

JOSÉ LUIS GARCÍA DELGADO
(director)

LA ECONOMÍA SOCIAL EN ESPAÑA

VOLUMEN II

Derecho y tributación

SANTIAGO MUÑOZ MACHADO
(coordinador)



Fundación ONCE
para la cooperación e integración social
de personas con discapacidad

JOSÉ LUIS GARCÍA DELGADO
(director)

LA ECONOMÍA SOCIAL EN ESPAÑA

VOLUMEN II

Derecho y tributación

SANTIAGO MUÑOZ MACHADO
(coordinador)

 **Fundación ONCE**
para la cooperación e integración social
de personas con discapacidad

Estas páginas forman parte del estudio realizado entre 2001 y 2004 sobre la Economía Social en España, promovido por la Fundación ONCE y publicado en dos obras complementarias, la segunda de las cuales consta de siete títulos diferenciados:

- *Las cuentas de la Economía Social. El Tercer Sector en España.*
- *La Economía Social en España.*

Volumen I: *Un enfoque económico del Tercer Sector.*

Volumen II: *Derecho y tributación del Tercer Sector.*

Volumen III: *Criterios y propuestas.*

Documento de Trabajo n.º 1: *Las raíces históricas del Tercer Sector.*

Documento de Trabajo n.º 2: *Gobierno y gestión de las entidades del Tercer Sector.*

Documento de Trabajo n.º 3: *Las Mutualidades de Previsión Social y los sistemas de protección complementarios.*

Documento de Trabajo n.º 4: *Dos análisis sociológicos.*

Con independencia de la autoría que revela en cada caso la respectiva firma, el equipo permanente de investigación ha estado formado por:

José Luis García Delgado
(director)

Juan Carlos Jiménez Jiménez
(subdirector)

Santiago Muñoz Machado
F. Javier Sáez Fernández
Isabel de la Torre Prados
Enrique Viaña Remis
(directores de área)

Manuel Martín Rodríguez
José Luis Monzón Campos
(consultores)

Miguel Ángel Alarcón Conde *Dionisio Ramírez Carrera*
Beatriz Calderón Milán *M.ª Jesús Ruiz Fuensanta*
Francisco González Gómez *M.ª Teresa Sánchez Martínez*
M.ª Ángeles Ortega *Ángela Triguero Cano*
(investigadores)

Carlos M. Fernández-Otheo *Raquel Martín Sánchez*
(coordinadores de edición)

ÍNDICE

Estudio preliminar: el Derecho del sector solidario, por <i>Santiago Muñoz Machado</i>	11
1. Los pilares de un derecho nuevo	11
2. El ciclo general de las regulaciones públicas de las organizacio- nes sociales de base privada	15
3. El ciclo del mercado: el ánimo de lucro y la acción solidaria	26
4. Nota final sobre los contenidos del presente volumen	35

I

El marco jurídico del tercer sector y, en particular, de su colabora- ción con el sector público, por <i>Marcos Vaquer Caballería</i>	37
1. La relevancia del tercer sector para el Derecho público y la esca- sa recepción de la noción en el ordenamiento español	37
2. El <i>status</i> privilegiado del tercer sector en la gestión de determi- nados servicios públicos	51
3. La participación del tercer sector en la actividad administrativa y en su control	60
4. La participación de las Administraciones públicas en organiza- ciones del tercer sector	63
5. Final. La colaboración del tercer sector con el sector público: luces y sombras	67
6. Bibliografía	70

II

Asociaciones y fundaciones: aspectos jurídicos institucionales y organizativos, por <i>Luis Ortega Alvarez</i>	75
1. Introducción a la tipología de entidades del tercer sector	75
2. El tercer sector en la Constitución Española	78
3. La regulación constitucional del derecho de asociación	83

4. La intervención administrativa sobre el derecho de asociación ..	93
5. La regulación constitucional de las fundaciones	115
6. La intervención administrativa sobre las fundaciones	120

III

Funciones públicas y políticas públicas de apoyo al tercer sector en la Unión Europea, por Luis Ortega Alvarez	129
1. El tercer sector en los tratados comunitarios	129
2. Las Declaraciones Generales de la Comisión y del Comité Económico y Social sobre el tercer sector	133
3. El tercer sector en las políticas sectoriales comunitarias	151
4. Bibliografía	169

IV

Las entidades singulares: configuración jurídica, institucional y social, por Miguel Ángel Cabra de Luna	171
1. Introducción	171
2. La Organización Nacional de Ciegos	172
3. Cruz Roja Española	181
4. Las entidades religiosas y Cáritas Española	187
5. La Obra Social de las Cajas de Ahorros	196
6. Las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo	200
7. Bibliografía	203

V

Cooperativas, entidades mutualistas y sociedades laborales, por José Luis Tortuero Plaza.....	209
1. Introducción	209
2. Las sociedades cooperativas	213
3. Las entidades mutualistas	234
4. Las sociedades laborales	252
5. Bibliografía	265

V I

Los Centros Especiales de Empleo, por José Luis Barceló Blanco-Steger	269
1. Introducción	269
2. Concepto, naturaleza y clases de Centros Especiales de Empleo .	270
3. Constitución de los Centros Especiales de Empleo	271
4. La relación laboral de carácter especial de los discapacitados que trabajan en los Centros Especiales de Empleo	272
5. Las ayudas y subvenciones a los Centros Especiales de Empleo..	273
6. Nuevas técnicas que impulsan el desarrollo de los Centros Especiales de Empleo: las medidas alternativas y los enclaves laborales	276

V I I

Régimen fiscal de las entidades integradas en el tercer sector, por Ernesto Eseverri	277
1. Presentación	277
2. La Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Mecenazgo	283
3. Las entidades sin fines lucrativos parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades	360
4. Incentivos fiscales al mecenazgo	370
5. Cooperativas. Régimen fiscal	380
6. Régimen fiscal de las mutualidades de previsión social	403
7. Epílogo: apuntes para un debate	410
8. Bibliografía	416
Relación de acrónimos	420

Estudio Preliminar: el Derecho del sector solidario

SANTIAGO MUÑOZ MACHADO
Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad Complutense

SUMARIO: 1. Los pilares de un Derecho nuevo. 2. El ciclo general de las regulaciones públicas de las organizaciones sociales de base privada. 2.1. *El sacrificio histórico de las entidades sociales. La asunción de sus funciones de interés general por las Administraciones públicas.* 2.2. *El restablecimiento y la autonomía de los derechos de asociación y fundación. La etapa de la diferenciación.* 2.3. *Intercambiabilidad y uso instrumental de las entidades de base asociativa y fundacional.* 2.4. *La ruptura de los modelos organizativos. La eclosión de las organizaciones especiales.* 3. El ciclo del mercado: el ánimo de lucro y la acción solidaria. 3.1. *La sustitución del concepto orgánico de empresa por otro funcional y económico.* 3.2. *La inaplicación de las reglas de la competencia a los organismos que ejercen funciones de carácter solidario.* 3.3. *De la empresa social a la responsabilidad social de las empresas.* 4. Nota final sobre los contenidos del presente volumen.

1. Los pilares de un derecho nuevo

Cuanto se relaciona con el tercer sector en España (podría decirse lo mismo, con idéntica seguridad, respecto de toda Europa) es tan nuevo que su análisis invita a la creatividad como pocas cosas en el mundo de las disciplinas sociales. Los economistas y los sociólogos están haciendo serios ensayos de delimitarlo y evaluarlo. Y los juristas, dependientes siempre de que los fenómenos sociales se consoliden y cuajen antes de poder fijar los principios y reglas jurídicas que han de regirlos, apenas saben a ciencia cierta qué sea el tercer sector.

El tercer sector, llamado también por algunos “sector emergente”, por otros “sector no lucrativo” o “sector solidario”, es el resultado de la denominada “revolución asociativa” (L.M. SALAMON y H.R. ANHEIER), desarrollada aceleradamente en todo el mundo, pero de modo especialmente notorio en la Europa continental, a partir de las últimas décadas del siglo XX. La idea de “revolución asociativa”, aunque expresiva de un movimiento que ha sido realmente contundente, induce a confusión porque es limitada. Y ello porque la importancia del tercer sector no radica, tan solo, en la eclosión de la voluntad de asociarse de los ciudadanos, con una fuerza y extensión hasta ahora desconocidas, sino, realmente, en la retención, o recuperación, por entidades e insti-

tuciones creadas por la iniciativa privada, de funciones de relevancia pública que, hasta no hace mucho, tenían encomendadas y ejercían en exclusiva las Administraciones públicas establecidas en todos los escalones en que se divide el territorio del Estado.

Para la Sociología es importante explicar los cambios que están afectando a la sociedad civil, que revisan sus posiciones con respecto del Estado. También lo es dimensionarlo. Para la Economía tiene un interés capital determinar los parámetros que sirven para medir su significación: las fuentes de financiación, los recursos que se manejan, el empleo que se crea por el sector solidario o su contribución al Producto Interior Bruto. Para el Derecho, sin embargo, lo más importante es lo que acaba de expresarse: se trata de instituciones diversas, que directa o indirectamente son establecidas por los ciudadanos y los representan asumiendo tareas de relevancia pública.

El método jurídico, normalmente tan atendido a criterios formales, orienta el análisis de este fenómeno hacia la determinación de cuáles son aquellas instituciones o establecimientos y cuál es su régimen, es decir, los principios que rigen su organización y funcionamiento.

Tal indagación se enfrenta enseguida con una dificultad realmente seria: no es posible identificar un régimen jurídico unitario de las entidades que integran el tercer sector sino que, más bien, lo que mejor puede decirse para explicar su organización y funcionamiento es que resulta ser extraordinariamente abierto y variable. Aquellas entidades responden a regímenes muy heterogéneos. Esta afirmación es incuestionable aunque sea cierto que la forma jurídica predominante a la que se atienen dichos establecimientos es la de las fundaciones y las asociaciones. Pero se dan, entre ellas, tantos matices y, fuera de estos tipos básicos, existen tantas organizaciones especializadas que en modo alguno sería posible definir el tercer sector, en términos jurídicos, generalizando el régimen de algunas de las variadas entidades que lo representan.

De modo que para estudiar el sector solidario debe darse por descontado que, en Derecho, no nos estamos refiriendo a una organización con personalidad única —como es la Administración pública— ni a un conglomerado de entidades sometidas a un régimen común —como ocurre con las sociedades mercantiles, que responden siempre a modelos muy poco diferenciados—, sino a un universo heterogéneo de fundaciones, asociaciones, establecimientos con regímenes particulares, cooperativas, mutualidades, cajas y departamentos varios, que operan en el mundo del Derecho sin atenerse a una disciplina común.

Los trabajos incluidos en este volumen explican dicha variedad mucho mejor de lo que podría resumirse ahora, de forma que vale la remisión a lo que en ellos se dice respecto de tal extremo concreto. Cabe añadir, si acaso, que el método general de explicar el tercer sector por referencia a cada uno de los tipos de establecimientos que lo integran, aunque permite una aproximación bastante adecuada a las entidades que lo constituyen, deja siempre, a quien lo

emplea, la convicción de que es incompleto. Es útil, desde luego, para explicar los tipos de organizaciones, el modo en que funcionan, y el régimen de los actos y negocios en que intervienen, pero resulta insuficiente siempre para analizar la totalidad de los establecimientos que ejercen actividades solidarias, que son más de los que aquellas descripciones aciertan a contener.

Dicho lo cual podría también pensarse que la pretensión, que alienta este estudio preliminar desde su título mismo, de tratar del "Derecho del sector solidario", es tan impertinente como, con seguridad, infructuosa, habida cuenta de que se dirige a reflexionar sobre lo que acabamos de decir que es un simple *compositum* de regímenes y situaciones heterogéneas, cuyos límites son tan imprecisos como inabarcables.

Sin embargo ¿no existen pilares que permitan sostener una teoría jurídica unitaria del tercer sector? ¿No hay, por debajo de tanta heterogeneidad, una mínima capa de contenidos uniformes?

Ciertamente, en nuestro criterio, dichos fundamentos existen y trataremos seguidamente de explicarlos.

En el celebrado informe de L.M. SALAMON y H.K. ANHEIER sobre "La sociedad civil global", impulsado en el marco de la Universidad Johns Hopkins, se propusieron algunos criterios a los que responden, en común, todas las organizaciones que integran el sector no lucrativo: primero, se trata de organizaciones, es decir, tienen una estructura institucional reconocible; segundo, son privadas, de modo que están separadas institucionalmente del Estado; tercero, no han de repartir beneficios: no pueden generar beneficios para sus gestores o para el conjunto de titulares de las mismas; cuarto, son autónomas: deciden y controlan sus propias actividades; y quinto, la pertenencia a las mismas no es obligatoria, siendo común que participen en ellas voluntarios.

Esta delimitación del sector solidario se apoya, como se ve, principalmente, en criterios puramente organizativos: lo que caracterizaría a las entidades integradas en aquél son las peculiaridades de su organización y funcionamiento.

Sin embargo, la referencia puramente organizativa y formal conduce a resultados insatisfactorios. De aquí que convenga poner en cuestión, en este punto de las definiciones, el prestigioso informe citado. En mi opinión, lo que caracteriza al tercer sector no es sólo el modo en que se crean, organizan y funcionan las entidades que lo integran, sino lo que hacen, las actividades que desarrollan. Los bordes dentro de los cuales se han ido asentando vienen marcados por el Estado, de un lado, y por el mercado, de otro. Y, dentro de dichos límites, ejercen funciones solidarias, normalmente de interés general y sin finalidad de lucro. Las formas en que se organizan sirven, a veces, para identificar inmediatamente algunas de las entidades que integran el tercer sector, pero la forma no es siempre un dato determinante ni tampoco excluyente del ejercicio de funciones similares por instituciones privadas que no se presentan organizadas de igual modo.

Partir del distanciamiento —muchas veces real y otras simplemente deseado— del Estado y del mercado para afianzar en ese dato la capa de teoría general que es comúnmente aplicable a todas las entidades que integran el tercer sector, resulta particularmente adecuado si se considera que sobre aquella separación están montadas también, hasta ahora, las explicaciones más repetidas de la “revolución asociativa” de finales del siglo XX. Si se ha producido un retroceso del Estado y un nuevo flujo de la sociedad civil es porque se ha comprendido que ésta tiene una capacidad de reacción frente a los problemas infinitamente más afinada y flexible, más ágil y creativa. Frente a la lejanía y las dificultades de contacto que siempre encuentra el ciudadano en su relación con las Administraciones públicas, las organizaciones sociales siempre actúan en la cercanía de los problemas reales. A la lentitud, el formalismo, el burocratismo, de la actuación de aquellas Administraciones, el sector privado opone la inmediatez y la carencia de condicionamientos.

La separación del mercado subraya el abandono del afán de lucro y reivindica la igualdad y la solidaridad como valores a los que ajustar la actuación de las organizaciones serviciales privadas. No actuarán éstas ni en los entornos económicos más favorables, ni atendiendo a la capacidad de pago, sino con el único estímulo de cumplir fines solidarios sin interés lucrativo.

Sobre tales pilares edificaremos, por tanto, en las páginas sucesivas, la explicación general de lo que el tercer sector significa para el Derecho y la descripción de las principales técnicas jurídicas con que lo modela.

Se dividirá, en consecuencia, este breve apunte, puramente introductorio de una cuestión que podrá merecer otros estudios monográficos, en dos bloques diferenciados:

- a) La relación de las entidades que se integran en el tercer sector con el Estado. Nuestro propósito es explicar sucintamente el ciclo histórico que han cumplido tales relaciones jurídicas. Comenzaron a principios del siglo XIX con una actitud marcadamente hostil; siguió una larga etapa durmiente que empezó a desperezarse a finales del siglo XIX, regulándose entonces los establecimientos que nos ocupan en régimen de separación, bastante señalada, de las Administraciones públicas; y concluye con la situación actual en la que junto con la libertad de creación de tales establecimientos, se mantiene una intensa regulación pública mediante normas que se aproximan cada vez más, por sus características, en cuanto a garantías de terceros y control, a las que han regido tradicionalmente en relación con las entidades mercantiles. Se ha pasado, por tanto, de una diferenciación clara de los regímenes de unas y otras a una creciente aproximación que es más visible, desde luego, en lo que concierne a las entidades del tercer sector que actúan en ámbitos económicos relevantes.
- b) La posición de las organizaciones sociales de base privada respecto del mercado ha venido dominada, igualmente, por una larga evolución que,

partiendo de una absoluta diferenciación entre establecimientos sociales y establecimientos mercantiles, ha conducido a la aproximación actual, apreciable en dos puntos esenciales: el aprovisionamiento de recursos en fuentes similares y la intervención de ambas clases de entidades como operadores en diferentes sectores de la actividad económica.

Esta confluencia ha provocado dos consecuencias inmediatas: por un lado, la fijación de límites a la actuación en el mercado de las entidades sin finalidad de lucro; y por otro, la asunción directamente por las empresas mercantiles de responsabilidades de orden social, en concurrencia con las entidades sin finalidad de lucro y, en alguna medida, también para evitar su presencia en los mismos mercados.

Usando una y otra de las vías citadas de aproximación al Derecho del tercer sector, podrá concluirse que su trama jurídica tiene algunos componentes singulares y otros que son simple especialización de los que utilizan otras organizaciones de base privada a cuyo régimen general han aproximado los criterios de organización y funcionamiento. Lo importante, sin embargo, a los efectos de la búsqueda de elementos jurídicos básicos que sean aplicables a todas las instituciones que forman parte del tercer sector, es que pueden hallarse algunas técnicas e instituciones que el Derecho utiliza repetidamente en relación con dichos organismos o establecimientos. Constituyen aquéllas los pilares sobre los que se asienta el contenido institucional básico que sirve para definir el régimen jurídico al que, como mínimo, y aún en un marco organizativo muy heterogéneo, tienen que atenerse todas las entidades que forman parte del "sector emergente".

2. El ciclo general de las regulaciones públicas de las organizaciones sociales de base privada

2.1. El sacrificio histórico de las entidades sociales. La asunción de sus funciones de interés general por las Administraciones públicas

A finales del siglo XVIII la mayor parte de los servicios de carácter social estaban a cargo de establecimientos dependientes de comunidades eclesiásticas, seculares o regulares, y de un variadísimo número de instituciones y corporaciones, de disciplina religiosa o laica, con denominaciones muy variadas (hospitales, hospicios, casas de misericordia y enseñanza, cofradías, hermandades, encomiendas, etc.). Las vinculaciones de bienes a través de instituciones como los mayorazgos, fideicomisos o patronatos también contribuían al mantenimiento de dichas prestaciones en manos de organizaciones de base privada. Las instituciones de tal clase llegaban a monopolizar algunas prestaciones sociales básicas, como la asistencia benéfica o la enseñanza.

Este orden institucional chocó frontalmente con el espíritu revolucionario que estalla en Francia en 1789. La confrontación impondrá cambios radicales: por una parte, las Administraciones públicas sustituirán la actividad antes desplegada por las corporaciones e instituciones religiosas y laicas en este ámbito; por otro, las entidades de base asociativa y fundacional serán suprimidas y proscritas.

Con base en el pensamiento de algunos filósofos (particularmente en el de J.J. ROUSSEAU), que no habremos de desarrollar ahora, las estructuras intermedias entre el Estado y la sociedad, que proliferaron de un modo extraordinario durante el Antiguo Régimen, son sometidas a un proceso de liquidación que llegará a tener su expresión máxima en la Ley LE CHAPPELLIER de 17 de junio de 1791. La Constitución de 14 de septiembre de 1791 se referirá desde su Preámbulo a la derogación de "los gremios de profesiones, artes y oficios" y un Decreto de 9 de octubre de 1791 complementaría la prohibición extendiéndola de modo que "ninguna sociedad, club, asociación de ciudadanos pueda tener bajo forma alguna una existencia política, ni ejercer ninguna función sobre los actos de los poderes constituidos ni de las autoridades legales". El proceso de extinción de las estructuras intermedias continua implacable con los Decretos de 18 de agosto de 1792 y de 24 de agosto de 1793, hasta llegar al Código Penal de 1810, que se refiere a las asociaciones fundamentalmente para prescribir sanciones contra su constitución.

En España se siguen las mismas pautas implantadas por la Revolución francesa a partir de la Constitución de Cádiz de 1812. La regulación más abiertamente limitativa del derecho de asociación se contiene en un Decreto de octubre de 1820 ("las reuniones de individuos constituidas y reglamentadas por ellos mismos, bajo los nombres de sociedades, confederaciones, juntas patrióticas o cualquier otro sin autoridad, cesarán desde luego con arreglo a las leyes que prohíben estas corporaciones"). Pero también es en el Código Penal de 1822 donde se formulan las prohibiciones constituyendo sobre ellas infracciones penales ("los individuos que sin licencia del Gobierno formaren alguna junta o sociedad en clase de corporación, y como tal corporación representaren a las autoridades establecidas o tuvieran correspondencia con otras juntas o sociedades de cualquier clase, o ejercieren algún acto público cualquiera, serán obligados a disolverse inmediatamente").

Las mismas restricciones aparecen en la legislación de desarrollo del primer constitucionalismo gaditano por lo que concierne a las organizaciones de base institucional o fundacional. El texto principal será la Ley de 27 de septiembre de 1820, cuyo artículo primero suprime todos los mayorazgos, fideicomisos, patronatos y cualesquiera otra clase de vinculaciones de bienes raíces. El artículo 14 prohibía la creación en lo sucesivo de entidades de este tipo.

Estas supresiones de entidades privadas que tenían a su cargo importantes funciones educativas, de beneficencia, sanitarias y otras, no viene acompañada de la eliminación total de dichas acciones de interés general, dejando en lo

sucesivo a cada individuo, en particular, la responsabilidad de atender sus necesidades, sino que dichas tareas se transforman en funciones públicas cuya atención se encomienda a las Administraciones públicas. El enunciado general del cambio puede verse, en el período revolucionario francés, en la Declaración de Derechos de 24 de junio de 1793, que, rectificando, y ampliando en esto, la de 1789, proclama que la asistencia a los ciudadanos desvalidos es una “deuda nacional” y configura tanto la beneficencia como la educación como una responsabilidad de las Administraciones públicas.

En España el proceso es idéntico. Suprimidas las vinculaciones desde el mencionado Decreto de 27 de septiembre de 1820, las funciones que venían desempeñando los establecimientos religiosos o laicos de base privada en materia de beneficencia, sanidad y educación, se trasladan a la Administración pública. La Constitución gaditana lo había establecido así de modo palmario en su artículo 321: atribuía éste a los Ayuntamientos, entre otras tareas, la de “cuidar de los hospitales, hospicios, casas de expósitos y demás establecimientos de beneficencia bajo las reglas que se prescriban”, reglas éstas que fijaron inmediatamente después las Leyes de Beneficencia de 1822 y, entrado el siglo, de 1849.

También se municipaliza, en el marco mismo de lo previsto en el artículo 321 citado de la Constitución de 1812, los servicios de “comodidad y salubridad”, que serían el germen de una nueva ordenación, entre otros, de los servicios de sanidad pública. Y, en fin, de acuerdo con lo establecido en los artículos 366 y siguientes del mismo texto constitucional, se administrativiza la enseñanza. La primaria es competencia municipal (“en todos los pueblos de la monarquía —decía el citado artículo 366— se establecerán escuelas de primeras letras, en las que se enseñará a los niños a leer, escribir y contar, y el catecismo de la religión católica, que comprenderá también una breve exposición de las obligaciones civiles”). Los preceptos sucesivos preveían la creación de universidades y otros centros de educación, así como el establecimiento de un plan de enseñanza único.

Toda la gran operación de desmantelamiento y sustitución de las instituciones de base asociativa y fundacional que se produce en los primeros años del siglo XIX, tiene su continuación, desarrollo y fortalecimiento, a lo largo de ese siglo y se mantiene sin desfallecimientos hasta pasada la primera mitad del siglo XX. Al menos así ocurre con las asociaciones y fundaciones que ejercen actividades de carácter social.

Puede apreciarse, sin embargo, un lento renacer del derecho de fundación a partir de mediados del siglo XIX. El cambio se atisba en la Ley de 20 de junio de 1849. En ella se permitían, con no pocas prevenciones, las fundaciones cuyos fines fuesen de carácter benéfico privado. Pero la primera gran sistematización del derecho de fundación no aparece hasta final de siglo y se produce en el propio texto del Código Civil. No obstante, el espíritu de desconfianza se mantiene con firmeza a final del siglo, como revela la simple lectura del Real Decreto de 14 de marzo de 1899, que, al reorganizar y refundir los servicios de

beneficencia general y particular, acepta su creación y funcionamiento, pero sometiendo su actividad a una regulación minuciosa que opondrá no pocas dificultades al desenvolvimiento de sus misiones y a la obtención de los recursos precisos para financiarlas.

Respecto de las asociaciones, el levantamiento de su penalización ordinaria, transformando su constitución en un verdadero derecho, no aparece de modo sincero hasta el Decreto del Gobierno provisional de 20 de noviembre de 1868, que proclamó "el derecho que a todos los ciudadanos asiste para constituir libremente asociaciones políticas". Es la Constitución del año siguiente, la de 1869, la que en su artículo 17.3, reconoce, por primera vez a nivel constitucional, el derecho de asociación.

Después de la Restauración, aunque las libertades proclamadas en 1869 se modulen, ya no se da ninguna marcha atrás en lo que concierne al reconocimiento del derecho de asociación, que vuelve a repetirse en la Constitución de 1876. El proceso de consolidación de dicho derecho concluye en la Ley de Asociaciones de 30 de junio de 1887, que es la primera que configura con carácter general la facultad de los ciudadanos de constituir asociaciones, aunque sometiendo su aprobación a una tutela muy estricta que ejercerá en cada provincia el Gobernador Civil.

Estas aperturas, siempre moduladas por intervenciones administrativas y controles públicos, del derecho de asociación, se convertirán en costumbre en el Derecho español hasta después de aprobada la Constitución de 1978. Y ello porque, por ejemplo, al mismo tiempo que se produce la regulación establecida en la Ley citada de 30 de junio de 1887, los gobernantes se manifiestan con enormes titubeos y dudas sobre el régimen que debe aplicarse a las asociaciones de carácter religioso (por ejemplo a efectos de someterlas o no al régimen general: Decreto de 19 de septiembre de 1901 y Orden de 9 de abril de 1902), incluso para restringir su creación (Ley del Candado de 27 de diciembre de 1910). La regulación republicana, asentada sobre un amplio reconocimiento del derecho de asociación tendría también el contrapunto de las serias limitaciones introducidas por la Ley de Defensa de la República de 21 de octubre de 1931. Y, desde luego, la Ley de Asociaciones del franquismo, aprobada el 24 de diciembre de 1964, sometía su constitución a una decisión última de la autoridad gubernativa, ejercitable en términos de amplia discrecionalidad, y concebía el funcionamiento ordinario de las constituidas como una actividad sometida a una tutela administrativa continua.

La actitud, franca e inequívocamente prevenida frente a las fundaciones y asociaciones, o a cualquier establecimiento de base privada que pretendiera desarrollar funciones de interés general, conduciría, como ya se ha explicado, a la atribución monopolística de dichas tareas a las Administraciones públicas.

Este modo de relacionarse el Estado con la sociedad civil, que es muy característico de las concepciones europeas continentales durante todo el siglo

XIX y la mayor parte del siglo XX, ha estado siempre en franco contraste con las opciones seguidas en el otro gran modelo constitucional, que es el norteamericano. Frente a la marginación europea del asociacionismo, en los Estados Unidos se ha favorecido su desarrollo, manteniendo en el dominio de establecimientos de base privada la responsabilidad de algunas clases de tareas de interés general. Estas diferencias entre la alternativa americana y la europea, la advirtió, antes que nadie, TOCQUEVILLE, que ya se mostraba fascinado, en su "Democracia en América", por la enorme actividad desarrollada por establecimientos privados de base asociativa. Decía por ejemplo: "En los Estados Unidos se asocian con fines de seguridad pública, de comercio e industria, de moral y de religión. No hay nada que la voluntad humana no tenga esperanza de conseguir por la acción libre del poder colectivo de los pueblos".

2.2. El restablecimiento y la autonomía de los derechos de asociación y fundación. La etapa de la diferenciación

La Constitución española reconoce en su artículo 22 el derecho de asociación. En el artículo 34 se proclama por primera vez en nuestra historia constitucional el derecho de fundación. Sin embargo, la regulación definitiva de ambos derechos en la legislación ordinaria se ha atrasado de modo muy significativo.

La Ley de Asociaciones de 1964, ya citada, se mantuvo como único texto legal regulador de la libertad de asociación hasta después de aprobada la Constitución. Fueron las leyes autonómicas, a partir de la vasca de 12 de febrero de 1988, las que empezaron a regular de nuevo las asociaciones, adaptando su régimen a la Constitución (y en contra, por cierto, abiertamente de la Ley de 1964, sobre cuya inidoneidad constitucional aquél legislador autonómico no ahorró críticas: "alumbrada en las postrimerías del franquismo —decía el Preámbulo—, cuando éste se esforzaba en pervivir lavando la cara del régimen ante la opinión pública occidental, la Ley de 1964 consagró un régimen jurídico inspirado en la desconfianza hacia el pluralismo político y social al que consideraba disolvente y, por tanto, nocivo").

Siguió a la Ley del País Vasco, la de Cataluña de 18 de junio de 1997. El Tribunal Constitucional tuvo también oportunidad de manifestarse sobre la incompatibilidad con la Constitución de las principales prescripciones de la Ley de 1964 (la Sentencia 173/98, de 23 de julio, resume una doctrina que procede de las Sentencias 101/1991 y 56/1995, entre otras). En esta jurisprudencia se ha llevado a término una interpretación de la Constitución, en la que no nos detendremos ahora, pero que ha servido para allanar el camino definitivamente al legislador, anticipando los límites constitucionales de cualquier regulación legislativa del indicado derecho fundamental de asociación.

Por lo que concierne al derecho de fundación, el artículo 34 también hubo de ser objeto de interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales que adelanta-

ron mucho el trabajo del legislador, que llegó a concluir finalmente en la Ley de 24 de noviembre de 1994, denominada “de Fundaciones y de Incentivos Fiscales para la participación privada en actividades de interés general”.

La regulación última del derecho de asociación y de las fundaciones en España ha sido establecida por la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, en el primer caso, y por la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, en el segundo.

El análisis de estas leyes se hace de un modo pormenorizado en uno de los estudios que forman parte de este volumen, de modo que no lo reiteraremos por nuestra parte. Lo que procede destacar es que el derecho de asociación ha quedado consolidado en plenitud como un derecho constitucional, ejercitable directamente por los ciudadanos y garantizado jurisdiccionalmente frente a cualquier inmisión ilegítima de los poderes públicos. Ciertamente, estos no han apartado sus manos del todo de la organización y funcionamiento de las asociaciones: en primer lugar porque, como expresan con toda contundencia los cuarenta y dos largos artículos de la Ley vigente de Asociaciones, las someten a una regulación pública muy exhaustiva, sustituyendo o, al menos condicionando, la autonomía de los ciudadanos que deciden agruparse en una asociación y regular su régimen mediante un estatuto, como norma privada aprobada por ellos mismos; en segundo lugar, porque la creación de asociaciones no depende solamente de un acuerdo entre particulares, que cuenten con capacidad legal para hacerlo, sino también del cumplimiento de los requisitos que la Ley establece, entre los que cuenta, finalmente, la inscripción en un Registro público, inscripción que si no es constitutiva de la asociación, sí tiene una función importantísima ya que “hace pública la constitución y los Estatutos de las asociaciones y es garantía, tanto para los terceros que con ellos se relacionan, como para sus propios miembros” (artículo 10). Y tercero, porque el funcionamiento de las asociaciones se somete a una disciplina de la que derivan obligaciones documentales y contables y reglas especiales sobre responsabilidad, derechos de los asociados, disolución y liquidación, etc., que condiciona seriamente, desde luego, el desenvolvimiento de su actividad ordinaria.

Por lo que concierne a las fundaciones, la regulación establecida en la Ley de 26 de diciembre de 2002, tampoco ha consistido en dar suelta incondicionada al poder de fundar, reconocido con carácter general en el artículo 34 de la Constitución, sino también, antes que nada, de someterlo a disciplina, que establecen los 46 largos artículos, y un paquete de disposiciones complementarias, con los que la Ley enmarca los límites de la organización y funcionamiento de las fundaciones. La creación de las fundaciones depende, desde luego, de la libre iniciativa de las personas que decidan constituir las, pero el momento clave de la adquisición de la personalidad jurídica radica, en este caso estrictamente, en la inscripción de la escritura pública de constitución en el correspondiente Registro de Fundaciones (artículo 4.1). La Ley establece muy pormenorizadamente las condiciones para la constitución de la fundación, el régimen de su gobierno, la administración de su patrimonio, su funcionamiento y activi-

dad, y su modificación, fusión y extinción. Y además se regula con todo detalle la intervención pública ordinaria y continua en la organización y actividad de las fundaciones. Tal intervención se resume en el ejercicio del protectorado sobre las fundaciones, la organización y funcionamiento de los Registros de Fundaciones, y el sometimiento de éstas a diversas clases de autorizaciones e intervenciones públicas.

Cuando se regulan en la Ley diversos extremos concernientes al gobierno de la fundación, o a su actividad, se hacen particularmente notables las prevenciones del legislador frente al fenómeno fundacional. Aunque se trate en todos los casos del ejercicio por ciudadanos o entidades privadas de actividades sin fin de lucro destinadas siempre a la obtención de fines de interés general (artículo 2.1), el legislador sigue recelando, aun en el novísimo texto que comentamos, de que pueda utilizarse la figura de la fundación para encubrir actividades que, bajo capa de atender los intereses generales, se dirijan primordialmente a salvaguardar proyectos de carácter privado o de interés preferente de particulares o empresas. Por ejemplo, para obtener ayudas de las Administraciones públicas, para situarse en mejores posiciones competitivas en los mercados, o para someter las actividades correspondientes a regímenes tributarios diferenciados y más favorables que los que se aplican a las sociedades mercantiles.

A estas prevenciones se deben algunas de las pormenorizadas regulaciones que contiene la Ley de Fundaciones, tomadas muchas de ellas del ejemplo que ofrecen las garantías que en materia de contabilidad, planes de actuación, régimen de los ingresos, etc., se imponen a las sociedades mercantiles.

2.3. Intercambiabilidad y uso instrumental de las entidades de base asociativa y fundacional

Paradójicamente, al mismo tiempo que la regulación postconstitucional de las fundaciones y de derecho de asociación afirmaba y depuraba su régimen jurídico y definía exactamente sus contornos, empezaron a acumularse supuestos de utilización instrumental de las asociaciones y fundaciones que permitían la obtención de fines de interés general similares acogiendo indiferentemente a cualquiera de las dos formas de personificación jurídica.

Esta importante transformación presentará desde finales del siglo XX muchas manifestaciones de interés que no examinaré ahora exhaustivamente; pero subrayaré las más visibles.

Una de ellas, bastante sorprendente, ha sido la utilización por las Administraciones públicas de establecimientos de tipo fundacional, sometidos a la legislación general de fundaciones, para encomendarles algunas responsabilidades atribuidas por las leyes a los poderes públicos.

De todo ello da buena cuenta lo establecido en la Ley de Fundaciones de 2002 sobre las fundaciones del sector público estatal (artículos 44 a 46), que, aun restringiendo el uso incondicionado por las Administraciones públicas de entidades fundacionales para atender fines de su competencia (recortando así las previsiones establecidas en la anterior Ley de 1994), mantiene, no obstante, la figura de la fundación en mano pública, sometida al mismo régimen jurídico privado de las fundaciones creadas por particulares. Lo cual resulta ser bastante absurdo, como he tenido ocasión de comentar en alguna otra ocasión, porque las fundaciones son una herramienta para que los ciudadanos y entidades privadas puedan hacer algo excepcional en su actividad, como es dedicarse a la atención de intereses generales, mientras que ésta es la tarea ordinaria de las Administraciones públicas a la que debe dedicarse, sin excepción, todo su aparato organizativo. Por otro lado, si lo que se precisa es la especialización de una parte de la organización administrativa para atender algunos fines específicos o singulares, también la legislación administrativa ofrece diferentes opciones, que van de los organismos autónomos a las entidades mercantiles, que pueden ser usados, con las mismas ventajas, por las Administraciones públicas.

A la postre, cuando se permite a una Administración pública que se sirva de la fundación para atender fines que tiene encomendados, el legislador se ve siempre obligado a establecer un régimen especial para dichas fundaciones de patrono público, régimen que enseña la diferencia de las fundaciones de patrono privado y las aproxima a la regulación establecida para organismos y entidades de carácter administrativo de las que se vale la Administración en su actividad ordinaria. De manera que el viaje hacia la búsqueda de mayor comodidad jurídica y menos rigores formales, que alivien a la Administración de las formalidades que normalmente la aprisionan (debe decirse que de modo bien razonable, en garantía de la legalidad), es de ida y vuelta porque enseña se reconstruyen regímenes especiales que arrastran las mismas cortapisas de las que se estaba huyendo.

Otro aspecto de la intercambiabilidad de estas figuras organizativas, a que nos referíamos antes, concierne a la aproximación de los regímenes de las fundaciones y de las asociaciones, cuando estas últimas se marcan misiones consideradas de utilidad pública y, sobre todo, se relacionan con los poderes públicos de los que reclaman y obtienen ayudas y apoyos de diferente clase. Aunque la regulación de las asociaciones en la Ley orgánica de 22 de marzo de 2002, se ha hecho procurando mantener alejada al máximo a la Administración pública de la organización y actividad de aquéllas entidades, al contrario de lo que ocurre con las fundaciones, seguidas desde su creación a su extinción por una supervisión administrativa minuciosa, aquel apartamiento de la tutela administrativa cede en cuanto que las asociaciones desarrollan funciones de utilidad pública y, en consecuencia, reciben ayudas económicas de diferente clase y, sobre todo, disfrutan de exenciones y beneficios fiscales, que las leyes reconocen (artículos 32 y siguientes de la Ley de Asociaciones de 2002).

De esta aproximación de regímenes jurídicos deriva lo siguiente: por una parte, cuando un grupo de ciudadanos decide dedicar su actividad a finalidades de interés general (supliendo, mejorando o complementando la actividad y obligaciones de las Administraciones públicas), pueden crear una fundación, dotando un patrimonio para la obtención de aquellos fines, o también crear una asociación de utilidad pública. Por otra parte, las relaciones con la Administración pública, distintas inicialmente en el caso de las fundaciones y las asociaciones, se aproximan extraordinariamente, en el caso indicado, a un modelo común. Y, en fin, el régimen de la actividad de una y otra clase de establecimientos también confluye en principios semejantes.

La conclusión que puede extraerse de estos singulares fenómenos de intercambiabilidad es un *decaimiento de la importancia de las formas que presentan las organizaciones y establecimientos de base privada, para poner en primera línea de importancia las misiones o funciones de interés general que desarrollan*. El régimen de funcionamiento de tales entidades tiende a aproximarse en la medida en que concierne a idénticas tareas.

He aquí también una razón primera para que el aspecto organizativo, que se ha usado hasta ahora como prioritario para delimitar el ámbito del tercer sector, se mate y decaiga para empezar a potenciar el aspecto objetivo y funcional: lo importante no es cómo se organiza la iniciativa privada para atender fines solidarios, sino el hecho mismo de que asuma dichas misiones de interés general.

2.4. La ruptura de los modelos organizativos.

La eclosión de las organizaciones especiales

Al mismo tiempo que, mediado el siglo XX, la prevención del regulador público frente a las fundaciones y a las asociaciones fue despejándose, también se hizo visible la apertura a otras clases de establecimientos que perseguían finalidades de carácter solidario y a los que no se aplicaba estrictamente ni el régimen de las fundaciones, ni el de las asociaciones, ni el de las sociedades mercantiles. Dadas las peculiaridades de estos establecimientos, las normas que habilitaron su creación los regularon subrayando su absoluta singularidad, es decir como organizaciones de base privada completamente diferenciadas de las contempladas en la legislación general de fundaciones, asociaciones o sociedades.

En los estudios que forman parte de este libro, se da cuenta de las primitivas regulaciones y desarrollos ulteriores de diferentes clases de entidades, cuya integración actual en el tercer sector no ofrece duda alguna, que, cuando se crearon, fueron objeto de normas que establecían un régimen particular para cada una de las mismas.

En materia de cooperativas, la primera regulación procede de la Ley de Cooperativas de 9 de septiembre de 1931. Luego se dictaron sobre esta misma materia las Leyes de 2 de enero de 1942, 19 de diciembre de 1974, 2 de abril de 1987, hasta llegar a la regulación vigente de 16 de julio de 1999. El origen de las sociedades laborales está en la Ley de 17 de julio de 1951, que se refiere a esta opción organizativa de carácter mercantil abierta a la iniciativa de los trabajadores para que puedan continuar un proyecto empresarial cuando la sociedad haya quedado incurso en causa de disolución.

El régimen singular de una entidad tan importante en el tercer sector español como es la ONCE, se soportará inicialmente sobre el Decreto de 13 de diciembre de 1938, que la configura como un establecimiento más próximo a la Administración pública que a la iniciativa privada. Ulteriormente esta misma condición pública se fortaleció, hasta configurarse como un organismo dependiente de la Administración del Estado. Pero el gran desarrollo de la ONCE como institución al servicio de los intereses generales ha coincidido, sin embargo, con su transformación en una entidad de carácter asociativo y de base privada, transformación que concluye con un Decreto de 1991 que la configura como corporación de Derecho público. La evolución del régimen de la ONCE tiene un valor ejemplar para explicar la intercambiabilidad de las instituciones jurídicas cuando se aplican a organizaciones de base privada que tienen por finalidad primordial la atención de intereses de carácter general. En el caso de la ONCE confluyen los elementos propios de una fundación (fuertemente sometida al control de la Administración pública que ejerce sobre ella funciones de patronato), los propios de una asociación, en cuanto que tiene una inequívoca base asociativa y democrática; y los característicos de las corporaciones que, tradicionalmente, en nuestro Derecho, suelen contar con una regulación pública especial que se sobrepone y compatibiliza con su naturaleza asociativa y privada (así ocurre con los colegios profesionales, las cámaras agrarias, de comercio, etc.). Tal regulación especial se justifica, precisamente, por las misiones públicas que cumplen.

Estas transformaciones, salvadas todas las distancias, tienen algunas similitudes con la de Cáritas: también en esta institución se observa la progresiva conversión de un establecimiento integrado en una organización más amplia, la de la Iglesia Católica, en una entidad dotada de autonomía y personalidad jurídica propia. Nacida al amparo de Acción Católica y dedicada exclusivamente, en este marco, a acciones de asistencia social y de atención de necesidades primarias, Cáritas obtiene a partir de 1957 plena autonomía y personalidad jurídica propia, tanto en el ámbito eclesiástico como en el civil.

El caso de las Cajas de Ahorro y su obra social merecería, por sí sólo, un análisis monográfico porque expresa, como pocos, la transformación del régimen de estas instituciones, que han pasado de estar inicialmente enmarcadas en el ámbito de la beneficencia, a transformarse progresivamente en instituciones financieras en las que el régimen predominante es el propio de estos últimos establecimientos.

Las Cajas de Ahorro concentran, además, actualmente, una doble proyección, de entidades financieras y organizaciones afincadas en el tercer sector (al menos, en lo que se refiere a esto último, por todo lo concerniente a la actividad de la obra social) que resulta muy característica y, al tiempo, pionera y ejemplar respecto del desarrollo de actividades sociales por establecimientos de carácter mercantil.

No desarrollaré aquí, porque no es pertinente habida cuenta la intención de este estudio preliminar, la evolución de la proyección social de las Cajas. Procede ésta, como es bien conocido, del primitivo establecimiento, durante el Antiguo Régimen, de los Montes de Piedad (herederos a su vez de las arcas de misericordia y de algunas funciones asistenciales que habían venido ejerciendo los pósitos), que siguen el modelo mantenido por el primer fundador de instituciones de aquél género, que fue el franciscano Bernabé de Terni, que creó el primero en 1462, en Italia.

La creación de las Cajas de Ahorro en España ocurre a partir de 1838. Se enmarca en la reforma de la beneficencia. Las primeras disposiciones referidas a las mismas son, en efecto, de la década de los años treinta del siglo XIX. Es una Real Orden de 3 de abril de 1835 la que estimula su creación, que germina, muy especialmente, en la fundación de la Caja de Ahorros de Madrid, que respaldará un Real Decreto de 25 de octubre de 1838. El modelo de la Caja de Madrid prosperó y fue seguido luego en toda España. Es característico de él la simbiosis que inmediatamente se acuerda entre la Caja y el Monte de Piedad que venía funcionando desde el siglo anterior.

Aunque no hayamos de seguir aquí toda la importante historia de las Cajas de Ahorro, hasta concluir en la actual Ley 31/85, de 2 de agosto, es indiscutible que toda la legislación del siglo XIX las enmarca entre las instituciones de beneficencia. Sin embargo, la legislación de la II República (Decreto de 14 de marzo de 1933), seguida por la dictada después de la Guerra Civil, sin perjuicio de preservar las misiones altruistas y benéficas que las habían venido caracterizando, impulsarán la vertiente puramente financiera de su actividad. Este proceso culminará con la Ley de Bases de Ordenación de Crédito y la Banca de 14 de abril de 1962, que incluye definitivamente a las Cajas de Ahorro en el sistema financiero. Esta última incardinación, indiscutible ya en la legislación vigente, determina la aplicación de innumerables reglas de funcionamiento y relación con las Administraciones públicas y el Banco de España. Con ello, en este punto, su régimen no es sino una especialización del que se aplica con carácter general a los establecimientos de su clase. Han dejado de ser instituciones particulares, completamente separadas de la regulación general en lo que concierne al ejercicio de sus funciones económico financieras.

Pero aún considerando la reducción del particularismo de las Cajas como establecimientos financieros, la obra social, que se enmarca en el tercer sector, es un ejemplo excelente y pionero de mantenimiento de acciones de carácter social, en el marco de una actividad económica puramente empresarial. Esta

proyección social de un establecimiento mercantil, que actúa en los mercados competitivos, no sólo tiene enorme interés considerada desde el prisma de la evolución propia de las Cajas, sino extraordinario valor para analizar un movimiento, al que nos referiremos ulteriormente, desarrollado en nuestro tiempo en los mercados libres, conducente al fomento de la responsabilidad social de las empresas.

Concluyamos, por ahora, también a la vista de los cambios y adaptaciones de las entidades que hemos examinado, que las transformaciones del tercer sector están conduciendo a que cada vez sea más difícil caracterizarlo por razón de las peculiaridades organizativas de las entidades que lo integran, y resulte preciso delimitarlo por razón de los objetivos altruistas que se persiguen. Estas misiones pueden desarrollarse por entidades sin finalidad de lucro, como ocurrirá normalmente. Pero también es posible apreciar que, paulatinamente, diversas clases de entidades mercantiles desarrollan también actividades sociales altruistas, que no se diferencian, por su contenido, de las que caracterizan a instituciones no lucrativas. De esta manera puede decirse que va perdiéndose progresivamente el carácter orgánico del concepto y se va sustituyendo por otro de carácter funcional: pertenecen al tercer sector, según este último, todas las actividades que tienen objetivos solidarios, aunque, a veces, las organizaciones que las asumen, actúen simultáneamente en los mercados con proyectos competitivos.

El problema que esta dualidad plantea es, como se verá enseguida, la delimitación exacta y la separación de regímenes jurídicos de unas y otras actividades: las mercantiles y las sociales.

3. El ciclo del mercado: el ánimo de lucro y la acción solidaria

3.1. La sustitución del concepto orgánico de empresa por otro funcional y económico

La evolución de las instituciones sin ánimo de lucro que acaba de reseñarse, nos ha permitido comprobar que es posible que una organización o entidad determinada se ocupe de objetivos solidarios, sin necesidad de estar revestida de la forma de asociación de interés general o de fundación.

Un fenómeno semejante se produce si analizamos esta misma cuestión desde la perspectiva del mercado. Por lo siguiente: no es imprescindible tener la forma orgánica de empresa para que cualquier establecimiento, sea de naturaleza pública o privada, de carácter fundacional o societario, quede sometido a las reglas de la libre competencia. Por otra parte, es perfectamente posible que empresas que actúan ordinariamente en los mercados competitivos, some-

tidas a las reglas de la libre competencia, desarrollen funciones de carácter solidario.

Estas proyecciones son otras tantas manifestaciones de la desvertebración de las concepciones orgánicas del tercer sector. Aunque habitualmente las organizaciones de carácter asociativo y fundacional forman parte del sector solidario, también resulta posible que éstas incurran en prácticas comerciales que las sitúen en competencia con las empresas mercantiles; y, por otra parte, deben incluirse en el sector solidario todos aquellos establecimientos que dedican una parte de su actividad a acciones altruistas sin finalidad de lucro.

La ruptura del concepto orgánico de empresa ha sido firmemente establecida por el Derecho comunitario europeo. En el asunto 118/85 (*Comisión contra Italia*) finalmente resuelto por la Sentencia del Tribunal de Justicia comunitario de 16 de junio de 1987, el Abogado General Micho planteó en sus conclusiones las serias diferencias de trato que, desde el punto de vista de la competencia, podían derivar de los diferentes conceptos de empresa existentes en los ordenamientos nacionales. Por ejemplo, los ferrocarriles daneses estaban constituidos como dirección general de un ministerio, mientras que los alemanes funcionaban como un "patrimonio especial" (*sondervermögen*); en el concepto de empresa no quedarían incluidos los correos alemanes, pero sí los correos franceses o los belgas, que tenían personalidad jurídica; lo mismo pasaba con otros servicios de carácter económico, organizados a veces como direcciones generales de los ministerios, otras como patrimonios especiales, otras como empresas públicas, etc. De esta manera se hizo evidente que, por encima de los regímenes jurídicos particulares, lo que resultaba imprescindible, a los efectos de la correcta aplicación del Derecho comunitario, es identificar todos los casos en los que los poderes públicos, usando o no entes instrumentales personificados, intervienen en los mercados libres compitiendo con las empresas privadas.

A esta problemática se había aproximado de forma directa y abierta la Directiva 80/723, de 25 de junio de 1980, conocida como la Directiva "Transparencia". Pero siguió manejando un concepto orgánico de empresa, que habría de ser abandonado pocos años después. El Tribunal de Justicia influiría mucho en estos cambios (especialmente Sentencia *Comisión contra Italia* de 16 de junio de 1987). La renovación conceptual determinaría finalmente que, a los efectos de la aplicación de las reglas de competencia, resulte perfectamente indiferente que la actividad económica correspondiente fuese desarrollada por una sociedad mercantil, constituida como tal conforme a la legislación de un Estado miembro. Lo decisivo es que se trate de un organismo que intervenga en los mercados cumpliendo funciones u objetivos de carácter económico, en competencia con otros. El ejercicio de tal función determinará que a dicho organismo haya de calificarlo como empresa, a los efectos del Derecho de la competencia, aunque no se haya constituido como una empresa mercantil. Es decir, en definitiva, que para calificar a una determinada entidad como empre-

sa mercantil no es necesario que tenga una existencia separada y una personalidad jurídica propia.

Esta doctrina, asentada ya en el derecho positivo y en la jurisprudencia comunitaria europea y, por su imposición, en todos los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros, nació especialmente para evitar las posiciones de privilegio de establecimientos u organismos dependientes de las Administraciones públicas que actuaban en los mercados sin someterse al Derecho de la competencia. Pero, es evidente que las mismas exigencias se imponen, sin duda alguna, a todos los establecimientos de base privada, aunque se organicen como asociaciones o fundaciones, siempre que intervengan en cualquier sector económico compitiendo con las empresas mercantiles.

Desde el punto de vista del Derecho de la competencia se ha producido, por tanto, una notable pérdida de significación de la concepción orgánica de empresa, que ha venido a ser sustituida por otra de carácter funcional o económico. La cuestión es importante, como decimos, porque indirectamente repercute en la delimitación del tercer sector: no basta con crear un establecimiento con vestiduras de fundación o de asociación para que, sin más, haya que incluirlo en el sector solidario; es posible, por el contrario, que, atendiendo a las funciones que desarrolla, tenga el mismo régimen que las empresas mercantiles y haya que ubicarlo entre los operadores de un determinado sector del mercado. Al menos por lo que concierne a una parte de su actividad.

3.2. La inaplicación de las reglas de la competencia a los organismos que ejercen funciones de carácter solidario

Aunque los principios generales que rigen en el Derecho comunitario de la competencia, sean los que acaban de indicarse, el Tratado CE ha mantenido, desde su primera redacción, algunas excepciones a la aplicación de dichas reglas.

La primera de ellas concierne a la exclusión de la aplicación de los principios sobre competencia establecidos en los artículos 81 y siguientes del Tratado a las empresas públicas, cuando resulte preciso para llevar a debido cumplimiento las misiones de interés general que tengan en cada caso confiadas. La excepción procede del viejo artículo 86.2 del mencionado Tratado (hoy artículo 85), y la jurisprudencia se ha preocupado tanto de afianzarla como de delimitarla. De esta manera, el Tribunal de Justicia ha precisado que el apartamiento legítimo de las reglas de la competencia solo se refiere a las empresas que han sido encargadas de una misión de interés general por un acto de autoridad (Sentencia de 21 de marzo de 1974 –BRT-II). Cuándo existe o no un acto formal de encargo de una misión de interés general, ha sido también una cuestión debatida. Pero, en principio, ningún obstáculo existe para que tal misión haya sido atribuida a empresas o establecimientos de base privada (Sentencia

Société Belgue des Auteurs Compositeurs et Editeurs –SABAM– de 1974). Siempre se exige la atribución formal de la misión (Sentencia *Ahmed Saeed* de 11 de abril de 1989) y, por otra parte, también se impone que la aplicación de las reglas del Tratado en materia de competencia, impida efectivamente el cumplimiento de la misión específica que ha sido confiada a la empresa o establecimiento. Este criterio último ha sido objeto de valoración por el Tribunal en muy reiteradas ocasiones (Sentencias *Höffner* y *Elser* de 23 de abril de 1991, *Lagauche* de 27 de octubre de 1993, *Poucet* y *Pistre* de 17 de febrero de 1993, *Corbeau* de 19 de mayo de 1993, *Gemeente d'Almelo* de 27 de abril de 1994, etc.).

Todo este grupo de precisiones sobre la aplicación de las reglas de competencia es muy importante no sólo por las consecuencias que ya se derivan de lo dicho, sino también porque se agrupan a ellas otras de singular importancia, como son la adopción de un régimen diferente en materia de ayudas a las empresas y establecimientos que tienen confiadas misiones que se consideran de servicio público. En este sentido, el Tribunal de Justicia (Sentencias del Tribunal de Primera Instancia *FFSA* de 27 de febrero de 1997 y de 10 de mayo de 2000, y la Sentencia *Fering* del TJ, de 22 de noviembre de 2001), como la Comisión, han seguido en la línea de considerar que las ayudas económicas que los Estados conceden a empresas encargadas de gestionar servicios de interés económico general no constituyen ayudas estatales prohibidas, en el sentido del artículo 87.1 del Tratado, cuando se limiten a compensar cargas suplementarias impuestas por los Estados por razones de servicio público.

Otra vertiente, en fin, de las exclusiones de las reglas de competencia, especialmente interesantes para los efectos de esta explicación preliminar sobre los contornos del tercer sector, es justamente la que concierne a los servicios y actividades de carácter solidario. De ello se ha ocupado reiteradamente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario.

El primer ejemplo de la misma es la Sentencia *K. Höfner y Elser c. Macrotron GmbH* de 23 de abril de 1991, en la que el Tribunal de Justicia se pronuncia sobre el monopolio de los servicios de colocación y empleo, encomendados en la legislación alemana al *Bundesanstalt für Arbeit (BA)*.

La Resolución del Tribunal dice que en el contexto del Derecho de la competencia es empresa "cualquier entidad que ejerza una actividad económica con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación". La actividad dirigida a la colocación es una actividad inequívocamente económica. Y añade el Tribunal que, además, las actividades de colocación no siempre han sido ni son ejercidas necesariamente por entes públicos. Concluye, por tanto, que "una entidad, como una oficina pública de empleo que ejerce actividades de colocación, puede calificarse de empresa a efectos de aplicación de las normas comunitarias sobre competencia" (apartado 23). Así es, aun en el caso de que las funciones que preste sean de interés general.

Siendo, por tanto, la oficina de colocación empresa pública en el sentido que da a este concepto la jurisprudencia del Tribunal, lo que la Sentencia examina seguidamente es si la exclusión de las reglas de la competencia pueden justificarse porque sea imprescindible para el cumplimiento de su misión específica. La respuesta de la Sentencia es contundentemente negativa.

Höfner es, por lo dicho, una Sentencia referida a prestaciones públicas de carácter social, que valora la posibilidad de exclusión de dichas actividades de las reglas del Tratado, para concluir en sentido contrario. Pero deja abierta la pista de que existen actividades de este carácter a las que no es aplicable el derecho de la competencia. Así se estableció por el Tribunal de Justicia de la Comunidad, un par de años después, en la Sentencia *Poucet (Christian Poucet contra Assurantes generales de France et Caisse Mutuelle Regionale du Languedoc-Roussillon et Daniel Pistre contre Caisse Autonome Nationale de Compensation de l'Assurance Vieillesse des Artisans*. Asuntos acumulados C-159/91 y C-160/91).

Lo que se cuestionó en dicho asunto es si un organismo encargado de la gestión de la seguridad social debe ser considerado como una empresa en el sentido de los artículos 81 y 82 del Tratado.

El Tribunal de Justicia recuerda la doctrina que se estableció en la Sentencia de 7 de febrero de 1984 (*Duphar*) en el sentido de que "el Derecho comunitario no restringe la competencia de los Estados miembros para ordenar sus sistemas de seguridad social".

El Tribunal concluye que "los regímenes de seguridad social concebidos de esta manera se basan en un sistema de afiliación obligatoria que resulta indispensable tanto para la aplicación del principio de solidaridad como para el equilibrio financiero de tales regímenes". Para valorar su naturaleza, excluye que se trate de empresas sometidas a los principios de la competencia: "las entidades gestoras del seguro de enfermedad y los organismos que participan en la gestión del servicio público de seguridad social, desempeñan una función de carácter exclusivamente social. En efecto, tal actividad se basa en el principio de solidaridad nacional y carece de toda finalidad lucrativa... dicha actividad no es una actividad económica... las entidades encargadas de la misma no constituyen empresas en el sentido de los artículos 85 y 86 del Tratado" (apartados 18 y 19).

En la Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de marzo de 1996 (*José García y otros contra Mutuelle de prévoyance sociale d'Aquitaine*. Asunto C-238/94) el Tribunal aborda una cuestión semejante de oposición al pago de cotizaciones debidas a las cajas de seguridad social francesas. Y en la Sentencia de 16 de noviembre de 1995 (*Société Française des Sociétés d'Assurances*), establece algunas matizaciones a la jurisprudencia *Poucet*, aceptando que el carácter voluntario del régimen de seguridad social que se enjuiciaba en este caso concreto, limita el alcance del principio de solidaridad. Aquí domina el

carácter económico de la actividad, y como tal debe ser tratada la entidad a efectos de la aplicación de las reglas de la competencia, aun cuando no persiga la obtención de beneficios con su actividad.

En todo caso, para que los servicios de solidaridad queden al margen de las normas sobre competencia es preciso que ello sea imprescindible para garantizar el cumplimiento de la misión específica que les haya sido confiada, como, con carácter general, exige el artículo 86.2.

En ese sentido, por ejemplo, puede citarse el conjunto de sentencias de 21 de septiembre de 1999, motivadas por las cuestiones prejudiciales planteadas por órganos jurisdiccionales holandeses, en relación con la compatibilidad con el Tratado de la obligatoriedad de la afiliación a un determinado fondo de pensiones complementarias. Por ejemplo, entre ellas, la recaída en el asunto C-67/96, *Albany International BV*, en relación con el Fondo sectorial de pensiones de la industria textil, declara la compatibilidad con el artículo 86 del Tratado, del sistema analizado, porque reconoce la importancia de la función social atribuida a las pensiones complementarias: “el régimen de pensiones complementarias controvertido en el procedimiento principal cumple una función social esencial en el sistema de pensiones en los Países Bajos “en razón del reducido importe de la pensión legal, calculado sobre la base del salario mínimo legal” (apartado 105).

También las sentencias de la misma fecha recaídas en los asuntos C-115/97 a C-117/97, y C-219/97 (*Brentjens'Handelsonderneming BV* y *Maatschappij Drijvende Bokken BV*, respectivamente), concluyen que “los artículos 86 y 90 del Tratado (actualmente artículos 82 CE y 86 CE) no se oponen a que las autoridades públicas confieran a un fondo de pensiones el derecho exclusivo de gestionar un régimen de pensiones complementarias en un sector determinado”. Y lo mismo reitera la Sentencia *Pavel Pavlov*, de 12 de septiembre de 2000, en los asuntos acumulados C-180/98 a C-184/98, en relación con la concesión de un derecho exclusivo de gestión del régimen de pensiones complementarias de los miembros de una profesión liberal.

Tampoco pueden, por otra parte, considerarse ayudas de Estado prohibidas las que reciben los servicios de solidaridad de los presupuestos públicos, de cualquier manera, para el desempeño de sus misiones. La idea se desprende claramente de la Sentencia de 17 de junio de 1997, asunto *Sodemare* (C-70/95), que da respuesta a una cuestión prejudicial planteada por el *Tribunale amministrativo regionale per la Lombardia*, en el marco de un recurso interpuesto por una sociedad luxemburguesa y dos sociedades italianas contra un precepto de la *Legge regionale lombardía* n. 39, de 11 de abril de 1980, sobre organización y funcionamiento de las unidades sociosanitarias locales. Según esta regulación, la prestación de servicios de asistencia social de carácter sanitario (fundamentalmente residencias de ancianos) puede realizarse en régimen de concierto con aquellos operadores privados que hayan obtenido una habilitación expresa, de la Región, para suscribir este tipo de conciertos. Los prestadores de

los servicios así concertados, obtienen una ventaja económica cierta, consistente en el derecho al reembolso, por parte de las autoridades públicas, de los costes de los servicios de asistencia social de carácter sanitario. Ahora bien, para obtener esa habilitación previa como contratista, es indispensable la inexistencia de ánimo de lucro, por disposición expresa del artículo 18.3 de la mencionada Ley regional de 1980.

Ante la protesta de sociedades con pretensiones de acceder al estatuto de contratista para la prestación del servicio de residencia de ancianos, pero con ánimo de lucro, el Tribunal de Justicia acepta la compatibilidad de la regulación lombarda con el Derecho comunitario. La cuestión controvertida se inscribe en el marco del sistema de asistencia social, que "está basado en el principio de solidaridad, que se traduce en el hecho de que está destinado prioritariamente a la asistencia de quienes se encuentran en un estado de necesidad, debido a la insuficiencia de los ingresos familiares, a la falta total o parcial de autonomía o al riesgo de marginación y, después, dentro de los límites marcados por la capacidad de las estructuras y los recursos disponibles, a la asistencia de otras personas, las cuales han de soportar, no obstante, los costes de dicha asistencia en función de su situación económica, con arreglo a tarifas determinadas habida cuenta de los ingresos familiares".

El mismo régimen de los servicios asistenciales se ha hecho extensivo, en la práctica de la Comisión, a otros servicios de carácter sanitario o educativo.

Los análisis precedentes ilustran muy bien de las serias objeciones que pueden oponerse en la actualidad a la utilización de una perspectiva estrictamente orgánica para la delimitación del sector no lucrativo. Para el Derecho comunitario, en efecto, es posible que empresas mercantiles se ocupen de actividades solidarias al lado de establecimientos sin finalidad de lucro. De aquí que, cuando menos, la perspectiva orgánica, más tradicionalmente utilizada para la definición del tercer sector, tenga, por lo menos, que ser completada con la indicada orientación funcional, que considere la naturaleza real, mercantil o solidaria, de la actividad que cada establecimiento asume o desarrolla.

Incluso en los supuestos en los que un único establecimiento acumula funciones de carácter mercantil y otras de contenido solidario, es necesario delimitar unas y otras para considerar la relevancia social que éstas últimas tienen e incluirlas entre la actividad solidaria que se desarrolla en el marco de un Estado en un momento histórico determinado.

3.3. De la empresa social a la responsabilidad social de las empresas

Los acotamientos y distinciones a que acabamos de aludir se están haciendo progresivamente más precisos, considerando que cada vez es más frecuente la utilización directa de organizaciones constituidas como empresas mercan-

tiles para cumplir funciones de carácter solidario, junto con las de carácter industrial o comercial estricto que puedan constituir la base de su actividad.

Este importantísimo fenómeno tiene, al menos, dos manifestaciones recientes de gran interés: la asunción por empresas mercantiles de funciones de carácter solidario, a cuyo efecto tienen reconocido un régimen privilegiado de ayudas, exenciones y bonificaciones fiscales y regulaciones especiales del empleo que crean. Y, por otra parte, el voluntario desarrollo de programas sociales por las empresas, que aceptan de esta manera que su primario y esencial objetivo de obtener beneficios no debe ser obstáculo para la asunción de responsabilidades de carácter social.

De la primera variante el ejemplo más importante en nuestro Derecho son, sin duda, los denominados Centros Especiales de Empleo. Su regulación procede de la Ley 13/1982, de Integración Social de los Minusválidos, desarrollada en este punto por los Reales Decretos 2273/1985, de 4 de diciembre, y 1368/1985, de 17 de julio. Los Centros Especiales de Empleo son empresas que operan en el mercado ordinario en el que trabajan, preparándose desde el punto de vista personal para la integración social en el mercado, trabajadores afectados por cualquier clase de minusvalías. Combinan el carácter de empresas ordinarias con finalidades productivas, con la función social de adecuar personal y socialmente a los trabajadores discapacitados. Desde el punto de vista de su estructura, funcionamiento y organización, son empresas, pero su objetivo principal se combina con la función de preparar e incorporar al mercado de trabajo a las personas con discapacidad, siendo el trabajo que se presta en ellas, en todo caso, productivo y remunerado.

Los Centros Especiales de Empleo pueden tener carácter público o privado. También pueden tener o no ánimo de lucro. Esta última circunstancia es especialmente relevante porque de ella depende el régimen de subvenciones, compensaciones económicas y otras formas de trato favorable que prevé la regulación vigente antes citada.

La constitución de los Centros Especiales de Empleo requiere siempre una comprobación y calificación administrativa, conducente a verificar que reúne el proyecto las características establecidas en la legislación vigente, especialmente que las personas que integran su plantilla de trabajadores (el 70 por 100 tienen que estar afectados por alguna minusvalía, que a su vez suponga una disminución de su capacidad de trabajo igual o superior al 33 por 100), cumplen las condiciones impuestas por la normativa referida a esta clase de establecimientos.

La regulación de los Centros Especiales de Empleo ha progresado y se ha transformado en el sentido de ampliar las medidas de protección y ayuda a las empresas que asumen misiones de atención a las personas con discapacidad.

En la Ley de 1982 de Integración Social de los Minusválidos, ya citada, se estableció (artículo 38.1), que las empresas públicas y privadas que empleasen

a un número de 50 o más trabajadores estarían obligadas a que al menos el 2 por 100 fuesen minusválidos. Esta cuota de reserva ha sido poco atendida en la práctica, circunstancia que ha sido determinante de la aprobación del Real Decreto de 14 de enero de 2000 por el que se establecen medidas alternativas al cumplimiento de la mencionada reserva del 2 por 100. La citada norma autoriza para sustituir dicha obligación por otras medidas alternativas. Entre ellas, la celebración de contratos con centros especiales de empleo para que éstos suministren, bien esos servicios necesarios para el desarrollo de la actividad de la empresa contratante, u otros de carácter accesorio. De esta forma se asegura el impulso económico y la productividad de los centros de empleo.

También en la línea de mejora de las regulaciones que estamos considerando, cabe incluir las medidas aprobadas por Real Decreto de 20 de febrero de 2004, que contemplan la posibilidad de celebrar contratos entre centros especiales de empleo y otras empresas, llamadas colaboradoras, para que trabajadores discapacitados del centro puedan desplazarse a las dependencias de esta última con el objeto de ejecutar obras o prestar servicios concernientes a la actividad de la misma. De esta manera, se posibilita el tránsito de los trabajadores discapacitados desde los centros especiales de empleo hasta las empresas ordinarias.

Se aprecia bien, por tanto, que la evolución reciente de la regulación de las ayudas y apoyos públicos a las actividades solidarias, tiende a abstraerse de las formas y regímenes organizativos para concentrarse fundamentalmente en la contemplación de la función social que una determinada organización, cualquiera que sea su naturaleza, cumple.

Se comprende también perfectamente que, en el marco de esta evolución, cada vez sea más pertinente tener en cuenta la gran potencialidad que las empresas mercantiles ordinarias tienen para el cumplimiento de funciones de carácter social. En alguna medida, un anticipo de estas preocupaciones puede hallarse en la obra social de las Cajas de Ahorro, vinculada a las antiguas funciones de beneficencia que se ejercían en el marco de los viejos Montes de Piedad. Aunque hoy día ninguna duda cabe que las Cajas de Ahorros son, sobre todo, empresas de carácter financiero, una parte de su actividad es de carácter social inequívocamente encuadrable en el tercer sector.

Existe en la actualidad una relevante corriente del pensamiento económico que está insistiendo en la generalización de la denominada responsabilidad social corporativa¹. Esta concepción de la proyección social de la empresa pone en cuestión algunos principios de la economía clásica, según los cuales el mercado de competencia perfecta no sólo posibilita los beneficios de las empresas, sino que favorece por sí mismo la cohesión social y la eliminación

¹ En el Congreso de los Diputados llegó a presentarse una proposición de ley del Grupo Parlamentario Socialista referida a este tema. (Boletín Oficial del Congreso de los Diputados de 10 de mayo de 2002).

de la pobreza. La evolución de la empresa capitalista ha llegado a desmentir totalmente el automatismo de tales ajustes. Por ello, la responsabilidad social corporativa reclama un compromiso voluntario de las empresas con la sociedad para, junto con sus objetivos económicos primarios, considerar otros de carácter solidario, que van desde las nuevas formas de organización del trabajo, a los apoyos a las políticas medioambientales, la innovación tecnológica, la colaboración con objetivos sociales de los empleados y clientes, administraciones, y grupos de interés entre los que las empresas desarrollan su actividad.

4. Nota final sobre los contenidos del presente volumen

Lo expuesto hasta aquí se corresponde con los objetivos que nos habíamos marcado al principio de tratar de definir los criterios generales a que debe atenerse cualquier ensayo de delimitación del sector solidario. La conclusión es que la operación es compleja. Sigue siendo seguro que las organizaciones que forman parte del tercer sector son de base privada y no se integran en las Administraciones públicas, aunque reciben masas crecientes de recursos financieros procedentes de aquéllas, cuya simple obtención y aplicación determina y justifica que las regulaciones en la materia atribuyan a las Administraciones públicas unas importantes funciones de supervisión y control.

Sin embargo, así como la anterior separación del Estado se mantiene segura, no son tan firmes los criterios habitualmente usados para delimitar el tercer sector, en cuanto afirman que sólo forman parte del mismo entidades sin finalidad de lucro, preferentemente de base asociativa o fundacional (es notoriamente insatisfactorio atenerse como criterio a las proyecciones de la "revolución asociativa", en el sentido preconizado por SALAMON Y ANHEIER), o que nunca se incluyen en el mismo las entidades que actúan en sectores económicos competitivos. Respecto de esto último, ya hemos señalado que es posible que entidades de base fundacional asuman funciones económicas sometidas a la libre competencia y, lo que es más importante, que cada vez de modo más frecuente, las empresas mercantiles acojan misiones de carácter solidario.

Sin perjuicio de las anteriores conclusiones, que deben servir al lector para tener una idea cabal de lo que el sector solidario es y significa, a la hora de establecer una descripción más pormenorizada de las organizaciones integradas en el mismo, se ha optado por concentrar la atención en las entidades y formas asociativas y corporativas más típicas.

A este criterio se atienen los trabajos que forman parte del presente volumen, concebidos y ordenados del siguiente modo: tras una explicación general de las relaciones de los organismos que integran el tercer sector con las Administraciones públicas, a efectos de determinar las formas de vinculación y tutela, así como los procedimientos de asignación de la responsabilidad de gestionar servicios de interés general, todos los estudios sucesivos tienen por

objeto central analizar el régimen jurídico de las diferentes clases de organizaciones y establecimientos de que se nutre fundamentalmente el sector solidario.

Puede hacerse una gran clasificación de esos establecimientos que separe, de un lado, a los del régimen ordinario, y por otro a los del régimen especial. Los de régimen ordinario son las asociaciones y las fundaciones, ya que son las formas asociativa y fundacional las que utilizan la inmensa mayoría de los establecimientos sin finalidad de lucro y con funciones de carácter social que se integran en el sector solidario. El régimen de este tipo de establecimientos ha sido recientemente renovado por dos leyes de 2002, ya citadas, que son el objeto principal del estudio correspondiente. El estudio de las regulaciones españolas se completa con otro relativo al Derecho comunitario, con indicación también de los instrumentos europeos de apoyo a estas instituciones.

De los establecimientos y organizaciones de carácter especial es difícil hacer una relación completa. Seguramente esta afirmación será compartida si se considera la importancia que, en razón a lo explicado, tiene el desarrollo de funciones solidarias por entidades que no se corresponden con los patrones clásicos de las asociaciones y las fundaciones. Pero aún con estas dificultades, en los estudios sucesivos, se han seleccionado los establecimientos y organizaciones con proyección social más característicos, aquellos que, junto a los de carácter asociativo y fundacional, completan la práctica totalidad de las funciones de carácter social que se desarrollan en el Estado a partir de organizaciones de base privada.

Los estudios particulares de estas organizaciones se cierran con un extenso análisis del régimen fiscal del tercer sector. Es muy relevante la consideración tributaria de la organización y actividad de los establecimientos sin finalidad de lucro, y de las funciones solidarias y de mecenazgo de las empresas mercantiles, porque la tributación es, justamente, el lugar donde vuelve a encontrarse un tratamiento jurídico unitario de la actividad privada de carácter solidario, que no tiene preferentemente en cuenta tan sólo las formas jurídicas de que se revisten las diferentes entidades, sino la verdadera naturaleza de las funciones de relevancia pública que asumen como objetivo de su actividad.

I

El marco jurídico del tercer sector y, en particular, de su colaboración con el sector público

MARCOS VAQUER CABALLERÍA
Profesor de Derecho Administrativo
Universidad Carlos III de Madrid

SUMARIO: 1. La relevancia del tercer sector para el Derecho público y la escasa recepción de la noción en el ordenamiento español. 1.1. *El tercer sector como expresión de un cambio histórico de paradigma en el Derecho público.* 1.2. *La adaptación a la nueva realidad del Derecho público de los países continentales europeos de tradición latina. Los casos de Portugal e Italia: promoción del tercer sector y subsidiariedad del Estado.* 1.3. *El rezago de España. La Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, un posible punto de inflexión en la materia.* 1.4. *Ensayo de caracterización jurídica del tercer sector.* 2. El status privilegiado del tercer sector en la gestión de determinados servicios públicos. 2.1. *La situación en el ordenamiento español.* 2.2. *El nihil obstat del Derecho comunitario europeo.* 3. La participación del tercer sector en la actividad administrativa y en su control. 4. La participación de las Administraciones públicas en organizaciones del tercer sector. 5. Final. La colaboración del tercer sector con el sector público: luces y sombras. 6. Bibliografía. 6.1. *Específica en la materia.* 6.2. *Bibliografía general utilizada.*

1. La relevancia del tercer sector para el Derecho público y la escasa recepción de la noción en el ordenamiento español

1.1. El tercer sector como expresión de un cambio histórico de paradigma en el Derecho público

El auge del tercer sector se está dejando sentir con fuerza en todo el mundo desarrollado y, particularmente, en los países continentales europeos de tradición latina, incluido el nuestro, cuyos Estados habían combatido históricamente a los cuerpos intermedios entre ellos y los individuos y habían construido sus ordenamientos jurídicos sobre la base de la contraposición entre Derecho público y Derecho privado. Es en estos países, por tanto, donde más novedad y problemas de encaje dogmático plantea el fenómeno de que hablamos, que sin embargo experimenta un fuerte desarrollo en las últimas décadas de la mano de la superación histórica de la mayoría de los obstáculos mencionados y, sobre todo, auspiciado por la crisis de crecimiento del Estado social, el auge del paradigma de la gestión privada como modelo de eficiencia y la influencia de las instituciones anglosajonas.

Nuestra doctrina científica más autorizada ya ha levantado acta de esta evolución “desde una posición absorbente del Estado, al principio, hasta otra situación en la que se da una responsabilidad compartida entre los poderes públicos y la sociedad civil, desde el punto de vista de las necesidades colectivas” (L. MORELL OCAÑA, 1999: 380-381). Para G. ARIÑO ORTIZ (1998: 20), caminamos hacia “un nuevo tipo de Administración en la que una multiplicidad de organizaciones tanto gubernamentales como privadas y lo que se ha llamado alguna vez el «tercer sector» (público-privado), asumiría la gestión de servicios con financiación y control del Estado”. Y E. GARCÍA DE ENTERRÍA (1990: 253-255), apoyándose en la obra del sociólogo Víctor Pérez Díaz, nos habla de que “ésta es la hora, en el mundo entero, la hora histórica que nos ha tocado vivir, de un reflujo de la sociedad civil (...). Está concluyendo la fase de gran flujo del Estado, inmediato a la posguerra europea o mundial última (...). Este reflujo de la sociedad civil sobre el anterior flujo a favor del Estado está, además, robustecido por la idea misma del Estado social”, que no significa –como a veces se ha querido sobreentender– absorción de la sociedad por el Estado, lo que sería una lectura simplista de la cláusula, sino acción mutua de ambos, una interacción que prontamente destacó entre nosotros M. GARCÍA PELAYO (1977-1992: 21-25) y que ratificó después el Tribunal Constitucional en su Sentencia 18/1984, de 7 de febrero (F. J. 3). Debemos, en fin, dar por definitivamente arrumbadas las asociaciones simplistas del Estado liberal con el individualismo y el Estado social con el estatismo. El Estado social maduro asume el liberalismo “como filosofía de la libertad”, al tiempo que abjura de su dimensión “como doctrina política que hace del binomio individuo-Estado eje portador de la sociedad moderna y de su ciudadanía” (P. DONATI, 1997 I: 114).

Esta concepción del Estado social de Derecho sitúa a la persona en el centro de su axiología jurídica (tal y como hace nuestra Constitución al proclamar la dignidad de la persona y los derechos que le son inherentes como fundamento del orden político en su artículo 10.1), pero concibe a la persona no sólo como individuo (*uti singuli*), sino como miembro activo de la sociedad (*uti socii*) y de los grupos o colectivos que son también expresión de su personalidad. De esta opción basal por un “personalismo social” (L. PAREJO ALFONSO, 2003: 74) se siguen diversos corolarios, de entre los cuales interesan aquí dos. Primero, que el estatuto de ciudadanía deba incluir derechos individuales de carácter social, como ya afirmó T.H. MARSHALL en la sociología a mediados del siglo XX y hoy tienen perfectamente asumido los genealogistas de los derechos humanos cuando se refieren a los de tercera generación (derecho a disfrutar de un medio ambiente “adecuado para el desarrollo de la persona”, derecho de acceso a la cultura, etc.), así como también derechos individuales a la integración de la persona en formaciones sociales capaces de canalizar sus impulsos de relación y de servicio a la colectividad (las libertades de asociación y sindicación o de fundación, por ejemplo). En segundo lugar, la necesidad de avanzar en el reconocimiento y la protección de los intereses jurídicos colectivos o de grupo, necesidad ya sentida hace casi treinta años por A. NIETO (25-

28) y que hoy encuentra cobertura general en el mandato establecido en el artículo 9.2 de la Constitución “a los poderes públicos [de] promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas” y que asoma también, de forma más específica, en la atribución de la libertad ideológica, religiosa y de culto no sólo a los individuos sino también a las comunidades (art. 16.1 CE), en el derecho de petición colectiva (art. 29.1 CE) o en el derecho a la negociación colectiva laboral (art. 37 CE).

En el marco de esta nueva axiología jurídica propicia emerge, por tanto, la categoría del “tercer sector” (aludiendo aquí el término sector a la división en “sector público” y “sector privado”), porque es privado por su origen o iniciativa pero público por su fin, con una notable publicación de su régimen jurídico, lo que lo caracteriza como un *tertium genus* con elementos *originarios* del sector privado y otros *adquiridos* del público. Una síntesis, en definitiva, llamada a terciar en la relación dialéctica entre el sector público y el sector privado, históricamente asociados respectivamente al interés público y el interés privado y, por ello mismo, vocada también a superar “el paradigma de los *intereses contrapuestos*” que “ha estado omnipresente en la ordenación de las instituciones durante largo tiempo” (L. MORELL OCAÑA, 1999: 384). Al paradigma del *conflicto de intereses* parece sustituir, en el régimen jurídico de este sector, un nuevo paradigma de *colaboración de intereses*, como se verá más adelante al tratar de caracterizar el régimen jurídico de las organizaciones del tercer sector.

El dato fundamental del establecimiento de estas organizaciones por iniciativa de sujetos privados o de Derecho ordinario llama primariamente, en efecto, a su inclusión en el sector privado, y a la aplicación al mismo del Derecho común o privado, empezando por la autonomía de la voluntad. Pero inmediatamente se constata que su servicialidad a fines de interés general (y público), legitima también su regulación por el Derecho público, con el objeto de establecer incentivos y controles por el poder administrativo y, lo que es a estos efectos más importante, de delimitar un ámbito específico de la autonomía de la voluntad en la actividad de las organizaciones del tercer sector que sea coincidente con la interpretación que el poder público haga del interés general. Dentro de dicho ámbito, se asume como natural la colaboración directa entre organización pública y social.

Ello requiere articular una disciplina jurídico-pública particularmente intensa, en cuanto que no sirve sólo ni primordialmente a intereses de terceros y de miembros o partícipes en la organización (como ocurre con la disciplina de las sociedades mercantiles, por ejemplo), sino también y sobre todo a intereses públicos. A tal efecto, el Estado ha ejercido su poder regulador para configurar diversos “*status*” jurídico-administrativos¹ peculiares para determinadas orga-

¹ Sobre esta noción de *status* de Derecho administrativo, *vid.* L. MORELL OCAÑA, 1983: 974, E. GARCÍA DE ENTERRÍA y T.-R. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, 2002, TJI: 28.

nizaciones sociales no lucrativas al servicio de ciertos fines de interés público, con el objeto de funcionalizar su actividad y erigirlas en colaboradoras de la propia Administración pública en la prestación de los servicios públicos, sobre todo de los sociales en su sentido más amplio, que prefiero denominar servicios atinentes a la persona².

Así, por ejemplo, la condición legal de “mutua de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales”, la de “federación deportiva” y la de “organización de consumidores y usuarios” se superponen a la de asociación; mientras que la de “organización de voluntariado”, la de “ONG de desarrollo” o la de “entidad de gestión colectiva de derechos de propiedad intelectual” sólo exigen la carencia de ánimo de lucro y, por tanto, pueden superponerse a la de fundación, asociación o, en su caso, cooperativa; y así sucesivamente con cuantas categorías -ya sean nominadas o no, ya institucionales o sectoriales- de entidades del tercer sector colaboradoras de la Administración se arbitran. De hecho, tanto las leyes de voluntariado como muchas de las sectoriales se limitan a referirse a las organizaciones sociales “sin ánimo de lucro” dejando totalmente abierta, siempre que sea compatible con ésta y otras condiciones funcionales, la categorización de los entes que disciplinan.

La autonomía de la voluntad es plenamente consustancial al negocio fundacional o constitutivo de la organización social y en el momento (simultáneo o sucesivo) de su acogimiento al *status* mencionado; sigue siéndolo en el momento sucesivo, el de la actividad de la organización así constituida y acogida a dicho *status*, pero ya constreñido a la compatibilidad con la determinación que del interés general hagan los poderes públicos, so pena normalmente de la pérdida del privilegiado régimen “exorbitante” de que la ha hecho acreedora, esto es, no necesariamente de la pérdida de su personalidad y capacidad de Derecho privado, sino de su devolución al régimen común³. Esta *superpo-*

² Respecto de esta última categoría, me permito remitir a M. VAQUER CABALLERÍA, 2000 II: 31-36.

³ Así se observaba meridianamente con el acto administrativo de clasificación de las fundaciones privadas conforme a su régimen legal tradicional. Supuesto en el que “el acto clasificatorio se limita a «poner una etiqueta» a una persona jurídica que ya existe”, teniendo por efecto su sumisión a una relación especial de poder y su acceso a una serie de beneficios, sobre todo fiscales, la posibilidad misma de la desclasificación era “una obvia consecuencia de la independencia conceptual que se ha predicado entre el negocio privado fundacional y el acto administrativo de clasificación: el hecho de que este último se retire no afecta a la existencia jurídica de la fundación, sino simplemente a la singular especie de interés público que nuestro ordenamiento protege” (F. GARRIDO FALLA, 1963: 382-385). Ahora bien, desde la Ley de Fundaciones de 1994 esta situación se ha alterado, supuesto que la inscripción en el Registro de Fundaciones es ahora constitutiva y sólo pueden recibir la denominación de fundación las entidades en él inscritas (art. 3 de la Ley), por lo que se funden los regímenes jurídico-privado y jurídico-público de las fundaciones en uno solo (el de la citada Ley de Fundaciones), que se erige en excepción a lo dicho sobre la superposición diferenciada de ambos. Y ello es posible porque la fundación es el único tipo de ente jurídico-privado al que es consustancial la persecución de fines de interés general (art. 2.1 LF y art. 34.1 CE) y, por tanto, en el que puede hacerse confluir naturalmente la capacidad privada con la disciplina jurídico-pública. Con las asociaciones y las cooperativas no ocurre tal cosa, aunque sí con algunas modalidades específicas de entes privados de base asociativa (como los partidos políticos y los sindicatos), en los que también confluyen de forma indisoluble su naturaleza privada (como acredita la libertad de su creación) y su disciplina pública.

sición de regímenes, uno jurídico-privado (que define el estatuto personal del ente) y otro administrativo (que lo dota de un *status* peculiar), en la que la aplicación del segundo es decantada (por el fundador o por la propia organización por él constituida) voluntariamente en el ejercicio del primero, y en la que el segundo y especial prima, mientras rige, sobre el primero u ordinario (sin derogarlo nunca ni normalmente confundirse con él), es a mi juicio el que sitúa al tercer sector a medio camino entre el sector público y el sector privado y el que, unido a la heterogeneidad de las especies organizativas que alberga, dificulta sobremanera su aprehensión como categoría jurídica.

Dos precisiones pueden hacerse al respecto, para ilustrar mejor esta dificultad: la primera, que hablamos de superposición de regímenes y no de sustitución de uno por otro, porque, tratándose de entes de iniciativa privada y de tipología asociativa o fundacional, el régimen jurídico-público no puede ya desplazar al jurídico-privado. En otros términos, el Derecho imperativo no puede anular la autonomía de la voluntad porque lo impide el modelo constitucional que, al consagrar las libertades constitucionales de asociación y de fundación —en lo organizativo— y de asistencia —en lo material—, ha querido dejar abierto el camino de las organizaciones privadas al servicio de intereses generales y, en particular, de las dedicadas a la acción social. Por ello se trata de un Derecho cuyo imperio depende de un acto de voluntad (y, por ende, de libertad) del sujeto privado a que se dirige⁴.

En segundo lugar, hablamos de la superposición de dos planos que no son paralelos, puesto que se forman con vectores bien diversos, por lo que el espacio que se configura entre ellos (que es el espacio del tercer sector) varía prácticamente en cada punto que se tome en consideración; presenta, como gusta decir ahora, una geometría variable. El primero, el plano jurídico-privado, delimita negativamente la capacidad de obrar de la organización —la persona jurídica— en función de la estructura de los intereses constitutivos (entes de base asociativa o corporativa y entes de base fundacional o institucional) y la naturaleza y fines de su actividad (entes con ánimo de lucro o sin ánimo de lucro), resultando un conjunto de categorías organizativas típicas y formales idóneas para las diversas modalidades de organización social: sociedades mercantiles

⁴ Así, por ejemplo, fundar (negocio jurídico-privado) no es sólo un acto de autonomía de la voluntad, sino un derecho de libertad constitucionalmente reconocido. Y, sin embargo, la fundación (ente de Derecho privado, pero al que es ya consustancial la regulación e intervención públicas) no se rige ya por la autonomía de la voluntad de sus órganos de gobierno, ni tampoco siquiera de su fundador, sino por el fin de interés general que aquél determinase, por lo que si dicho interés general entrase en conflicto con la voluntad del fundador, la Administración (el protectorado) puede hacer primar al primero. La diferenciación resulta todavía más clara cuando el ente constituido (por ejemplo, una asociación) no persigue necesariamente fines de interés general, sino que tal servicialidad y la sujeción al régimen jurídico-público correspondiente precisan un acto de acogimiento del ente ya constituido, diferenciado pues de la constitución misma y posterior a ella, pero igualmente producido en ejercicio de la autonomía de la voluntad, ya consista en una solicitud de autorización (p. ej., en las entidades de gestión colectiva de derechos de propiedad intelectual) o de declaración de utilidad pública (en las asociaciones de este tipo) o en el depósito de los Estatutos en un Registro administrativo (como ocurre en las ONG de desarrollo).

(de entre las cuales, colectivas o capitalistas y sus sucesivas subclasificaciones) y civiles, cooperativas, asociaciones, fundaciones.

El plano jurídico-público, por el contrario, no persigue subvertir ni alterar este orden de la actividad social sino, sobre su base, delimitar positivamente las concretas condiciones de su integración en determinadas políticas públicas, para lo que le basta con introducir modulaciones “en más” y “en menos” en su capacidad de obrar. Por ello es relativamente indiferente a las anteriores categorías formales⁵, sentando más bien las reglas de carácter material, orgánico y funcional, que hagan posible y doten de garantías a su colaboración con las Administraciones públicas en la gestión de servicios públicos. Frente a la abstracción y estabilidad connaturales al primer plano, el segundo se caracteriza por variar normalmente en la materia (según el sector de actividad de que se trate: benéfico-asistencial, cultural, etc.), en el espacio (por la habitual descentralización de la potestad legislativa en la materia), y en el tiempo (por su instrumentalidad respecto de las cambiantes políticas públicas), como es habitual en el Derecho público.

1.2. La adaptación a la nueva realidad del Derecho público de los países continentales europeos de tradición latina. Los casos de Portugal e Italia: promoción del tercer sector y subsidiariedad del Estado

Es bien sabido que el Derecho público anglosajón ha confiado tradicionalmente en la iniciativa privada, incluida la no lucrativa. En los países continentales europeos, por el contrario, la histórica lucha entre Estado e Iglesia ha exacerbado la oposición dialéctica entre lo público y lo privado. Sobre todo en los de tradición latina, los últimos en regularizar en su ordenamiento la posición emergente del tercer sector. “Demasiados elementos de nuestra tradición jurídica se han opuesto siempre a la adopción de tales instrumentos normativos: la decimonónica aversión a los entes intermedios entre ciudadanos y Estado-gobierno, la hostilidad a la mano muerta eclesiástica y de los entes morales, la centralización burocrática de las funciones administrativas, la tendencia de nuestro Derecho a una rígida partición de los campos público y privado, la configuración, para los servicios públicos y para lo que en cualquier modo gravita en campo público, de conformaciones subjetivas y de instrumentos operativos particulares” (P. DE CARLI, 1990: 239).

⁵ Con la excepción —aquí y ahora, puesto que no siempre ha sido así en nuestro ordenamiento, ni lo es en otros—, ya comentada en las notas precedentes, del género de las fundaciones y —dentro del género asociativo— las especies de los partidos políticos o los sindicatos, puntos en los que ambos planos coinciden, por tratarse de entes privados que persiguen fines de interés general y cuyo estatuto jurídico ya conjuga la autonomía de la voluntad con la disciplina jurídico-pública de dicha heteronomía.

Pero las cosas están cambiando, y en algunos países de nuestro entorno más próximo lo hacen además de forma inequívoca y decidida.

En Portugal, la Constitución de 1976 (sólo dos años anterior a la nuestra y, por tanto, claramente de su misma generación) proclama en su artículo 63, apartado 5, que “el Estado *apoya y fiscaliza*, en los términos de la ley, la actividad y el funcionamiento de las *instituciones particulares de solidaridad social y de otras de reconocido interés público sin ánimo lucrativo*, con vista a la prosecución de objetivos de solidaridad social consignados, en particular, en este artículo [que se dedica a la seguridad social], en la letra b) del número 2 del artículo 67 [que impone al Estado promover la creación y garantizar el acceso a una red nacional de guarderías infantiles y de otros equipamientos sociales de apoyo a la familia, así como una política de tercera edad], en el artículo 69 [relativo a la infancia], en la letra e) del núm. 1 del artículo 70 [sobre aprovechamiento del tiempo libre por la juventud] y en los artículos 71 [referido a los disminuidos físicos o psíquicos] y 72 [tercera edad]” (la cursiva y los textos encorchetados son míos). El hecho mismo de que el precepto se dedique exclusivamente a las organizaciones de solidaridad social y a las carentes de ánimo de lucro en general, y no a cualesquiera instituciones particulares, nos indica ya que se está otorgando un mandato al legislador para que dicte reglas de apoyo y fiscalización de carácter especial para aquellas organizaciones y que les dé una participación asimismo especial en sus políticas sociales, al menos en las aludidas.

En Italia, país cuyo ordenamiento del tercer sector conozco mejor, pues lo he tratado monográficamente (*vid.* M. VAQUER CABALLERÍA, 2000 I), el reconocimiento constitucional ha tardado algo más. Pero no así la positivización cabal del concepto de tercer sector, que viene haciendo el legislador italiano desde hace ya unos años.

Aunque dedicado exclusivamente a su régimen fiscal, el Decreto Legislativo de 4 de diciembre de 1997, núm. 460, ha establecido en su Sección 2ª (artículos 10 y ss.) una nueva categoría organizativa, la de las organizaciones no lucrativas de utilidad social (ONLUS), que puede considerarse como una expresión sintética del llamado tercer sector, la primera que lo reúne sistemáticamente superando la visión fraccionaria hasta entonces dominante. Su definición, pues, constituye la más comprensiva y acabada definición legal de dicho sector de que disponemos en el ordenamiento italiano.

Las ONLUS reciben una meticulosa caracterización legal en el artículo 10 del Decreto Legislativo. Lo primero que debe llamar nuestra atención es que la de las ONLUS es una categoría subjetiva informal: pueden serlo las asociaciones, los comités, las fundaciones, las sociedades cooperativas o cualesquiera “otros entes de carácter privado, con o sin personalidad jurídica (...)”. Porque lo que la define es su finalidad y la consecuente caracterización de su actividad. Los requisitos exigidos a una organización de este tipo para recibir la calificación legal de ONLUS son de una precisión y sutileza que justifican su repa-

so, que nos será útil además para contrastarlo con el Derecho español. Son los siguientes:

- a) Desarrollo de actividades en uno de los sectores enumerados por la Ley, que son la asistencia social y socio-sanitaria, asistencia sanitaria, beneficencia, instrucción, formación, deporte no profesional, tutela, promoción y valorización de bienes culturales, tutela y valorización de la naturaleza y el ambiente (con exclusión de la actividad habitual de recogida y reciclaje de residuos urbanos, especiales y peligrosos), promoción de la cultura y el arte, tutela de los derechos civiles e investigación científica de particular interés social.
- b) Persecución exclusiva de fines de solidaridad social. Este requisito, según la interpretación que de él se hiciera, podría excluir a las cooperativas sociales de las ONLUS, pues estas cooperativas trabajan en provecho de sus socios. Por ello, la norma, si bien entiende primero que se persiguen fines de solidaridad social cuando las cesiones de bienes y las prestaciones de servicios no benefician a los socios, asociados o participantes, sino a personas "desventajadas" por razón de sus condiciones físicas, económicas, sociales o familiares o a miembros de colectividades extranjeras en el caso de las ayudas humanitarias, exceptúa a continuación el supuesto de los socios, asociados o participantes que se encuentren en las situaciones de desventaja mencionadas, que sí podrán ser beneficiarios de la actividad de la organización (art. 10.2 y 10.3).
- c) Prohibición de desarrollar actividades diversas a las de la letra a), con excepción de las directamente vinculadas a ellas.
- d) Prohibición de distribuir, aunque sea de modo indirecto, útiles y beneficios de explotación ("utili e avanzi di gestione") o fondos, reservas o capitales durante la vida de la organización, a menos que venga impuesta por ley o se efectúe en favor de otras ONLUS que formen parte de su misma y unitaria estructura.
- e) Obligación de emplear los "utili e avanzi di gestione" para la realización de las actividades institucionales y las directamente vinculadas.
- f) Obligación de aportar el patrimonio de la organización, en caso de su disolución por cualquier causa, a otras organizaciones no lucrativas de utilidad social o a fines de utilidad pública.
- g) Obligación de formular el balance y la cuenta anual.
- h) Disciplina uniforme de la relación asociativa y de sus modalidades con el objeto de garantizar la efectividad de dicha relación, excluyendo expresamente la temporalidad de la participación en la vida asociativa y previendo para los asociados o participantes mayores de edad el derecho de voto para la aprobación y la modificación del estatuto y de los reglamentos y para los nombramientos en los órganos directivos.

- i) Uso, en la denominación y en cualquier signo distintivo o comunicación al público, de la locución “organización no lucrativa de utilidad social” o del acrónimo “ONLUS”.

Por decisión expresa de la Ley, son en todo caso ONLUS las organizaciones de voluntariado, las organizaciones no gubernamentales reconocidas idóneas y las cooperativas sociales (art. 10.8).

Realizado este riguroso esfuerzo de sistematización del llamado tercer sector, mediante la destilación de las muchas características comunes a todas las organizaciones que lo componen, se echa de menos que no haya sido aprovechado para algo más que la regulación de un régimen fiscal común, esto es, para establecer una disciplina de Derecho público general, muchos de cuyos elementos son ya comunes a todos los tipos de entes, o extrapolables por ley a ellos, con las matizaciones y exclusiones que fueran precisas. En su lugar, se ha optado por limitar los efectos del Decreto Legislativo 460/1997 al ámbito fiscal y mantener en lo demás la dispersión regulatoria y sus disfunciones interpretativas.

El segundo hito legislativo a que me voy a referir no contiene ya una definición (siquiera sea a sus concretos efectos) del tercer sector, pero en cambio utiliza la locución y le atribuye una función relevante dentro del sector de que trata. Me refiero a la *legge quadro* de 8 de noviembre de 2000, núm. 328, para la realización del sistema integrado de intervenciones y servicios sociales. Entre los principios de su artículo 1 ya se proclama el principio de subsidiariedad y el papel de los entes del tercer sector, pero es su artículo 5, justamente titulado *ruolo del terzo settore*, el que define su régimen jurídico. Su apartado primero manda a los entes locales, las Regiones y el Estado establecer una política de fomento del tercer sector, para su “sostenimiento y cualificación” y con el fin último de “favorecer la actuación del principio de subsidiariedad”. En su apartado segundo, el precepto manda asimismo a los entes públicos “promover acciones para favorecer [...] el recurso a formas de adjudicación o negociales que permitan a los sujetos operantes en el tercer sector la plena expresión de su proyección”. El apartado tercero, por último en lo que aquí interesa, concreta desde la perspectiva organizativa como desde la material el ámbito en que necesariamente debe regularse la colaboración del sector público con el tercer sector, cuando manda a las Regiones ordenar “las relaciones entre los entes locales y el tercer sector, con particular referencia a los sistemas de encomienda de los servicios a la persona”.

Finalmente, la Ley Constitucional de 18 de octubre de 2001, núm. 3/2001, por la que se ha modificado el Título V de la Parte Segunda de la Constitución italiana, ha dado esta redacción al párrafo cuarto de su artículo 118: “El Estado, las Regiones, las Ciudades Metropolitanas, las Provincias y los Municipios favorecen la iniciativa autónoma de los ciudadanos, individuales y asociados, para el desarrollo de actividades de interés general, sobre la base del principio de subsidiariedad”. A la idea de la normalización de la iniciativa privada o

social de interés general, y aun de su promoción por los poderes públicos, que hemos visto que asoma también en la Constitución portuguesa, añade la italiana un elemento novedoso: el principio de subsidiariedad, proclamado ya, como sabemos, para la acción social en su *legge quadro* y ahora elevado a la categoría de principio constitucional de aplicación general.

Es éste un principio que venía siendo propuesto en sede interpretativa por la doctrina jurídica social italiana de las últimas décadas y que había penetrado ya en su legislación. Nótese que nos referimos aquí a la “subsidiariedad horizontal” (así la conoce en efecto la doctrina italiana: *sussidiarietà orizzontale*), esto es, de la iniciativa pública respecto de la privada, y no a la “subsidiariedad vertical” que deben guardar, dentro de la iniciativa pública, los entes territoriales superiores respecto de los inferiores. Que esto es así, en el inciso constitucional que comentamos, es claro ya no sólo por el sentido propio del mismo, sino porque el mismo precepto utiliza en su párrafo primero la noción de subsidiariedad en la otra acepción, la vertical. Así, cuando afirma que “las funciones administrativas son atribuidas a los Municipios salvo que, para asegurar su ejercicio unitario, sean conferidas a las Provincias, Ciudades Metropolitanas, Regiones y Estado, sobre la base de los principios de subsidiariedad, diferenciación y adecuación”.

La afirmación de la subsidiariedad como principio de orden o prelación entre la iniciativa pública y la social, introducida como vemos en la Constitución italiana sin acotación alguna sobre su ámbito de aplicación, “para el desarrollo de actividades de interés general”, es una novedad ciertamente relevante y cuyas consecuencias podrían ser radicales, según la interpretación que de ella quiera hacerse⁶.

1.3. El rezago de España. La Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, un posible punto de inflexión en la materia

En España, la legislación de asociaciones y de fundaciones (íntegramente renovada la de ámbito estatal durante 2002) va abandonando las prevenciones decimonónicas frente a estas organizaciones. Y a ello ha contribuido poderosamente nuestra Constitución, al consagrar los derechos de asociación y de fundación, respectivamente, en sus artículos 22 y 34. Este último precepto ha sido justamente destacado por E. GARCÍA DE ENTERRÍA como una “novedad absoluta, tanto respecto de toda nuestra historia constitucional como en el panorama del Derecho constitucional comparado” (1990: 236), novedad que es “absolutamente positiva y es trascendental en sus efectos” (238) porque “ha

⁶ El número 1/2002 de la revista *Diritto Pubblico* que edita Il Mulino está dedicado monográficamente al tema de la subsidiariedad horizontal y los derechos sociales.

venido a romper con acierto y lucidez todo ese corsé absolutamente inadmisiblemente que ha venido ahogando hasta la fecha, desde hace más de cien años, todo el Derecho de fundaciones” (243). Desde una perspectiva más abierta, podemos convenir en que la garantía de la autonomía del tercer sector es muy amplia en nuestra Constitución vigente: porque asegura tanto la libertad organizativa (de asociación y de fundación, como hemos visto) de la iniciativa social de interés general, como también su libertad material (en los campos típicos de acción del tercer sector: libre creación y producción cultural del artículo 20.1,b), libertad de creación de centros de enseñanza del artículo 27.6, libertad de la asistencia privada del artículo 41).

A ello va añadiéndose paulatinamente un rosario de disposiciones legales dispersas, referidas genérica e imprecisamente a las organizaciones sociales sin ánimo de lucro, que están dotando al tercer sector de un *status* jurídico-administrativo propio, y de cuyo estudio me ocuparé en el apartado 2.1.

Falta todavía, sin embargo, en nuestro ordenamiento un título normativo general (ya sea constitucional o legal) que permita entender positivizada la noción misma del tercer sector en su unidad, a diferencia de cuanto ocurre en los otros países a que se acaba de hacer alusión. El tercer sector va siendo objeto, también entre nosotros, de un ordenamiento propio, pero es todavía un ordenamiento disperso, fragmentario y asistemático, pendiente de codificar. De ahí que sigamos teniendo que enfatizar en nuestro país que “lo urgente ahora es que las autoridades públicas complementen su enfoque «vertical» y comiencen a examinar seriamente los temas «horizontales» que afectan al sector en su conjunto”, tal y como afirmó la Comisión de las Comunidades Europeas en su *Comunicación sobre el fomento del papel de las asociaciones y fundaciones en Europa* [COM(97) 241 final]. O, expresado en clave jurídica como lo ha hecho S. MUÑOZ MACHADO, hablar de “la necesidad de unificar [...] progresivamente los regímenes jurídicos de las entidades del tercer sector, diferenciando entre ellos la tipología básica de instituciones, pero estableciendo principios de régimen jurídico, de comportamiento en los mercados, de objetivos sociales, formas de financiación, ayudas y relaciones con las Administraciones públicas, que sean más o menos parangonables” (S. MUÑOZ MACHADO, J.L. GARCÍA DELGADO y L. GONZÁLEZ SEARA, 2002: 761).

Decía en el párrafo anterior que falta un título normativo general que positivice entre nosotros la noción del tercer sector, aunque ya no es del todo cierto. La nueva Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo nos ofrece ya la primera aproximación cabal –al menos en apariencia– de nuestro Ordenamiento a la noción del tercer sector, e incluso utiliza esta locución en el primer párrafo de su exposición de motivos, al afirmar que «la importancia alcanzada en los últimos años por el denominado “tercer sector”, así como la experiencia acumulada desde la aprobación de la Ley 30/1994, de 24 de

noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, hace necesaria una nueva regulación de los incentivos fiscales que se contenían en el Título II de la citada norma legal». No debe extrañarnos que dicha aproximación se haga desde una ley fiscal: recordemos el precedente italiano de las ONLUS. El ordenamiento financiero (el presupuestario y el fiscal) suele ser el más avisado en la detección y regularización de las nuevas formas organizativas. Máxime si se trata del tercer sector, cuyo *nuevo Derecho* pasa necesariamente –aunque no deba quedarse en ello– por la adopción de un marco adecuado de fomento de su expansión.

Pues bien, la Ley tiene un doble objeto: primero, desde una perspectiva subjetiva, se refiere a un ámbito organizativo (el tercer sector, o las “entidades sin fines lucrativos”) cuyo régimen fiscal se propone ordenar; adopta después una perspectiva material, la de la actividad de mecenazgo, para regular asimismo sus incentivos fiscales. De ello se ocupan, respectivamente, los Títulos II y III de la Ley. El que aquí interesa es, obviamente, el primero de ambos objetos. Y no tanto para escudriñar el régimen fiscal del tercer sector que instaura –lo que escapa a mi especialidad– cuanto para observar la noción misma de tercer sector que utiliza. Porque, como he anticipado, contiene la primera definición positiva y general del tercer sector en nuestro Ordenamiento jurídico. Su primera sistematización, aunque sea a los solos efectos fiscales propios de la Ley y, por ende, no extrapolable a otras normas o ramas del ordenamiento, como no sea por mera analogía.

El artículo 2 de la Ley enuncia las entidades susceptibles de ser consideradas sin ánimo de lucro a sus efectos y siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente. Son las siguientes:

- 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 las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

La adopción de una de estas formas de personificación⁷ es requisito necesario pero no suficiente para acogerse a los beneficios fiscales de la Ley. Se exige además en su artículo 3 el cumplimiento de ciertos requisitos funcionales, como son la persecución de fines de interés general y el destino a los mismos de, al menos, el 70 por 100 de los resultados de su explotación y demás ingresos netos, etc.

Un dato debe llamar nuestra atención: la Ley, según se ha visto, utiliza un *numerus clausus* de entidades, que pivota sobre dos tipos estatutarios fundamentales, como son la fundación y la asociación, y es en consecuencia restrictivo. Para confirmarlo, baste comparar este listado con la forma de acotación que de su objeto hace la Ley italiana de las ONLUS, de que me he ocupado más atrás. La Ley italiana no adopta la perspectiva formal o estatutaria de la forma de personificación del ente (no al menos en sentido excluyente, sino justamente para entender automáticamente incluidas a determinadas entidades), sino sólo la perspectiva funcional del establecimiento de los requisitos que debe cumplir una organización para ser declarada ONLUS. Pero es que, incluso desde una perspectiva formal como la de nuestro Proyecto de Ley, cabría haber hecho un listado más amplio. Puede aquí resultar ilustrativo, por ejemplo, su contraste con el elenco de entidades del tercer sector barajado en los trabajos ya clásicos de M. RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO FERRER *et al.* (1993) y de M.A. CABRA DE LUNA (1998) dedicados al tercer sector editados por Escuela Libre Editorial.

Como se ve, a diferencia tanto del precedente italiano como de las propuestas doctrinales españolas, nuestra Ley deja fuera de su ámbito de aplicación, por ejemplo, a las asociaciones distintas de las declaradas de utilidad pública, a las entidades mutualistas (como las mutuas de seguros y las mutualidades de previsión social) o a las cooperativas. Las primeras y las segundas son organizaciones sin ánimo de lucro⁸, y las últimas pueden también serlo eventualmente⁹, pero unas y otras persiguen fines de interés mutuo o colectivo antes que general y, en consideración a este dato, han quedado excluidas de la aplicación de la Ley. Su régimen fiscal, aunque privilegiado¹⁰, no lo será tanto como el de las entidades incluidas en su ámbito de aplicación¹¹.

⁷ O de aquellas otras peculiares cuyo régimen se homologa al de las anteriores en las disposiciones adicionales: Cruz Roja Española y la ONCE (d.a. 5^a), la Obra Pía de los Santos Lugares (d.a. 6^a), la Iglesia Católica y ciertas iglesias, confesiones y comunidades religiosas (d.a. 9^a).

⁸ Artículo 1.2 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación y artículos 9, 10 y 64.3 de la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

⁹ Pues el "retorno cooperativo" no es un elemento necesario sino disponible: véanse los artículos 16.2.d, 48 y 58.3 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

¹⁰ Tributación al tipo del 25 por 100 en el Impuesto de Sociedades, por ejemplo, de conformidad con la redacción que la disposición adicional 2^a de la Ley que comentamos da al artículo 26 de la Ley del Impuesto.

¹¹ Que gozan de exención parcial y sujeción restante al tipo del 10 por 100 en el impuesto citado en la nota anterior, por ejemplo.

Concluimos, en suma, matizando lo afirmado antes: la Ley, en la medida en que hace una primera sistematización del tercer sector, puede ser vista como su *puesta de largo* en el ordenamiento jurídico español. Maneja, sin embargo, una acepción más estricta del mismo que las que asoman, como se verá, en otras disposiciones generales y, por ello, no nos resuelve de forma concluyente el problema de su definición normativa.

1.4. Ensayo de caracterización jurídica del tercer sector

Como se observa, el de tercer sector es un concepto lábil. Por ello, *ad cautelam*, y en tanto no se fije con cierta univocidad en nuestro ordenamiento la noción, manejo aquí una acepción restrictiva (que no es más que una opción metodológica, sin vocación definitoria), que aglutino en torno a tres rasgos o elementos identificativos:

- a) Un *elemento subjetivo-formal*, consistente en tratarse de *organizaciones de iniciativa privada dotadas de personalidad jurídico-privada*. La definición más conocida del tercer sector, la propuesta por L.M. SALAMON y H.K. ANHEIER en el estudio de la Universidad Johns Hopkins (cito por la edición española de 2001: 560) afirma que “lo que cuenta no es que la organización esté inscrita o reconocida legalmente, sino que sea una realidad institucionalizada”. También nuestro ordenamiento empieza a abrirse al reconocimiento de subjetividad y capacidad a organizaciones sin personalidad –más adelante se verá algún ejemplo de ello– y ello, a fuer de favorecer la protección de los intereses jurídicos colectivos o grupales a que me he referido al principio de este trabajo, puede ser especialmente relevante y sugerente para la iniciativa social de que aquí hablamos, que suele expresar una pulsión relacional espontánea¹². Sin embargo, es un hecho cierto que la personalidad jurídica (como criterio seguro que es de imputación de situaciones jurídicas) sigue siendo requerida en buena medida por nuestra legislación, en particular la del tercer sector.

Limito aquí el tratamiento, además, a los entes de Derecho privado, aun cuando existen también entes públicos de iniciativa privada y base asociativa (las corporaciones de Derecho público: colegios profesionales, juntas de compensación urbanística, etc.) cuya inclusión cabría discutir, pero cuyo régimen de ejercicio de funciones públicas es peculiar, tanto por su alcance (que puede incluir funciones dotadas de *imperium*) como por su técnica (la publicidad del ente, lo que puede conllevar, por

¹² Sobre la crisis de la personalidad jurídica, asociada al nuevo Derecho del tercer sector, puede verse DE M^a. V. DE GIORGI *in toto*.

ejemplo, la revisión de sus decisiones mediante alzas impropias que cuestionan su autonomía). Según la definición citada de L.M. SALAMON y H.K. ANHEIER, las organizaciones del tercer sector "son *no gubernamentales* en el sentido de encontrarse separadas estructuralmente de los organismos públicos y no ejercer ninguna potestad pública".

Excluyo, asimismo e inversamente, a las entidades privadas de iniciativa pública o en mano pública porque, una vez levantado el velo de su forma de personificación, son entidades del sector público¹³.

- b) El *elemento causal*, consistente en la *carencia de ánimo de lucro*. Éste es el dato más general y pacíficamente asociado al tercer sector, hasta el punto de que muchas disposiciones se limitan a referirse sin más a las "entidades sin ánimo de lucro". Cabría plantearse, por excepción, la eventual inclusión en el sector de organizaciones que distribuyan beneficios entre sus socios o fundadores cuando pertenezcan exclusivamente a colectivos desfavorecidos (discapacitados o desempleados, por ejemplo), pero con ello nos apartaríamos del criterio de certidumbre aquí buscado.
- c) El *elemento final*, consistente en la persecución de *finés de interés general*. Los paradigmas de organizaciones privadas no lucrativas de interés general son las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública. Dejamos con ello fuera a las entidades de interés colectivo o mutuo —en la hipótesis de que también sean no lucrativas—, que algunas normas equiparan a sus efectos a las anteriores, pero no así otras.

El área delimitada por estos tres vectores constituye un núcleo de certeza en la composición del tercer sector: las organizaciones incluidas en él son pacíficamente reconocidas como integrantes del mismo. En su halo se encuentran otras, como se ve, cuya adscripción es posible, pero ya no segura, al menos en el *statu quo* de nuestro ordenamiento actual.

2. El *status* privilegiado del tercer sector en la gestión de determinados servicios públicos

2.1. La situación en el ordenamiento español

Decía más atrás que el Derecho administrativo español ha ido trabando, en las últimas décadas, un *status* particular para las organizaciones del tercer sec-

¹³ Como ha afirmado nuestro Tribunal Constitucional, una fundación en mano pública, "si bien formalmente persona jurídico-privada, puede equipararse en realidad a un ente público con capital y fines también públicos que actúa en el tráfico jurídico utilizando sólo de manera instrumental la veste fundacional" pues "actúa materialmente como un organismo público bajo la dependencia directa de [las] Administraciones" (ATC 206/1999, de 28 de julio).

tor. Es esto muy importante, porque no puede seguir pretendiéndose que el Derecho del tercer sector se agota en las leyes de fundaciones y de asociaciones, que configuran sendos estatutos jurídico-privados (los de las personas jurídicas respectivas, entes que son de Derecho privado creados por los particulares en ejercicio de la autonomía de la voluntad), con añadidura todo lo más del régimen de su intervención administrativa y/o judicial y sus beneficios fiscales. De nada de ello, sobre lo que existe ya abundante literatura, me ocupo en este trabajo.

A estos estatutos jurídicos, los de las fundaciones y las asociaciones, se superpone hoy el *status* jurídico-público a que me refiero, que es ya relativamente indiferente a la forma de personificación que adopten las organizaciones, pues adopta una perspectiva funcional, la de la carencia de ánimo de lucro y la persecución de fines de interés general de los entes, para someter a dichos entes –a los que voluntariamente se sometan al *status* de que hablamos– a una especial disciplina y a determinados privilegios en sus relaciones con las Administraciones públicas. Los hitos de este proceso se hallan dispersos en multitud de disposiciones de diverso rango y materia y, por ello, han dificultado una percepción cabal del fenómeno, pese a que ya tiene hoy un alcance nada desdeñable. Su detalle lo he desbrozado en otro lugar, al que me permito remitir ahora (*vid.* M. VAQUER CABALLERÍA, 2002 II: 216-236), pero sus principales realizaciones –que ceñiré aquí a la legislación estatal, para no extenderme más de lo preciso– son las siguientes:

- La propia Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, habilita en su artículo 31.5 (precepto inorgánico y sólo directamente aplicable a las asociaciones de ámbito estatal) a las Administraciones públicas a “establecer con las asociaciones que persigan objetivos de interés general, convenios de colaboración en programas de interés social”. Obviamente, la interpretación conforme de este precepto con la legislación de contratos de las Administraciones públicas no permite entender eximidas a las Administraciones de sujetarse a dicha legislación cuando contraten, por ejemplo, la gestión de servicios públicos con terceros, aunque sea con una asociación. Pero un contrato, a estos efectos, no es cualquier negocio jurídico patrimonial, sino justamente los de carácter oneroso, en los que hay una cierta correspondencia entre la prestación del contratista y la contraprestación de la Administración. De ahí que la propia Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (hoy, el artículo 3.1,d) de su Texto Refundido aprobado por R.D.Leg. 2/2000, de 16 de junio) excluya de su ámbito de aplicación directa a los convenios de colaboración que celebren las Administraciones con particulares, lo que hace posible que una Administración celebre directamente, por ejemplo, un convenio con una asociación, incluso para la colaboración en la gestión de un servicio público de la titularidad de aquéllas y aunque se acuerden ciertas compensaciones económicas por parte de la Administración, siempre y cuando no quepa apreciar en ellas una auténtica contraprestación onerosa. Siendo las asociaciones, como las fundaciones y, en general, los entes

del tercer sector, entes carentes de ánimo de lucro, resulta manifiesto el juego que dicho precepto puede dar para su colaboración directa (sin necesidad de someterse a procedimientos licitatorios públicos y abiertos a la libre competencia) con la Administración.

- Pero es que, aun cuando lo que celebre una organización del tercer sector con la Administración sea un contrato en su más estricto sentido técnico-jurídico, tampoco viene siempre exigida a someterse a una concurrencia del todo igualitaria con las empresas que compitan con ella por la adjudicación, ya que la disposición adicional 8ª de la citada Ley de Contratos de las Administraciones Públicas prevé, en su apartado 2º, que el órgano de contratación puede atribuir, en los pliegos de cláusulas administrativas particulares, “preferencia en la adjudicación de los contratos relativos a prestaciones de carácter social o asistencial para las proposiciones presentadas por entidades sin ánimo de lucro, con personalidad jurídica, siempre que su finalidad o actividad tenga relación directa con el objeto del contrato, según resulte de sus respectivos estatutos o reglas fundacionales y figuren inscritas en el correspondiente registro oficial”. Dicha preferencia se encuentra condicionada, no obstante, a que “dichas proposiciones iguallen en sus términos a las más ventajosas desde el punto de vista de los criterios objetivos que sirvan de base para la adjudicación”.
- La legislación de régimen local establece un importante cauce exclusivo para la colaboración entre Administración local y tercer sector cuando abre la participación en los consorcios interadministrativos, no a cualesquiera entidades privadas, sino justamente a las “entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público, concurrentes con los de las Administraciones públicas”, según rezan el artículo 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local y el artículo 110 del Texto Refundido de Régimen Local, aprobado por Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril.

Así pues, del mismo modo que veíamos en el primer punto que las entidades del tercer sector pueden celebrar convenios de colaboración con la Administración, descubrimos ahora que, cuando la ejecución de dichos convenios así lo aconseje, pueden también constituir una organización en mano común con ella, dotada de personalidad jurídica propia bajo la forma del consorcio.

Ahora bien, este hermanamiento o asociación privilegiados con la Administración pública lleva a compartir no sólo algunas de sus prerrogativas, sino también sus garantías con mayor rigor: cuando en el consorcio sea mayoritaria la participación pública, deberá adjudicar sus contratos con plena sujeción a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (tal y como prescribe la disposición adicional 9ª de su Texto Refundido), mientras que para la sociedad mercantil con participación pública mayoritaria, por ejemplo, tan sólo se exige la sujeción “a los

principios de publicidad y concurrencia” (disposición adicional 6ª)¹⁴, siendo así que no es lo mismo, obviamente, estar sujeto a unas reglas que sólo a los principios que las inspiran.

- La legislación patrimonial de las Administraciones Públicas también privilegia al tercer sector, puesto que sólo les permite ceder gratuitamente y sin licitación previa sus bienes a otros entes públicos o a entes privados sin ánimo de lucro que sean de interés general: así resulta de los artículos 137.4.b), 143.3, 145 y 146 de la Ley 33/2003, de 3 de noviembre, del Patrimonio de las Administraciones Públicas¹⁵ y el artículo 79.2 del citado Texto Refundido de Régimen Local.
- La legislación sobre el voluntariado (empezando por la Ley estatal 6/1996, de 15 de enero, reguladora del Voluntariado Social) ya adopta íntegramente la perspectiva funcional a que me he referido más atrás y tiene, además, por objeto a la manifestación paradigmática del tercer sector. Y ello porque, en el llamado “voluntariado organizado”, que es el que disciplinan las leyes, no sólo la organización en sí sino también los individuos que le imputan su actividad (los voluntarios) carecen de ánimo de lucro, pues no perciben retribución alguna por dicha actividad. Luego el voluntariado constituye la manifestación más genuina de filantropía social organizada, esto es, del tercer sector. Pues bien, así como la institución en sí, también su régimen legal ejemplifica a la perfección la caracterización jurídica que hemos propuesto para el tercer sector. En efecto:
 - a) En primer lugar, las leyes de que hablamos no tratan de regular el voluntariado en sí, que es una actividad libre y espontánea, sino una determinada manifestación de la misma a la que los voluntarios pueden sujetarse o no en el ejercicio de su autonomía de la voluntad. Se trata, por tanto, de un *status* típico del voluntariado social que lo funcionaliza al servicio de la interpretación que los poderes públicos hacen del interés general, dotándolo de determinadas prerrogativas o beneficios (capacidad para entrar en colaboración con la Administración pública y beneficiarse de las amplias medidas de fomento que las Leyes mandan establecer) pero exigiéndole para ello el cumplimiento de ciertos requisitos.

¹⁴ Salvo cuando queden incluidas en el ámbito de aplicación de su artículo 2, en la nueva redacción que le ha dado el artículo 67 de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

¹⁵ Estos dos últimos preceptos incurren, por cierto, en una manifiesta imprecisión terminológica cuando se refieren a las “fundaciones públicas”, locución ciertamente utilizada históricamente por nuestro ordenamiento (y más recientemente también por el sanitario: *vid* M. VAQUER CABALLERÍA, 1999: 54-56), pero que en esta Ley, habida cuenta de la equiparación que de ellas hace con las asociaciones declaradas de utilidad pública y de acuerdo con una interpretación finalista y sistemática de la norma, debe entenderse referida a las fundaciones en mano pública o fundaciones del sector público, como las denomina más acertadamente la nueva Ley de Fundaciones.

- b) Dicho *status* exige la existencia de una organización de iniciativa privada, pero es indiferente a su forma de personificación, ocupándose más bien de determinados requisitos funcionales (democraticidad, carencia de ánimo de lucro) que pueden en principio ser cumplidos por diversas formas de entes (fundaciones, asociaciones y cooperativas, por ejemplo) aunque sea manifiesto que “las estructuras organizativas del voluntariado de acción social se adecuan ... a la organización asociativa más que a la fundacional” (J.M. ALMANSA PASTOR, 1983: 114). Luego este régimen se superpone al estatuto jurídico-privado de la organización (el que determina cuáles sean las formas de su constitución, modificación y extinción, cuáles sus órganos de gobierno, cuáles sus regímenes patrimonial y financiero, etc.), frente al que, como decimos, se revela relativamente indiferente.
- En materia de asistencia internacional, la Ley 23/1998, de 7 de julio, reguladora de la Cooperación Internacional para el Desarrollo, dedica sus artículos 32 y siguientes a regular las que denomina “organizaciones no gubernamentales de desarrollo”. La definición que el artículo 32 de la Ley hace de tales organizaciones es, una vez más, funcional y no formal: a sus efectos, “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”.

Luego cualquier entidad sin ánimo de lucro de iniciativa privada que se dedique a la cooperación internacional para el desarrollo, con independencia de su forma de personificación y su consecuente régimen estatutario (una asociación, una fundación, una cooperativa en su caso), puede adquirir la condición de ONG de desarrollo. Es ésta una condición que se adquiere voluntariamente por la organización (que también puede optar por seguir desarrollando libremente su actividad al margen de esta Ley y de la condición típica que regula) y que, como vemos, no sustituye al estatuto jurídico-privado del ente, sino que le superpone un *status* jurídico-administrativo. En efecto, las ONG “podrán inscribirse en un Registro” administrativo abierto en la AECE o en las Comunidades Autónomas (art. 33.1), inscripción que “constituye una condición indispensable para recibir de las Administraciones públicas, en el ámbito de sus respectivas competencias, ayudas o subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo. Dicha inscripción será también necesaria para que las organizaciones no gubernamentales de desarrollo puedan acceder a los incentivos fiscales a que se refiere el artículo 35” (art. 33.2) y que son, desde luego, altamente incentivadores de la inscripción.

Curiosamente, la Ley desvincula de esta condición la posibilidad de “conceder ayudas y subvenciones públicas y establecer convenios estables

y otras formas de colaboración (...) para la ejecución de programas y proyectos de cooperación para el desarrollo” a que se refiere su artículo 34. Es a través de estas ayudas y convenios como la Administración mejor podrá funcionalizar la actividad de las organizaciones privadas al servicio de las necesidades resultantes de la planificación que haga, estableciendo “las condiciones y régimen jurídico aplicables”. Sin duda que un beneficiario preferente de tales ayudas y convenios serán las ONG de desarrollo, pero la Ley los deja abiertos a los diversos agentes sociales que actúen en este ámbito (los enumerados en su artículo 31), siempre y cuando no tengan carácter lucrativo. Luego la apertura de la colaboración con la Administración tampoco es total, porque sólo alcanza al tercer sector.

- La Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de los Minusválidos, en el ap. 1º de su art. 4, impone a la Administración del Estado, de las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales amparar “la iniciativa privada sin ánimo de lucro, colaborando en el desarrollo de estas actividades mediante asesoramiento técnico, coordinación, planificación y apoyo económico. Especial atención recibirán las Instituciones, Asociaciones y Fundaciones sin ánimo de lucro, promovidas por los propios minusválidos, sus familiares o sus representantes legales”.

En los apartados sucesivos del mismo precepto se concreta algo esta relación de “colaboración” entre Administración y tercer sector, en la que éste recibe, entre otros beneficios, ayudas para la financiación “en todo o en parte” de sus centros siempre y cuando (1º) se someta a la planificación sectorial que aquélla establezca, funcionalizando así su actividad, y (2º) sujete su organización a determinadas reglas imperativas, como es contar con órganos de control de origen y aplicación de sus recursos financieros (en general, y por tanto no sólo de los procedentes de fondos públicos) en los que deben tener participación los interesados o subsidiariamente sus representantes legales, la dirección y el personal al servicio de dichos centros.

- La restante legislación sectorial, sobre todo de los que aquí denominamos servicios a la persona, nos ofrece nuevos ejemplos. Con ánimo meramente ilustrativo, baste aquí recordar, por ejemplo, el artículo 90.2 de la Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad, que otorga prioridad para la adjudicación de conciertos sanitarios a los establecimientos, centros y servicios de los que sean titulares entidades que tengan carácter no lucrativo (eso sí, sólo “cuando existan análogas condiciones de eficacia, calidad y costes”, de forma similar a cuanto hemos visto más atrás que exige la disp. adic. 8ª de la Ley de Contratos); o la reforma introducida por el artículo 88 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (esto es, la “Ley de acompañamiento” para el 2002) en el artículo 15 de la Ley 13/1986, de 14 de abril, de Fomento y Coordinación General de la Investigación

Científica y Técnica. Donde la redacción original de esta Ley se limitaba a habilitar a los organismos públicos de investigación a celebrar convenios de colaboración con las Comunidades Autónomas, la versión modificada introduce un régimen tripartito, dedicando su primer apartado a los convenios con las CC.AA., el segundo "con Universidades, con fundaciones o con instituciones sin ánimo de lucro" y el tercero con "las empresas, bien sean públicas o privadas". Con ya ser ello sintomático, más revelador todavía es que, mientras los convenios con empresas ven severamente limitado su objeto posible (se excluye el uso compartido de inmuebles, instalaciones y medios materiales y la asignación temporal de personal, además de cualquiera de los objetos comprendidos en la legislación sobre contratación pública), los convenios con las entidades sin ánimo de lucro se equiparan a todos los efectos con los que se celebren con la Administración autonómica.

El panorama ofrecido, aunque incompleto, debe ser suficiente para poder concluir ratificando lo que se había adelantado: que la Administración pública se ha dotado de un "ordenamiento de familia" con el tercer sector, que configura para éste un *status* de acogimiento voluntario pero difícilmente renunciabile para sus organizaciones, pues, aunque las somete a ciertos deberes (de democraticidad, de transparencia y control financieros, etc.), también les ofrece indudables ventajas, como es en muchos casos el acceso directo o preferente al fomento (subvenciones y beneficios fiscales) y a la gestión de determinados servicios públicos (con su correspondiente dotación de medios).

2.2. *El nihil obstat del Derecho comunitario europeo*

Como es sabido, la principal consecución de la Comunidad Europea es la instauración de un mercado común o interior regido por las libertades de circulación de mercancías, personas, servicios y capitales y por el principio de libre competencia. Esto no obstante, el Derecho comunitario europeo ha consentido, en líneas generales, la subsistencia en los Estados miembros de *status* exorbitantes para las entidades del tercer sector en la prestación de los servicios a la persona. Y ello, resumidamente, sobre la base de las siguientes premisas:

- a) El mercado interior debe regir, en general, en todas las actividades económicas. En consecuencia, todas las empresas deben sujetarse a sus reglas. Es además notorio que el concepto de "empresa" utilizado por el Derecho comunitario es funcional, no formal ni estatutario, por lo que puede incluir a cualquier tipo de organización, incluidos entes públicos y entes privados carentes de ánimo de lucro, cuando desarrollen actividades económicas, entendiéndose por tales las consistentes en ofrecer bienes o servicios en un determinado mercado. Así lo confirma una sólida jurisprudencia desde que la conocida sentencia de 23 de abril de 1991, Höfner y Elser, as. C-41/90, afirmara que, a los efectos del artícu-

lo 85.1 del Tratado de la Comunidad Europea, esto es, del Derecho de la competencia, “el concepto de empresa comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación”, lo que ha permitido concebir como empresa a entidades sin ánimo de lucro, incluso públicas (como ocurre en el caso de la sentencia mencionada). En el mismo sentido, pueden verse también las Sentencias de 16 de junio de 1987 y 18 de junio de 1998, ambas Comisión contra Italia, as. 118/1985 y C-35/96 respectivamente.

- b) Las “empresas públicas y aquellas empresas a las que [los Estados miembros] concedan derechos especiales o exclusivos” están asimismo sometidas a la disciplina del mercado (art. 86.1 del Tratado de la Comunidad Europea, versión consolidada).

Ahora bien, cuando se trata de “empresas encargadas de la gestión de servicios de interés económico general”, dicha sujeción sólo rige “en la medida en que la aplicación de dichas normas no impida, de hecho o de derecho, el cumplimiento de la misión específica a ellas confiada” (art. 86.2). De donde se siguen dos corolarios, explícito el primero e implícito el segundo, que son: (1º) la posible atenuación o modulación del Derecho europeo de la competencia en los aludidos “servicios de interés económico general” y (2º) su simple inaplicación cuando se trate de servicios de interés general no económico, o servicios de pura solidaridad. Ambas aseveraciones han quedado reforzadas, después de Amsterdam, por el nuevo artículo 16 del Tratado (en su versión consolidada), que eleva a la condición de principio, y afirma positivamente, lo que en el artículo 86 es asumido de forma meramente residual y excepcional: el valor de los servicios de interés económico general.

Así las cosas, cobra particular interés el deslinde entre el interés general económico y el no económico. En su primera *Comunicación sobre los Servicios de Interés General en Europa*, de 1996 (DOCE 96/C 281/03), la Comisión hizo un intento fallido de trazar una frontera categórica y apriorística entre ambos. Allí ejemplificaba, sin mayor matiz, como “servicios de naturaleza no económica” los relativos a las siguientes materias: empleo, protección social, salud pública, educación y formación y cultura. En la segunda y más reciente Comunicación homónima, del 2000 (DOCE 2001/C 17/04), recogiendo fielmente los criterios sentados en las últimas décadas por el Tribunal de Justicia de las Comunidades, la Comisión ya no puede dejar de advertir que la diferencia es más sutil: ahora ya sólo sostiene de plano que “servicios tales como la educación nacional y los regímenes básicos obligatorios de seguridad social ... están excluidos de la aplicación de las normas de competencia y mercado interior” (par. 29), más allá de las cuales “muchas actividades llevadas a cabo por organizaciones que desempeñan en gran medida funciones sociales, que no pretenden obtener beneficios y que en teoría no se dedican a actividades industriales o comerciales, estarán por lo general excluidas del

ámbito de aplicación de las normas comunitarias de competencia y mercado interior” (par. 30). La redacción, como se observa, es mucho más cautelosa que su predecesora de 1996. Pero, con este importante matiz, de ambas se extrae una misma conclusión: en el campo social o de los servicios atinentes a la persona, la atribución de un régimen privilegiado a la iniciativa privada carente de ánimo de lucro, de forma que quede exonerada de competir en igualdad de condiciones con la iniciativa mercantil o lucrativa, puede ser conforme al Derecho comunitario europeo.

El nuevo *Libro verde sobre los servicios de interés general*, presentado asimismo por la Comisión en mayo de 2003 [COM (2003) 270 final], confirma estas conclusiones, de las que levanta acta en sus párrafos 43 a 47: después de asumir –como ya había hecho en su *Informe al Consejo Europeo de Laeken sobre los servicios de interés general* [COM (2001) 598 final], par. 30– que “no sería posible ni deseable elaborar *a priori* una lista definitiva de todos los servicios de interés general que deben considerarse «no económicos» por ser ésta una distinción “dinámica y (...) en evolución constante”, sí facilita en cambio una serie de ejemplos de “sectores sensibles como la cultura, la educación, la sanidad o los servicios sociales” para los que afirma que “el papel activo de las organizaciones de beneficencia, humanitarias y de voluntariado explica en parte la importancia que los ciudadanos europeos atribuyen a estas cuestiones”.

Como ya se ha adelantado, también la jurisprudencia del Tribunal de Justicia viene admitiendo que determinados servicios, dentro de los sociales *lato sensu* o aquí denominados atinentes a la persona, cumplen una función de solidaridad que, o bien los cualifica como servicios de interés económico general, o bien incluso los hace no económicos y, en consecuencia, los exime de toda sujeción al Derecho comunitario europeo de la competencia, pudiendo los Estados miembros ordenarlos soberanamente en la forma en que, a su juicio, mejor realice dicha función. Al Tribunal, para excluir la consideración como empresa a un prestador de servicios o, lo que es a estos efectos lo mismo, para excluir la calificación como económica de una actividad, no le basta con hallar elementos de solidaridad en dicha actividad, sino que requiere que la presencia del principio de solidaridad sea tal que cualifique a la actividad como *exclusivamente* social. Otra cosa es que, aun siendo económica, dicha actividad sea de interés general (de “interés económico general”, por tanto) y ello legitime la aceptación de ciertas modulaciones o restricciones de la competencia, como ya se ha dicho¹⁶.

¹⁶ Sobre todo ello pueden verse, entre otras, las Sentencias de 23 de abril de 1991, Höfner y Elser, asunto C-41/90, 17 de febrero de 1993, Poucet y Pistre, asuntos acumulados C-158/91 y C-160/91, de 16 de noviembre de 1995, Fédération Française des Sociétés d'Assurance y otros, as. C-244/94, de 12 de septiembre de 2000, Pavlov y otros, as. ac. C-180/98 a C-184/98, de 22 de enero de 2002, Cisl, as. C-218/2000, de 4 de marzo de 2003, FENIN, as. T-319/99, y de 16 de marzo de 2004, AOK Bundesverband y otros, as. ac. C-264/01, C-306/01, C-354/01 y C-355/01.

En el contexto de esta doctrina general sobre el artículo 86.2 TCE, el Tribunal ha llegado a afirmar que “un Estado miembro puede, en el marco de la competencia que conserva para ordenar su sistema de Seguridad Social, considerar que un sistema de asistencia social... , implica necesariamente, para alcanzar sus objetivos, que la admisión en dicho sistema de operadores privados en calidad de prestadores de servicios de asistencia social esté supeditada al requisito de que no persigan ningún fin lucrativo”, como hacía en el caso de autos una Ley de la Lombardía en Italia, que supeditaba la habilitación regional para suscribir conciertos con las unidades sociosanitarias locales al requisito de carecer de ánimo de lucro (Sentencia de 17 de junio de 1997, Sodemare, asunto C-70/95). Más recientemente, el Tribunal ha confirmado que puede encontrar amparo en el artículo 86.2 TCE una normativa alemana (la *Rettungsdienstgesetz* de Renania-Palatinado) por la que se reserva a los poderes públicos la responsabilidad sobre los servicios de ambulancia y se les habilita para conceder su prestación a “organizaciones sanitarias reconocidas” sin ánimo de lucro, y ello pese a calificar a tales servicios como una actividad económica, por razón de la misión de interés general que cumplen. De su carácter económico extrae el Alto Tribunal, no obstante, una condición de validez para dicho régimen, como es la de no impedir el otorgamiento de autorización a operadores independientes en el caso de que se demuestre que las organizaciones reconocidas no están manifiestamente en condiciones de satisfacer la demanda del sector (Sentencia de 25 de octubre de 2001, *Ambulanz Glöckner*, asunto C-475/99).

3. La participación del tercer sector en la actividad administrativa y en su control

El artículo 9.2 de la Constitución Española atribuye a los poderes públicos la misión de “promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social”. Este mandato es la primera y más general consecuencia extraída por la Constitución de la cláusula de Estado social y democrático de Derecho de su artículo 1.1.

Como se observa, este principio de promoción de la participación se extiende a, entre otros, el ámbito “político”, donde parece claro que debe interpretarse el término en su más amplio sentido, esto es, donde político es todo lo “público”, lo relativo a la *polis*, a la comunidad políticamente organizada. De donde se sigue que los poderes públicos deben facilitar también la participación en la esfera de sus propios asuntos. En segundo lugar, importa destacar que los beneficiarios de tal mandato son “todos los ciudadanos”. No los “individuos” o las “personas” sin más, sino justamente los “ciudadanos”, es decir, los individuos considerados en su dimensión socio-política, como miembros de

la mencionada *polis*. Confirma este matiz el que, previamente, el precepto haya hecho beneficiarios de otro mandato conexo con éste al "individuo y [...] los grupos en que se integra". El Estado social ha vencido ya la aversión histórica del Estado liberal hacia los cuerpos intermedios entre él y el individuo y abre camino al reconocimiento jurídico de las organizaciones representativas de intereses colectivos, como un instrumento de realización de la personalidad (de ahí el reconocimiento del derecho fundamental de asociación en el artículo 22 CE) y de representación de los individuos ante el Estado.

Del mandato o principio de participación del artículo 9.2 CE, desciende la Constitución al reconocimiento en su artículo 23 CE (justamente a continuación de la libertad de asociación a que se acaba de aludir) de un derecho fundamental de "los ciudadanos" (de nuevo) "a participar en los asuntos públicos" (confirmación última de la interpretación hecha más atrás sobre el amplio alcance de lo "político"), "directamente o por medio de representantes, libremente elegidos en elecciones periódicas por sufragio universal". Se complementa, pues, al principio objetivo de la participación con el derecho subjetivo a la participación, como anverso y reverso que son de una misma idea, según se contemple desde la perspectiva de la situación jurídica de los poderes públicos (el deber del artículo 9.2) o de los ciudadanos (el derecho del artículo 23).

Este impulso constitucional favoreció un importante auge, en la doctrina científica y en la legislación positiva, del tratamiento de la participación de los ciudadanos en la actividad de la Administración pública. Un fenómeno que fue visto por unos con optimismo, como un posible catalizador de la renovación del concepto mismo del Derecho administrativo (S. MUÑOZ MACHADO, 1977), aunque también por otros con cautela, como un posible factor de interferencia en la legitimidad democrática indirecta de la Administración (L. PAREJO ALFONSO, 1989) y por los peligros del neocorporativismo (M. SÁNCHEZ MORÓN, 1991: 3973-3977).

No es éste el lugar adecuado para reproducir el debate y la doctrina general sobre la participación de los ciudadanos en las Administraciones públicas. Mucha es la literatura dedicada al tema, sobre todo en los años 70 y 80 del siglo XX. Pero sí conviene advertir que el fenómeno participativo tiene otros fundamentos constitucionales, que no son ya generales sino referidos específicamente a determinados campos materiales de la actividad administrativa, campos en los que es particularmente intensa la presencia del tercer sector. Me refiero, en primer lugar, al apartado 5 del artículo 27, referido al derecho a la educación, que manda garantizar a los poderes públicos mediante una programación general de la enseñanza, "con participación efectiva de todos los sectores afectados". Pero, sobre todo, me interesa aquí destacar el apartado 1 del artículo 129 de la Constitución, que dice así:

«La Ley establecerá las formas de participación de los interesados en la Seguridad Social y en la actividad de los organismos públicos cuya función afecte directamente a la calidad de vida o al bienestar general».

Obviamente, este precepto no puede ser interpretado como una mera reduplicación o recordatorio de lo ya prescrito en otros. Si difícil es ya con carácter general presumir la inocuidad de una norma, más debe serlo cuando se trata de la *norma normarum*, la Constitución, cuya redacción está presidida por el principio de economía mucho más que en cualquier otra disposición general. Pero es que, además, como ya he dicho antes, la regla del artículo 129.1 es una regla especial por su materia: se refiere específicamente a la Seguridad Social y demás actividad pública “cuya función afecte directamente a la calidad de vida o al bienestar general”. En ella está llamada la participación a desplegar una función particularmente relevante.

La participación del tercer sector en los asuntos públicos cumple una doble función: de colaboración y de control. En primer lugar, favorece su integración o colaboración en la formación de la voluntad de los poderes públicos, esto es, en el diseño de políticas públicas, en su formalización mediante disposiciones generales y en su ejecución mediante actos administrativos. A tal efecto se arbitran técnicas tanto funcionales (trámites de informe, audiencia e información pública en los procedimientos) como organizativas (constitución de órganos colegiados de participación, que suelen ser de impulso, deliberantes o consultivos antes que decisorios, pues sigue arraigada en nuestra cultura organizativa aquella vieja máxima del abate Sieyès según la cual deliberar es cosa de varios, pero decidir es cosa de uno).

Para ilustrar tales técnicas bastará recordar, respectivamente, que la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno garantiza en su artículo 24 la audiencia de los ciudadanos, “directamente o a través de las organizaciones y asociaciones reconocidas por la ley que los agrupen o los representen”, en el procedimiento de elaboración de los reglamentos, con lo que da cumplimiento a lo previsto en el artículo 105, a) de la Constitución; o que el artículo 22 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, sobre Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común, preserva cierta autonomía normativa a los órganos colegiados de las distintas Administraciones públicas “en que participen organizaciones representativas de intereses sociales”, a los que excluye además, por regla general, de la dependencia jerárquica de la Administración en que estén integrados. Y una reciente aplicación de dicho marco general la encontramos en la nueva Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de Igualdad de Oportunidades, No Discriminación y Accesibilidad Universal de las Personas con Discapacidad, cuyo artículo 15 se dedica precisamente a la participación de las organizaciones representativas de las personas con discapacidad y sus familias. Dicho precepto manda arbitrar mecanismos de participación tanto funcionales (“en la preparación, elaboración y adopción de las decisiones que les conciernen”) como organizativos (promoviendo “su presencia permanente en los órganos de las Administraciones públicas, de carácter participativo y consultivo”) e institucionaliza su colaboración con la Administración General del Estado en el Consejo Nacional de la Discapacidad.

Tradicional es también, en segundo lugar, la función de control ejercida por organizaciones del tercer sector —destacadamente, las de derechos humanos y las medioambientales— sobre la actividad tanto de las empresas como de los poderes públicos. Es aquí donde mejor se observa la equidistancia ideal del tercer sector entre Estado y mercado y la necesidad de preservar su independencia como instancia cívica de control social y jurídico sobre uno y otro.

Control social mediante denuncias públicas, campañas de prensa y difusión de informes a la opinión pública. Pero también participación en el control jurídico, por ejemplo mediante su integración en órganos de arbitraje (como prevé la Ley de Defensa de Consumidores y Usuarios o la ya citada Ley de Personas con Discapacidad respecto de las organizaciones sociales correspondientes) y mediante el ejercicio de acciones judiciales. Este último fenómeno se ha visto favorecido en las últimas décadas de la mano del inequívoco proceso de la apertura de la capacidad y legitimación procesales. En cuanto a la primera, baste aquí advertir que nuestra Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, admite en su artículo 18 la eventual capacidad procesal de “los grupos de afectados, uniones sin personalidad o patrimonios independientes o autónomos, entidades todas ellas aptas para ser titulares de derechos y obligaciones al margen de su integración en las estructuras formales de las personas jurídicas”, dicción que, junto a la regla procesal incluye, como se ve, la proclamación de un principio de subjetivismo antiformalista. Por lo que hace, en segundo lugar, a la legitimación procesal, la Ley la declara abierta no sólo a las personas físicas y jurídicas que ostenten un interés legítimo (ya no, por tanto, necesariamente directo en el asunto), sino además a las corporaciones, asociaciones, sindicatos y grupos y entidades sin personalidad a las que nos hemos referido “que resulten afectados o estén legalmente habilitados para la defensa de los derechos e intereses legítimos colectivos”. A esta apertura general de la legitimación al interés legítimo, incluso de orden colectivo, se suma que, en determinados sectores de nuestra legislación (como el urbanismo o el patrimonio histórico-artístico, por ejemplo), existe acción pública, esto es, legitimación para recurrir en interés de la legalidad.

4. La participación de las Administraciones públicas en organizaciones del tercer sector

El artículo 6.4 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones, atribuyó a las “personas jurídico-públicas [...] capacidad para constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario”. La nueva Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, reproduce literalmente este precepto en su artículo 8.4, al que ya añade una mínima disciplina jurídico-

pública y modulación del estatuto legal de las que denomina "fundaciones del sector público estatal" en su Capítulo XI. Dentro de dicha categoría tienen cabida, de conformidad con el artículo 44 de la Ley, aquellas fundaciones en cuya constitución o en cuyo patrimonio fundacional sea mayoritaria la aportación de la Administración General del Estado, de sus organismos públicos o demás entidades del sector público estatal¹⁷.

La nueva Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación atribuye asimismo en su artículo 3 capacidad a las personas jurídico-públicas para "constituir asociaciones, y formar parte de las mismas". El mismo precepto precisa en su letra g) que "las personas jurídico-públicas serán titulares del derecho de asociación en los términos del artículo 2.6 de la presente Ley, salvo que establezcan lo contrario sus normas constitutivas y reguladoras, a cuyo tenor habrá de atenerse, en todo caso, el ejercicio de aquél". El paralelismo, como se observa, con el precedente sentado en la Ley de Fundaciones es manifiesto: en ambos casos (1º) se atribuye a los entes públicos "capacidad" para constituir el ente de que se trata y (2º) se establece la salvedad para el caso de que lo prohiban las normas estatutarias de aquéllos. En el caso de las asociaciones, por último, la Ley Orgánica establece una última precisión en el aludido artículo 2.6, por cuya virtud "las entidades públicas podrán ejercitar el derecho de asociación entre sí, o con particulares, como medida de fomento y apoyo, siempre que lo hagan en igualdad de condiciones con éstos, al objeto de evitar una posición de dominio en el funcionamiento de la asociación". Si ya el reconocimiento a los entes públicos de una capacidad genérica de fundación y asociación es polémica, la pretensión de que dicha capacidad de obrar constituya además un derecho fundamental de libertad, como parece afirmar la nueva Ley de Asociaciones, debería serlo todavía más.

Las fundaciones constituidas íntegramente por uno o más entes de Derecho público y las asociaciones entre entidades de esta naturaleza no deben ocuparnos aquí, porque es claro que no son entidades del tercer sector. No son ejercicio de la iniciativa social, sino de la pública. Con ello sólo quiero decir que su estudio es de otro lugar, no que deban sernos indiferentes: las fundaciones en mano pública y las asociaciones de entes públicos no deben considerarse ejercicio de los derechos constitucionales de los artículos 34 y 22 CE, respectivamente,¹⁸ sino que por el contrario son una instrumentación desnaturalizadora de los

¹⁷ Criterio éste que no podemos compartir. Lo determinante para considerar a una fundación del sector público no ha de ser el porcentaje de aportación a su patrimonio sino su control o dependencia efectiva. Así lo tiene ya establecido el Derecho comunitario europeo respecto de cualesquiera empresas públicas, también las de carácter societario mercantil, y así debe ser con mayor motivo en el caso de las fundaciones en las que, por ser su constitución un acto de liberalidad, no hay correlación necesaria alguna entre capital y gobierno de la institución.

¹⁸ Que la fundación en mano pública pueda ser ejercicio del derecho constitucional de fundación ya ha sido rechazado por J.L. PIÑAR MAÑAS, 1998: 41-42.

institutos fundacional y asociativo¹⁹, que han sido configurados por nuestra Constitución al servicio del valor superior de la libertad de la persona, tal y como ésta es entendida en un Estado social de Derecho. Que se arbitren entes funcionales de base fundacional o de base asociativa en el sector público no me parece cuestionable, tampoco que su estatuto jurídico pueda descansar parcialmente en el de los entes correspondientes de Derecho privado, pero sí que pretendan identificarse o confundirse sin más con aquellos institutos privados.

Más interés para este estudio tienen los supuestos de las fundaciones de dotación mixta, así como las asociaciones mixtas de entes públicos y particulares. Porque pueden servir de cauce para la colaboración público-privada y porque ellas –al menos aquéllas en que la participación pública sea minoritaria o testimonial– sí podrían tener cabida en la noción de tercer sector. Pero, en tal caso, deberemos preguntarnos cuál es el sentido de la participación pública en ellas y si la misma no puede interferir en la debida independencia funcional que debe haber entre Administración y tercer sector, por más que ambos colaboren.

Muchos son los interrogantes que cabe poner al respecto y pocas las respuestas que ofrece nuestro ordenamiento. Baste aquí ofrecer algunas muestras. En primer lugar, y habida cuenta que la participación pública implica financiación pública, ¿debiera garantizarse la publicidad y concurrencia en la selección del cofundador o del asociado privado? El viejo Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales así lo prevé en su artículo 104.2, b para la constitución simultánea de empresas mixtas. Para la constitución de una asociación, a la misma conclusión cabría llegar si se considera que dicho negocio es asimismo un contrato²⁰, en este caso un contrato privado de la Administración al que sería de aplicación el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Más difícil aún es la cuestión en el caso de la fundación, como ya he advertido en otro lugar (M. VAQUER CABALLERÍA, 1999: 101-102), porque debe tenerse presente la liberalidad y, ante todo, la unilateralidad del negocio fundacional, carácter este último afirmado hoy con “rara unanimidad” por la jurisprudencia y la doctrina civilistas (J. CAFFARENA, en R. DE

¹⁹ A la desnaturalización del instituto fundacional en que consisten estos entes me he referido ya en otro lugar, con cita de J. CAFFARENA (vid. M. VAQUER CABALLERÍA, 1999: 71 y ss., 165). Por su parte, S. MUÑOZ MACHADO (1999: 594) ya ha llamado la atención sobre el «quebranto» que para la «garantía institucional» de la fundación en la Constitución puede suponer la creación de fundaciones por las Administraciones públicas, sobre todo si se las convierte «en un instrumento de organización en el que sean irreconocibles las características básicas de esta figura», como hemos visto que ocurre en el sector sanitario.

²⁰ Debe tenerse presente que la distinción entre «contratos» y «actos unilaterales colectivos» sigue siendo muy discutida en la teoría general del Derecho civil, precisamente a propósito de la constitución de personas jurídicas, en particular las sociedades civiles. Para el contrato suele requerirse un conflicto de intereses (por todos, B. PAZ-ARES, 1993: 1316 y 1317) o una pluralidad de partes (entendidas como sujetos que ocupan situaciones jurídicas diversas: L. Díez-Picazo, 1993: 76-78), en una relación en todo caso de carácter económico o patrimonial. Así, por ejemplo, ambos autores citados coinciden en que la constitución de la sociedad civil es un contrato, matizando el primero que lo es incluso en las sociedades no lucrativas –pese a que parte de la doctrina afirma entonces lo contrario– porque no debe confundirse la naturaleza del fin (que puede ser no económico) con la naturaleza de la obligación de aportar, que necesariamente es económica.

LORENZO y M.A. CABRA *et al.*, 1990: 37; de nuevo en J. CAFFARENA, 1991: 42 y en R. DE LORENZO y M.A. CABRA *et al.*, 1995: 58), aun cuando concurren varias personas en su celebración. Luego, según esta concepción, el negocio fundacional no es un contrato, por lo que su preparación y adjudicación difícilmente pueden estar sujetas, hoy por hoy, a la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas. Siendo además un negocio gratuito o de mera liberalidad, concurrir en la constitución de una fundación significa tan sólo aportar gratuitamente parte de un patrimonio para su afectación duradera a un fin de interés general. El fundador no es dueño de la fundación ni obtiene de ella ningún rédito o lucro. Todo lo más, contribuye a diseñar su régimen específico en los Estatutos y, en su caso, participa (de nuevo gratuitamente) en su gobierno mediante alguna vocalía del patronato, pero éstos son ya fenómenos de participación de los particulares en los asuntos administrativos o de las autoridades administrativas en organizaciones privadas de interés general, para los que no se requiere concurso ni ninguna otra forma de concurrencia pública.

En segundo lugar, ¿con qué garantías de objetividad ejercerá la Administración competente sus potestades sobre un ente privado en el que participa? Parece claro que puede producirse una clara interferencia entre el gobierno interior del ente y las potestades administrativas (de intervención –protectorado de fundaciones– o de fomento) ejercitables sobre él.

En tercer lugar, ¿qué régimen jurídico deben seguir las becas y ayudas, por ejemplo, que puedan dotar tales entes, supuesto que su financiación sea parcialmente –aunque sea minoritariamente– pública? El artículo 46.6 de la nueva Ley de Fundaciones, según el cual “cuando la actividad exclusiva o principal de la fundación sea la disposición dineraria de fondos, sin contraprestación directa de los beneficiarios, para la ejecución de actuaciones o proyectos específicos, dicha actividad se ajustará a los principios de publicidad, concurrencia y objetividad, siempre que tales recursos provengan del sector público estatal” no nos resuelve el problema, sino sólo parcialmente su manifestación más llamativa. Porque: (1º) se refiere sólo a las “fundaciones del sector público estatal” (esto es, a aquéllas en las que la aportación dotacional o patrimonial del sector público estatal sea mayoritaria) y (2º) ni siquiera a todas ellas, sino sólo a las que tengan por “actividad exclusiva o principal” el otorgamiento de ayudas; (3º) porque su aplicación está además condicionada a que los recursos provengan (¿en qué medida?) del sector público, lo que no siempre será fácil de dirimir, y (4º) porque no somete dichas ayudas a concretas reglas, sino sólo a ciertos principios. Algunos de dichos problemas deben de haber sido percibidos por el propio legislador, ya que menos de un año después ha introducido una disposición adicional, la decimosexta, en su nueva Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones, por la que manda ya a todas las fundaciones del sector público sujetar las entregas dinerarias sin contraprestación que realicen a los principios de gestión y de información contenidos en la propia Ley, sin perjuicio de su sujeción en lo demás al Derecho privado.

Y en fin, ¿qué destino se dará al patrimonio fundacional o asociativo cuando se liquide el ente? Parece claro, una vez más, que las aportaciones públicas deberían revertir a la Administración fundadora o asociada, sin que ello pueda quedar al albur de lo que prevean los Estatutos o acuerden los órganos de gobierno del ente.

5. Final. La colaboración del tercer sector con el sector público: luces y sombras

A la vista del análisis hecho en los apartados anteriores, podemos concluir que, efectivamente, el Derecho público español va dotando, paulatina pero inequívocamente, de un *status* especial al tercer sector, *status* que hemos caracterizado ya como de colaboración con la Administración pública al servicio del interés general. Dicho *status* está, desde luego, transformando al tercer sector, pero no menos a los propios poderes públicos que lo han configurado y lo ejecutan. Desde esta segunda perspectiva, que está pasando más desapercibida, podemos afirmar que es un poderoso factor de renovación del Derecho público. Pero vayamos por partes.

En cuanto a las transformaciones del tercer sector, su colaboración con los poderes públicos constituye, desde luego, un acicate para su crecimiento, que sabemos ya que es, en España y en el mundo desarrollado, acelerado. El sector público es una de las principales –si no la primera– fuentes de financiación del tercer sector²¹. Pero no sólo le provee de medios financieros: también de medios materiales (cesión o adscripción de bienes y equipos) y de actividad (gestión de servicios públicos). Ahora bien, crecimiento no significa necesariamente fortalecimiento: el primero es un concepto cuantitativo, el segundo cualitativo.

Ha llamado la atención S. MUÑOZ MACHADO (en S. MUÑOZ MACHADO, J.L. GARCÍA DELGADO y L. GONZÁLEZ SEARA, 2002: 777) sobre el peligro de un nuevo episodio de “captura de las organizaciones sociales por parte de las Administraciones públicas”, en alguna medida evocador del proceso histórico vivido en el siglo XIX, cuando las entidades del tercer sector sufrieron los más variados embates, bajo la forma de prohibiciones, intentos de nacionalización, potestades de intervención, desamortizaciones, etc. A él se añadiría además hoy otro peligro de signo opuesto, por indiferenciación o

²¹ El último estudio comparativo del sector no lucrativo de la Universidad Johns Hopkins confirma ambas aseveraciones con datos referidos al año 1995. En cuanto al peso del sector en nuestro país, dicho estudio cifra ya su gasto en el 4 por 100 de nuestro PIB y su empleo en el 4,5 del total del empleo no agrario. En cuanto a las fuentes de financiación, el caso español es atípico, ya que el sector público sólo asciende todavía al 32,1 por 100 de sus ingresos, porcentaje que se eleva hasta el 55,6 por 100 en la media de Europa Occidental (L.M. SALAMON, H.K. ANHEIER *et al.*, 2001: 215, 216).

interpenetración del tercer sector con las empresas mercantiles. El autor acepta que existen “perfiles tolerables, inevitables incluso, del proceso de burocratización y de mercantilización de algunas entidades integradas en el tercer sector”, pero manifiesta su preocupación porque su exceso lleve a diluir a dicho sector entre el Estado y mercado, cuando justamente se había definido y afirmado como una tercera vía entre ambos. Como ya he afirmado en otro lugar (M. VAQUER CABALLERÍA, 2002 II: 239-241), creo que en términos estrictamente constitucionales este peligro está hoy conjurado –a diferencia, desde luego, de cuanto ocurría históricamente– por los derechos que rodean a la iniciativa y la actividad del tercer sector (libertades de asociación y de fundación en lo primero, de enseñanza, de creación y producción cultural y de asistencia en lo segundo), pero no tanto si hablamos en términos económico-financieros, por la progresiva dependencia que una buena parte del tercer sector tiene respecto de las Administraciones públicas, y otra respecto de determinados grupos empresariales.

Más interesa aquí la segunda perspectiva antes anunciada, la de las transformaciones del Derecho público. La emergencia del tercer sector, como decía, está contribuyendo a su renovación. En un apartado anterior se ha destacado ya su aportación al tránsito del paradigma de la confrontación de intereses a otro de colaboración entre ellos; de la separación entre Estado y sociedad civil a su interpenetración, propia del Estado social. En particular, la colaboración del tercer sector con la Administración pública, tan generalizada en los servicios a la persona o “sociales” *lato sensu* (pensemos en la educación, la cultura, la sanidad y la acción social), está permitiendo mantener generalizada en ellos la doctrina del servicio público (esto es, de las prestaciones puestas bajo la titularidad o la responsabilidad de la Administración y dotadas de un régimen exorbitante o exento de libre competencia) pero renunciando al monopolio de la iniciativa y la gestión públicas. Unos servicios públicos plurales, pues, en la medida en que coexisten *ad extra* con servicios privados con el mismo objeto y, *ad intra*, se configuran en forma de red en la que se integran unos nodos públicos con otros privados, preferentemente no lucrativos.

De paso, dicho fenómeno debiera servirnos de acicate para liberarnos, por fin, del sesgo con que tradicionalmente nos hemos aproximado al artículo 128.2 de la Constitución, el que permite mediante Ley “reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio”. Su interpretación siempre se hace desde la perspectiva de la Constitución económica (lo que viene justificado sólo en cierta medida por su inclusión en el Título VII de la Norma Fundamental, dedicado a la “economía y hacienda”) y en contraposición a la libertad de empresa del artículo 38 CE. Pero iniciativa pública no se contrapone a iniciativa empresarial, sino a iniciativa privada, de la que la anterior sólo es una manifestación. Además de la libertad de empresa, la Constitución garantiza otras formas de iniciativa privada, como son las libertades de asociación y de fundación de sus artículos 22 y 34, respectivamente.

Se nos ofrece, así, como una sugerente alternativa al ideario de la liberalización de los servicios, ideario que ha tratado de afirmarse en las últimas décadas como de validez universal pero que ha sido construido tomando como único referente a los servicios "económicos" de interés general. Superada ya una cierta paralización fruto del deslumbramiento, es hora de reaccionar y estudiar otros modelos de gestión de los servicios de interés general, porque el tándem liberalización-regulación quizás sea óptimo para determinadas prestaciones, pero no es la piedra filosofal.

Ahora bien, tampoco aquí todo son luces. Porque, del mismo modo que se ha sugerido más atrás el riesgo de "captura" del tercer sector por la Administración pública, podría plantearse el fenómeno inverso: la captura o seducción de las Administraciones públicas por el tercer sector.

El momento es propicio para ello. El Derecho público y la gestión pública atraviesan una crisis bien conocida de autoestima, bajo pública acusación de rigidez y obsolescencia el primero, de ineficiencia la segunda. La Administración, agobiada de un lado por las críticas a su gestión directa de los servicios, y de otro por las críticas a la entrega de los mismos al mercado, alivia de forma un tanto inopinada su carga sobre el tercer sector. Ahora bien, la Administración del Estado social debe perseguir la eficacia en su gestión (art. 103.1 CE) y, hasta donde sabemos, está por demostrar que sea universalmente más eficiente y de mayor calidad la gestión a través de entes privados no lucrativos que la que puedan proveer los entes privados lucrativos o los propios entes públicos. Además, por lo que hace a la carencia de ánimo de lucro, es un dato que no impide a la institución lucrarse (esto es, obtener beneficios de explotación en su actividad), sino sólo lucrar a su fundador. Y en lo referente a los fines de interés general, un empresario o una sociedad mercantil pueden carecer de ellos y, sin embargo, servir eficazmente al interés general. Esto supuesto, la ausencia de ánimo de lucro y la persecución de fines de interés general son argumentos que más bien parecen apelar a una nueva legitimidad de origen que no a la legitimidad de ejercicio. Pero la Administración pública, por más que se halle hoy inmersa en una crisis de "autoestima", no requiere más legitimidad de origen que la que le otorga su configuración constitucional y legal en el Estado democrático de Derecho, por lo que sólo un ejercicio más eficaz de la actividad ha de justificar su encomienda a un colaborador o gestor privado.

Con lo dicho no pretendo, claro está, impugnar en su totalidad las relaciones de colaboración entre Administraciones públicas y tercer sector, cuyas virtudes he expuesto más atrás. Pero sí, en primer lugar, recordar que el campo natural para tan privilegiadas relaciones debe quedar circunscrito a las materias para las que la carencia de ánimo de lucro o el empleo de voluntarios, por ejemplo, sí son indicios de calidad y, por ende, de eficacia de los servicios. Los servicios a la persona, como actos que son de empatía, ofrecen un campo abonado para ello (M. VAQUER CABALLERÍA, 2000 II: 54-61). Y, en segundo lugar, observar que el nuevo Derecho del tercer sector ha puesto hasta ahora

mucho más énfasis en la apertura de vías a su colaboración con el sector público que en la articulación de controles y garantías de la efectiva servicialidad de tal colaboración al interés general (en términos de dimensión idónea de las organizaciones, criterios objetivos para su selección, cualificación mínima de los empleados voluntarios, destino efectivo de la financiación, establecimiento y publicación de indicadores, etc.).

La colaboración entre Administraciones públicas y tercer sector puede ser percibida, en suma, como un fenómeno vivificador del Derecho público, en particular el español. Pero colaboración no puede ni debe significar confusión ni mixtificación. Porque, aunque exista una coincidencia causal (ausencia de ánimo de lucro) y final (servicio a los intereses generales) entre Administración y tercer sector, sólo la primera debe cumplir tales fines *con objetividad*, por imperativo constitucional (art. 103.1 CE), mientras que el segundo es un vehículo de expresión de la personalidad (*la subjetividad*, en fin) de los particulares, cuya libertad garantiza igualmente nuestra Constitución (art. 22 para las asociaciones, art. 34 para las fundaciones). Ni la autonomía del tercer sector ni la objetividad de la Administración pueden quedar comprometidas por su colaboración. Como tampoco puede servir a la Administración para renunciar a sus competencias o para soslayar o sustraer su responsabilidad (arts. 9.3 y 106.2 CE) en el ejercicio de aquéllas, en particular respecto de las prestaciones sociales que tiene constitucional y legalmente encomendadas.

6. Bibliografía

6.1. Específica en la materia

- ALEMÁN BRACHO, M. C. y GARCÍA SERRANO, M. (1999), "La contribución del tercer sector al bienestar social: una aproximación a las entidades no lucrativas en España", *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, núm. 15, 1999, págs. 123-147.
- ALMANSA PASTOR, J. M. (1983), "Caracterización jurídica de la actividad y de la organización del voluntariado de acción social", *Revista de Seguridad Social*, núm. 18, 1983, págs. 91-126.
- CABRA DE LUNA, M. A. (1998), *El tercer sector y las fundaciones de España hacia el nuevo milenio: enfoque económico, sociológico y jurídico*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1998.
- CAFFARENA LAPORTA, J. (1991), *El régimen jurídico de las fundaciones: Estudio para su reforma*, Ministerio de Asuntos Sociales, Madrid, 1991.
- DE CARLI, P. (1990), "Enti «non profit» e obiettivi pubblici", *JUS Rivista di scienze giuridiche*, año XXXVII, 1990, págs. 213-258.
- DE LORENZO GARCÍA, R., CABRA DE LUNA, M. A. y GIMÉNEZ-REYNA, E., (dirs.) (1991), *Las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario*, Fundación ONCE/ La Ley, Madrid, 1991.

- DE LORENZO GARCÍA, R., CABRA DE LUNA, M., *et al.* (1995), *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre Editorial/ Marcial Pons, Madrid, 1995.
- DE LORENZO GARCÍA, R., CABRA DE LUNA, M., *et al.* (1992), *Las fundaciones y la sociedad civil*, Fundación ONCE/ Cívitas, Madrid, 1992.
- DE LORENZO GARCÍA, R., CABRA DE LUNA, M., *et al.* (1990), *Presente y futuro de las fundaciones*, Fundación ONCE/ Cívitas, Madrid, 1990.
- DONATI, P. (1997 I), "El desarrollo de las organizaciones del tercer sector en el proceso de modernización y más allá", *Reis*, núm. 79, 1997, págs. 113-141.
- DONATI, P. (1997 II), *L'associazionismo sociale oltre il Welfare State: quale regolazione?*, FrancoAngeli, Milano, 1997.
- MINISTERIO DE TRABAJO Y ASUNTOS SOCIALES, *Empleo y trabajo voluntario en las ONG de acción social (2000)*, Centro de Estudios Económicos (Fundación Tomillo), Madrid, 2000.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. (1990), "Constitución, fundaciones y sociedad civil", *Revista de Administración Pública*, núm. 122, mayo-agosto 1990, págs. 235-256.
- GARRIDO FALLA, F. (1963), "La acción administrativa sobre la beneficencia privada, y en especial sobre las fundaciones de este carácter", en VV.AA., *Centenario de la Ley del Notariado*, Vol. IV, págs. 341-392, Madrid, Reus, 1963.
- GIORGI, M^a V. DE (1999), "Il nuovo diritto degli enti senza scopo di lucro: dalla povertà delle forme codicistiche al groviglio delle leggi speciali", *Rivista di Diritto Civile*, 1999, núm. 3, págs. 287-323.
- HERRERA GÓMEZ, M. (1998), "La especificidad organizativa del tercer sector: tipos y dinámicas", *Papers*, núm. 56, 1998, págs. 163-196.
- MUÑOZ MACHADO, S. (1999), "Las fundaciones privadas de ente público", en VV.AA., *Las Universidades públicas y su régimen jurídico*, Lex Nova, Madrid, 1999.
- MUÑOZ MACHADO, S., GARCÍA DELGADO, J. L. y GONZÁLEZ SEARA, L. (dirs.) (2002), *Las estructuras del bienestar. Propuestas de reforma y nuevos horizontes*, Escuela Libre Editorial/Cívitas, Madrid, 2002.
- MUÑOZ MACHADO, S., GARCÍA DELGADO, J. L. y GONZÁLEZ SEARA, L. (dirs.) (1999), *Las estructuras del bienestar en Europa*, Escuela Libre Editorial/Cívitas, Madrid, 1999.
- MUÑOZ MACHADO, S., GARCÍA DELGADO, J. L. y GONZÁLEZ SEARA, L. (dirs.) (1997), *Las estructuras del bienestar. Derecho, economía y sociedad en España*, Escuela Libre Editorial/Cívitas, Madrid, 1997.
- PIÑAR MAÑAS, J. L. (1998), "Fundaciones constituidas por entidades públicas. Algunas cuestiones", *Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 97, enero-marzo 1998, págs. 37-63.
- RODRÍGUEZ-PIÑERO y BRAVO FERRER, M., DE LORENZO GARCÍA, R., JIMÉNEZ FERNÁNDEZ, A., CABRA DE LUNA, M. A., *et al.* (1993), *El sector no lucrativo en España*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1993.

- SAJARDO MORENO, A. (1997), "La economía política de la colaboración entre el sector no público y el sector no lucrativo: posibilidades y límites de una oferta mixta de bienestar social", *Hacienda Pública Española*, núm. 141/142, 1997, págs. 415-426.
- SALAMON, LESTER M. y ANHEIER, HELMUT K. (1999), *Nuevo estudio del sector emergente. Resumen*, Fundación BBV, Madrid, 1999.
- SALAMON, LESTER M. y ANHEIER, HELMUT K. (1996), *The emerging nonprofit sector. An overview*, Manchester University Press, Manchester/New York, 1996.
- SALAMON, LESTER M., ANHEIER, HELMUT K., LIST, R., TOEPLER, S., SOKOLOWSKI, S. WOJCIECH y colaboradores (2001), *La sociedad civil global. Las dimensiones del sector no lucrativo*, Fundación BBVA, Bilbao, 2001.
- VAQUER CABALLERÍA, M. (2002 I), "El Derecho español ante el tercer sector", *Ong social* (Revista de la Fundación Luis Vives), núm. 8, marzo-abril 2002, págs. 22-25.
- VAQUER CABALLERÍA, M (2000 I), "Las relaciones entre Administración pública y tercer sector, a propósito de la asistencia social en Italia", *Revista de Administración Pública*, núm. 152, mayo-agosto 2000, págs. 289-337.
- VAQUER CABALLERÍA, M (1999), *Fundaciones públicas y fundaciones en mano pública*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- VV.AA. (1996), *Le organizzazioni senza fini di lucro (non profit organizations)*, Giuffrè, Milano, 1996.

6.2. Bibliografía general utilizada

- ARIÑO ORTIZ, G. (1998), "El retorno a lo privado: ante una nueva encrucijada histórica", *Información Comercial Española*, núm. 772, julio-agosto 1998, págs. 15-26.
- DÍEZ-PICAZO, L. (1993), *Fundamentos del Derecho civil patrimonial*, Vol. I. 4ª ed., Civitas, Madrid, 1993.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R. (2002), *Curso de Derecho administrativo*, 2 Tomos: I, 11ª ed.; II, 8ª ed., Civitas, Madrid, 2002.
- GARCÍA PELAYO, M. (1977-1992), *Las transformaciones del Estado contemporáneo*, 2ª ed., 6ª reimp., Alianza, Madrid, 1992.
- GARCÍA PELAYO, M. (1985), *Voz Derecho público*, en VV.AA., *Nueva enciclopedia jurídica*, Tomo I, Seix, Barcelona, 1985.
- MORELL OCAÑA, L. (1999), "La organización y las formas de gestión de los servicios en los últimos cincuenta años", *Revista de Administración Pública*, núm. 150, septiembre-diciembre 1999, págs. 379-411.
- MORELL OCAÑA, L. (1983), "La personificación y otorgamiento de «status» en el Derecho administrativo. Rasgos generales del «status» de los entes administrati-

vos”, *Revista de Administración Pública*, núm. 100-102, enero-diciembre 1983, págs. 973-1000.

- MUÑOZ MACHADO, S. (2004), *Tratado de Derecho administrativo y Derecho público general*, Tomo I, Cívitas, Madrid, 2004.
- MUÑOZ MACHADO, S. (1977), “Las concepciones del Derecho administrativo y la idea de participación en la Administración”, *Revista de Administración Pública*, núm. 84, 1977, págs. 519 y ss.
- NIETO, A. (1975), “La vocación del Derecho administrativo de nuestro tiempo”, *Revista de Administración Pública*, núm. 76, enero-abril 1975, págs. 9-30.
- PAREJO ALFONSO, L. (2003), *Derecho Administrativo*, Ariel, Barcelona, 2003.
- PAREJO ALFONSO, L. (1989), “La participación en el Estado social”, *Revista Canaria de Administración Pública*, núm. 1, 1989, págs. 31-44.
- PAZ-ARES, BERCOVITZ, DíEZ-PICAZO y SALVADOR, (dirs.) (1993), *Comentario del Código civil*, 2ª ed., Tomo II, Ministerio de Justicia, Madrid, 1993.
- REBOLLO PUIG, M. (1988), “La participación de entidades representativas de intereses en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas”, *Revista de Administración Pública*, núm. 115, 1988.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. (1991), “Participación, neocorporativismo y Administración económica”, en VVAA, *Estudios sobre la Constitución española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*, Tomo V, Cívitas, Madrid, 1991.
- SÁNCHEZ MORÓN, M. (1980), *La participación del ciudadano en la Administración pública*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1980.
- VAQUER CABALLERÍA, M. (2002 II), *La acción social (Un estudio sobre la actualidad del Estado social de Derecho)*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.
- VAQUER CABALLERÍA, M. (2000 II), “Los servicios atinentes a la persona en el Estado social”, *Cuadernos de Derecho Público*, núm. 11, septiembre-diciembre 2000, págs. 31-72.

II

Asociaciones y fundaciones: aspectos jurídicos institucionales y organizativos

LUIS ORTEGA ÁLVAREZ
Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Castilla-La Mancha.

SUMARIO: 1. Introducción a la tipología de entidades del tercer sector. 2. El tercer sector en la Constitución española. 2.1. *La escasa importancia del funcionamiento del tercer sector dentro de los retos constitucionales más inmediatos.* 2.2. *Las referencias constitucionales al tercer sector.* 2.3. *La oportunidad del tratamiento diferenciado de los derechos de asociación y fundación.* 3. La regulación constitucional del derecho de asociación. 3.1. *El contenido del art. 22 de la Constitución.* 3.2. *El efecto derogatorio frente a la Ley de Asociaciones de 1964.* 3.3. *Los elementos del derecho de asociación.* 3.4. *La delimitación competencial entre Estado y Comunidades Autónomas.* 4. La intervención administrativa sobre el derecho de asociación. 4.1. *Los requisitos respecto de la organización.* 4.2. *La ausencia de ánimo de lucro.* 4.3. *La independencia asociativa respecto a las autoridades públicas.* 4.4. *Los derechos activos de los asociados.* 4.5. *El reconocimiento de fines altruistas.* 5. La regulación constitucional de las fundaciones. 5.1. *Encuadre histórico del derecho de fundación.* 5.2. *El contenido esencial del derecho de fundación: la autónoma realización de los intereses generales desde la programación operada por la voluntad del fundador.* 5.3. *La remisión al derecho de asociación en materia de fundaciones ilegales y disolución y suspensión de las actividades de las fundaciones.* 6. La intervención administrativa sobre las fundaciones. 6.1. *Los requisitos respecto de la organización.* 6.2. *La ausencia de ánimo de lucro.* 6.3. *La independencia de las fundaciones respecto a las autoridades públicas.* 6.4. *El reconocimiento de fines altruistas.*

1. Introducción a la tipología de entidades del tercer sector

Partiendo de la noción más general de tercer sector como aquel que comprende a las organizaciones que actúan con independencia de las características propias del Estado y del mercado, tendríamos como resultado una heterogeneidad de entidades que harían inmanejable este concepto desde la perspectiva de un análisis de los elementos jurídicos que deben ser estudiados.

Pese a tener que reconocer que, desde el punto de vista de su descripción, el elemento negativo que las ha identificado (*non profit* o no lucrativas frente al mercado y no gubernamentales frente al Estado) ha podido ser un importante punto de partida para la identificación del sector, no es posible utilizar la misma metodología desde el campo del Derecho, que requiere unas tipologías más detalladas y definidas a través de la acumulación de rasgos positivos.

Estas clasificaciones amplias del tercer sector¹ han sido, sin embargo, superadas por nuevos estudios que han encontrado, además, una suficiente aceptación tanto doctrinal como institucional. Nos referimos a los elementos definitorios del tercer sector aportados por Salamon y Anheier² que se concretan en la exigencia de un mínimo nivel de formalización jurídica de la organización, excluyéndose las organizaciones de hecho; en su carácter de organizaciones privadas no dependientes de las autoridades públicas; en la ausencia de ánimo de lucro de sus miembros; en su autonomía de gobierno manifestada por sus órganos propios, y en la presencia significativa de voluntarios o de aportaciones voluntarias que ayuden a los fines de la organización³.

Estos datos eliminan ya una buena parte de la tipología de organizaciones que tienen como fin la ayuda mutua entre sus propios socios, como las mutualidades, las cooperativas, las organizaciones profesionales o las agrupaciones de interés económico, o no son estrictamente organizaciones privadas surgidas de la libre iniciativa de los individuos, como los Colegios Profesionales y las Cámaras Oficiales.

El debate principal ha surgido al hilo de eliminar de este tipo de estudios a los partidos políticos, a las asociaciones religiosas y a los sindicatos⁴. A mi jui-

¹ Así, por ejemplo, tenemos la de U. ASCOLI, "Estado de bienestar y Acción voluntaria", *REIS*, núm. 38/87, que incluye los once grupos siguientes: organizaciones religiosas; organizaciones relacionadas con el trabajo; organizaciones relacionadas con la enseñanza; fundaciones; organizaciones culturales; organizaciones de servicios; organizaciones sociales; organizaciones relacionadas con la sanidad; organizaciones benéficas; organizaciones políticas; movimientos de masas organizados. D. CASADO, "Las organizaciones sociovoluntarias" en *Organizaciones Voluntarias e Intervención Social*, Acebo, Madrid, 1989, hace referencia, a su vez, a las siguientes: iglesias; obras sociales de patrocinio público o privado; asociaciones de vecinos y afectados; coordinadoras y colectivos de acción cívica; fundaciones culturales, educativas y asistenciales; colegios profesionales; sindicatos, asociaciones profesionales y partidos políticos. M. RODRÍGUEZ-PIÑERO, *et al.*, *El sector no lucrativo en España*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1993, incluye dentro de tal concepto las entidades siguientes: fundaciones; asociaciones; sindicatos; partidos políticos; obra social de las Cajas de Ahorro; Organización Nacional de Ciegos Españoles; colegios profesionales y cámaras oficiales; mutuas; cooperativas; pymes; Cruz Roja Española; entidades religiosas; organizaciones de consumidores; entidades deportivas; asociaciones de vecinos; ONG de desarrollo agrupaciones de interés económico, y asociaciones profesionales de empresarios.

² L.M. SALAMON, y H.K. ANHEIER, *The emerging non profit sector. An overview*, Manchester University Press, Manchester, 1996.

³ Es significativo, en este sentido, la asunción por U. ASCOLI, de estos criterios como definitorios de este sector en su trabajo, realizado junto con E. PAVOLINI, "Las organizaciones del tercer sector en las políticas socio-asistenciales en Europa: comparación de diferentes realidades", en S. Muñoz Machado, J.L. García Delgado y L. González Seara (dirs), *Las estructuras del bienestar en Europa*, Escuela Libre Editorial-Civitas, Madrid, 2000. Igualmente, son tenidos en cuenta estos criterios por los trabajos de la Comisión Europea, tal como aparece mencionado en el Capítulo correspondiente a las políticas comunitarias, especialmente en la *Comunicación de la Comisión sobre el fomento del papel de las asociaciones y fundaciones en Europa (1997)*.

⁴ Así, en la *Comunicación de la Comisión Europea sobre "El fomento del papel de las asociaciones y fundaciones en Europa"*, se justifica la exclusión de estos tres tipos de entidades en los términos siguientes: "por motivos que resultan evidentes, se han excluido a propósito tres tipos muy específicos de organizaciones. Se trata de los partidos políticos, que pueden ser asociaciones, pero que a todas luces constituyen un caso especial; las congregaciones religiosas (en el sentido estricto de la palabra, es decir, sin excluir las organizaciones de inspiración religiosa que desempeñan una labor de utilidad pública); y los sindicatos y las aso-

cio, la principal razón de su exclusión, aunque no se haya explicitado adecuadamente, es que, en ningún caso, se las puede considerar parte de un "sector emergente" que, en el proceso de crisis del Estado de Bienestar ha acudido, desde la propia iniciativa ciudadana, a satisfacer necesidades de otros ciudadanos que antes eran satisfechas por los organismos públicos, sin que éstos mismos ciudadanos tengan que caer en la plena dependencia de los servicios a los que se accede a través de fórmulas de mercado. Estos tres tipos de organizaciones: partidos políticos, entidades religiosas y sindicatos, son y han sido organizaciones que han convivido con el modelo de políticas públicas típicas del Estado de Bienestar de la segunda mitad del siglo XX, prestadas a través de organizaciones públicas, con unas finalidades que no son las específicas de este nuevo sector emergente.

Este elemento definidor de los nuevos organismos emergentes como entes dirigidos a solventar necesidades de otros grupos sociales, esta implícito también en el elemento del "altruismo" que una parte de la doctrina ha destacado como propio del tercer sector⁵. De todo ello, resulta que, por eliminación, las formas jurídicas características de lo que puede denominarse tercer sector emergente, son esencialmente las asociaciones y las fundaciones⁶⁻⁷. Del mismo modo, la conveniencia de centrar las formas jurídicas típicas de este sector en

ciaciones patronales". Igualmente en el trabajo colectivo dirigido por J.I. RUIZ OLABUÉNGANA, (*El sector no lucrativo en España*, Fundación BBV, Bilbao, 2000), se excluyen, sin dar una razón dogmática, de un lado "las entidades cuya razón institucional esté orientada principalmente a actividades religiosas" y, de otro, "las entidades orientadas prioritariamente a la promoción de candidatos a ocupar puestos gubernamentales como partidos políticos, comités de acción política y agencias electorales".

⁵ Así lo hace M.A. CABRA DE LUNA, (*El tercer sector y las fundaciones de España hacia el nuevo milenio*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1998) quien identifica este elemento del altruismo en el requisito de voluntariado que Salamon y Anheier introducen en su metodología y lo califica como elemento "diferencial por excelencia". Por su parte, S. ÁLVAREZ DE MON, *et al.*, (*El Tercer Sector: retos y propuestas para el próximo milenio*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 1998) reconduce este criterio al de solidaridad o compromiso social. Igualmente, R. SÁNCHEZ RIVERA, (autor del Capítulo dedicado a España en el libro colectivo dirigido por J.L. PIÑAR MAÑAS, *El Tercer Sector Iberoamericano*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2001) entiende que "el último elemento diferenciador del concepto es que se trate de entidades cuya finalidad principal sea de índole social o altruista", elemento que para este autor da lugar a "entidades con vocación de servicio a toda la sociedad o a un subgrupo especialmente desfavorecido en el seno de ésta al que se pretende ayudar y promocionar" (pág. 431).

⁶ R. SÁNCHEZ RIVERA, *ibidem*. págs. 429 y 466 y ss, considera que deben incluirse también las cooperativas de iniciativa social.

⁷ Sin desconocer que la extensión progresiva del ámbito propio de los conceptos jurídicos a ámbitos de la realidad, provocada por finalidades concretas del legislador, acaba por equiparar regímenes jurídicos inicialmente diferenciados y que habrá que estar atento a cómo evoluciona este sector del cooperativismo en un futuro, a mi juicio, existe todavía un grado de confusión en su regulación jurídica que haría forzar el concepto asumido de tercer sector. En efecto, la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, no deja de definir a las cooperativas como un tipo especial de sociedad constituida por personas que se asocian "para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer las necesidades y aspiraciones económicas y sociales de los propios socios". Desde esta perspectiva, nos encontraríamos fuera del los rasgos del tercer sector antes definidos. Es cierto, sin embargo, que en el art. 106 aparecen definidas las cooperativas de iniciativa social. Estas no constituyen un tipo material de cooperativas, sino una calificación que puede darse a cualquier tipo de cooperativa de las contempladas en la Ley como cooperativas de primer grado, con la condición de que carezcan de ánimo de lucro y tengan como objeto social "bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral

estas dos últimas, deriva del hecho de son las que principalmente han acogido el crecimiento de este movimiento social⁸.

2. El tercer sector en la Constitución española

La Constitución española, aun siendo una de las más recientes entre los ordenamientos occidentales es, sin embargo, todavía fruto de los principios surgidos del Estado de Bienestar. En efecto, la proclamación principal de su artículo 1º se refiere a la definición de España como Estado social y democrático de Derecho, que se expresa esencialmente en el amplio abanico de políticas públicas programadas desde el Capítulo III del Título I dedicado a los principios rectores de la política social y económica.

Esta situación de partida tiene dos consecuencias. De una parte, la escasa referencia a lo que hoy conocemos como tercer sector en las políticas públicas sectoriales, aunque como veremos existen elementos de auténtica novedad respecto a las regulaciones existentes en el derecho comparado, como es la men-

de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado". El precepto expresamente menciona la posibilidad de que participen en calidad de socios entidades y organismos públicos.

A su vez, la Disposición Adicional Primera contiene los requisitos para que una cooperativa pueda ser calificada sin ánimo de lucro. Para ello, es necesario cumplir requisitos, tanto respecto de su objeto social, como de su regulación interna. Los primeros exigen que la cooperativa gestione "servicios de interés colectivo o de titularidad pública, así como que realice actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de las personas que sufran cualquier clase de exclusión social". Los segundos obligan a que los estatutos recojan expresamente: a) Que los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios. b) Las aportaciones de los socios al capital social, tanto obligatorias como voluntarias, no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de las mismas. c) El carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes por los gastos en los que puedan incurrir los consejeros en el desempeño de sus funciones. d) Las retribuciones de los socios trabajadores o, en su caso, de los socios de trabajo y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el 150 por 100 de las retribuciones que, en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

De una parte, debemos señalar la confusión conceptual entre la calificación de cooperativa de iniciativa social y de cooperativa sin ánimo de lucro, ya que la primera está incluida en la segunda, debido a que sus requisitos de objeto social están incluidos en el propio concepto de sin ánimo de lucro, que, además puede extender su finalidad a las actividades de titularidad pública. De otro lado, la posibilidad de retribuir el trabajo realizado en la cooperativa hasta dos veces y media el salario previsto en convenio, no deja de ser excesivo. Finalmente, el hecho de que se prevea expresamente para estas cooperativas la posible realización de actividades de titularidad pública y la posible presencia de entidades y organismos públicos, hace que éstas puedan actuar como un instrumento de gestión de una política pública. De hecho, no es razonable pensar que, salvo para estos casos, se acuda al cumplimiento de las reglas especiales del cooperativismo para el logro de finalidades que son propias de las reglas del asociacionismo ordinario.

⁸ En este sentido, S. MUÑOZ MACHADO, ("La contribución de las organizaciones sociales a la transformación del Estado de Bienestar", en S. Muñoz Machado, J.L. García Delgado y L. González Seara, *"Las estructuras...op. cit."*, pág 717.) manifiesta que "según las cifras más fiables que se manejan sobre el número de entidades que componen el tercer sector, del total de 253.507 instituciones, 174.916 son asociaciones y 5.698 fundaciones. Lo que permite concluir, sin equivocación posible, que el estudio de los problemas de las asociaciones y fundaciones con objetivos sociales debe ser el objetivo principal de un análisis sobre el tercer sector de acción social y sus relaciones con el Estado de Bienestar".

ción a las fundaciones. De otra, la tardía aparición de los movimientos sociales constitutivos del tercer sector comparados con la realidad de nuestro entorno.

2.1. *La escasa importancia del funcionamiento del tercer sector dentro de los retos constitucionales más inmediatos*

Empezando por esto último, debe recordarse, en primer lugar, que, en lo relativo a la prestación de servicios públicos o sociales, el caso español arrastra la escasez de períodos democráticos en los que el derecho de asociación o bien fue simplemente negado, o sometido a un intenso intervencionismo administrativo. Por su parte, las fundaciones no logran desprenderse del recelo desamortizador hacia los patrimonios dotacionales, que las mantuvo en un régimen de difícil supervivencia económica y de estrecho control público.

En segundo término, en nuestro país también se produce a lo largo del siglo XIX y casi hasta finales del siglo XX, el fenómeno generalizado en Europa, de asunción de los servicios asistenciales por parte de los poderes públicos⁹. No obstante, pese a que en las últimas etapas del franquismo se abrió tímidamente la formalización del hecho asociativo¹⁰ a través de la Ley de 1964, la mayor parte de las asociaciones que cobraron protagonismo y desarrollaron alguna actividad estaban esencialmente dirigidas a luchar a favor del cambio democrático. Es decir, a través de ellas se realizaba una actuación esencialmente política, por lo que, paradójicamente, la llegada de la democracia, con la aparición de los partidos políticos y los sindicatos libres, significó el vaciamiento de muchas de estas organizaciones, que tuvieron que reestructurar sus cometidos para adaptarlos a la nueva realidad.

Finalmente, la reforma fiscal y los Pactos de la Moncloa pusieron las bases para que fuese la década de los ochenta, cuando en Europa está entrando en crisis el Estado de Bienestar, la etapa principal de implantación en España de los servicios y las prestaciones sociales¹¹, derivadas del concepto de Estado social, y de su descentralización político-administrativa en manos de las recién creadas Comunidades Autónomas y de los entes locales democráticos dotados de

⁹ S. MUÑOZ MACHADO, resume la situación de las asociaciones y fundaciones con anterioridad al modelo constitucional con las siguientes palabras: "La conclusión, en fin, de este apretado repaso a la historia del derecho de fundación y asociación en España es que no sólo se ha visto constreñido por la desconfianza y la prevención, cuando no por la actitud manifiestamente contraria, del legislador, sino que además han quedado aplastados por el crecimiento progresivo de los servicios de carácter social ofrecidos por las Administraciones públicas, que vinieron a ocupar, desde principios del siglo XIX, todo el terreno social que había sido atendido antes por instituciones de base asociativa o fundacional creadas por la Iglesia o por la sociedad civil" *op. cit.*, pág. 734.

¹⁰ Un buen resumen del movimiento asociativo reciente en España, en F. MOTA, "La realidad asociativa en España", en *¿Existe sociedad civil en España?*, Joan Subirats (ed.), Fundación Encuentro, Madrid, 1999.

¹¹ Creciendo el gasto público un 20 por 100 del PIB.

autonomía¹². Al mismo tiempo, ocho años después de la aprobación de la Constitución, ingresábamos en la Comunidad Europea, con la importante negociación de nuestra participación en los Fondos estructurales.

Todo lo anterior sirve, simplemente, para recordar que, en los primeros veinte años posteriores a la Constitución, los impulsos principales de la sociedad española estuvieron concentrados en el desarrollo del modelo democrático, en la asunción de un nuevo sistema fiscal, en la creación de nuevos servicios y prestaciones sociales públicas, en la nueva articulación descentralizada del Estado de las Autonomías y en la gestión de las políticas comunitarias que impelían al desmantelamiento de determinados sectores productivos y a la canalización y a la gestión de las ayudas comunitarias.

Es a partir de 1993 cuando, alcanzado ya un porcentaje de gasto público con relación al PIB similar a la media comunitaria y puestos en marcha los procesos de modernización y racionalización administrativa¹³, la Administración empieza a plantearse la posibilidad de acudir a un tercer sector, como mecanismo de una gestión más flexible y eficiente¹⁴. De forma paralela, será en 1994 cuando se aprueba la Ley de Fundaciones¹⁵.

Lo dicho anteriormente sirve para explicar que los tiempos políticos en los que se ha desarrollado la normativa española que afecta esencialmente al tercer sector, pese a lo tardío de la reciente Ley Orgánica de Asociaciones, no han ido desproporcionadamente separados de los tiempos sociales en los que este sector ha empezado a cobrar carta de naturaleza en el juego institucional.

2.2. *Las referencias constitucionales al tercer sector*

Además del reconocimiento constitucional de los derechos de asociación y de fundación, sobre los que luego volveremos, la Constitución se dirige esencialmente a los poderes públicos para la realización de las políticas contenidas en los principios rectores de la política social y económica. Sin embargo, ello no quiere decir que quede excluida la actuación de las organizaciones privadas en dichos ámbitos, la cual sólo vendría limitada por la necesidad de respetar el

¹² En los 20 años que lleva implantado el sistema autonómico se ha descentralizado un 40 por 100 del gasto del Estado en manos de las Comunidades Autónomas.

¹³ Ver en este sentido, L. PAREJO ALFONSO, "El Estado social y Administración prestacional", *RVAP*, núm. 57, 2000.

¹⁴ Es significativo que no habiéndose declarado en los años 1989 a 1992 ninguna asociación como de utilidad pública, en 1993 aparezcan declaradas 63. F. MOTA, *op. cit.*, pág. 57.

¹⁵ Recuérdese, además, que la Declaración aneja al Tratado de la Unión Europea relativa a la Cooperación con las asociaciones de solidaridad, en la que la Comunidad Europea reconoce la necesidad de una colaboración con las asociaciones de solidaridad y las fundaciones como instituciones responsables de establecimientos de beneficencia y de servicios sociales, se produce con ocasión del Tratado de Maastricht de 1992.

sentido constitucional de los mencionados principios¹⁶ y por el hecho de no obstaculizar la labor de los poderes públicos impidiendo la realización de las mencionadas políticas.

Precisamente, un elemento fundamental de nuestra Constitución, con relación al reconocimiento de los cuerpos intermedios o de la dimensión social del individuo, lo constituye el que sean dos los sujetos beneficiarios del deber público de remoción de los obstáculos que impidan la libertad y la igualdad material: el individuo y los grupos en que se integra.

El hecho de que la referencia al grupo se haga desde la doble vertiente de la igualdad y de la libertad, significa que no sólo está concebido el grupo como receptor de políticas de igualdad, sino también en su dimensión de expresión de la libertad.

Esta dimensión tiene una primera manifestación en la libertad de iniciativa social para realizar actividades no prohibidas por la ley y que deben considerarse como expresión de la dignidad de la persona y del libre desarrollo de la personalidad (art. 10 CE). La institucionalización de estas actividades tiene lugar a través de los derechos de asociación y fundación, pero también hay que tener en cuenta toda la actividad realizada por grupos de hecho o de carácter permanente pero con un grado mínimo de formalización¹⁷. Incluso esta libertad ejercida sobre un sector de la actividad material puede concretarse en un derecho fundamental, como el reconocido en el artículo 27.6 a toda persona física o jurídica para crear centros docentes.

Una segunda expresión del ejercicio de esta libertad de actuación del grupo, consiste en la identificación colectiva de los intereses que les unen, de forma que a través de su acción tales intereses pueden ser objeto de un reconocimiento social y eventualmente de un reconocimiento público. Algunos de estos grupos aparecen expresamente identificados en el texto constitucional, como sucede en los artículos 48 a 51 con relación a la juventud, los minusválidos, la tercera edad o los consumidores.

Aunque sólo con relación a estos últimos se produzca un reconocimiento expreso de su actuación propia organizada, el texto constitucional sí reconoce la potencialidad de los grupos como portadores de intereses colectivos, que deben ser tenidos en cuenta por las Administraciones públicas. Así, el artículo

¹⁶ Sobre el concepto de sentido constitucional, ver mi trabajo, "Contenido constitucional de los derechos sociales: la tercera edad", en S. Muñoz Machado, J.L. García Delgado y L. Gonzalez Seara (dirs.) *Las estructuras del bienestar. Propuestas de reforma y nuevos horizontes*, Escuela Libre Editorial-Civitas, Madrid, 2002.

¹⁷ Si ya el artículo 31 de la LRJPAC, siguiendo una línea jurisprudencial consolidada, admitía la existencia de intereses colectivos y reconocía a las asociaciones y organizaciones como portadoras de dichos intereses, el artículo 18 y 19 de la LJ contempla a los grupos de afectados y a las uniones sin personalidad jurídica, como legitimados para la defensa de los derechos y obligaciones.

105, a) contempla la audiencia de las organizaciones y asociaciones en el procedimiento de elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten y el artículo 129.1 prevé la forma de participación de los interesados (que, como hemos visto, puede ser encauzada organizadamente en grupos) en la Seguridad Social y en todos los organismos públicos cuya función afecte directamente a la calidad de la vida o al bienestar general.

En definitiva, además de ver con más detalle la regulación constitucional de los derechos de asociación y fundación, me ha parecido oportuno destacar cómo en una Constitución que es fruto de la filosofía política del Estado de Bienestar, el equilibrio del propio factor democrático hace que la sociedad pueda decidir organizar la satisfacción de sus necesidades desde la propia sociedad en una expresión del concepto de subsidiariedad horizontal. En modo alguno debe contemplarse esta actuación como una contraposición a la tarea de los servicios públicos, sino como un complemento de la misma para, por ejemplo, alcanzar mayores cotas de flexibilidad o una mejor identificación de situaciones de exclusión. En la medida en que lo público, ya desde los principios revolucionarios franceses, significó un espacio para la eliminación de la sujeción del individuo a determinados grupos sociales, el auge del tercer sector debe desarrollarse acumulando las garantías que ya se poseen respecto de lo público. No sería de recibo que, so pretexto de activar las iniciativas de libertad social, se articulasen sectores prestacionales donde se reabriesen las desigualdades sociales y los individuos estuviesen, respecto de dichas prestaciones, en una situación de sujeción impropia del valor de la dignidad humana que preside nuestro orden constitucional.

2.3. La oportunidad del tratamiento diferenciado de los derechos de asociación y fundación

Sin lugar a dudas, sería posible hacer un paralelismo común a los derechos de asociación y fundación, en cuanto que ambos son expresión de la libertad y el pluralismo como valores superiores del ordenamiento y al mismo tiempo son derechos instrumentales de otros derechos fundamentales, como los de opinión y pensamiento, que forman la base material de la actuación social en el tercer sector. Del mismo modo, debe recordarse que el artículo 34 hace que rijan para las fundaciones lo establecido en los apartados 2 y 4 del artículo 22, lo que hace que también sean comunes los elementos relativos al régimen de las ilegalizaciones, de su disolución o de la suspensión de sus actividades.

Sin embargo, también es cierto que el derecho de asociación cuenta con una mayor tradición en el grupo de los derechos fundamentales y ocupa en nuestra Constitución la posición privilegiada que le otorga el acceso al proceso de amparo constitucional. A ello hay que añadir las diferencias esenciales que existen en la estructura de ambos derechos relativas a los elementos constitutivos, materiales y funcionales. Por ello, he considerado más acertado

hacer una exposición separada, sin perjuicio de señalar las conexiones conceptuales entre ambos y la posibilidad o conveniencia de trasladar a uno u otro las reflexiones, interpretaciones o soluciones jurídicas que se consideren procedentes.

De otro lado, es evidente que no se trata de analizar la totalidad de los fenómenos jurídicos conectados con el hecho asociativo y fundacional, sino de centrarnos en el ejercicio de las potestades públicas sobre aquellos elementos caracterizantes del tercer sector que, si recordamos, son los relativos a la existencia de una organización, ausencia de ánimo de lucro, independencia respecto del Estado y del mercado, importancia del activismo de sus miembros y al carácter de sus fines institucionales.

Lo que nos va a importar es en qué medida el uso de estas potestades es respetuoso de los elementos de libertad, pluralismo e independencia a través de las técnicas de control y en qué medida también las propias calificaciones jurídicas contenidas en las normas promocionales podrían alterar el estatuto de neutralidad que vendría exigido a las Administraciones públicas desde la perspectiva abstencionista propia de derechos de libertad.

3. La regulación constitucional del derecho de asociación

3.1. El contenido del artículo 22 de la Constitución

Como es sabido, el derecho de asociación aparece reconocido en el artículo 22 CE, junto a otros cuatro postulados:

- la declaración de ilegalidad de aquellas asociaciones que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito;
- la obligación de inscripción en un Registro a los solos efectos de publicidad;
- la garantía de que su disolución o la suspensión de sus actividades sólo puede adoptarse mediante resolución judicial motivada, y
- la prohibición de las asociaciones secretas y las de carácter paramilitar.

La tipificación de los postulados primero y cuarto aparecen en los artículos 515 a 521 del Código Penal. En el primero de ellos se señala que son ilícitas las asociaciones que tengan por objeto cometer algún delito, las bandas armadas y organizaciones terroristas, las que empleen medios violentos o de alteración y control de la personalidad, las de carácter paramilitar y las que promuevan la discriminación, el odio o la violencia contra personas, grupos o asociaciones por razón de su ideología, religión o creencias, la pertenencia de sus miembros o de algunos de ellos a una etnia, raza o nación, su sexo, orientación sexual, situación familiar, enfermedad o minusvalía, o inciten a ello.

Por su parte, la regulación del reconocimiento del derecho de asociación, así como los aspectos relativos al registro de asociaciones y a su disolución o suspensión, aparecían contemplados en una norma preconstitucional, la Ley de Asociaciones de 24 de diciembre de 1964, hasta la reciente aprobación de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, del Derecho de Asociación (LODA).

La ausencia durante 24 años de un desarrollo normativo constitucional por parte del legislador orgánico dio lugar, tanto a la intervención del Tribunal Supremo, como a la del Tribunal Constitucional, para determinar, de un lado, el propio efecto derogatorio de la Constitución con relación a los preceptos de la Ley de 1964, y, de otro, el contenido del precepto constitucional y el espacio normativo reservado al legislador orgánico, con relación al ejercicio de las competencias legislativas de las Comunidades Autónomas en materia de asociaciones, lo que analizaremos en el apartado siguiente.

3.2. El efecto derogatorio frente a la Ley de Asociaciones de 1964

Se produce, en primer lugar, una necesaria labor de interpretación del alcance directo de la Constitución frente a una legislación preconstitucional que parte tempranamente de los Tribunales ordinarios. Así, la Audiencia Nacional, en una sentencia de 10 de mayo de 1979¹⁸, casi cinco meses después de aprobado el texto constitucional, resolverá en contra de la denegación de la inscripción del Gran Oriente Español en el Registro Nacional de Asociaciones, razonando la prevalencia de la Constitución en caso de conflicto con la normativa anteriormente vigente, en base a la Disposición Derogatoria que ordenaba dejar sin efecto las disposiciones contrarias a la misma. El Tribunal Supremo en dos sentencias próximas en el tiempo que ratifican la anterior, ambas de 3 de julio de 1979, volverá a afirmar la aplicación directa de la Constitución sin necesidad de una ley de desarrollo, como un efecto propio de la pura aplicación del sistema de fuentes, por lo que el juez ordinario podía anteponer la regulación constitucional al contenido de la Ley de Asociaciones.

De esta la labor jurisprudencial se deriva ya, por tanto, la eliminación del sometimiento del ejercicio del derecho de asociación a cualquier tipo de autorización administrativa y la proclamación de la principal garantía de autonomía de la voluntad asociativa respecto a la Administración.

¹⁸ Véase el comentario a esta sentencia realizado por M. SÁNCHEZ MORÓN, "La aplicación directa de la Constitución en materia de Derechos Fundamentales: el nuevo Derecho de Asociación", *REDA*, núm. 22, 1979, pág. 442 y ss.

3.3. *Los elementos del derecho de asociación*

La ausencia de una definición del derecho de asociación en la propia Constitución hizo que el Tribunal Constitucional debiese abordar la tarea de concretar el contenido esencial de este derecho constitucional. En términos generales, el Tribunal ha reconocido cuatro ámbitos donde se proyecta este derecho, la denominada libertad positiva de asociación, la libertad negativa, la libertad de organización y los derechos innatos de los socios.

A. La libertad positiva de asociación

El derecho de asociación se concibe como una expresión del valor superior de la libertad contenido en el art. 1.1 CE¹⁹ que encuentra su expresión natural en el hecho de asociarse, el cual contiene, a su vez, la doble faceta de la libertad de creación de asociaciones y la libertad de adscripción a las asociaciones ya creadas. Así, la STC 244/91 la considera "una de las libertades públicas capitales de la persona que, al asentarse justamente como presupuesto de la libertad, viene a garantizar un ámbito de autonomía personal y, por tanto, también el ejercicio con pleno poder de autodeterminación de las facultades que componen esa específica manifestación de la libertad". De aquí, que las limitaciones constitucionales que pesan sobre determinadas categorías de sujetos (jueces, militares) sólo afectan a formas especiales de asociación (sindicatos y partidos políticos), pero no la posibilidad de fundar asociaciones ordinarias o de formar parte de ellas.

La libertad de creación se manifiesta en la realización del pacto fundacional, donde se determina la elección de los fines asociativos, y en la redacción de los Estatutos, sin que en ello exista una interferencia de los poderes públicos, tal como señala la STC 67/1985 de 24 de mayo. Por ello, vimos cómo ya el Tribunal Supremo declaró derogado por la Constitución el control administrativo previo a la válida creación de una asociación contenido en el artículo 3 de la Ley de Asociaciones de 1964. Ello no quiere decir, sin embargo, que el legislador no pueda establecer determinadas "condiciones o requisitos de ejercicio en relación con determinadas modalidades asociativas o en atención a la distinta naturaleza de sus fines, siempre que los mismos no afecten al contenido esencial de este derecho fundamental" (STC 5/96, de 16 de enero). Sin embargo, en la STC 115/1987, de 7 de julio se declaró nula la cláusula de la Ley Orgánica 7/1985, de 1 de julio, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España que permitía la suspensión gubernativa de las asociaciones promovidas o integradas mayoritariamente por extranjeros cuando atentaran gravemente contra la seguridad o los intereses nacionales, el orden público, la

¹⁹ E. LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, *El Derecho de Asociación*, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 151.

salud o la moral pública o los derechos y libertades de los españoles. El Tribunal consideró que la reserva a favor de la autoridad judicial respecto de las interferencias en la vida asociativa forma parte del contenido esencial del derecho que no puede ser objeto de modulación por razón de nacionalidad.

Sin que pueda suponer un control, la obligación de registrarse de una asociación a los meros efectos de publicidad está expresamente contemplada en el texto constitucional y el Tribunal Constitucional ha ratificado esta obligación en su STC 21/83, de 22 de marzo²⁰. Esta obligación de registrarse, cuando exista, genera paralelamente un deber de actuación de la Administración, cuyo incumplimiento supone una vulneración del derecho constitucional, tal como se declara en la STC 291/1993.

La caracterización del derecho de asociación como un derecho fundamental de libertad ha llevado, también, al Tribunal Constitucional a considerar que no cabe identificar el pacto asociativo como un contrato civil, sino que "tiene una dimensión y un alcance más amplio, que sobrepasa su mera consideración *iusprivatista*" (STC 5/96, de 16 de enero).

Desde la perspectiva de las relaciones de interacción entre Estado y Sociedad, subrayadas por el Tribunal Constitucional como consecuencia del reconocimiento constitucional de derechos de carácter económico y social (STC 18/1984, de 7 de febrero) y la democracia pluralista (STC 104/1999, de 14 de junio), de las que se ha destacado el papel promocional que las diversas instancias públicas desarrollan con relación al aumento y mejora del hecho asociativo²¹, hay que señalar que los eventuales derechos subjetivos creados por el legislador no forman parte del contenido del derecho constitucional²².

Por su parte, el derecho de asociarse implica la interdicción de discriminaciones personales a la hora de la asunción de nuevos miembros, ya que lo sustantivo es la comunión con los fines asociativos existentes. Tal como se señala en la STC 218/1989, la integración en una asociación consiste "en un acto por el cual el asociado acepta los estatutos y se integra en la unidad no sólo jurídica sino también moral que constituye la asociación". Ahora bien, esta prohibi-

²⁰ Un punto conflictivo a este respecto estriba en la constitucionalidad del artículo 3 de la Ley de Partidos Políticos de 1978, en el que, en el trámite de registro, el Ministerio Fiscal, a propuesta del Ministerio del Interior, puede interponer ante la autoridad judicial una acción de ilegalidad del partido, que tiene como efecto la automática suspensión del trámite de inscripción registral. Dado que los partidos políticos no forman parte de este estudio no entramos en este debate. Véase en todo caso, L. AGUIAR DE LUQUE, "Artículo 22. Derecho de Asociación", en O. ALZAGA (dir), *Comentarios a las Leyes Políticas*, Edersa, Madrid, 1982, pág. 616.

²¹ G. GEMMA, *Costituzione ed associazioni: dalla libertà alla promozione*, Giuffrè, Milan, 1993.

²² Así se manifiesta en el Auto del Tribunal Constitucional 162/1995, de 5 de junio: "no hay fundamento alguno que autorice a entender que el derecho de asociación consagrado en el artículo 22 CE esté investido ya *ex constitutione* de una dimensión prestacional, en virtud de la cual las asociaciones puedan exigir del Estado que desarrolle una cierta actividad... al objeto de facilitar el cumplimiento de los fines perseguidos por las mismas".

ción de discriminación no implica que los estatutos no contengan procedimientos de admisión que deban respetarse (STC 104/1999, de 14 de junio), ni que pueda pertenecerse a la asociación que se desee sin respetar las reglas estatutarias ya fijadas (STC 10/1983, de 21 de febrero y 30/1983 de 26 de abril).

Estas interpretaciones constitucionales refuerzan la posición de independencia de las asociaciones respecto de los poderes públicos, en su proceso de constitución formal y en la libre determinación de sus fines, lo que proporciona un marco constitucional adecuado para el desarrollo del tercer sector asociativo.

B. La libertad negativa de asociación

El derecho de asociación no sólo se extiende a la faceta positiva de asociarse voluntariamente, sino que este mismo dato de la voluntariedad, como ejercicio de la autonomía propia de un derecho fundamental, implica inmediatamente el reconocimiento del derecho a no asociarse, como una faceta negativa del mismo (STC 5/81, de 13 de febrero).

Esta libertad negativa comprende en sí dos aspectos: el derecho a no ser compelido a formar parte de una asociación y el derecho a dejar de pertenecer a la asociación de la que se fuese miembro.

En el texto constitucional sólo se reconoce expresamente la prohibición de las afiliaciones obligatorias en el artículo 28 con relación a la libertad sindical, pero el artículo 10.2 CE, que remite la interpretación de los derechos fundamentales a la Declaración Universal de Derechos Humanos y al resto de los Tratados internacionales sobre la materia, hace que deba acudir al artículo 2.2 de la mencionada Declaración, donde se señala que "nadie podrá ser obligado a pertenecer a una asociación". Igualmente esta interpretación ha sido acogida por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos²³.

El problema principal con el que se ha enfrentado el Tribunal Constitucional, en relación con la aplicación de la faceta negativa de este derecho, ha sido el de analizar su compatibilidad con las Corporaciones de Derecho Público y con las asociaciones de configuración legal en las que rige la regla de la obligatoriedad de la incorporación a estas organizaciones.

La doctrina del Constitucional ha sido la de declarar en términos generales que "la libertad de no asociarse es una garantía frente al dominio por el Estado de las fuerzas sociales a través de la creación de corporaciones o asociacio-

²³ Así lo hace la Sentencia de 28 de junio de 1981 (asunto *Le Compte, Van Leuven y De Meyère*) con relación a la colegiación profesional; la Sentencia de 13 de agosto de 1981 (asunto *Young, James y Webster*) sobre la libertad sindical; o la Sentencia de 30 de junio de 1993 (asunto *Sugurdur A Sigurjonsson*) respecto asociaciones de configuración legal.

nes coactivas que dispusieran del monopolio de una determinada actividad social" (STC 67/85, de 24 de mayo).

Por ello, aunque se admita que el legislador puede utilizar la estructura asociativa para el perseguimiento de determinados fines públicos, esta potestad va a estar limitada en primer lugar por la necesidad de que dicha forma asociativa sea la única forma posible de alcanzar el mencionado fin público o tenga una justificación constitucional directa como en el caso de los Colegios Profesionales (STC 67/85, de 24 de mayo); además, estas formas asociativas no pueden impedir la libertad de asociarse de los particulares con una finalidad similar, ni constituir, por tanto, un límite al derecho de asociación (STC 89/89 de 11 de mayo; 132/89 de 18 de julio; 67/85, de 24 de mayo; y 5/96 de 16 de enero); y, finalmente, se va a entender que o bien no están incluidas en el derecho de asociación, como el caso de las Corporaciones Públicas (STC 89/89 de 11 de mayo; 132/89, de 18 de julio) o bien son asociaciones distintas a las previstas en el artículo 22 CE (STC 67/85, de 24 de mayo; 244/91, de 16 de diciembre).

Lo que nos interesa destacar llegados a este punto es, en primer lugar, que nuestro ordenamiento rechaza en términos generales la fórmula corporativa como forma de organización social y por ello ha de entenderse que desde la propia Constitución se formula la incompatibilidad con el tercer sector de aquellas organizaciones en las que está ausente el elemento de la voluntariedad en su constitución. Ello se extiende a aquellas en las que la doctrina entiende que puede existir una compatibilidad de la adscripción obligatoria con la libertad negativa de asociación. Es el caso de aquellas asociaciones donde la obligatoriedad es sólo una de las posibles fórmulas que utiliza la norma para el cumplimiento de un deber del afectado, o no precluye la posibilidad de que se constituyan otras asociaciones similares voluntariamente²⁴. Al margen de su calificación jurídica como verdaderas asociaciones, lo definitivo para excluirlas del tercer sector es que el interés protegido no parte de la voluntad asociativa, sino que es elegido por las autoridades públicas.

C. La libertad de organización

La libertad de organización es un corolario de la libertad de asociación, que se expresa esencialmente en la libre configuración del funcionamiento interno de la asociación plasmado en la redacción de los Estatutos.

Esta faceta del derecho de asociación tiene como fundamento, al igual que las anteriores, ya que nos encontramos ante la garantía de una libertad, el "evi-

²⁴ G. FERNÁNDEZ FARRERES, *Asociaciones y Constitución*, Civitas, 1987, pág. 209 y ss. Y también recientemente con J. GONZÁLEZ PÉREZ, en *Derecho de Asociación*, Civitas, 2002, pág. 105.

tar interferencias de los poderes públicos, incluido el poder judicial, en la organización y funcionamiento de las asociaciones” (STC 56/95, de 6 de marzo) de las que se predica una “potestad autárquica” para organizarse (STC 104/99, de 14 de junio).

Lo destacable de esta doctrina es la extensión de las propias garantías constitucionales frente a las autoridades judiciales a las que se les recuerda que “la intensidad –e incluso la posibilidad– del control judicial dependerá de múltiples circunstancias –como la afectación o no a otros derechos no estatutarios– y exigirá en cada caso una cuidadosa labor de ponderación” (STC 218/88, de 22 de noviembre).

Esta libertad de organización se concreta también en la autonomía que deben gozar los órganos asociativos en el ejercicio de sus funciones, especialmente en lo que se refiere a las causas y al procedimiento para la admisión y expulsión de socios (STC 104/99, de 14 de junio), por lo que la valoración de la conducta de los socios por sus órganos rectores no puede ser sustituida plenamente por el juez, el cual debe limitarse a enjuiciar la razonabilidad de la medida adoptada (STC 218/88, de 22 de noviembre) o a que se han cumplido las reglas estatutarias (STC 104/99, de 14 de junio).

D. Los derechos de los asociados

El contenido esencial del derecho de asociación se extiende también a determinados derechos de los asociados frente a las asociaciones a las que pertenecen o a los particulares respecto de las asociaciones a las que pretenden incorporarse (STC 104/99, de 14 de junio). En términos generales, estos derechos se concretan en la exigencia de que se cumplan los estatutos, si bien determinados derechos y facultades reconocidos por dichos estatutos no alcanzan el rango de derechos constitucionales, sino que tienen un rango meramente estatutario o negocial, por lo que su tutela judicial “deberá ser dispensada por la jurisdicción ordinaria a través de procedimientos ordinarios” (STC 56/95, de 6 de marzo).

Expresamente se ha declarado como constitucional el derecho a celebrar reuniones a las que concurran los asociados convocadas por la asociación (STC 91/83, de 7 de noviembre) y se ha negado del derecho a exigir una determinada organización territorial (STC 56/95 de 6 de marzo).

3. 4. *La delimitación competencial entre Estado y Comunidades Autónomas*

En un sistema de reparto de poder político entre el Estado y las Comunidades Autónomas debemos examinar a cual de las dos instancias y en qué medi-

da corresponde, tanto la regulación de las exigencias de creación, organización y funcionamiento que se impongan a las asociaciones, como la ejecución de las intervenciones administrativas previstas en dicha regulación.

Los términos del debate competencial vienen delimitados esencialmente, del lado del Estado, por la exigencia del artículo 81 CE de reservar a las leyes orgánicas el desarrollo de los derechos fundamentales y libertades públicas; del artículo 149.1.1 CE que atribuye al Estado la regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de sus derechos constitucionales²⁵; y del art. 149.3 que contiene la cláusula residual de competencias a favor del Estado.

Por lo que se refiere a las Comunidades Autónomas, algunas de ellas recogieron en sus Estatutos la competencia exclusiva en materia de "asociaciones de carácter docente, cultural, artístico, benéfico, asistencial y similares" que desarrollasen sus actividades fundamentalmente en el territorio de la Comunidad Autónoma²⁶.

Se debía interpretar, así, de una parte, el alcance de la reserva de la Ley Orgánica y si este ámbito normativo coincidía con el de la regulación de las condiciones básicas y, de otra, si la competencia autonómica constituía un título competencial pleno para probar una regulación completa de la materia asociativa.

Esto último fue clarificado en sentido positivo por la STC 157/92, de 22 de octubre²⁷, y los dos aspectos primeros, por la STC 173/98, de 23 de julio, que tuvo que pronunciarse sobre la constitucionalidad de la Ley del Parlamento Vasco 3/1988, de 12 de febrero, de Asociaciones²⁸.

Los fundamentos de esta sentencia son importantes dado que son los que ha seguido esencialmente el legislador estatal de 2002.

El Tribunal parte de recordar su doctrina según la cual la reserva de Ley Orgánica no contiene ningún título competencial habilitante a favor del Estado. Pero, a su vez, sólo el Estado puede dictar esta forma de leyes en desarrollo de los derechos fundamentales, por lo que lo sustantivo que debe averiguar-

²⁵ J.J. MARÍN LÓPEZ añade la competencia en materia de legislación civil atribuida al Estado en el art. 149.1.8, que a mi juicio tendría el efecto propio de ese ámbito material, pero que, como ya sabemos, no engloba el conjunto del fenómeno asociativo ("Sobre la Ley vasca de Asociaciones", *Revista Jurídica de Castilla-La Mancha* núm. 16, 1992, pág. 121.)

²⁶ Estas previsiones estatutarias sólo aparecen con relación al País Vasco (art. 10); Cataluña (art. 9); Andalucía (art. 13); Valencia (art. 31); Canarias (art. 30); y Navarra (art. 44). El resto de las Comunidades Autónomas sólo ostentan en materia de asociaciones competencias de ejecución de la legislación y reglamentación estatal.

²⁷ Aunque de la STC 173/98, se deriva que esta regulación completa no es aplicable sino a la tipología de asociaciones que el propio estatuto menciona, no a cualquier asociación.

²⁸ Ver sobre esta Sentencia el comentario de I. TORRES MURO, "Ley autonómica y derecho de asociación (STC 173/1998)", en *REDC* núm. 55, 1999, pág. 263 y ss.

se es la delimitación del alcance material de dicha reserva y si esta delimitación debe hacerse o no a partir del sistema de distribución de competencias.

Uno de los criterios de delimitación más destacados ha sido la aplicación de una orientación restrictiva para delimitar el alcance de la reserva, tanto en lo referente al término a desarrollar, como a la materia misma objeto de la reserva, por lo que, en palabras de la STC 132/89, el contenido de toda Ley Orgánica debe extenderse sólo a “la regulación de determinados aspectos esenciales para la definición del derecho, la previsión del ámbito y la fijación de sus límites en relación con otras libertades constitucionalmente protegidas”. Igualmente, el criterio derivado de su conexión con los títulos competenciales ha sido el de reservar a la Ley Orgánica la regulación de los aspectos esenciales o el desarrollo directo del propio derecho fundamental, mientras que debe corresponder al legislador ordinario, sea éste estatal o autonómico, la regulación de la materia sobre la que se proyecta el derecho en sí.

En aplicación de lo anterior, el Tribunal entiende que: “debe considerarse reservado a la Ley Orgánica ex art. 81.1 CE la regulación de «los elementos esenciales de la definición» del derecho de asociación o, en otras palabras, la delimitación de «los aspectos esenciales del contenido del derecho» en lo tocante a la titularidad, a las facultades elementales que lo integran en sus varias vertientes (STC 101/1991, fundamento jurídico 2º), al alcance del mismo en las relaciones *inter privados*, a las garantías fundamentales necesarias para preservarlo frente a las injerencias de los poderes públicos y, muy especialmente, dada su naturaleza de derecho de libertad, corresponde en exclusiva al legislador orgánico la precisión de los límites que, en atención a otros derechos y libertades constitucionalmente reconocidos y respetando siempre el contenido esencial, puedan establecerse para determinar las asociaciones constitucionalmente proscritas —es decir, las ilegales, secretas y de carácter paramilitar—, así como los límites en relación al derecho de asociarse de determinados grupos de personas —militares, jueces, etc.—, o en relación a la libertad de no asociarse.”

Por lo que se refiere al ámbito del art. 149.1.1, el Tribunal menciona, ante todo, lo ya declarado en la STC 61/1997, en la que se afirmaba que se trata de un título competencial con contenido propio, no residual, que tiene por objeto la regulación de las condiciones imprescindibles de la igualdad predicada solamente de los derechos en sí mismos considerados, no de los sectores materiales en que se insertan.

Pese a la ausencia de esta legislación básica estatal, el Tribunal se aventura a señalar un contenido de condiciones básicas referidas al derecho de asociación en los siguientes términos: “Parece fuera de toda duda que, por su conexión con el derecho de asociación y por su carácter de «requisitos mínimos indispensables» que posibilitan su ejercicio, el legislador estatal podrá considerar «condiciones básicas» ex art. 149.1.1 CE, tanto lo que podríamos denominar la definición del concepto legal de asociación, como aquellos

aspectos concretos de lo que hemos llamado régimen jurídico externo de las asociaciones (nacimiento de la personalidad, capacidad jurídica y de obrar, régimen de responsabilidad y causas y efectos de la disolución), que resulten «imprescindibles o necesarios» en orden a asegurar la igualdad de todos los españoles en el ejercicio del derecho de asociación y, en cuanto tales, requieran un tratamiento uniforme”.

Con esta detallada guía, el legislador orgánico de 2002, en la Disposición Final Primera, ha ido señalando los apartados de la Ley Orgánica 1/2002, que tienen rango de Ley Orgánica, los que son aplicación del artículo 149.1.1 CE, los que constituyen legislación procesal al amparo del artículo 149.1.6 CE, los dictados en aplicación del título de Hacienda General del art. 149.1.14 CE, sin perjuicio de los regímenes tributarios forales y los preceptos que sólo son aplicables a las asociaciones de ámbito estatal. A lo anterior habría que añadir que estos mismos últimos preceptos también son aplicables a las asociaciones de ámbito autonómico en aquellas Comunidades que de acuerdo con sus Estatutos no posean competencia legislativa sobre esta materia o que poseyéndola no la hubiesen ejercitado, en aplicación de la cláusula residual del artículo 149.3 CE²⁹.

Los preceptos orgánicos son realmente escasos y en su mayor parte se limitan a reflejar el contenido del derecho fundamental reconocido en la anterior jurisprudencia constitucional, como el derecho de asociarse sin autorización previa, las asociaciones declaradas prohibidas o ilegales, la prohibición de medidas administrativas preventivas o suspensivas, los derechos de los asociados o la suspensión y disolución judicial.

Las condiciones básicas de igualdad se refieren principalmente a la regulación de las condiciones de constitución (acuerdo de constitución, acta fundacional, estatutos, etc), de los requisitos de funcionamiento y de los actos inscribibles en el Registro.

La legislación procesal se extiende al otorgamiento de acciones ante la jurisdicción civil o ante la contencioso administrativa y a la regulación de las comunicaciones de los jueces y Tribunales a los Registros de Asociaciones.

Finalmente, la legislación derivada del título de la Hacienda General se dirige esencialmente a regular los beneficios otorgables a las asociaciones de utilidad pública.

²⁹ Recuérdese que, pese a que el art. 28. 2 LOTC, señala que una ley ordinaria puede ser declarada inconstitucional si modifica o deroga una ley aprobada con carácter de Ley Orgánica, cualquiera que sea su contenido, la STC 5/1981, de 13 de febrero ha declarado que “la reserva de Ley Orgánica no puede interpretarse de forma tal que cualquier materia ajena a dicha reserva, por el hecho de estar incluida en una Ley Orgánica, haya de gozar definitivamente del efecto de congelación de rango y de la necesidad de una mayoría cualificada para su ulterior modificación (art. 81.2,CE), pues tal efecto puede y aún, debe, ser excluido por la misma Ley Orgánica o por sentencia del Tribunal Constitucional, que declaren cuáles de los preceptos de aquella no participan de tal naturaleza”. Precisamente, esta labor de diferenciación de las normas con rango de Ley Orgánica dentro del conjunto de la Ley es el cometido de la Disposición Final Primera.

4. La intervención administrativa sobre el derecho de asociación

Desde la perspectiva del objeto de nuestro análisis, examinaremos los aspectos que la actual legislación sobre el derecho de asociación contempla en relación a los elementos que son relevantes a efectos del tercer sector, es decir, a las exigencias respecto de la existencia de una organización, a la exigencia de la ausencia de lucro, a los elementos que garantizan la independencia del mercado y del Estado, a la garantía de un protagonismo de los asociados en las actividades de la asociación y al reconocimiento de los fines altruistas.

En términos generales, debemos señalar que la actual regulación de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, del Derecho de Asociación (LODA)³⁰, tiene la virtud de dirigir su contenido expresamente a lo que anteriormente hemos delimitado como asociaciones del tercer sector propiamente dichas.

En efecto, en su artículo 1 se especifica en sentido positivo que el ámbito de aplicación de la Ley se dirige a "las asociaciones que no tengan fin de lucro y que no estén sometidas a un régimen asociativo específico". En función de ello, de una parte se declara que deben regirse por su legislación específica: los partidos políticos, los sindicatos, las organizaciones empresariales, las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, las federaciones deportivas y las asociaciones de consumidores y usuarios. De otro lado, se declaran excluidas de la LODA: las comunidades de bienes y propietarios, las entidades que se rijan por las disposiciones relativas al contrato de sociedad, las cooperativas, las mutualidades, las uniones temporales de empresas y las agrupaciones de interés económico.

Por ello, los comentarios que a continuación se formulan tienen plena aplicación a las asociaciones que puedan integrarse, sin lugar a dudas, en el tercer sector.

4.1. Los requisitos respecto de la organización

La LODA ha contemplado tres niveles de organización, que en puridad debemos reducir a dos, ya que el primer nivel es precisamente el que se refiere a la asociación de hecho, esto es, a la que no cuenta con ninguna estructura organizativa. Los otros dos niveles serán los de las asociaciones no inscritas en el Registro y las inscritas.

³⁰ Con relación a esta Ley Orgánica, véase el comentario a la misma realizado por J. GONZÁLEZ PÉREZ y G. FERNÁNDEZ FARRERES, *Derecho de Asociación. Comentarios a la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo*, Civitas, Madrid, 2002.

A. Las asociaciones de hecho

La Disposición Adicional Cuarta regula la responsabilidad de los meros promotores de “cuestionaciones y suscripciones públicas, actos benéficos y otras iniciativas públicas de carácter temporal, destinadas a recaudar fondos para cualquier actividad lícita y determinada”. En el Proyecto de Ley este tipo aparecía denominado “asociaciones de hecho de carácter temporal” y en lugar de “promotores” se hablaba de “organizadores de asociaciones de hecho de carácter temporal”. La única regla para este tipo de situaciones, a las que no es aplicable en modo alguno el resto de la Ley, es declarar la responsabilidad personal y solidaria de los promotores respecto de las personas que hubiesen contribuido con relación a la administración y al destino de las cantidades obtenidas. No se establece, por el contrario, ninguna regla especial respecto de las obligaciones que los promotores hubiesen establecido con terceros, mediante la compra o alquiler de bienes muebles o inmuebles, contratos de servicios, etc.

B. Reglas comunes de organización

A continuación vamos a examinar las reglas de organización que la LODA impone a todo tipo de asociación, para finalmente contemplar las diferencias establecidas entre las organizaciones inscritas en el Registro y las no inscritas.

a) Organización interna democrática

El art. 2.5 LODA impone como norma orgánica que “la organización y el funcionamiento de las asociaciones deben ser democráticos, con pleno respeto al pluralismo”. Se produce, así, la extensión, a todas las asociaciones a las que se aplica la parte orgánica de la LODA³¹, de un requisito que la Constitución sólo contempla con relación a tipos específicos de asociacionismo, como los partidos políticos, los sindicatos y las asociaciones empresariales, los colegios profesionales y las organizaciones profesionales. La generalidad de la doctrina³² se había mostrado contraria a esta extensión por considerar que no todos los fines de las organizaciones sociales exigen una organización interna democrática (piénsese en las asociaciones científicas). Sin embargo, la STC 137/1998, de 23 de julio, a

³¹ Incluidos, por tanto, los tipos específicos de asociaciones contemplados en el art. 1.3 LODA, o que incidan en el ámbito del derecho de asociación reconocido en el artículo 22 de la Constitución, respecto de los cuáles la Disposición Final Segunda declara supletoria la LODA, excepto los preceptos que tengan rango de Ley Orgánica, cuya aplicación es directa.

³² Así, E. LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, *El derecho de asociación... op.cit.*, págs. 202-203; J.J. MARÍN LÓPEZ, *Sobre la Ley vasca...*, *op.cit.*, pág.121 y ss; J. M.º BILBAO UBILLOS, *Libertad de asociación y derechos de los socios*, Universidad de Valladolid, 1997, págs 13-14; J. GONZÁLEZ PÉREZ y G. FERNÁNDEZ FARRERES, *Derecho de asociación... op.cit.*, pág. 127 y ss.

la hora de declarar inconstitucional el inciso final del apartado 1 y el apartado 4, ambos del art. 2 de la Ley vasca de Asociaciones, donde se recogía también el sometimiento de las asociaciones al principio democrático, señaló que tal declaración pertenecía al ámbito de la reserva de Ley Orgánica, ya que “solamente las Cortes Generales, mediante Ley Orgánica, tienen competencia para pronunciarse sobre si las asociaciones deben organizarse y funcionar democráticamente”. Indudablemente, en esta consideración del Tribunal Constitucional hay una habilitación implícita a que la regla democrática pueda ser extendida a la aplicación del artículo 22 CE por parte del legislador orgánico.

En todo caso, habría que considerar si esta regla impide una finalidad asociativa lícita y libremente constituida, ya que la generalidad del principio debe permitir muchas variables orgánicas y mucha flexibilidad en su interpretación, que debe comenzar por su aplicación a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, en base a la Disposición Final Segunda, de la que se deduce que la parte orgánica de la LODA se impone a cualquier tipo específico de asociación. De hecho, la reciente Ley de Partidos Políticos (Ley Orgánica 6/2002, de 27 de junio), al desarrollar este principio impone únicamente cuatro reglas: la existencia de una asamblea general que adopte los acuerdos más importantes; la elección por sufragio libre y secreto de todos los órganos directivos; la extensión del funcionamiento democrático dentro de los órganos colegiales, y la exigencia de que los Estatutos prevean procedimientos de control democrático de los dirigentes elegidos. La LODA, por su parte, ni siquiera concreta cuáles deben ser éstas reglas limitándose a establecer que los Estatutos deben contener “los criterios que garanticen el funcionamiento democrático de la asociación” (art. 7.1.g).

En buena parte, el principio democrático se manifiesta más en reglas de funcionamiento que de organización, que se corresponden en gran medida con los derechos de los asociados en la participación interna en las actividades de la asociación, por lo que los examinaremos más adelante. Sin embargo, desde la perspectiva del ideario general del tercer sector, cabe adelantar que en nada se opondrá a la aplicación de este principio, antes al contrario, ya que implica dotar a los miembros de la organización de un mayor protagonismo en el cumplimiento de los fines de la asociación.

b) Actos de constitución

Para que la asociación exista como tal, la LODA, con carácter básico, sólo exige que tres o más personas físicas o jurídicas otorguen un acta fundacional en documento público o privado (art. 5 LODA) conteniendo esencialmente los siguientes elementos (art. 6 LODA):

- nombre y apellidos o razón social de los promotores, su nacionalidad y domicilio, con arreglo a los artículos 8 y 9;

- voluntad constitutiva de la asociación y sus eventuales pactos internos, comprometiéndose a poner en común conocimientos, medios y actividades para conseguir unas finalidades lícitas, comunes, de interés general o particular;
- los Estatutos con el contenido fijado en el art. 7 y en el art. 2.5;
- lugar fecha y firma de los promotores, y
- designación de los integrantes de los órganos provisionales de gobierno.

El otorgamiento del acta dota a la asociación de personalidad jurídica y plena capacidad de obrar (art. 5.2 LODA), sin perjuicio de la necesidad de su inscripción en el Registro a los meros efectos de publicidad (art. 10 LODA). Queda sancionado, por tanto, como norma básica, el hecho de que la inscripción en el Registro no es un requisito constitutivo de la asociación, ni siquiera para el otorgamiento a la misma de personalidad jurídica, sino que de su ausencia se derivarán una serie de consecuencias para la propia asociación y sus promotores que veremos más adelante. Por lo mismo, la ausencia de registro de la asociación no convierte a ésta en una asociación secreta a efectos de su interdicción constitucional.

c) *Órganos necesarios*

El apartado 1, h) del art. 7 LODA exige que en los Estatutos consten: “Los órganos de gobierno y representación, su composición, reglas y procedimientos para la elección y sustitución de sus miembros, sus atribuciones, duración de sus cargos, causas de su cese, la forma de deliberar, adoptar y ejecutar sus acuerdos y las personas o cargos con facultad para certificarlos y requisitos para que los citados órganos queden válidamente constituidos, así como la cantidad de asociados necesaria para poder convocar sesiones de los órganos de gobierno o de proponer asuntos en el Orden del día”.

Este precepto básico da cuenta de la complejidad mínima que se exige de la organización interna de cualquier asociación, a lo que habría que añadir los requisitos derivados de la exigencia de una organización y funcionamiento democrático.

A su vez, el artículo 11 LODA establece la exigencia básica de que toda asociación cuente con dos tipos de órganos. Estos órganos necesarios son la Asamblea General y un órgano de representación. La Asamblea General aparece calificada como el órgano supremo, que está integrado por todos los socios, exigiéndose que sus acuerdos se adopten por el principio mayoritario y que se reúna al menos una vez al año. Por lo que se refiere al órgano de representación, se establece que su función debe ser la de gestión y representación de los intereses de la asociación, de acuerdo con las disposiciones y directrices dadas por la Asamblea General. Los miembros de este órgano deben ser nece-

sariamente socios y mayores de edad, estar en pleno uso de sus derechos civiles y no estar incurso en motivos legales de incompatibilidad. La percepción de retribuciones por parte de los miembros de estos órganos en función del cargo que ocupen, debe hacerse constar en los Estatutos y en las cuentas anuales aprobadas por la Asamblea.

No cabe, por tanto, un funcionamiento exclusivamente asambleario, con delegaciones o mandatos puntuales a alguno de sus socios para ejecutar los acuerdos adoptados, ni que sea el presidente de la Asamblea quien ostente la representación de la asociación. La libertad de organización aparece aquí limitada a favor de una mayor clarificación de la forma ejecutiva de las decisiones asociativas.

En el art. 12 LODA se contienen una serie de reglas de funcionamiento de estos dos órganos que son de aplicación en ausencia de una norma estatutaria que disponga de otro modo. Así, con relación al órgano de representación, se presume que sus facultades se extienden a todos los actos propios de las finalidades de la asociación, salvo que los Estatutos exijan una autorización expresa de la Asamblea.

Respecto de la Asamblea, se atribuye su convocatoria extraordinaria por el órgano de representación, cuando así lo soliciten un mínimo del 10 por 100 de los asociados. La constitución, en general, de la Asamblea exige una convocatoria realizada con quince días de antelación y una presencia de un tercio de los asociados, designándose su presidente y secretario al inicio de cada reunión. Sus acuerdos se adoptan por mayoría simple, exigiéndose únicamente mayoría cualificada de superar la mitad de los presentes o representados respecto a los acuerdos que tengan como objeto la disolución de la asociación, la modificación de Estatutos, la disposición o enajenación de bienes y la remuneración de los miembros del órgano de representación.

d) Obligaciones documentales y contables

El artículo 14 exige a todas las asociaciones una actividad documental que se extiende, en primer lugar, a la actualización permanente de los datos de los asociados. En segundo término, se obliga a llevar una documentación contable conforme a las normas específicas que les sean de aplicación y un inventario de bienes y de las actividades realizadas, procediéndose anualmente a la aprobación de las cuentas de la asociación por la Asamblea General. Finalmente, se deben recoger en un libro de actas las reuniones de sus órganos de gobierno y representación.

Se trata, sin duda, de obligaciones mínimas de transparencia de la actuación de la asociación que tienen como principal destino, como veremos, el control interno por parte de los propios socios.

C. Las asociaciones no registradas

Ya hemos visto que para el surgimiento de la personalidad jurídica y la plena capacidad de obrar de la asociación no es un requisito necesario la inscripción de la misma en el Registro³³. El artículo 10 señala claramente que existe una obligación de los promotores de inscribir la asociación "a los solos efectos de publicidad". Obligación que el art. 24 LODA contempla como un derecho incluido en el derecho de asociación. Por ello, no se entiende bien la razón por la cual la LODA se refiere a los promotores para la exigencia de esta obligación, que a su vez constituye un derecho de la asociación ya creada. Recordemos que para que se produzca el nacimiento de la asociación, entre sus requisitos (art. 6) figura el de la designación de los integrantes de los órganos provisionales de gobierno, y que es a éstos (especialmente al órgano de representación, ex art. 11.4) a quienes corresponde actuar en representación de la asociación. Es decir, que si la Asamblea decidiese no proceder a la inscripción de la Asociación, los promotores, aunque quisieran, no podrían realizar una inscripción válida. Es cierto que en el momento fundacional son únicamente los promotores los integrantes de la Asamblea, pero, lógicamente no todos los promotores son integrantes del órgano de representación, ni puede descartarse inicialmente una voluntad contraria a la inscripción, la cual recordemos solo es obligatoria a efectos de publicidad.

Desde mi punto de vista, la inscripción registral no se puede considerar como una obligación, sino como una alternativa organizativa. Siguiendo a Santamaría³⁴ la publicidad sólo es útil a partir de un cierto nivel de complejidad organizativa y volumen patrimonial. El art. 10.2 LODA concreta, en efecto, que la inscripción registral hace pública la constitución y los Estatutos de las asociaciones y es garantía para los terceros como para sus propios miembros. Es decir, la decisión de inscribir debe adoptarse en relación con la necesidad que tal asociación tiene del elemento de la publicidad y, como veremos, de asumir un determinado régimen patrimonial.

Lo anterior no quiere decir que la decisión de no inscribir no tenga sus consecuencias. En efecto, la LODA contiene una serie de reglas expresas para las asociaciones no inscritas de indudable importancia que se extienden esencialmente a la imputación a los asociados y promotores de las responsabilidades patrimoniales frente a terceros asumidas en nombre de la asociación (arts. 10 y 15) y a la imposibilidad de beneficiarse de las medidas de

³³ Sobre el debate doctrinal en este punto, *vid.* J.A. SANTAMARÍA, "Artículo 22", en F. GARRIDO FALLA *et al.*, *Comentarios a la Constitución de 1978*, Civitas, Madrid, 1980, pág. 288; L. AGUIAR DE LUQUE, "Artículo 22..." *op.cit.*, pág. 614 y ss; G. FERNÁNDEZ FARRERES, *Asociaciones...* *op.cit.*, pág. 89 y ss; J. GARCÍA MORILLO, en L. LÓPEZ GUERRA *et al.* *Derecho Constitucional I*, Valencia, 1994, pág. 289; E. LUCAS MURILLO DE LA CUEVA, *El Derecho de...* *op.cit.*, pág. 173 y ss; J. GONZÁLEZ PÉREZ y G. FERNÁNDEZ FARRERES, *Derecho de...* *op.cit.*, págs. 182 y ss y 214 y ss.

³⁴ J.A. SANTAMARÍA, *op.cit.* pág. 289.

fomento³⁵ (art. 31.4) y de ser declaradas asociaciones de utilidad pública (art. 32.1.e).

Así, en primer lugar, como se aludía al principio, se hace responsables a los promotores de las consecuencias de la falta de inscripción (art. 11.3), debiendo responder (art. 11.4), sin perjuicio de la responsabilidad propia de la asociación, personal y solidariamente de las obligaciones contraídas con terceros. Al mismo tiempo (art. 11.4), se determina que los asociados responderán solidariamente por las obligaciones contraídas por cualquiera de ellos frente a terceros cuando hubiesen manifestado actuar en nombre de la asociación.

La falta de inscripción, no se liga, así, a la ausencia de personalidad jurídica, pero sí a uno de sus elementos esenciales, el de la separación de la responsabilidad patrimonial de los asociados y de la asociación. La LODA desvincula, así, la adquisición de personalidad jurídica y la imputación de responsabilidad patrimonial. Sólo respecto de las asociaciones inscritas y, por tanto, acomodadas al régimen de la publicidad, se predica que sus asociados no respondan personalmente por las deudas de la asociación (art. 15. 1 y 2).

Por el contrario, el art. 10.4 trae a colación una triple responsabilidad que, en primer término, no queda bien articulada y que es en todo caso discutible desde el punto de vista del respeto de funcionamiento de una asociación que, pese a no estar inscrita, está ya válidamente constituida. Por ello, es recomendable que los Estatutos regulen las relaciones de responsabilidad clarificando algunos elementos como los que se señalan a continuación.

La triple responsabilidad es la de la asociación, la de los promotores y la de los asociados. Literalmente, se establece la responsabilidad de la asociación, sin precisar su extensión y operatividad, y una responsabilidad personal y solidaria de los promotores respecto de las obligaciones contraídas con terceros por la asociación. Además, se declara la responsabilidad solidaria de los asociados por las obligaciones contraídas por cualquiera de ellos frente a terceros cuando hubiese manifestado que actuaba en nombre de la asociación.

Parece, así, que los promotores y los asociados tienen un régimen distinto de responsabilidad; los primeros respecto de las obligaciones contraídas por la asociación en cuanto tal y los segundos de las derivadas de la actuación de los otros socios. Sin embargo, esta situación no está justificada. En primer lugar, porque los promotores pueden ni siquiera haber participado en decisiones tomadas por los asociados en la Asamblea y ejecutadas por el órgano representativo. Desde esta perspectiva, esta imputación objetiva a los promotores resulta desproporcionada. Del mismo modo, parece absurdo desligar a los asociados de la responsabilidad por los actos de los órganos de la asociación.

³⁵ Si bien hay que recordar que esta medida en principio solo afecta a las medidas de fomento de la Administración del Estado, dado el carácter de norma supletoria que tiene el art. 31.

A mi juicio, el régimen de la responsabilidad de las asociaciones no inscritas, sin dañar el principio de la protección de la seguridad jurídica de terceros, podría haberse regulado de forma más ajustada y respetuosa del hecho asociativo existente. De esta forma, debería haberse determinado que de las deudas contraídas por la asociación o por alguno de sus miembros actuando en representación de la misma, responden, en primer lugar, los bienes de la asociación y subsidiariamente los asociados en la forma prevista en los Estatutos y a falta de esta previsión, los asociados solidariamente.

En todo caso, si una asociación pretendiese no inscribirse, sería conveniente la clarificación del procedimiento interno que debe seguirse cuando cualquiera de los promotores o socios es requerido para que haga frente a la totalidad de la deuda contraída, facilitando las acciones de regreso en los bienes de la propia asociación y en los de los restantes promotores y socios.

Además de las consecuencias patrimoniales descritas, las asociaciones no inscritas no podrán disfrutar de los beneficios previstos en el artículo 31 con relación a las asociaciones que persigan finalidades de interés general y que se extienden a medidas de promoción, colaboración, asistencia, información y publicitación de actividades, ayudas y subvenciones, y establecimiento de convenios de colaboración en programas de interés social.

Igualmente, no pueden ser declaradas asociaciones de utilidad pública, al exigirse en el artículo 32.1.e) que se encuentren inscritas en el Registro correspondiente.

Desde la perspectiva del tercer sector, los elementos organizativos de las asociaciones no inscritas cumplen, sin lugar a dudas, los requisitos de complejidad y permanencia exigibles, serán únicamente sus fines y especialmente, dadas las concretas circunstancias legales arriba expresadas, su capacidad de autofinanciación las que la hagan operativa en su proyección exterior.

D. Las asociaciones inscritas en el Registro

Por oposición a lo anterior, el artículo 15 define el régimen de las asociaciones inscritas, en función de su responsabilidad patrimonial y del régimen de la responsabilidad de los titulares de los órganos de gobierno y representación frente a la asociación, los asociados y terceros³⁶.

Así se declara, de un lado, que las asociaciones inscritas responden de sus obligaciones con todos sus bienes presentes y futuros y, de otro, que los aso-

³⁶ Asimismo, debe recordarse que el artículo 24 declara que el derecho de asociación incluye el derecho a la inscripción en el Registro de Asociaciones competente, que sólo podrá denegarse cuando no se reúnan los requisitos establecidos en la LODA.

ciados no responden personalmente de las deudas de la asociación. La inscripción produce, de este modo, la limitación de la responsabilidad patrimonial de los asociados a los propios bienes de la asociación, adquiriendo así la asociación todos los elementos tradicionales de la personificación.

De otra parte, los apartados 3 a 6 del art. 15 determinan la responsabilidad civil, administrativa y penal de los miembros de los órganos de gobierno y de quienes actúen en nombre y representación de la asociación, remitiéndose ésta última en su totalidad a la legislación penal.

La responsabilidad civil y administrativa se establece ante la asociación, los asociados y terceros, por los daños causados y las deudas contraídas por actos dolosos, culposos o negligentes y por los actos y omisiones realizados en el ejercicio de sus funciones y por los acuerdos que hubiesen votado. No se extiende la responsabilidad a quienes se abstuviesen o hubiesen votado en contra. Si no pudiera ser imputada individualmente la responsabilidad, ésta se atribuye solidariamente a todos los miembros de los órganos de gobierno y representación, a menos que puedan acreditar que no han participado en su aprobación y ejecución o que expresamente se opusieron a ellas.

De este régimen jurídico se desprende, en primer lugar, que la declaración de la responsabilidad civil de los miembros de los órganos de gobierno y representación frente a terceros, no excluye la responsabilidad de la propia asociación frente a los mismos (art. 1903 Cc), siempre que hubiesen actuado en el ámbito de los fines propios de la asociación.

De otro lado, si bien se clarifica que la responsabilidad administrativa sancionadora sólo es predicable de los miembros de los órganos de gobierno y representación y no de la propia asociación, ésta por las mismas razones que el caso anterior, responde de los daños y deudas que se hubiesen contraído contra los bienes públicos.

La especial responsabilidad de los promotores y asociados en el caso de las asociaciones no inscritas que ya analizamos y la específica referencia de estas reglas de responsabilidad a las asociaciones inscritas en el Registro, hacen que, a mi juicio, sea en los Estatutos de las primeras donde se deban concretar reglas de responsabilidad similares a las ahora analizadas. Sin embargo, considero, es extensiva también a las asociaciones no inscritas la regla de la ausencia de responsabilidad administrativa sancionadora respecto de la asociación en cuanto tal.

4.2. La ausencia de ánimo de lucro

A. Elemento básico en la definición del concepto de asociación

Hemos de recordar que la LODA define su ámbito de aplicación en función de las asociaciones que no tengan fin de lucro y que no estén sometidas a un régi-

men asociativo específico, por lo que, sin prejuzgar que existan asociaciones sin ánimo de lucro en la legislación asociativa específica, lo que sí es cierto es que la aplicación de la LODA sólo se dirige a asociaciones sin ánimo de lucro.

No existe una definición de este concepto en la LODA, aunque sí se puede encontrar en la misma, como veremos, un régimen jurídico de un cierto detalle, cuya relevancia estriba en que sus elementos (por ejemplo, la posibilidad de obtener beneficios) deben entenderse conceptualmente incluidos en la ausencia de ánimo de lucro.

La Ley 7/1997, de 18 de junio, de Asociaciones de Cataluña, sí efectúa esta definición (art. 2.3) en base a tres elementos:

- el destino exclusivo del fruto de su actividad, aunque ésta sea económica, al cumplimiento de las finalidades de interés general establecidas en sus Estatutos;
- la prohibición de repartirse los bienes de la asociación entre los asociados y de cederlos gratuitamente a personas físicas o jurídicas con interés lucrativo, y
- la excepción de las aportaciones condicionales, a las que se les aplica el trato impuesto por la condición.

Veremos cómo estos elementos y algún otro aparecen recogidos en los distintos apartados de la LODA.

B. Regulación de las retribuciones que pueden percibir los miembros de los órganos de representación

La especial dedicación que pueden exigir determinadas asociaciones a partir de un determinado grado de complejidad organizativa o de dificultad de gestión, puede motivar que los directivos de la asociación, que deben ser socios por imperativo del art. 11.4, se dediquen profesionalmente a la misma, total o parcialmente. La LODA admite estas retribuciones en función del cargo, si bien exige que, en todo caso, este extremo se haga constar en los Estatutos y en las cuentas anuales aprobadas por la Asamblea General (art. 11.5). En la regulación del régimen interno de las asociaciones que, a falta de regulación expresa estatutaria, se contiene en la LODA, se especifica que el acuerdo de remuneración de los miembros del órgano de gobierno se tenga que adoptar por una mayoría cualificada consistente en que los votos favorables deben superar la mitad del número de los miembros presentes o representados.

Estas retribuciones son distintas de las que pueda percibir la misma persona por desarrollar en la asociación un trabajo retribuido que nada tenga que ver con la función de representación. Es decir, los trabajadores de la asociación que tengan establecido un contrato laboral con la misma, pueden ser socios de la misma y en cuanto tales ser elegidos para los órganos de representación, en cuyo caso

recibirían, de existir, una retribución diferente por tal concepto. Corresponde a los Estatutos determinar si tal compatibilidad económica es procedente.

Una regla especial rige, sin embargo, cuando se trata de asociaciones declaradas de utilidad pública, ya que el artículo 31.1, c) menciona, entre los requisitos que deben cumplir tales asociaciones, la exigencia de que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas. Es decir, tales retribuciones deben surgir de los demás ingresos con los que cuente la asociación.

Sin embargo, esta norma distingue expresamente el caso de que estos miembros realicen en la asociación otras funciones distintas de las propias del órgano de representación. Así, prevé que los Estatutos deban determinar los términos y las condiciones en las que, dada la situación anterior, puedan percibir una retribución adecuada, que en este caso sí podrá ir a cargo de las ayudas públicas recibidas.

El artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (LIF) exige que para que las asociaciones de utilidad pública puedan acogerse al régimen fiscal definido a favor de las consideradas por la LIF "entidades sin fines lucrativos", deben cumplir los requisitos contenidos en el artículo 3 de la mencionada Ley. Entre estos requisitos, el artículo 3.5 de la misma se refiere a la gratuidad del desempeño de los cargos directivos. En él se prevé que el cargo de representante estatutario de las asociaciones deba ser gratuito, sin perjuicio del derecho de ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione y de las retribuciones por la prestación de servicios distintos de los de sus funciones directivas. Además, se exige que dicho representante no tenga intereses económicos en los resultados de la actividad desarrollada por la asociación, ya sea por sí mismo o por persona interpuesta.

Sin embargo, el apartado segundo de este precepto señala que será respetado el régimen específico previsto para el caso de entidades que hayan sido declaradas de utilidad pública mediante Ley.

Estos supuestos de condicionamiento de ayudas públicas a la ausencia de remuneración de los órganos directivos de las asociaciones no supone una contradicción con la ideología que subyace al movimiento del voluntariado, incluso no sería contradictorio con la misma que en la definición de asociación sin fin de lucro se hubiese excluido esta forma de retribución. Por ello, la regulación contenida en la LODA parece equilibrada.

C. Regulación del destino de los beneficios obtenidos por las asociaciones

El artículo 13.2 de la LODA señala que "los beneficios obtenidos por las asociaciones, derivados del ejercicio de actividades económicas, incluidas las

prestaciones de servicios, deberán destinarse, exclusivamente, al cumplimiento de sus fines, sin que quepa en ningún caso su reparto entre los asociados ni entre sus cónyuges ni personas que convivan con aquellos con análoga relación de afectividad, ni entre sus parientes, ni su cesión gratuita a personas físicas o jurídicas con interés lucrativo”.

Existen en este precepto una serie de elementos que conviene deslindar. De una parte, la autorización implícita a las asociaciones sin ánimo de lucro para la realización de actividades económicas. De otra, una vinculación de los beneficios de la asociación a sus propios fines. También una expresa prohibición de reparto entre los asociados y sus familiares y, finalmente, otra prohibición de cesión gratuita de sus bienes a personas con ánimo de lucro.

Como se ha mencionado, este precepto aclara que el carecer de ánimo de lucro no es incompatible con la realización de actividades económicas, ya sean éstas de producción o de prestación de servicios. Tampoco lo es la obtención de beneficios, no solamente los derivados como dice la LODA de estas actividades económicas, sino también los derivados de las cuotas de los socios o de las donaciones recibidas, o del importe de la venta de bienes de la asociación.

Lo significativo, por tanto, de la ausencia de lucro es la vinculación de tales beneficios a la realización de los fines asociativos previstos en los Estatutos. Ello permite que en caso de que los mecanismos financieros cubran sobradamente unos determinados fines asociativos, éstos puedan ser objeto de ampliación a través de la oportuna reforma estatutaria.

Reforzando el destino de los bienes de la asociación a sus fines propios, la norma impide que se realice un reparto de los mismos entre los socios y sus familiares, incluyendo las relaciones de afectividad de las parejas no formalizadas, lo que incluye a las compuestas por personas del mismo sexo.

En lo que se refiere a la cesión de bienes, nos encontramos con dos matizaciones. En primer lugar, se refiere la norma a cesiones gratuitas, por lo que las cesiones onerosas siempre son posibles, destinando obviamente el importe de la cesión al patrimonio de la asociación. Se permite, en cambio, cesiones gratuitas siempre que el perceptor no tenga, a su vez, ánimo de lucro. Se ha señalado³⁷ con razón que no basta con que la persona perceptora de la cesión no tenga ánimo de lucro, sino que el destino que ésta dé a los bienes cedidos debe ser congruente con los fines de la asociación cedente, ya que si no se estaría produciendo una detracción de bienes de los fines asociativos. Sería, por ello, conveniente que los Estatutos clarificasen este punto, bien permitiendo genéricamente las cesiones gratuitas a cualquier otra persona sin ánimo de lucro, lo que constituiría por sí mismo un fin de la asociación, bien condicionando estas cesiones al uso de los bienes dentro del giro de los fines de la propia asociación.

³⁷ J. GONZÁLEZ PÉREZ y G. FERNÁNDEZ FARRERES, *Derecho de op.cit.*, pág. 237.

D. Regulación de las percepciones patrimoniales o económicas con motivo de la separación voluntaria de uno de sus miembros

No entra dentro del concepto de reparto entre socios, prohibido, como acabamos de ver, por el artículo 13.3, el supuesto de la percepción de las participaciones patrimoniales iniciales, u otras aportaciones económicas (excepto las cuotas que le correspondiesen como asociado), que hubiese realizado un socio en caso de que decida la separación voluntaria. El artículo 23.2 contempla este supuesto sometiéndolo al cumplimiento de "las condiciones, alcances y límites que se fijan en los Estatutos" y a que dicha "reducción patrimonial no implique perjuicios a terceros".

Esta regulación abre algunas incógnitas. En primer lugar, dentro del caso de separación voluntaria, nos podemos encontrar en que los Estatutos no digan nada al respecto. En este caso, en principio, no se generaría el derecho a percepción de ningún bien, pues si no se han hecho figurar en los Estatutos, lo más probable es que no hayan existido tales aportaciones condicionadas. Sin embargo, el problema se puede producir con relación a las aportaciones iniciales condicionadas, que no se reflejen en los Estatutos pero sí en el Acta Fundacional. En efecto, el artículo 6 LODA contempla en su apartado b), como contenido de dicha Acta, los pactos que los promotores hubiesen establecido, por lo que pudiera suceder que la aportación condicionada de bienes figurase en este apartado y no en los Estatutos. A mi juicio, en este caso hay que entender que estos pactos tienen carácter estatutario por lo que procedería la devolución patrimonial.

El segundo lugar, queda sin resolver el caso de las expulsiones o separaciones forzosas. Si los Estatutos prevén que no se producen devoluciones patrimoniales, ni aún las condicionadas, el tema queda cerrado. Si los Estatutos prevén las devoluciones de aportaciones condicionadas, habría que interpretar si la LODA prohíbe dicha previsión estatutaria al autorizar sólo los casos de separación voluntaria. A mi juicio, al tratarse del ejercicio de un derecho de libertad, lo no regulado por la norma debe entenderse que queda a la libre disposición de la voluntad fundacional y estatutaria.

En el caso de Cataluña, hay que recordar que en el artículo 2.2 de la Ley 7/97, al hilo de definir el concepto de asociación sin ánimo de lucro, tras prohibir el reparto de bienes entre los socios, se exceptúan "las aportaciones condicionales, que tienen el trato impuesto por la condición". Por lo que, al ser el artículo 23.2 LODA un precepto de aplicación supletoria, en el ámbito de aplicación de la Ley catalana, las aportaciones condicionadas, cualquiera que sea el supuesto que conduce a su recuperación, se rigen por los términos de la propia condición.

E. Regulación del destino de los bienes de la asociación en caso de disolución

El artículo 17.2 LODA determina que en caso de disolución se deberá dar al patrimonio de una asociación el destino previsto en sus Estatutos. A su vez,

el artículo 7.1, k) LODA exige que consten en los Estatutos las causas de disolución y el destino del patrimonio, añadiéndose expresamente que dicho destino “no podrá desvirtuar el carácter no lucrativo de la entidad”. Por ello, los extremos previstos en los artículos 13.2 y 23.2, anteriormente analizados y en los que se concreta el régimen sustancial del sentido que debe darse a la ausencia de lucro, son también de aplicación a este caso.

Corresponde a los liquidadores de la asociación, a la vista del artículo 18.3,e), “aplicar los bienes sobrantes de la asociación a los fines previstos por los Estatutos”, debiendo proceder, en el caso de las asociaciones inscritas, a depositar en el de asociaciones, la documentación que se refiera “al destino dado al patrimonio remanente como consecuencia de la disolución de la entidad”.

4.3. La independencia asociativa respecto a las autoridades públicas

A. La libertad de constitución y disolución

La LODA se ha encargado de reflejar en su articulado, normalmente con rango de norma orgánica, las declaraciones de contenido del derecho constitucional de asociación y los principios aplicables realizados por el Tribunal Constitucional y que fueron examinados más arriba.

Se produce, así, un reconocimiento de las asociaciones como manifestación de un principio general de libertad –“todas las personas tienen derecho a asociarse libremente para la consecución de sus fines” (art. 2.1)–, que comprende tanto la libertad positiva –“el derecho de asociación comprende la libertad de asociarse o crear asociaciones, sin necesidad de autorización previa” (art. 2.2)–, como la negativa –“nadie puede ser obligado a constituir una asociación, a integrarse en ella o a permanecer en su seno, ni declarar su pertenencia a una asociación legalmente constituida” (art. 2.3).

Estas manifestaciones se confirman con lo establecido en los artículos 19, donde se declara la libertad y voluntariedad de la integración asociativa, y 17, que regula las causas de disolución de las asociaciones.

No obstante la LODA, en su artículo 3, a) mantiene la restricción que opera para los extranjeros no residentes en la Ley Orgánica 8/2000, de 22 de diciembre. En efecto, según este precepto, las personas físicas pueden constituir y formar parte de las asociaciones, siempre que no estén sujetas a ninguna condición legal para el ejercicio del derecho. Esta “condición legal” aparece en el artículo 8 de la mencionada Ley 8/2000, según la cual, “todos los extranjeros tendrán el derecho de asociación, conforme a las leyes que lo regulan para los españoles y que podrán ejercer cuando obtengan autorización de estancia o residencia en España”.

B. La autonomía de los órganos de gobierno

Como principio general, la autonomía de los órganos de gobierno de las asociaciones se manifiesta a través de su autonomía estatutaria, ya que es en los Estatutos de la asociación donde principalmente se fijan las reglas del funcionamiento de los mismos (art. 11.2), ya que lo dispuesto en la LODA sólo tiene aplicación de forma subsidiaria, en defecto de regla estatutaria (art. 12).

Igualmente, desde la perspectiva de la exigencia de responsabilidad de los miembros de los órganos de gobierno (art. 15) se manifiesta una dependencia esencialmente jurídica y reglada respecto de un eventual comportamiento ilícito, exigida por los socios y por los terceros afectados.

C. Limitaciones expresas respecto a la actuación de las autoridades públicas

De forma paralela a lo anterior, la LODA contiene limitaciones expresas a la actuación de las autoridades públicas. Así, en primer lugar el artículo 2.2 prohíbe la existencia de autorizaciones previas que condicionen el ejercicio de la libertad de asociación, prohibición que vuelve a ratificarse y a ampliarse, con relación a posibles medidas suspensivas, en el 4.2 donde se dispone que: "La Administración no podrá adoptar medidas preventivas o suspensivas que interfieran en la vida interna de las asociaciones".

Este precepto que tiene rango orgánico es de singular trascendencia, pues de su interpretación depende la validez de la suspensión del procedimiento de inscripción previsto en el sistema de Registro de Asociaciones del artículo 30.

En efecto, la principal y más intensa forma de intervención administrativa en el régimen asociativo se produce con ocasión del trámite de inscripción en el Registro. En éste aparecen tres supuestos; en dos de ellos se trata de controles formales y en un tercero de un control material sobre los fines de la asociación.

El primer supuesto, se refiere a la existencia de defectos en la tramitación de la petición de inscripción: defectos formales en la solicitud o en la documentación que la acompaña, denominaciones que coincidan con otra inscrita o que puedan inducir a confusión o error y denominaciones que coincidan con una marca registrada notoria. En este caso se produce una suspensión del plazo para proceder a la inscripción hasta que se subsanen los defectos advertidos.

El segundo supuesto se refiere a los casos en que se pretende inscribir una entidad que no puede incluirse en el ámbito de aplicación de la LODA o no tenga naturaleza de asociación. En este caso procede la no inscripción y la remisión al Registro correspondiente.

Se trata en ambos casos de una intervención revisora de los aspectos formales de las asociaciones a la hora de proceder a su inscripción registral, en las

que no se evalúan ni las intenciones ni las conductas de los miembros de la asociación.

El tercer supuesto se refiere a los casos en que se encuentren indicios racionales de ilicitud penal en la constitución de la asociación. En este caso se da traslado al Ministerio Fiscal y al órgano jurisdiccional competente, quedando suspendido el procedimiento de inscripción hasta tanto recaiga resolución judicial firme. Aquí se produce, en cambio, una intervención que está basada en un previo enjuiciamiento del propio hecho constitutivo de la asociación, es decir, de las intenciones de sus fundadores y de los fines por ellos propuestos. Se afecta así, a mi juicio, al núcleo del contenido del derecho de asociación como un derecho de libertad.

Es cierto que esta intervención no constituye una autorización previa para el ejercicio del derecho de asociación, ya que, como hemos visto, la asociación cuya inscripción se paraliza ya existe legalmente y está incluso dotada de personalidad jurídica. Pero aquí es donde aparece la interpretación del artículo 4.2 LODA, pues su contenido va más allá que la prohibición de autorizaciones previas y, como decíamos, se extiende a impedir medidas "preventivas o suspensivas que interfieran en la vida interna de las asociaciones". Se ha interpretado³⁸ que este precepto se refiere a la previsión contenida en el artículo 24 de la Constitución, con arreglo a la cual sólo cabe la disolución o suspensión de las actividades de una asociación en virtud de resolución judicial. Pero, precisamente este precepto aparece expresamente reproducido en otra norma de la LODA, el artículo 38, referido a los casos de suspensión y disolución judicial.

A mi juicio, el artículo 4.2 va más allá de la prohibición de la suspensión administrativa de las actividades de una asociación y se extiende a cualquier medida que afecte a cualquier acto singular o a cualquier relación concreta de la asociación con terceros. Por ello, no puede descartarse que exista una contradicción entre este precepto y la intervención administrativa que, con motivo de la inscripción y en base a un juicio sobre la voluntad asociativa, se concreta en la suspensión de un procedimiento del que, de ultimarse, se derivarían indudables ventajas para la asociación, tal como comprobamos al referirnos a las asociaciones no inscritas. Con esta actuación se produce, sin duda, una "interferencia" en la vida de la asociación, cuyos promotores y socios deben permanecer como responsables patrimoniales de los actos de la asociación y les impide la obtención de ayudas y subvenciones.

Otras medidas de limitación de la actuación administrativa en el hecho asociativo se refieren, en primer lugar, al supuesto permitido por el artículo 2.6 en base al cual puede constituirse una asociación entre una entidad pública y particulares. Este supuesto está concebido expresamente como una medida de fomen-

³⁸ J. GONZÁLEZ PÉREZ y G. FERNÁNDEZ FARRERES, *Derecho de.... op.cit.*, pág.175.

to y apoyo al fin asociativo de los particulares y en el mismo se garantiza que la actuación de la entidad pública debe realizarse en condiciones de igualdad para evitar una "posición de dominio" en el funcionamiento de la asociación.

Finalmente, el artículo 2.8 proscribe que los poderes públicos puedan efectuar ninguna discriminación entre ciudadanos en función de su condición de miembros de una determinada asociación.

D. La tutela judicial del derecho de asociación

Esta protección legal de la autonomía, que en lo relativo a la materia de organización el Tribunal Constitucional llega a denominar potestad autárquica (STC 104/99), se consagra en la LODA mediante la tutela del derecho de asociación a través de los procedimientos especiales para la protección de los derechos fundamentales de la persona existentes en la Orden jurisdiccional y por el procedimiento de amparo ante el Tribunal Constitucional (art. 37). Desde esta perspectiva, la autonomía asociativa frente a las Administraciones públicas cuenta en España con el máximo nivel de protección jurisdiccional.

Se reproducen, además, las garantías constitucionales, que reservan al juez la decisión de declarar la suspensión de las actividades de la asociación o su disolución (art. 38).

De forma expresa se regula el hecho de que sea el Juez quien ordene directamente a los Registros la inclusión en los mismos de sus resoluciones que afecten a cualquiera de los actos susceptibles de inscripción registral (art. 41).

4.4. *Los derechos activos de los asociados*

Pese a que el artículo 21 aparece titulado como "derechos de los asociados", estos derechos aparecen recogidos a lo largo de toda la LODA. Sí nos sirve, en cambio, el artículo 21 para elaborar una clasificación de estos derechos en torno a cuatro elementos: derechos de participación, de información, de garantías frente a la propia asociación y de control.

A. Derechos de participación

Los derechos de participación, vienen descritos en el artículo 21,a) con relación a las actividades de la asociación, los órganos de gobierno y representación, el ejercicio del derecho del voto y la asistencia a la Asamblea General. No obstante, este derecho de participación hay que enmarcarlo dentro de la declaración contenida en el artículo 2.5, donde se proclama que "la organización interna y el funcionamiento de las asociaciones deben ser democráticos, con pleno respeto al

pluralismo”, declaración que vuelve a ser recordada en el artículo 7.g), en el cual se exige que en los Estatutos se contengan “los criterios que garanticen el funcionamiento democrático de la asociación”. A tal efecto, el artículo 11.3 exige que la Asamblea General adopte sus acuerdos “por el principio mayoritario o de democracia interna”. A su vez, el artículo 12.d) completa lo anterior estableciendo, como normas de régimen interno de las asociaciones que rigen a falta de regulación en los Estatutos, la principal regla del funcionamiento democrático de toda institución que no es otra que el sistema de adopción de acuerdos por mayoría simple, y la exigencia de mayoría cualificada de la mitad de los votos de los miembros presentes o representados para la adopción de los principales acuerdos de la asociación: disolución, modificación de Estatutos, disposición o enajenación de bienes y remuneración de los miembros del órgano de representación.

La propia participación en la vida de la asociación, además de constituir una obligación para los asociados (art. 22), se garantiza, en primer lugar, por la exigencia legal de la convocatoria de la Asamblea General al menos una vez al año (art. 11.3) o por la regulación supletoria contenida en el artículo 12.b) que permite al 10 por 100 de los socios promover la convocatoria de asambleas extraordinarias y, asimismo, por el hecho de que sólo los asociados pueden formar parte del órgano de representación (art. 11.4).

B. Derechos de información

El derecho de información se contempla en el artículo 21.b) con relación a la composición de los órganos de gobierno y representación y al conocimiento del estado de cuentas y del desarrollo de las actividades realizadas. Ello se completa con lo dispuesto en el artículo 14, donde se contemplan las obligaciones documentales y contables de la asociación, que obliga a ésta a tener actualizada la relación de socios y de las actividades realizadas; a llevar un libro de actas de las reuniones de los órganos de gobierno y representación; una contabilidad que permita obtener una imagen fiel del patrimonio, de los resultados económicos y de la situación financiera; y un inventario de bienes. Sobre todos estos datos tiene derecho de acceso el socio a través de los órganos de representación, en las condiciones permitidas por la Ley Orgánica 15/99, de 13 de diciembre de Protección de Datos de Carácter Personal³⁹.

C. Garantías frente a la asociación

Respecto de los derechos que garantizan la posición del socio frente a la asociación o, más en concreto, a la actuación de sus órganos de gobierno y

³⁹ Vid. en este sentido lo dispuesto en el art. 11 de dicha Ley Orgánica 15/99.

representación, el artículo 21,c) señala el de "ser oído con carácter previo a la adopción de medidas disciplinarias contra él y a ser informado de los hechos que den lugar a tales medidas, debiendo ser motivado el acuerdo que, en su caso, imponga la sanción". Ello se complementa con la previsión del artículo 7,e) que exige que consten en los Estatutos los requisitos y modalidades de admisión y baja, sanción y separación de los asociados y sugiere que se incluyan las consecuencias del impago de las cuotas.

D. Derechos de control

Finalmente, los derechos de control del socio aparecen recogidos en el artículo 21,d), referidos a la impugnación de los acuerdos de los órganos de la asociación que estime ilegales. A ello se debe añadir la previsión del artículo 14.3 respecto de la aprobación anual de las cuentas por la Asamblea General; la exigencia de responsabilidad civil y penal a los miembros de los órganos de gobierno y representación (art. 15.3 a 6), y la regulación en el artículo 40.2 y 3 de las acciones ejercitables frente a los acuerdos y actuaciones de la asociación.

Este conjunto de derechos parecen suficientes para garantizar que sea la voluntad de los asociados la que presida el funcionamiento de la asociación, pudiendo llevar al seno de la misma las sugerencias y propuestas que cada asociado considere oportuno y que sean experiencia de su actuación dentro de las propias actividades de la asociación.

4.5. *El reconocimiento de fines altruistas*

A. La actividad pública de fomento

La presencia del artículo 9.2 en nuestra Constitución hace que sea coherente con el respeto a los derechos fundamentales por parte de los poderes públicos la existencia de políticas que pretendan su práctica y promoción.

Ahora bien, como ha señalado la doctrina⁴⁰, no todo tipo de ayuda es adecuada para la promoción de los derechos fundamentales, ya que los requisitos que se pudiesen imponer para su obtención podrían condicionar el ejercicio mismo de estos derechos⁴¹. Por ello, lo adecuado es que, con relación a las ayudas dirigidas al fomento del asociacionismo, éstas se encuadrasen dentro de lo que conceptual-

⁴⁰ G. FERNANDEZ FARRERES, *La subvención: concepto y régimen jurídico*, IEF, Madrid, 1983, pág. 230 y ss.

⁴¹ *Vid.* en este sentido, J.L. MARTÍNEZ LÓPEZ-MUÑIZ, "Subvenciones al ejercicio de libertades y derechos fundamentales en el Estado social de Derecho: educación y sindicatos", *REDA* núm. 47, 1995, pág.307 y ss.

mente se conocen como “subvenciones de actividad”⁴², que se caracterizan por dar apoyo a la propia realización de la actividad, sin exigir resultado alguno que no sea que los fondos concedidos vayan a parar al fin para el que han sido otorgados.

La LODA contempla dos instancias finalistas para el otorgamiento de subvenciones, aunque en la realidad será muy difícil establecer las diferencias entre ambas. La primera de ellas, de la que nos ocuparemos inmediatamente, se refiere al fomento de las asociaciones que realicen actividades “de interés general”. La segunda es la relativa al fomento de aquellas asociaciones que merezcan la calificación de asociaciones de “utilidad pública”.

Así, los artículos 4 y 31 contienen los elementos de una política de fomento general dirigida a las asociaciones de interés general. Cuando esta política de fomento se concrete en ayudas y subvenciones se podrán condicionar al cumplimiento de requisitos que estipulen los órganos concedentes (art. 4.3 y 31.3), entre los que expresamente se menciona el de su destino al fin subvencionado (art. 31.3). Sin embargo, en todo caso se deberá respetar, tal como se señala en el artículo 31.1, la libertad y autonomía de las asociaciones frente a los poderes públicos. Por lo que en ningún caso se podrán imponer requisitos que condicionen dicha autonomía y libertad.

Además del capítulo de ayudas y subvenciones, la LODA prevé que los poderes públicos deben ofrecer a las asociaciones el asesoramiento y la información técnica de que dispongan y que les sea útil para el desarrollo de sus proyectos de interés general (art. 4.4), lo que constituye, dado el carácter básico de la norma, un verdadero derecho subjetivo de las asociaciones frente a todas las Administraciones públicas. Con relación a la Administración del Estado, la LODA recoge la posibilidad de que ésta realice, asimismo, campañas de divulgación y reconocimiento de las actividades de las asociaciones que persigan objetivos de interés general.

No pueden considerarse, sin embargo, desde la perspectiva del tercer sector, las actividades realizadas a través de los convenios de colaboración en programas de interés social previstos en el artículo 31.5, dado que el grado de dirección que lleva a cabo la Administración en la gestión de estos programas nos conduce a contemplar supuestos en los que las ayudas convenidas condicionan la forma de actuación de la asociación y el objeto de su actividad.

B. La prohibición de ayudas

La LODA establece, sin embargo, una serie de supuestos que quedan excluidos de toda medida de fomento. Uno que ya ha sido comentado es el caso

⁴² Sobre este concepto, por oposición al de “subvenciones de resultado”, *vid.*, igualmente, G. FERNÁNDEZ FARRERES, *La subvención... op.cit.*, pág. 230 y ss.

de las asociaciones no inscritas (art. 31.4), si bien esta medida, dado la supletoriedad de esta norma, sólo afecta, en principio, a las medidas de fomento de la Administración del Estado.

El segundo supuesto se refiere a las asociaciones que vulneren en su régimen de admisión o funcionamiento el principio de no discriminación (art. 4.5). Este supuesto es de difícil comprensión⁴³, ya que no se explica por qué en tales supuestos sólo se prohíben las ayudas y no la asociación en sí.

Lo mismo sucede con el último supuesto de prohibición de ayudas y que se refiere a las asociaciones que con su actividad promuevan o justifiquen el odio o la violencia o enaltezcan o justifiquen el terrorismo o a quienes lo practican, o realicen actos que entrañen descrédito, menosprecio o humillación de las víctimas del terrorismo o de sus familiares (art. 4.6). En este supuesto, además, la misma norma se encarga de precisar el concepto de actividad bajo una doble perspectiva. De un lado, se debe entender que se comete dicha actividad "cuando alguno de los integrantes de sus órganos de representación, o de cualquier otro miembro activo, haya sido condenado por sentencia firme por pertenencia, actuación al servicio o colaboración con banda armada en tanto no haya cumplido completamente la condena, si no hubiese rechazado públicamente los fines y los medios de la organización terrorista a la que perteneció o con la que colaboró o apoyó o exaltó". De otro, también se considera como tal actividad, "cualquier actuación realizada por los miembros de sus órganos de gobierno y de representación o cualesquiera otros miembros, cuando hayan actuado en nombre, por cuenta o en representación de la asociación, aunque no constituya el fin o la actividad de la asociación en los términos descritos en sus Estatutos".

En ambos supuestos se parte del hecho de que tales asociaciones no son ilícitas, pues éstas en ningún caso (art. 2.7) hubiesen podido constituirse válidamente (art. 5.1), ni hubiesen podido registrarse (art. 30.4). Ello nos exige algunas consideraciones.

En primer lugar, se debe tratar de hechos posteriores a la constitución e inscripción de la asociación y que no hayan sido ya aducidos por la Administración en el trámite de inscripción registral como hechos delictivos, habiendo fallado los tribunales en contra de dicha calificación.

En segundo término, debe tratarse de una medida provisional en tanto se tramita la vía del artículo 30.4 de la propia LODA que obliga al órgano competente a dictar una resolución motivada cuando se encuentren indicios racionales de ilicitud penal en la actividad de la asociación, dando traslado de toda la documentación al Ministerio Fiscal o al órgano jurisdiccional competente y comunicando esta circunstancia a la asociación afectada. Si, posteriormente, el órgano judicial no encontrase motivados tales indicios, no cabría mantener estas prohibiciones.

⁴³ J. GONZÁLEZ PÉREZ y G. FERNÁNDEZ FARRERES, *El Derecho de...*, op.cit., pág.172.

C. Las Asociaciones de utilidad pública

Respecto de este tipo cualificado de asociaciones, la gran diferencia con las meras asociaciones que persigan fines de interés general, estriba en el cuadro de derechos que les otorga el artículo 33:

- Usar la mención F“Declarada de Utilidad Pública” en toda clase de documentos a continuación de su denominación.
- Disfrutar de las exenciones y beneficios fiscales que las leyes reconozcan a favor de las mismas, en los términos y condiciones previstos en la normativa vigente⁴⁴.
- Disfrutar de beneficios económicos que las leyes establezcan a favor de las mismas.
- Asistencia jurídica gratuita en los términos previstos en la legislación específica⁴⁵.

Sin embargo, lo que no queda claro es la diferencia conceptual sustantiva entre ambos tipos de asociación, ya que también las asociaciones de utilidad pública se definen como aquellas que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general, bien que limitado a una serie de campos que, sin embargo, por su copiosidad y generalidad⁴⁶, hacen tal límite inexistente.

Por su parte, los restantes requisitos son, de una parte, pura redundancia, como el referido a que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino que debe estar abierta a cualquier otro posible beneficiario (art. 32,b), ya que en caso contrario no serían sus fines de interés general. De otra, son requisitos de organización, bien referidos a las retribuciones de los órganos de representación (art. 32,c), bien relativos a los medios disponibles (art. 32,d), bien a la exigencia de inscripción registral (art. 32,e)⁴⁷. En todo caso, estos requisitos, así como el procedimiento para su declaración aparecen regulados con detalle en el R.D. 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre Procedimientos relativos a Asociaciones de Utilidad Pública.

⁴⁴ Las principales exenciones y beneficios fiscales son los contenidos en la LIF, a donde nos remitimos.

⁴⁵ La Ley 1/96, de 10 de enero, de Asistencia Jurídica gratuita, recoge este supuesto en su artículo 2,c), bien que condicionado a la acreditación de insuficiencia de recursos, que la propia Ley 1/96(art. 3.6) cuantifica en función de que “su base imponible en el Impuesto de Sociedades fuese inferior a la cantidad equivalente al triple del salario mínimo interprofesional en cómputo anual”.

⁴⁶ Así, los posibles ámbitos de las asociaciones de utilidad pública se extienden a los de “carácter cívico, educativo, científico, cultural, deportivo, sanitario, de promoción de los valores 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 naturaleza”.

⁴⁷ Esta regulación deroga, no obstante, lo dispuesto en la Disposición Adicional decimotercera de la Ley 30/94, en la que se regulaba el estatuto de las asociaciones de utilidad pública.

No se puede apreciar en estos requisitos un condicionamiento al ejercicio del propio derecho de asociación y, de otro lado, qué duda cabe que los fines de estas asociaciones cubren el amplio campo previsto en términos generales para el tercer sector.

Para terminar, hay que señalar que estas asociaciones pueden compartir sus fines con otras calificaciones operadas en los últimos años por el legislador, tanto estatal como autonómico, como son las relativas al voluntariado (Ley 6/1996, de 15 de enero), y a la cooperación internacional para el desarrollo (Ley 23/1998, de 7 de julio).

5. La regulación constitucional de las fundaciones

5.1. *Encuadre histórico del derecho de fundación*

La tradición histórica del derecho de fundaciones, desde el proceso desamortizador hasta su actual reconocimiento constitucional, ha estado presidida por el recelo de las instituciones públicas hacia esta figura.

La Ley de 11 de octubre de 1820, de supresión de las vinculaciones, al mismo tiempo que hace desaparecer las fundaciones existentes⁴⁸, efectúa una prohibición formal para la reconstitución de estas entidades. Así en su artículo 14 se dispone: "Nadie podrá en lo sucesivo, aunque sea por vía de mejora ni por otro título ni pretexto, fundar mayorazgo, fideicomiso, patronato, capellanía, obra pía ni vinculación alguna sobre ninguna clase de bienes, ni prohibir directa o indirectamente su enajenación. Tampoco podrá nadie vincular acciones sobre bancos u otros fondos extranjeros".

La implantación, así, de un régimen de prohibición general se mantiene como un gran principio en nuestro derecho histórico, sólo atenuado por lo dispuesto en la Ley de 20 de junio de 1949, de Beneficencia, en virtud de la cual se autorizarán únicamente las fundaciones que tengan como objeto la persecución de fines benéficos. A su vez, el régimen jurídico esencial de estas fundaciones contenía las reglas de la conversión del patrimonio fundacional en títulos del Estado, la gratuidad del ejercicio de la función de patronato, la obligación de que los colectivos beneficiarios fuesen indeterminados y la prohibición de recibir contraprestación por las actividades desarrolladas.

Estas condiciones, atenuadas por determinadas prácticas notariales, como la cláusula "a fe y a conciencia" y la introducción de cláusulas resolutorias, que posibilitaron una regulación distinta de los bienes fundacionales, pervivieron

⁴⁸ Así rezaba su artículo 1º: "Quedan suprimidos los mayorazgos, fideicomisos, patronatos y cualesquiera otra especie de vinculaciones de bienes raíces, muebles, semovientes, censos, juros, foros o de cualquier otra naturaleza, los cuales se restituyen desde ahora a la clase de los absolutamente libres".

hasta la Ley General de Educación de 1970, cuyo artículo 137 admitió que las fundaciones pudieran “poseer toda clase de bienes”.

Por ello, será la Constitución de 1978 la que instaura un auténtico nuevo régimen en materia de fundaciones al declararse en su artículo 34.1: “Se reconoce el derecho de fundación para los fines de interés general con arreglo a la ley”.

Este precepto, fue desarrollado inicialmente por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General⁴⁹, primera ley general sobre esta materia en nuestro ordenamiento. En ella, la fundación se concebía como un derecho de libertad cuyo sujeto primordial son los ciudadanos y tenía como objeto la realización del interés general, lo que supuso el reconocimiento más meridiano de nuestra Constitución respecto de la relación directa de la sociedad en la solución de los problemas que tienen una relevancia pública y que anteriormente estaban esencialmente reservados a la actuación de las Administraciones públicas⁵⁰.

Esta primera Ley ha sido posteriormente modificada por la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (LF), la cual, siguiendo las líneas esenciales de la Ley anterior, ha introducido, como luego veremos, mejoras significativas en orden a una gestión más ágil del patrimonio y los fines fundacionales.

La nueva LF se limita, sin embargo, a la estricta regulación de las fundaciones, siendo otra ley, esta vez, la ya mencionada Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo (LIF), la que se ocupa de la regulación de las mejoras de tratamiento fiscal a las actividades privadas que colaboren en actividades de interés general. Esta Ley, a su vez, ha sido desarrollada por el R.D. 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento aplicativo de la LIF.

5.2. *El contenido esencial del derecho de fundación: la autónoma realización de los intereses generales desde la programación operada por la voluntad del fundador*

El artículo 34 se encuentra situado en la Sección Segunda del Capítulo segundo del Título I de la Constitución, por lo que le son aplicables las garan-

⁴⁹ Nótese, sin embargo, que la legislación autonómica, como también vimos en el caso de las asociaciones, se adelantó al legislador estatal, haciendo surgir un importante derecho autonómico en esta materia: Ley de Cataluña 1/1982, de 3 de marzo, de Fundaciones Privadas; Ley de Galicia 7/1983, de 22 de junio (modificada por Ley 11/1991, de 8 de noviembre) de Fundaciones de Interés Gallego; Ley del País Vasco 12/1994, de 17 de junio, de Fundaciones; Ley Foral de Navarra 19/1996, de 2 de julio, de Régimen Tributario de Fundaciones y Actividades de Mecenazgo; Ley de Canarias 2/1998, de 6 de abril, de Fundaciones y Ley de Castilla y León 13/2002, de 15 de julio, de Fundaciones.

⁵⁰ S. MUÑOZ MACHADO, *La contribución de las organizaciones...*, op.cit., pág. 761. Una posición favorable al derecho de fundación como ejercicio privado de funciones públicas, vid. J.R. PARADA VÁZQUEZ, “Las fundaciones desde el derecho público”, *Boletín de la Facultad de Derecho, UNED*, núm.4,1993, pág. 135 y ss.

tías señaladas en el apartado 1º del artículo 53, entre las que destacan su sometimiento a reserva de ley, la cual deberá respetar el contenido esencial del derecho que desarrolle.

A la hora de determinar dicho contenido esencial se ha debatido en la doctrina su doble carácter de garantía institucional y de derecho constitucional⁵¹. El Tribunal Constitucional, por su parte, en su Sentencia 49/1988, de 22 de marzo, ha declarado que el artículo 34 "se refiere sin duda al concepto de fundación admitido de forma generalizada entre juristas y que considera la fundación como la persona jurídica constituida por una masa de bienes vinculados por el fundador o fundadores a un fin de interés general".

A mi juicio, el derecho de fundación, a la vista de su definición constitucional y de la interpretación de la misma por el Tribunal Constitucional, se debe definir más como un derecho de libertad, que es realmente la innovación constitucional relevante para esta figura⁵². Sin desconocer el cometido conceptual del concepto de garantía institucional, hay que reparar en que su principal función constitucional, que supone el imponer al legislador los límites derivados de la reconocibilidad de la institución, ya viene realizada en gran parte por la exigencia de respeto del contenido esencial de tal derecho. A ello se debe añadir la reflexión de que no es conveniente en nuestro sistema constitucional traer demasiado a colación la pervivencia de elementos institucionales perfilados en nuestra historia, pues ello significa en muchas ocasiones atenuar el vigoroso papel de renovador del ordenamiento que ha supuesto la Constitución de 1978. No creo que, a la vista de sus antecedentes, sea necesario reivindicar los elementos históricos de la fundación, pues éstos están entreverados de elementos de limitación y de controles administrativos que desvirtuarían el papel que el constituyente le ha querido dar en el nuevo orden constitucional. Por contra, partir de su reconocimiento como un derecho de libertad permite desplegar mucho más su potencialidad normativa.

Si nos atenemos a la definición desarrollada por el TC, aparecen cuatro elementos: la personalidad jurídica; la masa patrimonial, la voluntad del fundador y el fin de interés general. Lo que en definitiva hace que el núcleo esencial que no puede ser desconocido por el legislador sea el derecho del fundador a la creación de una persona jurídica vinculada a una masa patrimonial, de la que libremente puede disponer su organización y destino en beneficio de los intereses generales⁵³.

⁵¹ Sobre este debate *vid.* M.A. CABRA DE LUNA, *El Tercer Sector y las Fundaciones de España hacia el nuevo milenio*, Escuela libre Editorial, Madrid, 1998, pág. 222 y ss.

⁵² El reconocimiento de esta perspectiva de innovación se concreta también para E. GARCÍA DE ENTERRÍA en la concepción del derecho de fundación como un derecho de libertad, "Constitución, fundaciones y sociedad civil", *RAP*, núm. 122, 1990, pág. 235 y ss.

⁵³ En un sentido similar, F. TOMÁS Y VALIENTE, "La Constitución española y las fundaciones", en *Consideraciones sobre el tratamiento jurídico y fiscal de las fundaciones españolas*, Fundación BBV, Bilbao, 1994, págs. 36 y 37.

Desde esta perspectiva se hace coherente, de una parte, considerar el derecho de fundación como una manifestación de la libre disposición de bienes propia del derecho de propiedad⁵⁴. En la misma STC 49/88 se puede leer: "El reconocimiento del derecho de fundación figura en el texto constitucional inmediatamente después del artículo que recoge el derecho a la propiedad y a la herencia (art. 33). Ello permite entender que aquel derecho es una manifestación más de la autonomía de la voluntad respecto a los bienes". Y, de otra, que la perspectiva de intervención administrativa está limitada y condicionada a dar plena efectividad a este derecho de libertad. En la situación preconstitucional, la Administración, a través de su función de Protectorado, actuaba en realidad como un administrador pleno y discrecional del destino de los bienes fundacionales, entre otras razones porque su intervención se planteaba desde el monopolio de la tutela de los intereses generales. Ahora, en cambio, debe consentir, como expresión del núcleo esencial del derecho, que sea una voluntad particular la que pretenda realizar, desde el plano de su libertad, una actuación en el sector de intereses generales que elija, y que pueda programar su intervención a través de la organización de sus bienes en la forma que desee.

Es decir, la construcción de este derecho como un derecho de libertad es lo que permite dotar de autonomía a la forma de interpretar la realización de los intereses concebida por el fundador, respecto de la interpretación del mismo interés realizada por la Administración. De aquí que el respeto de la autonomía propia de un derecho de libertad haga que fuese posible determinar un efecto derogatorio directo *ope constitutione* respecto de determinadas potestades administrativas⁵⁵. Del mismo modo, esta orientación propugna que el respeto a la autonomía de interpretación de los intereses generales realizado como expresión de un derecho subjetivo, deba canalizarse por una intervención administrativa en la que aparezcan eliminados los controles previos en la forma de autorizaciones administrativas, tema sobre el que volveremos más adelante.

5.3. *La remisión al derecho de asociación en materia de fundaciones ilegales y disolución y suspensión de las actividades de las fundaciones*

El apartado 2º del artículo 34 dispone que "regirá también para las fundaciones lo dispuesto en los apartados 2 y 4 del artículo 22".

⁵⁴ *Ibidem.*, pág. 26.

⁵⁵ Sin duda, las referidas a la extinción o fusión de fundaciones, a la autorización para litigar o a la destitución de patronos en vía administrativa. Sobre este tema, *vid.* J.L. PIÑAR MAÑAS, "Las fundaciones y la Constitución española", en *Estudios sobre la Constitución española*, Tomo II, Civitas, 1991, pág. 1324.

Se produce, así, una remisión al derecho de asociaciones en materia de fundaciones ilegales y disolución y suspensión de sus actividades.

Recordemos que, respecto al primer asunto, el artículo 22.2 declaraba la ilegalidad de las asociaciones "que persigan fines o utilicen medios tipificados como delito" y, respecto del segundo, el apartado 4 del mencionado artículo determinaba que la suspensión de actividades o disolución de asociaciones sólo pudiese ser adoptada "en virtud de resolución judicial motivada".

El debate que abren estos preceptos estriba en considerar si esta traslación se agota en el propio texto constitucional, sin que sea posible entender que el desarrollo de dichos dos preceptos realizado por el legislador en el ámbito de las asociaciones sea aplicable a las fundaciones, o si, por el contrario, desde el ordenamiento penal cabe extrapolar dentro del concepto de asociación, una organización del tipo de la presente en el seno de una fundación.

Así, debe analizarse si el principio de tipicidad penal impide una extensión analógica a las fundaciones de los artículos 515 a 521 del Código Penal. Ello no quiere decir que, dado que las fundaciones cuyos fines o medios de actuación propuestos sean delictivos no se podrán considerar como fundaciones que persigan fines de interés general, no será posible su inscripción en el Registro⁵⁶, por lo que tal fundación no habría llegado a nacer.

Igualmente, la declaración de ilegalidad, que determinará la suspensión de sus actividades o su disolución, les vendrá dada cuando sean condenadas por la calificación penal de sus fines o medios, como tipificados en cualquiera de los delitos. Debiendo seguirse en este punto el contenido de la resolución judicial en cuanto al destino de los bienes de la fundación⁵⁷.

Sin embargo, a mi juicio, falta en el ordenamiento una norma que de forma clara declare los supuestos de ilegalidad penal de las fundaciones y los mecanismos de suspensión temporal de actividades y de su disolución.

⁵⁶ Así, el artículo 4.1 de la LF, prevé que podrá ser denegada la inscripción en el Registro de Fundaciones cuando la escritura de constitución no se ajuste a las prescripciones de la Ley. La referencia genérica a "la Ley", hace que el control se pueda ejercer respecto de contravenciones de cualquier norma constitucional o de rango legal, no así de rango reglamentario.

⁵⁷ Debe tenerse en cuenta que la LF, además de las causas de extinción previstas en el artículo 29, ligadas a la voluntad del fundador o del Patronato, prevé el supuesto de otras causas establecidas por las leyes, en cuyo caso se exige resolución judicial. A su vez, la técnica de la intervención temporal prevista en el artículo 42 de dicha Ley, permite afrontar la paralización de las actividades presuntamente ilegales de una fundación.

6. La intervención administrativa sobre las fundaciones

6.1. Los requisitos respecto de la organización

A. La estabilidad de las fundaciones

Como punto de partida de nuestras consideraciones, debemos tener en cuenta que el dato significativo de la institución fundacional es la operatividad que puede dar al fin fundacional la masa patrimonial adscrita a la misma. Por ello, así como cuando hablábamos del derecho de asociación el fin primordial de la organización era dar cumplimiento a la voluntad asociativa de sus miembros, en el caso de las fundaciones la importancia de la organización es el de dar cumplimiento a la voluntad fundacional en el destino de los bienes aportados.

De esta forma, la LF refiere la estabilidad de la fundación a la afectación de modo duradero de un patrimonio a la realización de fines generales. Esta afectación duradera del patrimonio queda, además, vinculada a perpetuidad a la función de promover fines de interés general, aunque no fuesen los originalmente determinados por el fundador. En efecto, en los casos de extinción de una fundación (art. 33), los bienes resultantes de la liquidación serán destinados a otras fundaciones o entidades no lucrativas privadas que persigan fines de interés general.

Otro rasgo de su estabilidad viene determinado por la exigencia de que la dotación fundacional de bienes debe ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales (art. 12). La garantía del mantenimiento e incluso del incremento de dicha dotación inicial viene determinada por la obligación de destinar el 70 por 100 de las rentas o cualesquiera otros ingresos netos, deducidos los gastos de administración, a incrementar la dotación fundacional (art. 27).

B. Los requisitos formales

La LF vincula la existencia misma de la fundación, a través del otorgamiento de la personalidad jurídica, a la inscripción del acto de constitución en el Registro de Fundaciones (art. 4).

Este condicionamiento se modula gracias al carácter reglado de dicha inscripción, a través de la cual se efectúa un mero control de la legalidad de los elementos del acta de constitución de la fundación. Estos elementos son comunes tanto si la constitución tiene lugar por escritura pública, como si se realiza mediante testamento (art. 9).

Así, para que el acto de constitución pueda ser inscrito, tanto la escritura pública como el testamento deben contener los elementos señalados en el artículo 10, que se refieren a la personalidad de los fundadores, a la voluntad fun-

dacional, a la dotación patrimonial, a la designación de los miembros del Patronato y a los Estatutos.

Estos últimos, a su vez, deben tener un contenido mínimo para que sea posible la inscripción (art. 11) entre lo que se cuenta la denominación, los fines fundacionales, el domicilio y el ámbito territorial de sus actividades, las reglas de administración del patrimonio y de determinación de los beneficiarios y el régimen jurídico de la formación y funcionamiento del Patronato.

Todos estos elementos formales condicionan la existencia misma de la fundación, lo que la dota de una mayor complejidad que las asociaciones no inscritas, pero de los que no se puede predicar que constituyan elementos innecesarios y fuera de los de presencia común en la práctica fundacional.

C. La libertad del fundador en la constitución de la organización de la fundación

Se ha señalado que uno de los elementos que deben contemplarse en los Estatutos hace referencia a la formación y funcionamiento del Patronato, como órgano de gobierno y representación. Por ello, en principio, parece que estaríamos en presencia de una organización libremente establecida por el fundador. La lógica de esta libertad estribaría en el hecho de que es el Patronato el encargado de prolongar en el tiempo la voluntad del fundador.

Sin embargo, esta libertad es sólo relativamente aparente ya que la LF, contiene una regulación de cierto detalle de la composición y funcionamiento del Patronato, así como de las intervenciones del Protectorado que controla la actuación del Patronato.

En realidad, los elementos de libertad organizativa del fundador se reducen a los siguientes:

- una potestad genérica de establecer en los Estatutos cualquier disposición o condición que se considere lícita, a través de la cual pudiese crearse una organización complementaria a la prevista en la Ley, como pudiese ser el establecimiento de órganos de asesoramiento o consultivos o la limitación del volumen de gastos dedicados al funcionamiento de la fundación a un porcentaje respecto del volumen de actividad de la misma (art. 11.1.f);
- determinar el número de miembros del Patronato a partir de tres (art. 15.1);
- decidir que no se retribuyan a los Patronos los gastos ocasionados en el desempeño de su función (art. 15.4);
- prohibir las delegaciones y los apoderamientos en el Patronato (art. 16);
- determinar la forma de sustitución de los Patronos (art. 18.1);

- determinar las causas del cese de los Patronos (art. 18.2,i);
- prohibir la modificación de los Estatutos (art. 29.1) o declarar la disolución en caso de que se deba proceder a dicha modificación (29.2), y
- destino de los bienes en caso de liquidación (art. 33.2).

Desde el punto de vista de la organización habría que considerar, por tanto, si la creciente complejidad de las tareas acometidas por las entidades del tercer sector no deberían propugnar una mayor libertad organizativa. Para algunas fundaciones menores y de ámbito local, la estructura de la LF es incluso excesiva, mientras que para las grandes fundaciones este esquema organizativo poco tiene que ver con las necesidades de entidades complejas. Por ello, habría que variar el punto de vista legal e ir, en primer lugar, a una legislación en la que, abandonando el uniformismo, se procediese a determinar distintos niveles de organización en base a la dimensión territorial y/o al volumen de recursos de la fundación. Asimismo, se debería partir de una posición de mayor libertad de regulación estatutaria, actuando la ley con un contenido meramente supletorio.

6.2. La ausencia de ánimo de lucro

A. Elemento básico en la definición del concepto de fundación y de la aplicación del sistema de beneficios fiscales

En la definición del concepto de fundación que aparece en el artículo 2º de la LF se contiene como uno de sus elementos, el hecho de que se trate de organizaciones constituidas sin ánimo de lucro. Tampoco aparece en esta Ley una definición del concepto de fundación no lucrativa, lo que queda remitido al contenido del artículo 3 de la LIF.

Algún autor lo ha relacionado con el propio concepto de interés general, del que se derivaría la imposibilidad de que los beneficios obtenidos pudieran ser objeto de apropiación fuera de los fines fundacionales⁵⁸. También, desde la óptica del origen constitucional, la mención al interés general se ha relacionado con la voluntad expresa del no reconocimiento de las fundaciones familiares o de interés privado⁵⁹.

Para la aplicación de las exenciones fiscales previstas en la LIF, es necesario el cumplimiento de los requisitos contenidos en los distintos apartados de su artículo 3. Debido a que son comunes para las asociaciones de utilidad

⁵⁸ J. CAFFARENA, "Comentario a los artículos 35-39 del Código Civil", en *Comentarios al Código Civil*, Ministerio de Justicia, Madrid, 1991, pág. 89.

⁵⁹ L. MARTÍN-RETORTILLO, *Materiales para una Constitución*, Akal, Madrid, 1984, págs. 184 a 187.

pública, algunos de estos requisitos no son nuevos para las fundaciones, al igual que otros derivan del propio concepto de asociación de utilidad pública.

El primer requisito consiste en perseguir alguno de los fines contenidos en el apartado 1º que, por su generalidad, como veíamos en el caso de las asociaciones de utilidad pública, hacen que sea asumible cualquier fin de interés general colectivo.

Se debe destinar a la realización de dichos fines el 70 por 100 de los beneficios netos en un plazo de tres años (apartado 2º), algo que es exigible ya para cualquier fundación (art. 27).

Si se es titular de acciones de sociedades mercantiles se debe acreditar que no se atenta al régimen de libre competencia (apartado 3º).

Tampoco es posible que los fundadores y sus cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, sean los destinatarios principales de las actividades de la fundación —ya previsto en términos generales en el artículo 3.3 LF—, ni que gocen de condiciones especiales para beneficiarse de sus servicios (apartado 4º).

Los cargos de patrono, tal como se contempla también en el artículo 15.4 LF, deben ser gratuitos, si bien se autoriza el reembolso y la posibilidad de recibir retribuciones por la prestación de servicios, 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 (apartado 5º).

En caso de disolución su patrimonio debe destinarse a otras entidades sin fines de lucro o a las Entidades Públicas comprendidas en el artículo 16 LIF (apartado 6º). Estas entidades son las que califican determinadas donaciones a su favor como de mecenazgo⁶⁰.

Deben estar inscritas en el registro correspondiente (apartado 7º) y deben cumplir con las obligaciones contables y de rendición de cuentas que les sean aplicables (apartados 8º y 9º), que en nuestro caso son las previstas en el artículo 25 LF.

Finalmente, tienen que elaborar anualmente una memoria económica en la que debe especificarse, entre otros extremos, el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles (apartado 10º).

⁶⁰ Artículo 16. Entidades beneficiarias del mecenazgo.

Los incentivos fiscales previstos en este Título serán aplicables a los donativos, donaciones y aportaciones que, cumpliendo los requisitos establecidos en este Título, se hagan a favor de las siguientes entidades:

a) Las entidades sin fines lucrativos a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en el título II de esta Ley.

b) El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales.

c) Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

d) El Instituto Cervantes, el Institut Ramon Llull y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

B. Regulaciones expresas de garantía de la ausencia de ánimo de lucro

Al igual que sucedía con la LODA, también a lo largo del texto de la LF encontramos regulaciones específicas que indican la voluntad de hacer efectivo el concepto de ausencia de ánimo de lucro, algunas de las cuales ya se han señalado más arriba con relación a la aplicación de beneficios fiscales.

Ligado al concepto de fines de interés general que antes mencionábamos, el artículo 3 en sus apartados 2, 3 y 4 establece una serie de requisitos relativos a los beneficiarios de las actividades de la fundación. En su virtud, se dispone la obligación de que el fin fundacional beneficie a colectividades genéricas de personas, incluyéndose en tal concepto los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares. Por el contrario, se prohíbe la constitución de fundaciones cuya finalidad sea la de destinar sus prestaciones a los cónyuges o parientes del fundador hasta el cuarto grado inclusive.

Ya se ha mencionado la prohibición que pesa para cualquier fundación de remunerar los cargos de patrono, salvo el reembolso de los gastos realizados en el desempeño de su función (art. 15.4); además es posible percibir una remuneración por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones de patrono previa autorización del Protectorado.

6.3. *La independencia de las fundaciones respecto a las autoridades públicas*

A. La libertad de constitución, modificación y disolución

La LF contiene dos partes bien diferenciadas en lo que se refiere a un análisis de la independencia que las fundaciones ostentan respecto a las autoridades públicas. La primera parte se refiere a aquella en la que describe la voluntad fundacional y los poderes del Patronato y la segunda comprende el sistema de controles establecido por la Administración, especialmente con relación a las actividades desarrolladas por el Patronato.

Así, puede decirse que, en lo que respecta a la constitución de las fundaciones, cuando se trata de personas jurídico-privadas⁶¹, sean éstas personas físicas o jurídicas, el marco general es de plena libertad de iniciativa (art. 8), marcada por la voluntariedad en sus dos manifestaciones, *inter vivos* o *mortis causa* (art. 9).

Esta voluntariedad debe acomodarse, no obstante, a las reglas formales contenidas en los artículos 10 y 11, dentro de las cuales puede apreciarse el

⁶¹ Es sabido que la LF otorga también la capacidad fundacional a las personas jurídico-públicas, sector que no contemplamos por situarse a extramuros de lo que consiste el tercer sector.

ámbito en que tal voluntad fundacional pueda expresarse, construyendo, así, un ámbito de ejercicio de una doble libertad, la libertad de disposición de sus bienes patrimoniales y la libertad de intervenir en asuntos de interés general dando una orientación propia a la resolución de los problemas que se encuentren comprendidos en el fin fundacional⁶².

El ámbito dejado a la voluntad del fundador comprende (art. 11), además de lo relativo a las reglas de organización ya visto, la determinación de los fines de la fundación, las reglas de aplicación de los recursos económicos y la determinación de los beneficiarios. A mi juicio, son instrumentos suficientes para que, a través de las oportunas prescripciones estatutarias, el fundador defina adecuadamente el tipo de intereses en los que pretende incidir, el grado de su intensidad y el ámbito en el que se desarrollarán las actividades de la fundación. Este es el núcleo que, como ejercicio directo del derecho constitucional, debe preservarse, tanto desde la actuación del Patronato como desde las formas de intervención del Protectorado.

Manifestaciones sucedáneas de lo anterior, son las posibilidades que el fundador tiene de incidir en las eventuales modificaciones de Estatutos, ya analizadas al tratar de la organización, en las causas de extinción de la fundación y en el destino de los bienes en el proceso de liquidación.

B. El papel del Patronato

Dada la desvinculación que se origina entre la voluntad constitutiva del fundador y los medios aportados a la fundación, es crucial el papel del Patronato como continuador de dicha voluntad fundacional. Este tiene que estar en situación de ejercer su cometido en una posición de independencia respecto de las Administraciones públicas, para seguir determinando el núcleo esencial del derecho de fundación: la ejecución de la voluntad de destinar determinados bienes para la consecución de un interés general concreto.

Para ello, la LF le habilita en términos generales para el cumplimiento de los fines fundacionales (arts. 14.2) y la administración de los bienes y derechos que integran el patrimonio (arts. 14.2 y 19.2), de los que son instrumentos determinadas potestades organizativas (art. 16) y las de gestión económica y presupuestaria (art. 25).

De otro lado, en cuanto prolongación institucional de la voluntad del fundador, ostenta funciones importantes en cuanto a la modificación de Estatutos (art. 29) y los procesos de fusión (art. 30), extinción (art. 32) y liquidación (art. 31).

⁶² Sobre la voluntad del fundador, *vid.* J.L. PIÑAR MAÑAS y A. REAL PÉREZ, *Derecho de fundaciones y voluntad del fundador*, Marcial Pons, Madrid, 2000.

De todas estas funciones se articula finalmente un sistema de responsabilidad personal de los patronos (art. 17).

El esquema legal, una vez más, adecuadamente desarrollado por las cláusulas estatutarias es suficiente para garantizar una gestión suficiente de la voluntad fundacional. El problema, por tanto, como vamos a ver a continuación, todavía no ha aparecido. Hasta ahora estamos ante una normativa que prefigura unas potestades y una organización derivadas del ejercicio de una libertad y que, en cuanto tal, deben configurar un ámbito de autonomía que, al igual que se predicaba de las potestades de organización de los entes asociativos, debe preservarse de innecesarios controles administrativos.

C. Los controles administrativos

Este es el punto de mayor sesgo que, pese a sus propósitos, subsiste dentro de la LF. Se suele decir que el planteamiento de los controles administrativos, es derivación de un enfoque de desconfianza hacia el funcionamiento de las fundaciones⁶³. Sin embargo, compartiendo lo anterior, hay un matiz que se observa de la lectura de los preceptos donde aparecen estas funciones de control. Este matiz es el de legitimar la intervención administrativa en la maximización de la mejor forma de gestión de la fundación.

Este es, a mi juicio, el error fundamental de planteamiento, ya que condiciona de forma esencial la relación entre Protectorado y Patronato. Desde mi punto de vista, el fundador ejerce su libertad y, por ende, su responsabilidad en la elección de la forma organizativa que se complementa estatutariamente con las exigencias legales. Además, tiene la libertad de designación del propio Patronato, es decir, de valorar las cualificaciones personales en las que se confía la gestión de un patrimonio vinculado a un fin.

Pues bien, en este contexto, plantear una valoración exterior de las Administraciones sobre la habilidad o pericia del Patronato, significa atribuirse un poder de intervención que rompe el espacio de autonomía en el que se deben comprender errores de gestión. El hecho de que la fundación esté dirigida a la satisfacción de intereses generales no debe dar pie para que, en base al argumento de la defensa de tales intereses, la Administración oriente su gestión.

Debe recordarse aquí, que la esencia del derecho de fundación es la del ejercicio de la libertad de interpretación de los intereses generales de forma paralela a la de la Administración, y que al final del ejercicio de tal libertad están unos resultados que se deben atribuir, en sentido positivo y también en el

⁶³ S. MUÑOZ MACHADO, *La construcción...*, op. cit., pág. 757.

negativo, al sujeto que ejerce la libertad, que no es otro que el binomio fundador-Patronato.

La articulación de la responsabilidad debe construirse, así, en una mayor relación entre Patronato y beneficiarios, dándoles una acción de reclamación de responsabilidades y de acceso privilegiado a la información de la actuación de la Fundación de la que hoy día carecen.

Los innumerables controles administrativos que parten del mismo procedimiento registral (arts. 5, 36 y 37) y continúan sobre la organización (arts. 15 y 16), la gestión patrimonial (arts. 21, 22 y 25), la voluntad fundacional y estatutaria (arts. 29, 30, 32 y 33) y la actividad de la fundación (arts. 34 y 35), deben ser radicalmente modificados para dar paso a un control basado en las denuncias de los beneficiarios de la fundación o de otras fundaciones que operen en el mismo sector de actividad.

6.4 El reconocimiento de fines altruistas

A. La libre determinación de los intereses generales

A partir del mismo texto constitucional, cabría calificar a todo el fenómeno fundacional español dentro de los requisitos del altruismo, ya que los fines de interés general que le son exigidos hacen que su actividad trascienda hacia fines de otros colectivos fuera de los fundadores. Ya analizamos, al hilo de la ausencia de ánimo de lucro, que la LF prohíbe expresamente las fundaciones familiares y exige que los beneficiarios sean determinados mediante la designación de colectivos indeterminados.

El artículo 3 de la Ley ejemplifica sectores donde se produce la presencia de un interés general, cuya amplitud hace que estemos ante un concepto casi universal. Toda actividad destinada a un colectivo indeterminado puede ser calificada de interés general si así se hace constar por la valoración de la situación de dicho colectivo.

Un elemento que debe clarificarse es que tal interés general, en cuanto fin de una fundación, no debe haber sido previamente acotado por una norma o por una decisión administrativa, sino que la esencia de un instrumento de intervención del tercer sector como son las fundaciones estriba en que se produzca desde la propia sociedad la valoración de dicho interés general.

B. El papel del Patronato y del Protectorado

Corresponde inicialmente al Patronato el cumplimiento de los fines fundacionales (art. 14.2), para lo cual tiene atribuida la administración del patrimo-

nio de la fundación (art. 19) y su gestión económica y presupuestaria (art. 25), de todo lo cual le es imputable una responsabilidad (art. 17).

Asimismo, la protección de dichos fines puede instrumentarse a través de operaciones de fusión, cuando la nueva realidad del interés perseguido así lo pueda aconsejar, o mediante una reforma de los Estatutos.

El artículo 34. 1 y 2, otorga al Protectorado una función de tutela genérica sobre el cumplimiento de los fines y del destino del patrimonio fundacional a dichos fines, donde se pone de manifiesto ese error de enfoque que antes señalábamos, al poner al Protectorado como supremo intérprete de la voluntad del fundador y del interés general y no darse entrada en todo el circuito a los beneficiarios de la fundación.

C. Los instrumentos de garantía y fomento de los fines fundacionales

La norma que garantiza el cumplimiento de los fines fundacionales no es otra que el artículo 27, en el que se exige que el 70 por 100 de los rendimientos del Patronato se destinen a tal propósito.

Por su parte, toda la LIF articula un conjunto de normas por las que se establecen importantes beneficios fiscales respecto de las actividades económicas realizadas por las fundaciones, directamente o mediante las empresas en las que pudiera tener participaciones accionariales.

Finalmente, debe mencionarse la figura conocida como mecenazgo, regulada en la LIF, por la cual personas físicas y jurídicas apoyan desde el exterior la voluntad del fundador y del Patronato mediante donativos de todo tipo, obteniendo a cambio importantes reducciones en sus obligaciones tributarias. Con esta figura (arts. 16 a 27 LIF) estamos, sin duda, ante una nueva manifestación de la autonomía de la sociedad respecto de los poderes públicos en la definición y apoyo de determinados intereses generales, si bien en este caso, la forma de llevarlo a cabo es mediante aportaciones de contenido económico, eligiendo y utilizando una organización ajena calificada por su persecución de algún fin de interés general.

III

Funciones públicas y políticas públicas de apoyo al tercer sector en la Unión Europea

LUIS ORTEGA ÁLVAREZ

Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad de Castilla-La Mancha.

SUMARIO: 1. El tercer sector en los tratados comunitarios. 2. Las Declaraciones Generales de la Comisión y del Comité Económico y Social sobre el tercer sector. 2.1. *El reconocimiento del tercer sector y su ámbito de actuación como gestor de servicios.* 2.2. *Los problemas administrativos y financieros presentes en las relaciones de cooperación entre la Comisión y el tercer sector.* 2.3. *El tercer sector como protagonista del diálogo civil.* 3. El tercer sector en las políticas sectoriales comunitarias. 3.1. *Acciones en los ámbitos que afectan a los países en desarrollo.* 3.2. *El Programa de acción comunitario de fomento de ONG dedicadas a la protección del medio ambiente.* 4. Bibliografía.

1. El tercer sector en los tratados comunitarios

Es sabido por todos que el origen de los tratados comunitarios fue la implantación de un mercado común, por lo que su contenido, al margen de los tratados sectoriales referidos al carbón y al acero y a la energía atómica, se detenía esencialmente en la regulación de la libertad de circulación de mercancías y capitales y en la aplicación del principio de libre competencia.

Esta orientación comunitaria se combina en el tiempo con la implantación en los Estados nacionales de las políticas del bienestar, en las cuales el protagonismo de la gestión corre a cargo de las Administraciones públicas.

Estas razones, de orientación de mercado en el marco comunitario y de competencia reservada a los Estados miembros para la realización de las políticas sociales, explican que lo que hoy día se conoce como tercer sector no aparezca en los Tratados fundacionales. No evidentemente por un rechazo, sino porque las condiciones objetivas de la época ni siquiera impelían a concebir su existencia formal.

Esta situación se mantuvo formalmente durante casi treinta años, hasta la aprobación del Acta Única Europea de 1986, en la que se inicia una apertura del Tratado de la Comunidad Europea hacia sectores no directamente ligados con el mercado, como la investigación, desarrollo tecnológico y medio am-

biente, que tiene su continuación en el Tratado de Maastricht, en el cual se da luz al Tratado de la Unión Europea y se modifica sustancialmente el Tratado de la Comunidad Europea. En ambos aparece el principio de subsidiariedad y el concepto de ciudadanía europea. En el último, se amplían los ámbitos sectoriales de actuación a áreas típicas de la acción social, como son la política social, de educación, formación profesional y juventud; cultura; salud pública; protección de consumidores, y cooperación al desarrollo. Finalmente, el Tratado de Amsterdam introduce como política comunitaria la de empleo.

Además de estas ampliaciones competenciales de carácter formal, debe recordarse cómo con anterioridad a las mismas, la Comunidad ha actuado en dichos sectores mediante el instrumento de los Planes de Acción; a través de los cuales, aplicando técnicas de *soft law*, se incentivaba la consecución de determinados objetivos considerados convenientes para las políticas públicas comunitarias.

Se produce, así, paulatinamente un triple cambio en el seno del proceso de integración comunitario: el político, el social y el de ciudadanía. El primero se define en el cambio de objetivo, que pasa de ser el de una comunidad económica a una comunidad política. Este cambio se manifiesta necesariamente en la introducción de la cooperación comunitaria en la resolución de los objetivos sociales. Finalmente, se prolonga en la constatación de que la integración europea no es sólo una cuestión que debe ser decidida por las Instituciones políticas, sino que debe ser construida por los propios ciudadanos. Veremos que las llamadas de colaboración que van a surgir de la Comisión Europea hacia la sociedad civil, están enfocadas desde el punto de vista de concebir esta colaboración como una forma de implicación de sectores sociales organizados en la aplicación de las políticas comunitarias; no sólo como una forma de mejor gestión, sino como un instrumento de difusión entre los ciudadanos de la idea de integración.

Pese a que no faltan, como decimos, prácticas concretas de colaboración y de percepción teórica de la importancia del fenómeno originado por las actividades realizadas por el tercer sector, sí es necesario constatar la ausencia, hoy día, de una mayor formalización del reconocimiento de este tercer sector como forma de gobierno de los asuntos colectivos.

Es más, no debe perderse de vista que, si bien el TCE señala en su artículo 2 entre los objetivos comunitarios algunos de indudable contenido social, como la consecución de un alto nivel de empleo y de protección social, de un desarrollo sostenible, de la elevación de la calidad de vida, y de la cohesión económica y social y la solidaridad entre los Estados miembros, el artículo 4 enmarca, expresamente, la consecución de los mismos "de conformidad con el respeto al principio de una economía de mercado abierta y de libre competencia". Es decir, al igual que en el artículo 6 del TUE, al declarar los principios en los que se basa la Unión, no hay una mención expresa ni a la solidaridad entre los ciudadanos ni al concepto de Estado social, en el artículo 4 TCE no se menciona la posibilidad de que los objetivos del artículo 2 TCE se deban/puedan conseguir mediante la elaboración de políticas públicas.

Es cierto que en el artículo 16 TCE se ha introducido el reconocimiento del respeto a los servicios de interés económico general, por el lugar que ocupan entre los valores comunes de la Unión y por su papel en la promoción de la cohesión social y territorial, pero el Tratado sólo impone a la Comunidad y a los Estados "velar" porque dichos servicios actúen con arreglo a principios y condiciones que les "permitan" cumplir su cometido. Compárense estos términos con los respectivos del artículo 4 TCE, que introducen la contundencia de las expresiones: "incluirlá", "se basará", "se llevará a cabo".

Esta descompensación de los Tratados entre la relevancia de las políticas sociales y las de mercado tiene varias explicaciones. La esencial es que el propio mercado común se ha tenido que abrir paso frente a los Estados impidiendo que obstaculizasen el principio de libertad de circulación, base para la propia existencia del mercado comunitario, y limitando las ayudas públicas a las empresas nacionales para posibilitar, así, la libre competencia.

A lo anterior hay que añadir que los Estados no quieren desprenderse del conjunto de las competencias que se derivan del concepto de Estado social, por la relevancia que estas políticas tienen en cuanto a la propia legitimación del sistema democrático.

En este contexto, de desplazamiento de los Estados para la introducción del mercado comunitario y de defensa por los Estados de sus techos competenciales, era difícil que la nueva conceptualización del tercer sector como una forma de actuación a nivel comunitario tuviese cabida.

De hecho, sólo encontramos en los Tratados una vaga referencia al concepto de democracia de los ciudadanos en el Preámbulo y en el artículo 1 del TUE, donde se manifiesta la necesidad de que "las decisiones se tomen de la forma más próxima posible a los ciudadanos".

Igualmente, sabemos que el Tratado de Maastricht introdujo el principio de subsidiariedad como un criterio de delimitación entre el ejercicio de las competencias compartidas entre la Comunidad y los Estados, sin hacer ninguna referencia, pues no era un problema que se hubiese ni siquiera formulado, a la acepción de este principio en tanto que subsidiariedad horizontal, reclamando un espacio propio de las organizaciones sociales frente a las instituciones públicas. Es decir, en ningún momento se planteó incluir en los Tratados una fórmula similar a la que se manejaba en los trabajos de la Bicameral italiana, en la cual las atribuciones a los entes territoriales se entendían realizadas "respetando las actividades que pueden ser realizadas de forma adecuada con la iniciativa autónoma de los ciudadanos, incluso a través de las organizaciones sociales".

Si nos fijamos, en el propio TCE, cuando se introduce el concepto de ciudadanía europea, ésta se articula a través de un conjunto de derechos y objetivos centrados en la relación entre las instituciones y los ciudadanos, pero no se articula ninguna acepción de la ciudadanía como expresión de la proyección y responsabilidad del ciudadano con su entorno social inmediato.

La composición actual del Comité Económico y Social (art. 257 TCE), que genéricamente está integrado por "representantes de los diferentes sectores de la vida económica y social", cuando se particulariza esta composición, el peso de la misma descansa en las organizaciones económicas, mencionándose al final de la lista a los representantes "del interés general", término suficientemente vago para incorporar a cualquier representante de cualquier grupo social.

Sin embargo, en la redacción dada a este precepto por el Tratado de Niza, el artículo 257 ha sufrido algunas matizaciones en el sentido de recoger la idea del tercer sector bajo la fórmula de "sociedad civil organizada"¹. Así, en primer lugar, el Comité deja de estar "compuesto" para estar "constituido". En segundo término, como preámbulo a los distintos sectores concretos se incluye la referencia genérica de "componentes de carácter económico y social de la sociedad civil organizada". Por último, se añade a los consumidores como nuevo grupo expresamente representado.

Además de lo anterior, también en Declaraciones anejas al Tratado de la Unión Europea realizadas con ocasión de las reformas de Maastricht y Amsterdam encontramos referencias expresas al tercer sector. Así, podemos referir en primer lugar la "Declaración relativa a la cooperación con las asociaciones de solidaridad", que se expresa en los siguientes términos: "La Conferencia destaca la importancia que tiene, para conseguir los objetivos del artículo 136² del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea, la colaboración entre ésta y las asociaciones de solidaridad y las fundaciones, como instituciones responsables de establecimientos de beneficencia y de servicios sociales".

Del mismo modo, en la "Declaración sobre las actividades de voluntariado" podemos leer: "La Conferencia reconoce la importante contribución de las actividades de voluntariado para desarrollar la solidaridad social. La Comunidad estimulará la dimensión europea de las organizaciones de voluntariado, poniendo énfasis particular en el intercambio de información y experiencia, así como en la participación de los jóvenes y de las personas mayores en el trabajo voluntario".

Sin embargo, en la proclamada Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, hay una práctica ausencia de referencias al tercer sector. Es más, en el artículo 12 referido a la libertad de reunión y asociación, donde se reconoce "el derecho de asociación en todos los niveles, especialmente en los ámbitos político, sindical y cívico", se hacen precisamente referencias expre-

¹ La nueva redacción de este precepto en este punto es la siguiente: "El Comité estará constituido por representantes de carácter económico y social de la sociedad civil organizada, en particular de los productores, agricultores, transportistas, trabajadores, comerciantes y artesanos, así como de profesionales liberales, de los consumidores y del interés general".

² El artículo 136 declara como objetivos de la Comunidad y de los Estados miembros: el fomento del empleo, la mejora de las condiciones de vida y de trabajo, a fin de conseguir su equiparación por la vía del progreso, una protección social adecuada, el diálogo social, el desarrollo de los recursos humanos para conseguir un nivel de empleo elevado y duradero y la lucha contra las exclusiones.

sas al derecho de asociación sindical y política, siendo el asociacionismo cívico el único de los tres que no cuenta con una mención específica.

Por consiguiente, podemos concluir que en el nivel del reconocimiento formal del tercer sector por parte de los actuales Tratados comunitarios su presencia es realmente escasa. Por ello, debemos descender a las declaraciones generales de la Comisión y al análisis de determinadas políticas sectoriales para apreciar el reconocimiento e impulso que el tercer sector está recibiendo en la Unión Europea.

No obstante todo lo anterior, en el nuevo Tratado por el que se establece una Constitución para Europa, todavía en proceso de ratificación, se pueden observar algunos cambios relevantes. Así, en el art. I-2. se introducen dentro de los valores de la Unión los relativos a la dignidad humana y la igualdad y se predica la solidaridad como un elemento caracterizador de las sociedades europeas.

A su vez, entre los objetivos de la Unión se incluyen como novedades la mención a una "economía social de mercado altamente competitiva, tendente al pleno empleo y al progreso social"; se afirma que la Unión "combatirá la exclusión social y la discriminación y fomentará la justicia y la protección sociales"; se alude finalmente a que la Unión "fomentará la cohesión económica, social y territorial y la solidaridad entre los Estados miembros".

Todos los objetivos se obtendrán en función de "las medidas apropiadas", lo que abre la posibilidad de que, además de satisfacerlos por los resultados de una economía de mercado competitiva, se puedan diseñar y aplicar políticas públicas de solidaridad y cohesión social desde las propias instancias comunitarias.

Por su parte, la definición del Comité Económico y Social queda referida en el art. I-32.3, además de a los representantes empresariales y sindicales, "a los otros sectores representativos de la sociedad civil, en particular en los ámbitos socioeconómico, cívico, profesional y cultural".

Pero, sin duda, el instrumento más novedoso en beneficio de la actuación de la sociedad civil europea es la posibilidad que abre el art. I-47.4, al permitir que grupos de ciudadanos europeos de al menos un millón, que sean nacionales de un número significativo de Estados miembros, puedan trasladar a la Comisión la voluntad de que se tome una iniciativa de cambio que exija actos jurídicos para su adopción o aplicación.

2. Las Declaraciones Generales de la Comisión y del Comité Económico y Social sobre el tercer sector

La Comisión Europea y el Comité Económico y Social (CES) han ido emitiendo a lo largo de estos últimos años una serie de documentos relacionados con el tercer sector en los que se ponen de manifiesto tres líneas principales de preocupaciones que aquí queremos reflejar: el reconocimiento del tercer sector y su ámbito de actuación como gestor de servicios; los problemas administra-

tivos y financieros presentes en las relaciones de cooperación entre la Comisión y el tercer sector, y la consideración del tercer sector como el protagonista del diálogo social como complemento de la democracia participativa.

2.1. El reconocimiento del tercer sector y su ámbito de actuación como gestor de servicios

El principal documento de la Comisión sobre el reconocimiento del tercer sector y de su ámbito de actuación es la comunicación sobre "El fomento del papel de las asociaciones y fundaciones en Europa"³. Este documento está compuesto de cuatro partes: la comunicación propiamente dicha; un primer anexo en el que se da cuenta de una encuesta llevada a cabo en 1993 dirigida a todas las asociaciones europeas, de las que contestaron 2.300; un segundo anexo que contiene un resumen del marco jurídico y fiscal de asociaciones y fundaciones, y un tercer anexo, donde aparece individualizadamente un resumen del régimen jurídico de cada país de la Comunidad. Junto a este documento, deben analizarse el dictamen del CES sobre dicha comunicación⁴ y otro dictamen anterior, pero muy cercano en el tiempo, sobre "La cooperación con las asociaciones de solidaridad como agentes económicos y sociales en el ámbito social"⁵.

La comunicación de la Comisión la podemos analizar en torno a cuatro asuntos principales: la delimitación conceptual; la importancia del sector; la colaboración existente entre la Comisión y las asociaciones y fundaciones, y la identificación de los problemas del sector.

A) La delimitación conceptual

El documento parte de la constatación de la dificultad de caracterizar a las asociaciones debido a la diversidad existente en cada uno de los elementos que las caracterizan. Así, se observa que su ámbito de actuación puede abarcar desde el que está directamente ligado a problemas de la vida cotidiana de los individuos, hasta el que tiene como cometido la influencia en grandes problemas internacionales. Lo mismo se puede decir de su tamaño o de la compleji-

³ COM (97) 241 final. Para S. MUÑOZ MACHADO, este documento es importante para conocer la concepción que las instituciones comunitarias tienen del movimiento asociativo, "La contribución de las organizaciones sociales a la transformación del Estado de Bienestar", en *La estructuras del bienestar*, Escuela Libre Editorial-CIVITAS, Madrid, 2002, Pág. 713.

⁴ Dictamen del Comité Económico y Social de 28 de enero de 1998, sobre la Comunicación de la Comisión sobre "El fomento del papel de las asociaciones y fundaciones en Europa" (DO C 95 de 30 de marzo de 1998).

⁵ Dictamen del Comité Económico y Social de 10 de diciembre de 1997 sobre "La cooperación con las asociaciones de solidaridad como agentes económicos y sociales en el ámbito social" (DO 73 de 9 de marzo de 1998).

dad de su estructura interna y respecto de su implicación en los programas asistenciales de las autoridades públicas.

Pese a lo anterior, la Comisión encuentra cinco características comunes que definen el movimiento asociativo: a) presencia de un grado mínimo de formalización organizativa o institucional, que las distinga de las meras agrupaciones informales; b) no repartir beneficios; c) ser independientes, en particular del gobierno y de las demás autoridades públicas; d) tener una gestión desinteresada, y e) realizar una actividad pública con una finalidad de contribuir al bienestar general⁶. El estudio de la Comisión va dirigido, por tanto, a las asociaciones que comparten tales características, si bien se excluyen expresamente a los partidos políticos, a las asociaciones religiosas y a los sindicatos y asociaciones patronales.

Respecto a las fundaciones, se reconoce que desde el punto de vista jurídico forman un grupo más homogéneo y se las define como "organismos que tienen su propia fuente de ingresos, que se dedican, según su propio criterio, a proyectos o actividades de utilidad pública, que son completamente independientes del gobierno u otras autoridades públicas y que son gestionadas por consejos de administración independientes o por fiduciarios".

Delimitados los sujetos⁷, sus funciones se clasifican en cuatro áreas de actividad principal⁸: la prestación de servicios⁹; la defensa de ideas o causas concre-

⁶ En el dictamen sobre la comunicación, el CES reduce estos criterios fundamentales a tres: su estructura democrática; su búsqueda de interés público y de sus miembros, o ambas cosas, y su ausencia de fines lucrativos.

⁷ Sin embargo, en el dictamen del CES sobre las asociaciones de solidaridad, se entiende que el concepto de "asociaciones de solidaridad" contenido en la Declaración aneja al Tratado de Maastricht, debe interpretarse en un sentido amplio, de forma que "el concepto abarca a todas las organizaciones que llevan a cabo acciones a largo plazo y de efecto duradero a favor de personas que dependen de ayuda social de todo tipo". La razón de ello para el CES estriba en que "únicamente una interpretación de la Declaración en este sentido garantiza la posibilidad de tener en cuenta la posición variable de las asociaciones de solidaridad en los Estados miembros de la UE a lo largo del proceso de unificación europea. Las actividades de las asociaciones de solidaridad abarcan, según la cultura y la política social de cada país, desde la movilización y capacitación de las personas para la autoayuda y la ayuda "externa", hasta el apoyo a empresas de interés público en el ámbito de la prestación de servicios sociales. El objetivo común de todas estas medidas es garantizar a las personas que se hallan en determinadas situaciones de la vida el apoyo que necesitan. Sólo así adquiere la Declaración nº 23 a nivel comunitario la dimensión europea que se le pretendía dar".

⁸ En relación a las asociaciones de solidaridad, el CES considera que su actividad se desarrolla principalmente con relación a alguna de estas actividades:

- como defensores de los derechos sociales;
- como abogados de los desfavorecidos y excluidos;
- como multiplicadores del compromiso social voluntario;
- como foros del progreso social;
- como transmisores de innovaciones en el desarrollo de la ayuda social;
- como agrupaciones representativas y democráticas de miembros en asociaciones u otras organizaciones con formas jurídicas similares, y
- como responsables de establecimientos y servicios sociales de interés público y sin afán de lucro.

⁹ El CES entiende, sin embargo, que las asociaciones de solidaridad son un complemento y no un sustituto de la política social del Estado, ya que, si bien se asume que los servicios públicos por sí solos no pueden prestar la ayuda necesaria y que los recursos que se necesitan sólo pueden allegarse mediante la colaboración entre la solidaridad pública y la privada, también se ha llegado a la conclusión de que en muchos casos

tas; la autoayuda, y la mediación y coordinación entre organizaciones y entre organizaciones y autoridades. No obstante, se ha identificado el hecho de que existe una tendencia entre especialización y dimensión territorial, en el sentido de que cuanto más amplio es el espacio territorial de actuación de la organización, más específicas son sus actividades y, al contrario, cuanto más reducido es el territorio donde actúa, más complejas son las funciones que llevan a cabo.

B) La importancia del sector

En lo que se refiere a la importancia atribuida al tercer sector, ésta se puede analizar considerando sus aspectos económicos, sociales y políticos.

En términos económicos debe destacarse que la Comisión utilice para la redacción del cuerpo de la comunicación, no la encuesta aneja a la misma, sino los estudios comparativos llevados a cabo por la Johns Hopkins University¹⁰ que suministraban información sobre los cuatro principales países comunitarios (Alemania, Francia, Italia y Reino Unido). Para la Comisión es relevante destacar que estamos en presencia de un sector que es responsable de entre el 2 y el 4,2 por 100 de la población activa y del 5 al 10 por 100 en el sector servicios, siendo además decisivo en algunos sectores específicos de cada país, como sucede con la sanidad en Alemania, los servicios sociales y el deporte en Francia, los servicios sociales en Italia y la enseñanza en el Reino Unido. Igualmente se destaca su nivel de gasto con relación al Producto Interior Bruto que alcanza el 4,8 por 100 en el Reino Unido. Otro de los factores económicos más relevantes que se destacan es la influencia del tercer sector en el empleo, tanto en términos de su crecimiento (uno de cada siete empleos en Francia y uno de cada ocho o nueve en Alemania, durante la década de 1980-90, se deben a este sector), como de las actividades realizadas en formación y reciclado de los desempleados; en la formación de voluntarios, que luego encuentran un empleo en el mercado laboral convencional, y en la conservación del hábito de trabajo mediante la participación como voluntarios de desempleados de larga duración.

Respecto de la importancia social, se destaca la historia de este movimiento como origen de muchos de los actuales servicios públicos y la dimensión de diversidad de todas sus actuaciones, que ocupan todos los campos imaginables de contribución al bienestar y al desarrollo¹¹. Un elemento de singular relieve, que creo que debe subrayarse, es no ya sólo el valor de su historia o de su dimensión, sino la mención en el documento a su función de innovación, adelantando-

las asociaciones de solidaridad pueden prestar los servicios sociales de manera menos costosa y más ajustada a las necesidades.

¹⁰ L.M. SALAMON y H.K. ANHEIER, *Nuevo estudio del sector emergente*. Universidad Johns Hopkins, Traducción de la Fundación BBV, Madrid, 1999.

¹¹ En el dictamen sobre la comunicación del CES se da cuenta de la cifra de 100.000 fundaciones existentes en Europa en 1997 citando como fuente al Centro Europeo de Fundaciones.

se a las nuevas necesidades, a la detección de los nuevos grupos marginados y a la aplicación de nuevas formas de resolución de problemas¹².

La importancia política atribuida a este sector está ligada a la creación del sentimiento de ciudadanía europea y a su función como interlocutor entre las instituciones y los ciudadanos¹³. De forma especial, se manifiesta la preocupación por la debilidad de este tejido social en los países candidatos a la ampliación¹⁴. Todo ello lo veremos con más detalle en el apartado dedicado a la importancia del tercer sector como sujeto de la democracia participativa.

C) La colaboración existente entre la Comisión y el tercer sector

El documento destaca cómo la relación entre las instituciones europeas y el tercer sector ha existido desde hace muchos años y pone para ello los ejemplos de la participación del sector asociativo en los proyectos de la Dirección General I B dedicada a las relaciones exteriores con el Mediterráneo sur, Medio y Cercano Oriente, América latina, Asia del sur y del sudeste y la cooperación Norte Sur; la cooperación con ONG de ayuda humanitaria en los proyectos y acciones de la Oficina de Ayuda Humanitaria-ECHO; la relación de la Dirección General V (Empleo, relaciones laborales y asuntos sociales), con la plataforma de ONG de la Europa social resultante del Foro Social; la actividad de la Dirección General XI (Medio Ambiente, Seguridad Nuclear y Protección Civil) con las organizaciones medioambientales; la creación en el seno de la Dirección General XXIII (Política empresarial, comercio, turismo y economía social) del Comité Consultivo sobre Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones, y la relación de la Dirección General X (Información, Comunicación, Cultura y Medios Audiovisuales) con el sector asociativo en general para la difusión de informaciones dirigidas a los ciudadanos.

Bien es cierto que toda esta relación ha sido de tipo puntual, sin que existiese una reflexión de fondo sobre el papel estratégico de esta colaboración hasta que se produjo la Declaración de Maastricht relativa a las asociaciones de solidaridad. Fruto de ello fue la celebración del primer Foro Europeo de Política Social en 1996 y la creación en 1997 de una línea presupuestaria, la B3-4101 para promover la cooperación con ONG y otras entidades del sector asociativo y reforzar su capacidad para la realización de un diálogo civil a nivel europeo.

¹² Aspecto este también destacado por el CES en relación con las asociaciones de solidaridad, como se pone de manifiesto en la nota núm. 7.

¹³ En el dictamen sobre la comunicación del CES se subraya el papel del sector asociativo para permitir al ciudadano el derecho al acceso a los documentos de la Unión, en aplicación del principio de transparencia.

¹⁴ Por ello, en el dictamen sobre la comunicación del CES, éste invita a la Comisión a que las negociaciones con vistas a la próxima ampliación de la Unión tengan en cuenta la situación jurídica de las asociaciones y fundaciones en los países candidatos, así como la posibilidad de tomar parte activa en la cooperación europea.

En la misma línea, la Comisión manifiesta la apertura al sector de un amplio abanico de programas de financiación, entre los que destacan los Programas Estructurales, los programas TACIS y PHARE para la Europa central y oriental, el Programa Leonardo, las nuevas líneas presupuestarias Sector terciario y Empleo y las líneas presupuestarias PYME y Economía Social, el programa del Servicio Voluntario Europeo, el FEDER para la cooperación con países del Convenio de Lomé y las líneas presupuestarias específicas para acciones externas como la cooperación con países ALAMED. En cifras de 1997, se calcula que se canalizaron anualmente a través de las ONG del orden de 800 millones de ecus de la asistencia al desarrollo de la Unión Europea.

D) La identificación de los problemas y retos existentes en el tercer sector

La Comisión constata el profundo proceso de cambio que están atravesando muchas fundaciones y asociaciones con ocasión de tener que hacerse cargo de servicios que antes prestaban las Administraciones públicas. Ello les obliga a nuevos retos, que se manifiestan en necesidades de más personal y más cualificado; estructuras más complejas y con mayores posibilidades de gestión; sistemas de financiación más a largo plazo, y relaciones casi permanentes con las autoridades públicas.

De otro lado, se entiende que las autoridades públicas de los distintos países comunitarios tampoco han asumido en su generalidad una estrategia global sobre el papel del tercer sector, del que existe una gran falta de información. La práctica ordinaria también ha sido la de una relación sectorial para la aplicación de las distintas políticas públicas, por lo que la Comisión considera que deben examinarse seriamente los temas horizontales que afectan a sector en su conjunto.

Un último orden de problemas derivan de la realización de actividades transnacionales de las asociaciones y fundaciones. Por una parte se constata el incremento de la actividad transnacional del tercer sector y el aumento de las federaciones y redes de ámbito europeo, ya sea como coordinadoras de organizaciones nacionales, como el Comité de Enlace de la Cruz Roja, ya sea como órganos de presión y de difusión de buenas prácticas entre sus miembros, como es el caso del Centro Europeo de Fundaciones (EFC) o del Comité Europeo de Asociaciones (CEDAG).

Por otra, sin embargo, la Comisión concreta las dificultades para el desarrollo de las actividades transnacionales en el listado siguiente:

- encontrar en otros países entidades con las que realizar proyectos conjuntos;
- incapacidad de acceder a la financiación europea;
- encontrar financiación complementaria para proyectos donde es necesaria la cofinanciación;

- excesiva dependencia de los fondos comunitarios europeos;
- retrasos en los abonos de la financiación europea;
- ausencia de reconocimiento jurídico en otros países;
- poca representatividad de las entidades que participan en las consultas;
- falta de comprensión de algunas autoridades públicas de los objetivos de las asociaciones y fundaciones europeas;
- falta de formación adecuada, y
- falta de acceso a las técnicas de redes.

E) Recomendaciones y propuestas

El documento finaliza con una serie de propuestas y recomendaciones dirigidas no sólo al funcionamiento de las instituciones comunitarias, sino también, a los Estados miembros y al movimiento asociativo.

La Comisión recuerda que en aplicación del principio de subsidiariedad la mayor parte de las actuaciones con relación al movimiento asociativo deberían corresponder a los Estados¹⁵. En este sentido, propone que a dicho nivel se proceda, especialmente en algunas partes de la Unión, al conocimiento y comprensión del fenómeno asociativo para su implicación correcta en las políticas públicas. Allí donde la labor de las asociaciones y fundaciones sea reclamada, deben establecerse relaciones transparentes con contratos que reflejen claramente los compromisos y obligaciones de cada parte¹⁶. En términos generales se recomienda la revisión de la legislación sobre asociaciones y fundaciones y del régimen fiscal y del sector de la competencia, para hacerlo más claro y sencillo y que garantice la salud económica del sector a largo plazo. También se proponen apoyos expresos al movimiento asociativo en materia de formación y de acceso a la sociedad de la información. Dentro del ámbito de los Fondos Estructurales, se insta a los Estados a que a la hora de la realización de los Marcos Comunitarios de Apoyo y de los Programas Operativos se facilite el acceso a la información y una mayor participación del sector asociativo.

Con relación al propio sector, la Comisión centra sus propuestas en la necesidad de que el movimiento asociativo dé a conocer su forma de funcionamiento para ser mejor comprendido por las autoridades públicas. Asimismo, se reco-

¹⁵ El CES en su dictamen sobre esta comunicación considera de forma expresa que el principio de subsidiariedad debe seguir siendo la base de la legislación relativa a las asociaciones y las fundaciones.

¹⁶ En el dictamen del CES sobre la comunicación se manifiesta su oposición a que el sector público descargue en las asociaciones la responsabilidad de las actividades de interés general, considerando que una delegación de competencias de este tipo no podría darse más que en el marco de una cooperación que responda a los objetivos y a las condiciones de cada uno de los participantes.

mienda un esfuerzo en la formación de su personal¹⁷ y en la diversificación de su financiación. Finalmente, se les insta a que aseguren la representatividad de las redes europeas que se vayan creando.

En lo que se refiere a las propuestas para las propias instituciones comunitarias, el documento parte de asumir la necesidad de intensificar los mecanismos de información y diálogo, estableciendo una consulta de carácter sistemático y regular con el sector¹⁸. Vuelve a insistir la Comisión en el problema de la visibilidad del movimiento y de su trabajo, que también se reproduce a escala comunitaria. Propone que sea el Observatorio de las PYME quien analice la evolución del sector en el ámbito de la economía social. Se compromete a facilitar el acceso a los programas europeos de formación, la búsqueda de asociados para la realización de actividades transnacionales y el acceso a los fondos comunitarios que imponen esta colaboración, y su inserción dentro de la sociedad de la información. Desde el punto de vista financiero, se compromete a explorar las formas de facilitar el acceso a la financiación comunitaria, mediante una mayor publicidad de la información y simplificando y agilizando los procedimientos. Por último, se plantea la posibilidad de la creación de un fondo para financiar la formación del sector en la realización de actividades transnacionales¹⁹.

2.2. Los problemas administrativos y financieros presentes en las relaciones de cooperación entre la Comisión y el tercer sector

Un segundo tipo de manifestaciones de la Comisión son las relativas a los problemas administrativos y financieros que están presentes en las relaciones de cooperación entre la Comisión y el tercer sector. La base de este análisis lo constituye el Documento de reflexión de la Comisión "La Comisión y las organizaciones no gubernamentales: el refuerzo de la colaboración"²⁰ y el respectivo dictamen del CES²¹.

¹⁷ En el dictamen del CES sobre la comunicación se recomienda expresamente el acceso al programa "Voluntariado europeo" que permite a los jóvenes de menos de 26 años trabajar como voluntarios en una organización y a los miembros jóvenes de una organización trabajar en otras organizaciones similares situadas en otros lugares de la Unión.

¹⁸ En este sentido el CES en su dictamen sobre la comunicación invita a la Comisión a pasar revista sistemáticamente a los comités consultivos y a los comités de gestión que existen en el seno de la Unión para determinar la representación de las asociaciones y fundaciones, y a ponerse de acuerdo con estas entidades para elaborar planes concretos de puesta en práctica de las intenciones expresadas en la comunicación con relación a cada Dirección General.

¹⁹ El CES en su dictamen sobre la comunicación apoya la creación de este fondo y añade la conveniencia de que se autorice al sector a que en las contribuciones de financiación que deban aportar a proyectos europeos se pueda contabilizar la valoración económica del trabajo voluntario.

²⁰ COM/2000/0011 final.

²¹ Dictamen del Comité Económico y Social de 13 de julio de 2000 sobre el Documento de reflexión de la Comisión, *La Comisión y las organizaciones no gubernamentales: el refuerzo de la colaboración*, (DO C 268 de 19 de septiembre de 2000).

El documento parte de recordar la voluntad de la Comisión en mantener y reforzar su colaboración con las ONG, que se manifiesta en los más de 1000 millones de euros al año asignados directamente a proyectos que afectan a varios centenares de ONG europeas.

Sin embargo, para la Comisión esta evolución del creciente papel de las ONG en su relación con las políticas comunitarias no ha ido acompañado de una similar evolución en cuanto a las estructuras y procedimientos de actuación.

Téngase en cuenta que este documento se enmarca en el contexto de las reformas administrativas emprendidas por la Comisión Prodi, como consecuencia de las irregularidades constatadas por el Tribunal de Cuentas comunitario, precisamente en la gestión de fondos de ayuda humanitaria en los países de la antigua Yugoslavia.

Por ello, la nueva Comisión pretendía que, ante la complejidad de las políticas comunitarias, el número creciente de normas y fuentes de financiación y los problemas de seguridad financiera surgidos, sentar unas nuevas bases administrativas de sus relaciones con las ONG²². De aquí que el documento se componga de tres partes principales: la descripción de la cooperación existente y los problemas que obstaculizan dicha cooperación; los problemas de financiación, y los problemas de gestión de subvenciones.

A) La cooperación existente y sus problemas

Al enfrentarse a la definición de ONG, se opta por asumir la de aquellas organizaciones que cuentan con las características comunes de las asociaciones señaladas en la comunicación de la Comisión antes analizada, referida al papel de las asociaciones y fundaciones en Europa²³ y, casi de forma similar a la descrita en este último documento, se realiza también la justificación de los lazos de cooperación entre la Comisión y las ONG: refuerzo de la democracia participativa; representación de las opiniones de determinadas categorías de ciudadanos ante las instituciones europeas; contribución a la definición de políticas; contribución a la gestión de proyectos, y contribución a la integración europea. Sectores en los que se produce, por tanto, una distinta función de las ONG con relación a las instituciones comunitarias.

Sin embargo, el documento generaliza a todos ellos los problemas que obstaculizan la cooperación, cuando, como vamos a ver, se trata esencialmente de pro-

²² Tenía así razón, a mi juicio, el dictamen del CES cuando señalaba que "la Comisión debería haber precisado claramente que su objetivo prioritario con este documento es organizar su cooperación con las ONG de manera más eficaz a escala europea y no contribuir a la definición ni aplicación del diálogo civil".

²³ COM (97) 241 final.

blemas que afectan esencialmente a los procedimientos de concesión de ayuda financiera de la Comisión a las ONG. En efecto, estos problemas se refieren a la sectorialidad en que está organizada la cooperación con las ONG; a la insuficiencia de información de la Comisión sobre las ONG con las que entra en contacto; a la insuficiencia de información que tienen las ONG sobre financiación y procedimientos financieros, y a la complejidad de los procedimientos internos de la Comisión.

Estos dos últimos problemas los trataremos con ocasión del estudio de los apartados relativos a los problemas financieros y de gestión. Con relación al tema de la sectorialidad no se pasa de la pura formulación de la idea y de una genérica necesidad de la Comisión para definir un enfoque coherente respecto de un conjunto de servicios.

Más importante es el problema de la ausencia de información de la Comisión sobre las ONG con las que entra en contacto. La razón de ello estriba en que ello afecta a los procedimientos de selección de las organizaciones que deben ser llamadas a participar en procesos de decisión, a ser consultadas sobre la elaboración de programas, a ser financiadas, a serles atribuidos programas de gestión, etc.

El documento no hace una reflexión de conjunto con relación a este problema, sino que distingue los casos relativos a la selección de los interlocutores de los procesos de consulta, los de financiación básica y los de gestión de proyectos.

Con relación a los primeros, la Comisión considera que los criterios o motivos que llevan a la Comisión a elegir a las ONG para participar en un diálogo periódico o en un procedimiento de consulta deben ser objetivos y establecidos de antemano e incluir los aspectos siguientes:

- estructura y miembros;
- transparencia de su organización y método de funcionamiento;
- participación previa en comités y grupos de trabajo²⁴;
- experiencia demostrada para intervenir con carácter consultivo en un ámbito preciso²⁵, y
- capacidad de catalizar el intercambio de información y puntos de vista entre la Comisión y los ciudadanos.

²⁴ El CES considera en su dictamen inaceptable este criterio porque supone que las nuevas ONG no tienen prácticamente ninguna posibilidad de satisfacerlo.

²⁵ También este criterio es rechazado por el CES en su dictamen ya que sería la propia Comisión la instancia habilitada para juzgar a este respecto.

A lo anterior la Comisión añade una reflexión, que reduce a la nada los criterios expresados y subordina, una vez más, la acción de la Comunidad a la sectorialización, al considerar que la selección por la Comisión de sus interlocutores según tales criterios puede no ser posible o adecuada en cada uno de sus sectores de actividad. Quizá por ello, se acaba haciendo una llamada a la posibilidad de una autoselección por parte de las ONG mediante la designación de representantes y la creación de redes o plataformas.

Si nos fijamos atentamente, estos problemas de selección no son derivados, únicamente, de las dificultades de conocer a fondo las ONG con las que la Comisión entra en contacto, sino de las dificultades que tiene la propia Comisión de conocerse a sí misma y de las dificultades estructurales y funcionales que comportan el logro de adecuados equilibrios entre políticas horizontales y políticas sectoriales. La multitud de fines de toda organización compleja como es la Comisión y la flexibilidad necesaria para aplicar las mejores técnicas de gestión en cada uno de ellos, hace que la tendencia a la mayor valoración de las exigencias de la sectorialidad se imponga, sobre todo si se trata de un ámbito de alta especialización. Por ello, más importante que una genérica delimitación de criterios, lo es la aplicación de principios generales en su procedimiento de implantación en cada sector de actividad. Son, así, esenciales, por aplicación del principio insoslayable de transparencia, su objetividad, predeterminación y motivación, con consideración del pleno control judicial sobre los elementos de discrecionalidad presentes en el procedimiento.

Sin embargo, se rechaza expresamente en el documento la creación de un estatuto consultivo oficial similar al existente en el seno de las Naciones Unidas y del Consejo de Europa²⁶. Las razones para ello son la voluntad de mantener el diálogo más abierto posible y la existencia en el seno de la Unión Europea de representantes elegidos por los pueblos europeos que legitiman su proceso de decisión.

B) Los problemas financieros

Dentro de los problemas relativos a la financiación de las ONG con cargo a los presupuestos comunitarios, el documento diferencia los que afectan a la financiación básica de los costes de funcionamiento de las ONG y la financiación de proyectos.

Respecto de los primeros, la Comisión ha detectado la ausencia de una información completa y de criterios comunes para su otorgamiento. Se con-

²⁶ El CES plantea, sin embargo, en su dictamen la necesidad de examinar en profundidad las ventajas e inconvenientes de un sistema de este tipo.

sidera que, así como las organizaciones están bien identificadas en la parte A del presupuesto correspondiente a los créditos administrativos, no sucede lo mismo en relación a la parte B del presupuesto relativo a los créditos de operaciones. A ello se le une la posibilidad de que una ONG reciba, dentro de las ayudas a favor de proyectos, contribuciones destinadas a sufragar los costes de gestión de la organización. Por todo ello, se puede llegar a desconocer en realidad la cantidad de financiación básica que la Comunidad otorga a una ONG concreta. Igualmente, la sectorialización antes comentada hace que los criterios por los que se han seleccionado las ONG receptoras de esta financiación no respondan a patrones comunes.

Para la Comisión, la justificación de una financiación básica dirigida a la mera existencia de una red de ONG debe basarse en la contribución que realiza para la formación de una "opinión pública europea", mediante la canalización y concertación de las opiniones de las distintas ONG nacionales.

En base a lo anterior, la Comisión considera conveniente aportar el apoyo en líneas presupuestarias específicas para financiación básica y que los criterios y condiciones exigidos para su concesión tengan en cuenta los elementos siguientes²⁷:

- la naturaleza verdaderamente europea de la actividad;
- la representatividad de las ONG europeas que solicitan este tipo de financiación o de los organismos que promueven la ONG o la actividad, y
- la viabilidad financiera a largo plazo de la ONG o la actividad.

En lo que se refiere a la financiación de proyectos, la Comisión parte de la necesidad de que debe revisarse la coherencia de las bases jurídicas que justifican cada línea presupuestaria y determinar, cuando una misma acción pueda financiarse de distintas maneras, los criterios que deben regular la elección del instrumento más adecuado. Para la Comisión han existido un gran número de líneas presupuestarias, cada una con su fundamento jurídico y no organizadas coherentemente, ni por su posición en el presupuesto comunitario ni por la complementariedad de sus objetivos.

De otro lado, se recuerda que en el segundo informe sobre la reforma de la Comisión, el Comité de Expertos Independientes destacó la necesidad de establecer una estructura presupuestaria propicia a una gestión transparente y a un control eficaz, abandonando la distinción entre gastos administrativos y operativos.

²⁷ En el dictamen del CES se valora especialmente la necesidad de que la financiación se base en una lista precisa de criterios y reglas de procedimiento claras que garanticen que las consideraciones políticas no influyan en ella. Igualmente, respecto a la lista de criterios, entiende que si se midiese la representatividad únicamente en función del número de miembros, se estarían ignorando los principios fundamentales de la sociedad civil, puesto que las iniciativas de la sociedad civil surgen con frecuencia allí donde no existe todavía una conciencia generalizada de problemas. Por ello propone el CES que la representatividad se mida también en base a criterios cualitativos teniendo en cuenta la capacidad de aportar propuestas constructivas y un conocimiento especializado en el proceso democrático de formación de la opinión y de decisión.

Por ello, la Comisión a partir de 2001 ha querido reflejar un nuevo enfoque y ha propuesto la incorporación de algunos elementos de presupuestación por actividades²⁸, como aplicación presupuestaria del sistema de gestión sobre actividades, que ha sido considerado un sistema favorable a la mejora de la cultura administrativa que impregna el proceso general de reforma administrativa de la propia Comisión. Precisamente por esto, se señala que la correcta definición de actividades y políticas está condicionada a la propia reforma final de la estructura organizativa de la Comisión²⁹.

C) Los problemas de gestión de subvenciones

Probablemente los problemas más relevantes contenidos en el documento de reflexión de la Comisión sean los relativos a la gestión de subvenciones. En términos generales, estos problemas derivan inicialmente de una gran desproporción entre el personal disponible y la cantidad de recursos financieros que se deben administrar, a lo que debe añadirse la introducción de nuevas garantías financieras. Las alternativas posibles generan a su vez otro tipo de problemas que deben ser examinados.

a) *Organismos intermedios*

Así, una de las soluciones aplicadas ha sido la de delegar actividades administrativas o auxiliares a organismos intermediarios, habiéndose detectado en ocasiones, sin embargo, graves problemas de gestión. Por ello se plantea la necesidad de realizar una evaluación del papel de estos organismos intermediarios y que, de recurrir a sus servicios, se debe velar por que éstos tengan una experiencia muy amplia en el sector de las ONG.

b) *Reducción de proyectos*

Otra de las alternativas planteadas es la de la reducción del número de proyectos a una dimensión que la Comisión pueda realmente gestionar. Para ello se plantean las medidas siguientes:

- aumentar el tamaño mínimo de los proyectos y programas financiados por fondos comunitarios fijando al mismo tiempo, si es preciso, importes mínimos orientativos para los proyectos más pequeños;

²⁸ Ver en este sentido el Acuerdo interinstitucional sobre la disciplina presupuestaria y la mejora del procedimiento presupuestario (2000-2006) DO C 172 de 18 de junio de 1999. Asimismo, ver el Reglamento núm. 1605/2002 del Consejo de 25 de junio de 2002, por el que se aprueba el Reglamento financiero aplicable al presupuesto general de las Comunidades Europeas.

²⁹ Téngase en cuenta que en 1999 la Comisión Prodi inició un proceso de reforma de los servicios administrativos, mediante su agrupación en cuatro sectores funcionales (servicios generales, políticas, relaciones exteriores y servicios internos).

- animar a las ONG a formar consorcios para la presentación y aplicación de los proyectos;
- animar a las ONG a formar redes que incluyan un organismo representativo bien definido encargado de ejercer actividades en nombre de los miembros de la red;
- lanzar contratos de programa, en especial para las ONG que colaboran desde hace tiempo, por los cuales la Comisión y éstas establezcan un programa marco, basado en las políticas y estrategias de las ONG, para la realización de actividades que serían controladas *a posteriori* por la Comisión, y
- prever subvenciones generales a reserva de la evaluación de los resultados pasados de las ONG en cuestión, con el fin de facilitar fondos a las ONG individuales y a las redes de ONG para financiar pequeñas actividades enmarcadas en un programa de trabajo convenido.

c) *Garantías financieras*

El documento señala la necesidad de generalizar las garantías financieras ya adelantadas por la Comisión en 1999 en el ámbito de las relaciones exteriores y que se han probado viables tanto para la Comisión como para las ONG. Estas medidas son las siguientes:

- Para toda subvención igual o superior a 100.000 euros se requerirá que las organizaciones beneficiarias presenten un informe sobre la auditoría financiera de la organización, realizada por un contable registrado independiente o una auditoría, sobre el uso de la subvención, durante o después de la ejecución de la acción.
- Se requerirá una garantía financiera para pagos o adelantos iguales o superiores a 1 millón de euros. Podrán admitirse excepciones cuando los programas sean ejecutados por ONG de la UE que tengan una larga tradición de colaboración satisfactoria con la Comisión, se considere que cumplen los criterios técnicos y operativos de la Comisión y de otras ONG reconocidas internacionalmente y por ello son apoyadas por otros donantes bilaterales o internacionales.
- Además de la supervisión periódica de las operaciones en curso, los servicios de la Comisión llevarán a cabo auditorías por muestreo aleatorio para comprobar el funcionamiento de las operaciones, particularmente las pequeñas que no son sistemáticamente auditadas.

d) *Tratamiento de la información*

La Comisión señala en su documento que, tanto la Inspección General de Servicios como el último informe sobre la reforma de la Comisión del Comité de Expertos Independientes, destacaron la necesidad de que los servicios de la Comisión dispusiesen de una fuente de información fiable sobre los beneficia-

rios de las subvenciones y las subvenciones ya concedidas o en curso de efectuarse su pago.

En función de lo anterior, la Comisión se propone introducir mejoras en el sistema de información con la inclusión de los elementos siguientes:

- una base de datos con información precisa de las ONG: perfil operativo y financiero, realizaciones previas, proyectos financiados por la UE y otros donantes, y
- sistemas de registro para los beneficiarios de subvenciones (incluidas las ONG) basados en un estudio detenido de su organización, estructura y capacidad financiera, realizado mediante auditorías exteriores.

A mi juicio, como conclusión a este apartado, debería tenerse en cuenta que toda política pública no sólo requiere de un elemento de diagnóstico y una definición del tratamiento, sino que es necesario designar el o los sujetos que deben aplicarlo y diseñar una estrategia que indique el proceso de implantación de las medidas propuestas.

2.3. El tercer sector como protagonista del diálogo civil

Todos los documentos anteriores, más el Dictamen del CES sobre “El papel y la contribución de la sociedad civil organizada en la construcción europea”³⁰ y el propio Libro Blanco sobre la Gobernanza Europea³¹, se refieren al papel que desempeña el tercer sector como protagonista del diálogo social con las instituciones comunitarias.

A) El tercer sector como elemento de la democracia

Este diálogo tiene, sin embargo, una pluralidad de manifestaciones, la más importante de las cuales es, sin duda, el valor que el tercer sector aporta a la propia sociedad por el mero hecho de su existencia, poniendo en práctica uno de los elementos cruciales de la democracia que es la libertad del movimiento asociativo. En la medida en que la libertad es producto de la diversidad y la igualdad es fruto de la solidaridad, el tercer sector realiza una feliz compatibilización de estos dos valores centrales del pensamiento moderno. El individuo al asociarse realiza una opción de libertad, pero al mismo tiempo experimenta la dimensión social de unirse a otros en la defensa de un interés que el mismo hecho asociativo demuestra que no es indivi-

³⁰ Dictamen del Comité Económico y Social de 28 de enero de 1999, sobre “El papel y la contribución de la sociedad civil organizada en la construcción europea” (DO C 329 de 17 de noviembre de 1999).

³¹ COM (2001) 428.

dual, sino que contiene una dimensión colectiva. Al mismo tiempo, la generalización de intereses, necesidades, deseos o voluntades individuales en torno a nuevos temas ayudan al resto de la sociedad y a sus instituciones a detectar las tendencias del cambio social.

La existencia de redes organizadas de intereses ciudadanos es, así, un valor social que las instituciones comunitarias han querido resaltar como un componente de la democracia de la Unión Europea especialmente exigible a los países candidatos a la ampliación. Por ello, la Comisión y el CES en todos sus documentos han hecho especial énfasis en la necesaria colaboración del tercer sector europeo en la labor de creación y consolidación de un movimiento asociativo en dichos países.

B) La participación del tercer sector en el proceso de toma de decisiones

El fenómeno de la participación administrativa no deja de ser un elemento de la participación política en aplicación de decisiones concretas, y de una forma específica de esta participación ya hemos hablado más arriba al referirnos al ámbito de la actividad de tercer sector en la gestión de servicios. La otra forma de participación de la que vamos a hablar ahora se refiere a la participación en el proceso de adopción de decisiones que pueden tener un reflejo de carácter normativo o de simple resolución administrativa.

El concepto de democracia participativa se ha abierto paso, junto con el de democracia representativa, como un complemento de la misma. Si bien el principio democrático exige que la adopción final de la decisión sea llevada a cabo por la representación de la mayoría, nada niega que en dicho proceso los sectores afectados por la decisión participen de forma activa. El conjunto de documentos que comentamos reconocen el papel del tercer sector en organizar y dar voz a sectores que por sí mismos, especialmente en los sectores de mayor marginalidad y exclusión, nunca hubieran sido oídos.

De otro lado, en la medida en que las Administraciones cuentan con la colaboración de organizaciones externas a la misma para la ejecución de las decisiones adoptadas, el principio de eficacia administrativa exige que quienes han conocido de forma directa los problemas de la aplicación de una medida sean consultados a la hora de la adopción de una medida similar o de una propuesta de cambio operativo.

Por todo ello no debe extrañar que, al igual que sucede dentro de los Estados, en la Unión Europea se cuente con los representantes de los colectivos sociales en los diferentes niveles y etapas de los procesos decisorios.

Existe, así, la práctica de las reuniones sistemáticas y periódicas con las ONG para discutir las políticas del sector. Ejemplo de ello son, además de la celebración de foros, como el Foro Europeo de Política Social, las reuniones trimestrales del Comité de enlace de las ONG de desarrollo o las reuniones

semestrales entre el Director General de Medio Ambiente y el "Grupo de las Ocho" (que engloba las principales ONG del sector) para discutir el programa de trabajo de la propia Dirección General.

También se ha llevado a cabo una experiencia de mayor formalización, introduciendo a las ONG en los procedimientos consultivos. El de mayor impacto y singularidad ha sido, sin duda, la creación del Comité Consultivo de Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones creado en el seno de la Dirección General XXIII (Política empresarial, comercio, turismo y economía social) para asesorarla en el terreno de la Economía Social.

Sin embargo, en el ámbito de la "comitología", especialmente en el sector agrícola, desde sus inicios se ha practicado la consulta sistemática a las ONG y a las asociaciones profesionales. En el reglamento interno estándar³² aprobado por el Consejo en aplicación de la Decisión 1999/468/CE, de 28 de junio, por la que se establecen los procedimientos para el ejercicio de las competencias de ejecución atribuidas a la Comisión³³, se prevé en su artículo 8 que el Presidente del Comité, por propia iniciativa o a petición de un miembro, pueda convocar a un experto para manifestar su opinión en asuntos concretos. Igualmente, el reglamento interno de cada Comité puede prever la invitación de representantes de organizaciones a la asistencia a las reuniones del mismo. Esta es una buena base formal para ir extendiendo la participación de ONG representativas de redes europeas en los asuntos cotidianos de la Comisión, que como veremos a continuación, podría ser un elemento añadido para la consecución de los fines de supranacionalidad propios de un proceso continuo de integración europea.

C) El tercer sector como elemento para la creación de una opinión pública europea

Es sabido que el proceso de integración europea ha sido criticado en muchas ocasiones por su falta de implicación con los ciudadanos. Pero del mismo modo, la vida cotidiana de los ciudadanos se circunscribe a una realidad muy inmediata, donde se producen los procesos de identificación social y cultural. El mismo hecho de que el proceso de integración política sea tan lento y complejo y que hasta ahora tenga siempre como marco de referencia la presencia de los Estados nacionales, hace que sean mayoritarias las situaciones en las que los intereses se han concebido en marcos territoriales infracomunitarios.

Ante esta realidad, no es extraño que las instituciones comunitarias vean en la constitución de un tercer sector paneuropeo una importante vía para contribuir a impulsar los procesos de integración.

³² DO C 038 de 6 de febrero de 2001.

³³ DO L 184 de 17 de julio de 1999.

La tendencia natural de las asociaciones a establecer contactos supranacionales, unida a la conveniencia de establecer estos lazos a nivel europeo para fortalecer su influencia en los foros de decisión, como vimos anteriormente, hace prever que seguirá creciendo el proceso de establecimiento de redes europeas.

La importancia de dichas redes tiene a mi juicio una triple manifestación, que ha sido destacada en los documentos que se vienen comentando. De una parte, su participación en los procesos de decisión hace que tales decisiones no sean vistas por los ciudadanos como asuntos institucionales, sino como problemas que les afectan en su vida cotidiana. Ello contribuye a la comprensión y posterior aceptación de que un nutrido grupo de problemas de las sociedades de los Estados miembros tienen su mejor solución a nivel comunitario.

De otro lado, la propia realidad de funcionamiento de cada red europea, no implica sólo el puro elemento representativo, sino también genera necesariamente una dinámica de composición de intereses entre los distintos grupos nacionales que componen la red. De esta forma, las redes europeas del tercer sector coadyuvan en la formulación de soluciones supranacionales, que sirvan para superar la práctica de defensa de los intereses meramente nacionales.

Finalmente, su propio funcionamiento produce también la elevación a escala europea de los beneficios que el asociacionismo ha reportado a escala nacional, entre los que se encuentra la capacidad, ya antes señalada, de detectar los nuevos procesos del cambio social y el intercambio de informaciones sobre la evolución y dimensión de los problemas sociales presentes en los distintos territorios de la Unión.

D) El Comité Económico y Social como lugar de encuentro de la sociedad civil organizada

En los distintos dictámenes del CES se ha puesto permanentemente de manifiesto su vocación de constituirse en el lugar de encuentro de la sociedad civil organizada³⁴.

Ya al inicio de este trabajo señalábamos esta presencia institucional en la cual, en los Tratados actualmente vigentes, al final de una larga lista de representantes de sectores esencialmente económicos, se añadían a los representantes de

³⁴ Así, en el dictamen sobre "El papel y la contribución de la sociedad civil organizada en la construcción europea" de 28 de enero de 1999, se puede leer en su punto 9.6: "La sociedad civil organizada tiene, por tanto, el importante cometido, a nivel europeo, de prestar su contribución en un discurso público y democrático. El Comité, como foro de la sociedad civil organizada, está en condiciones de garantizar la proximidad al ciudadano y de contribuir al proceso democrático de formación de la voluntad política. Sus miembros son representantes directos de la sociedad civil organizada y representan en su conjunto la red de asociaciones de comunicación que, en tanto emanación de la vida real, constituyen la necesaria base de acción de la sociedad civil".

las profesiones liberales y del interés general, lo cual habla de la descompensación entre la parte "económica" y la parte "social" del mencionado Comité.

Esta realidad ha sido expresamente combatida por el propio Comité, el cual, en su Dictamen sobre la Conferencia Intergubernamental con ocasión del Tratado de Niza, propuso una reformulación del artículo 257 del TCE en los términos siguientes: "El Comité estará compuesto por representantes de los diferentes componentes de carácter económico y social de la sociedad civil organizada".

El resultado final del Tratado de Niza, como vimos al principio de este trabajo, ha sido una solución de compromiso, en la cual se mantiene la lista de sectores, a la que se ha añadido el de los consumidores, pero a estos se les denomina genéricamente "componentes de carácter económico y social de la sociedad civil organizada".

En el Libro Blanco sobre la Gobernanza Europea, la Comisión ha resaltado este cambio señalando que el Comité ha asumido un nuevo papel en el desarrollo de una mutua responsabilidad entre las instituciones y la sociedad civil y que tal cambio será objeto de consideración, recordando a los Estados miembros que tengan este nuevo papel en cuenta a la hora de proponer los miembros de dicho Comité.

Esta nueva realidad afecta, de un lado, al problema de la definición del tercer sector, ya que el concepto de sociedad civil contenido en el Comité, al incluir a los representantes sindicales y de la patronal, excede del concepto de asociacionismo manejado por la Comisión en sus documentos, no está claro que integre a los representantes de las fundaciones, y es diferente del de ONG y del de asociaciones de solidaridad. De otra parte, supone un intento de institucionalización del tercer sector³⁵, que puede ser contestado por el propio movimiento asociacionista, al entender que su forma de designación, de origen gubernamental, no les dota de un estatuto de independencia respecto de las políticas del Consejo que constituye la principal institución de la Unión.

3. El tercer sector en las políticas sectoriales comunitarias

A lo largo de este trabajo ya se ha mencionado en varias ocasiones que en el seno de la Comisión ha tenido lugar desde hace tiempo una práctica de colaboración con las organizaciones representativas del tercer sector.

³⁵ En el punto 10.3.6 del Dictamen mencionado en la nota anterior, por contraposición a la representatividad del Parlamento basada en la identidad nacional de los ciudadanos, el Comité se plantea como una institución de legitimidad complementaria en los siguientes términos: "Pero la identidad del ciudadano se materializa también a través de su pertenencia a grupos sociales en la forma diversa de la sociedad civil organizada. La representación del PE no cubre estos criterios de identidad relativos a su función en el marco de la sociedad civil organizada. Pero son precisamente esos criterios de identidad los que tiene en cuenta el Comité como representante de la sociedad civil organizada: el Comité contribuye, así, a la democratización a nivel europeo y puede demostrar al Parlamento que constituye un auténtico valor añadido en el proceso democrático de toma de decisiones europeo. Por sus competencias, el Comité no puede ser un competidor del Parlamento, sino que constituye un complemento lógico de su legitimidad".

Analizaremos a continuación dos de estas formas de colaboración, las relativas a la cooperación al desarrollo y al medio ambiente, en las que se manifiesta esencialmente la funcionalidad del procedimiento empleado en relación con el objetivo de la política pública en cuestión; en un caso la financiación y el fomento de proyectos de actuación, y en otro la financiación y el fomento de las propias organizaciones.

Se trata, además, de dos sectores significativos, ya que el primero cuenta con una larga tradición de colaboración y el segundo ha introducido los mecanismos que pueden considerarse los más evolucionados para la regulación de las relaciones de colaboración entre la Comunidad Europea y el tercer sector.

3.1. Acciones en los ámbitos que afectan a los países en desarrollo

Las acciones de las ONG en los ámbitos que afectan a los países en desarrollo son objeto de cofinanciación por parte de la Comunidad en base a lo establecido en el Reglamento (CE) 1658/98 del Consejo de 17 de julio de 1998³⁶.

Este tipo de acciones fue analizado ya formalmente por la Comisión en 1975, que elaboró las orientaciones generales y los criterios y modalidades de utilización de los créditos puestos al servicio de este objetivo. En función de ello, a partir de 1976 tuvo lugar la aparición de una partida presupuestaria dedicada a la cofinanciación que ha tenido un crecimiento exponencial, pasando de los 2,5 millones de ecus de 1976 a 174 millones de ecus en 1995.

A) Acciones cofinanciadas y criterios de selección

A través de esta vía se cofinancian tres tipos de actividades: las dirigidas a satisfacer de forma directa las necesidades fundamentales de las poblaciones desfavorecidas en los países en desarrollo; las acciones de sensibilización y de información de la opinión pública europea sobre los problemas de desarrollo en dichos países y en las relaciones entre los países en desarrollo y los países industrializados, y las acciones que tengan como objetivo reforzar la cooperación y coordinación entre las ONG de los Estados miembros y entre aquellas y las instituciones comunitarias. Se trata de actividades complementarias de un proceso global de cooperación, en el que se tiene en cuenta, tanto el objetivo básico perseguido de forma inmediata —la ayuda al desarrollo—, como otros dos objetivos instrumentales a medio plazo. Así, la sensibilización de la opinión pública que constituye la base democrática de las instituciones comunitarias comparte el

³⁶ DO L 213 de 30 de julio de 1998.

objetivo final evitando una reacción contra el destino de recursos económicos públicos que no revierten directamente en las sociedades que los han aportado. Igualmente, el reforzamiento de los propios agentes de la cooperación, las ONG, sólo puede contribuir a un mayor éxito de la política diseñada.

Con relación a las acciones dirigidas a satisfacer las necesidades de los países en desarrollo, se priman ante todo las que estén basadas en iniciativas de los interlocutores en dichos países, y tienen como primer requisito, precisamente, que se lleven a cabo en colaboración con un interlocutor del país de referencia.

Su ámbito material está limitado a tres objetivos: la lucha contra la pobreza, la mejora de la calidad de vida y la capacidad de desarrollo endógena de los beneficiarios. Estos objetivos, a su vez, deben desarrollarse bajo tres modalidades: el desarrollo local rural y urbano en sectores sociales y económicos; el desarrollo de recursos humanos, especialmente a través de la formación, y el apoyo institucional a los interlocutores elegidos. Un último conjunto de criterios, regidos todos ellos por la regla general de atender a la calidad de las acciones planteadas, se refiere a aquellas concreciones de las acciones que se tendrán especialmente en cuenta:

- el refuerzo de la sociedad civil y del desarrollo participativo;
- la promoción y la defensa de los derechos humanos y de la democracia;
- el papel de la mujer en el desarrollo;
- el desarrollo sostenible;
- la defensa de las culturas amenazadas, en particular las culturas indígenas en peligro, y
- la protección y la mejora de la situación de los niños.

Por su parte, las acciones dirigidas a la sensibilización de la opinión pública europea tienen como requisito previo que los grupos que constituyen su objetivo estén bien definidos, que los temas sean pertinentes, que estén basados en un análisis equilibrado y un conocimiento adecuado de los temas y de los grupos elegidos y que tengan una dimensión europea.

También en este caso, de entre este conjunto de acciones se privilegian en base al criterio general de la calidad y se tienen en cuenta especialmente las que:

- hagan hincapié en la interdependencia entre los Estados miembros y los países en desarrollo;
- estén dirigidas a transmitir un mensaje capaz de movilizar a la población a favor de un mejor equilibrio Norte-Sur;
- fomenten la colaboración entre ONG, y
- permitan la participación activa de los interlocutores de los países en desarrollo.

Respecto a las acciones de refuerzo de la cooperación y coordinación entre las ONG y entre éstas y las instituciones comunitarias, se indica únicamente que deben estar especialmente encaminadas al desarrollo de redes apropiadas de intercambio de información y comunicación.

Aparecen además un nuevo criterio y tres prioridades más, que sistemáticamente deberían ser predicables de los tres tipos de acciones, pero que en base a su contenido, son sólo aplicables prácticamente a las acciones directas de fomento al desarrollo. El nuevo criterio se refiere al "efecto previsible de desarrollo" en el país de que se trate y las nuevas prioridades son:

- el impacto sostenible en el diseño del proyecto;
- la claridad en la definición y el seguimiento de los objetivos e indicadores de realización de todos los proyectos, y
- la coherencia con otras acciones de desarrollo de agentes descentralizados, evitando la incompatibilidad con otros instrumentos de cooperación comunitaria.

Si nos fijamos, para determinar una acción en un área ya sectorial, se utilizan criterios especializados para cada tipo de acción, lo que nos sigue confirmando que el principio de transparencia no se puede combatir en base a una discusión sobre la calidad y acierto de los criterios utilizados, salvo casos de evidente desproporcionalidad entre el objetivo y los criterios, sino que la transparencia resulta de su previa definición y de la publicidad dada a su forma de interpretación.

Además, debe señalarse que en este tipo de proyectos de cofinanciación, se traslada por la vía de los requisitos y de las prioridades, un marco de orientación política definido por las instituciones comunitarias. Podría alegarse que la necesaria aceptación de dicho marco implica una pérdida de la autonomía e independencia de las ONG participantes. Sin embargo, no es así, ya que nos estamos refiriendo a cofinanciación de proyectos concretos, no a una financiación básica dirigida al movimiento de las ONG en general. Por ello, quien oferta una financiación puede legítimamente imponer los objetivos concretos que pretende perseguir y, todavía más, si quien financia es una institución democrática, no puede por menos que expresar el sentido de la dirección política de la mayoría que le ampara.

No obstante, es discutible, refiriéndonos especialmente a la acción de apoyo directo al desarrollo, si la amplitud de los objetivos y de las líneas prioritarias permiten que la acción se dirija a cualquier acción de desarrollo y que tales prioridades juegan más como un requisito de especificación y presentación de la acción propuesta que como un criterio selectivo. A ello hay que añadir que el Reglamento finalmente impone tres criterios especialmente cualificados que no se priorizan entre sí. Me refiero a las propuestas provenientes del interlocutor local, a la calidad del proyecto y al efecto previsible del mismo.

Por ello, algo que falta a este Reglamento para perfeccionar la transparencia del proceso es la obligación de publicitar la interpretación de estos criterios y el grado de ponderación con que han intervenido en las decisiones finales.

B) Los criterios de selección de las ONG

En el Reglamento 1658/98 aparecen dos tipos de criterios de selección de las ONG que pueden acceder a la financiación comunitaria prevista. La redacción de la norma, sin embargo, nos obliga a realizar algún tipo de consideración para calificar adecuadamente los dos conjuntos de criterios utilizados. De una parte, un conjunto de criterios aparecen más como normas calificadoras de la estructura estatutaria de la organización, mientras que el otro grupo de criterios tienden a calificar las actuaciones o funciones de la organización. Pero también estos conjuntos de criterios actúan con una distinta forma de selección, ya que mientras los primeros son claramente requisitos imprescindibles que debe cumplir cualquier organización que pretenda acceder a la financiación comunitaria, los segundos se articulan como criterios valorativos para obtener una mayor o menor financiación. En definitiva, como veremos, los primeros intentan describir los requisitos mínimos que deben cumplir las ONG como entidades jurídicas, y los segundos contemplan las condiciones de dichas ONG para ser cualificadas como especializadas en cooperación para el desarrollo.

El primer grupo de condiciones son las siguientes:

- estar constituidas como organizaciones autónomas sin fines lucrativos en un Estado miembro con arreglo a la legislación de dicho Estado;
- tener su sede en un Estado miembro; dicha sede deberá ser el centro principal de todas las decisiones relativas a las acciones cofinanciadas, y
- la mayor parte de sus recursos financieros deberá ser de origen europeo.

Debe empezarse por señalar que los requisitos constitutivos de cada organización son los señalados por la normativa de cada Estado miembro, por lo que pueden ser diferentes entre sí. Más importancia tiene la utilización del concepto de autonomía referido a la organización sin fines lucrativos. Una acepción estricta consentiría entender que se está meramente exigiendo el criterio de la existencia de una capacidad jurídica de decisión propia. Es decir, que sus decisiones no estuviesen condicionadas formalmente a ratificaciones o a aprobaciones de otra organización o entidad. Desde una perspectiva más amplia podría exigirse la autonomía desde una perspectiva material, referida a la ausencia de dependencia material de otras organizaciones, de forma similar a lo establecido con relación a las ayudas públicas. Esta segunda acepción, salvo en aquellas ocasiones en las que la ONG en cuestión no fuese más que una organización de paja instrumental de una política gubernamental, no debería ser utilizada, ya que su aplicación dejaría fuera de estos requisitos a todas las federaciones o confe-

deraciones, lo que redundaría en un efecto contrario a la constitución de redes de ámbito europeo, que, como sabemos, es uno de los propósitos genéricos de la Comunidad con relación al movimiento asociacionista.

En lo relativo a la sede, lo más significativo es su relación con el lugar de toma de decisiones. Ello resuelve, de entrada, el problema de la eventual tendencia a la ubicación de la sede en función del lugar de realización de las actividades de cooperación al desarrollo. Pero, además, debe prestarse atención a la redacción estatutaria de la organización, ya que la sede de la misma será el lugar donde deban actuar los órganos ejecutivos. Ello no quiere decir, sin embargo, que no puedan realizarse reuniones ejecutivas en el país objeto de la cooperación con la participación de los interlocutores locales, aunque no se trate de reuniones de aplicación de decisiones ya adoptadas, puesto que ello significaría un menosprecio del interlocutor local o la misma frustración del proyecto. Lo que quiere salvaguardar la norma es que se trate de ONG comunitarias, no de sucursales locales de otras ONG de otro ámbito territorial.

Respecto del requisito de que la mayor parte de los recursos deben ser de origen europeo, se plantea en primer lugar un problema de definición geográfica de lo que constituye Europa que afecta esencialmente a países de la ex Unión Soviética. Igualmente, surge un problema de relaciones geopolíticas en función de territorios fuera de Europa que mantienen complejas relaciones de Derecho internacional con Estados europeos y especialmente con Estados comunitarios; como puede ser el caso de Groenlandia o el de eventuales relaciones de protectorado. Fuera de estos casos límite, lo que parece claro es que la norma no se refiere a financiaciones provenientes de países comunitarios, sino "europeos", por lo que los recursos obtenidos en países como Noruega, Suiza o Rusia formarían parte de la mayoría financiera de origen europeo.

El segundo grupo de criterios utilizados por el Reglamento 1658/98 se refiere a una serie de elementos que deben ser tenidos en cuenta para graduar el acceso de las ONG a la financiación disponible. Estos elementos son:

- su capacidad de movilizar la solidaridad efectiva de la población europea para sus actividades en el ámbito del desarrollo;
- la prioridad que conceda al desarrollo y su experiencia en la materia;
- su capacidad de gestión administrativa y financiera;
- en la medida de lo posible, su conocimiento del sector y del país de que se trate, y
- su capacidad de respaldar acciones de desarrollo propuestas por las personas asociadas situadas en los países de desarrollo y la naturaleza y el alcance de sus vínculos con organizaciones parecidas en los países en desarrollo.

Estos criterios están dirigidos a primar aquellas ONG que cuentan con una experiencia y una especialización en las actividades de cooperación al desarrollo. Desde un punto de vista funcionalista, esta prima de la previsible eficacia de la especialización no es rechazable, dada la necesidad de aportar resultados operativos en este tipo de políticas. Sin embargo, también es cierto que toda organización compleja debe permitir el ingreso de nuevos agentes que evite procesos de esclerotización o de corporativización.

Si nos fijamos en los elementos antes indicados, sólo tres de los señalados pueden ser reunidos por ONG que no se hayan previamente especializado en el sector. Estos son los de capacidad de gestión administrativa y financiera, los del conocimiento del país de que se trate y los de la capacidad de respaldar acciones de desarrollo propuestas por las personas asociadas situadas en los países de desarrollo. Pero, a su vez, se trata de elementos que sólo podemos encontrar en una ONG de relieve que estuviese actuando en otros sectores y quisiera ampliar o completar su actividad operando en la cooperación al desarrollo. En todo caso, su capacidad de competir se ve reducida a casi un tercio.

A ello hay que añadir que estos elementos dejan poco espacio a organizaciones nuevas que surjan en el sector, que por lógica tendrán una capacidad limitada, las cuales sólo tendrían un espacio para acceder a la financiación en base al elemento de dar absoluta prioridad al desarrollo, lo que haría que la eventual capacidad innovadora de sus proyectos o metodología de actuación no pudiera ser recompensada. Por ello, en mi opinión, deberían abrirse dos vías de financiación. Una para las ONG asentadas en el sector y otra para las ONG de creación reciente, a las que, además de requisitos razonables de capacidad de gestión administrativa y financiera, se las valorase por los proyectos presentados.

Lo anterior puede llevarse a cabo si se interpretase que las condiciones de especialización exigidas a las ONG no son un requisito excluyente, que no da lugar a que el proyecto presentado sea examinado. En efecto, los tres requisitos horizontales de los proyectos que vimos anteriormente, a saber, que la iniciativa provenga del interlocutor local, que la acción sea de calidad y que tenga un efecto previsible de desarrollo, pueden aparecer en los proyectos presentados por una joven ONG, por lo que no se la debería eliminar por carecer de experiencia previa en el sector. Igualmente, las ONG de peso en el campo del desarrollo, contarán con más recursos para cumplir con los requisitos antes señalados.

En definitiva, la lógica de funcionamiento prevista implicaría, en primer lugar, una eliminación de las ONG que no cumplieren con los requisitos formales de tratarse de una ONG comunitaria. En segundo lugar, una valoración de la especialización que no fuese necesariamente selectiva, salvo respecto de aquellas que bajo ningún punto de vista están relacionadas con los elementos descritos, y, por último, una decisión final basada esencialmente en los proyectos en los que, al momento de evaluar su calidad, ésta pueda venir determinada por una fiabilidad basada en la experiencia o en las características innovadoras de la propuesta.

C) Aspectos financieros

En términos generales, podría decirse que la financiación prevista para las acciones de cooperación al desarrollo cubren todo tipo de gastos necesarios para la realización del proyecto. En cualquier caso, el Reglamento 1658/98 especifica los siguientes:

- gastos de inversión;
- gastos de funcionamiento, relacionados con las inversiones, velando al mismo tiempo que los proyectos sigan siendo viables tras el cese de la ayuda exterior, y
- todo gasto necesario para la buena ejecución de las acciones cofinanciadas, incluidos los gastos administrativos de las ONG o de redes de ONG.

Como vemos, este tipo de financiación permite una gran flexibilidad en su uso, ya que posibilita que una parte del funcionamiento de la propia ONG sea financiada vía proyectos. Sin embargo, ello no quiere decir que no deba valorarse adecuadamente el hecho de que la mayor parte de los recursos lleguen a su destinatario final, como parte de la misma evaluación de la calidad del proyecto. En este sentido, deberían ser tenidos en cuenta hechos tales como si los gastos de inversión se realizan a través de la contratación de la obra o de los equipos con empresas locales, al efecto de multiplicar el efecto de la inversión en la mejora de la economía local.

En todo caso, viene establecido que el porcentaje de participación comunitaria, de cuya existencia la ONG perceptora tiene obligación de informar a sus interlocutores, no superará normalmente el 50 por 100 de los costes totales o el 75 por 100 de las aportaciones financieras totales, salvo en casos excepcionales. Sin determinarse cuáles son los criterios que consienten la excepción, sí se establece un techo máximo de financiación comunitaria, incluso para estos casos, que alcanzaría hasta el 85 por 100 de las aportaciones financieras totales.

Esta forma de cálculo permite que las aportaciones no financiadas por la Comunidad puedan provenir de los propios agentes o interlocutores del lugar donde se realiza la acción, lo que constituye, además, una de las tareas que las propias ONG, de acuerdo con el Reglamento, deben alentar dentro de los límites de sus posibilidades y en función de la naturaleza de cada acción. Esta contribución, que puede ser en especie o financiera, tiene el pleno sentido de resaltar el vínculo de cooperación y de predeterminar la propia capacidad de los interlocutores como gestores de recursos, lo que constituye un valor añadido para la continuidad del proyecto una vez finalizado.

Si se produjese la circunstancia de una variación especialmente importante en los tipos de cambio en detrimento de los beneficiarios finales, la ONG interesada podrá acudir a la Comisión para que ésta adopte las medidas adecuadas que neutralicen los efectos de la variación del cambio. No se establecen,

por el contrario, medidas de recuperación de las cantidades aportadas por la Comisión cuando la variación del tipo de cambio sea especialmente favorable. En estos casos, debería procederse a una revisión del proyecto para ampliar sus objetivos o el número de sus beneficiarios, pues dado que dichos fondos consienten cubrir los gastos de organización de la ONG, los ahorros por variación de cambio en el país en desarrollo podrían perder el sentido de su destino originario.

El principio según el cual las ayudas a la cooperación no deben retornar a sus financiadores aparece en el propio Reglamento cuando declara que las ayudas financiadas no serán reembolsables, ni siquiera en el caso de contribuciones a los fondos de maniobra en el marco de proyectos de microcrédito. En estos casos, los importes de los minipréstamos reembolsados al fondo de maniobra por los beneficiarios finales, podrán volver a ser utilizados para nuevos minipréstamos a favor de otros beneficiarios finales.

D. La transparencia de la concesión de ayudas

El plazo para resolver la concesión de ayudas es de seis meses a partir de la recepción de la solicitud o de la información adicional requerida. La denegación debe ser motivada en forma tal que las justificaciones alegadas sean verificables, lo que impide la mera motivación formal. Cuando los programas superen la cifra de 2 millones de euros, las decisiones sobre su financiación serán adoptadas por un Comité compuesto por representantes de los Estados miembros y presidido por un representante de la Comisión.

Todos los contratos de cofinanciación estarán sometidos a los controles *in situ* de la Comisión o del Tribunal de Cuentas. Además, la Comisión debe informar a los Estados miembros cada tres meses de los proyectos aprobados, indicando sus importes, naturaleza, país beneficiario y organización asociada. Si la financiación comunitaria supera el millón de euros, esta información deberá hacerse constar en un anexo.

A su vez, la Comisión, durante el segundo semestre, después de cada ejercicio presupuestario, debe presentar un informe anual al Parlamento y al Consejo en que se informe sobre las ONG que hayan tenido acceso a la cofinanciación, el resumen de las acciones financiadas, una evaluación de la ejecución del Reglamento 1658/98 y las orientaciones generales para el año siguiente que serán determinadas a través de un Comité.

Finalmente, la Comisión también está encargada de evaluar periódicamente las acciones cofinanciadas con la finalidad de comprobar la realización de los objetivos previstos y de elaborar las líneas directrices que permitan mejorar la eficacia de futuras acciones. Un resumen de estas evaluaciones se presentará al Comité que otorga las ayudas superiores a los dos millones de euros, estando los informes de evaluación a disposición de los Estados miembros que lo soliciten.

No aparece prevista, en cambio, su publicación en el DOCE para general conocimiento de todos, especialmente del resto de las ONG, si bien éstas pueden ejercitar su derecho de acceso a los documentos de las instituciones comunitarias³⁷.

3.2. El Programa de acción comunitario de fomento de ONG dedicadas a la protección del medio ambiente

En 1997 tuvo lugar la aprobación de un Programa comunitario de fomento de las ONG dedicadas principalmente a la protección del medio ambiente³⁸, cuya evaluación motivó su continuación, que se ha formalizado con la "Decisión 466/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 1 de marzo de 2002, por el que se aprueba un programa de acción comunitario de fomento de las organizaciones no gubernamentales dedicadas principalmente a la protección del medio ambiente"³⁹.

La continuación del programa venía avalada también por la redacción del Sexto Programa de Acción en materia de Medio Ambiente⁴⁰ en cuyas propuestas se puede encontrar la necesidad de hacer partícipes a las ONG en el diálogo necesario para la determinación de la política comunitaria de medio ambiente y la más concreta de un apoyo expreso a las ONG, incluido el de su financiación.

El propio preámbulo de la Decisión se encarga de señalar la utilidad de la contribución de las ONG en su participación en medidas concretas de protección y en la realización de actividades destinadas a la toma de conciencia de la opinión pública europea en materia ambiental.

Para la Comunidad es vital el conocimiento de la realidad ambiental, por ello considera que las ONG son esenciales para coordinar y canalizar hacia la Comisión información y opiniones acerca de las perspectivas nuevas y nacientes en relación con temas tales como la protección de la naturaleza y los problemas medioambientales transfronterizos, dado que, en opinión de la propia Comunidad, tales problemas no reciben una atención suficiente a nivel estatal, regional o local.

³⁷ Ver en este sentido el Reglamento (CE) 1049/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 30 de mayo de 2001, relativo al acceso del público a los documentos del Parlamento Europeo, del Consejo y de la Comisión. DO L 145 de 31 de mayo de 2001.

³⁸ Decisión 97/872/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 1997. DO L 354 de 30 de diciembre de 1997.

³⁹ DO L 75 de 16 de marzo de 2002.

⁴⁰ Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones de 24 de enero de 2001 sobre el Sexto Programa de Acción de las Comunidades Europeas en materia de Medio Ambiente " Medio Ambiente 2010: el futuro está en nuestras manos". COM (2001) 31 final.

Se constata, así, cómo en ocasiones el tercer sector puede actuar como órgano que constata una realidad que las autoridades no puedan o no quieran ver y genere un vínculo de comunicación con niveles de gobierno superiores que requieren dicha información para la propia planificación de sus políticas, especialmente de aquellas como las ambientales que tienden a tener una dimensión universal.

A) La delimitación de los beneficiarios del Programa

La delimitación de los beneficiarios del programa se lleva a cabo a través de la acumulación de tres elementos: la definición del objeto de la ayuda; los requisitos aplicables a las ONG, y los sectores prioritarios señalados.

Con relación a la definición del objeto de la ayuda, ésta se refiere, en términos generales, al fomento de las ONG dedicadas al medio ambiente. Sin embargo, este objetivo general se concreta mediante una cualificación de las ONG cuyas actividades impliquen una contribución o una capacidad de contribuir al desarrollo y ejecución de la política y la legislación comunitaria. Es decir, esta primera concreción del objeto hace que no se dirija el Programa a fomentar cualquier ONG ambiental, sino aquellas que colaboran o que tienen la capacidad de estar en condiciones de colaborar con las políticas ambientales comunitarias. Se apoya así el grado de participación en la materialidad de las políticas.

Un segundo aspecto del objeto viene señalado por el deseo de la norma de promover la participación sistemática de las ONG en todas las fases del procedimiento de decisión de la política ambiental de la Comunidad, garantizando una representación adecuada en las reuniones de consulta y en los debates públicos de las partes implicadas. Se trata, ahora, de financiar el proceso participativo en su vertiente formal.

Por último, el programa tiene como cometido el fortalecimiento de las pequeñas asociaciones regionales o locales "que trabajan en la aplicación del acervo comunitario con respecto al medio ambiente y al desarrollo sostenible en su ámbito local". Este aspecto tiene una importancia nada desdeñable pues está reflejando una de las esencias de toda política ambiental que es la de su conexión directa con el territorio. En efecto, no se trata únicamente de apoyar las grandes ONG, que por su dimensión y forma de funcionamiento pueden estar incluso próximas a los propios aparatos públicos, sino también a aquellas organizaciones que, por tener una identificación con los valores ambientales de un territorio determinado, están en mejores condiciones de identificar con mayor grado de inmediatez los deterioros ambientales y de buscar soluciones aceptadas por la comunidad sobre fórmulas de desarrollo sostenible.

En todo caso, los requisitos exigibles a todas ellas son los siguientes:

- tratarse de una persona jurídica independiente y sin ánimo de lucro dedicada principalmente a la protección y mejora del medio ambiente y dota-

da de unos objetivos de carácter medioambiental que persigan el bien común y el desarrollo sostenible;

- actuar a nivel europeo, bien individualmente o a través de varias asociaciones coordinadas, y contar con una estructura (base de miembros) y unas actividades que abarquen al menos tres países europeos. No obstante, se aceptará que abarquen sólo dos países europeos, siempre y cuando el objetivo primordial de las actividades sea apoyar el desarrollo y la aplicación de la política comunitaria;
- sus actividades deberán cumplir, en particular, los principios rectores del Sexto Programa de Acción en materia de Medio Ambiente y ajustarse a los siguientes ámbitos prioritarios: limitación del cambio climático; naturaleza y biodiversidad; proteger un recurso único; salud y medio ambiente; gestión sostenible de los recursos naturales y de los residuos; educación ambiental, y aplicación y cumplimiento de la legislación comunitaria en materia de medio ambiente;
- haber estado jurídicamente constituida durante más de dos años y tener certificado por un auditor autorizado el estado de cuentas de los dos años anteriores (en circunstancias excepcionales, la Comisión podrá autorizar una excepción a estos dos requisitos siempre y cuando ello no comprometa la protección de los intereses financieros de la Comunidad), y
- tener su sede en un Estado miembro; en un país asociado⁴¹ de acuerdo con las condiciones establecidas en los respectivos Acuerdos europeos, en sus Protocolos adicionales y en las decisiones de los respectivos Consejos de asociación; en Chipre, Malta o Turquía, de acuerdo con las condiciones y procedimientos que se acuerden con dichos países, y en los países balcánicos que participen en el Proceso de Estabilización y Asociación de los países de la Europa Sudoriental⁴², de acuerdo con las condiciones y procedimientos que se acuerden con dichos países.

El primero de dichos requisitos formaliza la exigencia del carácter de persona jurídica y una dedicación principal a la protección del medio ambiente. Esta dedicación debe poder ser probada, bien mediante la mera presentación de los fines estatutarios de la ONG, bien mediante una prueba material de las actividades realizadas con anterioridad.

El requisito de la actuación a nivel europeo contrasta inmediatamente con uno de los objetivos del Programa antes señalado, consistente en el fortaleci-

⁴¹ Bulgaria, República Checa, Estonia, República Eslovaca, Eslovenia, Hungría, Letonia, Lituania, Polonia y Rumania.

⁴² Albania, Bosnia y Herzegovina, ex República Yugoslava de Macedonia, República Federativa de Yugoslavia u Croacia.

miento de las pequeñas asociaciones regionales o locales, ya que este requisito les obliga a coordinarse con otras ONG europeas. De otro lado, no entiende bien la utilización de un criterio tan genérico, como el que el objeto de la actividad sea el apoyo del desarrollo y la aplicación de la política comunitaria ambiental, para permitir que la actuación europea no abarque tres sino dos países. Finalmente, una vez más, la utilización del término europeo, abre el marco geográfico de la actividad, no sólo a los países señalados como sedes de las ONG, sino a otros como Noruega, Suiza o la misma Rusia o Ucrania.

La especialización sectorial exigida goza de una cierta dosis de indeterminación e imprecisión. Así, la referencia a los principios rectores del Sexto Programa es difícil de precisar, ya que en dicho Programa no existe un apartado concreto donde aparezcan tales principios. Igualmente, la descripción de los ámbitos prioritarios de dicho programa no son recogidos fielmente, ya que mientras aquí se habla de "limitación del cambio climático", el Sexto Programa se refiere a "resolver el problema del cambio climático" y mientras aquí se habla de "gestión sostenible de recursos naturales y de los residuos", en el Sexto Programa se refiere al "uso sostenible de los recursos naturales y gestión de los residuos".

B) El procedimiento de selección y adjudicación de ayudas

El procedimiento para la concesión de ayudas parte de la convocatoria que deberá publicarse en el DOCE antes de cada 30 de septiembre, en la que deben incluirse la documentación informativa y los criterios de admisibilidad, selección y adjudicación (con los detalles del sistema de ponderación propuesto), así como el procedimiento de solicitud, evaluación y aprobación.

En el Anexo de la Decisión se especifica que el proceso de selección y adjudicación se efectuará en cuatro fases. La primera es una fase eliminatoria con relación a aquellas solicitudes que no se ajusten a los requisitos técnicos o administrativos, siendo inadmitidas, en particular, las solicitudes incompletas o insuficientemente detalladas o las que no hayan sido cumplimentadas de acuerdo con las instrucciones del formulario de solicitud o hayan sido presentadas después de la fecha exigida. No se aplica, por tanto, el trámite de subsanación de errores previsto en el artículo 71 de nuestra Ley de Régimen Jurídico y del Procedimiento Administrativo Común.

En la segunda fase se procede a la eliminación de las solicitudes que no cumplan los requisitos señalados respecto del estatuto jurídico, actividades y localización de la sede antes analizados.

La tercera fase se refiere a la evaluación comparativa de las solicitudes admitidas que son puntuadas con arreglo a los siguientes criterios:

a) *Medida en que la solicitud, y más específicamente el programa de trabajo propuesto, se ajusta a los objetivos del Programa y a los sectores prioritarios señalados*

Este criterio que, como vemos, mezcla tanto rasgos de la propia ONG como de las actividades comprendidas en su programa de trabajo, se descompone en el Anexo de una serie de características que son las siguientes:

- pertinencia de la política (respecto al Sexto Programa de Acción en materia de Medio Ambiente, a la nueva gobernanza europea, al desarrollo sostenible, a la ampliación, al proceso de estabilización y asociación de los países de la Europa Sudoriental, al desarrollo de la asociación euromediterránea, a la integración y a la incorporación de la política de igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres)⁴³;
- pertinencia y posibles repercusiones de la participación en la determinación y aplicación de la política medioambiental de la Comunidad;
- capacidad de representación a la hora de hacerse eco de las preocupaciones de los ciudadanos de distintas regiones de Europa, de incorporar dichas ideas y propuestas en las soluciones de problemas ambientales;
- pertinencia de las actividades de toma de conciencia y mejora del conocimiento en materias de medio ambiente, tanto en general como en relación con las políticas medioambientales comunitarias, y
- capacidad de desarrollar redes entre organizaciones de los Estados miembros y de los países candidatos, de favorecer la cooperación con organizaciones de los sectores público y privado, y de atraer cofinanciación de fuentes externas.

A su vez, con relación a cada una de estas características se analizará la capacidad del solicitante de cumplir las funciones asociadas a las ONG que se indican expresamente en los siguientes ejemplos:

- coordinación y envío a la Comisión de información y pareceres, basados en los intereses y opiniones del público, sobre perspectivas nuevas o emergentes que no pueden recibir o no están recibiendo una atención suficiente por parte de los Estados miembros o al nivel correspondiente;
- trabajos preparatorios e investigaciones necesarias para la participación en grupos de expertos y en comités preparatorios o de ejecución de instituciones comunitarias, que constituyan una aportación importante a las

⁴³ Sorprendentemente, aparecen en este Anexo criterios valorativos de la política que debe fomentarse, totalmente ajenos al objeto y a los requisitos vistos hasta ahora y que nada tienen que ver con el medio ambiente, como los relativos a la gobernanza europea o a la igualdad de oportunidades entre sexos.

políticas, programas e iniciativas comunitarios, y hagan posible el equilibrio necesario entre los intereses de los distintos agentes que actúan en el ámbito del medio ambiente, por ejemplo, empresas, sindicatos y grupos de consumidores;

- fomento del intercambio de pareceres, problemas y posibles soluciones en relación con problemas medioambientales de dimensión comunitaria, con la participación de las partes implicadas a escala nacional, regional y local o la transferencia de conocimientos y la creación de sinergia mediante la constitución de redes;
- toma de conciencia y mejora del conocimiento en lo que se refiere tanto a aspectos generales del medio ambiente como a la política comunitaria en materia de medio ambiente, y
- desarrollo de la capacidad, en especial para fortalecer la participación a escala europea de pequeñas ONG, de nuevas redes de ONG y de ONG de los países candidatos y de los Balcanes.

b) Calidad de la gestión y del producto

Las características que el Anexo incluye para la valoración de este criterio son las siguientes:

- estructura organizativa, idoneidad del personal y gestión de los recursos humanos;
- proceso interno de toma de decisiones, relaciones con los miembros, incluidas las medidas para garantizar la participación de los miembros en la determinación de las políticas generales y las declaraciones de principios;
- planteamiento estratégico, orientación por objetivos, planificación;
- administración, control del presupuesto y gestión financiera;
- prácticas en materia de informes (internos y externos);
- autoevaluación y control de la calidad, integración de las experiencias (aprendizaje), y
- competencia técnica y científica.

c) Alcance, eficacia y rendimiento

Las características que procede evaluar en relación a este criterio comprenden:

- la visibilidad general de la organización y de sus actividades, y

- las relaciones exteriores y la eficacia (con otras partes implicadas en la protección del medio ambiente, tales como autoridades locales y regionales, empresas, grupos de consumidores, sindicatos, otras ONG y público en general).

A través de todas estas valoraciones detalladas se procede, como decíamos al principio, a una puntuación final de la solicitud, quedando eliminadas las solicitudes que no hubiesen superado un determinado umbral fijado por la Comisión. Las solicitudes restantes son las que entran el proceso final para determinar las subvenciones que deben concedérseles.

Debe recordarse que el procedimiento exige que los solicitantes no seleccionados reciban de la Comisión una explicación de los motivos por los que la ONG en cuestión no cumple los requisitos. Esta explicación, según se especifica en la Decisión que estudiamos, deberá ser lo suficientemente amplia como para permitirle determinar las reformas que deberá realizar antes de presentar una nueva solicitud.

El análisis de este procedimiento selectivo pone de manifiesto determinadas cuestiones que debemos subrayar. En primer lugar, que en el mismo se mezclan valores ajenos a la política ambiental, como los relativos a la gobernanza europea y al principio de igualdad de oportunidades entre sexos. También existe un desajuste entre los objetivos, que están referidos al fomento de las organizaciones y los requisitos y los criterios valorativos que se refieren a programas o a tipos sectoriales de actividades. En realidad, aparecen descritos todos los aspectos orgánicos y funcionales que cabe imaginar de una categoría de entes como las ONG, lo que implica realmente una buena descripción analítica del fenómeno del tercer sector.

Sin embargo, la cantidad de elementos valorativos y en muchos casos su amplitud conceptual, como el de la eficacia o el de planteamiento estratégico, o la valoración de un mismo hecho desde aspectos distintos, como sucede con relación a la idoneidad del personal y su capacidad técnica y científica, hacen todos ellos que el margen de discrecionalidad administrativa para la valoración final sea muy amplio. Por ello, también en este caso es fundamental no sólo la previa publicación en la convocatoria del baremo a utilizar, sino también la forma en que este baremo ha sido utilizado, de forma similar a como nuestro artículo 37.10 de la antes mencionada Ley de Régimen Jurídico, exige la publicación de la forma de interpretar por la Administración el acceso a documentos.

Hemos visto antes que la motivación exigida en caso de denegación de la ayuda está funcionalizada a permitir al solicitante rechazado poder formular adecuadamente la siguiente solicitud. Sin embargo, desde el punto de vista de las garantías, es mucho más adecuada la motivación exigida en materia de cooperación al desarrollo, que, si recordamos, exigía que las alegaciones o justificaciones de la denegación de la ayuda fuesen verificables.

Otra potencial ausencia de garantías puede ser localizada en la atribución dada a la Comisión para fijar la puntuación requerida para que los proyectos sean objeto de financiación. La Decisión misma podría haber fijado ya este umbral en términos porcentuales. En todo caso, debe exigirse que dicha puntuación aparezca ya fijada en el momento de la convocatoria.

C) Aspectos financieros

La concesión de ayudas para el fomento de las ONG ambientales está basada en el otorgamiento de una cantidad que no puede superar el 70 por 100 de los gastos subvencionables auditados a la ONG en los dos años anteriores, si tuviese su sede en la Comunidad Europea, o el 80 por 100, si la sede estuviese en uno de los países candidatos o en los países balcánicos, ni tampoco el 80 por 100 de los gastos subvencionables efectuados por el solicitante en el año de que se trate.

El sistema descansa, en esta ocasión, en los gastos computables a las ONG. Para ello debe recordarse que entre los requisitos de opción a las ayudas está el de la certificación por un auditor autorizado del estado de cuentas de los dos años anteriores, que es la base sobre la que se efectuará el cálculo del límite máximo de la ayuda. Por su parte, el concepto de gasto subvencionable se obtiene de eliminar de la totalidad de los gastos, aquellos que no tuviesen este carácter y que figuran en el Anexo de la Decisión⁴⁴.

Los límites anteriormente descritos deben completarse con otras dos reglas. Así, opera un límite global del 80 por 100 de los gastos subvencionables auditados para la recepción de ayudas por cada ONG con cargo a cualquier programa comunitario. El exceso será deducible. También se producirá una deducción o un reembolso, si del estado de cuentas auditado del año de la subvención se mostrase que los ingresos totales del beneficiario, sin contar con los asignados regularmente a gastos no subvencionables, superan los gastos subvencionables.

Dentro de los límites antes señalados, la cuantía concreta de la ayuda se determina en base a un sistema fijo de ponderación que debe tener en cuenta las puntuaciones resultantes de las evaluaciones de las solicitudes presentadas y los principios siguientes:

- ♦ Con los demás parámetros en situación de igualdad, la cuantía de la subvención que recibirán las ONG con un volumen de actividades pertinen-

⁴⁴ En el apartado D.2) del Anexo se determina lo siguiente: "Se considerarán no subvencionables por pagos efectuados por el beneficiario y los contratos adjudicados a terceros que incluyan algunos de los elementos de las categorías siguientes: a) invitaciones, recepciones, gastos de representación, gastos innecesarios o mal justificados; b) gastos claramente ajenos al programa de trabajo acordado para el beneficiario en el año de la subvención; c) reembolso de deudas, pago de intereses, déficits de ejercicios anteriores; d) costes derivados del capital empleado, inversiones o reservas constituidas con el fin de consolidar los activos del beneficiario; e) contribuciones en especie; f) gastos particulares; g) actividades delictivas o ilegales".

tes mayor (de acuerdo con el valor medio de los gastos anuales auditados de los dos años anteriores y los gastos subvencionables totales previstos para el año de la subvención) será por norma general superior a la cuantía de las subvenciones que recibirán las ONG con un volumen de actividades pertinentes menor. No obstante, la distribución no se hará de forma lineal, de modo que los beneficiarios con un volumen de actividades pertinentes menor recibirán un nivel de subvención relativamente más elevado.

- Con los demás parámetros en situación de igualdad, las ONG que reciban una puntuación relativa más alta recibirán cantidades mayores que los solicitantes con puntuaciones menores.
- Cuando una ONG solicite una cantidad específica, la subvención no podrá en ningún caso superar dicha cantidad.

Los beneficiarios de estas ayudas tendrán libertad a la hora de utilizar la subvención para sufragar sus gastos subvencionables de la forma que estimen más apropiada, incluyendo el desembolso de fondos para sus socios u organizaciones asociadas en base a lo eventualmente especificado en el programa de trabajo incluido en la solicitud.

D) La transparencia de la concesión de ayudas

Además de los requisitos de publicidad y procedimiento que vimos en el proceso de selección y adjudicación de ayudas, deben tenerse en cuenta los mecanismos de control y de publicidad de los resultados que se contienen en la Decisión.

Así, la Comisión puede efectuar controles y verificaciones *in situ* y realizar investigaciones a través de la Oficina Europea de Lucha contra el Fraude. Los beneficiarios de subvenciones tendrán a disposición de la Comisión, durante un período de cinco años después del último pago, todos los documentos relativos a los gastos realizados en el año de la subvención, incluido el balance financiero auditado.

Si no se alcanzasen los resultados esperados podría dar lugar a la pérdida de la financiación con cargo al Programa en el año siguiente, y si el resultado es negativo dos años consecutivos se perderá la financiación de los restantes años del Programa.

Si la Comisión emitiese una orden de ingreso debido a irregularidades intencionadas o producidas por negligencia o fraude, la ONG en cuestión quedaría excluida automáticamente de las subvenciones los restantes años del Programa. Si estas irregularidades, mala administración o fraude se descubriesen en el curso de auditorías o inspecciones, la Comisión podría aplicar al beneficiario, siempre de forma proporcional a la gravedad del caso, alguna de las medidas administrativas siguientes:

- cancelación de la subvención;
- pago de una multa de hasta un 50 por 100 de la cuantía de la orden de ingreso;
- exclusión de otras posibilidades de financiación comunitaria los restantes años del Programa, y
- exclusión de los mecanismos de diálogo pertinentes de la Comisión los restantes años del Programa.

Los mecanismos adicionales de publicidad se componen de la publicación en el DOCE de la relación de beneficiarios y del importe de las ayudas y de la presentación por la Comisión, antes de cada 30 de abril, de un informe a los Estados miembros y al Parlamento sobre el proceso de adjudicación de las subvenciones correspondientes al año en curso y los resultados de las subvenciones del año anterior. Este informe es de enorme importancia, pues en el mismo la Comisión debe explicar cómo se han seleccionado los beneficiarios del año en curso, lo que desde un punto de vista de las garantías materiales representa el verdadero contenido de la transparencia.

4. Bibliografía

- ASCOLI, U. y PAVOLINI, E., "Las organizaciones del tercer sector en las políticas socio-asistenciales en Europa: comparación de diferentes realidades", en S. Muñoz Machado, J. L. García Delgado y L. González Seara (dirs.), *Las estructuras del bienestar en España*, Escuela Libre Editorial-Civitas, Madrid, 2000.
- COMISIÓN EUROPEA (Dirección General XXIII- Política de empresas, comercio, turismo y economía social), *The cooperative, mutual and non-profit sector in the European Union*, Oficina de publicaciones de la Comisión Europea, Luxemburgo, 1997.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, C., *Fondos, iniciativas y programas comunitarios*, Colex, Madrid, 2001.
- HERRERA GÓMEZ, M., *El tercer sector en los sistemas de bienestar*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1998.
- IGLESIAS, M^a. C., *Los cuerpos intermedios en la sociedad civil*, INAP, Madrid, 1996.
- MUÑOZ MACHADO, S., "La contribución de las organizaciones sociales a la transformación del Estado de bienestar", en S. Muñoz Machado, J.L. García Delgado y L. González Seara (dirs.), *Las Estructuras del Bienestar*, Escuela Libre Editorial-Civitas, Madrid, 2002, págs. 709-789.
- SALAMON, L.M. y ANHEIER, H.K., *The emerging nonprofit sector. An overview*, Manchester University Press, Manchester, 1996.
- SALAMON, L.M. y ANHEIER, H.K., *Nuevo estudio del sector emergente*, Universidad Johns Hopkins University Press, Traducción de la Fundación BBV, Madrid, 1999.

IV

Las entidades singulares: configuración jurídica, institucional y social

MIGUEL ÁNGEL CABRA DE LUNA

Director de Relaciones Sociales e Internacionales
Fundación ONCE

SUMARIO: 1. Introducción. 2. La Organización Nacional de Ciegos. 3. Cruz Roja Española. 4. Las entidades religiosas y Cáritas Española. 5. La Obra Social de las Cajas de Ahorros. 6. Las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo. 7. Bibliografía.

1. Introducción

La diversidad institucional del tercer sector en España, para su cabal reconocimiento y comprensión, va más allá de los análisis generales basados en la personificación jurídica, de base asociativa y fundacional. Si bien es cierto que lo señalado es el punto de partida, una vez hecha una profundización sobre los agentes operativos en el sector, cabe identificar una serie de *entidades que por su especificidad e importancia, requieren de un análisis pormenorizado al disponer de un régimen jurídico propio*, que hunde sus raíces en diversas ramas del Derecho: administrativo, canónico, mercantil e internacional, sin perjuicio, en su caso, de la aplicación de la normativa general.

Este es el objetivo de este estudio que de una forma singularizada disecciona los aspectos jurídicos, institucionales y sociales de determinadas entidades no lucrativas, que gozan de identidad propia.

Así se procede a analizar las siguientes entidades, que ostentan un estatuto específico, basado en normativa propia:

- ONCE.
- Cruz Roja Española.
- Entidades religiosas y Cáritas Española.
- Obras Sociales de las Cajas de Ahorro.
- Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo¹

¹ Lo mismo podría predicarse de las organizaciones de voluntariado (reguladas por la Ley 6/1996, de 15 de enero, reguladora del Voluntariado Social), pero se excluyen para no desbordar el marco del trabajo. No gozan de un estatuto formal más, sino de carácter funcional, que puede ser calificado de jurídico administrativo (M. VAQUER CABALLERÍA, 2002: 218-219).

2. La Organización Nacional de Ciegos

Con más de 65 años, la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) se ha convertido en una de las instituciones de objeto social más activas y sólidas de nuestro país. *La integración social y económica, a través del empleo, de los invidentes* es su razón de ser. Sus presupuestos superan los 3.000 millones de euros anuales y su plantilla de personal, con 47.000 trabajadores aproximadamente está integrada por más de un 60 por ciento de personas con discapacidad². El censo de afiliados a 31 de diciembre de 2001 era de 61.605³.

Hasta llegar a la situación actual la ONCE ha recorrido un *largo camino* que se inicia en el año 1938 con la publicación de su normativa reguladora (Decreto de 13 de diciembre de 1938) que la configuraba como una entidad tutelada y controlada por la Administración como «Entidad de derecho público y de beneficencia general» con la finalidad de integrar a los ciegos españoles, así como resolver sus problemas. Para el cumplimiento de estos fines, y darle un soporte financiero, el Reglamento de 28 de octubre de 1939 le autorizó para expedir y vender un cupón (lotería especial que se configura como una concesión administrativa de carácter exclusivo), cuyos beneficios han sido y son el soporte económico de la institución y en base al que la ONCE presta servicios sociales en general a los invidentes españoles, quedando liberado de esta función el Estado. R. GARCÍA SOTO (1993:72) ha calificado a la ONCE como un «nuevo gremio», adaptado en su origen a la situación revolucionaria nacional-sindicalista⁴. Las Hermandades y Cofradías de ciegos de la Edad Media son claros antecedentes de esta organización.

La ONCE ha permanecido sin apenas cambios estructurales desde su creación hasta que el nuevo régimen jurídico creado a partir de la Constitución de 1978 y la presión ejercida por un grupo de afiliados, con conciencia crítica y

² Vid. R. DE LORENZO, y otros: *La ONCE: Análisis de un modelo organizativo y singular*, La Ley, Madrid, 1990; así como J.I. BORNAECHEA FERNÁNDEZ., *La ONCE*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1995.

³ Vid. ONCE, *Así somos*, Madrid, 2000 y *ONCE, vocación de servicio*, Madrid, 2002. Un total de 1.400 personas afiliadas trabaja fuera de la ONCE (a 31 de diciembre de 2001). Del conjunto de los afiliados en edad laboral, el 92'5 por 100 trabaja; el 86'2 por 100 son empleados de la ONCE y el 7'5 por 100 no trabaja.

⁴ Curiosamente, el Gobierno de la II República negó un juego propio a las asociaciones de ciegos, permitiéndoles solo la reventa de participaciones de la Lotería Nacional, de acuerdo con una Orden del Ministerio de Hacienda de noviembre de 1935.

Por el contrario, el Gobierno Nacional, tras enmarcar el proyecto de creación de una Organización Nacional de Ciegos, dentro de su esquema corporativista de sociedad, concedió un cupón de explotación propia a la ONCE que fue creada, sobre la base de la «Federación Bética de Ciegos» de J. GUTIÉRREZ DE TOVAR y el grupo de Burgos, liderado por F. MARTÍNEZ BURGOS, por acuerdo del Consejo de Ministros del 11 de diciembre de 1938 a propuesta de Serrano Suñer, de quien dependía la D.G. de Beneficencia y Obras Sociales, cuyo Director General fue Martínez de Bedoya, de origen jonsista. El cupón prociegos no fue reconocido hasta que el Reglamento de 28 de octubre de 1939 lo recogió oficialmente. Para una mayor profundización sobre el origen de la ONCE puede consultarse dos obras básicas, una es de J. GUTIÉRREZ DE TOVAR, *La creación de la ONCE a través de mis vivencias*, D.G. ONCE, Madrid, 1988 y R. GARCÍA SOTO, *La ONCE. Un estudio institucional*, Instituto Juan March de Estudios e Investigaciones, Centro de Estudios Avanzados en Ciencias Sociales, Madrid, 1993.

voluntad de cambio, aconsejó al Gobierno en 1981 dictar un nuevo marco jurídico⁵ que definió a la ONCE como «corporación de derecho público», facultándola para la elaboración de unos Estatutos⁶ que le otorgaron la *autonomía* de funcionamiento y la democratización deseada por los promotores del cambio.

En marzo de 1991 se produjo una reordenación de la ONCE⁷ que ha posibilitado, además de un régimen más flexible y operativo respecto a los sorteos del cupón, una reorganización de sus órganos de gobierno y gestión dotándoles de mayor autonomía y capacidad de desarrollo, sustituyendo el control previo existente por un control “*a posteriori*” de sus actividades por parte de la Administración.

La última modificación normativa operada en la ONCE fue producida por el R. D. 1200/1999, de 9 de julio, que modificó parcialmente el R. D. 358/1991, de 15 de marzo, citado. Esta reforma vino impuesta por el Acuerdo del Consejo de Ministros, de 5 de marzo de 1999, por el que se aprobó un “Acuerdo general entre el Gobierno de la Nación y la ONCE en materia de solidaridad y competitividad para la estabilidad del futuro de la ONCE”. Se incrementaron las competencias del Consejo General, se reordenaron las funciones del Protectorado, así como el régimen de autorizaciones a la ONCE en materia de juegos de azar.

Consecuentemente con esta modificación, los vigentes Estatutos de la ONCE fueron aprobados por el Consejo General de la Organización el 28 de octubre de 1999, elevados a texto definitivo por el Consejo de Protectorado el 29 de febrero de 2000 y publicados por O.M. de 23 de marzo del 2000 en el BOE de 13 de abril.

Las características que definen a la Organización Nacional de Ciegos Españoles vienen recogidas en el artículo primero del Real Decreto 358/1991 de 15 de marzo, que establece que la ONCE es «una corporación de derecho público, de carácter social, que desarrolla su actividad en todo el territorio del Estado y bajo su Protectorado»⁸. Se superaba así la indefinición de las

⁵ Real Decreto 1041/81 de 22 de mayo, modificado posteriormente por el Real Decreto 2385/85 de 27 de diciembre, así como la O.M. de 29 de septiembre de 1985 reguladora del régimen electoral.

⁶ El Consejo de Protectorado de la ONCE aprobó los Estatutos en su reunión del 11 de mayo de 1988. Posteriormente fueron modificados por acuerdo de su Consejo General 5E/91, de 5 de septiembre con el fin de adaptar su contenido a las previsiones del R.D. 358/91 y publicados en el BOE el 25 de noviembre de 1992 por Resolución de la Subsecretaría del Ministerio de Asuntos Sociales de 23 de noviembre de 1992.

⁷ R. D. 358/91 de 15 de marzo (BOE de 9/4/91). De demoledor hay que calificar el prólogo de S. MUÑOZ MACHADO en R. DE LORENZO *et al.*, *La ONCE: Análisis de un modelo organizativo singular*, La Ley, 1990, criticando el R.D. 1041/81, derogado por el R.D. 358/91, ya mencionado. Se pronunció precursoramente a favor de la ONCE, como “corporación de derecho público de carácter social”, como reconoció posteriormente el R.D. 358/91.

⁸ M. DURÁN, Director General de la ONCE, escribía que “la máxima pretensión de la ONCE deriva hacia la reafirmación de su status como ONG, de funcionamiento autónomo, pero sometido a la ley y con carácter solidario, y de erigirse en un verdadero modelo de agente en la sociedad civil”. R. DE LORENZO *et al.*, *op. cit.*, 1990, pág. 28.

normas anteriores. Este R.D. derogó todos los anteriores RR.DD. reguladores de la ONCE⁹.

Lo más significativo que recoge esta regulación es la calificación de la ONCE como corporación de derecho público. Este enfoque es respaldado por la jurisprudencia del T.S.: SSTS de 30 de junio de 1987, de 25 de mayo de 1993 y de 20 de mayo de 1994. Esta última Sentencia establece que la ONCE no puede ser encuadrada en la Administración Institucional, sino sometida al Protectorado del Estado, como ocurre con las fundaciones privadas de interés público, que es una posición estatal típica, diferente de las reglas de jerarquía o tutela. A los actos de la ONCE sólo se le puede atribuir el carácter de administrativos en aquellos supuestos en que deriven de una actuación relativa a materias públicas objeto de la específica delegación de la Administración. En el resto de actividades se presenta como una entidad colaboradora. Incluso el Tribunal Constitucional ha refrendado lo expuesto (STC 171/1998, de 23 de julio) y el sometimiento de su actividad a la *tutela del Estado*. Por corporación se entiende al «grupo de personas organizadas en el interés común de todas ellas y con la participación de las mismas en su administración» (DE LORENZO, R. 1993:249).

Por otro lado, la corporación puede ser pública o privada, caracterizándose la primera:

- Por haber sido creada mediante ley o resolución administrativa.
- Por la integración (indirecta) obligatoria de sus miembros en la misma (ésta puede llegar a ser relativa).
- Por su carácter unitario y monopolístico a nivel estatal.
- Por el ejercicio de determinadas funciones delegadas por la Administración.

Todas estas características pueden hacer pensar que las relaciones contractuales de la ONCE se regulan por el derecho público, sin embargo le es de aplicación un *régimen mixto*. Lo referente a su creación, asignación de fines públicos, integración de sus miembros, sistema electoral y régimen del cupón, así como su organización básica, está regulado por el derecho administrativo, mientras que sus presupuestos, régimen de personal, base social y el autogobierno se rigen por el derecho privado.

Su forma de personificación pública no implica que sea integrante del sector público, ni que persiga fines administrativos. Respecto a la primera cuestión el artículo 4 de la L.O. 2/1982 de 12 de mayo del Tribunal de Cuentas que

⁹ A. FANLO LORAS (1992:147) critica la posición de S. MUÑOZ MACHADO (1990:XIV), referenciada más arriba, pues considera erróneo justificar el carácter de la ONCE como corporación de derecho público. Entiende que hubiese sido mejor acudir a otro tipo de personificación (fundacional, entidad de derecho público del art. 6 de la Ley General Presupuestaria, etc.).

enumera de forma limitada (*númerus clausus*) los subsectores que constituyen el sector público no incluye a la ONCE, ni al subsector que pudiera integrarla, por lo que se puede afirmar, sin género de dudas, que la ONCE no forma parte del sector público¹⁰. Asimismo, el hecho de que determinadas entidades, como la que nos ocupa, sean consideradas como corporaciones públicas no supone que persigan fines administrativos (no privados). Esta circunstancia, únicamente, refleja la existencia de un criterio de ordenación (E. GARCÍA DE ENTERRÍA Y T-R FERNÁNDEZ, 1986:375-377), en el que prima un interés en la existencia de corporaciones que se configuran normativamente, segregándose del principio de libertad de creación y organización, característico de la voluntad asociativa.

En consecuencia, de acuerdo con sus Estatutos (art. 1) la ONCE es “una corporación de derecho público, de carácter social, a la que pueden pertenecer como afiliados los deficientes visuales españoles, admitidos estatutariamente en él. Extiende su actividad en todo el territorio del Estado y está sometida al protectorado de éste. Sus prestaciones y prerrogativas sociales quedan garantizadas por lo establecido en la legislación vigente para las corporaciones de derecho público y, en particular, para la ONCE. Ejerce, además de sus funciones privativas, funciones delegadas de las Administraciones públicas, a cuyo efecto dispone de los derechos y beneficios que le han venido siendo reconocidos por la legislación vigente, desde su creación”¹¹.

Como ha puesto de manifiesto M. VAQUER CABALLERÍA (2002:224) nos encontramos ante una organización autárquica de representación social, como se ve, que no participa de la heteronomía propia de la Administración pública, pero sí de algunos de sus “beneficios” o prerrogativas, es acomodada bajo su protección y es configurada como colaboradora de ella en su actividad de protección social.

En otro orden, hay que hacer referencia a la *histórica STC de 23 de julio de 1998*, que ha consagrado el modelo institucional de la ONCE. No se discutía el carácter estatal de la ONCE (cuestión ya dilucidada por STC 52/1988), sino la atribución al Estado de la autorización de cambios o nuevas modalidades de cupón, así como las referidas a inspección de los servicios y actividades de la ONCE en relación con esta materia. La sentencia hace mención al evidente “*interés público*” de las actividades que desarrolla y los fines que persigue la ONCE como *entidad asociativa*, desterrándose así el riesgo de quiebra del cupón por su transferencia autonómica. La *competencia exclusiva sobre el cupón* de la ONCE, que se equipara a la Lotería Nacional, *es del Estado*. La ONCE sale reforzada para encarar los retos del siglo XXI.

¹⁰ Tampoco le es de aplicación a la ONCE la Ley General Presupuestaria, ni la de Función Pública, ni otras que encuadran al sector público y su actividad.

¹¹ Solo respecto de este último aspecto le es aplicable a la ONCE lo dispuesto por el art. 2.2. de la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Los fines de la ONCE están recogidos en las normas de reordenación de la misma y en sus Estatutos (art. 2 del R.D. 358/91, de 15 de marzo modificado por R.D. 1200/1999, de 9 de julio, y art. 6 de sus Estatutos), y son los siguientes:

- a) Colaborar con las Administraciones competentes en la prevención, detección temprana y diagnóstico de la deficiencia visual.
- b) Preparación de estadísticas y registros que permitan la planificación.
- c) Atención educativa, formación y capacitación profesional.
- d) Garantía, a todas las personas con limitaciones visuales afiliadas, de un puesto de trabajo acorde con sus capacidades, preferentemente en el mercado ordinario.
- e) Promoción profesional y ocupacional.
- f) Producción y distribución de depósitos bibliográficos y política de promoción cultural, en general.
- g) Investigación, desarrollo e innovación en los campos de la medicina, la ingeniería, informática, técnicas tiflológicas y cualquier otro ámbito con repercusión en los fines enumerados en este artículo.
- h) Orientación y rehabilitación integral de las personas que adquieran la deficiencia visual en edad adulta.
- i) Concienciación de la sociedad para la plena integración de los deficientes visuales.

Se establecerá la oportuna cooperación entre los planes y programas de servicios para personas con limitaciones visuales que la Organización desarrolle, con los objetivos y criterios en materia de política social del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales y de los demás órganos competentes de las Administraciones públicas.

La ONCE, asimismo, colaborará con las Administraciones públicas competentes y con las entidades privadas en la ejecución de las políticas de integración social de las personas con minusvalías, a través de la articulación de los mecanismos de solidaridad y cooperación que se establezcan mediante convenio.

Para el cumplimiento de los mencionados fines, la ONCE desarrolla *programas* en las áreas siguientes:

- 1ª. Prestaciones y servicios de acción social:
 - Rehabilitación básica y visual así como utilización de perros-guía.
 - Prestaciones económicas y asistenciales.
 - Atención a colectivos específicos de afiliados y de tercera edad.

2ª. Prestaciones y servicios educativos:¹²

- Centros de Recursos Educativos.
- Modalidades educativas.
- Becas y ayudas económicas en materia educativa.
- Unidades de rehabilitación básica y visual de la ONCE.

3ª. Prestaciones y servicios culturales:

- Animación socio-cultural.
- Cultura física y deporte.
- Agrupaciones artísticas.
- Servicios bibliográficos.

4ª. Prestaciones y servicios de apoyo al empleo:

- Formación profesional, escuelas de fisioterapia y telefonía.
- Adaptación de puestos de trabajo y suministro de aparatos tiflotecnológicos.
- Promoción de empleo.

Para el desarrollo de estas actividades sociales (servicios sociales en sentido amplio para invidentes) la ONCE gastó en 2001 la cifra de 549,72 millones de euros, y a esta finalidad se dedican más de 2.000 profesionales, de los cuales unos 1.500 se dedican a la atención directa¹³. Esta actividad socio-asistencial constituye su razón de ser y la de la concesión del cupón por el Estado¹⁴.

El protectorado que ejerce el Estado, a través del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales es desarrollado por el *Consejo del Protectorado*, que tiene como principal misión velar por la observancia de la legalidad y el cumplimiento de los fines de la Organización, así como llevar a cabo la alta inspección de todos los servicios y actividades de la misma. Está presidido por el Ministro de Trabajo y Asuntos Sociales y constituido por doce miembros, de los que seis son representantes de la Administración pública, con rango de Director General, y en concreto de los Ministerios de Trabajo y Asuntos Sociales (3), Economía y Hacienda (2), Interior (1); y otros seis en representación de la ONCE (Presidente, cuatro vocales del Consejo General y el Director General). Actúa como Secretario del Consejo de Protectorado un Subdirector General de la Secretaría de Estado de Servicios Sociales, Familia y Discapacidad con voz pero sin voto.

¹² Más de 8.500 niños y jóvenes se benefician de los 5 Centros de Recursos Educativos, así como de ayudas en los centros ordinarios, públicos y privados. (*Así somos, op. cit.*, pág. 8).

¹³ Fuente: Informe Anual Dirección General ONCE, 2002.

¹⁴ Para una mayor información sobre la gran transformación de la ONCE puede consultarse la publicación: U.P.: *Una Década para la Historia*, Madrid, 1995.

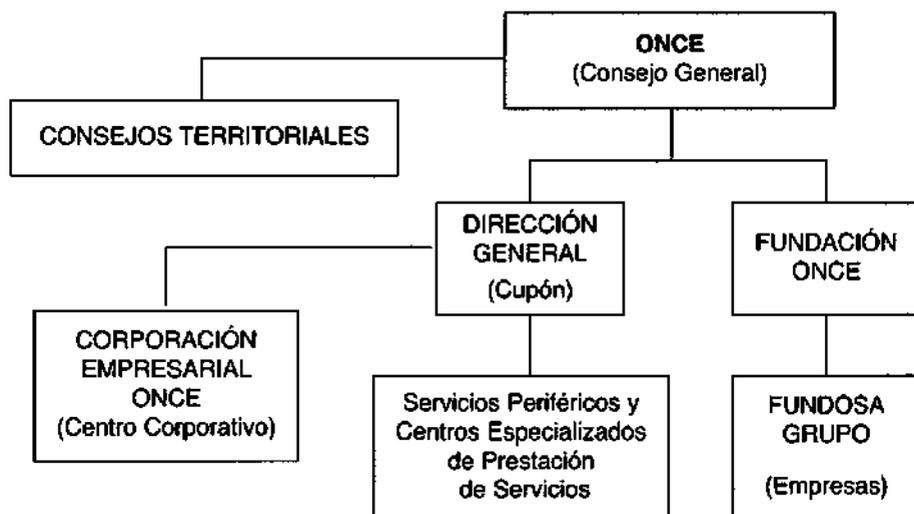
De acuerdo con el R.D. 358/1991, de 15 de marzo, modificado por R.D. 1200/1999, de 9 de julio, de reordenación de la ONCE, ésta se estructura en el *Consejo General* (que es el máximo órgano de gobierno y representatividad de la entidad, integrado por 15 vocales), los 17 *Consejos Territoriales* (que supervisan y controlan la aplicación de los acuerdos del Consejo General) y la *Dirección General* (a la que como área ejecutiva le corresponde la gestión ordinaria de la entidad y de la que dependen los órganos administrativos de la Organización, así como la Corporación Empresarial ONCE (CEOSA)).

El régimen de los juegos de azar gestionados por la ONCE es bifronte, pues es precisa la autorización previa del Consejo de Ministros para hacer modificaciones en su naturaleza, premios, frecuencias de los sorteos, precios y cantidad de la emisión. El resto de modificaciones inspiradas en razones comerciales pueden ser autorizadas por el Consejo General.

Uno de los méritos de la ONCE es haber sido *punta de lanza en la ruptura del concepto tradicional de beneficencia en nuestro país*; beneficio y ausencia de ánimo de lucro son compatibles, por el contrario las ganancias no son partibles y han de ser reinvertidas por la entidad no lucrativa en actividades ligadas a su objeto social. En consecuencia «economía» y «social» no son conceptos antitéticos.

A continuación, hacemos mención a un área ejecutiva especializada de la Institución ONCE, que a veces se confunde con la matriz, y que es la *Fundación ONCE*. Asimismo, posteriormente profundizaremos sobre la Corporación Empresarial ONCE, que depende directamente de la Dirección General, tal y como se ha puesto de manifiesto anteriormente.

Para una mejor comprensión del universo ONCE, se incluye a continuación un esquema funcional.



La autonomía de gestión de la ONCE, y su sentido de solidaridad con otros colectivos de minusválidos no ciegos y la solución al problema del juego ilegal «Prodiecu», dio lugar al nacimiento en enero de 1988 de la *Fundación ONCE para la cooperación e integración social de las personas con minusvalías*¹⁵.

En el Patronato de la Fundación ONCE están presentes representantes de las asociaciones estatales más representativas de minusválidos (físicos, psíquicos y sensoriales)¹⁶. La Fundación ONCE se financia con cargo al 3 por 100 de la recaudación de la venta del cupón, que es aportado por la ONCE¹⁷. El presupuesto liquidado en 2001 ascendió a 92,9 millones de euros¹⁸.

Desde su creación en 1988 hasta 2001 la Fundación ONCE ha posibilitado la creación de 42.980 puestos de trabajo y plazas ocupacionales de los cuales 11.484 se han ubicado en Fundosa Grupo (el 68, por 100 de su plantilla son personas con discapacidad, fundamentalmente física y psíquica), ente instrumental de la Fundación para la creación de empleo, en el que se integran 116 empresas distribuidas por todo el país, con más de 147 centros de trabajo, con un volumen de facturación anual (datos 2001) superior a los 139 millones de euros. Entre estas empresas destacan Flisa (lavanderías industriales), Fudoca (grabación de datos), Sertel (marketing telefónico), Galenas (cadena de tiendas), Fundosa Alimentaria, Fundosa Accesibilidad (Ayudas Técnicas), Fundosa Social Consulting (Recursos Humanos), entre otras¹⁹. El reto de estas empresas es combinar la rentabilidad social con la económica. En los últimos años la cuenta de resultados global de Fundosa Grupo ha sido equilibrada.

De otro lado, hay que hacer referencia a la *Corporación Empresarial ONCE* (CEOSA), que es el Grupo de empresas de la Dirección General de la ONCE, que nace, en palabras de R. DE LORENZO (1993:260), para consolidar todas las inversiones realizadas en el ámbito empresarial, ordenarlas y rentabilizarlas. CEOSA fue puesta en marcha en enero de 1989.

De hecho, el objetivo de CEOSA es la *diversificación* de las actividades de la ONCE, de tal manera que puedan generarse empleos para invidentes y rique-

¹⁵ Creada por acuerdo del Consejo General de 28 de enero de 1988 y clasificada como fundación de beneficencia particular por O.M. de 2 de agosto de 1988 del Ministerio de Asuntos Sociales. Vid. J. M^a SOLE: "Fundación ONCE: La creación de empleo", *Historia 16*, núm. 224, dic. 1994, págs. 104-110.

¹⁶ Concretamente, FEAPS (psíquicos), COCEMFE (físicos), FIAPAS y CNSE (sordos), además de la ONCE. Recientemente se han incorporado ASPACE (Paralíticos Cerebrales) y FEAFES (Enfermos Mentales) en nombre del CERMI (Comité Estatal en Representación de los Minusválidos).

¹⁷ Acuerdo del Gobierno de 25 de septiembre de 1987 y del Consejo General de la ONCE de 28 de enero de 1988. Así como Acuerdos del Consejo de Ministros de 5 de marzo de 1999 y de febrero de 2004.

¹⁸ De 1988 a 2001 la Fundación ONCE ha destinado a su finalidad fundacional 855,9 millones de euros. La aportación principal procede del fundador, la ONCE. En los últimos años (2000 en adelante) se obtienen recursos de Fondos Estructurales europeos (FSE y FEDER) que coadyuvan a los programas desarrollados por la Fundación. Para más información vid. ONCE, *Informe Anual 2001 de Fundación ONCE*, Madrid, 2002.

¹⁹ En los Consejos de Administración de estas empresas participan representantes de las Asociaciones Estatales de Personas con Discapacidad presentes en el Patronato de la Fundación ONCE.

za independientemente de los avatares del cupón que, como juego que es, tiende a la volatilidad y a la renovación permanente en función de la competencia y las demandas de los jugadores. En este sentido, la misión de CEOSA es contribuir, con la máxima eficiencia y eficacia posibles, al cumplimiento de los fines de la ONCE resumidos en «la consecución de la autonomía personal y plena integración de los deficientes visuales en la sociedad, a través del ejercicio de la libre iniciativa empresarial, en el ámbito del vigente sistema económico definido por la Constitución»²⁰. Tras una primera diversificación en estrella, que no se ha demostrado exitosa, la configuración de CEOSA se está reconduciendo a una diversificación concéntrica, con grandes empresas con capacidad de liderazgo en su sector, fundamentalmente inmobiliario, turismo y servicios a empresas.

El personal que trabaja en CEOSA y sus empresas ascendía a 31 de diciembre de 2001 a 18.000 personas, de las cuales 1.500 eran minusválidos. El volumen de facturación de las empresas gestionadas directamente (es decir, se excluyen aquéllas en las que se tenga participación minoritaria) durante 2001 ascendió a 760 millones de euros²¹.

En un estudio sobre la Organización Nacional de Ciegos es obligado hacer *referencia al cupón* que además de ser el instrumento económico imprescindible para comprender el éxito de la organización, también es el elemento diferenciador que ha convertido a la ONCE en el agente dispensador de servicios para invidentes de mayor dimensión y capacidad que existe en el mundo²².

El rendimiento de la venta del cupón ha sido progresivo desde su creación, pero el salto cuantitativo importante se produjo en el año 1984, en el que se pasó de unos ingresos en el ejercicio anterior de algo más de 46.000 millones de pesetas (habiéndose llegado a tocar fondo),²³ a sobrepasar los 114.500 millones, lo que supuso un incremento del 148, 99 por 100 debido a la reforma realizada²⁴ (hacer el sorteo nacional y el nuevo "cuponazo" de los viernes, que resultaron grandes éxitos).

²⁰ ONCE, *Corporación Empresarial ONCE*, Documento de presentación de CEOSA, Madrid, 1995.

²¹ ONCE, *ONCE, vocación de servicio*, Madrid, 2002.

²² El número de agentes vendedores del cupón ascendía en grandes cifras a 31 de diciembre de 2001 a 23.000, de los cuales el 65 por 100 eran invidentes (15.000) y el 35 por 100 minusválidos físicos (8.000). La mayoría de estos últimos proceden de PRODIECU, cuyo personal discapacitado fue absorbido cuando se desmanteló esta rifa ilegal en 1987, aunque hay que señalar que en la ONCE ya había personal vendedor minusválido antes de la fecha indicada, procedente de la Asociación Nacional de Inválidos Civiles (ANIC). En los últimos años también ha habido nuevas incorporaciones de personas con discapacidad.

²³ De 1979 a 1983 el cupón redujo su cuota de mercado en el sector del juego de un 6,03 a un 2,39 por 100.

²⁴ El 1 de enero de 1984 se estableció el nuevo sistema del sorteo del cupón, que pasó a tener ámbito nacional y único, con aumento de su tirada y de los premios (anteriormente los sorteos eran de carácter provincial a todos los efectos). Posteriormente, en el año 1985, se instauró el sorteo extraordinario de los viernes, popularmente conocido como "cuponazo" (aprobándose el descanso de los sábados mediante convenio colectivo), destinándose a premios el 52,40 por 100 del total emitido, y se elevó el primer premio a 2.000.000 de pesetas. En mayo de 1996 se produjo una nueva reforma autorizada por el Consejo de Ministros dentro del Plan

Desde entonces, el cupón, como fuente de empleo y recursos, ha sufrido diversas reformas para adaptarse al cambiante mercado del juego, en el que viene a representar un 11 por 100. En los últimos años las ventas del cupón están prácticamente congeladas, cuando no se han producido decrecimientos, y ello pese a disponer de un techo superior autorizado. Del cupón depende la obra social que realiza la ONCE, tanto para los deficientes visuales, como para el resto de las personas con discapacidad y sus familias, a través de la Fundación ONCE. Habida cuenta del estancamiento del mercado del juego en España, el Consejo de Ministros, por Acuerdo de 5 de marzo de 1999, autorizó a la ONCE nuevas modalidades de juego. Este acuerdo ha sido sustituido por otro más avanzado en febrero de 2004, con una vigencia de 8 años, es decir, hasta finales de 2011, profundizándose las relaciones con las "Loterías y Apuestas del Estado" y aumentándose la capacidad innovadora de la ONCE en materia de juegos de naturaleza activa, lo que permitirá dar continuidad a su labor en los próximos años.

Como ha escrito S. MUÑOZ MACHADO (2002:776), la enseñanza del modelo ONCE es, por tanto, la firme trayectoria emprendida, sobre todo a partir de la década de 1980, por *independizarse de las Administraciones públicas lo más posible y fortalecer su autonomía*, y, al mismo tiempo, ensanchar su vinculación con el mercado, penetrando abiertamente en el mismo para utilizar de él todo lo positivo económicamente para el mejor cumplimiento de sus fines.

3. Cruz Roja Española

La Cruz Roja es una sociedad de ámbito internacional que nace para atender a los militares heridos en acciones de guerra²⁵, y que ha crecido y evolucionado a lo largo de más de un siglo de existencia, desarrollando una eficaz labor humanitaria y social al amparo de sus Principios Fundamentales²⁶: Humanidad, Imparcialidad, Neutralidad, Independencia, Voluntariado, Unidad y Universalidad.

Quinquenal de Sorteos 1996-2000, aprobado el 22 de diciembre de 1995, que posibilitó la subida a 150 ptas. del cupón de lunes a jueves, aumentándose correlativamente los premios y creándose otros nuevos sin alterar el porcentaje destinado a esta finalidad. En octubre de 1997, dentro del Plan Quinquenal citado, se produjo una nueva reforma del cupón, posibilitándose el incremento del precio de venta al público (200 ptas. de lunes a jueves y 250 ptas. los viernes), así como correlativamente de los premios, sin afectar al porcentaje global destinado a cubrir estos últimos. En los últimos años se han producido diversas modificaciones que han afectado al precio, a los premios y a la implantación de sorteos el fin de semana (ocupando el espacio comercial de los sábados y domingos), entre otros, habiéndose de destacar particularmente el impacto de la entrada en vigor del euro, como nueva moneda. Estas modificaciones sólo han servido para "administrar" el estancamiento de las ventas, demostrándose como necesaria una nueva configuración del cupón, si se pretende mantener la actividad sin riesgos, habida cuenta de lo volátil que es un mercado maduro como es el del juego.

²⁵ Fue creada en 1859 por un grupo de filántropos suizos -Comité de los Cinco- encabezados por Henry Dunant que había comprobado personalmente el desamparo de los heridos en la batalla de Solferino, en el Norte de Italia. (C.I.C.R.: *Cien años al servicio de la humanidad: Informe presentado al Congreso del Centenario de la Cruz Roja Internacional*, Ginebra 1983).

²⁶ Proclamados en la XX Conferencia Internacional de la Cruz Roja (Viena 1965).

En la actualidad Cruz Roja ha arraigado en un movimiento de solidaridad internacional que ha conseguido, de un lado, que 185 Estados hayan suscrito los Convenios de Ginebra que garantizan, en el ámbito del Derecho Internacional, el respeto y la atención a los heridos, enfermos, náufragos, prisioneros de guerra, así como al personal civil, que sufre los efectos de la guerra y, de otro, que las Sociedades Nacionales desarrollen programas de actividades orientadas a mitigar el sufrimiento de colectivos afectados por catástrofes y, en general, a los grupos que necesiten de protección y atención social.

La institución humanitaria Cruz Roja se vertebra hoy en día en tres grandes áreas de actuación²⁷, que desarrollan actividades específicas ante los diversos problemas que plantea el mundo contemporáneo.

- *El Comité Internacional de la Cruz Roja y Media Luna Roja* es el promotor y depositario de los Convenios de Ginebra interviniendo en los conflictos armados para proporcionar protección y asistencia a las víctimas civiles y militares.
- *La Federación Internacional de Sociedades de la Cruz Roja y Media Luna Roja*, integra a todas las Cruces Rojas y Medias Lunas Rojas del mundo. Fomenta y facilita las actividades de las Sociedades miembros, promueve el establecimiento y desarrollo de nuevas sociedades y desempeña una función operacional en las acciones internacionales de socorro, en casos de desastre.
- *Las Sociedades Nacionales de la Cruz Roja y Media Luna Roja*, actúan como auxiliares de los poderes públicos, variando sus actividades en función de la necesidad social de cada país. Su independencia les obliga a llevar a cabo su acción sin tener en cuenta las diferencias de raza, religión u opinión política.

La Cruz Roja Española fue fundada en 1864 y posee una larga experiencia en intervenciones humanitarias a nivel nacional e internacional. Sus objetivos, orientados en el último tercio del siglo XIX y mitad del siglo XX al socorro y la salud, fructificaron en una importante red de hospitales que ha cubierto carencias e insuficiencias en el ámbito de la sanidad pública (J.C. CLEMENTE, 1986). Asimismo, como consecuencia de nuestra guerra civil, la Cruz Roja Española desarrolló una amplia labor en la repatriación de personas y reagrupamiento de familias.

A partir de la década de los sesenta la institución promueve y fomenta las asociaciones de donantes y centros de donación y elaboración de sangre, así como la red de puestos de socorro en carreteras, litorales marítimos y aguas interiores. Asimismo, la necesidad de adaptarse a las exigencias de una socie-

²⁷ C.I.C.R.: *International Red Cross Handbook*, Ginebra, Henry Dunant Institut, 1983.

dad moderna y avanzada aconsejó la actualización de sus normas de ordenación²⁸, que precisan como objetivo general de la Cruz Roja Española la difusión y aplicación de sus *principios fundamentales* que se logran a través de la ejecución de actividades que persigan los fines siguientes:

- La búsqueda y fomento de la paz, así como de la cooperación nacional e internacional.
- La difusión y enseñanza del Derecho Internacional Humanitario.
- La difusión y defensa de los Derechos Humanos Fundamentales.
- La actuación en caso de conflictos armados, preparándose para ello en tiempo de paz como auxiliar de los servicios de sanidad pública, en todos los terrenos previstos por los Convenios de Ginebra y Protocolos adicionales en los que España sea parte, en favor de todas las víctimas de guerra, tanto militares como civiles.
- La atención a las personas y colectivos que sufren, previniendo y atenuando el dolor humano.
- La prevención y reparación de daños originados por accidentes, catástrofes, calamidades públicas, conflictos sociales, enfermedades, epidemias y otros riesgos o siniestros colectivos y sucesos similares, así como la protección y socorro de los afectados por los mismos, participando en las actuaciones necesarias en la forma establecida en las Leyes y en los Planes Nacionales o Territoriales correspondientes.
- La promoción y colaboración en acciones de solidaridad y de bienestar social en general y de servicios asistenciales y sociales, con especial atención a colectivos y a personas con dificultades para sus cometidos.
- El fomento y participación en programas de salud y en acciones que por su especial carácter altruista resulten más convenientes para la sanidad pública.
- La promoción de la participación voluntaria y desinteresada de las personas físicas y jurídicas, públicas o privadas, en las actividades de sostenimiento de la institución para el cumplimiento de sus cometidos.
- El fomento de la participación de niños y jóvenes en el trabajo de la institución y la propagación entre ellos de los Principios Fundamentales de la Cruz Roja, del Derecho Internacional Humanitario y de los Derechos Humanos Fundamentales, así como de los ideales de paz, mutuo respeto y entendimiento entre todos los hombres y los pueblos.

²⁸ R.D. 1474/1987 de 27 de noviembre, (BOE del 2 de diciembre del mismo año). Recientemente el R.D. 415/1996 de 1 de marzo (BOE núm. 56, de 5 de marzo) ha establecido nuevas normas de ordenación de CRE, derogando la normativa anterior. Este R.D. ha sido parcialmente modificado por el R.D. 2219/1996, de 11 de octubre (BOE de 12 de octubre), por el que se varía la composición del Consejo de Protección como consecuencia de la reestructuración de los Departamentos Ministeriales del primer Gobierno Aznar.

- El desarrollo de acciones formativas encaminadas a la consecución de los anteriores fines.

La Cruz Roja Española se define actualmente como una «*Institución humanitaria de carácter voluntario y de interés público que desarrolla su actividad bajo la protección del Estado, ajustándose a lo previsto en los convenios internacionales sobre la materia en los que España sea parte*»²⁹. El Alto Patronazgo de la Cruz Roja Española queda reservado a SS.MM. los Reyes de España (art. 1 R.D. 415/96, de 1 de marzo).

La *implantación y presencia* de la misma en la *sociedad española* es muy importante. Su organización se extiende a más de 850 núcleos de población, estando presente en más del 90 por 100 de los municipios mayores de 50.000 habitantes y en la mitad de los de más de 5.000. En el ejercicio de 2001 cuenta con un colectivo de 184.711 voluntarios (incluyendo los miembros de Cruz Roja Juventud) y más de 7.000 profesionales que desarrollan actividades de atención a ancianos, minusválidos, refugiados, inmigrantes, toxicómanos, enfermos de SIDA, reclusos, mujeres maltratadas, jóvenes y niños. Asimismo, mantiene una red hospitalaria con 28.918 pacientes hospitalizados/año, 880 ambulancias y 327 embarcaciones para socorro marítimo³⁰. Además, desarrolla otros programas de cooperación y ayuda al tercer mundo (su nuevo programa estrella con más de 1.200 proyectos, con un presupuesto de 200 millones de euros), de búsqueda de personas y reagrupación familiar, de formación de defensa de los Derechos Humanos y búsqueda de la paz, así como de la divulgación del Derecho Internacional Humanitario.

El impacto de la *transición democrática*, con un fuerte proceso de renovación, llegó a la Cruz Roja Española en noviembre de 1987, a través del R.D. 1474/1987, de 27 de noviembre. A partir de la publicación de las normas de ordenación de la Cruz Roja Española en noviembre de 1987 se aprobaron los Estatutos³¹ y Reglamento General Orgánico³², donde se regularon sus órganos rectores, composición, competencias, ámbito de actuación y duración de los mandatos de los mismos. El rasgo más significativo de estos Estatutos fue la adaptación de su organización al mapa autonómico del Estado, y la sensible, pero aún parcial, democratización de sus estructuras, con la incorporación de socios y voluntarios a los órganos de gobierno y dirección, junto a otros miembros nombrados directamente por la Administración.

²⁹ Vid. R.D. 415/1996, de 1 de marzo, y los Convenios de Ginebra de 12 de agosto de 1949 y Protocolos adicionales (referentes a heridos y enfermos de las fuerzas armadas en campaña; en el mar; relativo al trato de los prisioneros de guerra y a la protección de los civiles en tiempos de guerra); que han venido a conformar el denominado "Derecho Internacional Humanitario". Vid. *Manual de la Cruz Roja Internacional*; Comité Internacional de la Cruz Roja (CICR), duodécima edición, Ginebra, julio, 1983.

³⁰ Cruz Roja Española, *Memoria 2001*, Madrid, 2002.

³¹ Aprobados por la Asamblea Suprema el 18 de diciembre de 1987 y publicados en el BOE de 9 de mayo de 1988 (O.M. del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de 28 de abril de 1988).

³² Aprobado el 14 de enero de 1994 por el Comité Nacional por delegación de la Asamblea General.

Este proceso de democratización de la institución se ha afianzado con la publicación del Real Decreto 415/1996 de 1 de marzo, de Ordenación de la Cruz Roja Española, que establece el nombramiento de su Presidente por la propia institución, desapareciendo el antiguo sistema de proposición de temas al Gobierno por el Comité Nacional, que podía rechazar la propuesta. Ahora, con la elección del Presidente por la Asamblea General (nombramiento que ha de ser ratificado por el Consejo de Ministros mediante R.D.) y la menor presencia de miembros nombrados por los poderes públicos en sus órganos de gobierno y gestión, se atenúa considerablemente la intervención pública en la Cruz Roja, si bien sigue existiendo un control sobre la misma a través del Consejo de Protección.

Los órganos de gobierno de la Cruz Roja Española son³³:

- El Presidente.
- La Asamblea General.
- El Comité Nacional.
- Los Comités Autonómicos.
- Los Comités Provinciales.
- Los Comités Locales, Comarcales e Insulares.

El 28 de junio de 1997 la Asamblea General de la Cruz Roja Española, siguiendo el mandato de la Asamblea General celebrada en 1992, aprobó unos nuevos Estatutos de la institución, coherentes con el R.D. 415/1996, de 1 de marzo, y el R.D. 2219/1996, de 11 de octubre, acentuándose la independencia de la organización, sin perder la vinculación del Estado a través del Consejo de Protección. Los Estatutos fueron publicados en el BOE por Orden de 4 de septiembre de 1997³⁴.

Las líneas maestras de los nuevos Estatutos se apoyan³⁵, en primer lugar, en la intención de dotar de una mayor autonomía a la institución con respecto a las Administraciones públicas; el que el Presidente de la Cruz Roja sea elegido directamente por su Asamblea General es el más importante y significativo cambio que se introduce en ese sentido. El citado órgano de participación elige además a los miembros del Comité Nacional, máximo órgano de control de la gestión de la entidad. A este criterio responde también la disminución de la presencia de vocales de las Administraciones en los distintos órganos territoriales (Comités). Así mismo hay que señalar que el Presidente de Cruz Roja

³³ Artículo 5 del R.D. 415/1996 de 15 de marzo (BOE 15/3/96).

³⁴ Estos Estatutos fueron modificados por razones técnicas (composición de órganos colegiados) por O.M. de 24 de abril de 2000 (BOE de 10 de mayo). El actual Reglamento General Orgánico fue aprobado por el Comité Nacional el 29 de julio de 1998.

³⁵ Vid. A. AYENSA, "Los nuevos Estatutos, una garantía de cohesión", *Revista Cruz Roja*, núm. 956, abril 1997, pág. 10.

Española nombrará a los Presidentes de los Comités Autonómicos de entre las propuestas presentadas por el Comité Autonómico respectivo; que los Presidentes de los Comités Autonómicos por el mismo procedimiento nombrarán a los Presidentes de los Comités Provinciales y que estos últimos nombrarán a los Presidentes de los Comités Locales, de acuerdo con las propuestas recibidas de aquellos. En segundo lugar, se pretende dotar de una mayor operatividad funcional a la institución que, como entidad jurídica con personalidad individual y dotada de una estructura patrimonial única, desarrolla cada día una mayor actividad sometida a la responsabilidad de su Presidente y de sus máximos órganos de dirección. Estos nuevos Estatutos pretenden clarificar y diferenciar las funciones y responsabilidades de los Presidentes y de los Comités de los distintos ámbitos. Mientras a los primeros se les dota de máxima capacidad ejecutiva, a los segundos se les asigna toda la capacidad de control. Todo ello estructurado de una forma jerárquica que garantice la cohesión institucional y la eficacia en la gestión y dando por sentada la garantía de participación democrática de sus miembros a través de su presencia en la Asamblea General, de donde nace toda la estructura, y en los Comités territoriales, desde donde se ejerce el control.

En la estructura territorial se concede mayor importancia al nivel autonómico, hasta entonces con poca tradición. Asimismo, se elimina la duplicidad de órganos (Asamblea y Comités) en los diferentes niveles territoriales, refundiendo sus funciones en un único órgano de control (Comités), que habrá de reunirse de forma obligatoria dos veces al año.

Otros cambios operados son la prolongación de los mandatos de los órganos de gobierno a cuatro años y la fusión, ya citada, en un sólo órgano territorial de lo que, hasta entonces, eran dos, simplificándose el proceso electoral, y permitiéndose una mayor dedicación a los fines institucionales de las personas elegidas. A lo largo del articulado, hay otras modificaciones que tienden a corregir algunos defectos funcionales apreciados en el periodo de vigencia de los Estatutos anteriores (1987-1997).

En conclusión, la *estructura de la Cruz Roja Española* está sustentada en tres pilares: Asamblea General, Comités y Oficinas (Central, de Comunidades Autónomas, Provinciales y Locales).

- La *Asamblea General*, que agrupa exclusivamente a miembros de la institución, es el órgano máximo de gobierno.
- Los *Comités* son los órganos de control y están constituidos, en su respectivo ámbito, con una presencia mínima de las Administraciones públicas y con una clara mayoría de miembros de la institución. En el Comité Nacional participan dos representantes del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, con rango mínimo de Director General.
- Las *Oficinas* están constituidas por personal exclusivo de Cruz Roja Española y son órganos de gestión

La protección del Estado corresponde al Departamento Ministerial con competencia en materia de Asuntos Sociales (hoy el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales) y se ejerce a través del «Consejo de Protección» órgano colegiado de carácter interministerial, que facilitará el desarrollo de los fines de la Cruz Roja Española; velará por la observancia de la legalidad y la correcta aplicación de sus recursos; ejercerá la alta inspección y promoverá la cooperación para el desarrollo de la solidaridad social en el marco de la institución (art. 9 R.D. 415/96, de 1 de marzo). Actualmente este órgano colegiado está compuesto paritariamente por miembros de la institución de los Departamentos

Entre los privilegios de que goza esta institución humanitaria destaca la inembargabilidad de sus bienes y el establecimiento de un procedimiento específico para la ejecución de las resoluciones judiciales y administrativas, amén de los beneficios procesales, económicos y fiscales que la legislación le reconoce (art. 7 y Disposición adicional única del R.D. 415/96, ya citado).

La Cruz Roja Española, institución centenaria ha abordado en el último decenio un cambio estructural decisivo: ha modificado su marco normativo haciéndose más democrática; ha suprimido el régimen cuasi-militar de los voluntarios de las antiguas brigadas; ha potenciado su labor en el ámbito social; ha establecido un sistema moderno de gestión económico-administrativa, etc. Todo ello era necesario y base fundamental para abordar otras cuestiones que van a determinar el futuro de la institución³⁶.

4. Las entidades religiosas y Cáritas Española

Las entidades religiosas tienen su fundamento en el reconocimiento de la libertad religiosa expresamente garantizado en la Constitución Española (art. 16.1), que la reconoce sin más limitaciones que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley. El desarrollo de esta garantía constitucional se recoge en la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, que constituye el marco general de las relaciones jurídicas del Estado con las organizaciones religiosas, reconociendo, de un lado, la personalidad jurídica de las mismas y, de otro, la posibilidad de promover, crear y administrar fundaciones y asociaciones, para el cumplimiento de sus fines, así como de establecer convenios, siempre que por su implantación y número de creyentes tengan un importante arraigo en nuestro país.

³⁶ Vid. D. TANSLEY, (dir.), *Informe final: una agenda para la Cruz Roja*, Instituto Henry Dunant, Ginebra, 1975. Este famoso informe cuyo objetivo fundamental fue reevaluar el cometido de la Cruz Roja a nivel internacional, prefigurando las nuevas líneas estratégicas de acción, para evitar que se anquilosara como organización, quedando en palabras de su autor "en una respetable, pero vieja dama", ha influido sin duda en las Sociedades Nacionales, que tienen en el reto de la transformación el sentido de su supervivencia.

En este contexto, aún cuando se suscriben con anterioridad, se enmarcan los Acuerdos entre la Iglesia Católica y el Estado Español de 3 de Enero de 1979³⁷, que establecen las distintas tipologías de los centros eclesiásticos, su régimen jurídico, la capacidad de autogobierno y de creación de organizaciones para el cumplimiento de sus fines, y el reconocimiento por el Estado de estas últimas, además de otras cuestiones ajenas a este trabajo.

Con finalidad semejante se aprueban otras Leyes³⁸ que recogen los acuerdos de Cooperación del Estado Español con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas, la Federación de Comunidades Israelitas y la Comisión Islámica.

Las manifestaciones asociativas del fenómeno religioso son variadas y podrían hacerse varias clasificaciones, pero siguiendo el ordenamiento jurídico vigente³⁹ se pueden distinguir los siguientes grupos:

- Iglesias, confesiones y comunidades religiosas.
- Ordenes, congregaciones e instituciones religiosas.
- Entidades asociativas y religiosas constituidas como tales en el ordenamiento de las Iglesias y confesiones.
- Federaciones.

Las organizaciones asociativas de la Iglesia Católica son numéricamente las más importantes, tienen una gran presencia y arraigo en nuestra sociedad, y un reconocido prestigio. Estas organizaciones, de las que se excluyen las instituciones jerarquizadas que conforman la organización de la Iglesia Católica: parroquias, arciprestazgos, diócesis, etc., de acuerdo con el Derecho canónico⁴⁰, se agrupan en:

- Asociaciones de fieles.
- Institutos religiosos.
- Institutos seculares.
- Sociedades de vida apostólica.

Sobre la naturaleza jurídica de estas entidades cabe afirmar, como ha puesto de manifiesto F. GARRIDO FALLA (1978:157), que «las personas morales

³⁷ Los Acuerdos mencionados, que son sobre Asuntos Jurídicos, Enseñanza, Culturales y de Asistencia Religiosa a las Fuerzas Armadas y Servicio Militar de Clérigos Religiosos, tienen rango de Tratados internacionales, formando parte del ordenamiento jurídico interno (art. 94 CE, art. 1.º del Código Civil y STC. 66/1.982 de 12 de noviembre).

³⁸ Leyes 24/1992, 25/1992 y 26/1992, todas ellas de 10 de noviembre.

³⁹ Art. 2 del R.D. 142/181 de 9 de enero por el que se establece el Registro de Entidades Religiosas.

⁴⁰ Cánones del Código Canónico: (215 y 298-329), (573-730), (573-606 y 710-730) y (731-746), citados por D. CASADO, *op. cit.*, pág. 34.

de derecho canónico son personas jurídico privadas, que gozan de privilegios especiales, como pueden ser las exenciones fiscales; pero el gozar de estos privilegios no las convierte en personas jurídico públicas».

Siguiendo el análisis que hace D. CASADO (1995:33-39) de los entes asociativos del Derecho canónico que anteriormente se detallan, *las Asociaciones de fieles* de la Iglesia Católica son el grupo con mayor presencia laica y se caracterizan por su variada organización, diferente objeto social e irregular implantación territorial. Su característica común es la heterogeneidad, aunque todas ellas están impregnadas de un tinte apostólico-humanista. Las hay donde predomina fundamentalmente el hecho religioso: Cursillos de Cristiandad, Adoración Nocturna, Vigilia de la Inmaculada, Hermandades de Patronos y Santos, etc.; otras inciden en el apostolado seglar como Acción Católica, Justicia y Paz, la Confederación Católica de Padres de Alumnos (CONCAPA), o la influyente de los Propagandistas Católicos (ACNP); más recientemente surgen asociaciones con vocación social como la Fraternidad Cristiana de Enfermos y Minusválidos, Manos Unidas, etc.

A nivel estadístico se pueden citar las siguientes: Hermandad Obrera de Acción Católica (HOAC) con 70.000 integrantes; Juventudes Marianas, 38.000; Federación de Asociaciones de Viudas, 300.000; Adoración Nocturna, 120.000; Orden Franciscana Seglar, 18.000. En total, y no están todas las que son, suman 546.000 personas⁴¹. Destaca por su tradición e implantación la Asociación de Caridad de San Vicente de Paúl, fundada por el santo en 1617, que ha desarrollado históricamente una considerable labor social a través de sus 11.500 voluntarios⁴², integrados en 212 grupos de ámbito parroquial, en su mayoría. En 1995 la Conferencia Episcopal había reconocido a 74 asociaciones de fieles, además de la existencia de 18 de Derecho Pontificio. Cinco años más tarde el número asciende respectivamente a 81 y 23. Dentro de este último grupo destacan algunas asociaciones de fieles tales como las Comunidades Neocatecumenales, Comunión y Liberación, Institución Teresiana y Movimiento de los Focolares⁴³.

Los Institutos religiosos integran a las congregaciones y sociedades que se rigen por órdenes y constituciones que tienen que ser aprobadas por la autoridad eclesiástica. Exigen de sus miembros la profesión y cumplimiento de votos perpetuos o temporales con carácter público, y su ámbito abarca desde los que se dedican a la vida contemplativa hasta los centrados en la atención asistencial, enseñanza, cooperación y desarrollo con el Tercer Mundo, además de apostolado seglar, evangelización, etc.

Carácter similar a los Institutos religiosos tienen las *Sociedades de vida apostólica*, aunque la consideración legal que hace de ellas el Código de Derecho

⁴¹ Vid Diario ABC, de 26 de junio de 1993, que cita fuentes de la Conferencia Episcopal.

⁴² *Anuario de la Iglesia de España, 1990*, Arias Montano Editora, 1990.

⁴³ Secretaría General de la Conferencia Episcopal Española, *Guía de la Iglesia Católica. Nomenclator 2000*, Oficina de Estadística y Sociología de la Iglesia, EDICE, Madrid, 2000.

canónico sea diferente. La diferenciación formal se encuentra en que los miembros de las Sociedades, aún habiendo adquirido compromisos con las mismas, éstos carecen del valor jurídico que tienen los votos. En la práctica, sin embargo, se ha producido la unificación conceptual de los Institutos religiosos y las Sociedades de vida apostólica, pues funcionalmente apenas tienen distinción, apareciendo en la vida diaria, a efectos de identificación, como *Comunidades religiosas*, con 67.463 miembros (50.842 femeninos y 16.621 masculinos)⁴⁴.

Sin perjuicio de la actividad de los miembros enclaustrados, que se dedican a la contemplación, el resto de los componentes de las comunidades practican una vida activa, que según el Anuario de la Iglesia de España se reparte de la siguiente forma: 39,29 por 100 a la enseñanza y educación; 35,28 por 100 a servicios asistenciales y sanitarios; 7,70 por 100 colabora en parroquias, y el 17,71 por 100 se ocupa en actividades varias.

Desde el punto de vista estadístico, en esta materia es difícil ofrecer datos precisos, sin embargo F. AZCONA (1996: 77-78) afirma que hay constancia de que los religiosos y religiosas españoles tienen 3.183 centros, servicios y proyectos de actividades sociales o servicios de acción social, de acuerdo con las fichas que se han recibido en CONFER⁴⁵.

Según datos de la anterior organización⁴⁶, el tipo de Comunidades Religiosas de España en el año 2000 es el siguiente: de Inserción (36,9 por 100), Residencias de Mayores (21,8 por 100), Comunidad Educativa (14,8 por 100), Casas de Acogida (12,6 por 100), Residencia de Comunidad (7,6 por 100) y Comunidad Sanitaria (6,3 por 100).

Por dedicación a Obras Sociales de las Comunidades de España⁴⁷ destacan: Centros Tercera Edad (912), Hogares de Niños y Menores (449), de Discapacitados (202), Centros de atención a marginados y excluidos (156), de Atención a mujeres (99), de drogodependientes y VIH (49) y atención en Centros penitenciarios (24), entre otros.

Los Institutos seculares mantienen la vinculación de sus miembros a través de la profesión de los votos perpetuos, pero se diferencian de los Institutos religiosos porque su actividad se realiza «viviendo en el mundo». Sus asociados ejercen sus profesiones mayoritariamente en el ámbito de la educación y los servicios sociales. Según la Oficina de Estadística y Sociología de la Iglesia los

⁴⁴ Oficina de Estadística y Sociología de la Iglesia. Confederación Episcopal, *Estadística de la Iglesia Católica en España 2000*. En 1995 según la misma fuente su número ascendía a 78.233 (55.990 femeninos y 22.234 masculinos); en cinco años ha tenido lugar un descenso del 13,7 por 100

⁴⁵ Conferencia Española de Religiosos, que edita la Revista del mismo nombre y de cuyo volumen XXXV, núm. 133, enero marzo 1996, están tomados estos datos, (págs. 69-125).

⁴⁶ Conferencia Española de Religiosos/as. Servicio de Estadística, 2000.

⁴⁷ Conferencia Española de Religiosos/as. Servicio de Estadística, 2000.

Institutos seculares existentes en España en 1994 eran 30 (18 de fundación española y 12 extranjera) y contaban con 6.000 miembros y asociados⁴⁸.

La implantación del Registro de Entidades Religiosas hacía prever que toda la información sobre las organizaciones religiosas podría encontrarse en el mismo, sin embargo, no es así. El propio texto que regula el mencionado Registro omite a las fundaciones aunque posteriormente la laguna fuese salvada para las fundaciones vinculadas a la Iglesia católica (R.D. 589/1984 de 8 de febrero, sobre adquisición de personalidad jurídica civil por las fundaciones erigidas canónicamente), excluyendo a las fundaciones de otras confesiones, a las que hubo de aplicar la disposición transitoria 1ª del R.D. 142/1981 (Registro de Entidades Religiosas) para la obtención de su personalidad jurídica.

De otro lado, los responsables del Registro de Entidades Religiosas, cuya gestión está encomendada al Ministerio de Justicia, establecieron en su día un criterio para proceder al acto de la inscripción. Cuando las asociaciones tienen una finalidad exclusivamente religiosa, se inscriben en el mencionado Registro⁴⁹, sin embargo aquellas otras que aún teniendo carácter religioso, tienen por objetivos otros fines que predominen sobre los religiosos, se consideran como asociaciones civiles debiendo inscribirse, por tanto, en el Registro General de Asociaciones⁵⁰ cuyo control depende del Ministerio del Interior. Pues bien, el intento de clasificación no ha resuelto el problema. Ahora junto al Registro de Entidades Religiosas se pueden encontrar en el Registro de Asociaciones, en el apartado referido a organizaciones católicas los siguientes entes: parroquiales, hermandades y cofradías (de apostolado, evangelización, devoción y culto), caridad y asistencia social, estudios, formación y vocación religiosa, ayudas a órdenes religiosas, órdenes, congregaciones y comunidades, «escultismo» y tiempo libre.

Finalmente, aunque sea de forma somera, es obligado hacer referencia a las llamadas *Instituciones eclesíásticas* (parroquias, arciprestazgos, diócesis, etc.), y a las fundaciones canónicas. Respecto a las primeras, con sus más de 22.000⁵¹ parroquias, desarrollan, además de actividades religiosas, otras de carácter cultural, educativo, social, artístico y musical. Sólo a efectos indicativos, el Anuario de la Iglesia en España ya referenciado, ha contabilizado

⁴⁸ Datos obtenidos directamente de las autoridades eclesíásticas. Sobre el tema, *vid. Los Institutos seculares: Un reto de signo valiente para la Iglesia y el Mundo*, Conferencia Española de Institutos Seculares, Madrid, 1995; así como *Identidad y Misión de los Institutos Seculares hoy*, Asamblea Plenaria de SCRIS del 3-6 mayo de 1983, Conferencia Española de Institutos Seculares, Madrid, 1984.

⁴⁹ Este Registro a 30/12/94, contaba con 11.877 entidades religiosas. *vid. P. LESCURE CEÑAL*, "Las Entidades Religiosas", en R. DE LORENZO, M.A. CABRA DE LUNA (dirs.) et al., *El Sector no lucrativo en España*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1993, págs. 489 y 490.

⁵⁰ En 1990 figuraban 3.662 asociaciones religiosas. No se han podido obtener datos posteriores.

⁵¹ Concretamente en 2000 había en España 22.964 parroquias, de las cuales 10.690 lo eran sin párroco residente (*vid. Secretaría General de la Conferencia Episcopal Española, La Iglesia Católica en España. Estadísticas*, Oficina de Estadística y Sociología de la Iglesia, EDICE, Madrid, 2002).

408 centros diocesanos y parroquiales y 41 más promovidos por seculares que se dedican a la enseñanza primaria, educación de adultos, hogares de la tercera edad, comedores para indigentes, centros ocupacionales, atención a inmigrantes, etc.

En relación con las *fundaciones canónicas o fundaciones pías autónomas*, como las denomina el Código de Derecho canónico, sólo decir que su número no excede de 150 (según datos del Ministerio de Justicia), que mantiene un criterio restrictivo para su inscripción en el Registro correspondiente (R.D. 589/1984 de 8 de febrero)⁵² y que en ningún caso hay que olvidar a las fundaciones laicas o civiles cuya gestión está en manos de la Iglesia católica, cuyo número es más elevado, pero desconocido con exactitud.

Cáritas Española nace al amparo de Acción Católica⁵³ como asociación de fieles para coordinar la acción caritativa y social de la Iglesia Católica en España. Su actuación, orientada en principio a la atención de necesidades primarias y asistencia social, se generaliza con la participación en operaciones de ámbito nacional, como la organización de la acogida de niños abandonados como consecuencia de la II Guerra Mundial (1949), o la gestión de la Ayuda Social Americana (ASA) (1948 y 1955), que supuso la distribución gratuita de artículos de primera necesidad a personas pobres. Esta operación, cuyo coste fue de alrededor de 35.000 millones de pesetas de la época, puso de manifiesto la eficacia y la credibilidad de la Iglesia ante la sociedad y ante el Estado.

A partir de entonces, *Cáritas* ha vivido una dinámica de cambio y progreso permanente. En 1957 adquiere autonomía y personalidad jurídica propia eclesial y civil⁵⁴, iniciando a partir de entonces otras actividades con el apoyo de la investigación sociológica que es utilizada como herramienta de trabajo orientada al conocimiento de la realidad social y, consecuentemente, a mejorar los resultados de su trabajo. Fue inscrita en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia el 9 de marzo de 1981.

El cambio de talante comenzó a reflejarse en múltiples realizaciones, aunque manteniendo como prioridad la *atención a los pobres*. De esta época proviene la creación de un Fondo Nacional de Caridad, la remodelación presupuestaria, y la creación de los centros de investigación, entre los que destaca el Centro de Estudios de Sociología Aplicada (CESA) que contribuyó decisivamente a la formación de personal social y voluntario, así como al fomento de los servicios sociales (A. GUTIÉRREZ RESA, 1993: 238-242) y posterior-

⁵² Vid. R. BENEYTO BERENGUER, *Fundaciones sociales de la Iglesia Católica: Conflicto Iglesia-Estado*, Edicep, Valencia, 1996.

⁵³ En el año 1942, dentro de la Junta Nacional de Acción Católica Española se crea un Secretariado Nacional de Caridad que es el antecedente inmediato de *Cáritas*. En la VIII Asamblea, celebrada en 1953 se adopta el nombre de *Cáritas Española*.

⁵⁴ Conferencia Metropolitana de 1957. Se le erigió canónicamente a entidad benéfico-social de la Iglesia.

mente la Fundación Fomento de Estudios Sociales y de Sociología Aplicada (FOESSA), de la que más adelante se amplia información.

Especial significación en la historia de Cáritas Española ha tenido la elaboración del Plan CCB⁵⁵, y la creación de la ya mencionada Fundación FOESSA.

El Plan CCB (1965) pretendía una adecuada programación de la promoción y asistencia benéfica, que atenuase las consecuencias del cambio estructural de la sociedad de la época⁵⁶, marcado por el inicio del desarrollo industrial y la transición de lo rural a lo urbano, con problemas de emigración, vivienda, enseñanza, desgajamiento familiar, etc. El Plan CCB llegó a diagnosticar la situación del país pero al final su papel ha sido más importante a nivel académico que como instrumento de desarrollo. En todo caso, hay que tener en cuenta que los fundamentos del Plan se basaban en la caridad cristiana aunque apreciaran otros de carácter sociológico.

*La Fundación FOESSA*⁵⁷ nace en 1965 con el objeto de difundir estudios que den a conocer la realidad del país y promover acciones eficaces para combatirla. En este sentido, sus informes se han caracterizado por su rigor y seriedad marcando un estilo en la investigación sociológica española, habiendo tenido, en su momento, repercusión social no exenta de polémica con los poderes públicos en relación al «V Informe sociológico sobre la situación social en España: Sociedad para todos en el año 2000» publicado en 1994⁵⁸, que afirmó la existencia en España de más de 8.000.000 de personas que vivían en condiciones de pobreza.

El proceso de conversión de Cáritas en una organización moderna, gestionada por profesionales que han incorporado las técnicas de investigación y planificación social, no ha estado exento de problemas y tensiones. La institución ha pasado de ser una entidad dedicada a atender necesidades primarias a constituirse en una organización para la promoción social y la lucha contra la desigualdad. Actualmente Cáritas se rige por unos Estatutos⁵⁹ que la definen como

⁵⁵ El Plan CCB, es el resultado de un encargo de Cáritas Internacional sobre la Comunidad Cristiana de Bienes en el Nuevo Testamento, que coincide con el Primer Plan de Desarrollo Español (1964-1967). Se publicó en tres tomos (Euroamérica 1965, Mateo Inurria, Madrid). Su elaboración obligó a un sondeo de la problemática social, rural y urbana, con 7.000 monografías, una encuesta sobre 9.202 municipios y la colaboración de 10.000 parroquias y 20.000 voluntarios.

⁵⁶ Vid. trabajo de A. GUTIÉRREZ RESA, *Cáritas Española en la Sociedad del Bienestar, 1942-1990*, Editorial Hacer, Barcelona, 1993 (págs. 240-250).

⁵⁷ La escritura pública de su constitución se produce el 23 de junio de 1965, figurando como Fundación de Estudios Sociales y de Sociología Aplicada.

⁵⁸ M. JUÁREZ (dir.), D. CASADO, J.M. COBO SUERO, P. GONZÁLEZ BLASCO, J. IGLESIAS de USSEL, R. LÓPEZ PINTOR, S. LORENTE ARENAS, J.M. de MIGUEL, V. RENES, G. RODRÍGUEZ CABRERO, J.I. RUIZ OLABUÉNAGA, L. TOHARJA CORTÉS y M. VALENZUELA RUBIO, *V Informe sociológico sobre la situación social en España: Sociedad para todos en el año 2000*, F. FOESSA, Madrid, 1994.

⁵⁹ Aprobados por la Conferencia Episcopal en la VI Asamblea Plenaria, en Madrid del 2 al 30 de noviembre de 1967, y modificados por la LVI Asamblea el día 22 de mayo de 1992.

Confederación oficial de las entidades de acción caritativa y social de la Iglesia Católica en España, cuya dirección ejerce la Comisión Episcopal de Pastoral Social de la Conferencia Episcopal, siendo su objeto la realización de la acción caritativa y social a través de sus miembros confederados⁶⁰.

De acuerdo con sus Estatutos, Cáritas Española se orientará al cumplimiento de los *finés* siguientes:

- a) Difundirá el espíritu de caridad y de justicia social, procurando formar la conciencia de los católicos, en orden a la cristiana comunicación de bienes y al cumplimiento de los deberes de la justicia, conforme a las orientaciones de la jerarquía y de Cáritas Internacional.
- b) Coordinará y promoverá iniciativas, tanto privadas como públicas, en orden a la solución de los problemas de los necesitados y cooperará, en la medida que sea posible y conveniente, con los organismos nacionales e internacionales de asistencia y acción social, así como con las entidades de acción caritativa de otras confesiones.
- c) Estudiará los problemas que plantea la pobreza en España, investigará sus causas y promoverá, animará y urgirá soluciones, conforme a la dignidad de la persona humana y a la justicia.
- d) Coordinará y promoverá la acción de los distintos niveles de Cáritas, y procurará la comunicación cristiana de bienes entre ellos.
- e) Coordinará, igualmente, la acción caritativa y social de los miembros confederados que constituyen Cáritas Española, procurando así que la Iglesia dé un testimonio comunitario de su unidad y de la caridad que la vivifica.
- f) Participará en los esfuerzos de los necesitados para mejorar sus condiciones de vida.
- g) Contribuirá al desarrollo funcional de sus miembros y en especial de las Cáritas Diocesanas y, a través de ellas, de las Cáritas Parroquiales.
- h) En casos de emergencia, así como en las ocasiones que las circunstancias aconsejen una solución inmediata, coordinará las actividades de sus miembros para ejecutar las necesarias tareas de urgencia.

Sin perjuicio de la dirección ejercida por la Comisión Episcopal de Pastoral Social, Cáritas Española se estructura en:

⁶⁰ Según el artículo 3 de sus Estatutos, Cáritas está constituida por: todas las Cáritas diocesanas, las agrupaciones de Cáritas constituidas en el entorno de una región o Comunidad Autónoma, las organizaciones nacionales de las asociaciones e instituciones católicas de acción caritativa y social, y las órdenes e instituciones religiosas específicamente dedicadas a la acción caritativa y social.

- Asamblea Nacional.
- Consejo General.
- Comisión Permanente.
- Secretaría General.
- Servicios Generales.

La Asamblea Nacional es el máximo órgano deliberante y coordinador de los entes confederados y está formado por los delegados y representantes de los mismos; se reúne con carácter ordinario una vez al año.

El Consejo General es el órgano ejecutivo de la Asamblea, compuesto por miembros nombrados y elegidos.

La Comisión Permanente resuelve los asuntos de trámite, vela por el funcionamiento de la Secretaría General y ejerce las funciones que le delega el Consejo General.

La Secretaría General está dirigida por el Secretario General, ejecuta y realiza las tareas propias del funcionamiento de la institución con el apoyo de los Servicios Generales.

Sin perjuicio de todo ello, el Presidente ejerce funciones de convocatoria, presidencia de los órganos estatutarios (Asamblea, Consejo y Comisión Permanente) y dirección de reuniones. Los Vicepresidentes ejercen en ausencia, enfermedad o por delegación del Presidente.

La red asistencial de Cáritas Española se extiende por todo el territorio nacional, llegando a través de las parroquias hasta los núcleos urbanos más alejados⁶¹ (en la actualidad 68 Cáritas Diocesanas y 5.000 Cáritas Parroquiales integran la Confederación de Cáritas Española) donde se desarrollan los programas y proyectos.

Cáritas aprobó en febrero de 2003, con motivo de la 57ª Asamblea General de la Organización, el Plan Estratégico Confederal –un ambicioso proyecto de redefinición de prioridades y de objetivos– que supone un reforzamiento de la opción preferencial por “los últimos” (las personas empobrecidas que están quedando al margen de los diversos procesos de integración impulsados actualmente, tanto desde ámbitos privados como desde las Administraciones públicas), de la identidad de los excluidos como sujetos de la acción de Cáritas y no como objeto de la misma, y de la necesidad de dar respuestas globales a unos problemas de pobreza que, cada vez más, obedecen a múltiples causas.

⁶¹ Existen más de 22.000 parroquias aproximadamente en España, según se ha señalado anteriormente.

5. La Obra Social de las Cajas de Ahorros

Las Cajas de Ahorros se configuran desde su creación⁶² como instituciones dedicadas a la intermediación financiera y prestación de servicios sin ánimo de lucro, cuyos remanentes deben revertir en sus ahorradores, sin que sea posible repartir beneficios o dividendos como sucede con los accionistas y partícipes de cualquier otra sociedad mercantil⁶³. Las 46 Cajas de Ahorros confederadas en la Confederación Española de Cajas de Ahorro (CECA) tenían en 2001 una cuota del mercado de depósitos del 50,09 por 100, frente a un 43,62 por 100 de los Bancos, así como un 54,62 por 100 del crédito hipotecario, frente a un 39,26 por 100⁶⁴ de aquéllos. Estos datos nos dan una idea de su presencia e importancia en el sistema financiero español⁶⁵. Se diferencian del resto de las entidades financieras por la aplicación social a que están sometidos sus *resultados*, gestionados a través de la «*Obra Social*», cuya existencia centenaria no sólo es consustancial con su identidad, sino que puede considerarse su elemento diferenciador en el mundo financiero. A estos efectos, hay que señalar como hecho distintivo propio de las Cajas que no tienen capital social ni accionistas.

La financiación de la Obra Social de las Cajas de Ahorros se fundamenta en el beneficio de la gestión, es decir:

“Resultado del ejercicio - gastos de mantenimiento - reservas legales - pagos de impuestos = Beneficio = *Obra Social*”.

⁶² Nacen en la década de 1830 y su origen hay que vincularlo a los Montes de Piedad creados principalmente para combatir la usura (L. MARTÍN RETORTILLO, 1995:862). La Ley de 29 de junio de 1880 las denomina instituciones de beneficencia que actúan bajo el Protectorado del Estado.

⁶³ Sobre la naturaleza de las Cajas de Ahorros se han planteado en el pasado diversas controversias aunque finalmente gran parte de la doctrina ha asumido el carácter fundacional de las mismas. El profesor J.M. EMBID IRUJO (“Notas sobre la naturaleza jurídica de las Cajas de Ahorros”, *Documentación Laboral*, n. 46, 1995), así lo mantiene al comentar las SSTC 48 y 49 de 22 de marzo de 1988, si bien aclara que, mientras la primera de las Sentencias establece la mencionada naturaleza sin duda alguna, la segunda niega que las Cajas de Ahorros se incluyan en el concepto de fundación recogido en el art. 34 de la C.E., aunque se les considera subsumidas en la órbita del artículo 35 del Código Civil, con motivo de la referencia que dicho precepto hace de las fundaciones. El profesor J.L. PIÑAR MAÑAS (*Régimen jurídico de las fundaciones, Jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo*, Centro de Publicaciones del Ministerio de Asuntos Sociales, Madrid, 1992) considera que aunque las mencionadas Sentencias reconocen históricamente el carácter fundacional de no pocas Cajas de Ahorros, actualmente se han integrado en el sistema crediticio, por lo que le son aplicables, a todos los efectos, las disposiciones que lo regulan; si bien ello no ha hecho desaparecer su carácter fundacional. De la misma opinión es L. MARTÍN RETORTILLO (1995:864-864).

⁶⁴ Fuente: Boletín Estadístico del Banco de España.

⁶⁵ Para completar estos datos hay que poner de manifiesto que las Cooperativas de Crédito, que claramente forman parte de la Economía Social, ostentaban en 2001 un 6,29 por 100 del mercado de depósitos, así como un 6,12 por 100 del crédito hipotecario. (Fuente: Boletín Estadístico del Banco de España). Esta situación nos debe hacer reflexionar sobre la vocación social de estas entidades (Cajas de Ahorros y Cooperativas de Crédito) y su necesaria interconexión con el resto de entidades que conforman la Economía Social, que, salvo honrosas excepciones, tienen grandes problemas para acceder al mercado de capitales.

La Obra Social ha evolucionado históricamente acomodándose a las circunstancias socio-económicas del país pero sin perder de vista las carencias de su entorno. Así, en unos momentos ha imperado en su realización la carencia de infraestructuras, en otros la demanda de servicios, la complementariedad o los condicionantes económicos; pero en todos los casos ha tenido presente su viabilidad económica y rentabilidad social.

La Obra Social ha cubierto tres etapas bien diferenciadas:

La *primera etapa*, que abarca desde su creación hasta nuestra guerra civil, está condicionada por su vocación *caritativo-benéfica*, orientada a cubrir, fundamentalmente, necesidades básicas como alimentación y vestido, atención a los indigentes y niños desnutridos, asistencia sanitaria y similares.

En una *segunda etapa*, a partir de la década de los cuarenta, caracterizada por la escasez y la reconstrucción, continua su política benéfica pero con cierta incidencencia en su vertiente *social*, realizando labores subsidiarias y complementarias, a las que estaban obligados los poderes públicos, como servicio de vacunación, clubes de ancianos, centros de educación especial, infantiles, dispensarios, escuelas de capacitación agrícola, etc.

Finalmente, coincidiendo con el fin del ciclo de crecimiento económico marcado por la crisis del petróleo (1973), se inicia una política marcada por su vocación *cultural*, sin olvidar su trayectoria social y que se refleja en el apoyo a todas las manifestaciones culturales, artísticas y, en general de tipo creativo. Se aplican en esta *tercera etapa*, que es la actual, unos criterios de actuación que se basan en acometer proyectos que no requieran grandes costes de endeudamiento y que, a la vez, no establezcan un régimen competitivo con las Administraciones públicas.

El desarrollo de la Obra Social ha estado *condicionado por la legislación que ha regulado los excedentes de la gestión de las Cajas de Ahorros*⁶⁶ y en la que pueden distinguirse:

Primera fase: (1853-1975) caracterizada por facilitar las máximas dotaciones a la Obra Social.

Segunda fase: (1975-1983) en que se producen restricciones en las dotaciones económicas a la Obra Social como consecuencia de las disposiciones legales que obligan a un reforzamiento de la capacidad financiera de las Cajas⁶⁷.

⁶⁶ M. VERDUGO GONZÁLEZ DE LA PEÑA, "La Obra Social de las Cajas de Ahorro", en *El sector no lucrativo en España*, op. cit., págs. 218-220.

⁶⁷ Real Decreto 1838/75, de 3 de julio; Real Decreto 2290/77 del 27 de agosto (conocido por el nombre de su impulsor, E. FUENTES QUINTANA) y O.M. de 19 de junio de 1979.

Tercera fase: (a partir de 1983) que supone un detrimento sustantivo en las dotaciones de la Obra Social, en beneficio de las reservas legales, continuando con las cautelas en torno a la distribución de resultados que ya venía produciéndose en la etapa anterior⁶⁸. En el momento presente, las Cajas deben destinar el 50 por 100 de su excedente a reservas, y del 50 por 100 restante han de pagar el 35 por 100 (o el tipo medio resultante) en concepto de Impuesto de Sociedades, mientras el 15 por 100 sobrante se incorpora a la Obra Social, cuyos fondos pasan a computar a efectos de recursos propios⁶⁹ y está administrada y gestionada por su Consejo de Administración⁷⁰.

Actualmente las Obras Sociales de las Cajas han de ser aprobadas por su Asamblea General (art. 11.6 de la LORCA) y precisan la autorización definitiva del Ministerio de Economía y Hacienda (art. 22.2 R.D. 2290/1977) y/o de la Comunidad Autónoma correspondiente, comprensiva tanto de los fines a satisfacer por las distintas Obras, como de la aplicación concreta de fondos a las mismas.

La instrumentación de estas medidas legales hay que enmarcarla en la política de los últimos gobiernos, orientada a consolidar el sistema financiero aumentando las reservas y haciendo más sólidas y fiables las instituciones bancarias en general, y las Cajas de Ahorro en particular. La aplicación de estas disposiciones ha supuesto una reducción porcentual de las dotaciones de la Obra Social, que en 1980 supuso el 37,2 por 100 de los beneficios, mientras en 1991 ha sido el 18,47 por 100. La media de los últimos diez años es del 25 por 100⁷¹. Las Cajas tienen que buscar un equilibrio entre los fondos destinados a la Obra Social y los derivados a reservas, pues dada su peculiar estructura jurídica no poseen capital social.

A pesar de la reducción del porcentaje, las cantidades destinadas a Obra Social han ido creciendo año a año y ello se explica por los mejores resultados económicos, consecuencia de una política de crecimiento y expansión que ha tenido como resultado mayor cuota de mercado y suficiente nivel competitivo en el sector.

La vocación social de las Cajas de Ahorros ha permitido desarrollar no sólo la Obra Social propia, promovida, financiada, y administrada directamente por

⁶⁸ R.D. 13/1985 de 25 de mayo.

⁶⁹ Ley 13/1992 de 1 de junio. En Galicia, la Ley de Cajas de Ahorros de 1996 ha modificado el porcentaje destinado a la Obra Social, de tal modo que alcanza el 25 o el 30 por 100 del beneficio neto en función del coeficiente de solvencia. Es probable que este cambio se extienda próximamente a otras Comunidades Autónomas.

⁷⁰ Art. 13 de la Ley 31/1985 de 2 de agosto, de Normas Básicas sobre Órganos Rectores de las Cajas de Ahorros, sobre cuyo contenido A. NIETO ha manifestado que se ha tratado de olvidar la historia y las peculiaridades de cada Caja y que ha respondido a intereses muy concretos, y que no son otros los que permiten el apoderamiento político de estas instituciones.

⁷¹ Vid. *Revista Actualidad Económica*, de 11 de noviembre de 1996. Las Cajas en 1995 pagaron a la Hacienda Pública vía impuestos 90.000 millones de ptas., un 24 por 100 del beneficio obtenido.

las mismas, sino la Obra Social en colaboración con otras instituciones, en las que las aportaciones y responsabilidades se establecen previamente, mediante la constitución de fundaciones o patronatos. Todo ello sin perjuicio del fondo social destinado a subvencionar o ayudar a Obras Sociales de otras entidades, que se encuentra en vías de extinción por imperativo legal, o la constitución de fundaciones propias que está adquiriendo especial significación⁷².

El ámbito de actuación de la Obra Social viene también determinado por disposición legal, y se ejecuta en las siguientes áreas: investigación, enseñanza, cultura y asistencia social⁷³, habiéndose destinado a estas finalidades en el año 2001 974 millones de euros (con un crecimiento del 11% sobre el 2000).

En todo caso, pensando en las perspectivas de futuro a medio plazo de la Obra Social de las Cajas de Ahorros, es inevitable hacer alusión a que ésta es la «*ratio essendi*» de las Cajas y que la búsqueda del beneficio por el beneficio (aunque no sea distribuible), la rápida adquisición de entidades bancarias por aquéllas buscando sinergias de negocio, las correspondientes quejas de los Bancos que no pueden hacer lo contrario⁷⁴, el difícil papel de la Confederación Española de Cajas de Ahorro (CECA) por el liderazgo de las grandes Cajas, la tendencia al uso de las privatizaciones, etc., son factores que pueden incidir sobre la configuración del modelo existente, que tan buenos resultados ha dado en nuestro país.

Repensando sobre la Obra Social, J. M.^a ORTIZ-IBARZ⁷⁵ escribe que ésta debe descubrir nuevas necesidades sociales que atender (medioambientales, referentes a minorías marginadas, drogadicción...), encontrar, además, nuevas formas de que los beneficios contribuyan a reforzar de forma directa e inmediata su arraigo en la comunidad política en la que se inscriben, contribuyendo de forma explícita en la industrialización y creación de riqueza a nivel local y regional. Pero, continúa este autor, lo que mejor puede contribuir a mejorar esa

⁷² Sobre esta cuestión J. RUIZ QUINTANILLA considera que la creación de fundaciones por las Cajas de Ahorros se produce por una serie de factores que demuestran, cada vez con mayor eficacia, su conveniencia, y que resume así: escapar al control político de los órganos competentes que impiden, a veces, la realización de las actividades más adecuadas y eficaces; garantizar con fondos de la fundación los compromisos adquiridos por la OBS cuando los resultados económicos no cubran las obligaciones contenidas por las mismas; rentabilizar la imagen de las Cajas por medio de la acción de la fundación, que es más fácil, según demuestra la experiencia; mejorar el tratamiento fiscal en base a lo prescrito en el artículo 25 de la Ley de Fundaciones. ("Las Cajas de Ahorro, las Fundaciones y las Obras Sociales", *Cinco Días*, 15 de febrero de 1996).

⁷³ CECA, *Memoria de la Obra Social de las Cajas de Ahorros*, Madrid, 2001.

⁷⁴ Así titulaba un periódico esta pugna: "La política de expansión de las entidades de ahorro enfrentan la AEB y la CECA". (*El País* de 19 de marzo de 1996, pág. 49). El mencionado rotativo ponía de manifiesto un dato de gran relevancia: el ratio de beneficios sobre recursos propios de las Cajas de Ahorro fue en 1995 de 17,8, versus un 12,8 por 100 de los Bancos, porcentaje bastante inferior. Esta diferencia se ha duplicado en los últimos años, ya que en 1992 ascendía a un 2,6 por 100 la correspondiente entre éstas y aquéllas. De otro lado hay que poner de manifiesto la solvencia de las Cajas pues tienen un coeficiente del 12,87 por 100, cuando el coeficiente legal mínimo se sitúa en el 8 por 100 de los activos en riesgo. (*Vid. Revista Actualidad Económica*, 11 de noviembre de 1996). Esta pugna continúa hoy en día.

⁷⁵ *Diario Expansión* de 14 de febrero de 1996.

sensibilidad sería que la Obra Social constituyese una de las preocupaciones primordiales de todos los elementos de su organización matriz.

Hay que hacer mención a otro tema a tener en cuenta; la posible instrumentalización de las Cajas y por ende de la Obra Social desde una perspectiva política, pues los representantes políticos territoriales (locales, provinciales y autonómicos) están sentados en el Consejo de Administración de aquéllas. Las asignaciones de la Obra Social no pueden estar dirigidas por las autoridades públicas (ya sean estatales o autonómicas), como en algún momento se ha pretendido, si no que en todo caso habrá de ser el Consejo de Administración correspondiente el que decida sobre la libre utilización de los excedentes de las Cajas⁷⁶. En este sentido, hay que citar la Ley 44/2002, de 22 de noviembre, de Medidas de Reforma del Sistema Financiero, que es un tímido paso en esta línea, y que queda contrarrestado por otros procesos de intervención administrativa, tanto a nivel estatal como autonómico.

6. Las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo

La solidaridad que desarrollan las Organizaciones no Gubernamentales adquiere especial relevancia en las que se dedican a la atención humanitaria y de emergencias en los *países del Tercer Mundo*, y en aquellas otras que realizan programas en países en vías de desarrollo para mejorar sus economías y aumentar su calidad de vida, constituyendo lo que se ha venido a denominar Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo (ONGD).

Los antecedentes de las ONGD se remontan a los misioneros que acompañaban a los conquistadores en la colonización de América. Pretendían defender los derechos de los indígenas, caso de Fray Bartolomé de las Casas, e, incluso, crearon estructuras organizativas, como los jesuitas en las zonas amazónicas cercanas al río Paraná e Iguazú, en lo que actualmente es frontera de Paraguay con Argentina.

En el siglo XIX y primera mitad del XX —época postcolonial— un movimiento de solidaridad con las antiguas posesiones en Ultramar se extendió por Europa con la finalidad de proporcionar, en primer lugar, alimentos y cobijo a los más desfavorecidos y, posteriormente, asistencia sanitaria, educación y trabajo cooperativo. La mayor parte de este movimiento estaba liderado por las organizaciones dependientes o vinculadas a las confesiones religiosas y especialmente a la Iglesia Católica, aunque hay países como el Reino Unido donde

⁷⁶ Vid. Diario *Expansión*, de 18 de noviembre de 1996, pág. 2. Esta pugna se ha resuelto a favor del poder político autonómico en Valencia, donde se ha aprobado una Ley que otorga el control de estas entidades a la Generalitat. Proceso parecido está teniendo lugar en Andalucía, Canarias, Cataluña, Castilla-La Mancha y Madrid, entre otras Comunidades Autónomas.

⁷⁷ Organización de Cooperación Apostólica Seglar Hispano Americana.

este movimiento de solidaridad tiene un carácter laico desde su origen (A. LASSO DE LA VEGA, 1993:585).

De esta época arranca en España el trabajo de Cruz Roja (1864). Casi un siglo después nace Cáritas, y entre 1950 y 1960 surgen INTERMON, OCASHA⁷⁷ y Manos Unidas; todas ellas al amparo de movimientos religiosos, y con objetivos evangelizadores y asistenciales en su origen⁷⁸. Posteriormente nacen las primeras organizaciones de signo laico con vocación concreta de cooperación internacional (IEPALA, CESID y CEAR)⁷⁹, junto a otras de orientación cristiana, como Médicos Mundi.

La evolución de las ONGD y concretamente su papel, ha sido objeto de debate en las últimas décadas; así, en la XIX Conferencia Mundial de la Sociedad Internacional para el Desarrollo, celebrada en 1978 en la India, se expuso que «en los años cincuenta tratamos de integrarnos en un sistema; en los sesenta, tratamos de reformar éste desde abajo; en los setenta hemos tratado de cambiarlo desde arriba, mediante la conquista del poder, ahora empezamos a pensar que necesitamos desafiar a todo el sistema si queremos generar una nueva civilización»⁸⁰.

En la actualidad, con el protagonismo cada vez mayor de la sociedad civil y la concienciación general sobre las necesidades del Tercer Mundo, han surgido infinidad de ONGD en nuestro país, con el objetivo de contribuir a la solución de los problemas de los países pobres a través de proyectos de desarrollo, así como por medio de campañas que obliguen a los poderes públicos a colaborar y participar en políticas equitativas de cooperación.

España, curiosamente desde 1981, ha dejado de ser un país receptor de ayuda al desarrollo⁸¹, para convertirse con identidad propia en un país donante. El desarrollo socio-económico y político, el paulatino crecimiento del tejido social, la preocupación creciente de los más jóvenes por estos temas y el papel de sensibilización desarrollado por los medios de comunicación, son factores que han incidido en esta evolución. El “movimiento del 0,7”, a favor del incremento de la ayuda oficial al desarrollo en este porcentaje, es un resultado de las variables indicadas⁸².

⁷⁸ A partir de la publicación de las Encíclicas “Mater et Magistra” (1961); “Pacem in terris” (1963); “Populorum Progressio” (1967) y la celebración del Concilio Vaticano II, se produce una nueva concepción de las ayudas al desarrollo basadas en la promoción de la autoasistencia y la solidaridad (A. DE FELIPE y M. RODRÍGUEZ DE RIVAS, *Guía de la Solidaridad*, 1995, págs. 77-80).

⁷⁹ IEPALA (Instituto de Estudios Políticos para América Latina y África); CESID (Capítulo Español de la Sociedad Internacional para el Desarrollo); CEAR (Comisión Española de Ayuda al Refugiado).

⁸⁰ Citado por F. BOMBAROLO, *El rol de las ONGDs en América Latina y Caribe*, Ediciones FICOMG, Buenos Aires, 1992.

⁸¹ España estuvo recibiendo ayuda del Banco Mundial hasta 1978 y esta misma institución clasificó a España hasta 1981 como “país en desarrollo de renta media”.

⁸² En la Cumbre Mundial sobre el Desarrollo Social, celebrada en Copenhague (marzo 1995), los líderes de las potencias mundiales aprobaron el siguiente acuerdo: “Nos comprometemos, como imperativo

En general, las *ONGD españolas* se caracterizan por su "juventud" (la mayoría han sido creadas a partir de 1985), su dispersión (aparecen en número excesivo si se comparan con otros países de nuestro entorno) y por su escasez de recursos económicos; para lo que se arbitran iniciativas originales e imaginativas que se están convirtiendo en fuentes estables de financiación como es el caso de las "tiendas de la solidaridad" (A. DE FELIPE y M. RODRÍGUEZ DE RIVAS, 1995:116). Están vinculadas o son integrantes de organizaciones internacionales, como Cruz Roja, Cáritas, Médicos sin Fronteras, Médicos Mundi, Ayuda en Acción, etc, y, en una proporción que supera el 40 por 100, están vinculadas a movimientos religiosos, siendo su área preferida de actuación América Latina, seguida de África y Asia⁸³.

La asociación es la modalidad jurídica más frecuente de las *ONGD españolas*, un 72 por 100, frente a un 28 por 100 de fundaciones⁸⁴.

Sus problemas en los últimos años eran paralelos a los que afectaban a la cooperación en general: recursos limitados, escasa coordinación con las Administraciones e instituciones privadas, carencia de un marco jurídico que regule sus actuaciones, apoyo institucional insuficiente, etc.

Para mejorar esta situación, en 1992 se elaboró un *Informe parlamentario* que aconsejó la adopción de las siguientes medidas⁸⁵:

- Creación de mecanismos entre la Administración y las *ONGD*, que aseguren la información, consulta y asesoramiento.
- Apoyo, coordinado por las *ONGD*, de campañas de sensibilización.
- Formación de personal especializado.
- Regulación jurídica propia de la figura de los cooperantes.
- Régimen fiscal y tributario a las *ONGD* similar al que tienen en los países europeos.

La Ley 30/1994 de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, en cuanto que reguló el régimen tributario de las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos, supuso un avance sobre la situación precedente de falta de estímulos fiscales a las donaciones efectuadas en este sector por particulares y empresas. Asimismo, las activida-

ético, social y económico de la humanidad, a lograr el objetivo de erradicar la pobreza en el mundo mediante una acción nacional enérgica de cooperación internacional".

⁸³ Las más importantes están integradas en la "Coordinadora de Organizaciones No Gubernamentales de Cooperación para el Desarrollo", creada en 1982 eran 87 en 1994 y más de 100 en 2000. El resto de *ONGD* no están agrupadas en la Coordinadora (CECS, *España 1995*, Fundación Encuentro, Madrid, 1996, pág. 513). *Vd.* Coordinadora de *ONGDs*, *Directorio de ONGDs - 2000*, Madrid, 2002.

⁸⁴ Coordinadora de *ONGD*, *Directorio de ONGDs - 2000*, Madrid, 2002.

⁸⁵ Congreso de los Diputados, *Informe sobre los objetivos y líneas generales de la política española de cooperación y ayuda al desarrollo*, Boletín Oficial de las Cortes Generales, IV Legislatura, Serie E, otros textos n. 235, Madrid, noviembre de 1992.

des de cooperación al desarrollo fueron priorizadas por la Ley de Presupuestos Generales del Estado, en el sentido de elevar en cinco puntos porcentuales los porcentajes de deducción y la cuantía porcentual de los límites máximos de deducción establecidos por las secciones 1ª y 2ª del Capítulo II del Título de la Ley 30/91 (art. 67). El problema estaba en que el 76 por 100 de las ONGD eran asociaciones, que al no tener el estatus de "utilidad pública" no podrían beneficiarse de esta Ley y, lo que es peor, repercutir estos beneficios en sus donantes. Para dar respuesta a la situación descrita las Cortes Generales aprobaron la *Ley 23/1998, de 7 de julio, reguladora de la Cooperación Internacional para el Desarrollo*, con una vocación integral.

A los efectos pretendidos por este estudio, cabe destacar que la Ley aborda el contexto social de la cooperación, dedicándose la sección 1ª a la cooperación no gubernamental, incluyendo la formulación del principio de fomento estatal de la cooperación no gubernamental, la definición de las organizaciones privadas de cooperación para el desarrollo y su registro público, los sistemas de ayudas y subvenciones, reglamentados a través de su propia normativa específica, y el establecimiento de incentivos fiscales. La sección 2ª se dedica al voluntariado al servicio de la cooperación para el desarrollo, la 3ª se refiere a los cooperantes y la regulación de su Estatuto y la 4ª establece y regula, con carácter general, el fomento de la participación social en la cooperación para el desarrollo.

La eficacia y el reconocimiento del papel de las ONGD, en relación con la cooperación oficial y la desarrollada con fines lucrativos, a juicio de A. LASSO DE LA VEGA⁸⁶, se fundamenta en las siguientes ventajas:

- Mayor conocimiento de los problemas que afectan a los beneficiarios de la cooperación, lo que permite identificarse y detectar los problemas de los colectivos afectados.
- Mayor agilidad en la actuación, al no estar tan sujetos a trabas administrativas.
- Mayor entrega y dedicación, a la vez que reconocido nivel de profesionalidad.
- Menor coste de los proyectos, debido a las menores retribuciones profesionales y al trabajo de los voluntarios.
- Mayor grado de sensibilidad respecto a ciertos valores (medio ambiente, poblaciones indígenas, etc.).
- Mayor alcance social en cuanto a población que se beneficia directamente de los proyectos desarrollados por las ONGD.

⁸⁶ A. LASSO DE LA VEGA, "Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo (ONGD) Un compromiso con el Sur", Capítulo XXI (págs. 593 y 594), en *El Sector no Lucrativo en España, op. cit.*

Aunque las ventajas son evidentes, también es cierto que, en ocasiones, la misma autonomía de las ONGD crea problemas con los gobiernos donde desarrollan su labor por cuestiones políticas, humanitarias, de relación institucional, etc.

La Ley 23/1998, de 7 de julio, ya citada, establece en su art. 32 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".

De otro lado, el art. 33 crea el *Registro de ONGD* y determina que:

1º Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo anterior podrán inscribirse en un Registro abierto en la Agencia Española de Cooperación Internacional, que será regulado por vía reglamentaria, o en los Registros que con idéntica finalidad puedan crearse en las Comunidades Autónomas.

Se articularán los correspondientes procedimientos de colaboración entre la Agencia Española de Cooperación Internacional y las Comunidades Autónomas a fin de asegurar la comunicación y homologación de los datos registrales.

2º La inscripción en alguno de dichos Registros constituye una condición indispensable para recibir de las Administraciones públicas, en el ámbito de sus respectivas competencias, ayudas o subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo. Dicha inscripción será también necesaria para que las organizaciones no gubernamentales de desarrollo puedan acceder a los incentivos fiscales a que se refiere el artículo 35.

3º El Registro de Organizaciones no Gubernamentales de Desarrollo tiene carácter público, en los términos regulados por el artículo 37 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Es decir, que se regula una tipología específica de entidades no lucrativas, ya sean de base asociativa o fundacional⁸⁷, las ONGD –de carácter singular– que se definen por su finalidad (la cooperación internacional para el desarrollo), condicionándose el apoyo público (subvenciones e incentivos fiscales) a

⁸⁷ Inclusive las Cooperativas de Iniciativa Social, que no tienen ánimo de lucro de acuerdo con su regulación (Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas).

la previa inscripción en un Registro "ad hoc". El R.D. 993/1999, de 11 de junio, regula el Reglamento del Registro citado y lo adscribe a la AECI. Asimismo, el R.D. 21/2000 de 14 de enero, establece el Consejo de Cooperación al Desarrollo, en el que participan las ONGD.

De otro lado, como ya se ha expuesto, según el art. 31 el Estado fomentará las actividades de las ONGD atendiendo a las prioridades marcadas por la Ley. De conformidad con el art. 34 las Administraciones públicas podrán conceder ayudas y subvenciones públicas y establecer convenios estables y otras formas de colaboración con las ONGD y otros agentes sociales reconocidos por el art. 31 de la Ley. (A estos efectos téngase en cuenta que un 57 por 100 de los ingresos de las ONGD son públicos y un 43 por 100 de origen privado)⁸⁸.

Finalmente, se establecen unos incentivos fiscales en línea con la Ley 30/1994, hoy sustituida por la Ley 50/2002, de 23 de diciembre, cuyo art. 2, c) revalida el estatuto específico de las ONGD.

España destinó en 1994 a la Ayuda pública u Oficial al Desarrollo (A.O.D.) la cantidad de 1.305 millones de dólares estadounidenses, equivalentes al 0,28 por 100 de su *Producto Nacional Bruto* y a 32 dólares estadounidenses por habitante⁸⁹. Esta situación ha retrocedido a partir de los últimos años, alcanzando en 2001 *no más del 0,25 por 100 del PIB*. Se espera que este panorama varíe durante los años venideros, habida cuenta de los cambios políticos acaecidos en nuestro país.

7. Bibliografía

- AZCONA, F., "Censo de Acción Social", *Revista Confer*, núm. 133, enero-abril, 1996.
- BENEYTO BERENGUER, R., *Fundaciones sociales de la Iglesia Católica: Conflicto Iglesia-Estado*, EDICEP, Valencia, 1996.
- BOMBAROLO, F. et al., *El rol de las ONGDs en América Latina y Caribe*, FICOMG, Buenos Aires, 1992.
- BORNAECHEA FERNÁNDEZ, J.I., *La ONCE*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1995.
- CABRA DE LUNA, M. A., *El Tercer Sector y las Fundaciones de España hacia el nuevo milenio*, Escuela Libre Editorial, Madrid 1998.
- CASADO, D. et al., "Estructuras generales de las organizaciones voluntarias en España", en *Las organizaciones voluntarias en España*, Hacer, Barcelona, 1992.
- CLEMENTE, J.C., *Historia de la Cruz Roja*, Cruz Roja Española, Colección Documentos, Madrid, 1986.

⁸⁸ Coordinadora de ONGD, *Directorio de ONGDs - 2000*, Madrid, 2002.

⁸⁹COMITE D'AIDE AU DEVELOPPEMENT (1996), *Efforts et politiques des membres du Comité d'aide au Développement: Cooperation pour le Développement: Rapport 1995*.

- COMITE D'AIDE AU DEVELOPPEMENT (1996), *Efforts et politiques des membres du Comité d'aide au Développement: Cooperation pour le Développement, Rapport 1995*, Organisation de Cooperation et Développement Economiques, París.
- DE FELIPE, A. y RODRÍGUEZ DE RIVAS, M., *Guta de la solidaridad*, Temas de Hoy, Madrid, 1995.
- DE LORENZO GARCÍA, R., *La ONCE: Análisis de un modelo organizativo y singular*, La Ley, Madrid, 1990.
- DE LORENZO GARCÍA, R., *El nuevo Derecho de fundaciones*, Colección Solidaridad núm. 3, Fundación ONCE-Marcial Pons, Madrid, 1993 a).
- DE LORENZO GARCÍA, R., "La Organización Nacional de Ciegos Españoles. Breve estudio de una organización singular", en M. RODRÍGUEZ-PIÑERO, R. DE LORENZO, M. A. CABRA DE LUNA, M. AZNAR *et al.*, *El Sector no lucrativo en España*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1993 b).
- FANLO LORAS, A., *El debate sobre Colegios Profesionales y Cámaras Oficiales*, Civitas, Madrid, 1992.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ, T.R., *Curso de Derecho Administrativo*, Civitas, Madrid, 1992.
- GARCÍA SOTO, R., *La ONCE. Un estudio institucional*, Instituto Juan March de Estudios e Investigaciones, Centro de Estudios Avanzados en Ciencias Sociales, Madrid, 1993.
- GARRIDO FALLA, F., *La situación de la Iglesia en España como institución y su correlativo reflejo en el Derecho constitucional español*, Salmanticensis, Universidad Pontificia de Salamanca, Volumen XXV, Fas. 2, mayo-agosto, 1978.
- GUTIÉRREZ DE TOVAR y BERUETE, J., *La creación de la ONCE a través de mis vivencias*, D. G. ONCE, Madrid, 1988.
- GUTIÉRREZ RESA, A., *Cáritas Española en la sociedad del bienestar y de la postmodernidad, 1942-1990*, Hacer, Barcelona, 1993.
- LASSO DE LA VEGA, A., "Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo: Un compromiso con el Sur", en R. DE LORENZO, M.A. CABRA DE LUNA, (dirs.) *et al.*, *El Sector no lucrativo en España*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1993.
- LESCURE CEÑAL, P., "Las entidades religiosas", en R. DE LORENZO, M.A. CABRA DE LUNA, (dirs.) *et al.*, *El Sector no lucrativo en España*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1993.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, L., *Materiales para una Constitución*, Akal Editor, 1984.
- MUÑOZ MACHADO, S., "Las fundaciones en la Constitución", en R. DE LORENZO, M.A. CABRA DE LUNA, (dirs.) *et al.*, *Presente y futuro de las Fundaciones*, Civitas, Madrid, 1990 a).
- MUÑOZ MACHADO, S., Prólogo en R. DE LORENZO *et al.*, *La ONCE: Análisis de un modelo organizativo y singular*, La Ley, Madrid, 1990 b).

- MUÑOZ MACHADO, S., GARCÍA DELGADO, J.L. y GONZÁLEZ SEARA, L. (dirs.), *Las estructuras del bienestar: propuestas de reforma y nuevos horizontes*, Civitas, Madrid, 2002.
- SECRETARÍA GENERAL DE LA CONFERENCIA EPISCOPAL ESPAÑOLA, *Guía de la Iglesia Católica. Nomenclator 2000*, Oficina de Estadística y Sociología de la Iglesia, EDICE, Madrid, 2000.
- SECRETARÍA GENERAL DE LA CONFERENCIA EPISCOPAL ESPAÑOLA, *La Iglesia Católica en España. Estadísticas*, Oficina de Estadística y Sociología de la Iglesia, EDICE, Madrid, 2002.
- TANSLEY, D., *Informe final: Una agenda para la Cruz Roja*, Instituto Henry Dunant, Ginebra, 1975.
- VAQUER CABALLERÍA, M., *La Acción Social (Un estudio sobre la actividad del Estado Social de Derecho)*, Tirant lo blanch, Valencia, 2002.
- VERDUGO GONZÁLEZ DE LA PEÑA, M., "La Obra Social de las Cajas de Ahorros", en R. DE LORENZO, M.A. CABRA DE LUNA, (dirs.) *et al.*, *El Sector no lucrativo en España*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1993.

V

Cooperativas, entidades mutualistas y sociedades laborales

JOSÉ LUIS TORTUERO PLAZA

Profesor Titular de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social
Universidad Complutense

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Las sociedades cooperativas. 2.1. *El entramado jurídico de las cooperativas: antecedentes y régimen vigente.* 2.2. *Concepto, caracteres y clasificación.* 2.3. *Constitución de la sociedad cooperativa.* 2.4. *La Administración y las cooperativas.* 2.5. *Estatuto jurídico del socio.* 2.6. *Organos sociales.* 2.7. *Régimen económico.* 2.8. *La sociedad cooperativa europea.* 3. Las entidades mutualistas. 3.1. *Las mutuas de seguros.* 3.2. *Mutualidades de previsión social.* 4. Las sociedades laborales. 4.1. *Régimen jurídico de las sociedades laborales: antecedentes y regulación actual.* 4.2. *Concepto de sociedad laboral como empresa de economía social.* 4.3. *Constitución.* 4.4. *Capital social y participaciones/acciones.* 4.5. *Estructura participativa de la sociedad laboral.* 4.6. *Régimen económico y fiscal.* 5. Bibliografía.

1. Introducción

El abanico de instituciones que conforman el tercer sector es amplio y complejo, como se ha podido ver en otros trabajos de esta obra, de lo que deriva la dificultad de establecer un conjunto de rasgos o características que constituyan elementos de identificación para todos ellos. Las dificultades se acrecientan en función del prisma de análisis, economía social, tercer sector, organizaciones no lucrativas, empresas participativas... Todo ello, sin perjuicio de la innegable evolución experimentada en la construcción teórica y conceptual de tales sectores, que ha contribuido a la ordenación de un importante sector de la economía no tradicional.

Tras una acepción del tercer sector por negación o diferenciación con los otros dos sectores clásicos –se dice que es un sector constituido por organizaciones que no son públicas y no son mercado, que no se engloban en el Estado, ni en el mercado–, se ha procedido a la construcción de caracteres positivos de identificación, desde distintas perspectivas. Pero aún estas caracterizaciones positivas incorporan singularidades, según el prisma de análisis antes referido, tercer sector, economía social, ONG...

Con todo, la caracterización positiva no ha podido, como es razonable, desprenderse de los elementos negativos de identificación primaria. En efecto, con frecuencia se afirma que son empresas privadas, pero no organizadas como empresas capitalistas tradicionales y que no tienen fin de lucro en el sentido del

beneficio capitalista. Incluso los elementos clásicos de identificación positiva, admiten permanentemente singularidades importantes, que son propias del sector del que *a priori* se separan (Estado y mercado), especialmente cuando nos referimos a las instituciones que operan en el sector mercado.

Todo ello plantea que la caracterización deba efectuarse con elementos flexibles y adaptables, que permitan, respetando claves genéricas de identidad, desenvolverse en su ámbito de actuación con las necesarias garantías internas y externas. El límite está lógicamente en la débil línea que las separa de sus competidoras en el mercado.

A la hora de clasificar las instituciones que conforman el tercer sector, entre otras, se ha consolidado la distinción entre aquellas que operan en "el sector de no mercado" y aquellas que operan "en el sector mercado". Con respecto a las primeras, las del sector de no mercado, las asociaciones y fundaciones aparecen como las instituciones de mayor relieve o significado. Sin embargo, cuando nos referimos a las del sector de mercado, aparecen una multiplicidad de entidades que pueden quedar incluidas entre los productores de mercado de la economía social. De todas ellas, tienen especial singularidad, por sus características e importancia, las cooperativas, las mutualidades y las sociedades laborales. Si bien existe una amplia coincidencia al incluir en el sector de mercado a las cooperativas y mutualidades, sobre la base de la proximidad de sus principios informadores, las discrepancias florecen o, al menos, se apuntan reticencias, cuando nos referimos a las sociedades laborales, ya sean anónimas o de responsabilidad limitada. En efecto, si por su caracterización entendemos que no se organizan como empresas capitalistas tradicionales, la ordenación de las sociedades laborales ofrece rasgos que las aproxima a la calificación de empresas mixtas.

La flexibilización referida de los caracteres de identificación, adquiere expresión propia cuando nos ubicamos en el entramado de las entidades que actúan en el sector mercado. A modo de ejemplo podemos destacar los siguientes rasgos:

- Su ordenación jurídica ha dejado de ser primaria para convertirse en una ordenación compleja y acabada.
- En su regulación han sufrido la *vis atractiva* de la ordenación general de los sectores donde actúan o de la forma jurídica de constitución.

Las entidades que operan en el sector del crédito o del seguro han sido integradas en el sector correspondiente, como fórmula para la aplicación del régimen legal correspondiente. De esta forma, se han invertido los términos de su ordenación, han dejado de tener un régimen propio con aplicación complementaria del régimen general correspondiente, para constituir un régimen singular dentro de la ordenación general a la que se someten.

La utilización de las formas de organización de la empresa capitalista (la sociedad anónima o limitada en las sociedades laborales, por ejemplo) ha provocado la invasión de los elementos propios de cada tipo societario.

- La integración mas o menos plena en el ámbito del mercado en el que operan, ha provocado en ocasiones una mayor intervención de los poderes públicos, bien en forma directa o indirecta.
- Igualmente, las reglas del mercado de competencia creciente y globalizada han impuesto nuevas estrategias de todo orden, así: fórmulas organizativas y de gestión propias de la empresa capitalista, entre ellas, las estrategias de concentración empresarial mediante la formación de grupos de empresas; apertura a formas financieras teóricamente impropias, que sin embargo son necesarias para el desarrollo del proyecto empresarial, e incluso los valores referidos a la carencia de ánimo de lucro y a la gestión democrática, entre otros, admiten redefiniciones que matizan o flexibilizan su concepción tradicional.

Todo lo anterior es simplemente el resultado lógico de un proceso evolutivo, donde las entidades del tercer sector que operan en el ámbito del mercado, han sentido la necesidad de permeabilizar sus estructuras a fórmulas de organización, gestión y financiación propias de las empresas capitalistas. Igualmente, se han visto obligadas a acomodar sus estructuras a una ordenación legal más exigente, imponiendo mayores niveles de garantía y de seguridad, así como sometándose a mayores dosis de control público, tanto por la peculiaridad del sector en el que operan (esto es evidente en las mutualidades y en ciertas cooperativas), como por el promocional régimen fiscal aplicable, régimen de subvenciones o ayudas directas o indirectas.

Estos elementos de evolución sin duda afectan a muchos de los "tópicos" que caracterizan a las empresas del tercer sector. En efecto, los principios de identidad, democracia y participación en la toma de decisiones, se ven condicionados por la incorporación de sujetos no participativos, por fórmulas de democracia delegada y por la configuración de estructuras tecnocráticas alejadas de los intereses de los socios y necesarias en la gestión profesional de la empresa. Igualmente, la carencia de ánimo de lucro se ve condicionada por la función propia de la empresa en el mercado y por la apertura a nuevas estructuras financieras, lo que modifica su contenido tradicional evolucionando hacia fórmulas matizadas (interés bajo, o no tan bajo, la Ley de Cooperativas establece un límite en la remuneración de las aportaciones de seis puntos por encima del interés legal del dinero) del reparto de beneficios, en forma directa o indirecta. También, el principio de adhesión voluntaria y abierta admite innumerables límites lógicos, por ejemplo, penalizando la baja injustificada del socio, la imposición de un periodo mínimo de permanencia, limitando las posibilidades de entrada en función de la actividad, o en ocasiones, creando mecanismos pseudo-obligatorios de entrada. Incluso, tópicos como la solidaridad o ayuda mutua han admitido mutaciones importantes, por ejemplo, en las mutualidades de previsión el sistema financiero de reparto transitó hacia una capitalización colectiva y hoy hacia una capitalización individual.

En este orden parece inapropiado la búsqueda o la defensa de caracterizaciones en un marco conceptual más o menos rígido y el continuo replanteamiento del impacto desnaturalizador o no, que provoca la aplicación de nuevas técnicas de organización, de financiación o de participación. Posiblemente sea necesario, como lo es, dotar a cada uno de los tópicos habituales de los elementos de flexibilidad y evolución que permitan a estas entidades adaptarse al medio en el que operan, sin perder en lo sustancial su identidad singular y sin constituir fórmulas de competencia impropia, salvo quizás en aquellos sectores donde se ha producido una dejación de lo público y del mercado.

No es conveniente, por tanto, instalarse en la confrontación entre competitividad e identidad de las empresas de mercado del tercer sector, sino más bien en una necesaria correlación entre unos y otros. De forma gráfica y simple la propia Exposición de Motivos de la Ley de Cooperativas afirma: "Para las sociedades cooperativas, en un mundo cada vez más competitivo y riguroso en las reglas del mercado, la competitividad se ha convertido en un valor consustancial a su naturaleza cooperativa, pues en vano podrán mantener sus valores sociales si fallasen la eficacia y rentabilidad propias de su carácter empresarial", añadiendo en otro pasaje que "es objetivo de la nueva Ley que los valores que encarnan la figura histórica del cooperativismo sean compatibles y guarden un adecuado equilibrio, con el fin último del conjunto de los socios, que es la rentabilidad económica y el éxito de su proyecto empresarial".

No cabe duda de la complejidad que ofrecen ambos puntos de atracción y singularmente, la posible utilización indebida o abusiva de las formas jurídicas. Existe una inequívoca *vis atractiva* a situarse en la esfera jurídica, que ordena y califica a las entidades que actúan en la economía social, en la medida en que el instrumento jurídico nos sitúa en una posición de privilegio ante los poderes públicos obligados a una política de fomento y promoción. Pero también la *vis atractiva* actúa en sentido opuesto, de forma que la necesaria viabilidad del proyecto empresarial y su deseable éxito en el mercado, en el que actúan las empresas de economía social, provoca la permeabilización de las estructuras organizativas, financieras y de gestión de las empresas capitalistas tradicionales, pero desde la situación de privilegio que les confiere una calificación jurídica promocional.

Planteadas estas reflexiones generales alejadas del objeto básico de este trabajo y, por tanto, expresadas con cierta cautela, es necesario reconducir esta introducción a los parámetros de contenido y de método que nos corresponden.

Decíamos que la referencia a las instituciones de tercer sector que operan en el mercado provoca la aparición de una multiplicidad de entidades, que pueden quedar incluidas entre los productores de mercado de la economía social. De todas ellas, nos referiremos singularmente a las que tienen un mayor protagonismo, o dicho en otros términos, a las que actúan como bloque principal en todas las clasificaciones efectuadas. Nos referimos a las cooperativas, a las mutuas y mutualidades de previsión social y a las sociedades laborales.

El planteamiento que efectuaremos es estrictamente jurídico, esto es, consistirá en una aproximación necesariamente tangencial y descriptiva a su extensa ordenación jurídica, centrándonos especialmente en aquellos aspectos que están en sintonía con la caracterización del tercer sector.

Las entidades que operan en el sector mercado se suelen clasificar en orden a su actividad, distinguiéndose entre empresas no financieras (cooperativas y sociedades laborales) y entidades de crédito y seguro (cooperativas de crédito, mutuas de seguro y mutualidades de previsión social). A pesar de ello, el análisis jurídico que sigue se efectuará con el orden siguiente: cooperativas, mutuas y mutualidades y sociedades laborales. Varias son las razones que lo justifican; singularmente, la proximidad de los valores cooperativos y mutualista, así como su reflejo en el entramado jurídico que las regula, lo que a su vez permite destacar la singularidad organizativa de las sociedades laborales.

2. Las sociedades cooperativas

2.1. *El entramado jurídico de las cooperativas: antecedentes y régimen vigente*

La tradición de la actividad cooperativa tiene su expresión en la cronología normativa específica. En efecto, y sin perjuicio de otros antecedentes, la primera ordenación específica la encontramos en la Ley de Cooperativas de 9 de septiembre de 1931. Con posterioridad se dictaron la Ley de 2 de enero de 1942, la Ley 52/1974, de 19 de diciembre, la Ley 3/1987, de 2 de abril, General de Cooperativas, hasta llegar a la actualmente vigente, la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

Sin perjuicio de la especial referencia contenida en el artículo 129.2 de la Constitución, que impone a los poderes públicos el fomento de las sociedades cooperativas, lo cierto es que, desde el punto de vista competencial (T.VIII), la Constitución no reserva expresamente al Estado la competencia en materia de cooperativas, lo que ha provocado que todas las Comunidades Autónomas, a excepción de las Ciudades Autónomas de Ceuta y Melilla, la hayan asumido como propia en sus Estatutos de Autonomía. En ejecución de la referida competencia se han dictado las siguientes leyes autonómicas:

- Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas.
- Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón.
- Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas de Cataluña.
- Ley 20/2002, de 14 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha.
- Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de Castilla y León.

- Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi.
- Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura.
- Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia.
- Ley 1/2003, de 20 de marzo, de Cooperativas de las Illes Balears.
- Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid.
- Ley foral 12/1996, de 2 de julio, de Cooperativas de Navarra.
- Ley 8/2003 de 4 de marzo de Cooperativas de la Comunidad Valenciana.
- Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de la Rioja.

Este entramado legislativo se completa con la aplicación de normas singulares en función de la actividad de la cooperativa (seguro, crédito...), o del régimen fiscal, donde en ciertas materias también tienen competencia las Comunidades Autónomas; todo ello, sin perjuicio del sometimiento a la legislación mercantil estatal (CE, art. 149.1. 6ª).

Precisamente la multiplicidad de normas reguladoras de la actividad cooperativa, ha producido diversos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, que han sido tenidos en cuenta por la LC, como se recoge en su Exposición de Motivos, a la hora de fijar su ámbito de aplicación. Así, en su artículo 2 se establece que la Ley será de aplicación:

- A las sociedades cooperativas que desarrollen su actividad en el territorio de varias Comunidades Autónomas, excepto cuando en una de ellas se desarrolle con carácter principal.
- A las sociedades cooperativas que realicen su actividad principalmente en las Ciudades de Ceuta y Melilla.

Similares criterios, aunque no siempre pacíficos, se utilizan por las Leyes de las Comunidades Autónomas, dando relevancia al ámbito territorial de actuación, al lugar de constitución, al domicilio social..., salvando en todo caso, las relaciones con terceros. No obstante, son los Estatutos los que especifican su espacio de actuación, lo que añade un efecto multiplicador en cuanto a los criterios utilizados.

Como decíamos, no cabe duda sobre el exceso de normas reguladoras y la necesaria armonización entre ellas. El mandato promocional de la CE no exige necesariamente una multiplicidad normativa, que a la postre puede incluso dificultar la determinación del espacio jurídico al que se somete la cooperativa.

2.2. Concepto, caracteres y clasificación

A. Concepto

Una aproximación no legal, pero con indudable impacto en los ordenamientos jurídicos, la encontramos en la Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional sobre la Identidad Cooperativa (en adelante ACI), aprobada por su Asamblea General en el Congreso de Manchester de 1995, que define la cooperativa como “una asociación autónoma de personas que se han unido de forma voluntaria para satisfacer sus necesidades económicas, sociales y culturales en común mediante una empresa de propiedad conjunta y de gestión democrática”.

Desde una perspectiva legal, el artículo 1 de la LC las define en los siguientes términos: “la cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la ACI, en los términos resultantes de la presente Ley”.

La cooperativa es, por tanto, una forma de sociedad apta para el desarrollo en común de cualquier actividad económica lícita, donde destacan la importancia de la participación activa de los socios en las actividades de la empresa y en los procesos de toma de decisión, así como el carácter democrático de su organización.

Conviene todavía hacer alguna precisión adicional. La cooperativa es una empresa (aunque se califique como de tipo social), en la medida en que está dotada de personalidad jurídica propia y realiza una actividad económica organizada en sus elementos objetivos y subjetivos. Se califica igualmente como sociedad mercantil, aunque estos términos provoquen cierta distorsión con sus valores tradicionales. Ya vimos en qué medida el ánimo de lucro, propio del concepto societario, ha sido interpretado en sentido amplio y flexible, de forma que no constituya un impedimento insalvable, lo que por otra parte, tiene una cierta lógica. Reflexión, que también es aplicable a la *vis atractiva* del régimen mercantil, que pretende, entre otras razones, velar por la seguridad jurídica.

B. Caracteres: los principios y valores cooperativos

Desde su creación, la ACI ha realizado tres declaraciones formales sobre los principios cooperativos: en 1937, en 1966 y en 1995. Según la última formulación de 1995, se consideran como tales los siguientes: 1) adhesión voluntaria y abierta; 2) gestión democrática por parte de los socios; 3) participación económica de los socios; 4) autonomía e independencia; 5) educación, formación e información; 6) cooperación entre cooperativas, y 7) interés por la comunidad.

Los principios cooperativos que se formulan parten de la definición de la sociedad cooperativa y de sus valores básicos, planteados en los siguientes términos: "las cooperativas están basadas en los valores de la autoayuda, la autoresponsabilidad, la democracia, la igualdad, la equidad y la solidaridad. Siguiendo la tradición de sus fundadores, los socios cooperativos hacen suyos los valores éticos de la honestidad, la transparencia, la responsabilidad y la vocación social".

Como vimos en sede conceptual, las leyes de cooperativas proceden a identificar las características de estas sociedades o, con frecuencia, remiten de forma expresa a los "principios cooperativos de la Alianza Cooperativa Internacional".

C. Clasificación de las cooperativas

a) Tipología, formas de colaboración y asociacionismo cooperativo

Los criterios de clasificación de las sociedades cooperativas, responden a múltiples variables: la actividad económica que desempeñan, la estructura participativa o el nivel de asociacionismo. Conforme a este último, las cooperativas pueden ser de primer grado (de base o primarias), y cooperativas de segundo o ulterior grado. La diferencia entre unas y otras está en que los socios de las primarias son personas físicas y las de segundo grado se integran, en todo o en parte, por cooperativas, para el cumplimiento de fines comunes. Esta clasificación es la que contempla nuestra legislación, según los artículos 6 y 77 de la LC.

Junto a la clasificación referida, la LC contempla distintas formas de integración, singularmente los grupos de cooperativas. Estos son definidos por el artículo 78, como el conjunto formado por varias sociedades cooperativas, cualquiera que sea su clase, y la entidad cabeza de grupo que ejercita facultades o emite instrucciones de obligado cumplimiento para las cooperativas agrupadas, de forma que se produce una unidad de decisión en el ámbito de dichas facultades. Igualmente, el artículo 79 recoge otras formas de colaboración económica, determinando que podrán constituir sociedades, agrupaciones, consorcios, uniones (entre sí o con otras personas físicas, jurídicas, públicas o privadas), así como firmar acuerdos o convenios para el mejor cumplimiento de su objeto social y para la defensa de sus intereses.

Las sociedades cooperativas podrán asociarse libre y voluntariamente en uniones, federaciones y confederaciones para la defensa y promoción de sus intereses, sin perjuicio de poder acogerse a otras formulas asociativas conforme al derecho de asociación. Todas estas formas de asociacionismo son expresión típica de los valores del cooperativismo. La LC dedica su Título III a la regulación de los tipos referidos, siendo su identificación estructural la siguiente: 1) las uniones están constituidas por, al menos, tres cooperativas de la

misma clase; 2) las federaciones se pueden componer de cooperativas, de uniones o de ambas, y 3) las confederaciones asocian al menos a tres federaciones de cooperativas —en ocasiones, también a uniones y a cooperativas—, que agrupen a cooperativas de, al menos, tres Comunidades Autónomas.

Si bien la cooperación entre las cooperativas constituye uno de los principios de la ACI, existe un claro elemento diferencia entre las uniones, federaciones, etc, constituidas para la defensa de sus intereses, y “los grupos de cooperativas”, cuya articulación, en todas sus variantes, necesariamente les aproxima a formulas organizativas de las empresas capitalistas, con un claro, pero lógico, reajuste de sus principios.

b) Clases de cooperativas

De acuerdo con el criterio del objeto o actividad, la LC (así como las leyes autonómicas) presenta una lista de clases de cooperativas (art. 6), cuya ordenación se contempla en los artículos 80 y ss. Así, podemos hacer referencia a las siguientes:

- a) *Cooperativas de Trabajo Asociado*: tienen por objeto proporcionar a sus socios puestos de trabajo (a tiempo completo o parcial) a través de la organización en común de la producción de bienes y servicios para terceros. También podrán contar con socios colaboradores. La relación de los socios trabajadores con la cooperativa es societaria (art. 80 y ss.).
- b) *Cooperativas de Consumidores y Usuarios*: tienen por objeto el suministro de bienes y servicios adquiridos a terceros o producidos por sí, para uso o consumo de los socios, de quienes con ellos conviven y, en ciertos casos, de terceros. Es parte esencial de su objetivo, la educación, formación y defensa de los derechos de sus socios y, en general, de los consumidores y usuarios. Pueden ser socios las personas físicas y las entidades u organizaciones que tengan el carácter de destinatarios finales (art. 88).
- c) *Cooperativas de Viviendas*: tienen por objeto actividades relacionadas con inmuebles (construcción, rehabilitación de viviendas, instalaciones y locales y suministro de servicios complementarios), con el objeto de satisfacer necesidades de alojamiento, o de otro tipo, de los socios, principalmente (art. 89 y ss.).
- d) *Cooperativas Agrarias*: asocian a titulares de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, con el objeto de realizar actividades encaminadas al mejor aprovechamiento de las explotaciones de los socios, de la cooperativa y a la mejora de la población agraria y del desarrollo del mundo rural (art. 93).

- e) *Cooperativas de Explotación Comunitaria de la Tierra*: asocian a titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros inmuebles susceptibles de explotación agraria, que ceden sus derechos a la cooperativa y prestan o no su trabajo en la misma. Pueden también asociar a otras personas físicas que, sin ceder derechos de disfrute sobre bienes, presten su trabajo en la misma, para la explotación en común de bienes cedidos por los socios (art. 94 y ss).
- f) *Cooperativas de Servicios*: asocian a titulares del uso y disfrute de explotaciones industriales o de servicios, a profesionales o artistas que ejerzan su actividad por cuenta propia. Tienen por objeto la prestación de suministros y servicios o la producción de bienes. Se excluye esta calificación cuando en los socios y objeto concurren características que permitan otra. (art. 98).
- g) *Cooperativas del Mar*: asocian a pescadores y a otras personas relacionadas con actividades pesqueras (armadores, cofradías, organizaciones de productores pesqueros, mariscadores y familias marisqueras...), con el fin de prestar suministros y servicios y realizar operaciones encaminadas a la mejora de las actividades o explotaciones (art. 99).
- h) *Cooperativas de Transportistas*: asocian a personas físicas o jurídicas, titulares de empresas de transportes y otros profesionales, con el objeto de prestar suministros y servicios y realizar operaciones encaminadas a la mejora de sus actividades o explotaciones.
- i) *Cooperativas de Seguros*: ejercen la actividad aseguradora en cualquier ramo para el que cuenten con autorización, conforme la LOSSP, actuando como derecho supletorio la LC (art. 101).
- j) *Cooperativas Sanitarias*: desarrollan su actividad en el área de la salud, y están formadas por prestadores y/o destinatarios de la asistencia sanitaria. Podrán realizar también actividades complementarias y conexas. Las reglas aplicables serán las de las cooperativas de trabajo asociado o las de servicios, cuando los socios sean profesionales de la medicina. Cuando los socios sean los destinatarios, se aplicaran las normas sobre cooperativas de consumidores y usuarios (art. 102).
- k) *Cooperativas de Enseñanza*: desarrollan actividades docentes en distintos niveles y modalidades, así como otras actividades complementarias. Cuando asocien a profesores, personal no docente y de servicios, serán de aplicación las reglas sobre cooperativas de trabajo asociado. Cuando los asociados sean los padres de los alumnos, a sus representantes o a los propios alumnos serán de aplicación las reglas de las cooperativas de consumidores y usuarios (art. 103).
- l) *Cooperativas de Crédito*: sirven a las necesidades de financiación de sus socios y de terceros, mediante el ejercicio de las actividades pro-

pías de las entidades de crédito. Las que dedican su actividad a la financiación del sector agrícola, forestal o ganadero o la realización de operaciones para la mejora del mundo rural, adoptan la denominación de Caja Rural. Tienen su regulación específica en la Ley 84/1993, de 22 de enero, de Cooperativas de Crédito y en su Reglamento aprobado por Real Decreto 84/1993, de 29 de diciembre.

- m) *Cooperativas de Iniciativa Social*: serán calificadas con tal denominación, las cooperativas que, sin ánimo de lucro y con independencia de su clase, tengan por objeto social la prestación de servicios asistenciales o el desarrollo de actividades cuya finalidad sea la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, para atender a necesidades no cubiertas por el mercado. Se les aplicarán las normas relativas a la clase de cooperativa a la que pertenezcan (art. 106).
- n) *Otras clases*: cooperativas integrales, cooperativas mixtas, cooperativas de artesanos, cooperativas de servicio público, cooperativas de servicios sociales, cooperativas de comercio ambulante, etc.

2.3. Constitución de la sociedad cooperativa

A. Procedimiento de constitución

La cooperativa se constituye mediante escritura pública, otorgada por los socios promotores, que deberá ser inscrita en el Registro de Cooperativas; de esta forma la sociedad adquiere personalidad jurídica (LC, art. 7).

La determinación del número mínimo de socios se fijará por las correspondientes leyes de cooperativas, aunque con carácter general la LC fija un mínimo de tres socios para las cooperativas de primer grado y de dos cooperativas para las de segundo grado.

Especial interés tiene la ordenación de los actos y contratos celebrados durante la constitución y, por tanto, en nombre de la futura cooperativa. De estos actos responderán solidariamente quienes los hubieran celebrado hasta que sean asumidos por la cooperativa una vez inscrita.

B. Escritura, Estatutos e Inscripción Registral

El contrato de sociedad, en el caso de la cooperativa, ha de realizarse mediante escritura pública, de la que forman parte los Estatutos. En la Escritura se contienen las menciones relativas al acto de constitución de la sociedad y en los Estatutos, las normas por las que se va a regir la persona jurídica que del contrato surge. La LC no sólo establece estos requisitos, sino que además regula el contenido de ambos documentos.

La Escritura pública debe contener (LC, art. 10): a) la identidad de los otorgantes, la manifestación de que reúnen los requisitos para ser socios y la voluntad de constituir una cooperativa de la clase de que se trate; b) la acreditación de la suscripción de la aportación obligatoria mínima al capital social para ser socio y haberla desembolsado, al menos, en la proporción exigida estatutariamente, así como la valoración y datos de las aportaciones no dinerarias, si las hubiere; c) acreditación de que el importe total de las aportaciones desembolsadas no es inferior al del capital social mínimo establecido estatutariamente; d) la identificación de las personas que han de ocupar inicialmente los cargos de los distintos órganos; e) la reserva de denominación social; f) los Estatutos, y g) los pactos y condiciones que los promotores juzguen conveniente establecer, siempre que no se opongan a las leyes, ni contradigan los principios configuradores de la sociedad cooperativa.

En los Estatutos deberá constar, al menos: a) la denominación, que debe incluir las palabras "Sociedad Cooperativa" o la abreviatura "S. Coop."; b) el objeto social; c) el domicilio; d) el ámbito territorial de actuación; e) la duración de la sociedad, f) el capital mínimo; g) la aportación obligatoria mínima al capital para ser socio, forma y plazo de desembolso y los criterios para fijar las aportaciones de los nuevos socios; h) forma de acreditar las aportaciones; i) devengo o no de intereses por las aportaciones obligatorias; j) las clases de socios; sus derechos, deberes y responsabilidad; los requisitos para su admisión y baja y las normas de disciplina social; k) derecho de reembolso de las aportaciones de los socios y el régimen de transmisión de las mismas; l) los órganos sociales, y m) las exigencias impuestas según la clase de cooperativa.

Los Estatutos se pueden desarrollar en un Reglamento de régimen interno.

Ya dijimos que es necesaria la inscripción registral, al configurarse como requisito necesario para que la sociedad adquiera la personalidad jurídica. La solicitud de inscripción de la Escritura en el Registro de Cooperativas debe realizarse en el plazo de un mes desde el otorgamiento (LC, art.10).

El Registro competente para la inscripción de la escritura de constitución viene marcado por la ley aplicable a la sociedad, que, según hemos indicado, está normalmente en función del territorio donde la cooperativa desarrolla su actividad. Cada Comunidad Autónoma tiene su propio Registro de Cooperativas. Igualmente, existe en Madrid un Registro de Cooperativas del Estado, dependiente del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales (LC, arts. 109 y ss y Real Decreto 136/2002, de 1 de febrero, Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas). Ciertas cooperativas –por razón de la clase o actividad que desarrollen– deben inscribirse también en el Registro Mercantil que corresponda por razón de su domicilio.

2.4. La Administración y las cooperativas

El artículo 129.2 de la Constitución impone un deber genérico de fomento, que se traduce en una variada relación entre los Poderes públicos (estatales y autonómicos) y las cooperativas.

Esta relación es plasmada en el Título II de la LC, donde se reconoce como tarea de interés general, la promoción, estímulo y desarrollo de las sociedades cooperativas. Junto a la promoción del cooperativismo, labor desarrollada principalmente a través del Consejo para el Fomento de la Economía Social (cuya regulación a nivel estatal está contenida en la LC, disposición adicional segunda y Real Decreto 219/2001, de 2 de marzo), y de los Consejos que, con diversas denominaciones, existen en la generalidad de las Comunidades Autónomas, destacan otras: la organización de los Registros de Cooperativas (LC, art. 109 y Real Decreto 136/2002, de 1 de febrero), el desarrollo de tareas de inspección y el ejercicio de la potestad sancionadora (conforme al orden de infracciones y sanciones regulado por el Real Decreto Legislativo 5/2000, de 4 de agosto), y la posibilidad de descalificación de la cooperativa (LC, art. 116).

2.5. Estatuto jurídico del socio

A. Formas de adquirir la condición de socio

Podríamos decir que la condición de socio puede adquirirse por alguna de las siguientes formas: a) participación en el acto de constitución de la sociedad (socio originario, socio fundador, promotor); b) solicitud de admisión en una cooperativa existente, en cuyo caso se debe cumplir el trámite del proceso de admisión que regulan las leyes y los Estatutos, y c) como consecuencia de fusiones y de transformaciones en cooperativa.

Ya vimos que uno de los principios cooperativos es el de libre adhesión, lo que determina que los requisitos para la admisión deben ser iguales para todos los aspirantes y no discriminatorios. Sin perjuicio de ello y dependiendo de la clase de cooperativa, podrán exigirse requisitos de tipo subjetivo, objetivo, e incluso, de ubicación geográfica.

Constituye, como vimos también, parte del contenido mínimo obligatorio de los Estatutos, la ordenación de los requisitos para acceder a la condición de socio. El aspirante deberá presentar la solicitud de admisión ante el Consejo Rector, que resuelve admitiéndola o rechazándola. Contra su decisión cabe recurso ante el Comité de Recursos o la Asamblea (LC, art. 13).

B. Clases de socios

Conjuntamente con el socio típico, las cooperativas pueden albergar otros socios, si así lo prevén los Estatutos:

Socios de trabajo. En las sociedades cooperativas de primer grado, que no sean de trabajo asociado o de explotación comunitaria de la tierra y en las de

segundo grado, los Estatutos podrán prever la admisión de socios de trabajo; personas físicas cuya actividad cooperativizada consiste en la prestación de su trabajo personal en la cooperativa. Los Estatutos que admitan esta posibilidad, deberán fijar los criterios de actividad y participación.

Socios colaboradores, asociados o adheridos. También los Estatutos podrán prever la existencia de socios colaboradores, personas físicas o jurídicas, que sin participar en la actividad cooperativizada, pueden contribuir a su consecución. Deberán desembolsar la participación económica que determine la Asamblea, con los límites establecidos legalmente (LC, art. 14). También podrán pasar a esta condición los socios que por causa justificada no realicen la actividad que motivó su ingreso.

Socios excedentes, inactivos, honoríficos o no usuarios. De alguna de estas formas se denomina en las leyes a los socios que dejan de realizar la actividad cooperativizada o de utilizar sus servicios, pero mantienen la cualidad de socios.

C. Derechos, deberes y obligaciones

Tanto la LC como las leyes autonómicas dedican preceptos a listar los derechos y los deberes de los socios. Sin embargo, como es lógico, no se trata de unas listas cerradas, en la medida en que pueden ser ampliados o singularizados por los Estatutos de la sociedad y por acuerdos de los órganos sociales.

Los derechos se pueden agrupar en derechos de contenido económico o patrimonial y derechos de contenido político o administrativo.

Como derechos económicos, se consideran entre otros: el derecho al retorno (participación en los excedentes del ejercicio); el derecho a percibir intereses por la aportación; el derecho a la actualización del valor de las aportaciones al capital social, o el derecho al reembolso de las mismas, previa liquidación.

Como derechos políticos: el derecho a participar en la vida corporativa de la sociedad (derecho a asistir a las reuniones, derecho de información, derecho de voto, derecho a elegir los cargos sociales y ser elegido); derecho a participar en las actividades y servicios de la cooperativa; el derecho a recibir una formación, etc.

Especial dedicación se da al derecho de información, que será completado por lo establecido en los Estatutos, así como por acuerdos de la Asamblea General.

En lo relativo a los deberes legales y estatutarios, su listado agrupa distintas materias; así, los que refieren a la organización y actividad de la cooperativa, a las obligaciones de carácter económico, o los que van relacionados con los derechos políticos. Entre todos ellos y sin perjuicio de su determinación estatutaria, la LC, artículo 15, refiere a los siguientes:

- Cumplir los acuerdos válidamente adoptados por los órganos sociales.
- Participar en las actividades cooperativizadas que desarrolla la cooperativa para el cumplimiento de sus fines.
- Aceptar los cargos para los que hubiera sido elegido, salvo causa justa de excusa.
- Guardar secreto sobre los asuntos y datos cuya divulgación pudiera perjudicar los intereses sociales de la cooperativa.
- Cumplir con las obligaciones económicas (cumplir con la aportación obligatoria al capital y con las cuantías y plazos de los desembolsos parciales; pago de cuotas de ingreso o de cuotas periódicas, etc.).
- No realizar actividades competitivas.

D. Responsabilidad del socio

Con carácter general, el artículo 15.3 de la LC establece que la responsabilidad del socio por las deudas sociales estará limitada a las aportaciones al capital social que hubiera suscrito, estén o no desembolsadas en su totalidad. No obstante, la regla general no impide que a través de los Estatutos, si así lo permiten las leyes autonómicas, puedan ampliarse o establecerse responsabilidades adicionales.

Con independencia de la regla referida, la Ley de Cooperativas regula de forma singular la responsabilidad del socio que deja de pertenecer a la cooperativa y, en ocasiones, se establece su responsabilidad personal por las deudas sociales en el caso de que el patrimonio social sea insuficiente para hacer frente a ellas. Es ésta una responsabilidad limitada en el tiempo (por lo general, dura cinco años desde la pérdida de la condición de socio, LC, art. 15.4) y en la cuantía (hasta el importe reembolsado de sus aportaciones al capital social).

E. La baja del socio

Si la adhesión es una forma de adquirir la condición de socio durante la vida de la cooperativa, la baja consiste en la pérdida de tal condición, en definitiva, su salida de la sociedad.

Ya vimos que uno de los contenidos que deben abordar los Estatutos es precisamente el establecimiento de los requisitos o el procedimiento de la baja. Veamos ahora las distintas causas de baja establecidas con carácter general por la LC, artículo 17.

El socio tiene derecho a causar baja voluntaria, sin alegar ni justificar motivo o razón alguna, por su simple voluntad, aunque cumpliendo una serie de

requisitos formales y, especialmente respetando un plazo de preaviso (no inferior a un año), que evite perjuicios a la cooperativa. En caso de incumplimiento se le podrá exigir la correspondiente indemnización por daños y perjuicios. En todo caso, los Estatutos podrán exigir el compromiso del socio para no causar baja hasta la finalización del ejercicio económico correspondiente al año en que pretende causar baja. Igualmente, podrán establecer un periodo de permanencia obligatoria desde la admisión del socio, que no podrá ser superior a cinco años.

También se considera justificada la baja del socio que esté disconforme (siempre con cierta justificación) con acuerdos de la Asamblea General que impliquen nuevas obligaciones no previstas inicialmente en los Estatutos; cambio de clase de la cooperativa; modificación del objeto social; prórroga de la sociedad cooperativa constituida por tiempo determinado; agravación del régimen de responsabilidad de los socios; mutaciones estructurales (fusión, escisión, transformación), etc.

Finalmente, la LC regula la baja obligatoria en los supuestos en que el socio haya dejado de reunir los requisitos exigidos -por la Ley o los Estatutos- para ser socio. Se trata de una baja impuesta que, a diferencia de la expulsión, no es una medida disciplinaria. La baja será acordada por el Consejo Rector, pudiendo establecerse la suspensión cautelar de los derechos y obligaciones del socio.

2.6. *Órganos sociales*

Los órganos sociales de la cooperativa son la Asamblea General, el Consejo Rector y la Intervención. También podrán establecerse otras instancias de carácter consultivo o asesor, singularmente, el Comité de Recursos.

A. Asamblea General

Se denomina Asamblea General a la reunión de los socios constituida con el objeto de deliberar y adoptar acuerdos en las materias de su competencia, vinculando sus decisiones a todos los socios de la cooperativa.

En la medida en que uno de los principios del cooperativismo es su organización democrática, la Asamblea se considera como el órgano soberano de expresión de la voluntad de la sociedad cooperativa, teniendo competencia exclusiva en las siguientes materias: a) examen de la gestión general (aprobación de cuentas, informe de gestión...); b) nombrar y revocar a los miembros de Consejo, interventores, auditores; c) modificación de los Estatutos y el Reglamento de régimen interior; d) acordar nuevas aportaciones obligatorias y la emisión de obligaciones y otras formas de financiación externa; e) decidir la fusión, escisión, transformación y disolución; f) ejercicio de acciones de res-

ponsabilidad contra miembros del Consejo, auditores...; g) constitución de cooperativas de segundo grado y de grupos de cooperativas... (LC, art. 21). Todo ello, sin perjuicio de las delimitaciones establecidas en los Estatutos.

Como elemento de garantía, la Asamblea está sometida a estrictas normas de constitución (convocatoria, publicidad, orden del día, presencia de un número mínimo de socios, etc.) y funcionamiento (constitución de la Mesa, existencia de Presidente y Secretario, forma de deliberación y adopción de acuerdos, redacción y aprobación del acta, etc.), detenidamente reguladas en la LC y en los Estatutos.

La Asamblea ordinaria debe ser convocada por el Consejo Rector y debe reunirse necesariamente en los seis meses siguientes al cierre del ejercicio con, al menos, el siguiente orden del día: examen de la gestión social; aprobación, si procede, de las cuentas anuales y el informe de gestión, y decisión sobre la imputación de los excedentes o de las pérdidas. Las demás Asambleas tendrán el carácter de extraordinarias (LC, art. 22).

Las Asambleas extraordinarias son convocadas por el Consejo Rector, a iniciativa propia o de socios que representen un cierto porcentaje del total de los votos. Con carácter general la LC, artículo 23, establece el 20 por 100.

También la LC admite que los Estatutos regulen la celebración de la Asamblea General de Delegados por causas objetivas y expresas, singularmente, la dificultad de que todos los socios estén presentes. Estos mecanismos debilitan los valores de participación, pero se justifican por razones operativas.

De acuerdo con el principio democrático, es regla general que cada socio tiene, con independencia de su participación en la sociedad, un voto. Pero se admite que los Estatutos establezcan el voto plural ponderado (en proporción al volumen de la actividad cooperativizada, aunque limitado) en ciertos supuestos. La previsión se contempla tanto para las cooperativas de primero como de segundo grado (LC, art. 26).

Según el art. 28 LC, los acuerdos se adoptan por más de la mitad de los votos válidamente expresados; pero para asuntos de importancia, entre los que se cuentan la modificación de estatutos, la fusión o la escisión, se requiere una mayoría reforzada de dos tercios. Ambas mayorías pueden ser elevadas por los Estatutos. Los acuerdos se imponen a todos los socios, incluso a los que no asistieron o a los disidentes, sin perjuicio de su impugnación.

B. El Consejo Rector

Es el órgano colegiado de gobierno al que corresponde la alta gestión, la supervisión de los directivos y la representación de la sociedad (como competencias mínimas), con sujeción, como es claro, a las previsiones legales, estatutarias y, singularmente, a la política general fijada por la Asamblea. Cuando

la cooperativa tenga menos de diez socios, el Consejo podrá sustituirse por un Administrador único. La representación se extiende a todos los actos comprendidos en el objeto social, sin que surtan efectos frente a terceros las limitaciones que pudieran contener los Estatutos. Se encarga también de la admisión y exclusión o expulsión de socios y del régimen disciplinario, facultad indelegable pero sometida al control de la Asamblea y los Tribunales.

El Consejo Rector está compuesto por vocales, personas físicas o jurídicas elegidas por la Asamblea, en principio de entre los socios (aunque se admiten excepciones en este punto), que han de reunir especiales requisitos de capacidad y que se someten a estrictas incompatibilidades y prohibiciones y a un régimen de responsabilidad solidaria. De entre sus miembros se eligen los cargos de Presidente, Vicepresidente y Secretario. El ejercicio de la representación legal de la sociedad corresponde al Presidente y, en su caso, al Vicepresidente.

C. Los Interventores

La intervención se constituye como órgano fiscalizador de la cooperativa; expresamente realiza la fiscalización interna de las cuentas y la gestión. Se integra por socios elegidos por la Asamblea, aunque se prevé la posibilidad de que sean designados interventores expertos independientes no socios.

Las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser censurados por los interventores, salvo que la cooperativa esté sometida a la auditoria de cuentas (LC, art. 62). El informe definitivo será puesto a disposición del Consejo antes de ser presentado a la Asamblea.

D. El Comité de Recursos

Ya vimos que el Comité de Recursos no es un órgano necesario, impuesto por la LC (aunque sí refiere a su ordenación general en el art. 44). Sin embargo, puede ser creado por los Estatutos para la tramitación y resolución de los recursos contra las sanciones que el Consejo Rector imponga a los socios. Sus miembros, cuyo número mínimo varía, deberán tener la condición de socio. Los acuerdos del Comité son definitivos y ejecutivos, pudiendo ser impugnados como si hubieran sido adoptados por la Asamblea.

2.7. Régimen económico

Los principios y valores cooperativos han de hacerse compatibles con la rentabilidad y el éxito del proyecto empresarial. El equilibrio no es sencillo en un mundo cada vez más competitivo y riguroso en las reglas del mercado y, en

definitiva, de poco serviría el mantenimiento de los valores sociales si fallasen la eficacia y rentabilidad propia del carácter empresarial de la cooperativa.

Posiblemente, uno de los exponentes principales de la complejidad referida es el régimen económico de la sociedad cooperativa, lo que se aprecia, entre otros criterios, en la doble condición del socio —aportante de capital y participe en la actividad—, en las posibilidades que tiene la cooperativa de relacionarse con terceros no socios y llevar a cabo con ellos actividades cooperativizadas, en las fuentes de financiación y en la existencia de los fondos.

Su complejidad, como decíamos, exige un tratamiento singularizado y completo, que no es posible realizar en este trabajo, por lo que limitaremos la exposición que sigue a los elementos estructurales básicos.

A. El capital social

a) *Las aportaciones de los socios*

En las sociedades cooperativas el capital social está constituido o integrado por las aportaciones, obligatorias y voluntarias, de los socios (LC, art. 45.1), debiendo los Estatutos fijar la cuantía mínima del referido capital social con que puede constituirse y funcionar la cooperativa, que deberá ser totalmente desembolsado desde su constitución.

Las aportaciones de los socios no representan una parte proporcional o alícuota del patrimonio social, como ocurre en otras sociedades, sino sólo del patrimonio neto repartible.

Se diferencia entre aportaciones dinerarias (en moneda de curso legal) y no dinerarias, esto es, bienes y derechos susceptibles de valoración económica. Respecto de estas últimas, con especiales cautelas sobre su valoración.

También la LC distingue entre aportaciones obligatorias y aportaciones voluntarias.

- La obligatoria es la exigida por los Estatutos para adquirir la condición de socio y podrá ser diferente, según las clases de socios, o según el compromiso o uso potencial de la actividad cooperativizada. A la aportación obligatoria inicial podrán seguir otras aportaciones obligatorias, cuando así lo acuerde la Asamblea. También será exigible a los nuevos socios en la cuantía fijada por la Asamblea, que no podrá superar el valor actualizado de la aportación inicial y sucesivas efectuadas por el socio de mayor antigüedad.
- Las aportaciones voluntarias no van unidas al acceso a la condición de socio y deben estar previstas en los Estatutos y acordadas por la Asamblea o el Consejo Rector. Tienen el carácter de permanencia propio del capital social del que forman parte.

- Ambos tipos de aportaciones pueden cambiar de aplicación; así, parte de las obligatorias pueden pasar a ser voluntarias y viceversa, las voluntarias pueden cubrir las ampliaciones de las obligatorias.

b) Remuneración de las aportaciones

Los Estatutos deberán fijar la remuneración de las aportaciones obligatorias y voluntarias desembolsadas, cuando el resultado del ejercicio económico sea positivo. La remuneración se articula mediante el devengo de intereses, que en todo caso será limitado por las leyes de cooperativas y los Estatutos. El artículo 48 de la LC establece que no podrá exceder en más de seis puntos del interés legal del dinero.

c) El reembolso de las aportaciones

El tratamiento del reembolso de las aportaciones al capital social en los supuestos de baja en la cooperativa es materia estatutaria. Sin embargo, la LC en su artículo 51 establece una serie de exigencias y distinciones en función de la causa que motive la baja del socio.

La liquidación de las aportaciones se efectuará según el balance de cierre del ejercicio en que se produzca la baja. Del valor acreditado se deducirá, en su caso, las pérdidas imputadas e imputables al socio, reflejadas en el balance de cierre. Igualmente, si la baja es injustificada (por ejemplo, por incumplimiento del plazo de permanencia mínimo), se podrá imponer una deducción sobre el importe resultante de la liquidación. El reembolso se efectuará en el plazo estipulado, que no podrá exceder de cinco años y las cantidades pendientes no serán susceptibles de actualización, aunque generarán el interés legal del dinero.

El tema referido es, sin duda, uno de los que afectan al principio de puertas abiertas, que debe compaginarse con los criterios de estabilidad imprescindibles para el funcionamiento de la actividad empresarial.

B. Otras fuentes de financiación

Las exigencias del mercado provocan la apertura de las sociedades cooperativas a nuevas formas de financiación, que sean compatibles con sus principios y valores. Nuevamente nos encontramos ante un reto en la búsqueda de equilibrios, que necesariamente nos conduce a una interpretación flexible o finalista de aquellos principios, como la propia LC pone de manifiesto en su Exposición de Motivos. La referida apertura a fuentes diversas de financiación se contempla en los artículos 52 a 54 de la LC, pudiendo distinguir las siguientes:

- *Cuotas de ingreso y/o periódicas.* Podrán establecerse en los Estatutos o por la Asamblea y no integran el capital social, ni serán reintegrables. Pueden ser diferentes para las distintas clases de socios.
- *Participaciones especiales.* Se trata de recursos procedentes de los socios o de terceros, que tienen carácter subordinado y están sometidos a un plazo mínimo de vencimiento de cinco años. Su emisión en serie exige el acuerdo de la Asamblea y el sometimiento a la legislación específica.
- *Otras financiaciones.* Entre ellas, la LC hace referencia a la emisión de obligaciones, contratos de cuentas en participación, títulos participativos...

Es destacable que ciertas formas de financiación permiten a sus titulares la asistencia a las Asambleas con voz, pero sin voto.

C. Los fondos sociales obligatorios

Sin perjuicio de los fondos impuestos por la normativa particular aplicable a la sociedad cooperativa en función de su actividad, los artículos 55 y 56 de la LC exigen dos fondos propios y obligatorios; a saber, el Fondo de Reserva y el de Educación y Promoción. Ambos fondos reflejan, al menos en sentido formal, los dos polos de influencia a que se ven sometidas las cooperativas; por un lado, las reservas que exige el mercado y que proporcionan la garantía necesaria; por otro, el fondo dedicado al desarrollo y aplicación de los valores cooperativos.

a) *El Fondo de Reserva*

Es un fondo obligatorio destinado a la consolidación, desarrollo y garantía de la cooperativa y tiene carácter irrepatriable entre los socios. Se nutre de un porcentaje sobre los excedentes y beneficios obtenidos, del importe de las deducciones en los casos de baja injustificada, del resultado de las actividades procedentes de acuerdos intercooperativos y de las cuotas de ingreso, entre otras fuentes.

b) *El Fondo de Educación y Promoción*

Se trata de un fondo no económico, pero también obligatorio, que será destinado a potenciar los principios y valores cooperativos. Es inembargable e irrepatriable entre los socios, incluso en caso de liquidación de la cooperativa. Se nutre básicamente del porcentaje que fijen los Estatutos o la Asamblea sobre los excedentes y beneficios y las sanciones económicas que la cooperativa

imponga a sus socios. Para el cumplimiento de sus fines la cooperativa podrá colaborar con otras entidades y sociedades, pudiendo aportar, total o parcialmente, su dotación.

2.8. La sociedad cooperativa europea

Con el objeto de garantizar la igualdad de las condiciones de competencia y contribuir a su desarrollo económico, la Comunidad ha dotado a las cooperativas, entidades normalmente reconocidas en todos los Estados miembros, de instrumentos jurídicos adecuados y propios, con el fin de facilitar el desarrollo de sus actividades transnacionales, mediante la colaboración, cooperación o fusión entre las cooperativas existentes y pertenecientes a los distintos Estados miembros, o a través de la creación de nuevas sociedades cooperativas a escala europea. La normativa reguladora está contenida en el Reglamento (CE) 1435/2003, de 22 de julio, del Consejo relativo al Estatuto de la Sociedad Cooperativa Europea (SCE), y en la Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio, por la que se completa el Estatuto de la sociedad cooperativa europea en lo que respecta a la implicación de los trabajadores.

La normativa referida representa el establecimiento de un auténtico Estatuto jurídico único para la sociedad cooperativa europea, que permite ejercer sus actividades en todo el mercado interior, con una personalidad jurídica, una normativa y una estructura únicas. Todo ello permite la creación (o fusión de las ya existentes en varios Estados, o transformación cuando opere en un Estado miembro distinto de aquél en el que está implantada) de cooperativas por personas residentes en Estados distintos o entidades jurídicas implantadas en los mismos, y estructurar sus operaciones transfronterizas sin la necesidad de instaurar redes de filiales.

A. Naturaleza

Se define la SCE como una sociedad con personalidad jurídica, con un capital suscrito por los miembros dividido en participaciones. El domicilio social se fijará en los Estatutos, deberá estar situado en la Comunidad y coincidir con el lugar en el que se halla su administración central. Adquirirá personalidad jurídica el día de su inscripción en el Registro en el Estado miembro de su domicilio social.

La SCE tendrá por objeto principal la satisfacción de las necesidades y el fomento de las actividades económicas y sociales de sus socios, en particular mediante la conclusión de acuerdos con ellos para el suministro de bienes o servicios o la ejecución de obras en el desempeño de la actividad que ejerza.

B. Constitución

Sin perjuicio de lo dispuesto en el Reglamento, la constitución de una SCE se rige por la ley aplicable a las cooperativas del Estado en el que fije su domicilio social. La SCE podrá constituirse:

- Por un mínimo de cinco personas físicas que residan en al menos dos Estados miembros.
- Por un mínimo de cinco personas físicas y sociedades en la acepción del segundo párrafo del artículo 48 del Tratado, así como otras entidades jurídicas de Derecho público o privado constituidas con arreglo al ordenamiento jurídico de un Estado miembro, que residan o estén reguladas por el ordenamiento jurídico de al menos dos Estados miembros.
- Por sociedades con arreglo al segundo párrafo del artículo 48 del Tratado y otras entidades jurídicas de Derecho público o privado constituidas con arreglo al ordenamiento jurídico de un Estado miembro, reguladas por el ordenamiento jurídico de al menos dos Estados miembros.
- Por fusión de cooperativas constituidas con arreglo al ordenamiento jurídico de un Estado miembro y con domicilio social y administración central en la Comunidad, si al menos dos de ellas están reguladas por el ordenamiento jurídico de distintos Estados miembros.
- Por transformación de una sociedad cooperativa constituida con arreglo al ordenamiento jurídico de un Estado miembro y con domicilio social y administración central en la Comunidad, siempre que haya tenido un establecimiento o una filial regulada por el ordenamiento jurídico de otro Estado miembro durante, al menos, dos años.

Los Estados miembros podrán disponer que una entidad jurídica que no tenga su administración central en la Comunidad pueda participar en la constitución de una SCE, siempre y cuando tal entidad jurídica esté constituida con arreglo al ordenamiento jurídico de un Estado miembro, tenga su domicilio social en ese mismo Estado miembro y tenga una vinculación efectiva y continua con la economía de un Estado miembro.

C. Capital social

El capital suscrito de la SCE estará representado por las participaciones de los socios expresadas en moneda nacional. El capital suscrito no podrá ser inferior a 30.000 euros. Una SCE cuyo domicilio social se encuentre fuera de la zona del euro también podrá expresar su capital en euros. Cuando la legislación de un Estado miembro fije un capital suscrito superior para entidades jurídicas que ejerzan determinados tipos de actividad, dicha legislación se aplicará a las SCE que tengan su domicilio social en dicho Estado.

El aumento o disminución del capital no requiere ni modificación de los Estatutos ni publicidad, bajo reserva del respeto del importe mínimo y de la publicidad anual del importe del capital. Una vez al año, la Asamblea General debe tomar acta, mediante una resolución, del importe del capital al cierre del ejercicio y de su variación en relación con el ejercicio precedente.

D. Estatutos

Los fundadores elaborarán los Estatutos, de conformidad con las disposiciones previstas para la constitución de cooperativas sujetas a la legislación del Estado miembro del domicilio social de la SCE. Los Estatutos deberán redactarse por escrito y llevar la firma de los fundadores.

En los Estatutos se consignará por lo menos:

- La denominación social, precedida o seguida de las siglas "SCE".
- El objeto social.
- El nombre de las personas físicas y la denominación social de las entidades que sean socios fundadores de la SCE, con indicación en este último caso del objeto y del domicilio social.
- El domicilio social de la SCE.
- Las condiciones y procedimientos de admisión, exclusión y renuncia de los socios.
- Los derechos y obligaciones de los socios y, en su caso, sus diferentes categorías, así como los derechos y obligaciones de cada categoría.
- El valor nominal de las participaciones suscritas, el importe del capital suscrito, en su caso, y la indicación de que el capital es variable.
- Las normas específicas relativas a los excedentes que deban destinarse, en su caso, a la reserva legal.
- Los poderes y competencias de los miembros de cada órgano de gobierno.
- Las condiciones de designación y revocación de los miembros de los órganos de gobierno.
- Las reglas de mayoría y quórum.
- La duración de la sociedad, si se trata de una sociedad de duración limitada.

El domicilio social de la SCE podrá trasladarse a otro Estado miembro. Dicho traslado no dará lugar a la disolución de la SCE ni a la creación de una nueva persona jurídica.

E. Principio de no discriminación

Con sujeción a las disposiciones del Reglamento 1435/2003, la SCE recibirá en cada Estado miembro el mismo trato que una sociedad cooperativa constituida con arreglo a la legislación del Estado miembro en el que la SCE tenga su domicilio social.

F. Inscripción en el Registro y contenido de la publicidad

Toda SCE deberá estar registrada en el Estado miembro de su domicilio social, en el Registro que señale la legislación de ese Estado miembro de conformidad con la legislación aplicable a las sociedades anónimas. La inscripción y la baja de una SCE se publicarán a título informativo en el Diario Oficial de la Unión Europea.

Los documentos y los datos de una SCE a los que deba darse publicidad en virtud del presente Reglamento se harán públicos del modo que estipule la legislación en materia de sociedades anónimas del Estado miembro en el que la SCE tiene su domicilio social.

G. Estructura

El Reglamento establece que la estructura de la SCE esté compuesta por: una Asamblea General, un Órgano de Dirección y un Órgano de Vigilancia (sistema dual) o bien un Órgano de Administración (sistema monista), de conformidad con la opción prevista en los Estatutos de la SCE.

La Asamblea General debe convocarse al menos una vez al año, dentro de los seis meses siguientes al cierre del ejercicio.

H. Control y publicidad de las cuentas

La SCE está sujeta a la legislación del Estado de su domicilio social en lo que se refiere a la formulación, control y publicidad de las cuentas anuales y las cuentas consolidadas, en aplicación de las disposiciones comunitarias existentes.

I. Disolución, liquidación, insolvencia y suspensión de pagos

La SCE queda disuelta, bien por decisión de la Asamblea General, en especial al expirar el plazo fijado en los Estatutos o al reducirse el capital social por debajo del mínimo fijado, bien por decisión judicial, por ejemplo, cuando el domicilio social de la SCE haya sido trasladado fuera del territorio comunitario.

Cuando la SCE es objeto de un procedimiento de liquidación, insolvencia o suspensión de pagos, queda sujeta a las disposiciones de Derecho nacional del Estado de su domicilio social.

3. Las entidades mutualistas

Sin perjuicio de otras identificaciones que pueda tener el término mutualismo o actividad mutualista, la que responde a un criterio más general y propio queda ubicada en aquellas organizaciones que pretenden hacer frente a los riesgos que afectan a sus socios mediante la ayuda mutua entre los mismos. En la exposición que sigue nos situaremos en el entorno de las entidades que con tal fin y ciertas características, desarrollan una actividad aseguradora.

Dentro de las posibles clasificaciones utilizables, el tipo de actividad aseguradora nos permite distinguir entre mutuas de seguros (que se dedican a la actividad aseguradora en general), mutualidades de previsión social (que se dedican a la cobertura de riesgos de carácter social) y mutuas o mutualidades (de accidentes de trabajo y las mutualidades administrativas de funcionarios) que están integradas en el sistema de protección social.

Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales y el mutualismo administrativo de los funcionarios, quedarán fuera de nuestro análisis, en la medida en que, al formar parte del sistema de protección social público, están revestidos de una serie de características que, a pesar de su nombre, les alejan de los principios mutualistas y, sobre todo, del ámbito del tercer sector que constituye nuestro marco de referencia.

Las exclusiones efectuadas delimitan el espacio de análisis jurídico a las mutuas de seguros y a las mutualidades de previsión social. Si bien ambas participan de múltiples valores comunes y de ordenación jurídica, daremos un mayor protagonismo a las mutualidades de previsión social, en la medida en que los estudios del tercer sector suelen conferirles un tratamiento más singularizado.

Mutuas y mutualidades comparten valores entre sí y con las cooperativas, de hecho, como veremos, participan (singularmente las cooperativas de seguros) de un tronco común en la ordenación de su régimen jurídico. Los valores de igualdad, democracia, participación de los mutualistas, carencia de ánimo de lucro, no solo constituyen elementos de identidad, sino que se imponen como exigencias de carácter jurídico.

3.1. Las mutuas de seguros

La ordenación de las mutuas de seguros está contemplada en el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refun-

dido de la Ley de Ordenación y Supervisión del Seguro Privado (TRLOSSP) y en el Reglamento de Ordenación y Supervisión del Seguro Privado (RD 2486/1998, de 20 de noviembre, ROSSP), singularizándose conforme la mutua sea a prima fija o a prima variable. Su regulación, aunque con ciertas exigencias adicionales, es también aplicable a las cooperativas de seguros.

A. Mutuas a prima fija: concepto y caracteres

Las mutuas a prima fija son conceptuadas por el artículo 9 de la TRLOSSP, como entidades aseguradoras privadas sin ánimo de lucro, que tienen por objeto la cobertura a sus socios, personas físicas o jurídicas, de los riesgos asegurados mediante una prima fija pagadera al comienzo del periodo del riesgo.

Su ordenación responde a una serie de exigencias que las caracterizan, entre ellas las siguientes:

- Carecer de ánimo de lucro y contar, al menos, con cincuenta mutualistas.
- La condición de mutualista será inseparable de la de tomador del seguro o de asegurado. Cuando tomador y asegurado no coincidan en la misma persona, la condición de mutualista la adquirirá el tomador, salvo que en la póliza de seguro expresamente se haga constar que deba serlo el asegurado. La condición de mutualista se adquiere a través del contrato de seguro. En ningún caso las entidades de quien proceda el reaseguro aceptado por la mutua adquirirán la condición de mutualistas.
- Los mutualistas que hayan realizado aportaciones para constituir el fondo mutual podrán percibir intereses no superiores al interés legal del dinero. Únicamente podrán obtener el reintegro de las cantidades aportadas en los supuestos de baja o cuando lo acuerde la Asamblea por ser sustituidas con excedentes de los ejercicios.
- Los mutualistas no responden de las deudas sociales, salvo que así lo dispongan los Estatutos. En este caso, la responsabilidad se limitará a un importe igual al de la prima que anualmente se pague, debiendo constar en la póliza de seguro.
- Los resultados de cada ejercicio darán lugar a la correspondiente derrama activa o pasiva. Los resultados positivos, una vez constituidas las garantías financieras y reservas exigidas, se destinarán al reintegro de las cantidades aportadas al fondo mutual o a incrementar las reservas patrimoniales, y el exceso podrá distribuirse. Si el resultado fuera negativo, será absorbido por las derramas pasivas, por reservas patrimoniales y, en último término, por el fondo mutual.
- Cuando el mutualista cause baja en la mutua tendrá derecho al cobro de las derramas activas y la obligación del pago de las pasivas acordadas y no

satisfechas. También tendrá derecho a la devolución de las cantidades que hubiera aportado al fondo mutual, salvo que hubieran sido consumidas. No procederá ninguna otra liquidación con cargo al patrimonio social.

- En caso de disolución, participarán en la distribución del patrimonio.

B. Mutuas a prima variable: concepto y caracteres

Son entidades aseguradoras privadas sin ánimo de lucro fundadas sobre el principio de ayuda recíproca, que tienen por objeto la cobertura, por cuenta común, a sus socios, personas físicas o jurídicas, de los riesgos asegurados mediante el cobro de derramas con posterioridad a los siniestros, siendo la responsabilidad de los mismos mancomunada, proporcional al importe de los respectivos capitales asegurados en la propia entidad y limitada a dicho importe (TRLOSSP, art. 10).

Las mutuas a prima variable comparten la mayoría de las exigencias y caracteres aplicables a las mutuas de prima fija recogidas en el epígrafe anterior, con excepción de la previsión contenida en el apartado d) del artículo 9.2 de la TRLOSSP, referente a la no responsabilidad o responsabilidad limitada de los mutualistas por las deudas sociales. Junto a las exigencias referidas, los artículos 10 de la TRLOSSP y 22 del ROSSP, incorporan otras de carácter singular, a saber:

- Será exigible la aportación de una cuota de entrada para adquirir la condición de mutualista, debiendo constituirse un fondo de maniobra que permita pagar siniestros y gastos sin esperar al cobro de las derramas.
- Los administradores no percibirán remuneración por su gestión y la producción de seguro será directa, sin mediación, y sin que pueda ser retribuida.
- Los riesgos que aseguren deben ser homogéneos cualitativa y cuantitativamente y los capitales asegurados y gastos de administración no podrán sobrepasar los límites establecidos.
- Se limitan los ramos de seguro en los que pueden actuar, así como el ámbito territorial en que pueden desarrollar su actividad y localizar sus riesgos.
- Podrán ceder operaciones de reaseguro, pero en ningún caso podrán aceptarlas.

C. Reglas comunes a las mutuas a prima fija y variable

El conjunto de reglas para la organización y funcionamiento de las mutuas, así como, el contenido mínimo de sus Estatutos y los derechos y deberes de los

mutualistas, están recogidas en el ROSSP por remisión expresa de la TRLOSSP (art. 9.3 y 10. 2). Sin embargo, la propia TRLOSSP fija una serie de criterios que deben ser destacados, entre ellos los siguientes:

- Se fijarán los derechos y deberes de los mutualistas, sin que puedan establecerse privilegios a favor de persona alguna.
- Los órganos de gobierno deberán tener un funcionamiento, gestión y control democráticos.

Estas y otras materias están reguladas en los artículos 12 a 22 del ROSSP. La gran similitud –y en muchas ocasiones coincidencia absoluta– de regulación en estas materias con la prevista para las mutualidades de previsión social, aconsejan remitirnos ahora a lo que se dirá en el análisis de las referidas mutualidades, especialmente en materia de Estatutos, derechos y obligaciones de los mutualistas y órganos de participación, gobierno y control.

3.2. *Mutualidades de previsión social*

A. Una aproximación histórica

La ordenación de las mutualidades de previsión social refleja en su evolución histórica el tránsito de una regulación singular propia e independiente a una regulación específica dentro de la genérica del seguro privado, que actúa como marco de ordenación universal.

Sin perjuicio de otros antecedentes más remotos, el punto de partida lo podemos situar en la Ley de 16 de diciembre de 1941 sobre Mutualidades de Previsión Social. Conforme a la referida Ley, comenzó a desarrollarse en España un sistema mutualista ajeno al seguro privado y al público, y bastante desordenado en su desarrollo, que con base en los principios y valores mutualistas, actuaba básicamente en el terreno de la protección complementaria a la establecida por el marco de los Seguros Sociales y/o como entidades sustitutorias de la protección social pública. Junto a los riesgos sociales que afectaban a las personas, era común que estas mutualidades incorporaran otros riesgos que afectaban al patrimonio de los mutualistas, tales como vivienda, cosechas, ganado, etc.

La Ley de Ordenación del Seguro Privado de 1984 (LOSP) tuvo un impacto rupturista y de reordenación. Rupturista en cuanto incorporó las mutualidades a la normativa general de seguro privado exigiéndolas una adaptación paulatina a sus estructuras, especialmente de las bases técnicas aseguradoras. Reordenadora en la medida en que provocó (junto con otras normas posteriores) un importante reajuste del completo entramado mutualista (complementarias, sustitutorias autorizadas, sustitutorias no autorizadas, mixtas...), con la finalidad de extender sus efectos a todas aquellas que no eran estrictamente sustitutorias, dado que éstas se integrarían en el Régimen Público de la Seguridad Social. En este nuevo marco

legal, las mutualidades tenían una regulación singular dentro de la propia Ley y en el Reglamento de Entidades de Previsión, pero desde una perspectiva bien distinta. Ahora la ordenación tan sólo admitía especialidades dentro de la compleja regulación de las distintas operaciones de seguro. Si bien la LOSP y sus normas de desarrollo, mantuvieron la estructura protectora tradicional (sobre riesgos de personas y cosas) y ciertos valores mutualistas, el sistema financiero impuesto fue el de capitalización individual o colectiva.

Finalmente, la vigente Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión del Seguro Privado (LOSSP), profundiza en la misma línea de tendencia, incorporando modificaciones significativas, una vez superada la fase inicial de incorporación al régimen asegurador de las mutualidades de previsión. Regulación que ha sido completada por el nuevo Reglamento de Mutualidades de Previsión Social, aprobado por Real Decreto 1430/2002, de 27 de diciembre (RMP). En el intervalo entre la LOSSP y el RMP, el Reglamento de Ordenación y Supervisión del Seguro Privado (RD 2486/1998, de 20 de noviembre, dictado en desarrollo de la LOSSP) incorpora una modificación importante; a saber, la implantación del régimen financiero de capitalización individual como única alternativa posible, cuya aplicación progresiva articula la disposición transitoria primera del RMP. Finalmente, la LOSSP ha sido sustituida por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (TRLOSSP)¹.

El tránsito producido en el sistema financiero de las mutualidades de previsión social, del reparto a la capitalización colectiva y de ésta a la capitalización individual, es una buena muestra de la adaptación de los valores y principios a las exigencias de las operaciones de seguro. Sin duda, el reparto refleja claros elementos de solidaridad y de ayuda mutua. Sin embargo, la experiencia histórica (múltiples entidades descapitalizadas) y sus reducidos colectivos, aconsejan la búsqueda de soluciones menos dependientes de la estructura del colectivo que se incorpore a la mutualidad. La capitalización individual es menos solidaria, pero en estos supuestos ofrece una única fuente de riesgo, el mercado.

B. Concepto y clases

a) *Caracteres y concepto legal*

En una aproximación general a los principios que suelen recoger los ordenamientos jurídicos, podemos hacer referencia a las siguientes características:

¹ De las múltiples modificaciones incorporadas al TRLOSSP, merecen destacar por su modernidad e importancia las previstas en la Ley 34/2003, de 4 de noviembre, de modificación y adaptación a la normativa comunitaria de la legislación de seguros privados; y en la Ley 22/2003, Consursal.

- Coincidencia entre la figura de asegurado y de socio o mutualista (identidad socio-asegurado).
- Igualdad de derechos y obligaciones de los mutualistas, sin perjuicio de la prima o cuota a pagar.
- Participación democrática de los socios en el gobierno y control de la mutualidad.
- Ausencia de ánimo de lucro, lo que se traduce en la forma singular de distribución de excedentes.

Desde una perspectiva legal, el artículo 64.1 de la TRLOSSP define a las mutualidades de previsión como “entidades aseguradoras, que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria al sistema de la Seguridad Social obligatoria, mediante aportaciones a prima fija o variable de los mutualistas, personas físicas o jurídicas, o de otras entidades protectoras”.

El concepto referido (de idéntico contenido al previsto en la LOSSP, art. 64.1) fue matizado por el RMP teniendo en cuenta la doctrina del TC en su sentencia de 86/1989, de 11 de mayo. En este orden, el artículo 2 del RMP conceptúa las mutualidades de previsión social “como entidades aseguradoras privadas sin ánimo de lucro, que ejercen una modalidad de carácter voluntario complementaria al sistema de la Seguridad Social obligatoria, mediante aportaciones a prima fija o variable de los mutualistas, personas físicas o jurídicas, o de otras entidades protectoras”.

Dada su vinculación histórica con la Seguridad Social pública, en el concepto y la ordenación de las mutualidades de previsión se incorporan caracteres singulares que enfatizan el carácter voluntario (en contraposición con el obligatorio del público), complementario, en sentido genérico (en contraposición con el carácter básico del público), la distinta naturaleza y, en definitiva, su carácter compatible e independiente respecto de las prestaciones otorgadas por el sistema público de Seguridad Social.

b) Clases de mutualidades

Conforme a lo establecido en los artículos 7 de la LOSSP y del RMP, las mutualidades de previsión se clasifican en función del régimen de aportación. Siguiendo este criterio distinguiremos:

- Mutualidades que operan a prima fija, cuando la cobertura a los mutualistas y los riesgos asegurados tenga lugar mediante una prima fija, pagadera al comienzo del periodo de riesgo.
- Mutualidades que operan a prima variable, cuando la cobertura se realiza mediante el cobro de derramas con posterioridad a los siniestros, si bien deben exigir una cuota para adquirir la condición de mutualista y

deben constituir un fondo de maniobra que permita pagar los siniestros sin esperar al cobro de las derramas.

También las mutualidades pueden clasificarse teniendo en cuenta otros criterios; básicamente, la función que realizan o perfil de los mutualistas. Especialmente, podemos hacer referencia a mutualidades que otorgan prestaciones sociales (siempre que estén debidamente autorizadas, cumplan los requisitos exigidos y realicen la actividad con absoluta separación de sus operaciones de seguro), mutualidades de previsión empresarial (lo que requiere que todos sus mutualistas sean empleados, sus socios protectores o promotores sean las empresas, instituciones o empresarios individuales en las cuales prestan sus servicios, y las prestaciones que otorguen sean únicamente consecuencia de acuerdos de previsión entre éstas y aquellas) y mutualidades de profesionales.

Por lo que refiere a las funciones, con carácter singular podemos destacar las siguientes:

- Podrán asumir los compromisos por pensiones, de conformidad con el Real Decreto 1588/1999, de 15 de octubre, tanto si la mutualidad es de previsión empresarial, como si carece de tal carácter, con la condición en este caso de atribuir la condición de mutualista a los trabajadores asegurados. Cuando se trate de compromisos por pensiones establecidos en acuerdos colectivos de ámbito superior a la empresa, podrán también concurrir como socios protectores o promotores las organizaciones legalmente constituidas que representen a las empresas y trabajadores en el ámbito supraempresarial.
- Podrán realizar operaciones de gestión de fondos de pensiones, en los términos previstos en la Ley de Planes y Fondos de Pensiones.
- Ciertas mutualidades vinculadas a colegios profesionales, en los términos establecidos por la LOSSP (disp. ad. 15, declarada en vigor por la disposición derogatoria única del TRLOSSP), podrán actuar como alternativa al Régimen Especial de Trabajadores Autónomos de la Seguridad Social. El colegiado podrá optar (en términos de obligatoriedad) entre incorporarse en el referido régimen o en la mutualidad, sin perjuicio de que la opción por el régimen de autónomos no excluye la pertenencia voluntaria a la mutualidad como opción complementaria (STS 25-I-2000 y STS S^a 3^a 27-VI-2004).

C. Normativa aplicable

El análisis de la ordenación jurídica de las mutualidades de previsión social, exige una primera aproximación a las cuestiones competenciales (Estado-Comunidades Autónomas) en sede constitucional. En este orden, la distribución de competencias viene determinada por el tipo de actividad asegurado-

ra que desarrollan, lo que nos sitúa en el artículo 149.1.11 (en relación con los apartados 1.6 y 1.13) de la Constitución, que atribuye al Estado competencia en materia de seguros. La referida atribución competencial nos exige, como en tantas otras materias, profundizar en la necesaria coordinación del ámbito de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas. A esta tarea de coordinación se enfrentó el Tribunal Constitucional en Sentencia 86/1989, de 11 de mayo (Recursos de inconstitucionalidad contra determinados preceptos de la Ley 33/1984, de 2 de agosto sobre Ordenación del Seguro Privado), cuyos criterios se han mantenido en sentencias posteriores (SSTC 35/1992, de 23 de marzo, 36/1992, de 23 de marzo y 220/1992, de 11 de diciembre). Así el TC declaró que “la competencia normativa básica del Estado será aplicable para determinar las bases de la actividad aseguradora, ya que no existen exclusiones a la reserva de competencia estatal fundadas en las peculiaridades propias de la naturaleza de las entidades que realicen tal actividad aseguradora”. Sin embargo, “las normas básicas de la actividad aseguradora aplicables habrán de respetar las peculiaridades del mutualismo de previsión social y además, la normativa básica no podrá afectar al régimen jurídico estructural y funcional de dichas mutualidades, que queda (en virtud de la asunción de competencias exclusivas) dentro del ámbito de las Comunidades Autónomas...”.

Teniendo en cuenta esta distribución de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas, la normativa aplicable será la siguiente:

- Las mutualidades de ámbito estatal, cuya competencia de ordenación y supervisión corresponde al Estado, se regirán básicamente por el TRLOSSP, fundamentalmente el Capítulo VII –arts. 64 a 68–, el art. 69; el Reglamento de Mutualidades de Previsión Social (RMP), aprobado por el RD 1430/2002, de 27 de diciembre, y el Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (ROSSP), aprobado por RD 2486/1998, de 20 de noviembre, principalmente en los casos de remisión expresa y en todo caso, en forma supletoria.
- Las mutualidades de ámbito autonómico (entidades aseguradoras cuyo domicilio social, ámbito de operaciones y localización de los riesgos que aseguren, se circunscriban al territorio de la respectiva Comunidad Autónoma, conforme art. 69.2 TRLOSSP) y respecto de las que las Comunidades Autónomas hayan asumido, en sus Estatutos de Autonomía, competencias exclusivas², se regirán por las siguientes normas: disposiciones del

² Los Reales Decretos de transferencias a las Comunidades Autónomas han sido los siguientes: País Vasco, RD 3228/1982, de 15 de octubre; Canarias 2418/1983, de 28 de julio; Comunidad Valenciana, RD 2421/1983, de 28 de julio; Cataluña, RD, 2432/1983, de 20 de julio; Aragón, RD 1050/1994, de 20 de mayo; Principado de Asturias, RD 1271/1994, de 10 de junio; Región de Murcia, RD 1278/1994, de 10 de junio; Castilla y León, RD 1682/1994, de 22 de julio; La Rioja, RD 1690/1994, de 22 de julio; Madrid, RD 2373/1994, de 9 de diciembre; Extremadura, RD 60/1995, de 24 de enero; Baleares, RD 121/1995, de 27 de enero; Castilla La Mancha, RD 386/1995, de 10 de marzo; Galicia, RD 1642/1996, de 5 de julio, y Cantabria, RD 1905/1996, de 2 de agosto.

Capítulo VII del Título II del TRLOSSP y el RMP que tengan la consideración de bases de ordenación de los seguros conforme a las disposiciones final 1ª del LOSSP y del RMP. Igualmente, por las normas dictadas por las Comunidades Autónomas competentes en el desarrollo de tales bases (art. 68.2, a TRLOSSP). En efecto, las Comunidades Autónomas que con arreglo a sus Estatutos de Autonomía hayan asumido competencia en la ordenación de seguros, en el ámbito de competencias normativas les corresponde el desarrollo legislativo de las bases de ordenación y supervisión de los seguros privados contenidas en la TRLOSSP y disposiciones reglamentarias básicas que las complementen y, además, en lo relativo a las mutualidades de previsión social tendrán competencia exclusiva en la regulación de su organización y funcionamiento. Las Comunidades Autónomas gozan también de competencias en materia de ejecución de la normativa dictada por el Estado en esta materia y, en concreto, corresponde a las Comunidades Autónomas conceder la autorización administrativa para la creación de mutualidades de previsión social y su revocación, previo informe de la Administración General del Estado (TRLOSSP, art. 69.2, b).

Finalmente, es necesario destacar por su importancia a la hora de determinar la normativa aplicable, que tan sólo las Comunidades Autónomas del País Vasco, Cataluña, Comunidad Valenciana y Madrid han desarrollado sus competencias normativas dictando Leyes específicas sobre la materia³.

Sobre la base de lo anterior, el régimen jurídico que se analizará en los epígrafes sucesivos pivotará sobre las normas contenidas básicamente en la TRLOSSP y en el RMP.

D. Constitución de las mutualidades de previsión social

a) *Requisitos fundacionales*

Podrá constituir una mutualidad de previsión cualquier persona física o jurídica, en los términos exigidos en la TRLOSSP y en el RMP. El acuerdo fundacional realizado en la Junta Constituyente se formalizará mediante escritura pública que deberá ser inscrita en el Registro Mercantil. Con la inscripción adquirirá personalidad jurídica.

En la escritura pública deberán constar: a) la identificación de los otorgantes (personas físicas o jurídicas), diferenciando los que tengan la condición de

³ Ley 25/1983, de 27 de octubre, sobre Entidades de Previsión Social Voluntaria de la Comunidad Autónoma del País Vasco; Ley 10/2003, de 13 de junio, de Mutualidades de Previsión de la Comunidad Autónoma de Cataluña; Ley 7/2000, de 29 de mayo, de Mutualidades de Previsión Social de la Comunidad Valenciana; Ley 9/2000, de 30 de junio, de Mutualidades de Previsión Social de la Comunidad Autónoma de Madrid.

mutualistas y los que sean entidades o personas protectoras; b) la voluntad de los otorgantes de fundar la mutualidad de previsión; c) el metálico, los bienes y derechos que cada mutualista aporta o se obligue a aportar, indicando el título y la participación en el fondo mutual; igualmente se hará constar la aportación del protector; d) la cuantía de los gastos de constitución; e) los Estatutos, y f) la identificación de las personas que se encarguen inicialmente de la administración y representación.

b) Requisitos para su constitución

Las exigencias establecidas por la TRLOSSP y el RMP para la constitución de mutualidades de previsión, aglutinan las referidas a las entidades aseguradoras en general y al tiempo, las propias o singulares de las mutualidades. En estas últimas, toman cuerpo los caracteres de identificación que recogíamos al inicio de este epígrafe. Siguiendo la estructura del artículo 64.3 y concordantes de la TRLOSSP, los requisitos exigidos son los siguientes:

- **Carencia de ánimo de lucro.** Es una característica básica que las diferencia de las entidades aseguradoras; su finalidad no es el beneficio económico sino la protección (ayuda y auxilio en la terminología clásica) de los mutualistas.
- **Pueden ser mutualistas tanto las personas físicas como jurídicas,** no obstante la condición de tomador del seguro o asegurado debe ser inseparable de la de mutualista.
- **Sociedades de personas y no de capitales;** por ello, todos los mutualistas tienen los mismos derechos políticos y de representación, independientemente de sus cuotas o derechos económicos frente a la mutualidad.
- **Voluntariedad en la incorporación de los mutualistas.** La adquisición de la condición de mutualista puede tener lugar de dos formas: mediante declaración individual del solicitante, o mediante una incorporación de carácter general que derive de la negociación colectiva o de los acuerdos adoptados por los órganos representativos de los Colegios Profesionales o de las cooperativas, que alcanzan a todos los sujetos por ellos representados. En todo caso, los interesados podrán oponerse individualmente a su incorporación a la mutualidad, mediante manifestación expresa y por escrito en el plazo estipulado. La falta de oposición individual determina su incorporación. En todo caso, no podrá limitarse el ingreso en la mutualidad salvo por motivos justificados previstos en los Estatutos.
- **Concurrencia de al menos 50 mutualistas para su constitución.**
- **Asunción directa de los riesgos garantizados a sus mutualistas,** sin practicar operaciones de coaseguro ni de aceptación en reaseguro. Podrán

realizar operaciones de cesión en reaseguro con entidades debidamente autorizadas.

- Deberá limitarse la responsabilidad de los mutualistas por las deudas sociales, en una cuantía no superior al tercio de la suma de las cuotas que hubieran satisfecho los mutualistas en los tres últimos ejercicios.
- La incorporación de los mutualistas a la mutualidad debe realizarse por la propia mutualidad o también a través de la actividad de mediación en seguros (siempre que cumplan los requisitos de fondo mutual y garantías financieras de la TRLOOSP, art. 67). También podrán participar en la incorporación de nuevos socios los propios mutualistas, así como en la gestión del cobro de las cuotas.
- La remuneración de los administradores por su gestión formará parte de los gastos de administración, sin que éstos puedan exceder de los límites fijados por el MEH.
- Otorgar únicamente las prestaciones previstas en la TRLOOSP, artículo 65, y dentro de los límites cuantitativos fijados.
- Establecer igualdad de obligaciones y derechos para todos los mutualistas.

c) Estatutos de la mutualidad

Mientras que en las compañías de seguros el acceso a la condición de asegurado se realiza a través del contrato de seguro formalizado mediante una póliza, en las mutualidades de previsión social, la relación entre éstas y el mutualista es estatutaria. Así pues, los Estatutos adquieren en estas entidades una significación especial, de lo que deriva la detenida exigencia de contenidos mínimos establecidos en el artículo 10 del RMP, entre los que podemos destacar los siguientes:

- Denominación y domicilio social de la mutualidad.
- Sometimiento de la mutualidad a la normativa específica sobre ordenación y supervisión de los seguros privados y disposiciones complementarias.
- Objeto de la mutualidad, con mención expresa de las operaciones de seguro que vaya a cubrir, prestaciones sociales, autorización para la ampliación de prestaciones y ramo o ramos autorizados.
- Ámbito territorial en que desarrollará la actividad.
- Requisitos objetivos que deben reunir los mutualistas para su admisión.
- Derechos y obligaciones de los mutualistas. Si bien los derechos y obligaciones del mutualista asegurado aparecen regulados en los correspon-

dientes Estatutos, el régimen jurídico de cada una de las coberturas que otorgue no será en ningún caso incorporado a los mismos. Su ordenación podrá articularse mediante un reglamento de prestaciones; mediante la emisión de pólizas de seguro, o combinando ambos sistemas.

- Indicación de los socios protectores y de las obligaciones que asumen con la mutualidad.
- Fecha de inicio de las operaciones.
- Normas para la constitución del fondo mutual, reintegro de las aportaciones de los mutualistas y devengo de intereses por éstas.
- Régimen de responsabilidad de los mutualistas por las deudas sociales, con el límite de TRLOSP, art. 64.3.d.
- Consecuencias de la falta de pago de las derramas pasivas y aportaciones obligatorias.
- Regulación de sus órganos sociales.
- Forma en que los mutualistas pueden examinar los documentos relativos a las cuestiones incluidas en el orden del día de cada Asamblea General.
- Normas que deberán aplicarse para el cálculo y distribución de las derramas.
- Normas de liquidación de cada ejercicio social.
- Sometimiento de los mutualistas, en cuanto tales y no como tomadores o asegurados, a la jurisdicción de los Tribunales del domicilio social de la entidad.
- Compensación económica que, en su caso, podrán percibir los mutualistas por participar en la incorporación de nuevos socios y en la gestión de las cuotas.
- Indicación, en su caso, de la posibilidad de acordar la exigencia de derramas pasivas o la reducción de prestaciones.

Para las mutualidades a prima variable, además de las exigencias vistas, los Estatutos deben regular la cuota de entrada y el fondo de maniobra.

Expresamente se excluye del contenido estatutario el régimen jurídico de cada una de las coberturas. Aquél podrá establecerse en un reglamento de prestaciones; en pólizas de seguro, o en forma combinada.

E. El acceso a la actividad aseguradora

El acceso a la actividad aseguradora está sometido a la correspondiente autorización administrativa previa, que deberá cursarse a través de la Dirección

General de Seguros y Fondos de Pensiones del Ministerio de Economía, una vez que la mutualidad hubiera adquirido personalidad jurídica y aportando la documentación a que refiere el artículo 11 del RMP. Las mutualidades que superen el territorio de una Comunidad Autónoma estarán bajo la competencia exclusiva del Estado. En caso contrario y siempre que la Comunidad Autónoma hubiera asumido competencias, los actos de autorización y revocación corresponderán a la Comunidad, previo informe de la Administración General del Estado.

F. *Ámbito de cobertura y prestaciones*

Siguiendo su trayectoria histórica, a través de las mutualidades de previsión social se pueden cubrir riesgos sobre las personas y sobre las cosas (art. 65 TRLOSSP y Cáp. III del RMP), lo que las diferencia de otras fórmulas de previsión social complementaria, singularmente de los planes y fondos de pensiones. Incluso en los riesgos sobre personas, su alcance sobrepasa los típicos riesgos sociales, mediante la inclusión de necesidades más amplias. Estos espacios de cobertura constituyen fiel reflejo de los principios informadores, buscando un ideal de cobertura que claramente tiene signos de identidad propios, separándose de otras alternativas protectoras privadas y, singularmente, de las públicas.

a) Riesgos sobre las personas

En la previsión de riesgos sobre las personas, el RMP (art. 15) clasifica en forma bastante confusa e inapropiada, a pesar de su modernidad, la lista de riesgos y situaciones establecida en el artículo 65.1 de la TRLOSSP. Sistematizándolos, podríamos distinguir:

- La cobertura de las contingencias de muerte, orfandad, viudedad y jubilación. Asimismo, podrán otorgar prestaciones por razón de matrimonio, maternidad, hijos y defunción.
- Podrán realizar operaciones de seguro de accidentes y enfermedad, de las cuales deriven incapacidad para el trabajo, con incorporación en ambos casos de la incapacidad temporal.
- La defensa jurídica y asistencia, así como prestar ayudas familiares para subvenir a necesidades motivadas por hechos o actos jurídicos, que impidan temporalmente el ejercicio de la profesión.

Se pueden garantizar las prestaciones económicas en forma de capital o renta, dentro de los límites cuantitativos legalmente previstos, y sin perjuicio de su actualización.

b) Riesgos sobre las cosas

En la previsión de riesgos sobre las cosas serán susceptibles de ser asegurados los daños causados por los riesgos contemplados en los ramos 8 (incendio y elementos naturales) y 9 (otros daños a los bienes) recogidos en el artículo 6 del TRLOSSP, cuando afecten a los siguientes bienes y siempre dentro del importe cuantitativo de los mismos:

- viviendas de protección oficial y otras de interés social, siendo requisito necesario que estén habitadas por el propio mutualista y su familia;
- maquinaria, bienes e instrumentos de trabajo de mutualistas que sean pequeños empresarios, incluidos los locales en los que presten la actividad. A estos efectos se entenderá por pequeños empresarios los trabajadores autónomos o por cuenta propia y los profesionales y empresarios, incluidos los agrícolas, que no empleen más de cinco trabajadores, y
- cosechas de fincas cultivadas directa y personalmente por el agricultor, siempre que no queden comprendidas en el Plan Anual de Seguros Agrarios Combinados, y los ganados integrados en la unidad de explotación familiar.

En ningún caso las prestaciones económicas que se garanticen podrán exceder del valor real de los bienes referidos.

c) Prestaciones sociales

Atendiendo a la singular naturaleza de las mutualidades, que no son simples entidades aseguradoras, el artículo 64.2 de la TRLOSSP prevé la posibilidad de que puedan otorgar prestaciones sociales, siempre que cumplan las exigencias del artículo 67 (fondo mutual y garantías financieras), cuenten con autorización específica de la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones y cumplan con los siguientes requisitos: a) que mantengan la actividad de otorgamiento de prestaciones sociales, con absoluta separación económico-financiera y contable respecto de sus operaciones de seguro; b) dispongan del fondo mutual mínimo y tengan constituidas sus garantías financieras, y c) que los recursos que dediquen a la actividad de prestaciones sociales sean de su libre disposición.

d) Ampliación de prestaciones

Ya vimos que el acceso a la actividad aseguradora está condicionado al régimen de autorización administrativa previa, lo que se traslada al régimen de ampliación de prestaciones. En efecto, las mutualidades podrán tramitar ante la Dirección General de Seguros la pretendida ampliación, siempre que cumplan los requisitos exigidos por el artículo 66 de la TRLOSSP, entre ellos los siguientes:

- Haber transcurrido, al menos, un plazo de cinco años desde la obtención de la autorización administrativa para realizar actividad aseguradora y ser titular de una autorización válida en todo el Espacio Económico Europeo.
- No haber estado sujeta a medidas de control especial, ni haberse incoado a la misma procedimiento administrativo de disolución o de revocación de la autorización administrativa durante los dos años anteriores a la presentación de la solicitud de autorización.
- Poseer el mínimo de fondo mutual, margen de solvencia y del fondo de garantía que exige la Ley a las mutuas de seguro a prima fija y tener constituidas las provisiones técnicas en los mismos términos que las referidas mutuas.
- Presentar y atenerse a un programa de actividades que deberá contener indicaciones o justificaciones relativas, al menos, a la naturaleza de los riesgos o compromisos que la mutualidad se propone cubrir, a los principios rectores y ámbito geográfico de su actuación, a la estructura de la organización y a los medios destinados a cubrir las exigencias patrimoniales, financieras y de solvencia.

Las mutualidades de previsión que hayan obtenido la autorización podrán operar en los ramos correspondientes y no estarán sometidas en dichos ramos a los límites cuantitativos y cualitativos establecidos para la cobertura de personas y cosas, así como a los establecidos en materia de coaseguro y reaseguro por el artículo 64.3.h de la TRLOSSP y sobre los gastos de administración a que refiere el artículo 42 del RMP.

e) Fondo mutual y garantías financieras

Podemos distinguir dos tipos de mutualidades de previsión social en función de las garantías que deben ofrecer (art. 67 TRLOSSP). Las mutualidades de previsión social que hayan obtenido autorización administrativa de ampliación de prestaciones, que deberán poseer el mínimo de fondo mutual, margen de solvencia y fondo de garantía de las mutuas a prima fija:

- 9.015.182,00 euros en los ramos de vida, caución, crédito, responsabilidad civil y actividad reaseguradora;
- 2.103.542,40 euros en los ramos de accidentes, enfermedad, defensa jurídica, asistencia y decesos;
- 3.005.060,50 euros en los restantes ramos.

Y las restantes mutualidades de previsión social que, a su vez:

- deberán constituir un fondo mutual de 30.050,61 euros y formarán con su patrimonio un fondo de maniobra que les permita pagar los gastos y siniestros sin esperar al cobro de las derramas, y

- tendrán la obligación de constituir las provisiones técnicas a que se refiere el artículo 16, deberán disponer del margen de solvencia que regula el artículo 17 y del fondo de garantía exigido por el artículo 18 del TRLOSSP con las singularidades previstas en su artículo 67.2.

La Ley 34/2003, de 4 de noviembre, de modificación y adaptación a la normativa comunitaria de la legislación de seguros privados, incorporó nuevas exigencias de solvencia y respecto del fondo de garantía, recogidas en los artículos 17 y 18 del TRLOSSP, cuya adaptación temporal se ordena en la disposición transitoria segunda del referido TRLOSSP.

G. Derechos y obligaciones de los mutualistas

Con base en la declaración del artículo 64.3,c) de la LOSSP (igualdad de obligaciones y derechos para todos los mutualistas), el artículo 32 del RMP determina la especificidad de tales derechos y obligaciones. Su ordenación es fiel reflejo de los principios que informan el mutualismo.

a) Derechos políticos, económicos y de información

El principio básico refiere a que todos los mutualistas tendrán los mismos derechos políticos, económicos y de información, sin perjuicio de que las aportaciones y prestaciones guarden la relación estatutariamente establecida con las circunstancias que concurren en cada uno de ellos. Ambos criterios son independientes. En efecto, el principio de igualdad referido a todos los mutualistas no puede quedar afectado por la representación de sus aportaciones y, lógicamente, por el nivel de la protección, de ahí que la ordenación singular de la relación aportación-prestación sea indiferente en orden a la estructura de los derechos. Singularizando la tipología de los derechos recogidos en el artículo 32 del RMP, podemos distinguir:

- Los derechos políticos de los mutualistas responderán al principio de igualdad. Cada mutualista tendrá un voto y todos tendrán las cualidades de elector y elegible para los cargos sociales, siempre que estén al corriente de sus obligaciones sociales, así como el derecho de asistir a las Asambleas Generales, formular propuestas y tomar parte en las deliberaciones y votaciones de las mismas en la forma que establezcan los Estatutos.
- Los derechos económicos de los mutualistas son, fundamentalmente, el cobro de intereses por sus aportaciones al fondo mutua, si así lo disponen los Estatutos, el cobro de las derramas activas que se acuerden, y la participación en la distribución del patrimonio en caso de disolución de la mutualidad. También podrán solicitar la verificación contable de las cuentas sociales en los términos y condiciones del artículo 32.4 del RMP.

- Entre los derechos de información de los mutualistas destacan la posibilidad de solicitar por escrito, con anterioridad a la celebración de cada Asamblea General o verbalmente durante la misma, los informes o aclaraciones que estimen precisos acerca de los asuntos comprendidos en el orden del día, siendo obligación de los administradores proporcionar la información, salvo que la publicidad de aquella pueda perjudicar los intereses de la mutualidad, excepción que decae si la información es solicitada por la cuarta parte de los mutualistas. También se regula con amplitud la información que afecte a las cuentas del ejercicio económico, los informes de auditoría y de la Comisión de Control, o de cualquier propuesta económica. Igualmente los mutualistas podrán solicitar al Consejo de Administración las explicaciones o aclaraciones que estimen convenientes sobre las cuentas del ejercicio económico.

b) Sobre las obligaciones de los mutualistas

Por lo que respecta a las obligaciones de los mutualistas, el punto de partida viene constituido por una declaración universal innecesaria, a saber: los mutualistas deberán cumplir las obligaciones establecidas en la Ley y su Reglamento, así como en los Estatutos sociales. Tras esta declaración, se destacan singularmente las siguientes obligaciones:

- Cumplir los acuerdos válidamente adoptados por los órganos de la mutualidad.
- Satisfacer el importe de las derramas pasivas y demás obligaciones económicas estatutariamente establecidas.
- Aceptar los cargos para los que fueren elegidos, salvo justa causa justificada.
- Responder en los términos establecidos legal y estatutariamente de las obligaciones contraídas por la mutualidad con anterioridad a la fecha de su baja en la entidad.

H. Órganos de decisión, gobierno y control de las mutualidades: los mecanismos de participación

El funcionamiento y la composición y competencias de sus órganos sociales se ajustarán a lo dispuesto en la LOSSP, en el ROSSP, en sus Estatutos y, supletoriamente, en la normativa aplicable a las sociedades anónimas.

Los órganos de gobierno de las mutualidades son la Asamblea General y el Consejo de Administración o Junta Directiva, sin perjuicio de que los Estatutos puedan, además, prever otros.

a) *La Asamblea General*

Todos los mutualistas tienen derecho a participar en la Asamblea General, configurándose, por tanto, como el órgano supremo de expresión de la voluntad social en todos los asuntos de la mutualidad (art. 16 ROSSP). Su competencia alcanza, por tanto, a todos los aspectos de la mutualidad, si bien algunos pueden ser compartidos por otros órganos de gobierno.

También podrán participar las entidades o personas protectoras, siempre que así se disponga en los Estatutos, con la siguiente importante limitación: en ningún caso podrán alcanzar un número de votos que suponga el control efectivo del órgano social.

Es obligatorio el acuerdo de la Asamblea General para:

- nombrar y revocar a los miembros de la Junta Directiva;
- aprobar las cuentas anuales y la aplicación del resultado;
- acordar nuevas aportaciones obligatorias al fondo mutual;
- modificar los Estatutos sociales;
- acordar la cesión de cartera, fusión, escisión, transformación y disolución de la mutualidad;
- ejercer la acción de responsabilidad frente a los miembros de la Junta Directiva;
- nombramiento de auditores;
- aprobar y modificar el reglamento de prestaciones, y
- acordar la reducción de prestaciones en aquellas mutualidades que así lo prevean sus Estatutos.

La Asamblea General adoptará los acuerdos por mayoría simple de los votos presentes y representados, salvo que los Estatutos establezcan una mayoría cualificada. En cualquier caso, será necesaria la mayoría de los dos tercios de los votos presentes y representados para adoptar acuerdos de modificación de Estatutos, de fusión, escisión, transformación o disolución de la entidad, así como para exigir nuevas aportaciones obligatorias al fondo mutual.

b) *La Junta Directiva*

La Junta Directiva es el órgano de representación, gobierno y gestión de la mutualidad. Sus miembros serán nombrados y separados por acuerdo de la Asamblea General (art. 18 ROSSP) y su composición será establecida en los Estatutos. Los miembros de la Junta serán mutualistas, aunque si los Estatutos lo permiten, también podrán participar los protectores, debiendo reunir las exi-

gencias de honorabilidad, cualificación o experiencia profesional, que se exigen a los administradores por la TRLOSSP, art. 15.

A la Junta Directiva corresponderán cuantas facultades de representación, disposición y gestión no estén reservadas legal o estatutariamente a la Asamblea General y, en concreto, las siguientes:

- fijar las directrices generales de actuación en la gestión de la sociedad;
- nombrar a los cargos de dirección de la entidad y ejercer el control permanente y directo de la gestión de éstos;
- presentar a la Asamblea General las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado.

I. Gastos de administración

Los gastos de administración deberán figurar en el programa de actividades que ha de presentarse en el Ministerio de Economía y Hacienda, sin que puedan superar la mayor de las dos cantidades siguientes: a) el 15 por 100 del importe medio de las cuotas y derramas devengadas en el último trienio, y b) el 2,6 por 100 anual del importe de las previsiones técnicas.

Con carácter excepcional la DGSyFP podrá autorizar transitoriamente gastos superiores cuando se trate de mutualidades de nueva creación o se justifiquen cambios fundamentales de su estructura.

4. Las sociedades laborales

4.1. Régimen jurídico de las sociedades laborales: antecedentes y regulación actual

El origen de la sociedad laboral lo encontramos en la Ley de 17 de julio de 1951, cuyo artículo 151 posibilitaba que, en los casos en los que la sociedad incurriese en causa de disolución, los trabajadores continuasen el proyecto empresarial mediante la adquisición del capital social y su consecuente conversión en sociedad anónima laboral. Posteriormente, la legislación ha ido adaptándose a la realidad económica, caracterizándolas en la Ley 15/1986 de 24 de octubre, y dando entrada a las sociedades de responsabilidad limitada como forma societaria de las sociedades laborales mediante la Ley 4/1997.

La forma societaria de sociedad laboral da respuesta al mandato constitucional recogido en el artículo 129.2 por el que “los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También

establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción”.

Podemos señalar como precedentes, ya en la etapa constitucional, a dicha Ley una serie de Ordenes Ministeriales que regulan los requisitos para adquirir préstamos del fondo nacional de protección al trabajo. Estas Ordenes Ministeriales son la de 25-I-1980, 27-III-1981, 22-I-1982, 6-VI-1983, 16-III-1984, 21-III-1985 y 21-II-1986 y van aproximando el concepto de sociedad laboral al actual.

La Ley 15/1986, de 25 de abril, de Sociedades Anónimas Laborales desvincula el concepto de sociedad laboral de las cooperativas, basando su régimen societario en el de las sociedades anónimas.

Mediante la Ley 19/1989, de 25 de julio, se adaptó la legislación mercantil a las directivas de la Comunidad Económica Europea y afectó fundamentalmente a la regulación del capital social de las sociedades anónimas laborales.

La Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, incorporó en su Disposición Adicional Séptima un mandato al Gobierno para que actualizara el régimen jurídico de la sociedad anónima laboral, impulsando de esta forma que se posibilitara la utilización de la forma jurídica de sociedad de responsabilidad limitada por las laborales. A este respecto, la Exposición de Motivos de la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de sociedades laborales (LSL), explicita que “El menor importe de la cifra de capital, los menores gastos de constitución, el número ilimitado de socios y los tintes personalistas que se conjugan con su condición de sociedad de capital son algunas de las características de la sociedad limitada, que la hacen más apta como fórmula jurídica de organización económica para los trabajadores y como vehículo de participación en la empresa”.

4.2. Concepto de sociedad laboral como empresa de economía social

A. Elementos configuradores de las sociedades laborales

La Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales, establece los requisitos que tienen que reunir estas entidades para que puedan obtener el calificativo de laboral. En primer lugar, la forma societaria básica que revistan tiene que ser la de sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, y según sea una u otra será de aplicación supletoria la Ley de Sociedades Anónimas o la de Sociedades de Responsabilidad Limitada. El elemento configurador de estas sociedades es la propiedad de la mayoría del capital social por parte de los trabajadores que presten en ellas servicios retribuidos en forma personal y directa, siendo su relación laboral por tiempo indefinido (art. 1.1 LSL). La relación jurídico laboral de estos trabajadores tiene que ser estable y constituir un porcentaje importante de la fuerza laboral de la empresa. De esta forma, el

número de horas-año trabajadas por los trabajadores contratados por tiempo indefinido que no sean socios, no podrá ser superior al 15 por 100 del total de horas-año trabajadas por los socios trabajadores. Si la sociedad tuviera menos de veinticinco socios trabajadores, el referido porcentaje no podrá ser superior al 25 por 100 del total de horas-año trabajadas por los socios trabajadores. Para el cálculo de estos porcentajes no se tomarán en cuenta los trabajadores con contrato de duración determinada. Si fueran superados los límites previstos en el párrafo anterior, la sociedad, en el plazo máximo de tres años, habrá de alcanzarlos, reduciendo, como mínimo, cada año una tercera parte del porcentaje en que inicialmente se exceda o supere el máximo legal (art. 1.2 LSL).

Con estas medidas se pretende mantener la primacía del socio-trabajador, y evitar su paulatino alejamiento hacia la situación simple de socio, mediante la incorporación de trabajadores no socios, lo que desvirtuaría su finalidad.

B. Sociedad laboral como empresa de economía social

Teniendo en cuenta estos caracteres, se puede definir la sociedad laboral, dentro del ámbito de las empresas de economía social, como aquellas empresas constituidas por trabajadores para desarrollar en ellas su propio trabajo y, con la venta de la producción, obtener una renta que permita remunerar el trabajo de los socios. Este es el elemento diferenciador entre las sociedades capitalistas, anónimas o limitadas, y las laborales. En el plano economicista, no así en el estrictamente laboral, esta singularidad representa la superación del modelo por el que el trabajador realiza una prestación de servicios por un salario, al permitir que sean los propios trabajadores los que adquieran directamente el beneficio que les reporte su producto en el mercado. De la misma forma, y a efectos puramente económicos, se supera el concepto de "ajenidad en los riesgos" propio de la relación jurídica laboral, así como la "ajenidad en los frutos" por el cual el empresario hace suyos los frutos del trabajo. De esta forma, el concepto de sociedad laboral se asimila al de las cooperativas de trabajo asociado, siendo junto a éstas, entidades de autoempleo colectivo y pertenecientes, por tanto, a la economía social. Por otro lado, la existencia de capital desvinculado de cualquier relación laboral da entrada a los elementos puramente mercantilistas, tanto en la finalidad y objetivo empresarial (beneficios económicos), como en la gestión. Estos caracteres dotan a la sociedad laboral de una sustantividad dual, con nociones propias de las empresas capitalistas y otras laborales. Por otro lado, esta vinculación entre el interés social, esto es, maximizar la eficiencia del factor trabajo mediante el ejercicio conjunto de una actividad económica, y el interés empresarial, es decir la consecución del objeto social, cualifica la sociedad laboral como forma societaria propia de la economía social.

Con todo, las sociedades laborales tienen una serie de características, como se verá más adelante, que las singulariza con referencia a los principios que

identifican el tercer sector. Así, podemos destacar, como lo han hecho varios autores, las siguientes:

- El acceso a la condición de socio se produce por medio de la adquisición de participaciones en el capital social, y, aunque con condiciones y límites, pueden existir socios que no participen en los procesos de producción y participación.
- La participación en la toma de decisiones depende de la participación en el capital social, correspondiendo a cada socio un número de votos (si bien con límites) proporcional a la magnitud relativa de la misma.
- Finalmente, el beneficio no se distribuye en proporción a la participación de cada socio en los procesos de producción y distribución, sino en función de su participación en el capital social.

La combinación de los elementos referidos pone de manifiesto una vez más, y en las sociedades laborales con mayor singularidad, los distintos polos de atracción que es necesario armonizar, en orden a que el sello de "economía social" o de "tercer sector", no dificulte los niveles de garantía exigibles y su protagonismo en el mercado en el que aquellas actúan.

4.3. Constitución

A. Certificación de la calificación de laboralidad

La sociedad goza de personalidad jurídica desde su inscripción en el Registro Mercantil. Para la constitución de una sociedad laboral y su correspondiente inscripción registral se requiere, además de las exigencias legales previstas para las sociedades anónimas o limitadas, el certificado de calificación como laboral de la sociedad. El otorgamiento de esta calificación corresponde al Ministerio de Trabajo (Dirección General de Fomento de la Economía Social y del Fondo Social Europeo) o, en su caso, a las Comunidades Autónomas que hayan recibido los correspondientes trasposos de funciones y servicios, así como el control del cumplimiento de los requisitos establecidos en la LSL y, en su caso, la facultad de resolver sobre la descalificación (art. 2 LSL). El procedimiento de calificación e inscripción se regula en el Real Decreto 211/1998, de 2 de octubre, sobre Registro Administrativo de Sociedades Laborales. La calificación de laboral conlleva su inscripción en el Registro de Sociedades Laborales del Ministerio de Trabajo o del órgano competente de las Comunidades Autónomas (art. 4). La constancia en el Registro Mercantil del carácter laboral de una sociedad se hará mediante nota marginal en la hoja abierta a la sociedad, haciendo constar tal calificación e inscripción en el cuerpo del asiento de su primera inscripción. Por otro lado, hay que tener en cuenta que en la denominación de la sociedad deberá figurar la indicación *Sociedad Anónima Laboral* o *Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral*, o sus abreviaturas

SAL o SLL, según proceda, no pudiendo ser incluido el adjetivo laboral en la denominación por sociedades que no hayan obtenido la calificación de sociedad laboral (art. 3 LSL).

B. Pérdida del carácter de laboral

La pérdida del carácter de laboral de una sociedad inscrita también se hace constar en el Registro Mercantil por medio de una nota marginal.

Basta para ello la certificación expedida por el Registro Administrativo correspondiente que, en el supuesto de descalificaciones acordadas de oficio, se remitirá directamente a aquél.

Son causas legales de la pérdida de la calificación como sociedad laboral, el incumplimiento de los límites establecidos sobre la proporción de horas trabajadas por trabajadores indefinidos socios y aquellos que no ostenten tal condición, y los referentes a la propiedad de la mayoría del capital social, así como la falta de dotación, la dotación insuficiente o la aplicación indebida del Fondo Especial de Reserva. En estos supuestos, el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales o el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma competente, requerirá a la sociedad para que elimine la causa en plazo no superior a seis meses. Cuando la sociedad no proceda a subsanar la causa legal de pérdida de la calificación, el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales o el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma competente, dictará resolución acordando la descalificación de la sociedad como sociedad laboral y ordenando su baja en el Registro de Sociedades Laborales. Efectuado el correspondiente asiento, se remitirá certificación de la resolución y de la baja al Registro Mercantil correspondiente para la práctica de nota marginal en la hoja abierta a la sociedad. Esta descalificación, antes de cinco años desde su constitución o transformación, conllevará para la Sociedad Laboral la pérdida de los beneficios tributarios. La pérdida de la calificación de laboral no supone causa de disolución o liquidación de la sociedad, por lo que ésta continuará bajo la forma jurídica de sociedad anónima o de responsabilidad limitada que constituyese la base societaria por la que se hubiese optado.

C. Regulación de las sociedades preexistentes

La obtención de la calificación como laboral por una sociedad anónima o de responsabilidad limitada preexistente no se considerará transformación social ni estará sometida a las normas aplicables a la transformación de sociedades. El procedimiento de calificación como laboral no supone transformación social, no hay sustitución de la personalidad jurídica, de forma que la sociedad laboral no puede considerarse como un tipo societario autónomo, sino una sociedad anónima o de responsabilidad limitada cualificada.

D. Modificación de los Estatutos sociales

La inscripción de modificación de los Estatutos de una sociedad laboral, que afecte a la composición del capital social o cambio de domicilio fuera del término municipal, requiere presentar el certificado del Registro de Sociedades Laborales, de que resulte, o bien la resolución favorable conforme dicha modificación no afecta a la calificación de la sociedad como laboral, o bien la anotación registral de cambio de domicilio. La sociedad laboral deberá comunicar periódicamente al Registro administrativo las transmisiones de acciones o participaciones mediante certificación del libro-registro de acciones nominativas o del libro de socios.

4.4. Capital social y participaciones/acciones

A. Capital social

El capital social estará dividido en acciones nominativas o en participaciones sociales (art. 5.1 LSL). Las acciones de las sociedades anónimas laborales tienen que estar representadas obligatoriamente por medio de títulos, individuales o múltiples, numerados correlativamente, en los que, además de los datos generales, se indicará la clase a la que pertenecen. En el caso de *Sociedad Anónima Laboral*, el desembolso de los dividendos pasivos deberá efectuarse dentro del plazo que señalen los Estatutos sociales.

El capital social de las sociedades anónimas laborales no puede ser inferior a 60.101,2 euros, debiendo estar el capital totalmente suscrito y desembolsadas cada una de las acciones al menos en una cuarta parte de su valor nominal. El desembolso de los dividendos pasivos debe efectuarse dentro del plazo que señalen los Estatutos sociales. El capital social mínimo establecido para las sociedades laborales limitadas es de 3.5005,6 euros, que debe estar totalmente desembolsado desde el origen.

Uno de los principios de las sociedades laborales es la participación igualitaria de los socios trabajadores en la dirección de la empresa. Para favorecer la igualdad en el poder societario se establece, en el artículo 5.3, que ninguno de los socios podrá poseer acciones o participaciones sociales que representen más de la tercera parte del capital social, salvo que se trate de sociedades laborales participadas por el Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades locales o las sociedades públicas participadas por cualquiera de tales instituciones, en cuyo caso la participación de las entidades públicas podrá superar dicho límite, sin alcanzar el 50 por 100 del capital social. Igual porcentaje podrán ostentar las asociaciones u otras entidades sin ánimo de lucro. En los supuestos de transgresión de los límites que se indican, la sociedad estará obligada a acomodar a la Ley la situación de sus socios respecto al capital social en el plazo de un año a contar del primer incumplimiento de cualquiera de aquéllos.

Con estas disposiciones restrictivas de la acumulación de capital en manos de un sólo accionista se cumple con el objeto social de estas empresas en orden a que sean los propios trabajadores los que fijen la política empresarial.

B. Clases de acciones y participaciones

Las acciones de las sociedades anónimas laborales y las participaciones de las sociedades limitadas laborales se dividen en dos clases (art. 6 LSL): las que son de propiedad de los trabajadores por tiempo indefinido (acciones de clase laboral) y las restantes (acciones de clase general).

Los trabajadores con contrato por tiempo indefinido que adquieran acciones o participaciones sociales pertenecientes a la clase general tienen derecho a exigir de la sociedad que las incluya en la clase laboral. Los administradores, sin necesidad de acuerdo de la Junta General, formalizarán el cambio de clase y modificarán el artículo o artículos de los Estatutos a los que ésto afecta, otorgando la pertinente escritura pública que se inscribirá en el Registro Mercantil (art. 6.3 LSL).

No será válida la creación de acciones de clase laboral privadas del derecho de voto (art. 5.2 LSL).

C. Derecho de suscripción preferente

El art. 15 LSL establece la regulación de los derechos de suscripción preferente.

En toda ampliación de capital con emisión de nuevas acciones o con creación de nuevas participaciones sociales, debe respetarse la proporción existente entre las acciones que pertenecen a las distintas clases.

Los titulares de acciones o participaciones pertenecientes a cada clase, tienen derechos de preferencia para adquirir las nuevas acciones o participaciones sociales pertenecientes a su clase.

Salvo acuerdo de la Junta General que adopte el aumento del capital social, las acciones o participaciones no suscritas por los socios de la clase respectiva se ofrecerán a los trabajadores, sean o no socios.

La exclusión del derecho de suscripción preferente se regirá por la Ley respectiva, según el tipo, pero cuando la exclusión afecte a las acciones o participaciones de la clase laboral, la prima será fijada libremente por la Junta General, siempre que la misma apruebe un Plan de adquisición de acciones o participaciones por los trabajadores de la sociedad, y que las nuevas acciones o participaciones se destinen al cumplimiento del Plan e impongan la prohibición de desprenderse de ellas en un plazo de cinco años.

D. Transmisión

a) *Transmisión inter vivos*

El régimen jurídico de la transmisión de acciones o participaciones por actos *inter vivos* tiene, como así señala la Exposición de Motivos de la Ley 4/1997, como finalidad el aumento del número de socios trabajadores en beneficio de los trabajadores no socios. Su regulación está recogida en el artículo 7 de la LSL.

El titular de acciones o de participaciones sociales pertenecientes a la clase laboral que se proponga transmitir la totalidad o parte de dichas acciones o participaciones a persona que no ostente la condición de trabajador de la sociedad con contrato por tiempo indefinido deberá comunicarlo por escrito al órgano de administración de la sociedad, haciendo constar el número y características de las acciones o participaciones que pretende transmitir, la identidad del adquirente y el precio y demás condiciones de la transmisión. Sólo la transmisión de acciones o participaciones de clase laboral es libre, es decir, sin necesidad de esta previa comunicación y posterior procedimiento de adquisición preferente, si se transmiten a un trabajador por tiempo indefinido, de forma que éste adquiriría la condición de socio trabajador. El órgano de administración de la sociedad lo notificará primeramente a los trabajadores no socios con contrato indefinido dentro del plazo de quince días, a contar desde la fecha de recepción de la comunicación. La comunicación del socio tendrá el carácter de oferta irrevocable. En caso de que los trabajadores no socios no ejerciten su derecho de adquisición se propondrá la transmisión a los trabajadores socios. Si éstos no optan por adquirirlas se notificará la propuesta de transmisión a los titulares de acciones o participaciones de la clase general y, en su caso, al resto de los trabajadores sin contrato de trabajo por tiempo indefinido, los cuales podrán optar a la compra, por ese orden.

En el caso de que sean varias las personas integrantes del mismo colectivo que ejerciten el derecho de adquisición preferente, las acciones o participaciones sociales se distribuirán entre todos ellos por igual.

En el caso de que ningún socio o trabajador haya ejercitado el derecho de adquisición preferente, las acciones o participaciones podrán ser adquiridas por la sociedad (con las condiciones y limitaciones en cuanto a autocartera establecidas en los artículos 75 y siguientes de la Ley de Sociedades Anónimas). De esta forma se limita la posibilidad de que parte del accionariado recaiga en personas ajenas a la sociedad.

El socio transmitente podrá transmitir libremente sus acciones o participaciones si transcurre el plazo de seis meses sin que nadie ejercite su derecho de adquisición.

El procedimiento para transmitir participaciones o acciones de clase general a alguna persona, que no ostente la condición de socio, es similar al esta-

blecido para las de clase laboral, con la única diferencia de que los socios trabajadores tendrán preferencia en la adquisición de estas acciones o participaciones sobre los demás grupos. Una vez ofrecidas a los socios trabajadores, se continúa por los trabajadores no socios con contrato indefinido, seguidos por los titulares de acciones o participaciones de la clase general y, por último, se ofrecen al resto de trabajadores sin contrato de trabajo por tiempo indefinido. Establecer otro orden de prelación conllevaría a hacer de mejor condición a los trabajadores sin contrato de trabajo por tiempo indefinido que a aquellos otros que, siendo trabajadores estables, pueden llegar a ser socios trabajadores.

El precio de las acciones o participaciones, la forma de pago y demás condiciones de la operación, cuando la transmisión se instrumentalice mediante compraventa serán las convenidas y comunicadas al órgano de administración por el socio transmitente.

Si la transmisión proyectada fuera a título oneroso distinto de la compraventa o a título gratuito, el precio de adquisición será el fijado de común acuerdo por las partes o, en su defecto, el valor real de las mismas el día en que se hubiese comunicado al órgano de administración de la sociedad el propósito de transmitir. El valor real será el determinado por el auditor de cuentas de la sociedad y, en su defecto, por el auditor designado para ello.

Se pueden establecer cláusulas estatutarias que prohíban la transmisión voluntaria por actos *inter vivos* de las acciones o participaciones sociales si los Estatutos reconocen al socio el derecho a separarse de la sociedad en cualquier momento. El acuerdo de inclusión de estas cláusulas en los Estatutos sociales exige el consentimiento unánime de los socios. En todo caso, la prohibición del derecho de separación o la transmisión voluntaria de las acciones o participaciones no podrá superar el plazo de cinco años a contar desde la constitución de la sociedad, o para las acciones o participaciones procedentes de una ampliación de capital, desde el otorgamiento de la escritura pública de su ejecución. La limitación del establecimiento de estas cláusulas se asemeja al régimen establecido para la sociedad anónima, cuya naturaleza exige la libre transmisión de las acciones, en contra de lo establecido para las sociedades de responsabilidad limitada donde la transmisión voluntaria está sujeta a restricciones estatutarias o legales. En las sociedades laborales, los pactos que prohíban la transmisión voluntaria de acciones o participaciones sociales por actos *inter vivos* son nulos de pleno derecho, excepto en los supuestos anteriormente referidos.

b) Transmisión mortis causa

El heredero o legatario del socio fallecido se transforma en socio con la adquisición de las acciones o participaciones, según se trate de sociedad anónima laboral o limitada laboral, de la sociedad (LSL, art. 11). Puede ocurrir que los Estatutos sociales reconozcan un derecho de adquisición preferente sobre

las acciones o participaciones de clase laboral (se ejercitará por el valor real que tales acciones o participaciones tuviesen el día del fallecimiento del socio). El derecho de adquisición ha de ejercitarse en el plazo máximo de cuatro meses desde la comunicación a la sociedad de la adquisición hereditaria. No se puede ejercitar el derecho de adquisición preferente cuando el heredero o legatario sea trabajador de la sociedad con contrato de trabajo por tiempo indefinido.

c) Extinción de la relación laboral

La regulación está contenida en el artículo 10 de la LSL en los siguientes términos. Si finaliza la relación laboral del socio trabajador, esto es el trabajador con contrato de trabajo indefinido y titular de acciones de carácter laboral, éste habrá de ofrecer la adquisición de sus acciones o participaciones, y si nadie las compra, conservará la cualidad de socio de clase general. Este socio no puede negarse a vender sus acciones o participaciones una vez extinguida la relación laboral, y, en el caso de que no accediese a la enajenación, podrá ser ésta otorgada por el órgano de administración y por el valor real, que se consignará a disposición de aquél, bien judicialmente, bien en la Caja General de Depósitos, o en el Banco de España.

Los Estatutos sociales podrán establecer normas especiales para los casos de jubilación e incapacidad permanente del socio trabajador, así como para los supuestos de socios trabajadores en excedencia. Entre estas tres situaciones, en las que legalmente se prevé la posibilidad de establecer libremente estipulaciones que regulen el destino de las acciones o participaciones de carácter laboral, hay que distinguir entre las de jubilación e incapacidad permanente, en las que habrá una extinción de la relación laboral, y las de excedencia, en las que el contrato no se extingue sino que se suspende. Los Estatutos pueden regular cada una de las situaciones de forma diferente, incluso los supuestos de jubilación e incapacidad permanente, sin que la Ley de Sociedades Laborales imponga ningún condicionamiento. No parece razonable una regulación similar para la jubilación o incapacidad permanente y la excedencia, que suponga, en este último caso, la pérdida de la condición de socio. Así, por ejemplo, una trabajadora que acceda a la excedencia por cuidado de hijos menores, podría resultar sancionada *de facto*, si se le compele a la transmisión de sus acciones o participaciones o, si éstas son transformadas en acciones o participaciones de clase general.

4.5. Estructura participativa de la sociedad laboral

A. Los órganos sociales: la Junta General

El régimen de gobierno, y la propia estructura jurídica de la sociedad laboral, permite decidir a los propios trabajadores sobre el destino de su trabajo, esto

es, sobre su participación en la organización productiva de la empresa y la salida al mercado de la producción. Los trabajadores, a través de la instrumentalización de la técnica societaria de organización proporcionada por la sociedad laboral, adquieren un nuevo papel, antagónico del de la empresa convencional: el de empresario, titular del poder de dirección de la empresa y del beneficio que el proceso productivo de la misma genere. Desde esta perspectiva, la sociedad laboral se configura como una técnica societaria de organización de la fuerza del trabajo cuya participación efectiva en su poder de dirección se manifiesta mediante la voluntad de los trabajadores estables representados en su órgano social soberano. Son sus propios trabajadores socios quienes poseen la autoridad final sobre las decisiones de la empresa mediante su participación en la Junta General.

El régimen de la Junta General va a depender de si la sociedad laboral ha optado por constituirse como sociedad anónima o limitada.

Sociedad anónima: el artículo 93.1 de la Ley de Sociedades Anónimas establece que “los accionistas, constituidos en Junta general debidamente convocada, decidirán por mayoría en los asuntos propios de la competencia de la Junta”. La LSA no enuncia una relación de competencias de la Junta General, sino que aparecen dispersas a lo largo de la propia Ley. Así por ejemplo, a la Junta General se le atribuye la aprobación de las cuentas del ejercicio anterior y resolver sobre la aplicación del resultado, y la censura de la gestión social (art. 95); la emisión de obligaciones, el aumento o reducción del capital, la transformación, fusión o escisión de la sociedad, y, en general, cualquier modificación de los Estatutos sociales (art. 103), nombramiento de los administradores y la determinación de su número (art. 123).

Sociedad de responsabilidad limitada: El artículo 43 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada establece que “los socios, reunidos en Junta General, decidirán por la mayoría legal o estatutariamente establecida, en los asuntos propios de la competencia de la Junta. Todos los socios, incluso los disidentes y los que no hayan participado en la reunión, quedan sometidos a los acuerdos de la Junta General”.

Las competencias aparecen enumeradas en el artículo 44 LSRL:

- a) La censura de la gestión social, la aprobación de las cuentas anuales y la aplicación del resultado.
- b) El nombramiento y separación de los administradores, liquidadores y, en su caso, de los auditores de cuentas, así como el ejercicio de la acción social de responsabilidad contra cualquiera de ellos.
- c) La autorización a los administradores para el ejercicio, por cuenta propia o ajena, del mismo, análogo o complementario género de actividad que constituya el objeto social.
- d) La modificación de los Estatutos sociales.

- e) El aumento y la reducción del capital social.
- f) La transformación, fusión y escisión de la sociedad.
- g) La disolución de la sociedad.
- h) Cualesquiera otros asuntos que determinen la ley o los Estatutos.

Además, y salvo disposición contraria de los Estatutos, la Junta General podrá impartir instrucciones al órgano de administración o someter a autorización la adopción por dicho órgano de decisiones o acuerdos sobre determinados asuntos de gestión.

La Ley 22/2003, Concursal, ha incorporado modificaciones a la Ley de Sociedades Anónimas y a la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, que afectan a las Sociedades Laborales, según la conformación utilizada.

B. Organización de la administración

El régimen de administración de la sociedad laboral dependerá de la forma societaria que se haya adoptado como base, anónima o de responsabilidad limitada, por lo que habrá que estar a lo dispuesto en su Ley respectiva así como a la regulación específica de sus Estatutos.

Sociedades anónimas: el artículo 124 del Reglamento del Registro Mercantil establece que la administración se puede atribuir a:

- Un administrador único, al que le corresponderá el poder de representación.
- A varios administradores que actúen solidariamente. El poder de representación corresponderá a cada administrador, sin perjuicio de lo dispuesto en los Estatutos o de los acuerdos de la Junta General.
- A dos administradores que actúen conjuntamente. El poder de representación se ejercerá mancomunadamente.
- A un Consejo de Administración, integrado por un mínimo de tres miembros. El poder de representación corresponde al propio Consejo, aunque los Estatutos pueden atribuir el poder de representación a uno o varios miembros del Consejo a título individual o conjunto.

Sociedad de responsabilidad limitada: el artículo 57 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada establece que la administración de la sociedad se podrá confiar a:

- Un administrador único.
- Varios administradores que actúen solidariamente.
- Dos o más administradores que actúen conjuntamente.

- Un Consejo de Administración. En este caso, los Estatutos o, en su defecto, la Junta General, fijarán el número mínimo y máximo de sus componentes, sin que en ningún caso pueda ser inferior a tres ni superior a doce.

No obstante lo anterior, si la sociedad estuviera administrada por un Consejo de Administración, el nombramiento de los miembros de dicho Consejo se efectuará necesariamente por el sistema proporcional regulado en el artículo 137 de la Ley de Sociedades Anónimas. Si no existen más que acciones o participaciones de clase laboral, los miembros del Consejo de Administración podrán ser nombrados por el sistema de mayorías (LSL, art. 13). Con el establecimiento de este sistema de representación se refuerza la finalidad organizativa de estas sociedades, por la que se prioriza la diversificación y participación en el control de la sociedad de la totalidad de los socios.

4.6. Régimen económico y fiscal

A. Fondo Especial de Reserva

El régimen de reservas, factor esencial de la estructura financiera de todas las sociedades de capital, se regula, independientemente de la forma societaria por la que se haya optado, anónima o de responsabilidad limitada, por lo establecido en el capítulo VII de la Ley de Sociedades Anónimas. En las sociedades laborales, además de las reservas legales o estatutarias que procedan, se establece la obligatoriedad de constituir un Fondo Especial de Reserva, que se dotará con el 10 por 100 del beneficio líquido de cada ejercicio (LSL, art. 14).

El Fondo Especial de Reserva sólo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles para este fin.

Este mayor nivel de exigencia en la dotación de reservas empresariales se fundamenta en incrementar el nivel de estabilidad proporcionado por los fondos propios, garantizando de esta forma la viabilidad del proyecto empresarial.

B. Régimen tributario

La sociedad, siempre que se destine al Fondo Especial de Reserva el 25 por 100 de los beneficios líquidos del ejercicio, tendrá los siguientes beneficios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LSL, art. 19):

- a) Liberación de las cuotas correspondientes por las operaciones de constitución y aumento de capital y de las que se originan por la transformación de sociedades anónimas ya existentes en sociedades laborales de responsabilidad limitada, así como por la adaptación de las sociedades anónimas

- laborales ya existentes a los preceptos de la Ley de Sociedades Laborales.
- b) Bonificación del 99 por 100 de las cuotas ocasionadas por modalidad de transmisiones patrimoniales, por la adquisición de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral.
- c) Bonificación del 99 por 100 de la cuota que se ocasione por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por la escritura notarial que documente la transformación tanto de otra sociedad en sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral, o entre éstas.
- d) Bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se correspondan por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por las escrituras notariales de constitución de préstamos, incluidos los representados por obligaciones o bonos, siempre que el importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos.

5. Bibliografía

- AA.VV., R. DE LORENZO, M.A. CABRA y E. JIMÉNEZ-REYNA, *Las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario*, Madrid, 1991.
- AA.VV., *Inserción y Nueva Economía Social, Un balance internacional*, Madrid, 1998.
- AA.VV., *Régimen jurídico de las Sociedades Laborales*, Valencia, 1997.
- AA.VV., *Estudios sobre economía social y Derecho cooperativo*, Marcial Pons, Madrid, 1999.
- AA.VV., "Las entidades de previsión social en España", *Ciriec-España*, núm. 12 (Monográfico).
- AA.VV., "Modificación de la legislación cooperativa en España", *Ciriec-España*, núm. 29 (Monográfico), Valencia, 1998.
- AA.VV., *Sociedades laborales. Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, Madrid, 2000.
- AA.VV., "Economía del Tercer Sector", *Economistas*, núm. 83 (Monográfico), 2000.
- ALONSO ESPINOSA, F. J., "Especialidades en el régimen de la posición jurídica del socio de la sociedad laboral", en *Régimen jurídico de las sociedades laborales (Ley 4/1997)*, Valencia, 1997.
- ANGULO RODRÍGUEZ, L., "Nueva perspectiva de las mutualidades de previsión social", en *Noticias de la Unión Europea*, CISS, núm. 139-140, 1996.
- AGUILERA IZQUIERDO, R., *Pensiones Privadas: obligaciones de las empresas y garantías de los trabajadores*, Madrid, 2001.

- AGUILERA IZQUIERDO, R., "Mutualidades de Previsión y contrato de seguro colectivo de vida", en AA.VV., *Seguridad Social Complementaria*, Madrid, Publicaciones Facultad de Derecho de la UCM, 2003.
- ARRUÑADA, B., *Teoría contractual de la empresa*, Madrid, 1998.
- AVALOS MUÑOZ, L. M., "Relevancia socio-económica de las Mutualidades de Previsión en España", en *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, núm. Octubre/1999.
- BALLESTERO, E., *Economía Social y Empresas Cooperativas*, Alianza, Madrid, 1990.
- BAREA, J. y MONZÓN, J. L. *Informe sobre la situación de las cooperativas y las sociedades laborales en España*, Ciriéc-España, 1996.
- BAREA TEJEIRO, J. y MONZÓN CAMPOS, J. L. (dir.), *Libro Blanco de la Economía Social en España*, Madrid, Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, 1992.
- BAREA, J., JULIÁ, J. F., y MONZÓN J. L., *Grupos empresariales de la Economía Social en España*, Ciriéc-España, Valencia, 1999.
- BORJABAD GONZALO, P., "El nuevo marco jurídico cooperativo en España", (<http://cederul.unizar.es/revista/num03/htm>).
- CANO LÓPEZ, A., *Teoría jurídica de la economía social (La Sociedad Laboral: una forma jurídica de empresa de economía social)*, Madrid, CES, 2002.
- CANO LÓPEZ, A., "El fenómeno de las uniones de empresas en el ámbito de la Economía Social: los grupos de sociedades laborales", en AA.VV., *Derecho de Sociedades. Libro Homenaje a F. Sánchez Calero*, Vol. V, Madrid, 2002.
- CELAYA, A., "Sociedad Cooperativa de Trabajo y Sociedad Anónima Laboral. Configuración societaria comparada", *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 191, enero-marzo 1989.
- CHAVES, R., MONZÓN, J. L. y TOMÁS-CARPI, J. A., "La Economía Social y la Política Económica", en J. GALDUF, J.M., A. GARCÍA RECHE, e I. ANTUÑANO (coord.), *Política económica y actividad empresarial*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1999.
- DEFOURNY, J. y MONZÓN, J. L. (dir.), *Economía Social. Entre Economía Capitalista y Economía Pública*, Ciriéc-España, Valencia, 1992.
- DIVAR, J., *Régimen jurídico de las sociedades cooperativas*, Universidad de Deusto, Bilbao, 1987.
- DONATI, P., "La crisis del Estado Social y la emergencia del tercer sector: hacia una nueva configuración relacional", en *RMTyAS*, núm. 5, 1997.
- FAJARDO, G., "Crónica legislativa de la Economía Social-1999", en CEPES-CIRIEC, *Informe - Memoria de la Economía Social, CEPES-CIRIEC 1999*, Ciriéc-Edl., Valencia, 2000.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J., *Empresa cooperativa y economía social*, PPU, Barcelona, 1992.
- GARCÍA-GUTIERRA FERNÁNDEZ, C., "Precisiones acerca de algunos tópicos confusos sobre la sociedad cooperativa", en: *Tempori Serviendum. Homenaje al Prof. Dr. Jaime Gil Aluja*, Santiago de Compostela, Milladoiro, 1992.

- GÓMEZ CALERO, J., "Sobre la mercantilidad de las cooperativas", *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 137, 1975.
- GÓMEZ CALERO, J., *Las Sociedades Laborales*, Granada, 1999.
- LA CASA GARCÍA, R., *Contrato de Seguro y previsión social complementaria en el ámbito laboral*, Madrid, 2000.
- LÁZARO SÁNCHEZ, E. J., "La calificación laboral de las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada. Régimen de su adquisición y pérdida", en *Régimen jurídico de las Sociedades Laborales*, Valencia, 1997.
- MARTÍNEZ BERNAL, J. M., *Seguridad Social, Fondos de Pensiones y Mutualidades de Previsión (Ley 30/1995, de 8 de noviembre)*, Madrid, 1997.
- MOLINA GARCÍA, M., "Las Mutualidades de Previsión Social en la nueva Ley 30/1995, de 8 de noviembre, sobre Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados", *REDT*, núm. 77, 1996.
- MONZÓN, J. L., "Raíces y perspectivas de la economía social", *Documentación social*, núm. 103, 1996.
- MORENO RUIZ, R., "El mutualismo de previsión social", en CEPES-CIRIEC, *Informe - Memoria de la Economía Social, CEPES-CIRIEC 1999*, Ciriec-Edl., Valencia, 1999.
- MORENO RUIZ, R. *Mutualidades, Cooperativas, Seguro y previsión Social*, Madrid, CES, 2000.
- MORILLAS JARILLO, M. J., "Sociedades cooperativas I y II", en *Portal Derecho*, (www.iustel.com).
- PAZ CANALEJO, N., "La Constitución y las cooperativas", *Documentación Administrativa*, núm. 186, abril-junio 1980, págs. 73-103.
- SANTOS MARTÍNEZ, V., "Sociedades Laborales: implantación y renovación de una peculiar figura societaria", en AA.VV., *Derecho de Sociedades. Libro Homenaje a F. Sánchez Calero*, Vol. V, Madrid, 2002.
- SUÁREZ CORUJO, B., "Comentarios al Reglamento de Mutualidades de Previsión Social (RD 1430/2002)", *Revista General de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, núm. 2, 2003, (www.iustel.com).
- THIRY, B. y VIVET, D., "La Economía Social: campo de estudio, importancia cuantitativa y acepciones nacionales", en CIRIEC-INTERNATIONAL, *Economía Social y Empleo en la Unión Europea*, Ciriec-España Edl., Valencia, 2000.
- TOMÁS CARPI, J. A., *La Economía social en un mundo en transformación*, CIRIEC, Valencia, 1996.
- VALPUESTA GASTAMINZA, E. y BARBERENA BELZUNCE, I., *Las Sociedades Laborales. Aspectos Societarios, Laborales y Fiscales*, Pamplona, 1998.
- VARGAS SÁNCHEZ, A., "La identidad cooperativa y la cooperativa como empresa: luces y sombras", *REVESCO*, núm. 61, 1995.
- VICENTE CHULIA, F., "Mercado, principios cooperativos y reforma de la legislación cooperativa", en *CIRIEC*, núm. 19, 1998.

VI

Los Centros Especiales de Empleo

JOSÉ LUIS BARCELÓ BLANCO-STEGER
Director del Área de Servicios Jurídicos
Fundación ONCE-Fundosa Grupo, S. A.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. Concepto, naturaleza y clases de Centros Especiales de Empleo. 3. Constitución de los Centros Especiales de Empleo. 4. La relación laboral de carácter especial de los discapacitados que trabajan en los Centros Especiales de Empleo. 5. Las ayudas y subvenciones a los Centros Especiales de Empleo. 6. Nuevas técnicas que impulsan el desarrollo de los Centros Especiales de Empleo: las medidas alternativas y los enclaves laborales.

1. Introducción

La integración de las personas con discapacidad constituye un deber de los poderes públicos, y una responsabilidad de la sociedad en su conjunto. En la actualidad la integración de las personas con discapacidad no se concibe sólo como la superación de las limitaciones funcionales propias de la discapacidad, sino que el concepto se ensancha y enriquece, con el conjunto de acciones que han de emprenderse para lograr la plena equiparación de las personas con discapacidad en todos los aspectos de la vida.

Desde esta nueva perspectiva, se produce un fenómeno de gran interés, con una trascendencia social relevante, debido a que tiene lugar un desplazamiento del centro de gravedad del problema, pues ya no sólo se aborda desde el plano de la disminución de la capacidad, con medidas de carácter paliativo o compensatorio, que poseen una eficacia reducida, sino que cualquier planteamiento actual pasa por reconocer que en la realidad diaria de cualquier persona con discapacidad existen numerosos obstáculos que impiden o limitan su plena integración en la sociedad, y que para corregir dicha situación de desigualdad es preciso emprender una serie de acciones tendentes a lograr la absoluta equiparación, en todos los órdenes de la vida, de las personas que padecen algún tipo de discapacidad.

En el marco de este nuevo concepto, cobra una especial relevancia la responsabilidad de la sociedad en su conjunto y en particular la de los poderes públicos, que han de revisar todas las prácticas, comportamientos, o conductas que de alguna manera restringen o pueden limitar el derecho a la igualdad de oportunidades y a la accesibilidad universal de las personas con discapacidad, con el fin de sustituirlas por otras que garanticen la efectividad plena de la integración social de los discapacitados.

Uno de los aspectos sobre los que tradicionalmente se ha asentado la integración social de las personas con discapacidad es la incorporación al mundo del trabajo. Y para la consecución de este objetivo los Centros Especiales de Empleo han desempeñado un papel muy importante, pues constituyen una figura adecuada que permite amoldar los ritmos y las tareas productivas a la capacidad de cada uno de los trabajadores, sirviendo al mismo tiempo, como lugar de iniciación y primera experiencia de actividad laboral, y también como plataforma idónea en la que se alcancen las habilidades necesarias para pasar al trabajo ordinario.

La regulación de los Centros Especiales de Empleo se encuentra contenida, con carácter general, en la Ley 13/1982 de Integración Social de los Minusválidos, LISMI, y de forma más específica, en el Real Decreto 2273/1985 de 4 de diciembre por el que se regula los Centros Especiales de Empleo, y el Real Decreto 1368/1985 de 17 de julio que rige la relación laboral especial de los que trabajan en Centros Especiales de Empleo.

2. Concepto, naturaleza y clases de Centros Especiales de Empleo

Los Centros Especiales de Empleo son una categoría jurídica que surge de las disposiciones legales indicadas, por lo que el concepto hay que extraerlo de los artículos 42 de la LISMI y 1 del Real Decreto 2273/1985. De acuerdo con dicha regulación los Centros Especiales de Empleo se configuran como centros de trabajo productivo y remunerado, que operan en el mercado ordinario, y en los que se llevan a cabo los servicios de ajuste personal y social que precisen los trabajadores minusválidos.

En la propia definición resaltan las notas que configuran al Centro Especial de Empleo y que le atribuyen esa naturaleza mixta que posee y que consiste en combinar y hacer compatible, una función económica de carácter productivo, similar a las empresas ordinarias, con una función social dirigida a buscar la adecuación personal y social del trabajador discapacitado:

Quizá lo que más llame la atención de la regulación de los Centros Especiales de Empleo y de la experiencia empresarial que de esta figura se tiene, es la identidad que poseen con las empresas ordinarias, en todo lo que se refiere a la estructura, funcionamiento, gestión y organización. Como puede apreciarse, lo que se pretende con esta figura es la creación de un espacio laboral, en el que la persona con discapacidad, en condiciones similares a las que rigen en las empresas ordinarias y en función de sus habilidades, pueda alcanzar el desarrollo profesional que esté en disposición de conseguir. El fin deseado es la plena integración laboral, por lo que ante la limitación que la discapacidad pueda suponer, antes que rendirse a la falta de progreso en el desarrollo profesional y asumir ese efecto limitador, será preciso que se hayan explorado e intentado

todas las acciones que puedan posibilitar la superación de dichos impedimentos o dificultades.

Este complejo proceso de integración, desde la perspectiva de la plena equiparación con el mundo del trabajo ordinario, es el que se lleva a cabo en los Centros Especiales de Empleo y hace que esta modalidad de integración socio-laboral se evidencie como absolutamente idónea, y con grandes expectativas, de acuerdo con las nuevas concepciones, de seguir rindiendo una enorme utilidad en la tarea de lograr la igualdad de oportunidades de todas las personas con discapacidad.

Es por otra parte este elemento del trabajo productivo el que permite diferenciar a los Centros Especiales de Empleo de los Centros Ocupacionales en los que prevalece la idea del servicio social que se presta, sin que en ellos concorra la nota del trabajo productivo y remunerado propia de los Centros de Trabajo.

En lo que se refiere a las clases de Centros Especiales de Empleo (artículo 5 del Real Decreto 2273/1985), atendiendo a su titularidad, podrán ser de carácter público o privado; si bien la distinción que puede resultar más útil es la que diferencia los Centros que carecen o no de ánimo de lucro, atendiendo a la aplicación de los beneficios. En este sentido, no poseen ánimo de lucro aquellos que repercutan la totalidad de los beneficios en la propia institución titular del Centro, mientras que existirá ánimo de lucro cuando se aproveche parte de los beneficios en una finalidad distinta que haya de cubrir la entidad titular.

A estos efectos, los Centros que carecen de ánimo de lucro tienen un tratamiento específico en materia tributaria (regla de la prorrata de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, IVA, artículo 104.2, a.) y pueden recibir de las Administraciones públicas, además de las subvenciones y bonificaciones que se les reconocen, compensaciones económicas destinadas a equilibrar su presupuesto. Este tratamiento favorable requiere que además de la nota de ausencia de ánimo de lucro, concorra el reconocimiento de su utilidad pública e imprescindibilidad.

De acuerdo con el artículo 10 del Real Decreto 2273/1985, esta declaración pretende ser una cualificación que se reconozca en aquellos Centros que por su objetivo y finalidad se dediquen, exclusivamente, a la integración laboral y social de minusválidos (utilidad pública), y que son estrictamente necesarios para regular el empleo remunerado y la prestación de los servicios de ajuste personal y social a dichos trabajadores (imprescindibilidad).

3. Constitución de los Centros Especiales de Empleo

La constitución de un Centro Especial de Empleo requiere un acto administrativo de la Administración autonómica competente por el que, previa com-

probación de que el centro reúne los requisitos que la normativa exige, se atribuye dicha calificación.

Los Centros Especiales de Empleo podrán ser creados por las Administraciones públicas, bien directamente o en colaboración con otros organismos, por Entidades, o por personas físicas, jurídicas o comunidades de bienes que tengan capacidad jurídica y de obrar para ser empresarios.

Sin embargo, el requisito constitutivo que caracteriza con mayor intensidad a los Centros Especiales de Empleo es la composición de la plantilla, que habrá de estar formada por el mayor número de trabajadores discapacitados que permita el proceso productivo y, en todo caso, por el 70 por 100, sin que, a estos efectos, se compute el personal no minusválido dedicado a la prestación de servicios de ajuste personal social. Conviene recordar que la regulación inicial exigía que la totalidad de la plantilla estuviera formada por personas con minusvalía. El deseo de favorecer la creación de Centros Especiales de Empleo, unido al hecho cierto de que, en determinados ámbitos geográficos o sectores productivos, existen muchas dificultades para encontrar a personas con discapacidad susceptibles de incorporarse al mercado de trabajo, determinaron que se redujera al citado 70 por 100 el porcentaje de trabajadores con discapacidad.

Por otra parte, no toda persona con discapacidad puede pasar a integrarse en la plantilla de un Centro Especial de Empleo, sino quienes tengan reconocida una minusvalía en grado igual o superior al 33 por 100 y, como consecuencia de ello, una disminución de su capacidad de trabajo al menos igual o superior a dicho porcentaje. Ésta se apreciará poniéndola en relación con la capacidad normal de trabajo de una persona de similar cualificación profesional, correspondiendo a los Equipos Multiprofesionales, en resolución motivada, determinar el grado de minusvalía.

4. La relación laboral de carácter especial de los discapacitados que trabajan en los Centros Especiales de Empleo

Como se ha tenido ocasión de exponer, la relación jurídica que se constituye entre en el Centro Especial de Empleo y el trabajador discapacitado que presta en él sus servicios, posee las notas propias de la relación laboral, es decir, prestación de servicios retribuidos, ajeneidad y dependencia. No obstante, no se trata de una relación laboral ordinaria sino que es calificada por el Estatuto de los Trabajadores en su artículo 2.1 g) como relación laboral de carácter especial. La regulación de esta relación que, en todo caso, ha de respetar, como establece el Estatuto de los Trabajadores, los derechos básicos reconocidos en la Constitución, se encuentra contenida en el Real Decreto 1368/1985 de 17 de julio.

A pesar de que la relación laboral es calificada como especial, en la regulación que hace el citado Real Decreto se aprecia la voluntad general de que dicha relación, en los aspectos esenciales, se rija por los preceptos generales del Estatuto de los Trabajadores o del convenio colectivo aplicable. Por ello, cabe afirmar que también en lo referente a dicha relación laboral se pretende la plena equiparación del trabajador discapacitado con el que presta sus servicios en centros de trabajo ordinarios.

En consecuencia, y salvo las excepciones que más adelante se tendrá ocasión de exponer, se produce una remisión general al Estatuto de los Trabajadores, en materia de modalidades de contrato, derechos y deberes laborales, duración del contrato, promoción profesional, salario y garantías salariales, tiempo de trabajo, modificación, suspensión y extinción del contrato de trabajo, así como en todo lo referente a la representación de los trabajadores y a la negociación colectiva.

Las peculiaridades de esta relación laboral se refieren, en su mayor parte, a la necesidad de asegurar que, en todo caso, se produzca un adecuado encaje entre la aptitud y habilidad profesional del trabajador discapacitado y el proceso productivo del centro de trabajo. Con objeto de atender a esta necesidad se contempla, en la regulación de los Centros Especiales de Empleo, la figura de los equipos multiprofesionales que tienen como principal misión la de velar por el correcto desarrollo de la relación laboral, garantizando que ésta sea compatible con la proyección personal y profesional del trabajador discapacitado.

Es la intervención de estos equipos multiprofesionales la que realmente modaliza la relación laboral especial, pues se requiere su participación en múltiples aspectos de la relación laboral, tales como, la valoración del grado de adaptación profesional, la formalización del contrato para la formación, el contrato a domicilio y el contrato de bajo rendimiento, la fijación de un periodo de adaptación en el contrato de trabajo, ascensos, incentivos salariales, modificación de las condiciones de trabajo, movilidad geográfica y funcional y extinción por causas objetivas.

5. Las ayudas y subvenciones a los Centros Especiales de Empleo

La creación y el mantenimiento de los Centros Especiales de Empleo se encuentra incentivada a través de un amplio programa de ayudas y subvenciones, que encuentra su base y fundamento en la normativa citada y que es objeto de un especial desarrollo en la Orden de 16 de octubre 1998 del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales.

En dicha regulación se establecen dos tipos de subvenciones. Las primeras, dirigidas a impulsar la creación de Centros especiales de Empleo, y que prevén cantidades que se conceden en una cuantía determinada y por una sola vez por

puesto de trabajo creado; las segundas, orientadas al mantenimiento de los puestos de trabajo y que consisten en la bonificación del 100 por 100 de la cuota empresarial a la Seguridad Social y en la subvención del coste salarial por importe del 50 por 100 del salario mínimo interprofesional. Dentro de este último grupo también se encuentran comprendidas las subvenciones para la adaptación de puestos de trabajo y eliminación de barreras, así como las que tienen por objeto equilibrar y sanear financieramente los Centros especiales de empleo, o el presupuesto de aquéllos en los que concurran las notas de ausencia de ánimo de lucro, utilidad pública e imprescindibilidad.

Esta amplia regulación de la actividad subvencionadora pone de manifiesto que las Administraciones públicas pueden desarrollar una intensa labor de fomento y estímulo de esta modalidad de integración socio-laboral, y, en definitiva, influir decisivamente en la configuración del modelo que la sociedad ha de impulsar para la absoluta equiparación, en el disfrute y ejercicio de los derechos, de las personas con discapacidad.

6. Nuevas técnicas que impulsan el desarrollo de los Centros Especiales de Empleo: las medidas alternativas y los enclaves laborales

Al inicio del presente análisis se ha puesto de manifiesto que el modelo de integración que se propone a través de los Centros Especiales de Empleo se encuentra plenamente vigente, es acorde con las nuevas concepciones, y lo que es más importante, la experiencia práctica ha evidenciado que es un instrumento de gran utilidad en la integración socio-laboral de las personas con discapacidad.

Es por ello por lo que, cuando en épocas recientes se han diseñado nuevas técnicas que tratan de impulsar la incorporación de las personas con discapacidad al mercado de trabajo, lejos de prescindir de los Centros Especiales de Empleo, se hace descansar sobre ellos las nuevas estrategias de empleo, revitalizándolos con nuevas posibilidades y expectativas. Es el caso de las medidas alternativas y los enclaves laborales.

Con el fin de contribuir a la integración de las personas discapacitadas en el mercado ordinario de trabajo, la Ley 13/82 de Integración Social del Minusválido establece en su artículo 38.1 que las empresas públicas y privadas que empleen a un número de 50 o más trabajadores estarán obligadas a que entre ellos, al menos, el 2 por 100 sean trabajadores minusválidos. Esta obligación legal que impone a todas las empresas la citada cuota de reserva no ha sido generalmente observada por los empresarios, sin que ello acarrearra, en principio, la producción de consecuencias sancionadoras; y esto es debido, en la mayor parte de los casos, a que la autoridad laboral no ha realizado un control efectivo del cumplimiento. Por otra parte, las empresas se han amparado para

justificar dicho incumplimiento, entre otras razones, en la imposibilidad de encontrar trabajadores discapacitados con la formación adecuada al puesto de trabajo, o, incluso, en la incompatibilidad de sus procesos productivos con la incorporación de personas minusválidas.

La realidad hizo evidente que el establecimiento por vía legal de una cuota de reserva como medida de integración laboral resulta completamente ineficaz. Era preciso llevar a cabo un replanteamiento de la cuestión que permitiera dotar de eficacia a una medida propulsora de la integración laboral que hasta la fecha había quedado inédita. Con objeto de atender a esta demanda se estableció reglamentariamente la posibilidad de que, excepcionalmente, las empresas queden exentas de la obligación legal de mantener una cuota de reserva a favor de los trabajadores discapacitados, siempre que “apliquen las medidas alternativas que se determinen reglamentariamente”¹.

Pues bien, con arreglo a ese nuevo régimen jurídico, las empresas obligadas a incorporar a su plantilla un 2 por 100 de trabajadores discapacitados tienen la facultad de sustituir dicha obligación, previa habilitación administrativa, y entre otras medidas, por la realización de un contrato mercantil o civil con un Centro Especial de Empleo, para el suministro de bienes necesarios para el normal desarrollo de la actividad de la empresa o para la prestación de servicios ajenos y accesorios a la actividad normal de la empresa que apuesta por esta opción. El importe anual de los contratos mercantiles o civiles con Centros Especiales de Empleo habrá de ser, al menos, tres veces el salario mínimo interprofesional anual por cada trabajador minusválido dejado de contratar por debajo de la cuota del 2 por 100.

Resulta obvio que la celebración de contratos de suministro de bienes o de prestación de servicios con Centros Especiales de Empleo, en el marco de las medidas alternativas, constituye una fuente de impulso económico para este sector de la actividad productiva, que redundará en la creación y consolidación de empleo para las personas con discapacidad.

Finalmente, conviene realizar una breve consideración sobre los enclaves laborales, que han sido regulados por el Real Decreto 290/2004, de 20 febrero y que se conciben como un contrato entre un Centro Especial de Empleo y una empresa ordinaria, llamada empresa colaboradora, para la ejecución de obras o servicios que guarden relación directa con la actividad normal de esta última y para cuya realización un grupo de trabajadores con discapacidad del Centro Especial de Empleo se desplaza temporalmente al centro de trabajo de aquélla.

¹ El desarrollo reglamentario que se preveía en el artículo 38.2 de la LISMI se llevó a cabo mediante el Real Decreto 27/2000 de 14 de enero de 2000 por el que se establecen medidas alternativas de carácter excepcional al cumplimiento de la cuota de reserva del 2 por 100 en favor de trabajadores discapacitados en empresas de 50 o más trabajadores.

La figura se caracteriza porque trata de impulsar el tránsito de trabajadores discapacitados desde los Centros Especiales de Empleo a las empresas ordinarias, preferentemente de aquellas personas que por el grado o la índole de su discapacidad presentan especiales dificultades para el acceso al mercado ordinario de trabajo: paráliticos cerebrales, enfermos mentales o discapacitados intelectuales con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100, discapacitados físicos o sensoriales con un grado de minusvalía igual o superior al 65 por 100 y mujeres discapacitadas con un grado de minusvalía igual o superior al 33 por 100.

Los enclaves laborales sin duda van a proporcionar un cauce que favorecerá, mediante el recíproco intercambio de experiencias y prácticas entre los Centros Especiales de Empleo y las empresas ordinarias, la integración natural y paulatina de los trabajadores discapacitados en el mercado ordinario de trabajo. Fruto de ese mutuo aprendizaje desaparecerán los prejuicios que en aquélla preexisten hacia la aptitud profesional de las personas con discapacidad, y se conseguirá que en muchos Centros Especiales se superen barreras, no tanto reales como psicológicas, que, en ocasiones, limitan el progreso profesional y productivo de los trabajadores discapacitados.

Aún reconociendo la eficacia de los enclaves laborales, el potencial innovador de la medida va a quedar, sin embargo, reducido, si no se extiende y generaliza su ámbito de aplicación a otros colectivos de personas con discapacidad. Porque si existe alguna cuestión que, respecto de los Centros Especiales de Empleo y otras fórmulas de integración laboral, requiere una constante revisión, ésta es la que se refiere al establecimiento de mecanismos que conecten y faciliten el tránsito de trabajadores discapacitados entre los Centros Especiales de Empleo y los centros de trabajo ordinario. Por ello, en la regulación y aplicación de cualquier medida que nace con la finalidad de potenciar el tránsito hacia el empleo ordinario, no conviene establecer limitaciones o restricciones que atenúen su eficacia.

VII

Régimen fiscal de las entidades integradas en el tercer sector

ERNESTO ESEVERRI

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Granada

SUMARIO: 1. Presentación. 2. La Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Mecenazgo. 2.1. *Introducción.* 2.2. *Entidades sin fines lucrativos y requisitos concurrentes para acogerse al régimen fiscal diseñado en la Ley.* 2.3. *El incumplimiento de los requisitos.* 2.4. *Recapitulación sobre los requisitos exigidos en la Ley.* 2.5. *Impuesto sobre Sociedades.* 2.6. *Tributos locales.* 2.7. *La exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.* 2.8. *El caso de la Organización Nacional de Ciegos Españoles.* 3. Las entidades sin fines lucrativos parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades. 3.1. *Ideas generales.* 3.2. *Rentías exentas y no exentas.* 3.3. *Determinación de la base imponible.* 3.4. *Compatibilidad en el Impuesto sobre Sociedades entre el régimen de las entidades parcialmente exentas y el de las empresas de reducida dimensión.* 3.5. *El tipo impositivo y la cuota tributaria.* 3.6. *Los deberes formales.* 4. Incentivos fiscales al mecenazgo. 4.1. *El mecenazgo en la Ley.* 4.2. *Los incentivos fiscales para el mecenazgo o aportante de bienes a las entidades beneficiarias del mecenazgo.* 4.3. *Los convenios de colaboración empresarial y sus ayudas económicas.* 5. Cooperativas. Régimen fiscal. 5.1. *Aclaración.* 5.2. *Aproximación al concepto y características de las sociedades cooperativas.* 5.3. *Clases de cooperativas.* 5.4. *Conceptos a considerar para el estudio del régimen fiscal de las sociedades cooperativas.* 5.5. *Pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida.* 5.6. *Tributación de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades. Reglas comunes a todo tipo de cooperativas.* 5.7. *Régimen fiscal de las cooperativas no protegidas.* 5.8. *Régimen fiscal de las cooperativas protegidas.* 5.9. *Régimen fiscal de las cooperativas especialmente protegidas.* 6. Régimen fiscal de las mutualidades de previsión social. 6.1. *Sus características.* 6.2. *Aspectos económicos del aseguramiento mutuo.* 6.3. *Clasificación de las mutualidades de previsión social.* 6.4. *Régimen fiscal de las aportaciones.* 6.5. *Régimen fiscal de las prestaciones.* 6.6. *Régimen fiscal de las derramas activas.* 6.7. *Especial referencia a las mutualidades de previsión social constituidas a favor de personas con minusvalía.* 7. Epílogo: apuntes para un debate. 8. Bibliografía.

1. Presentación

Las páginas que siguen pretenden analizar el régimen tributario de aquellas entidades que se integran en lo que se ha convenido denominar tercer sector y el de aquellas otras entidades calificadas "de economía social". Siguiendo los vec-

tores trazados por L.M. Salomon y H.K. Anheier (*"The emerging nonprofit sector. An overview"* Manchester University Press, Manchester, 1996), las entidades que se integran en el tercer sector se caracterizan por tratarse de *organizaciones*, esto es, sociedades formalmente constituidas con estructura institucional reconocible que, básicamente, se concreta en la tenencia de un órgano representativo y otro de gestión.

Deben ser, además, *entidades privadas*, de manera que institucionalmente han de quedar separadas del Estado. Se trata de una característica genuina de las entidades que se integran en el tercer sector, porque como más adelante se verá, su independencia del Estado en todos los sentidos, es la nota conceptual de estas organizaciones, sin perjuicio de que en los últimos tiempos se vaya detectando una tendencia por parte de los poderes públicos en su afán de constituir fundaciones para el mejor desarrollo de sus objetivos de interés social; mas, en la medida en que la presencia del poder público se haga ostensible en este tipo de entidades, en la misma proporción hay que entenderlas despejadas de las organizaciones integradas en el tercer sector.

Las entidades que conforman el tercer sector no pueden generar beneficios para sus gestores, ni tampoco repartirlos entre quienes puedan ser considerados como afectados por tales organizaciones. Sin perjuicio de lo dicho, es lo cierto que en los últimos años se está manifestando una tendencia a la profesionalización de estas organizaciones, lo que conlleva, de un lado, la necesidad de replantear la actuación lucrativa de sus gestores y, de otro —si bien menos apreciable—, la posibilidad de que generen beneficios que, lejos de ser distribuidos entre quienes se vean interesados en el funcionamiento de estas organizaciones, han de ser reinvertidos en los objetivos sociales que presiden la existencia de las mismas. Dicho en otros términos, el reparto de beneficios entre los asociados es nota que excluye a cualquier entidad de su integración en el llamado tercer sector, porque lejos de tratarse de una organización que no persigue fines de lucro, se convertiría paulatinamente en una modalidad de sociedad de capital.

Se trata, además, de entidades *autónomas*, de modo que sean las propias organizaciones quienes controlen sus actividades, sin perjuicio de la función tutelada por parte del Estado tendente a controlar que se hallan en el cauce para la consecución de los objetivos de interés social que se proponen, y de este modo, poder disfrutar de los beneficios fiscales que las protegen.

En estas entidades debe participar algún número no determinado de *voluntarios*. No se trata de un imperativo legal, pero sí de una necesidad corporativa.

Las notas conceptuales de las organizaciones que se integran en el tercer sector, permiten diferenciarlas de aquellas otras entidades que aquí hemos convenido en denominar "*entidades de economía social*" que se caracterizan por tratarse de un conjunto de entidades no pertenecientes al sector público que, con funcionamiento democrático e igualdad de derechos y deberes de los socios, practican un régimen especial de propiedad y distribución de ganancias,

empleando los excedentes del ejercicio para el crecimiento de la entidad y la mejora de los servicios a los socios y a la sociedad¹. Entre estas entidades, cabe destacar a las cooperativas y las mutualidades aseguradoras, de cuyo régimen tributario también nos haremos eco páginas más adelante.

No hay duda de que como las entidades integradas en el tercer sector tratan de impulsar actividades altruistas, su forma organizativa más característica son las fundaciones, sin perjuicio de que le sigan en orden de importancia las asociaciones de interés general; en tanto que en la defensa mutua de intereses se nos presenten como entidades más singulares, las ya citadas mutuas y cooperativas como ejemplo de fórmula participativa de los socios en la gestión y desarrollo de este tipo de entidades.

Es una idea determinante en los últimos años la que nos enseña que las economías en desarrollo no pueden activar su política económica en base a la idea de subvención, porque el concepto de economía desarrollada es antagónica con la de subvención, entendida como ayuda al menesteroso. En las economías desarrolladas la subvención debe dirigirse a los sectores económicos que se planteen como objetivo la consecución de fines de interés general que, por tener ese carácter, evitan a los poderes públicos la intervención en el logro de tales finalidades que, por lo demás, al quedar depositado en manos privadas, se presenta mejor y más ágilmente gestionado que si lo estuviera en manos de los poderes públicos, al tiempo que las entidades embarcadas en la consecución de objetivos de interés general plasman un principio de solidaridad en la mejora de los servicios que se proponen conseguir. Cuando estas organizaciones privadas se constituyen en la defensa y consecución de los fines de interés general, la subvención económica a las mismas por parte de los poderes públicos se convierte en indispensable, si bien tales ayudas han de ser concedidas con mesura, no fuere que a través de ellas se esté secuestrando la autonomía de la voluntad privada en el modo y en la forma de lograr esos objetivos de interés general, porque, como ha quedado dicho líneas atrás, la característica esencial de las entidades del tercer sector y de las entidades de economía social, es la de su autonomía respecto del poder político. La subvención, por lo tanto, no debe ser entendida ni planteada como correspondencia con las necesidades que se ven cubiertas por la actividad desplegada por estas entidades, sino como contribución de los poderes públicos al mantenimiento de los gastos que se originan en el desarrollo de tales actuaciones.

Para evitar esa tendencia a la supervivencia mediante la ayuda o subvención pública, las entidades sin fines lucrativos que se integran en el tercer sector, y también, las entidades de economía social, van abriendo sus organizaciones hacia fórmulas mercantiles para la obtención de beneficios por medio de la

¹ Esta es la definición que encontramos de las "entidades de economía social" en la Carta de la Economía Social, 1982, elaborada por el Comité Nacional de Enlace de las Actividades Mutualistas, Cooperativas y Asociativas.

retribución de los servicios de interés general que se prestan a través de ellas. De este modo, se va abandonando la primitiva idea de que fundar era poner un patrimonio al servicio de un fin de interés general y encomendar su gestión a personas honorarias, no profesionales, que se convierten en patronos de la actividad fundacional; y se va acomodando la idea de que los fines perseguidos en esas iniciativas no están reñidos con su acomodo a fórmulas mercantiles de organización; si bien, en la medida en que estas notas se van expandiendo, pierde compostura la nota característica de estas entidades concebidas en la idea motriz de la ausencia de fines lucrativos.

En cierto modo, los problemas que acucian a las entidades que se integran en el tercer sector -no tanto a las denominadas entidades de economía social-, oscilan entre la necesidad de mantener la consecución de sus objetivos fundacionales sin poner en funcionamiento una estructura de gestión típicamente mercantil, incompatible con los fines altruistas que se pretenden alcanzar con su constitución; y de otra, la conveniencia de acudir a la ayuda de la subvención económica por parte de los poderes públicos, sin convertir a la organización en una dependiente total de la subvención para el cumplimiento de sus objetivos, en la medida en que acudir de manera constante a las ayudas económicas de los poderes públicos, significa, a la postre, poner en manos de las Administraciones el funcionamiento y las orientaciones de cualquier entidad sin fines de lucro.

Por esta razón, las leyes reguladoras de estas entidades tratan de apartarlas del mercado para que no se vean impelidas a la adopción de fórmulas mercantiles en la consecución de los objetivos de interés general que las presiden, pero, al mismo tiempo, se procura un natural distanciamiento de los poderes públicos que se materializa en la elemental huida del terreno de las subvenciones públicas para el logro de sus fines. Naturalmente que el rechazo al mercado y al instrumento de la subvención económica, hay que entenderlo no en un sentido radical, sino posibilista, de modo que, en la medida de lo posible, sería de desear que las entidades integradas en el tercer sector no fomentaran sus actuaciones a través del ejercicio exclusivo de actividades mercantiles, ni tampoco, dependiesen del todo en su funcionamiento de la subvención económica otorgada por los poderes públicos.

Para lograr ese objetivo, es necesario combinar una serie de factores en las legislaciones específicas que regulen estas organizaciones. El primero consiste en mostrar cierta permisividad para que las entidades sin fines lucrativos realicen sus objetivos utilizando formas mercantiles de actuación, siempre que el beneficio así logrado se reinvierta en los fines de interés general que presiden su institución. Sólo admitiendo un cierto criterio de apertura de las entidades sin fines lucrativos en el ejercicio de fórmulas societarias de mercado, será posible mantener la autonomía de la institución y su independencia de los poderes públicos. El segundo de los factores a considerar para la potenciación de estas organizaciones viene de la mano de la subvención económica a la que no deben renunciar estas entidades, ni los poderes públicos deben limitar sus fórmulas de

concesión, amparadas siempre en la idea que preside esas organizaciones de mantener su autonomía, tanto en la selección de los objetivos de interés social que se propongan alcanzar, como en la forma de gestionar y desarrollar su actividad fundacional. El tercero de los factores a tener en cuenta a la hora de legislar la ordenación de las entidades sin fines de lucro, es el del reconocimiento de un conjunto de incentivos fiscales que se justifican, de un lado, en la idea de que la atención a los intereses generales que presiden su organización evita a los poderes públicos la aplicación de políticas de gasto en esos sectores abarcados por las organizaciones de tipo fundacional; y de otro, porque en la medida en que no se les reconozcan sustanciales incentivos tributarios, se estará llevando a estas entidades a la dependencia de la subvención pública.

No obstante, hay que decir que en este conjunto de factores a los que nos acabamos de referir, el criterio de la ley fiscal es determinante, en el sentido de que la apertura de las entidades sin fines de lucro hacia fórmulas de organización mercantil, siempre será mirado con recelo por la norma tributaria, que tratará de evitar posiciones de fraude fiscal constituidas por aquellas entidades que, diciendo moverse en el ámbito de los objetivos de interés general y disfrutando de los beneficios tributarios diseñados por las normas correspondientes, estén introduciéndose en el mercado vulnerando las leyes de la competencia, por cuanto la reducción de sus costes de producción de bienes o de prestación de servicios por la vía de la rebaja o el descuento fiscal, puede colocarlas en el mercado en mejor posición que aquellas otras entidades que, con formas mercantiles de actuación, se dedican a esa misma producción de bienes o prestación de servicios. Ha sido y será ésta, la constante dialéctica que preside el ámbito de actuación de las entidades sin fines lucrativos; a saber, el necesario alejamiento del mercado por ser antagónica su constitución con las formas mercantiles de organización; al propio tiempo, que el alejamiento de la subvención pública para no caer secuestradas en las manos de los poderes públicos, y junto a ello, la demanda de un trato fiscal beneficioso que la ley tributaria se resiste a reconocerles ante su posible carácter de entidades generadoras de beneficios mercantiles.

Parfraseando los razonamientos de algún autor especializado en esta materia, lo paradójico en este campo es advertir cómo la ley fiscal tolera la apertura al mercado de las entidades sin fines lucrativos, pero lo hace con tanta prevención que cuando la actividad mercantil de una asociación o de una fundación se desajusta respecto de los fines que dicen presidirla por abocarse con desenfreno a la actividad de mercado, las penaliza con la pérdida de los beneficios fiscales que la ley les reconoce; con lo cual, las propias leyes que posibilitan la mercantilización de las entidades sin ánimo de lucro son, a su vez, quienes les colocan los frenos definitivos para evitar que se comporten en el mercado con la misma facilidad y libertad que las sociedades mercantiles. De este modo, la tendencia a la mercantilización de estas entidades está directamente limitada por la legislación tributaria, celosa de que bajo fórmulas altruistas de organización se esté interviniendo en el mercado en mejor posición que las propias sociedades mercantiles.

Creemos, sin embargo, que la apertura de las entidades sin fines de lucro a un cierto grado de mercantilización resulta inevitable, siquiera sea porque en el ejercicio de sus actividades de interés general tienen que mediar en el mercado, actúan en él pese a su talante altruista y, añadimos, además deben hacerlo con eficacia y rentabilidad. La constitución de una fundación para el desarrollo de las artes y la cultura, por ejemplo, obliga a la canalización de su actividad en los circuitos propios del mercado y debe desplegar sus actuaciones procurando la máxima rentabilidad de las mismas y la mejor eficacia en su ejecución, porque de no hacerse así, el despliegue de sus actuaciones se verá cerceado por las actuaciones seguidas por una sociedad de capital que, a buen seguro, terminará por hacer sucumbir a la fundación que estamos considerando en el ejemplo propuesto. Dicho en otros términos, la propia agresividad de la economía de mercado, obliga a repentizar sus modos y formas de actuar, incluso, cuando se trate de una entidad sin fines lucrativos.

Ante el reto y la realidad que estamos considerando, entendemos que la norma fiscal debía dejar de mirar con recelo el ejercicio de actividades mercantiles por esas entidades, preocupándose más de que el beneficio obtenido bajo esas formas de actuación sea reinvertido en los fines fundacionales de la entidad, de modo que, la apertura al mercado de las entidades sin fines lucrativos, sólo quedara justificado en la medida en que el beneficio generado por ese conducto, fuera objeto de reinversión en los fines altruistas que dicen definir la institución de que se trate.

Un ejemplo elocuente y de resultados admirables en el contexto que estamos exponiendo es, sin duda, el de la Organización Nacional de Ciegos Españoles, la ONCE, modelo de organización en toda Europa para la atención de minusvalías que se nutre de las ventas de un producto, el cupón, ventas que gestionan sus afiliados mediante el desarrollo de una relación laboral retribuida y que en atención a los fines perseguidos y en la forma en que se despliegan, la norma tributaria le reconoce un singular tratamiento fiscal que permite estimular sus objetivos de promoción social, integrar en el mercado a las personas con minusvalías físicas que tendrían más difícil acomodo en él, y generar un importante volumen de rendimientos que se van reinvertiendo en las actuaciones de interés general que preside la Organización, sin perjuicio de su intervención en otros sectores de la economía, auténticamente de mercado, que posibilita a la Organización de la movilidad de sus beneficios y la generación de otros más al margen de la estricta venta del cupón.

En este mismo orden de consideraciones podríamos situar el caso de la Obra Social de las Cajas de Ahorro, dotadas de una parte de los beneficios que obtienen en los mercados financieros, y dedicadas a la consecución de fines de interés general con espíritu verdaderamente altruista y al servicio de la realidad social en la que despliegan de forma inmediata sus actuaciones en el ámbito financiero.

Ejemplos como los que acabamos de exponer, permiten entender que no existe incompatibilidad entre la proyección de actuaciones dirigidas a la consecución de objetivos de interés general que se vean compatibilizadas o arropadas bajo formas mercantiles de organización. Creemos que es éste el camino que debe orientar el futuro de las entidades que se integran en el llamado tercer sector y el de las entidades de economía social, camino que difícilmente se podrá emprender si no existe, también, un cierto grado de comprensión de la ley fiscal hacia este tipo de organizaciones en las que debe dejar de apreciarse la existencia de focos de defraudación tributaria, para entender que se trata de entidades que persiguen el bienestar de los ciudadanos colaborando con los poderes públicos en tareas de asistencia social y de cuidado de los valores cívicos, siempre con fuertes dosis de altruismo en su modo de organización.

2. La Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Mecenazgo

2.1. Introducción

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, ha venido a derogar el Título II y ciertas Disposiciones Adicionales de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, siguiendo el espíritu que presidiera el contenido de aquellas normas que ahora han quedado sin vigencia, en el sentido de reconocer un régimen tributario específico y beneficioso para las entidades que, conforme a los requisitos que se establecen en la propia Ley, dedican sus actividades a la consecución de fines de interés general sin que, por otro lado, puedan disponer de sus ingresos, que no deben destinarse al enriquecimiento de sus asociados, fundadores y patronos, sino a la causa de interés general que dice presidir la organización. En suma, la Ley diseña un esquema para privilegiar la tributación de ciertas entidades sin fines lucrativos a las que, por ello, calificaremos a lo largo de estas páginas como entidades sin fines lucrativos especialmente protegidas o de primer grado, para distinguirlas de aquellas otras que tienen vedado ese régimen tributario, sin que esta circunstancia signifique la pérdida de su naturaleza como entidades sin fines lucrativos. A este segundo grupo de entidades, las identificamos como entidades sin fines lucrativos de segundo grado o parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

El desarrollo de acciones de protección social reconocidas legalmente y la no disponibilidad de los ingresos obtenidos por este tipo de organizaciones, se convierten en el denominador común que caracteriza a las entidades sin fines lucrativos, sin que la ausencia de ánimo de lucro en el ejercicio de sus actividades suponga, necesariamente, la prohibición de que puedan desplegar actividades lucrativas, porque lo interesante a sus efectos es que los resultados económicos

obtenidos por las entidades sin fines lucrativos se destinen a los objetivos altruistas que presiden su constitución, ya que actuar sin ánimo de lucro no significa, necesariamente, renunciar al ejercicio de actividades económicas².

De ahí, que la vigente Ley, se esfuerce por superar planteamientos tradicionales que han venido limitando el desarrollo de la iniciativa privada en el fomento de este tipo de entidades, y lo hace, permitiendo expresamente que las entidades sin fines lucrativos se dediquen al ejercicio de explotaciones económicas con carácter principal para la consecución de los objetivos de interés general que queden definidos en sus estatutos fundacionales, desplazando así el reconocimiento de su tratamiento fiscal beneficioso desde una posición de prohibición absoluta —imposibilidad de obtener beneficios fiscales para aquellas entidades sin fines lucrativos que ejerciten sus objetivos fundacionales por medio de una explotación mercantil—, a una posición posibilista, enumerando de forma tasada qué actividades desplegadas en la promoción de intereses generales y ejercidas en régimen de organización o explotación económica quedan exentas de tributación, de suerte que, por ejemplo, cubriendo un objetivo de interés general aquella entidad sin fines lucrativos que se dedica a la asistencia de alcohólicos y toxicómanos a través de una organización económica que produce rendimientos, tales rentas, de conformidad con la vigente Ley, serán declaradas exentas en el Impuesto sobre Sociedades, pero este mismo tratamiento fiscal no lo recibirán las rentas que esa misma entidad obtenga, pongamos por caso, a través de la ordenación económica de un plan para la reeducación de alcohólicos y toxicómanos, porque este tipo de actividades no queda amparada en el ámbito de exención que la Ley declara a los efectos del Impuesto sobre Sociedades; o, por citar otro ejemplo, conforme a su texto legal, podemos encontrar exentos de gravamen en ese Impuesto de Sociedades las rentas que obtiene una fundación que persigue la expansión de la cultura a través de la difusión universal de la lengua castellana y, en cambio, no lo estén los resultados económicos que produzcan aquellas otras fundaciones dedicadas a la expansión y fomento de las lenguas y culturas que sean propias de una Comunidad Autónoma. Así las cosas, el planteamiento que hace la Ley es doble; de un lado, permitiendo que las entidades sin fines lucrativos desplieguen el ejercicio de explotaciones económicas ligadas directamente a los objetivos de interés general que fundamentan su constitución; de otro, tasando las explotaciones económicas exentas en el Impuesto de Sociedades ejercidas en el desarrollo de actividades de interés general.

Es de destacar también que la vigente Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales del Mecenazgo, supera aquellos postulados reticentes a que fueran partícipes en beneficios de sociedades mercantiles, prohibición que se promovía en el temor de convertir a las fundaciones en entidades de mera tenencia de bienes, temor infundado a poco

² Así lo entendió GULJARRO ARRIZABALAGA en "Las fundaciones benéficas ante la reforma del Impuesto sobre Sociedades", *XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Madrid, 1982.

que se considere que, aún cuando ese fuere el objetivo de una entidad sin fin lucrativo, planteamiento de difícil comprensión por contrario a los fines de interés general que presiden la constitución de estas entidades, la malformación de esa entidad se daría, incluso, por buena, siempre que el importe de los ingresos obtenidos en la consecución de su actividad económica, se reinvirtiera en los fines que constituyen su objetivo fundacional y sin que las rentas así generadas pudieran revertir en provecho o beneficio de sus asociados.

En consecuencia, como explica la Exposición de Motivos de la Ley, con su texto articulado se ha procurado “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 la Ley prevé 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”.

Lejos va quedando ya el esquema conceptual de las fundaciones y demás entidades sin ánimo de lucro concebidas como entidades de beneficencia, empeñadas en el desarrollo de actividades gratuitas para sus beneficiarios, quienes de forma obligatoria debían ser personas incapaces de valerse por sí mismas, como también en el pasado ha de reposar la idea de que el alcance de objetivos altruistas es función que sólo compete a los poderes públicos, porque la respuesta de la iniciativa privada en tales menesteres se hace cada vez más necesaria y evidente. Así, se avanza, poco a poco, hacia un modelo de organización estimulada por el cumplimiento de unos fines considerados de interés general y público, capaz de generar recursos que reviertan en el cumplimiento de sus objetivos fundacionales y sin temor a que tales modelos organizativos participen en el capital de sociedades mercantiles. Se trata, en definitiva, de sustituir el concepto de beneficencia o caridad que caracterizaba la constitución y desarrollo de estas entidades, por el más genérico y actual de entidades creadas para el avance en el desarrollo de políticas de acción social cuya promoción no es monopolio del Estado, sino patrimonio de la sociedad.

La idea que preside el texto legal es la de incentivar la constitución de entidades sin fines lucrativos dedicadas a la consecución de objetivos de interés general, facilitándoles el acceso a ciertos beneficios fiscales en atención a los posibles rendimientos que obtengan —ya lo sea a través de su actividad de interés público, ya a través de la puesta en funcionamiento de ciertas explotaciones mercantiles— siempre que esos rendimientos reviertan en los fines que han motivado su constitución.

Por lo demás, resulta evidente que una institución sin ánimo de lucro que se viera cercenada para el ejercicio de actividades mercantiles por imperativo legal, o no motivada fiscalmente para la tributación de las rentas obtenidas por el ejercicio de esas actividades, estaría llamada a su desaparición con el transcurso del tiempo, habida cuenta de que debería afrontar sus gastos acudiendo a la realización de su dotación patrimonial, y si de lo que se trata es de incentivar su creación y potenciarlas una vez constituidas, la preocupación de la ley debe

quedar en la oferta de unos beneficios fiscales derivados del ejercicio de su actividad dirigida a la satisfacción de los intereses colectivos que han motivado su razón de ser, estimulando, además, su permanencia a lo largo del tiempo.

Siguiendo esos planteamientos, podemos afirmar, en líneas generales, que la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, diseña un régimen fiscal especial³ para las entidades sin fines lucrativos que, en el ámbito del Impuesto de Sociedades, se materializa en el reconocimiento de la exención de las rentas que procedan de ciertas actividades desarrolladas en el desempeño de los fines que les sean propios (fines de interés general) y en el de aquellos otros que sirven para el ejercicio de dicho objetivo; al tiempo que los rendimientos procedentes de las actividades económicas no exentas que se hayan obtenido en los términos y condiciones que señala la propia Ley, tributan en el Impuesto sobre Sociedades al tipo reducido del 10 por 100.

En el ámbito de la Hacienda Local, la Ley declara la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los que se hallen afectos al ejercicio de su actividad en el cuidado de intereses generales, no así los que estén vinculados al ejercicio de explotaciones económicas y, asimismo, exenta del Impuesto de Actividades Económicas las que sean ejercidas por este tipo de entidades. En este mismo orden de cosas, declara un régimen de exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Por último, la Ley contempla alguna exención en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Técnicamente hablando, la Ley sobre Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo no puede ser tenida a modo de un Estatuto Fiscal que regule, de forma conjunta, el régimen tributario de estas instituciones, porque su contenido es más modesto. Entendemos que así debe ser porque nos movemos en un ámbito en el que no es posible desconocer el nivel competencial de las Comunidades Autónomas y junto a ello, la especificidad tributaria que la Ley deriva hacia este tipo de entidades no es el único aliciente que pudiera afectarle en materia fiscal, como sucede, por ejemplo, con los regímenes especiales que diseña la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades para las entidades parcialmente exentas y para las de reducida dimensión, que les pueden resultar aplicables a las entidades sin fines lucrativos que no se pliegan al régimen especial diseñado en la Ley que comentamos y respecto de los que no tendría sentido albergarlos en una ley reguladora de su específico régimen fiscal.

³ De régimen fiscal especialmente protegido ha sido calificado por algún autor, como J. MARTÍN, parafraseando el que es reconocido en el ámbito de las entidades cooperativas; y de primera división lo ha denominado J. ARIAS VELASCO atrayendo el símil deportivo (*La fiscalidad de las entidades sin ánimo de lucro*, Madrid, 1995). Para J.L. PÉREZ DE AYALA se trata de un régimen tributario de primera clase ("El estatuto fiscal de las fundaciones", Centro de Fundaciones, *Encuentro de Fundaciones* celebrado en Toledo en abril de 1995).

En efecto, como ya hemos apuntado, los distintos Estatutos de Autonomía, con carácter general, han asumido competencias en la regulación, sobre todo, de aquellas fundaciones que ejerciten sus actividades de interés público de forma principal en el ámbito territorial de la respectiva Comunidad Autónoma, de modo que afrontar la elaboración de un Estatuto fiscal para este tipo de entidades, además de ardua tarea, podría rozar los límites de la constitucionalidad en la medida en que se pudiera entender que el Estado está invadiendo competencias propias de las Comunidades Autónomas. Así las cosas, la Ley se nos presenta con unos perfiles más modestos que afectan sólo a aquellas figuras tributarias cuya competencia es exclusiva del Estado, sin perjuicio de las que se establecen en el ámbito del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por tratarse de un tributo cuyas competencias normativas las comparte el Estado con las Comunidades Autónomas, y las correspondientes al ámbito tributario local, donde el respeto de la autonomía municipal hace que la ley estatal intervenga sin perjuicio de los ámbitos de decisión que sean propios de las Corporaciones Locales; si bien en este último aspecto, debemos destacar ya que la Ley cercena ese tradicional principio de autonomía local en la medida en que el reconocimiento de los beneficios fiscales en el ámbito de la Hacienda Local dejan de ser rogados, para operar por imperativo de la ley estatal.

Con todo, la Ley de Entidades sin Fines Lucrativos y Mecenazgo tiene algo de estatutaria en lo que a continuación nos referiremos. Como quiera que los requisitos que caracterizan a este tipo de entidades son atraídos a la norma tributaria desde la Ley reguladora de las Fundaciones, para hacerlos propios y específicos de la ley fiscal, indirectamente, la ley fiscal está condicionando a todas las fundaciones de carácter no estatal a replegarse a los requisitos que son propios de las que se constituyan al amparo de la ley del Estado si desean acogerse a los privilegios y beneficios que postula la Ley de Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, con lo que esta Ley 49/2002 actúa a modo de armonizadora del régimen sustantivo de las fundaciones creadas al amparo de la legislación autonómica.

2.2. *Entidades sin fines lucrativos y requisitos concurrentes para poder acogerse al régimen fiscal especial diseñado en la Ley*

A los efectos de la Ley, son entidades sin fines lucrativos que pueden acogerse a los beneficios fiscales que en ella se detallan, *las fundaciones*, entendiéndose por tales las personas jurídicas, públicas o privadas, creadas para la atención de actividades de interés general por voluntad de sus fundadores, que se constituyen entorno a un patrimonio fundacional que, por lo general, se alimenta además de por las donaciones y subvenciones públicas y de terceros, por los rendimientos derivados de una fuente de producción estable y duradera.

El artículo 2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, las define como "las organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad

de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general”, rigiéndose por la voluntad de su fundador y por sus Estatutos.

La Ley también se dirige a las *asociaciones declaradas de utilidad pública*, organizaciones que persiguen fines de interés general, al igual que las fundaciones, recayendo el peso de la organización en el grupo de personas que se siente unido hacia el fin perseguido, a diferencia de lo que ocurre con las fundaciones, donde la idea de organización reposa en el patrimonio que se destina al fin proyectado (es el caso, por ejemplo, de Manos Unidas, dedicada a la ayuda de los países del tercer mundo; o de ANDE, dedicada a la integración social de personas con discapacidad intelectual).

La asociación se caracteriza porque un conjunto de personas ponen sus esfuerzos en un fin común, por lo que su elemento esencial es el grupo de personas que la conforman, mientras que el elemento esencial de la fundación es el patrimonio dotado por el fundador, por lo que, mientras en las asociaciones son los asociados quienes deciden cómo dirigir las y pueden variar su fin inicialmente propuesto o sus técnicas organizativas, en el caso de las fundaciones, la voluntad del fundador prevalece sobre cualquier otro posible criterio organizativo trazado por sus gestores, que tienen el deber de respetar los criterios de aquél. De ahí que se diga de forma bastante descriptiva que las asociaciones nacen del conjunto de voluntades de sus asociados, mientras que las fundaciones surgen de la voluntad única de su fundador (artículo 2.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones).

Son también entidades sin ánimo de lucro a las que puede afectar el régimen tributario que la Ley describe, *las organizaciones no gubernamentales de desarrollo* a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, pero siempre que se hayan constituido bajo la forma jurídica de una fundación o de una asociación declarada de utilidad pública, lo que las equipara jurídicamente con este tipo de entidades y de ahí, el reconocimiento para éstas del mismo trato tributario dispensado para aquéllas. Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo son unas entidades de Derecho privado que, conforme a sus Estatutos, entre sus fines u objetivos expresos debe figurar la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo, y deben tener plena capacidad jurídica y de obrar. Para que les sea aplicable el régimen tributario especial que desarrolla la Ley, han de estar inscritas en el registro abierto a esos efectos en la Agencia Española de Cooperación Internacional o en los registros creados con igual finalidad en las diferentes Comunidades Autónomas. Pero lo que es más importante, han de adoptar la forma jurídica de una fundación o de una asociación declarada de utilidad pública, lo que quiere decir que debe tratarse de entidades sin fines lucrativos, porque en el caso de que así no lo fuere, esto es, en el supuesto de que se tratara de una organización no gubernamental de desarrollo creada al

amparo de la Ley 23/1998, pero con ánimo de lucro, recibiría el tratamiento de las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades por las rentas obtenidas de ese modo, pero no el que queda recogido en la Ley 49/2002, de 23 de noviembre.

La Ley considera que ese régimen especial tributario ha de resultar de aplicación también a *las delegaciones de fundaciones extranjeras* inscritas en el Registro de Fundaciones. Se trata, realmente, de organizaciones que persiguen los mismos objetivos que las fundaciones domiciliadas en España, sin que exista ninguna razón, desde el punto de vista de la igualdad ante la ley, para que deban quedar excluidas de la posibilidad de acogerse a este singular régimen fiscal que la Ley diseña para las entidades sin fines lucrativos.

Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico que se integren en aquéllas, el Comité Olímpico Español, y el Comité Paralímpico Español, son organizaciones que también pueden acogerse a las disposiciones de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo; como también les resultan aplicables sus disposiciones, a las *federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos* que se constituyen para la defensa y promoción de los intereses generales a los que se dirigen las actividades que desarrollen las fundaciones en particular y las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Todas estas organizaciones reconocidas en la Ley 49/2002 como entidades sin fines lucrativos tendrán, además, la consideración de entidades sin fines lucrativos especialmente protegidas en el ámbito tributario si cumplen los diez requisitos regulados en su artículo 3 -a modo de diez mandamientos-, sin perjuicio de que, en caso de que no reúnan alguno de ellos, a los que más adelante nos referiremos, queden en posición de recibir por las rentas obtenidas, el tratamiento que prevé el artículo 134 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades para las sociedades parcialmente exentas en los términos que después se indicará, o el previsto en el artículo 122 de ese mismo cuerpo legal para las sociedades de reducida dimensión.

Interesa insistir por ello en que los requisitos que vamos a pasar a analizar seguidamente, condicionan no sólo la calificación de una entidad como no lucrativa y de carácter estatal, sino también, que le pueda resultar de aplicación el singular tratamiento que recoge la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo, en el bien entendido de que la no concurrencia de alguno de ellos conllevará la pérdida de ese régimen tributario singular, pero no necesariamente, su condición de entidad sin fin lucrativo cuyos requisitos constitutivos siguen estando regulados en su ley sustantiva propia (la Ley 50/2002, de 26 de noviembre, de Fundaciones y la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, entre otras), y a la que puede resultar de aplicación el régimen tributario que pudiéramos calificar de segundo grado o nivel, que regulan los artículos 133 y siguientes de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las entidades parcialmente exentas, para diferen-

ciarlo, así, de las entidades sin fines lucrativos especialmente protegidas o de primer nivel y grado.

Aunque seamos reiterativos en la idea, hay que recordar que estos requisitos que vamos a estudiar y que, algunos de ellos, son determinantes para la calificación de una entidad sin fines lucrativos, no tienen porqué ser coincidentes con los que se han establecido en distintas leyes de las Comunidades Autónomas reguladoras del particular ámbito de las fundaciones en el marco de sus competencias, razón por la que matizábamos más arriba que, la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Mecenazgo, a nuestro modo de ver, presenta la ventaja de que armoniza el régimen de todo este tipo de organizaciones, en el sentido de que todas aquellas que se hayan creado al abrigo de los respectivos Estatutos de Autonomía, si desean disfrutar de los beneficios fiscales que la Ley prevé en el Impuesto sobre Sociedades, necesariamente, deberán replegarse a los requisitos que en ella se señalan, retocando los que le eran exigibles en el marco de su específica legislación autonómica⁴.

En este introito conviene precisar también que existen otras organizaciones que, sin caracterizarse como entidades sin fines lucrativos y por lo tanto, sin que en ellas concurren todos los requisitos que determinan la existencia de una entidad de tales características susceptible de recibir el tratamiento fiscal de carácter especial que la Ley 49/2002 prevé, van a ser merecedoras del mismo, no obstante. Se trata de la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE) y de la Cruz Roja Española (por establecerlo de ese modo la Disposición Adicional Quinta de dicha Ley), la Obra Pía de los Santos Lugares (Disposición Adicional Sexta), la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan acuerdos concertados con el Estado (Disposición Adicional Novena).

A. Los fines de interés general

Ante todo, según el artículo 3.1º de la Ley, las entidades calificadas sin ánimo de lucro deben perseguir fines de interés general, entre los que el texto legal se preocupa de destacar, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de asistencia e inclusión social,

⁴ Por ejemplo, la Ley 5/2001, de 2 de mayo, de Fundaciones de Cataluña, prevé la regulación de unos fondos especiales a constituir por las fundaciones con aportaciones de personas físicas o jurídicas para el cumplimiento de finalidades específicas que coincidan con los objetivos fundacionales, fondos que se constituyen mediante escritura pública y se extinguen por voluntad del fundador; la Ley 11/1991, de 8 de noviembre, de Fundaciones de Galicia, establece que al cumplimiento de los fines fundaciones se debe destinar el 80 por 100 de las rentas e ingresos obtenidos por estas entidades y reconoce la posibilidad de que el fundador establezca cláusulas de reversión de la dotación patrimonial en el momento de extinguirse la fundación. Esta cláusula de reversión también se prevé en la Ley 8/1998, de 9 de diciembre de Fundaciones de esa Comunidad. Es evidente que las fundaciones constituidas al amparo de esa legislación autonómica, que se aleja de los requisitos previstos en la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, si desean acogerse a los beneficios de ésta última, deberán modificar las cláusulas estatutarias que se distancian de los requisitos que establece.

cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, 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 y los de investigación científica y desarrollo tecnológico.

Es cierto que aquello que podamos entender por "interés general", trasladado a un texto legal, no deja de ser un concepto jurídico indeterminado que sería posible identificar con fines de utilidad pública pero, con todo, resulta ser un término impreciso. Ahora bien, dentro de su indeterminación, la Ley tiene que ofrecer la necesaria seguridad jurídica, entendida como la certeza del Derecho, a fin de que la concreción de cuáles sean fines considerados como de interés general, ni quede al albur, por ejemplo, de la voluntad del fundador de una fundación, de modo que a su albedrío pueda fijar y señalar qué fines de interés general son los que debe perseguir la organización; como tampoco, su determinación debe quedar depositada en la actuación discrecional que pudiera corresponder a los órganos de la Administración encargados de velar cuándo una organización se dedica a fines de utilidad pública y cuándo, bajo la cobertura que defiende la prosecución de tales intereses, se está dedicando al ejercicio de actividades que sólo benefician a un individuo o grupo determinado de ellos. Por este motivo, el artículo 3.1º de la Ley se preocupa de reseñar algunos objetivos postulados por el interés general, entre otros posibles más.

Como se puede apreciar, la lista de fines de interés general a los efectos de esta Ley es amplia y, al propio tiempo, abierta a otros que por sus características quepa calificarlos como públicos o de interés común, y de su relación es posible colegir, sobre todo, cuáles no reúnen esas características. Así cabe deducirlo de la literalidad del precepto cuando al predicarlos de las entidades sin ánimo de lucro emplea la fórmula tradicional de señalar unos objetivos posibles, entre otros más; por lo tanto, no se trata de una lista cerrada de fines de interés público, sino simplemente orientativa, si bien, con un abanico bastante amplio y comprensivo de lo que en la generalidad de los casos podemos entender por fines de interés colectivo.

Como quiera que en la legislación inmediata antecedente en la materia, el reconocimiento de un régimen tributario más favorable para las entidades sin fines lucrativos era rogado, en el sentido de que debían ser los órganos competentes de la Administración tributaria quienes determinaran su concesión, por algún sector de la doctrina se había criticado la existencia de esta lista abierta de objetivos de interés colectivo, en la medida en que suponía dejar en manos de dicha Administración fuertes dosis de discrecionalidad en el reconocimiento de tan singular régimen tributario. Dado que actualmente el reconocimiento del mismo opera por obra de la ley, no es posible dirigir estas críticas al precepto comentado. Por lo demás, y aún cuando la lista de objetivos de interés

social sea abierta, no parece que por referencia a los que la Ley 49/2002 expone en este artículo 3.1º y por similitud con ellos, pueda pensar en algún otro que, por su naturaleza, no deba ser tenido como fin de interés colectivo.

La amplitud de los fines de interés social que la ley prescribe, se corresponde con la idea de que "el derecho a fundar es un grito de libertad frente al Leviatán del Estado, por el cual los ciudadanos, por sí mismos o mediante la utilización de personas morales (instrumentos jurídicos), desarrollan actividades de interés general, sin *imperium*, al margen y con independencia de las Administraciones Públicas"⁵, sin perjuicio de lo cual, la ley tributaria está en su razón de acotar una serie de fines prioritarios a los que pueden dirigirse quienes deseen emprender la organización de una fundación para el caso de que pretendan disfrutar de un singular régimen fiscal, no fuera que al abrigo de un aparente objetivo social o de interés general, alguna organización se dedique a la persecución de fines espurios con la intención, entre otras más posibles, de alimentarse de los beneficios fiscales que propende el régimen tributario diseñado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

B. Destino de los ingresos

En segundo lugar, conforme se dispone en el artículo 3.2º de la Ley 49/2002, resulta obligado que este tipo de entidades destine a la realización de los fines propuestos, al menos, el 70 por 100 de los resultados de las explotaciones económicas que desarrollen y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, excluyendo las aportaciones o donaciones recibidas con el carácter de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en otro momento posterior (por dotación patrimonial ha de entenderse el conjunto de bienes o derechos que estén afectos al cumplimiento del objeto o finalidad específica de la organización).

De los ingresos así determinados, hay que deducir los gastos realizados para la obtención de los ingresos, entre los que deben quedar contabilizados los de administración y los tributos, pero de los que han de excluirse los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad.

El resto de los resultados económicos no integrados en el porcentaje anterior (en el 70 por 100 como mínimo), se destinará a incrementar la dotación patrimonial de la entidad o las reservas.

El plazo para el cumplimiento de este requisito será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido los correspondientes ingresos y rentas y los cuatro años siguientes al cierre de ese ejercicio. Y si la entidad

⁵ La frase es de A. GOTA LOSADA en el Prólogo a la obra de J. A. DEL CAMPO *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo*, Temas de Fundaciones, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, pág. 34.

sin fines lucrativos no cumplierse los términos de esta condición establecida en el apartado 2º del artículo 3 de la Ley, se verá obligada a ingresar la cuota del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio en que se hubiere producido ese incumplimiento, así como la de los tributos locales y del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados devengados, asimismo, en el ejercicio en que se incumple la condición señalada (artículo 15.3, párrafo segundo, de la Ley 49/2002).

Requisito éste, que es también de preceptiva observancia en el ámbito de la regulación sustantiva de las fundaciones y organizaciones de interés público, de conformidad con lo establecido en el artículo 27 de la Ley 50/2002 que las regula.

Con mejor sistemática que la expuesta aquí, el precepto al que nos estamos refiriendo establece que las entidades sin fines lucrativos deben destinar a la realización de sus fines al menos el 70 por 100 de las siguientes rentas e ingresos:

a) "Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen" (ya se trate, añadimos nosotros, de rentas derivadas de una explotación económica declarada expresamente exenta a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, ya de una explotación económica sujeta a gravamen).

b) "Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia". El Proyecto de Ley remitido a las Cortes preveía que la reinversión debería realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del bien y los dos posteriores, precisión que desaparece del texto legal definitivo, por lo que si nos atenemos a lo establecido en el último inciso de este apartado 2º del artículo 3, el plazo para que se realice la reinversión de las rentas obtenidas por la enajenación de inmuebles afectos a los fines de la entidad, será el comprendido entre el inicio del ejercicio en que se realicen esas rentas y los cuatro siguientes al cierre de dicho ejercicio.

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

Si somos consecuentes con lo preceptuado, llegamos a la conclusión de que las entidades sin fines lucrativos que deseen acogerse a los beneficios fiscales que prevé la Ley 49/2002 han de destinar a los fines de interés general que las caractericen, al menos, el 70 por 100 de las rentas procedentes del ejercicio de explotaciones económicas (sin posibilidad de deducir gasto alguno para el cálculo o determinación de las mismas); de los resultados derivados de la enajenación de elementos patrimoniales, y de aquellos otros ingresos procedentes de cualquier otra fuente de recursos, si bien de esta partida de ingresos es posible deducir los gastos necesarios para su obtención, entre los que pueden quedar incluidos la parte proporcional de gastos por servicios exteriores, los gastos de personal, los de gestión o administración, los gastos financieros y los tributos, sin que en ningún caso puedan ser objeto de cómputo a tales efectos los gastos realizados en cumplimiento de sus fines estatutarios. El resto de los ingresos y rentas que no quede afectado a cubrir este porcentaje, deberá destinarse a cubrir la dotación patrimonial o a reservas.

Es en el cumplimiento de este requisito donde podemos hallar la esencia definitoria de las entidades sin fines lucrativos desde la perspectiva de su régimen sustantivo (no necesariamente desde la perspectiva tributaria, aunque también), en el sentido de que nos encontramos ante organizaciones dedicadas a la consecución de objetivos altruistas que tienen el deber de revertir de forma mediata (a través de las asignaciones a su dotación patrimonial y a reservas), o inmediata (invirtiendo en las actividades altruistas que la definen estatutariamente), los resultados económicos obtenidos en el cumplimiento de su acción social, pero también los ingresos procedentes de otros conceptos. De ahí, como decíamos líneas más arriba, que la esencia de estas organizaciones no se pierda porque se dediquen al ejercicio de explotaciones económicas de las que puedan obtener beneficios, dado que el resultado lucrativo de sus operaciones mercantiles es tolerable si se reinvierte en los objetivos altruistas que presiden sus actuaciones.

La interpretación en sus términos de lo establecido en este apartado 2º del artículo 3 de la Ley, permite entender que las entidades sin fines lucrativos deben destinar, al menos, el 70 por 100 de los resultados de sus explotaciones económicas (como la Ley no distingue hay que considerar, tanto los procedentes de las explotaciones económicas declaradas exentas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, como de las no exentas), considerando por tales el resultado contable sin llevar a cabo los ajustes que a esos efectos prevé la ley tributaria, en particular, la reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y de los ingresos obtenidos por cualquier otro concepto.

Son varias las sugerencias que nos presenta este requisito; ante todo, que a través de él se pone de manifiesto la esencia de este tipo de organizaciones a los ojos de la ley tributaria, porque de lo que se trata es de otorgarles un marco fiscal específico, pero siempre que destinen la totalidad de sus resultados económicos a la consecución de los objetivos propuestos por la enti-

dad, bien afectando buena parte de esos ingresos a los fines de interés general que la caracterizan, bien dirigiéndolos al incremento de su dotación patrimonial o de sus reservas, para que la organización no se vea desasistida financieramente con el paso del tiempo, o, por emplear una expresión propia del ámbito mercantil, para que no se produzca la autofagia de la organización sin fin lucrativo.

Según este planteamiento, podemos afirmar que la condición relevante para el disfrute de los beneficios fiscales que presenta este singular régimen tributario para las entidades sin ánimo de lucro, no reside tanto en la procedencia u origen de sus rentas —las que procedan de explotaciones económicas ligadas a los fines altruistas que presiden la organización—, cuanto en el destino que se haga de ellas, porque si dedican la totalidad de sus ingresos (cualquiera que sea su naturaleza y procedencia) a los fines fundacionales y a robustecer la dotación patrimonial, la Ley considera cumplida la exigencia para que se puedan beneficiar de aquél. Con todo y como veremos al estudiar las disposiciones establecidas en la Ley en el ámbito propio del Impuesto sobre Sociedades, también el origen de las rentas obtenidas por estas entidades es determinante de su específico régimen tributario, en el sentido de que todas aquellas que deriven de explotaciones económicas ajenas al ejercicio de sus fines de interés general, pueden tributar a un tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de que los ingresos procedentes de su actividad típica ejercitada en cumplimiento de sus objetivos de interés colectivo, sea declarada exenta en el ámbito de ese tributo. Volveremos después sobre esta idea, cuando analicemos el régimen de exención de las rentas de estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades y el de las sociedades de reducida dimensión.

En segundo lugar, si comparamos la nueva redacción legal de este requisito con la inmediata anterior, se aprecia que a ella se ha incorporado la exigencia de que el exceso de ese porcentaje —que la Ley sitúa entorno al 70 por 100— de ingresos dedicado a los fines de interés general, ha de destinarse a incrementar la dotación patrimonial de la entidad sin fines lucrativos, requisito que se añade atraído por lo establecido en el artículo 25.1 de la Ley de Fundaciones y que, en nuestra opinión, es exponente de las reticencias con las que se observan las fundaciones y demás organizaciones de interés general por parte de la ley tributaria.

En efecto, con anterioridad a la exigencia de este requisito, para el cálculo del porcentaje que debía ser reinvertido en actividades de interés general perseguidas por las fundaciones, se hacía necesario detraer el importe de los ingresos que se destinaba a la dotación patrimonial, con lo cual, los órganos rectores de estas entidades podían utilizar el montante de esos ingresos en función de la coyuntura económica del momento, bien para destinar la mayor parte de ellos a la dotación patrimonial —bienes y derechos afectos al cumplimiento de sus fines sociales—, bien para reinvertirlos en la actividad característica de la

fundación⁶. La nueva exigencia que se incorpora por el apartado 2º del artículo 3 de la Ley 49/2002 impide la posible utilización de tales procedimientos.

Asimismo, merece comentar que, de conformidad con la Disposición Final 1ª.5 de la derogada Ley de Fundaciones, este requisito únicamente resultaba de aplicación a las fundaciones de competencia estatal, de modo que las Comunidades Autónomas con competencia en la materia podían establecer porcentajes diferentes e incluso, no establecerlos⁷; sin embargo, con la nueva redacción legal este requisito es de obligado cumplimiento para todas aquellas entidades sin fines lucrativos que deseen acogerse al régimen tributario específico que para ellas prevé la Ley 49/2002, de ahí el carácter de norma marco que hemos atribuido a sus disposiciones.

En tercer lugar, la lectura de los términos en que se ofrece este segundo requisito legal, nos permite advertir que la Ley está reconociendo que las entidades sin fines lucrativos pueden desplegar el ejercicio de actividades económicas, tanto para el desempeño de las funciones que se relacionen de manera directa con los objetivos de interés público que persiga, como para el ejercicio de explotaciones económicas complementarias o accesorias a la realización de tales objetivos. Esta posibilidad, en la legislación inmediata anterior no quedaba tan diáfananamente puesta de manifiesto y cuando a ella se hacía referencia, se la rodeaba de una serie de medidas garantistas que, como veremos a continuación, desaparecen de la regulación del vigente texto legal, simplificando bastante su régimen tributario.

Por su parte, el artículo 24.1 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, establece que “las fundaciones podrán desarrollar actividades económicas cuyo objeto esté relacionado con los fines fundacionales o sean complementarias o accesorias de las mismas, con sometimiento a las normas reguladoras de la defensa de la competencia”. Obsérvese que, en esta Ley sustantiva, el ejercicio de explotaciones económicas queda reservado para las fundaciones siempre que tengan relación directa con los fines estatutarios que las presiden, con lo que en su redacción sustantiva contrastada con lo dispuesto en el artículo 3.2º de la Ley 49/2002, pudiera parecer que se muestra más restrictiva que la norma fiscal que, aparentemente, permite el ejercicio de explotacio-

⁶ J. A. DEL CAMPO lo explica así: “aunque el porcentaje de inversión en actividades había de ser, como regla general, el del 70 por 100 de las rentas o cualesquiera otros ingresos que la fundación obtuviese, la base para calcular el porcentaje no estaría necesariamente constituida por el 100 por 100 de aquellas, si el fundador o el Patronato optasen por efectuar con carácter previo una recapitalización voluntaria, sino por la cifra residual que después de realizar esa recapitalización resultase, puesto que el importe del incremento dotacional quedaría excluido, por principio, de la regla relativa a la inversión obligatoria de actividades” *op. cit.* pág. 113.

⁷ Es el caso, por ejemplo, de la derogada Ley de Fundaciones de Cataluña, creada al amparo de la Ley 1/1982, de 3 de marzo, que establecía en un 80 por 100 el porcentaje de reinversión de los ingresos fundacionales a los fines propios de la entidad —actualmente, queda establecido en el 70 por 100—. Como también sucede algo parecido en la Ley Gallega de Fundaciones, que fija en un 80 por 100 el porcentaje de destino de los ingresos a los objetivos fundacionales.

nes económicas a las entidades sin fines lucrativos sin condicionar que las mismas se hallen relacionadas con los fines de interés general que deben caracterizarlas. Sin embargo, la impresión alcanzada no se corresponde con la realidad a poco que pasemos lectura al apartado siguiente de este artículo 3 de la Ley 49/2002, donde expresamente se prohíbe a las entidades sin fines lucrativos que desarrollen explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Del comentario de este requisito, nos hacemos eco a continuación.

Quizá convenga matizar el sentido del precepto legal, cuando señala que a los efectos del cálculo de la base de ingresos sobre la que debe girar el porcentaje para su destino a los fines propios de la organización, no se deben incluir las donaciones y aportaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución, o en otro momento posterior, porque habida cuenta de que los patronos tienen el poder de decisión de afectar bienes fundacionales a la dotación patrimonial, la exigencia de este requisito se puede ver cercenada si la base de cálculo de ese porcentaje resulta minorada como consecuencia de una decisión de los patronos posibilitando la recapitalización voluntaria de la dotación patrimonial, porque, como se ha explicado, el importe del incremento patrimonial acordado se vería excluido de la base de cálculo del porcentaje con destino a los fines propios de la entidad sin ánimo de lucro, circunstancia ésta que, evidentemente, supone dejar a la discreción de los patronos buena parte de la cantidad de ingresos que debe quedar afectada a los fines y objetivos fundacionales⁸.

Esta crítica, que no dejaba de tener fundamento conforme a la legislación inmediata precedente, creemos que pierde consistencia conforme a la vigente Ley, habida cuenta de que todos aquellos recursos económicos que la entidad sin fines lucrativos no dedique al fomento de las actividades que han justificado su constitución —fines de interés general— deberán destinarse al incremento de su dotación patrimonial, por lo que, actualmente, la decisión del Patronato en el caso de las fundaciones y de los gestores competentes en el resto de entidades sin fines lucrativos, se debe ceñir a decidir si el destino de los recursos obtenidos debe ser en los fines que son propios de la entidad, o se emplean para recapitalización de la dotación patrimonial.

En última instancia, lo que la Ley está exigiendo es que la entidad sin fines lucrativos tiene que dedicar al cumplimiento de sus objetivos fundacionales, cuanto menos, el 70 por 100 de su renta disponible, para lo que deberá atender a la siguiente formulación: del importe total de los ingresos brutos, entre los que no se deberán incluir los que se destinen a dotación patrimonial, se detraerá la totalidad de los gastos necesarios para la obtención de tales ingresos, entre cuya cuantía se incluirán también los gastos correspondientes a administración

⁸ Un examen detallado de estas circunstancias queda descrito por J. A. DEL CAMPO, *op. cit.*, págs. 121-123.

—gastos generados por los patronos en el ejercicio de su función vicaria, tales como, dietas, gastos de locomoción y similares—, pero no el de aquellos otros gastos realizados con destino a la consecución de sus objetivos fundacionales. El resultado será la renta neta de la entidad sin fines lucrativos, de la que deberá restarse el importe satisfecho en concepto de tributos y sobre esta diferencia resultante, como mínimo el 70 por 100 deberá destinarse a los fines fundacionales. El resto de la renta disponible, deberá proveer la dotación patrimonial de la entidad o sus reservas.

C. Ejercicio de explotaciones económicas

El tercer requisito que la Ley establece para que las entidades sin fines lucrativos se puedan acoger a este específico régimen tributario queda recogido en el artículo 3.3º y se refiere a la prohibición de que desarrollen explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria o fundacional; se trata, en suma, de prohibir el acceso a este régimen fiscal especial a las entidades sin fines lucrativos que sean titulares de otras explotaciones económicas distintas de aquellas que pongan en funcionamiento para el desarrollo de los fines de interés colectivo que las definen, siendo este extremo una constante preocupación del legislador tributario en las diferentes formulaciones que ha venido planteando al ofertar un interesante régimen fiscal para las entidades sin fines lucrativos, porque se trata de evitar que a través de ellas quede encubierto el ejercicio de verdaderas actividades mercantiles distantes de los objetivos sociales que aparentemente dice cumplir la entidad de que se trate e interviniendo, de este modo con deslealtad, en el mercado de la producción de bienes y de la prestación de servicios.

Considera la Ley que existe ejercicio de una explotación económica por parte de entidades sin fines lucrativos cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción para intervenir en el mercado de bienes y servicios.

Interesa destacar que la redacción definitiva de este apartado del artículo 3.3º varió sensiblemente de la que figuraba en el originario Proyecto de Ley que regulaba el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, porque en su primitiva versión, sólo se permitía a estas entidades el ejercicio de las explotaciones económicas que quedaban amparadas en el ámbito de las explotaciones económicas exentas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades de conformidad con la relación que hace de ellas el artículo 7 de la propia Ley 49/2002. Si consideramos que en este precepto no se declaran exentas todas las actividades que desplieguen estas organizaciones en la consecución de fines de interés general sino, tan sólo, algunas de las que se consideran como tales, podemos concluir que, en su redacción definitiva, el texto legal se ha mostrado más tolerante porque permite acogerse a los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 a las entidades sin fines lucrativos que ejerzan explotaciones económicas rela-

cionadas con los objetivos fundacionales o estatutarios que las definen y no sólo a aquellas que lo hagan en el ámbito de la exención a la que se refiere el artículo 7 de su texto legal⁹.

Así pues, para que una entidad sin fines lucrativos pueda acogerse al especial régimen fiscal diseñado para ellas en la Ley 49/2002, como regla general y entre otros requisitos más, debe evitar la realización de explotaciones económicas ajenas a los fines estatutarios o fundacionales que las identifican; ahora bien, si en la consecución de tales objetivos despliega alguna explotación económica que no se encuentre declarada expresamente exenta del Impuesto de Sociedades en los términos que señala el artículo 7 de la Ley 49/2002, los rendimientos derivados de la misma quedarán sujetos al impuesto, bien al tipo reducido del 10 por 100 que prevé el artículo 10 de esta Ley, bien al tipo incrementado del 25 por 100 señalado en el artículo 26.2 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Volveremos después sobre este extremo.

La reticencia tradicional que la legislación en esta materia ha venido mostrando hacia el ejercicio de explotaciones económicas por parte de las fundaciones y demás entidades sin fines lucrativos, parte de la idea de que el desarrollo de una explotación mercantil está coaligado a la obtención de un beneficio, por lo que hallándonos ante la regulación del régimen sustantivo de unas organizaciones que se autodefinen por carecer de ánimo de lucro, no parece que el ejercicio de su acción social deba desplegarse bajo formas mercantiles de explotación. Siendo palmaria la idea, no lo es menor la que sostiene la necesidad de que se vaya evolucionando en la conformación de este tipo de organizaciones, porque, de lo contrario, los fines altruistas que persiguen se verán necesariamente mermados o más difíciles de alcanzar en el entendimiento de que, aún quedando marcado el objetivo de sus actuaciones por la ausencia de lucro, estas entidades tienen que converger en el mercado de bienes y servicios en muchas ocasiones, por lo que negarles el ejercicio mercantil para el cumplimiento de sus fines sociales, sería tanto como amputar la posibilidad de crearlas.

En base a este razonamiento, se abre paso la idea de que la consecución de fines no lucrativos por parte de estas entidades, no quiere decir, necesariamen-

⁹ El apartado 3º del artículo 3 del Proyecto de Ley que remitiera el Gobierno al Parlamento, establecía en este extremo "Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas distintas de las contenidas en el artículo 7 de esta Ley", con lo cual, a las entidades sin fines lucrativos sólo les quedaba permitido el ejercicio de las explotaciones económicas expresamente declaradas exentas en su texto legal, de manera que cualquier otra actividad mercantil no exenta desarrollada por estas organizaciones, aunque se tratara de una actividad referida a sus fines generales identificativos, implicaba la imposibilidad de que la entidad sin fines lucrativos en cuestión se pudiera acoger a los beneficios fiscales de la Ley 49/2002. La redacción definitiva del texto legal, introducida merced a una enmienda presentada por el Grupo Parlamentario Catalán (Convergencia y Unió) —enmienda número 100 de las publicadas en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, número. 106-9, de 24 de octubre de 2002— resulta ser más permisivo y, de hecho, permite que muchas fundaciones que desarrollan actividades económicas puedan acogerse a los beneficios fiscales de la Ley, a los que no tendrían acceso por imperativo normativo de haber sido respetada la redacción originaria del precepto que comentamos.

te, que en su proyección no puedan desplegarse actividades lucrativas, porque este tipo de entidades no lo son de beneficencia y necesitan concurrir en el mercado junto con entidades típicamente mercantiles para la prestación de sus servicios, por lo que las legislaciones *ad hoc*, en la actualidad, vienen mostrando cierta tolerancia para que las entidades sin fines lucrativos lleven a cabo el ejercicio de explotaciones económicas ligadas a los fines de interés general que constituyen sus objetivos fundacionales.

Por esta razón, la Ley además de permitir que las entidades sin fines lucrativos que deseen acogerse al régimen fiscal diseñado en la Ley 49/2002 puedan desplegar sus objetivos de interés general a través de una organización mercantil, entiende también que este requisito se ve cumplido "si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con las empresas que realicen la misma actividad".

La lectura detenida de este inciso del precepto, que permite entender cuándo una entidad sin fines lucrativos, aún ejerciendo una actividad mercantil, la Ley finge que no la está desarrollando, ha de hacerse sobre la base de ese doble requisito que el precepto marca: que las explotaciones económicas desplegadas sean extrañas a las que se declaran exentas en el artículo 7 de la Ley y, además, ajenas a los objetivos fundacionales o de interés general que la entidad persigue. Quiere ello decir que en este cómputo porcentual no deben incluirse los rendimientos procedentes de las explotaciones mercantiles no declaradas expresamente exentas en el Impuesto sobre Sociedades conforme lo dispone el artículo 7 de la Ley 49/2002, pero desarrolladas en el ejercicio de sus fines estatutarios o fundacionales.

Si tenemos en cuenta que, por definición, las explotaciones económicas declaradas exentas en el Impuesto sobre Sociedades en el artículo 7 de la Ley están relacionadas directamente con los fines de interés general perseguidos por este tipo de entidades, parece que la redacción de este inciso del precepto mejoraría su técnica legislativa, si se hubiera limitado a decir que a los efectos del cómputo del porcentaje que en él se señala, no se incluirían las rentas procedentes de explotaciones económicas desplegadas en el ejercicio de sus objetivos y fines fundacionales o estatutarios. Lo que a nuestro entender constituye un defecto de técnica legislativa se debe, probablemente, a la modificación sufrida por el Proyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo tras su debate parlamentario, porque en ese Proyecto de Ley, el artículo 3.3º prohibía a las entidades sin fines lucrativos el ejercicio de explotaciones económicas distintas de las que se declaran exentas en el Impuesto sobre Sociedades por el artículo 7 de su texto legal, de manera que, consecuente con esa declaración de principio, el inciso siguiente del precepto dis-

ponía que, no obstante, se consideraría que no existía ejercicio de explotación económica si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio de las ejercidas y no declaradas exentas no superaba el 30 por 100 de los ingresos totales percibidos por la entidad durante ese mismo ejercicio (también, tras el debate parlamentario, ese porcentaje del 30, se elevó al 40 por 100). En su redacción definitiva, el texto legal amplía la posibilidad de que las entidades sin fines lucrativos realicen explotaciones económicas, al prohibirles su realización para todas aquellas actividades que sean ajenas a sus fines u objetivos estatutarios, por lo que la permisividad de aquellas otras cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, debió quedar referido a las explotaciones económicas desarrolladas en actividades ajenas a sus fines fundacionales, en el entendimiento de que las explotaciones económicas declaradas exentas en el Impuesto sobre Sociedades, lo están, por tratarse de actividades vinculadas a sus objetivos estatutarios en consecución de intereses generales.

Al considerar la Ley 49/2002 que no existe ejercicio de explotaciones económicas cuando el importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las no exentas y ajenas a los objetivos sociales de la entidad, no supere el 40 por 100 de los ingresos totales obtenidos por la organización, consigue un importante alarde de simplificación técnica, ya que ha optado, en primer lugar, por eludir una prohibición taxativa a que las entidades sin fines lucrativos puedan dedicarse con carácter principal al ejercicio de explotaciones económicas como preceptuara la anterior normativa en la materia¹⁰, ya que al limitar en el porcentaje reseñado los resultados económicos provenientes de actividades mercantiles no exentas y ajenas a sus fines estatutarios o fundacionales resulta evidente que, bajo forma mercantil o de explotación económica, no podrán desarrollar, con carácter principal, gran parte de sus actividades no altruistas.

En segundo lugar, para el cálculo de ese porcentaje sobre el importe neto de la cifra de negocios, no deben tomarse en consideración los resultados provenientes de explotaciones económicas exentas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades de conformidad con lo establecido en el artículo 7 de la Ley 49/2002, pero tampoco, los resultados económicos de las explotaciones económicas desarrolladas para la consecución de sus objetivos estatutarios o fundacionales. Interesa apuntar que en ese artículo 7 de la Ley, además de quedar tasadas las explotaciones económicas desarrolladas por las entidades sin fines lucrativos que se consideran exentas en ese impuesto, también se acoge en el ámbito de la exención a aquellas otras explotaciones económicas desplegadas con carácter complementario o accesorio de las que se han declarado previamente exentas y de las actividades que tengan relación con los fines estatutarios o fundacionales de estas entidades, por lo que en el cómputo del 40 por

¹⁰ Decía este artículo 42.2 de la Ley de Fundaciones que "No se considerarán entidades sin fines lucrativos, a los efectos de este Título [para disfrutar de los beneficios fiscales que prevé la Ley], aquellas cuya actividad principal consista en la realización de actividades mercantiles".

100, tampoco habrá que incluir los resultados económicos de estas explotaciones económicas desplegadas en el ejercicio de actividades auxiliares o complementarias de los fines de interés general perseguidos por las entidades sin fines lucrativos.

En tercer lugar, con este requisito la Ley 49/2002 evita el ejercicio de un riguroso control sobre la puesta en funcionamiento de explotaciones económicas por parte de la entidad sin fines lucrativos, y se suprime el engorroso procedimiento de exención rogada para los rendimientos derivados de este tipo de explotaciones en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, exención que conforme a la legislación precedente, había que solicitar a la Delegación correspondiente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, previa acreditación de una serie de datos y documentos que, con su actual configuración, se vuelven innecesarios, en su mayor parte.

El régimen de exención rogada que la legislación anterior preveía para las entidades sin ánimo de lucro en el ejercicio de explotaciones económicas, lo establecía para aquellas que estuvieran relacionadas con el objetivo o finalidad específica para la que se constituyó dicha entidad, en tanto que en su formulación actual la rogación para que se declarara la exención tributaria desaparece, de un lado, porque no existe prohibición de que el ejercicio de las actividades que sean las constitutivas de una entidad sin fines lucrativos se pueda desplegar a través de una explotación económica, pero es que, además, aquellas otras que sean ajenas a sus fines fundacionales, si su cifra de negocios no sobrepasa el 40 por 100 de los ingresos totales percibidos por la entidad, la Ley considera que no ha existido ejercicio de explotación económica alguna, creando así una ficción jurídica que impide la pérdida de los beneficios fiscales creados al amparo de su texto legal.

Como ya quedó indicado más arriba, la propia Ley aclara que, a sus efectos, se entiende que una entidad sin fines lucrativos desarrolla una explotación económica cuando realiza 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 y servicios. La aclaración legal no está demás, sobre todo en lo que pueda interesar para la conformación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades en relación con los rendimientos procedentes de este tipo de explotaciones y otros diferentes que pudiera obtener la entidad sin fines lucrativos, habida cuenta de que en la base imponible de ese tributo se integran todas las rentas procedentes de explotaciones económicas no exentas, conforme quedan descritas en el artículo 7 de la Ley 49/2002. Con todo, el propio texto legal se apresura en aclarar que no tiene la consideración de explotación económica el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad, lo que significa, indirectamente, que los rendimientos derivados de esta fuente de riqueza no pasarán a integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, por lo que al tener el carácter de ingresos que tienen su fuente en el ejercicio de la actividad altruista de que se trate, quedarán exentos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

Finalmente, debemos precisar que la fórmula a considerar para que una entidad sin fines lucrativos despliegue el ejercicio de explotaciones económicas sin que éstas sean consideradas a los efectos de que les resulte aplicable el régimen tributario especial que describe la Ley 49/2002, consiste, ante todo, en tener en cuenta que esas explotaciones económicas deben serlo de actividades no exentas ajenas a los fines de interés general que definen a la organización y seguidamente, es necesario tomar como punto de referencia dos parámetros; de un lado, el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al ejercicio que derive del conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas al objeto o finalidad estatutaria desarrolladas por la entidad; de otro, debemos considerar los ingresos totales de la entidad. Pues bien, siempre que el primero de esos parámetros no excede del 40 por 100 del segundo, se entiende que la entidad sin fines lucrativos no ha realizado explotaciones económicas y por lo tanto, puede acogerse al régimen fiscal especial que la Ley tiene diseñado.

A estos efectos, por importe neto de la cifra de negocios debemos entender lo que establece la legislación mercantil al respecto (artículo 191 de la Ley de Sociedades Anónimas); más concretamente, lo que se conoce como cifra de negocios es una cuenta compuesta de partidas positivas y negativas. Entre las partidas positivas deben ser objeto de cómputo el importe de las ventas y prestaciones de servicios derivados de la actividad ordinaria de la empresa realizada con regularidad; el precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que presentan gastos para la empresa, sin incluir los productos consumidos por la propia empresa, ni los trabajos realizados para sí misma. Tampoco integran el importe de la cifra anual de negocios los ingresos financieros, ni las subvenciones, excepto cuando la subvención se otorga en función de las unidades de producto vendidas que forman parte del precio de venta de los bienes y servicios, en cuyo caso, se computará en la cifra de negocios por la parte que afecte a los productos vendidos o servicios prestados. Como componentes negativos de la cifra de negocios deben ser objeto de cómputo los importes de las devoluciones de ventas; los rappels sobre ventas o prestaciones de servicios; y los descubiertos comerciales que se efectúen sobre los ingresos objeto de cómputo en la cifra anual de negocios.

La Ley exige que el desarrollo de estas actividades económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria por parte de las entidades sin fines de lucro, se lleve a cabo sin producir distorsiones en la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad. Conforme a la legislación precedente, la Ley de Fundaciones prohibía que en el ejercicio de explotaciones económicas en cumplimiento de sus objetivos sociales, estas organizaciones generaran competencia desleal, fórmula que fue sustituida por la acogida por el vigente texto legal, en virtud de lo establecido en la Ley 55/1999, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, habiendo suscitado discusión doctrinal cuándo es posible entender que una entidad sin fines de lucro conculca las reglas de la defensa de la competencia, coincidiendo

do la mayoría de las opiniones ocupadas en el tema, en que esas normas quedan vulneradas cuando se incurre en competencia desleal, por lo que el fondo del debate se ha trasladado a concretar cuando existe la misma.

Centrada en estos términos la diatriba, sostenemos que la existencia de una competencia desleal por las entidades sin fines lucrativos, sólo será posible apreciarla cuando interviniendo en el mercado de entrega de bienes y prestación de servicios, presenten una oferta de ellos con precios por debajo de los normales del mercado prevaleciendo de los beneficios fiscales de los que se dicen acreedoras. Pero deseamos matizar nuestra afirmación, porque pensamos que no toda intervención en el mercado de bienes y servicios por parte de una entidad sin fines lucrativos es susceptible de ser sospechosa de vulnerar las reglas de la competencia; lo será aquella intervención mercantil desplegada en el ámbito de las actividades económicas no exentas propiciando entrega de bienes y prestaciones de servicios a precios que se encuentren por debajo de los usuales de mercado, siempre que esa rebaja en los precios tenga su causa en la disminución en los costes de producción y se encuentre en vinculación directa con la atenuación de la carga tributaria que la Ley les reconoce; en tanto que deberemos ser más cautelosos en este punto, cuando la entidad sin fines lucrativos intervenga en el mercado de bienes y servicios en el ejercicio de su actividad propiamente fundacional, porque en el desempeño de la misma, es muy libre de ofertar servicios, incluso, con carácter gratuito.

Con la normativa anterior, la inexistencia de competencia desleal en el despliegue de actividades económicas por las entidades sin fines lucrativos, era un aspecto que debía ser estudiado por la Administración tributaria con ocasión de la petición de que ese tipo de actividades fueran declaradas exentas, o lo que es igual, se producía una especie de control previo de este tipo de actividades; actualmente, al traducirse en un requisito que opera por imperativo legal, habrá que entender que toda entidad sin ánimo de lucro que desarrolle una explotación económica no interviene deslealmente conforme a las reglas de la libre competencia, salvo que se demuestre lo contrario, en cuyo caso, el control de cumplimiento de este requisito tendrá lugar una vez constituida la entidad sin fines de lucro y cuando haya intervenido en el mercado mercantil.

D. Destinatarios de los fines de interés general

Siguiendo un mandamiento clásico en la creación y desarrollo de actividades por las entidades sin fines lucrativos, el apartado 4º del artículo 3 de la Ley exige que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos, no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios. La razón de esta prohibición hay que entenderla unida a los fines de interés general perseguidos por estas entidades, dado que si su cre-

ación viene motivada para la asistencia o atención a los intereses privados —y privados son los que propenden a proporcionar protección a los miembros de una familia, amparándose en los beneficios fiscales ofertados por la legislación vigente—, es palmario que esa fundación no atiende a los intereses públicos de la colectividad sino a los privados de un grupo familiar, lo que resulta contradictorio con el principio fundacional que dice presidirla.

Esta prohibición hay que ponerla en relación con lo establecido en el artículo 3, apartado 3 de la Ley 50/2002, de 26 de noviembre, reguladora de las Fundaciones, cuando ordena que “en ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad exclusiva o principal de destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de efectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general”, quedando exceptuadas de esta exigencia, en virtud de lo establecido en el apartado 4 de ese mismo precepto, las fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, en el entendimiento de que este tipo de fundaciones, aún cuando se hayan constituido en un entorno familiar de esas características, no pierden su finalidad de actuar en razón de un interés general. Como también quedan exceptuadas de este requisito, las actividades de investigación científica y desarrollo tecnológico, y las actividades de asistencia social o deportiva a las que se refiere el artículo 20 de la Ley, apartado 1, en sus números 8 y 13 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Conviene matizar que el apartado 4º del artículo 3 de la Ley de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mece-nazgo, niega la aplicación de ese régimen tributario especial cuando los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y sus cónyuges y parientes en el grado señalado, sean los destinatarios principales de la actividad desplegada por la entidad sin ánimo de lucro, lo que significa que esta prohibición no alcanza a aquellas entidades en que los cargos de referencia y sus parientes más cercanos, sean beneficiarios subsidiarios o accidentales de las actividades desplegadas por la entidad sin ánimo de lucro.

E. Gratuidad de cargos

Para que las entidades sin fines lucrativos se puedan acoger al régimen fiscal que prevé la Ley 49/2002, el artículo 3 de la misma, en su apartado 5º, establece como requisito de obligado cumplimiento la gratuidad de los cargos de patrono, representante estatutario y miembro de gobierno, sin perjuicio de que sean reembolsados por los gastos debidamente justificados ocasionados por el desempeño de su función, estableciendo como límite para la percepción de estas cantidades, los que están vigentes a los efectos del Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas para la consideración de dietas exceptuadas de gravamen. Requisito éste que podemos ver reproducido en el artículo 15, apartado 4, de la Ley de Fundaciones, y responde a la idea, ya clásica en este ámbito, de que si a estos cargos les quedara permitido cobrar parte de las rentas obtenidas por la entidad, se estaría vinculando su patrimonio en favor de los patronos y con ello, se distorsionaría la finalidad que inspira a las entidades sin fines de lucro, porque mediante ese sistema se podría organizar una forma de retribución de los patronos con cargo al patrimonio fundacional, lo que pervierte los fines de la institución.

El requisito de la gratuidad se extiende a la figura de los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las cantidades ingresadas por tal concepto sean reintegradas a la entidad que representan, en cuyo supuesto, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sin que además, exista obligación de practicar la retención a cuenta por este concepto. Precepto que tiene interés además de por su contenido dispositivo, en lo que supone de reconocimiento indirecto de que las entidades sin fines lucrativos puedan tener participaciones en sociedades mercantiles, sin ningún límite o requisito que cumplimentar. Sobre este extremo, haremos un comentario más amplio líneas más abajo.

La lectura de la Disposición Final Primera de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, permite colegir que este requisito sólo se exige con carácter exclusivo para las fundaciones de competencia estatal, por lo que las Comunidades Autónomas en el ejercicio de las que les puedan corresponder, pueden alterar esta condición para las fundaciones creadas al abrigo de sus respectivos Estatutos de Autonomía. Es el caso, por ejemplo, de la Ley 2/1998, de 6 de abril, de la Comunidad Autónoma de Canarias, que permite que la gestión de una fundación se encargue a personas mediante remuneración, con la obligación de comunicar al Protectorado las condiciones contractuales. No obstante y por el carácter armonizador que presenta la Ley sobre Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos al que nos referíamos páginas atrás, al convertir este requisito en condición ineludible para que a las fundaciones de creación autonómica les resulte de aplicación este régimen tributario especial, en particular, en lo concerniente a la exención de las rentas en el Impuesto sobre Sociedades, su exigibilidad condicionará a las fundaciones constituidas al amparo de las leyes autonómicas a replegarse en sus postulados fundacionales, con lo que indirectamente, se está uniformando el régimen estatutario de estas entidades sin fines lucrativos.

La razón de gratuidad de los cargos fundacionales a la que estamos aludiendo, queda referida al ejercicio de las funciones estrictas que les pudiera corresponder como miembros de su Patronato u órgano de representación, de ahí que la Ley 49/2002 es también novedosa al reconocer la posibilidad de que esos cargos perciban retribuciones de la entidad sin fines lucrativos por la pres-

tación de servicios, incluidos aquellos que queden en el ámbito de una relación laboral, siempre que esos servicios sean distintos a los prestados en el desempeño de las funciones que tienen encomendadas en su condición de patronos o representantes de sus órganos de gobierno, lo que resulta perfectamente congruente con la exigencia de la gratuidad para este tipo de cargos (en parecidos términos se manifiesta la vigente Ley de Fundaciones, en el párrafo segundo del apartado 4, de su artículo 15).

F. Destino del patrimonio en caso de disolución

Las entidades sin ánimo de lucro que deseen acogerse al régimen tributario especial que la Ley 49/2002 prevé, deben destinar todo su patrimonio, en caso de disolución, a alguna de las organizaciones a las que sea de aplicación ese mismo régimen fiscal, o con carácter más amplio, a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo de conformidad con lo establecido en el artículo 16 de la propia Ley, debiendo dejar especificada tal circunstancia en los Estatutos o en el negocio fundacional de la entidad disuelta, sin que puedan tener la consideración de entidad sin fines lucrativos a los efectos de la Ley, aquéllas cuyo régimen jurídico permita que en los casos de extinción el patrimonio revierta al aportante del mismo, a sus herederos o legatarios.

Como puede comprobarse, se trata de un doble requisito de connotaciones diferentes, pero que pretende fortalecer la razón de interés social que promovió la constitución de la entidad sin fines lucrativos que se extingue, de suerte que si desea participar de los beneficios fiscales establecidos en la Ley de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo, por una parte y como primer requisito, debe quedar constancia estatutaria de que, en caso de disolución, su patrimonio ha de destinarse a otra entidad sin fines lucrativos que también disfrute de ese régimen tributario especial, o bien, a las entidades beneficiarias del mecenazgo; pero al mismo tiempo, y como segunda condición vinculada a este mismo requisito, exige que conforme a su régimen estatutario, la entidad sin fines lucrativos no puede permitir que, en caso de extinción, su patrimonio revierta a los fundadores, a sus herederos o a sus legatarios.

Coordinando este requisito con el ya apuntado en el apartado 2º de este mismo artículo 3 de la Ley 49/2002, se puede apreciar con nitidez la intención de este cuerpo normativo al incentivar fiscalmente a las entidades sin fines lucrativos. En efecto, en todo el dispositivo legal ronda la idea de que la persecución de fines de interés general, justificativa de la constitución de estas entidades, debe quedar resguardada al abrigo de la norma tributaria, en el sentido de que a los fines de interés público perseguidos deben ser destinados el conjunto de los resultados derivados de sus explotaciones económicas, al menos en su 70 por 100 (obligación de reinvertir en las actividades que justifican su constitución), dirigiéndose el resto al robustecimiento de la dotación patrimonial de la

entidad (recapitalización patrimonial o reservas); pero al mismo tiempo, cuando la entidad sin fines lucrativos se extinga por disolución, la totalidad de su patrimonio debe quedar atribuido a otra entidad sin fin lucrativo con el carácter de especialmente protegida desde una perspectiva tributaria, o bien y con carácter más amplio, a cualquier entidad que sea beneficiaria del mecenazgo en los términos señalados en su artículo 16, asegurando así la Ley que los objetivos sociales que promovieron su fundación, van a verse cumplidos igualmente con el destino que se obliga a hacer del patrimonio de la entidad disuelta.

La norma tributaria es más rigurosa, si cabe, que la sustantiva reguladora de estas instituciones (artículo 33.2 de la Ley 50/2002, de Fundaciones) porque exige, como complemento de este último requisito, que para disfrutar de los beneficios fiscales que la Ley señala, las entidades sin ánimo de lucro constituidas a su amparo, no pueden prever en sus Estatutos fundacionales que, en casos de extinción, el patrimonio resultante de la liquidación de la entidad revierta en la persona de su aportante o en la de sus herederos o legatarios, requisito éste que va más allá de lo prevenido en la Ley 50/2002 que regula el régimen jurídico sustantivo de las fundaciones, en donde no queda suficientemente aclarado, si sobre la dotación patrimonial es posible que el fundador establezca un derecho de reversión hacia su persona o la de sus herederos. No obstante, desde la perspectiva estrictamente tributaria, cabe afirmar, por ejemplo, que si en el caso de las fundaciones, se contempla en sus Estatutos constitutivos la posible reversión de la dotación patrimonial a su fundador, esta entidad no podrá acogerse a los beneficios tributarios que describe la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos.

Se ha apuntado con acierto, sobre la dificultad que puede tener la exigibilidad efectiva de este requisito, en la medida en que su inobservancia conlleva la pérdida de los beneficios fiscales disfrutados por la entidad sin fines lucrativos que se extingue. Ahora bien, la declaración administrativa de esa pérdida de los beneficios fiscales, es evidente, que se produciría cuando la entidad ya ha dejado de existir, por lo que proyectada hacia delante ningún efecto jurídico conlleva al ser declarada la pérdida de unas ventajas fiscales correspondientes a una entidad inexistente y, si dicha declaración administrativa pretende dirigir sus efectos hacia el pasado, igualmente resultará difícil la regularización de su situación tributaria por el disfrute de unos beneficios tributarios a los que no tenía derecho, al no existir responsable en quien derivar los efectos de esa situación no deseada, sin que por lo demás puedan ser derivados a este supuesto los preceptos que se contienen en la Ley General Tributaria, en particular, su artículo 40.2, que declara la responsabilidad subsidiaria de síndicos, interventores y liquidadores, que actúen con negligencia en los procesos de disolución y liquidación de las sociedades, por no hallarnos frente a entidades de carácter mercantil; como tampoco los artículos 37 y siguientes de ese mismo cuerpo normativo cuando regulan al responsable tributario puedan ser traídos a colación al caso, porque no son de aplicación mimética al supuesto que estamos considerando. Es evidente que nos encontramos ante un caso de laguna legal que sería

conveniente corregir en una futura redacción de la Ley General Tributaria, para que quedara reflejada a nivel positivo la responsabilidad en el pago de las deudas tributarias pendientes al momento de su extinción por parte de la entidad sin fines de lucro que recibe el patrimonio de la disuelta y liquidada.

En cualquier caso, la Ley, con más voluntarismo que posibilidad de aplicación, prevé las consecuencias que, en el plano tributario, puede acarrear la pérdida de su condición de entidad sin fines lucrativos especialmente protegida fiscalmente, o de primer nivel, por incumplimiento o no concurrencia de este requisito recogido en el artículo 3. 6º de su texto legal, y en este orden de cosas, el artículo 14.3, último párrafo, dispone con carácter general, la obligación de ingreso de las cuotas correspondientes al Impuesto sobre Sociedades exentadas de gravamen, así como de los tributos locales y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, correspondientes al ejercicio en que se produce la disolución de la entidad con reversión de su patrimonio a los fundadores y a los cuatro anteriores, además de los intereses de demora que pudieran corresponder y sin perjuicio de la aplicación de las sanciones que pudieran corresponder.

Mandato ciertamente llamativo, porque de su tenor literal se deduce que lo exigible son las cuotas por los tributos reseñados correspondientes al ejercicio en que se detecta el incumplimiento del apartado 6º del artículo 3 de la Ley y de los cuatro ejercicios anteriores, con lo que está permitiendo la exigibilidad de deudas más allá del plazo cuatrienal de prescripción señalado en el artículo 64 de la Ley General Tributaria, lo que resulta, ciertamente, sorprendente.

De cualquier forma y como quiera que la intención de la Ley es la de que el patrimonio fundacional no pueda revertir en quienes resultaron ser los fundadores de la entidad sin fines lucrativos y de que, por lo tanto, la única posibilidad de emplear esa masa patrimonial lo sea a través de la donación a otra entidad de esas mismas características, es por lo que el artículo 3.6º de la Ley, en su párrafo segundo, añade aquello de que "en ningún caso tendrán la condición de entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley aquellas entidades cuyo régimen jurídico permita, en los supuestos de extinción, la reversión de su patrimonio al aportante del mismo o a sus herederos o legatarios". Requisito éste no previsto en la Ley de Fundaciones, para la consideración como tales de las que se constituyan a su amparo, pero que se incorpora a este texto legal para el reconocimiento de los beneficios fiscales específicos que en él se señalan a modo de cautela, con el fin de salvaguardar, cuanto menos, que desde su constitución no quede duda alguna de que al disolverse la entidad sin fines lucrativos, el destino de su patrimonio nunca revertirá al patrimonio de quien lo haya aportado con ocasión de su constitución, al de sus herederos, o legatarios, y que, por ello, su natural destino debe ser incrementar el patrimonio de otra entidad en la que concurren esas mismas características.

Por lo demás, creemos que los términos del precepto legal son lo suficientemente claros como para no sembrar el lugar de la duda, evitando especula-

ciones doctrinales a propósito de si lo que debe revertir a otra entidad sin fines lucrativos o a las que sean beneficiarias del mecenazgo, tras la extinción de la existente, debe ser todo su patrimonio, o que de éste se tenga que excluir la dotación fundacional para que, así, pueda revertir en manos de su fundador o de sus herederos. Porque la Ley es manifiestamente clara en este aspecto; cuando una entidad sin fines de lucro se disuelve, su patrimonio debe destinarse en su totalidad a otra entidad en la que concurren las mismas características, es decir, que se trate de una entidad sin fines de lucro especialmente protegida desde el punto de vista fiscal —debe tratarse de una entidad a la que le resulte de aplicación el régimen fiscal establecido en ese Título de la Ley—, o bien ha de tratarse de una entidad que se beneficie de los efectos jurídicos del mecenazgo que la propia Ley prevé y, si conforme a sus Estatutos queda permitida la reversión a los fundadores de la dotación fundacional, dicha entidad no podrá acogerse al régimen fiscal especial diseñado en la Ley que estamos comentando.

Conviene advertir que algunas legislaciones autonómicas se apartan en este punto de lo que es el régimen sustantivo común previsto en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones del Estado, y permiten la posibilidad de que el fundador determine el destino de la dotación patrimonial de la fundación cuando se lleve a cabo su disolución. Los términos de la Ley de Régimen Fiscal Especial de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos al Mecenazgo son taxativos en este punto; cuando en los Estatutos de una fundación se encuentre reflejada esa cláusula de reversión de los bienes constitutivos de la dotación fundacional en favor de particulares, no será posible que se acoja al sistema de beneficios fiscales que en dicha Ley se diseña¹¹.

G. Inscripción registral

Este tipo de entidades debe estar inscrita en el Registro correspondiente (artículo 3º.7 de la Ley), requisito que también figura como tal en el artículo 3 de la Ley de Fundaciones.

H. Régimen contable y rendición de cuentas

El deber de rendir cuentas para las entidades sin fines lucrativos tiene su razón de ser en la actuación de los patronos y órganos de representación de estas entidades, que se encargan de la administración de un patrimonio que les ajeno, debiendo seguir para ello, en el caso de las fundaciones, la voluntad de su fundador y en el supuesto de las asociaciones de utilidad pública, la decisión

¹¹ Es el caso de la legislación sobre fundaciones prevista en las Comunidades Autónomas de Navarra, Galicia y Madrid, en las que se permite la restitución del patrimonio fundacional a la persona que lo aportó, o a la de sus herederos y legatarios.

de los asociados; por otro lado, su caracterización como entidades que persiguen un interés general, es determinante de este deber de rendir cuentas, no fuera que amparándose en la protección de intereses altruistas se estuvieran alimentando otros, sencillamente, egoístas. Es curioso observar, sin embargo, cómo este requisito que no admite actualmente ninguna duda para la constitución de estas entidades, fuera cuestionado a lo largo de su historia con la circunstancia añadida de que su exigibilidad ha sido producto de las normas fiscales que comenzaron a demandarlo como necesidad ineludible para que las entidades sin ánimo de lucro tuvieran acceso a los beneficios tributarios previstos para ellas.

En efecto, las ideas instaladas en tiempo pasado esgrimidas en el sentido de que la fundación sólo podría funcionar si las autoridades administrativas se mantenían al margen de su organización y de que una intervención del ente público sobre ellas supondría distorsionar las previsiones de sus fundadores, promovieron la consiguiente reticencia de que, a través de una rendición de cuentas, se pudiera ejercer un control público de tales entidades. Tales planteamientos son producto de una filosofía ya superada en la forma de entender estas organizaciones y, sobre todo, desde la promulgación de la Ley de 27 de diciembre de 1978, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, donde el deber de rendir cuentas a cargo de las fundaciones ha sido un requisito de constante exigencia tanto por la legislación sustantiva que rige para este tipo de entidades, como también, para las normas de carácter tributario.

Asimismo, deben cumplir las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen, o en su caso, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias (artículo 3.8º de la Ley 49/2002) y también, han de rendir cuentas al órgano que establezca la legislación específica, el Protectorado, por ejemplo, en el caso de las fundaciones, o el Ministerio del Interior para las asociaciones declaradas de utilidad pública, requisito que se especifica en el artículo 25.2 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.

En el ámbito estricto del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 13 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, exige que aquellas entidades que obtengan rentas procedentes de explotaciones económicas no exentas, observen las obligaciones contables que prevé el Impuesto sobre Sociedades, habiendo de llevarse la contabilidad de forma que permita la distinción entre los ingresos y los gastos correspondientes a éstas explotaciones; exigencia que conduce inevitablemente a las entidades sin fines lucrativos a llevar una doble contabilidad, de ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas a las que queda reconocido un sistema de exención tributaria, y de ingresos y gastos correspondientes aquellas otras que quedan sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

I. La memoria económica

Por último, como décimo requisito, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, obliga a estas entidades a elaborar una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles, remitiéndose a disposiciones reglamentarias en donde se especificará la forma en que debe ser elaborada la misma.

Su razón de ser está en la desaparición del control previo que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha venido ejerciendo sobre las entidades sin fines lucrativos para el reconocimiento, previa solicitud de la entidad, de la exención tributaria referida a los rendimientos derivados de sus actividades de interés general, de aquellos otros que provengan de explotaciones económicas conexas con esas actividades y los procedentes de sus participaciones en sociedades mercantiles. Como quiera que este tipo de control previo ha desaparecido al aplicarse el régimen de exención *ope legis*, se hace necesario un instrumento que permita el seguimiento de los requisitos establecidos en la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, control que, en buena medida, coadyuvará a realizar la elaboración de esta memoria económica, a través de la cual quedarán diferenciados los rendimientos típicos de su actividad en objetivos de interés común o público y los de aquellas otras que, indirectamente, sean consecuencia de esa misma actividad; asimismo, se podrá constatar el volumen de negocios procedentes del ejercicio de explotaciones económicas propias del ámbito mercantil, a los efectos de poder concretar si superan, o no, el 40 por 100 de los ingresos totales del ejercicio. La memoria económica posibilitará, también, el conocimiento de la participación de la entidad sin fines lucrativos en el capital de otras sociedades mercantiles, así como determinar si el 70 por 100 de los resultados económicos obtenidos por la entidad se está destinando a los fines de interés general perseguidos y el 30 por 100 restante a dotación patrimonial o a reservas, en los plazos que señala la Ley 49/2002.

Cabe presumir, también, que en la memoria económico-financiera se deje constancia de aquellos ingresos generados con destino a la dotación patrimonial provenientes de donaciones o aportaciones de particulares; la de aquellos otros que sean recibidos por la entidad para colaborar en sus fines de interés general; las subvenciones obtenidas a lo largo del ejercicio económico; las cuotas que hayan sido satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores; así como aquellos otros ingresos que deriven de la transmisión, cualquiera que sea su título, de elementos patrimoniales afectos a los fines de la entidad; y también, las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles donde la entidad desarrolle su actividad estatutaria propia o finalidad específica, debiendo dejar constancia allí de su reinversión en bienes de las mismas características y en los plazos a que se refiere el artículo 3.2º, párrafo segundo.

En suma, la citada memoria económico-financiera constituye la base contable-financiera de las entidades sin fines lucrativos a comprobar por los órganos competentes de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, en su función de concretar si en este tipo de entidades concurren los requisitos que posibiliten su consideración como entidad sin fines lucrativos y por ende, el disfrute de las exenciones fiscales que la Ley prevé.

J. La participación de las entidades sin fines lucrativos en sociedades mercantiles

Como ya hemos advertido líneas más arriba, una de las novedades que presenta la vigente Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, es la de permitir que las entidades sin fines lucrativos participen en el capital de sociedades mercantiles, situación que quedaba limitada en la legislación inmediata antecedente cuando el artículo 42.2 de la Ley 30/1994 establecía como una de las causas de exclusión de la aplicación del régimen fiscal especial para estas entidades su participación mayoritaria en sociedades mercantiles, entendiéndose por tal la que representara más del 50 por 100 del capital social o de los derechos de voto en dichas sociedades. No obstante, la propia Ley era permisiva con tales situaciones siempre que se siguiera un procedimiento de acreditación de dichas participaciones. En suma, fiel al criterio que debe presidir la constitución de estas entidades, la Ley 30/1994 entendió que una organización sin ánimo de lucro que participara de forma mayoritaria en el capital de una sociedad mercantil o ejerciera sobre ella un control en la toma de decisiones, se estaría apartando de su objetivo fundacional para, indirectamente, intervenir en el mercado mediante la sociedad dominada, por lo que, con carácter general, prohibía este tipo de comportamientos, sin perjuicio de que, previa acreditación conveniente, la Agencia Estatal de la Administración Tributaria permitiera esas situaciones sin que ello supusiera la pérdida de los beneficios fiscales singulares establecidos en la ley. No le faltaban a aquel texto normativo motivos para acudir a este tipo de cautelas, pero probablemente se haya puesto demasiado celo en su exigibilidad, amputando una poderosa fuente de recursos para las entidades sin fines de lucro y, debemos insistir, que en el ámbito jurídico de lo fundacional y de las asociaciones de utilidad pública en general, lo que debe encelar a sus normas reguladoras es la previsión de que los ingresos generados por tales entidades sean destinados a los fines de utilidad pública que presiden su constitución, mostrando más flexibilidad en los mecanismos a través de los cuales este tipo de organizaciones se procura el cúmulo de recursos suficientes para la consecución de sus fines estatutarios. Con ello, no defendemos la idea de que, en la medida en que todos los recursos de una entidad sin fines de lucro se reinviertan en su actividad altruista, a la ley tributaria debe despreocuparle la fuente de procedencia de los mismos, sino que nos situamos en un punto intermedio entre aquellas posiciones intransigentes con las actuaciones productivas en tér-

minos de rentabilidad de estas organizaciones y las de quienes propenden a un fuerte liberalismo en el funcionamiento de fundaciones y asociaciones de interés general que puede redunde en la desnaturalización de estas entidades, dejando abierta la puerta al abuso de las formas jurídicas. De este modo, además, se consigue el efecto al que nos referimos al comienzo de estas páginas, tendente a que las fundaciones y demás entidades sin fines lucrativos no caigan en manos de las ayudas económicas y subvenciones públicas como fuente exclusiva de su financiación y de que, como consecuencia de este efecto, sus proyectos fundacionales se vean desvirtuados al presentarse la necesidad de adecuarlos a las exigencias normativas de concesión de la subvención pública, lo que inevitablemente conduce a la pérdida de la autonomía de las fundaciones, principio rector de su constitución.

Es evidente que ninguna razón puede motivar que las entidades sin fines lucrativos desvirtúen sus objetivos sociales para intervenir en el tráfico mercantil a través de sociedades que puedan llegar a dominar mediante una mayoritaria participación en su capital social o en las tomas de decisión, o bien para constituir bajo la fórmula fundacional sociedades de mera tenencia de bienes; ahora bien, este celo por evitar situaciones anómalas, llevado a sus últimos extremos, pondría en situación perjudicial, por ejemplo, a aquellas entidades que, al momento de su constitución, reciben como dotación patrimonial a una entidad mercantil o una participación mayoritaria en su capital, viéndose en el deber de rechazarlas por imperativo legal y privándolas de una fuente de ingresos que pudiera coadyuvar a la mejor consecución de sus fines de interés social. Por otro lado, la fórmula permisiva que posibilita la vigente Ley, conllevará una actuación independiente de las entidades sin ánimo de lucro en los objetivos que le sean propios, así como otras realizadas al abrigo de una entidad mercantil, cuya tributación, en lo que se refiere a la obtención de rendimientos, se regirá por las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de que los intereses percibidos en concepto de la participación en dicha entidad mercantil, disfruten del régimen especial que la Ley establece, para declararlos exentos de gravamen.

Desde otro ángulo, los recelos de la legislación anterior a este tipo de conductas seguidas por las entidades sin ánimo de lucro, se nos antojaban más aparentes que reales dado que, si estas organizaciones deben destinar, prácticamente, la totalidad de sus ingresos a la cobertura de los intereses generales que justifican su constitución -cuanto menos, el 70 por 100 y el 30 restante a la dotación patrimonial o reservas-, es difícil pensar en la posibilidad de que una entidad de esas características dirija parte de sus ingresos a la participación de forma mayoritaria en el capital de sociedades mercantiles. Más bien, todo hace suponer que ese tipo de participaciones traerán causa de que le hayan sido objeto de donación al momento de su constitución, como dotación patrimonial de la entidad sin ánimo de lucro, o que en el transcurso del tiempo, se hayan incorporado a su patrimonio vía donativos de sus benefactores.

En cualquier caso, si bajo la cobertura de una fundación se solapa una sociedad de mera tenencia de bienes, por ejemplo, lo oportuno es que los órganos de la inspección tributaria, en el ejercicio de sus funciones desvelen el abuso de forma jurídica, instruyendo el oportuno expediente administrativo en fraude de ley, o haciéndolo por otra vía que resulte más eficaz para el descubrimiento de la situación anómalamente creada y sea posible acudir a un procedimiento sancionador para castigar el ejercicio de una conducta atípica.

La situación actual, por ello, nos parece más consecuente con la realidad de estas entidades y evita todo un engorroso procedimiento de acreditación de tales participaciones en entidades mercantiles que, pasamos a resumir en estos términos.

Las entidades sin ánimo de lucro titulares de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, según la legislación precedente, debían redactar un escrito de comunicación al órgano de protectorado correspondiente o al Ministerio del Interior —según se tratara de fundaciones o de asociaciones de utilidad pública— notificándole la titularidad de tales participaciones antes de que finalizara el ejercicio en el que debía surtir efectos. Con este escrito se acompañaban los siguientes documentos: documento fehaciente en el que conste acreditada la participación en la sociedad mercantil de que se trate, con sus características propias; una memoria justificativa de la contribución de esas participaciones a los fines propios de la entidad sin fines lucrativos, y una justificación de los ingresos, por dividendos o por otros conceptos, que deriven de dichas participaciones.

Toda esa documentación debía ser remitida a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria por el órgano de protectorado o por el Ministerio del Interior dentro de un plazo de tres meses, quien debería adjuntar un informe sobre la idoneidad de la justificación aportada por la entidad interesada.

Por el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, a la vista del expediente remitido, se podía denegar el disfrute del régimen fiscal especial dentro de los tres meses a la recepción de tales documentos, cuando apreciara que la titularidad de las participaciones no ayudaba a la consecución de los fines de interés general perseguidos por la entidad sin fines lucrativos o supusiera vulneración de los principios fundacionales previstos en la Ley 30/1994; circunstancias que entendían concurrentes cuando la actividad de la sociedad participada no guardara relación con el fin de interés general perseguido por la entidad, bien de forma directa mediante la prestación de servicios accesorios o subordinados, bien indirectamente contribuyendo a la realización de esos fines de interés común o general a través de la participación en esos rendimientos de capital.

Con el sistema vigente, se simplifica sobremanera la posible participación de las entidades sin fines lucrativos en el capital de sociedades mercantiles, sin perjuicio del riguroso control que debe llevarse en estos casos por la Administración tributaria para dispensarle el régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002;

control que se instrumentaliza por medio de la memoria económica a la que más arriba nos hemos referido, pues no en vano, de manera expresa el apartado 10º, del artículo 3 de la Ley 49/2002, especifica que en ella se dejará constancia del porcentaje de participación que mantengan en sociedades mercantiles.

2.3. *El incumplimiento de los requisitos*

Como ya se ha dicho, la aplicación del específico régimen fiscal que la Ley 49/2002 prevé para las entidades sin fines lucrativos en las que concurren los requisitos que se acaban de detallar, está condicionada a la observancia y cumplimiento de los mismos, cuya prueba corresponde a la propia entidad y su constatación, en buena medida, quedará reflejada en la memoria económica que deben redactar y en la que, a modo de compendio, se radiografiará su comportamiento como entidad sin fines lucrativos. Ahora bien, el incumplimiento de alguno de estos requisitos, conlleva la obligación de la entidad de proceder al ingreso de la totalidad de las cuotas correspondientes al ejercicio en que se produzca el incumplimiento referidas al Impuesto sobre Sociedades, los tributos locales de los que hubiera gozado exención y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, de conformidad con la normativa propia de esos tributos, además de los intereses de demora que correspondan, tal como establece, como regla general, el artículo 14.2 de la Ley.

Sin embargo, el artículo 14.3, párrafo segundo, especifica que cuando se trate del incumplimiento del requisito establecido en el artículo 3.2º –reversión de los ingresos en los fines propios de la entidad con el límite porcentual que allí se establece–, la obligación de devolución de las cuotas correspondiente a todos esos tributos, quedará referida, exclusivamente, al ejercicio impositivo en que se haya producido el incumplimiento del meritado requisito. Debe ser así, porque no tendría sentido que el incumplimiento durante un ejercicio de las condiciones referidas a la reinversión de los ingresos en los fines estatutarios previstos por la entidad, generara la consecuencia de la pérdida de su especial régimen tributario para futuros años, cuando la situación irregular advertida pudiera quedar solventada en los postreros ejercicios impositivos¹². Sólo de este modo se justifica la especificidad de esta situación, recogida en el artículo 14.3, que opera a modo de excepción a la regla general conforme a la cual el incumplimiento de los requisitos recogidos en el artículo 3 es determinante del pago de las cuotas que hubieren quedado exentas de tributación.

Asimismo, prevé también ese precepto que cuando el incumplimiento advertido lo sea en relación con el requisito contenido en el artículo 3.6º de la

¹² Así lo entiende también A. JIMÉNEZ DÍAZ en su monografía *La exención de las fundaciones y la crisis del Estado*, Mac Graw Hill, Madrid, 1998, pág. 147.

Ley 49/2002 –destino del patrimonio de la entidad, cuando se disuelva, a otra de las mismas características e imposibilidad de reversión de la dotación patrimonial a la persona del fundador–, la obligación de devolución de las cuotas correspondientes a los tributos señalados quedará referida al ejercicio en que se advierta el incumplimiento del requisito citado y además, a los cuatro anteriores, extensión temporal de la obligación de ingreso de cuotas que, como ya dejamos apuntado en el comentario realizado a propósito de este requisito, se nos antoja que va más allá del plazo de prescripción señalado en el artículo 64 de la Ley General Tributaria.

En este último apartado, especifica el texto legal que la obligación de proceder a la devolución de las cuotas tributarias devengadas por los tributos de los que se haya disfrutado de la exención, se llevará a cabo sin perjuicio de las sanciones que, en su caso, procedan. La Ley ha venido a salvar un defecto de técnica legislativa bastante criticado en el texto que le precedía, la Ley 30/1994 que, en sus artículos 42 y 43, ordenaba que el incumplimiento de los requisitos que la Ley preveía para disfrutar de los beneficios fiscales en ella establecidos, determinaría la pérdida del derecho a disfrutar de los mismos, sin necesidad de ninguna declaración previa por parte de la Administración. La crítica, lo era en el sentido de que la ausencia de un pronunciamiento administrativo privando a estas entidades del disfrute de los beneficios fiscales que les resultaban de aplicación, podría conculcar el principio de seguridad jurídica, siquiera fuere por la necesidad de que los actos de la Administración se vean acompañados de la suficiente motivación. Sin perjuicio de las razones argumentales que acompañan ese razonamiento crítico, es de señalar que la vigente Ley nada dice sobre este extremo. Probablemente se deba a que la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en su artículo 35, ha venido a ordenar la separación de los procedimientos sancionadores en materia tributaria, respecto de los administrativos tendentes a la regularización de la situación tributaria de los contribuyentes, de modo que en la actualidad y apreciada la inobservancia de uno de los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, lo oportuno será la apertura de un procedimiento sancionador de cuya resolución se determinará la condición infractora de la entidad sin fines lucrativos y su posible sanción.

2.4. Recapitulación sobre los requisitos exigidos en la Ley

El resumen de cuanto hasta aquí se ha señalado a propósito de los requisitos concurrentes en las entidades sin fines lucrativos para que puedan acogerse al régimen fiscal especial que la Ley diseña no puede ser más sencillo. Estas entidades, además de reunir los requisitos que son consustanciales con su naturaleza fundacional y que aparecen recogidos en la ley sustantiva que las regula, cual es el caso de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones; esto es, además de tratarse de organizaciones que se constituyen sin ánimo de lucro,

deberán cuidar porque en el momento de su disolución su patrimonio no revierta a su fundador o a sus herederos y legatarios y tienen prohibido el ejercicio de explotaciones económicas que sean extrañas a los fines de interés general que las definen; ahora bien, sí les queda permitido el ejercicio de este tipo de explotaciones económicas no exentas en el Impuesto sobre Sociedades y ajenas a sus fines estatutarios, siempre que el importe neto de su cifra de negocios no sobrepase el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad. Además de estos dos requisitos, las entidades sin fines lucrativos que deseen acogerse a este específico régimen tributario descrito en la Ley 49/2002, deberán redactar una memoria económica en la que queden especificados los ingresos y los gastos derivados tanto de las actividades que se hayan desplegado en el ejercicio de sus fines de interés general, como de aquellas explotaciones económicas exentas y no exentas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades; memoria económica en la que, además, se dejará constancia de las participaciones que tenga la entidad sin fines lucrativos en sociedades mercantiles.

Dicho en otros términos, de los diez requisitos que recoge el artículo 3 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo para este tipo de organizaciones, siete de ellos (con el matiz que después añadiremos) son indispensables para que la organización de que se trate tenga la naturaleza de una entidad sin fines lucrativos por venir así dispuesto en las disposiciones reguladoras del régimen sustantivo de este tipo de entidades (la Ley 50/2002, de 26 de noviembre, de Fundaciones); sólo tres de ellos, los recogidos en los puntos 3º, 6º y 10º, párrafo segundo, del artículo 3 de la Ley, son determinantes para la aplicación a dichas entidades del singular régimen tributario diseñado en su texto normativo, por lo que si son titulares de explotaciones económicas extrañas a sus objetivos fundacionales, o si en el ejercicio de tales explotaciones económicas las entidades sin ánimo de lucro obtienen como importe neto de su cifra de negocios una cantidad superior al 40 por 100 de los ingresos totales recibidos por la entidad; o conforme a su régimen jurídico, sus Estatutos prevén que, en caso de disolución, su patrimonio fundacional ha de revertir a la persona de su fundador, a la de sus herederos o legatarios; o si no procedieran a la elaboración de la memoria económica en los términos a los que antes aludimos, no podrán acogerse al régimen tributario que, con carácter específico, diseña la Ley 49/2002 para ellas; lo cual, no debe significar, necesariamente, que los rendimientos obtenidos en el ejercicio de las actividades económicas no exentas deban tributar por el régimen común previsto en el Impuesto sobre Sociedades, porque pueden resultarles de aplicación los regímenes especiales que prevé la Ley reguladora de ese impuesto, en particular, el previsto para las entidades parcialmente exentas, o para las sociedades de reducida dimensión, regímenes éstos a los que dedicamos apartados diferentes en el presente estudio, después de analizar el específico régimen que la Ley les reserva en el ámbito de ese Impuesto de Sociedades que pasamos a realizar seguidamente.

Queremos destacar que el requisito que previene el artículo 3 punto 6º, párrafo segundo, de la Ley 49/2002, hay que entenderlo como indispensable

para que una entidad sin fines lucrativos pueda acogerse al sistema de beneficios fiscales que propende la Ley que estamos comentando. En este sentido, tanto la Ley de Fundaciones como la Ley que regula su específico régimen fiscal, ordenan que en caso de disolución el patrimonio de la entidad liquidada debe pasar a otra entidad sin fines lucrativos; pero la norma tributaria ha añadido algo que no está previsto en la Ley de Fundaciones, cuando les niega los beneficios fiscales que en ella se describen a aquellas entidades sin fines lucrativos cuyo régimen jurídico permita que, en los casos de extinción, su patrimonio revierta al aportante del mismo, a sus herederos, o legatarios. Es cierto que esta condición no forma parte de la esencia estructural o sustantiva de este tipo de entidades, pero ya hemos explicado que la ley tributaria la incluye entre los requisitos a observar, ante la dificultad de proceder a la regularización de la situación tributaria de una entidad sin fines lucrativos que ha disfrutado de los beneficios fiscales previstos en la Ley 49/2002 y que al disolverse, no cumple con el requisito de entregar su patrimonio a otra entidad de las mismas características, porque decide reintegrarlo a la persona que fuera su inicial aportante, a sus herederos, o a quienes designara como legatarios.

Por lo demás, la articulación de un texto legal donde quedan especificadas las condiciones concurrentes en estas entidades para que puedan acogerse al régimen fiscal diseñado en su texto normativo, evita las constantes críticas suscitadas por los analistas a propósito del articulado de la derogada Ley 30/1994, de Fundaciones, que en el contexto de su Título II, artículos 42 y 43, reincidía en la exigencia de un conjunto de requisitos que ya habían quedado regulados a lo largo de su Título I y que eran determinantes del carácter fundacional o sin fin lucrativo de la entidad de que se tratase, con lo que se tildaba a esas disposiciones de poco rigurosas, de haber sido dibujadas con una técnica legislativa deficiente y de reiterar condiciones ya descritas para la conceptualización de una entidad sin fines lucrativos. En los términos que quedan diseñados en la vigente Ley 49/2002 se pone de manifiesto, además, la autonomía de la ley tributaria respecto de la específica legislación que regula el régimen sustantivo de este tipo de organizaciones.

Pero además de evitar esas críticas doctrinales —a las que es insensible un texto legal—, la enumeración de esa serie de requisitos que determinan el carácter de una organización como entidad sin ánimo de lucro y con opción al régimen tributario específico que recoge la Ley 49/2002, los convierte en requisitos comunes para todas aquellas entidades en las que, concurriendo esas notas caracterizadoras, deseen acogerse a sus beneficios fiscales, con lo cual, se evita el dispar tratamiento que pudiera derivarse para estas organizaciones como consecuencia de la diferente regulación prevista en la legislación propia de las diferentes Comunidades Autónomas —salvando, como hace la Ley en su artículo 1.3, los regímenes tributarios de concierto y convenio económico—. Así, en la legislación autonómica producida a propósito de las fundaciones, es frecuente encontrar que el porcentaje de los ingresos obtenidos por estas organizaciones con destino a los fines de interés general que las presiden, no es, necesaria-

mente, el 70 por 100 que señala la Ley de Fundaciones para las de carácter estatal, por lo que al establecer este requisito la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales del Mecenazgo, cualquiera que sea la naturaleza de dicha fundación, ya lo sea de origen estatal, ya autonómico, si desea acogerse a los beneficios tributarios diseñados en ese texto legal, deberá destinar, al menos, el 70 por 100 de los resultados de sus explotaciones económicas y de los ingresos obtenidos –con las excepciones que señala la propia Ley–, a la realización de los fines de interés social que han promovido su constitución.

En suma, al quedar regulado el régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro en una ley independiente de aquella que rige para establecer el régimen sustantivo de las fundaciones -modalidad de entidad sin fines lucrativos-, la ley tributaria está haciendo las veces de una ley armonizadora del régimen jurídico dispensado a estas entidades, porque si las mejores expectativas fiscales que para ellas se presentan vienen dadas de la mano de los incentivos que se establecen en materia de tributación en el Impuesto de Sociedades, todas aquellas organizaciones sin fines de lucro que pretendan acceder a las mismas, tendrán que plegarse a los requisitos del artículo 3 de la Ley, con independencia de que se hayan constituido al amparo de la Ley del Estado que regula el Régimen de las Fundaciones o bajo la tutela de las leyes autonómicas que rigen en la materia dentro del marco competencial de las Comunidades Autónomas.

Una última consideración debemos hacer en este apartado de recapitulación para destacar que la Ley 49/2002 ha dado un cambio sustancial en la forma en que se venía considerando el régimen material y tributario aplicable a las entidades sin fines lucrativos, desde el punto en que no impide que, en el ejercicio de sus actividades de interés general, estas organizaciones desarrollen su actividad mediante explotaciones mercantiles y posibilitando, incluso, su puesta en funcionamiento para desplegar actividades ajenas a los fines de interés general que le sean propios, siempre que el importe neto de la cifra de negocios de tales explotaciones económicas no sobrepase el 40 por 100 de los ingresos totales percibidos por la entidad.

Asimismo, consideramos que es un importante avance la supresión en el texto legal de la prohibición a que las entidades sin fines lucrativos participen en el capital de sociedades mercantiles.

2.5. Impuesto sobre Sociedades

Como ya hemos avanzado, la Ley 49/2002, en el Capítulo II de su Título I, diseña un régimen fiscal especial para las entidades sin fines lucrativos en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades basado en el reconocimiento de la exención de ciertos ingresos y de las rentas procedentes de las explotaciones económicas desplegadas en algunas, no en todas, actividades que constituyan sus

finés de interés general y exenta también de gravamen aquellas otras rentas procedentes de otras explotaciones económicas que, de manera indirecta, sirvan para la consecución de esos mismos objetivos; al tiempo que, los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas no exentas, obtenidos en los términos y condiciones que establece la Ley, tributarán en el Impuesto sobre Sociedades al tipo de gravamen del 10 por 100.

También establece la Ley que las rentas que se declaran exentas, no estarán sometidas a retención, ni a ingreso a cuenta, remitiéndose al desarrollo reglamentario para la determinación del procedimiento que deben seguir las entidades sin fines lucrativos preceptoras de aquéllas, para acreditar tal situación y quedar así, dispensadas de la obligación de soportar retención alguna (artículo 12).

Asimismo, la Ley 49/2002 dispone (artículo 14) que la aplicación de este régimen tributario especial para las entidades sin fines lucrativos, es de carácter voluntario, sin perjuicio de que una vez ejercitada la opción por el mismo, permanecerán en él con carácter indefinido, hasta tanto no se renuncie, o en la entidad dejen de concurrir los requisitos que le permitieron acogerse a tales beneficios fiscales, de conformidad con lo establecido en su artículo 3.

Con la vigencia del texto legal desaparece, también, el carácter rogado de la exención que venía exigiéndose por el Ministerio de Hacienda para las fundaciones que deseaban acogerse a los beneficios fiscales previstos para estas entidades sin fines de lucro, sin que ello signifique, claro está, que los órganos de la Administración tributaria pierdan el control de oportunidad sobre la aplicación del régimen fiscal especial para estas entidades, pues, como dice el artículo 14.2 de la Ley, su aplicación queda condicionada al cumplimiento de los requisitos que se establecen en su artículo 3 y a la prueba de los hechos en que esos requisitos se fundamentan.

A. Exención o no sujeción

Resulta obligado hacer una breve referencia al tratamiento fiscal de estos rendimientos en el Impuesto sobre Sociedades, siquiera sea para reflejar el debate constante suscitado a propósito de si las rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos han de quedar exentas o declaradas no sujetas al impuesto.

Como algún sector de la doctrina ha señalado al respecto, la no sujeción significaría que las entidades sin fines lucrativos, por su propio carácter, quedan excluidas de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades por no ser sujetos exponentes de capacidad económica, en el entendimiento de que si la renta gravada en el impuesto es la disponible por la persona jurídica, resulta evidente que las fundaciones y demás entidades sin ánimo de lucro, adolecen de falta de disponibilidad de sus recursos económicos en cuanto que, la mayor parte de

ellos, deben quedar destinados a los fines sociales que las caracterizan en sus Estatutos constitutivos, y el resto de los ingresos obtenidos ha de servir para recapitalizar la dotación patrimonial de la entidad o sus reservas, de modo que, todas las rentas obtenidas por estas entidades quedarían al margen del tributo.

El razonamiento esbozado se construye en atención al siguiente planteamiento: si el Impuesto de Sociedades somete a gravamen la renta obtenida por las personas jurídicas en la medida en que es exponente de la capacidad económica de la entidad, aquellas organizaciones que conforme a sus fines constitutivos no persiguen, por sí mismas, la generación de rentas para lucrarse, sino para reinvertirlas en fines sociales como si del propio Estado se tratase en su política de atención social, resulta evidente que esas rentas no pueden quedar sujetas al ámbito del mencionado tributo por no ser exponente de capacidad económica de la organización que las percibe.

Con la defensa de esta tesis se olvida la realidad del ámbito fundacional, que nos enseña, por un lado, que este tipo de entidades despliega también el ejercicio de actividades económicas en la consecución de los fines sociales que le son propios, así como de actividades accesorias de la principal que constituye su razón de ser, desarrolladas mediante explotaciones económicas; y de otro lado, se pierde de vista la idea de que la existencia de una entidad que no tenga fines lucrativos, no significa que para su consecución no pueda desarrollar actividades instrumentales lucrativas.

La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, varió la concepción tributaria de las fundaciones a los efectos de este tributo porque pasó a considerarlas como sujetos pasivos y sus rentas, por lo tanto, sujetas a gravamen cualquiera que fuera su fuente de procedencia —salvando las singularidades recogidas para las entidades sin fines lucrativos parcialmente exentas en el impuesto— y la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que en la actualidad regula el Impuesto sobre Sociedades, ha seguido esos mismos criterios. Se rompía, así, con la tradición secular de nuestro sistema tributario de venir considerando a las fundaciones y demás entidades sin fines lucrativos, como entidades no sujetas a tributación, para pasar a incluirlas en su ámbito de aplicación, como se deduce de una interpretación sistemática de los artículos 4 y 7 de la Ley en último lugar citada.

En el primero de esos preceptos, al quedar delimitado el hecho imponible como la obtención de renta por el sujeto pasivo, cualquiera que fuere su fuente u origen, no está excluyendo de gravamen ninguna clase de renta por razón de su procedencia, por lo que la obtenida por las entidades sin fines lucrativos queda comprendida en el ámbito de sujeción del Impuesto de Sociedades; el segundo de los artículos citados, describe a los sujetos pasivos como las personas jurídicas, todas, con excepción de las sociedades civiles, con lo que las entidades sin fines lucrativos, por definición de la Ley, entran a formar parte del ámbito subjetivo del tributo.

Algún autor, con ciertas dosis de ingenio en su razonamiento, postula la posible no sujeción de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades, partiendo, como ya hemos indicado más arriba, además de la noción sintética de renta que propicia su texto legal, considerando también el concepto doctrinal de renta definida en términos de acumulación como la renta efectivamente consumida más aquella que dé lugar a un incremento patrimonial del sujeto que la percibe, o bien, entendiéndola en términos de disponibilidad, como el flujo monetario disponible para el contribuyente durante el ejercicio de que se trate, y como quiera que los flujos de renta obtenidos por una entidad sin fines lucrativos, deben quedar destinados, por imperativo legal, a la cobertura de los fines sociales que han fundamentado su constitución, es evidente que estas organizaciones ni pueden enriquecerse a través de procesos de acumulación de rentas, ni tampoco, pueden disponer de ellas con entera libertad, de donde los rendimientos percibidos por estas organizaciones es posible pasar a considerarlos como no sujetos al Impuesto sobre Sociedades.

El razonamiento es sugerente, pero no evita la dificultad técnica que supone para el Derecho tributario el tratamiento legal de una no sujeción parcial al impuesto, porque, aquello que resulta gravado en él, o es manifestativo de capacidad económica y se incluye en su radio de aplicación, o no lo es, en cuyo caso y por definición legal, ha de quedar excluido de gravamen. Por otro lado, en la medida en que las entidades sin fines lucrativos, para el cumplimiento de sus objetivos de interés general, pongan en comunicación los factores de producción para intervenir en el mercado, estarán explotando una actividad económica cuyas rentas deben quedar sujetas al impuesto, por lo que, si es deseo de la ley potenciar los fines sociales de estas entidades, técnicamente hablando en el plano tributario, la única solución plausible será la de reconocer la exención de aquellas rentas obtenidas en el ejercicio de actividades económicas desplegadas en la consecución de sus fines de interés general y el de aquellos otros ingresos con destino a esa finalidad, pero en todo lo demás, las rentas obtenidas por estas entidades deberán quedar sujetas a gravamen, porque de otro modo, se discriminaría respecto de la tributación aplicable a las restantes personas jurídicas y lo que resulta ser tan importante como lo anterior, porque se estaría abriendo una puerta injustificable a la defraudación fiscal en las operaciones desplegadas por las entidades sin fines lucrativos.

Nó obstante, el texto legal que estamos comentando presenta unos perfiles sinuosos en este punto concreto que nos aventuramos a interpretar de este modo. Como se razona a lo largo de las páginas que siguen, la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, diseña un perfil tributario de estas organizaciones a los efectos del Impuesto de Sociedades, conforme al cual, declara exentas de gravamen la mayor parte de las rentas con destino a sus fines de interés general -cuotas de asociados y benefactores, subvenciones, donaciones y dotaciones a los fines fundacionales, etc.-, también exenta de gravamen las rentas procedentes de su patrimonio y las derivadas de transmisiones y adquisiciones realizadas por cualquier título, y conclu-

ye, describiendo una serie de rentas que declara exentas en razón a la explotación económica que las genera, explotación económica que, dicho sea de paso, está vinculada a los fines de interés general perseguidos por la entidad de que se trate. Ahora bien, como explicaremos más adelante, no toda actividad desplegada por una entidad sin fines lucrativos en persecución de intereses generales y que se desarrolle a través de una explotación económica o en forma mercantil, va a quedar exenta de gravamen; sólo lo estarán las señaladas en el artículo 7 de la Ley 49/2002, a cuyo comentario nos remitimos.

Dicho en otros términos, el beneficio de la exención tributaria en el Impuesto sobre Sociedades lo reserva la Ley 49/2002 para un determinado número de actividades desplegadas en persecución de los fines estatutarios de la entidad bajo forma mercantil, de manera que aquellas otras rentas obtenidas en el ejercicio de explotaciones económicas que no quedan amparadas en la cobertura de la exención diseñada en el artículo 7 de su texto legal, tendrán que tributar por ese impuesto, si bien, al tipo reducido del 10 por 100.

Dado el estado de la cuestión, la pregunta surge de inmediato ¿qué tratamiento deben recibir en el Impuesto sobre Sociedades los resultados económicos recibidos por una entidad sin fines lucrativos en el ejercicio de la actividad que le es propia, pero sin que se hayan realizado poniendo en funcionamiento una explotación mercantil? La Ley nada dice a propósito de ellos, porque, insistimos, sólo dedica atención a las rentas generadas a través de explotaciones económicas relacionadas con las actividades de interés general perseguidas por la entidad y lo hace, declarando la exención de unas (artículo 7) y diciendo que las otras pasan a integrar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades (artículo 8). El silencio de la Ley 49/2002 nos permitiría entender que los ingresos derivados de actividades de interés general desplegadas por una entidad sin fines lucrativos sin poner en funcionamiento una organización económica entendida en términos de explotación, quedarían no sujetos al Impuesto sobre Sociedades.

En verdad, que es difícil imaginar la existencia de una organización sin fines lucrativos que, sin ordenar por cuenta propia los medios de producción para la prestación de servicios y en el desarrollo de sus estrictos fines estatutarios, obtenga rentas; dado que si percibe rendimientos es porque se asiste de una estructura mercantil por pequeña que sea, pero en el caso de que se diera la hipótesis planteada, los resultados económicos realizados sólo podrían derivar de donaciones, liberalidades, subvenciones y aportaciones de particulares que, por disponerlo así el artículo 6 de la Ley 49/2002, quedan conceptuados como rentas exentas de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades. Nos hallaríamos, en suma, en presencia de rentas exentas a los efectos de ese impuesto, no ante un supuesto de rentas no sujetas a gravamen.

Imaginemos, por ejemplo, a una fundación constituida para el desarrollo de la investigación biológica que despliega su actividad sin revestirse de estructura mercantil alguna y por lo tanto, sin intervenir en el mercado de producción de bienes y servicios, pero que obtiene rentas de esa actividad como conse-

cuencia de la publicación y venta de los resultados de sus tareas investigadoras; según se desprende de la lectura del articulado de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, nos encontraríamos con que las rentas así percibidas no quedan encuadradas entre las que el artículo 6 declara exentas, y al no provenir del ejercicio de una explotación económica que interviene en la producción de servicios en el mercado, tampoco es posible catalogar tales rentas de procedentes de una actividad económica exenta. Lo lógico, será encajar esas rentas entre las que derivan de actividades económicas de carácter auxiliar o complementario respecto de las que constituyen su actividad principal en el desarrollo de la investigación biológica, pero no es menos evidente que el silencio de la Ley nos podría conducir a considerar que nos hallamos ante una renta no sujeta a tributación en el Impuesto sobre Sociedades, habida cuenta, de una parte, de que es renta no manifestativa de capacidad económica y, además, que no es renta disponible en cuanto sus resultados económicos se destinan a los fines fundacionales. No obstante, considerando, de una parte, que en el ámbito de los tributos no cabe la no sujeción en parte de las rentas obtenidas por una entidad, y de otra, que conforme a lo establecido en los artículos 4 y 7 de la Ley del impuesto, estaríamos en presencia de rentas sujetas a gravamen, lo más prudente es estimar que nos hallamos ante una renta producto de una actividad complementaria o auxiliar de aquella otra encaminada al cumplimiento de los fines estatutarios de la entidad sin fin lucrativo, por lo que se trataría de una renta sujeta y exenta de tributación.

B. Exención objetiva o subjetiva

Apuntado que en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, la renta obtenida por una entidad sin fines lucrativos o se declara exenta de gravamen, o está sujeta a tributación, nos corresponde determinar a continuación, si para el caso en que se declare su exención, nos encontramos en presencia de una exención de carácter objetivo, o bien, estamos ante una exención subjetiva.

Se ha dicho que la cuestión no es meramente doctrinal porque hunde sus connotaciones en la propia esencia de las entidades sin fines lucrativos. Se ha afirmado, que si el régimen de exención derivara para las entidades sin fines lucrativos por su condición de tales, la exención tendría el carácter de una exención subjetiva y equivaldría al reconocimiento en el ámbito tributario de que como estas organizaciones dedican la totalidad de sus rentas disponibles a la consecución de sus fines constitutivos, no existe renta manifestativa de capacidad contributiva alguna, por lo que la exención vendría reconocida merced a la propia esencia fundacional de estas organizaciones; en tanto que, si la exención tiene un carácter objetivo, sólo abarcaría a las rentas que las entidades sin fines lucrativos destinaran, efectivamente, a los fines de interés general que las promueven.

A nuestro juicio, el debate tiene algo de estéril, y a lo sumo, los términos del debate nos conducirían a la melancolía de defender que la razón de ser de

la exención se encuentra en el origen de las rentas –para el caso en que defendamos que las obtenidas por entidades sin fines lucrativos deben quedar exentas por razón de la organización que las percibe–, o hay que encontrarla en el destino que se haga de las rentas obtenidas, si la exención se reconoce en atención al empleo de las rentas en los fines de interés colectivo que definen los Estatutos de estas organizaciones.

En nuestra opinión, la razón de ser de la exención de las rentas declaradas excluidas de tributación y percibidas por una entidad sin fines lucrativos, reside en el destino que efectivamente se dé a esos ingresos, siendo adjetivo el destino finalista de todos, o parte, de los ingresos percibidos a los objetivos de interés social que la presiden, en el entendimiento de que en el primero de los casos disfrutará de una exención plena de las rentas recibidas, y en el segundo, una exención parcial en la proporción en que destine esos ingresos a los fines que le son propios.

Las exenciones subjetivas, por lo demás, constituyen una especie de estatuto tributario de determinados sujetos públicos que tienen la totalidad o la mayor parte de su patrimonio afectado a la realización de actividades de interés general¹³, por lo que, desde una perspectiva legal, resultan de más difícil justificación las exenciones subjetivas cuando se proyectan sobre entidades no públicas, que sólo pueden ser entendidas y explicadas en la medida en que esos entes dediquen su actividad a los fines de interés general; ahora bien, si en estas entidades convergen fines de interés general con fines privados trazados en la búsqueda del beneficio particular, entonces, la razón de la exención sólo puede venir dada por causas objetivas y, por ello, referida a las actuaciones de interés público que persiga la entidad de que se trate. Esta es la situación que se aprecia en el caso de las entidades sin fines lucrativos que, en cuanto realizadoras de actividades de interés general, todos los ingresos que propendan a la consecución de ese objetivo deberán ser declarados exentos; no en cambio, aquellos otros rendimientos producto de sus actuaciones efectuadas con evidente ánimo de lucro. De este modo, la misma razón que impide a la ley declarar la no sujeción de estas entidades, es la causa que imposibilita el reconocimiento de una exención subjetiva para tales entidades.

C. Rentas exentas

La Ley 49/2002 establece en su artículo 6 cuáles son las “rentas exentas” y en el artículo 7 las “explotaciones económicas exentas” a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, que lo son por remisión a las rentas exentadas en el precepto anterior. Llama, así, la atención esta dicotomía terminológica en la

¹³ Así las tiene definidas R. CALVO ORTEGA, *Curso de Derecho Financiero I. Derecho Tributario. Parte General*, Sexta Edición, Civitas, Madrid, 2002, pág. 221.

descripción, de un lado, de las rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos que se declaran exentas y, de otro, de la exención de determinadas explotaciones económicas desplegadas por estas entidades en el ejercicio de sus fines de interés general.

La razón de esta distinción trae causa de lo que se estableciera en el artículo 48 de la derogada Ley de Fundaciones que llevó a la confusión en la aplicación de lo preceptuado en él. Se decía en el apartado 1 de ese artículo 48 de la extinta Ley de Fundaciones que quedaban exentos de tributación en el Impuesto sobre Sociedades los rendimientos económicos obtenidos por las fundaciones como consecuencia del ejercicio de las actividades que constituyesen su específica finalidad; pero seguidamente, el apartado 2 de ese mismo artículo, declaraba la sujeción de los rendimientos procedentes de las explotaciones económicas desarrolladas por estas entidades, entendiéndose por explotación económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción para intervenir en el mercado de bienes y en la prestación de servicios. Así pues, en una interpretación de este precepto, ciertamente rigurosa y deducida de la conjunción de sus dos apartados, se llegaba a la conclusión de que cuando una fundación desplegara el ejercicio de sus fines sociales y de interés general a través de una explotación económica combinando capital y trabajo e interviniendo en el mercado productivo asumiendo su propio riesgo, los rendimientos así generados, aún cuando lo hubieren sido en la prestación de servicios asistenciales de interés común, estarían sujetos a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades¹⁴.

Tan estricta interpretación de lo que ha de quedar exento y sujeto a tributación en el impuesto, se ha trasladado al vigente texto legal por la vía de entresacar, de todas las posibles actividades desplegadas por las entidades sin fines lucrativos por causa del interés general que quedan descritas, en un sentido muy amplio, en el artículo 3.1º de la Ley 49/2002, aquéllas más concretas que, pese a ser ejercidas mediante una explotación económica, van a resultar exentas de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades por disponer así el artículo 7 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, de modo que, como páginas atrás dejamos señalado, no todas las rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos en el ejercicio de sus fines propios y para el caso de que se realicen mediante una explotación económica, van a quedar exentas en el Impuesto sobre Sociedades, sino tan sólo aquellas rentas provenientes de las explotaciones económicas tasadas en el citado artículo 7 de la Ley.

Así pues, el vigente texto legal describe en su artículo 6 las rentas exentas generadas por las entidades sin fines lucrativos y, en el siguiente artículo, aparentemente a modo de aclaración pero con un claro efecto sustantivo tributario,

¹⁴ Nos remitimos sobre este particular a las ideas señaladas por J. A. DEL CAMPO en *La fiscalidad de las fundaciones...*, op. cit. pág. 255 y ss.

matiza que, cuando las rentas obtenidas en el despliegue de los objetivos de asistencia social perseguidos por esas entidades se realice a través de las explotaciones económicas que allí se especifican, tales rentas quedarán exentas de gravamen, precepto que debemos conjugar con lo establecido en el artículo 3.2º del mismo texto legal, cuyo inciso final, dice: “A efectos de esta Ley, se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica 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 y servicios”, con lo cual, la asunción de riesgo y la intervención en el mercado de las entidades sin fines lucrativos, sólo predetermina la sujeción al Impuesto sobre Sociedades de aquellas rentas que se hayan obtenido en el desarrollo de las actividades no especificadas en el artículo 7.

Decíamos, que lo dispuesto en estos artículos comentados se nos presenta con la apariencia de un texto normativo aclaratorio, pero con trascendencia en el régimen sustantivo de estas entidades, porque si analizamos las posibles actividades de interés general que pueden asumir las entidades sin fines lucrativos de conformidad con lo establecido en el artículo 3.1º de la Ley 49/2002 y comparamos su listado con el de explotaciones económicas declaradas exentas en el Impuesto sobre Sociedades conforme al artículo 7 de ese mismo texto normativo, advertimos que no todas las actividades reconocidas legalmente como de interés general para ser desarrolladas por una entidad sin fines lucrativos, van a ser tratadas como exentas en el Impuesto sobre Sociedades para el caso de que se desplieguen mediante una explotación económica, con lo cual, las rentas obtenidas a través de una explotación económica por entidades sin fines lucrativos en persecución de fines de interés general, que no estén comprendidas entre las reconocidas como exentas en el artículo 7 de la Ley 49/2002, no podrán beneficiarse del régimen tributario especial que, para ellas, describe su texto normativo en el Impuesto sobre Sociedades, régimen tributario que, simplificando, se traduce en una exención total de dichas rentas, sin perjuicio, claro está, de que en su condición de entidad sin fines de lucro, las rentas no exentas tributen al tipo reducido del 10 por 100, o bien, puedan recibir el tratamiento que prevé el artículo 134 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para las entidades parcialmente exentas.

Por esta razón, la apreciación de este matiz aclaratorio se hace más necesaria si cabe, al comparar los artículos 6 y 7 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos al Mecenazgo, con lo señalado en el artículo 134 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades –según versión dada al mismo por la Disposición Adicional Segunda, punto 5, de esa misma Ley 49/2002– que, al describir el régimen de las entidades sin fines lucrativos parcialmente exentas en el impuesto, declara como tales, en el apartado 1, de su letra a), “las que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica”, y en su apartado 2, matiza que el contenido de esa exención no alcanza a los rendimientos de “explotacio-

nes económicas”, de lo que es posible colegir que la exención parcial prevista en el artículo 134 de la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades para las entidades sin fines lucrativos, no se extiende a las actividades propias de su finalidad específica cuando para su desarrollo se adopte la forma de una explotación económica, esto es, cuando la entidad sin fines de lucro lleve a cabo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción para intervenir en el mercado de entrega y distribución de bienes y servicios. Pero sobre esta particular cuestión volveremos al diseñar el régimen jurídico de las entidades sin fines lucrativos declaradas parcialmente exentas en el Impuesto de Sociedades, conforme al artículo 134 de su Ley reguladora.

A pesar de todo lo expuesto hasta aquí, interpretando el sentido de los términos de los artículos 6.4º y 7 de la Ley 49/2002, en su matiz diferenciador entre las rentas obtenidas en el ejercicio de explotaciones económicas exentas y la propia explotación económica declarada exenta y coordinándolo con lo establecido en su artículo 3.1º, referido a los fines de interés general que pueden promover las entidades sin fines lucrativos, nos permite entender que una cosa son los fines de interés general que debe perseguir una entidad sin fines lucrativos para ser considerada como tal, y otra, que dentro de los fines que la motivan y para el caso de que su consecución se lleve a cabo poniendo en funcionamiento una explotación económica, las rentas así obtenidas gocen de exención tributaria en el Impuesto sobre Sociedades. De este modo, es lógico que la enumeración de los fines de interés general que justifican la existencia de una entidad sin fines de lucro a los que se refiere el artículo 3.1º de la Ley 49/2002 sea más amplia que la de explotaciones económicas exentas de su artículo 7 y, por lo mismo, que entre las explotaciones económicas declaradas exentas en este último precepto, no queden comprendidas todas las posibles actividades a las que pueden dedicar sus fines altruistas las entidades sin fines lucrativos.

Así las cosas, podemos decir que en materia de entidades sin fines lucrativos, la norma tributaria se apropia de los requisitos reconocidos en la ley sustantiva de estas entidades para clarificar cuáles son los objetivos de interés general que justifican su caracterización como tales, pero se desliga de ella a la hora de declarar la exención de las rentas procedentes de sus actividades altruistas y procede selectivamente al resistirse a exentar, sin más, todas las que traigan causa del ejercicio de explotaciones económicas, escogiendo sólo algunas de ellas a tales efectos.

Por ejemplo, si una fundación se dedica a la prestación de servicios sanitarios a través de una explotación económica, las rentas que deriven de ella están exentas en el Impuesto sobre Sociedades por ordenarlo de este modo el artículo 7.2º de la Ley de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, pero si una fundación se dedica al desarrollo de la sociedad de la información por medio de una explotación económica (ordenando medios de producción para intervenir en el mercado), las rentas así

generadas sí quedan sujetas al Impuesto sobre Sociedades por no tratarse de actividad que sea declarada exenta en el artículo 7 de la Ley 49/2002 si se despliega en términos de explotación económica. Tendremos oportunidad de volver sobre esta idea al proceder al análisis particular del artículo 7 de la Ley y de las explotaciones económicas declaradas exentas a su amparo.

a) Ingresos exentos

a') Donativos y donaciones para la colaboración en los fines de la entidad. Especial referencia a convenios de colaboración y contratos de patrocinio publicitario

Las rentas exentas se estructuran en el artículo 6 de la Ley en cuatro apartados; en el primero de ellos queda comprendido un conjunto de ingresos que participan de la característica común de tratarse de ingresos procedentes de transmisiones lucrativas y la razón de su exención estriba en su destino, que guarda relación directa con los fines de interés general que justifican la constitución de estas entidades; se trata, en definitiva, de ingresos que pueden financiar los objetivos sociales perseguidos por la entidad y que no tienen el carácter de una contraprestación entendida en su sentido técnico-jurídico.

Nos encontramos, así, con los ingresos procedentes de donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, entre los que cabe incluir las aportaciones o donaciones en concepto de donación patrimonial realizadas en el momento de su constitución o en un momento posterior. También quedan incluidos en este concepto las ayudas económicas recibidas en virtud de convenios de colaboración empresarial de los regulados en el propio texto legal (artículo 25 de la Ley), así como las ayudas económicas realizadas a través de contratos de patrocinio publicitario en los términos señalados en la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

Tanto los convenios de colaboración empresarial, como los contratos de patrocinio publicitario, son acuerdos entre partes por los que las entidades sin fines lucrativos se comprometen a difundir las actividades desplegadas por el colaborador o el patrocinador a cambio de una retribución pecuniaria que la Ley se apresura a calificar como "ayuda económica", en su ánimo de despojar cualquier idea que pudiera reconducirla a la retribución por una contraprestación del servicio así realizado, susceptible, por lo tanto, de integrarse entre los resultados de una explotación económica.

La legislación precedente en esta materia, discernía —o, al menos, trataba de hacerlo— entre uno y otro tipo de acuerdos, entendiéndose que los contratos de patrocinio publicitario que tienen su régimen propio en el ordenamiento jurídico de la publicidad, en su realización no respondían, estrictamente, al ejercicio de actividades de interés general, sino de índole publicitaria; en tanto que los convenios de colaboración, aunque se movieran por ese mismo interés de con-

seguir la difusión frente a terceros de la personalidad del aportante, eran realizados en beneficio de las entidades sin fines de lucro.

Con la fórmula establecida en la Ley 49/2002, se acaba con lo que venía a ser una discriminación en el tratamiento de estos ingresos percibidos por las fundaciones y demás organizaciones de interés general, tratamiento discriminatorio que no estaba suficientemente justificado. Nos referimos al hecho de que mientras los ingresos procedentes de convenios de colaboración suscritos entre empresas y entidades sin fines lucrativos, tenían la consideración de rentas exentas para estas entidades por disponerlo así el artículo 49.4 de la Ley de Fundaciones, en tanto que para la sociedad colaboradora los gastos así contabilizados tenían el tratamiento de parcialmente deducibles en base de su Impuesto sobre Sociedades (artículo 68 de la Ley de Fundaciones); los ingresos consecuencia de contratos de patrocinio no se declaraban exentos para la fundación, pero sí tenían el carácter de gasto enteramente deducible de los ingresos en el Impuesto sobre Sociedades del patrocinador, lo que propiciaba, de hecho, de que dada la esencial identidad entre convenios de colaboración y contratos de patrocinio en cuanto a su naturaleza y a los objetivos que con ellos se perseguían, las empresas que desearan suscribir publicidad a través de una fundación, se mostraran más propensas a concertar contratos de patrocinio, que no, convenios de colaboración, todo lo cual, desde la perspectiva fiscal, redundaba de forma desfavorable para las entidades sin fines lucrativos.

Esta situación provocó que, tanto la doctrina científica, como la propia administrativa, se esforzaran por diferenciar las notas conceptuales entre uno y otro tipo de contratos¹⁵, llegando a la conclusión la segunda de ellas, a través de la Dirección General de Tributos –resolución de 9 de marzo de 1999–, de que la diferencia entre los convenios de colaboración y los contratos de patrocinio publicitario radicaba en que a través de los primeros la entidad colaboradora no satisface a una fundación el pago de un precio por la prestación de un servicio, sencillamente, porque de la empresa colaboradora no percibe bienes o servicios para su provecho y la entrega de aquellos ingresos lo ha sido con la finalidad estricta de que la fundación atienda a sus objetivos fundacionales, circunstancia que no era de apreciar en el caso de los contratos de patrocinio publicitario, en los que la difusión a terceros de la entidad patrocinada a cargo de la fundación que la da a la publicidad, sí constituye una prestación de servicios que se concreta en el interés inmediato del patrocinador de que su imagen se de a conocer a través de una fundación, por lo que la prestación de tales servicios ha de quedar gravada en el Impuesto sobre el Valor Añadido y la retribución de los mismos, por derivar del ejercicio de una explotación económica a cargo de la fundación, debía tener la consideración de renta sujeta a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

¹⁵ Por todos, *vid.* J.A. DEL CAMPO, *La fiscalidad de las Fundaciones...*, *op. cit.* págs. 453-460.

El criterio asentado por esta doctrina administrativa, parece que se ha trasladado en sus términos al texto de la Ley porque, si bien equipara en su tratamiento tributario en el Impuesto de Sociedades, para declararlas exentas, a las “ayudas económicas” recibidas por las entidades sin fines lucrativos procedentes, tanto de convenios de colaboración empresarial como de contratos de patrocinio publicitario, sólo las cantidades satisfechas consecuencia de estos convenios de colaboración, tienen el carácter de gasto deducible para la entidad colaboradora, afirmando, además, el texto legal que la difusión de la participación del colaborador en el marco de ese tipo de convenios, no constituye una prestación de servicios, con lo que se está considerando que no quedan sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. Así se desprende de lo establecido en el artículo 25 de la Ley de Régimen Fiscal Especial de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, que considera como tales convenios de colaboración empresarial, aquellos por los que una entidad de esta naturaleza, a cambio de una ayuda económica para la realización de sus actividades realizadas en cumplimiento del objeto o finalidad específica que la caracteriza, se compromete por escrito a difundir por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas entidades. Aclarando, seguidamente, que la difusión de la participación del colaborador en el marco del convenio establecido, no tiene el carácter de una prestación de servicios.

Como ya hemos indicado, el artículo 6.1º, letra a), de la Ley 49/2002, declara la exención en el Impuesto sobre Sociedades de las “ayudas económicas” percibidas por las entidades sin fines lucrativos como consecuencia de contratos de patrocinio publicitario concertados entre ellas y otras empresas; sin embargo, nada se dice en el texto legal a propósito del tratamiento fiscal que, tanto en el Impuesto sobre Sociedades para la empresa que patrocina la publicidad, como en el Impuesto sobre el Valor Añadido, merecen los contratos de patrocinio publicitario. Por aplicación de las normas generales de contabilidad a las que se remite el Impuesto sobre Sociedades para concretar la base imponible susceptible de gravamen, es posible colegir que tales ayudas económicas han de tener la consideración de gasto fiscalmente deducible de los ingresos que obtenga la sociedad que contrata la publicidad con la entidad sin fines lucrativos, pues no puede tener otra consideración que la de gasto publicitario conforme queda calificado en las normas del Plan General de Contabilidad, por lo que, en este extremo, la equiparación en su tratamiento fiscal entre tales ayudas económicas a cargo de empresas es total, tanto si las mismas traen causa de un convenio de colaboración empresarial, como si provienen de un contrato de patrocinio publicitario.

La diferencia entre uno y otro hay que buscarla en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, para el que los contratos de patrocinio publicitario continúan teniendo el carácter de una prestación de servicios sujeta al impuesto. Así cabe entenderlo de una lectura en sentido excluyente de lo establecido en el artículo 25 de la Ley de Régimen Fiscal Especial de las Entidades sin Fines Lucrativos, que sólo niega que tenga el carácter de una prestación de servicios para los convenios de colaboración empresarial.

La razón de este dispar tratamiento fiscal debemos buscarla en la interpretación hecha por la Dirección General de Tributos a propósito del carácter de estos contratos concertados entre empresas y entidades sin fines lucrativos, al considerar que cuando una empresa suscribe un convenio de colaboración con una fundación, está prestándole una ayuda económica concedida de forma totalmente gratuita, sin que el compromiso de difusión de la identidad del colaborador pueda considerarse como constitutivo de ninguna transacción entre la entidad sin fin lucrativo y el colaborador, en la que cupiera entender esa ayuda económica al modo de un precio o contravalor. No obstante, y sobre estos aspectos tributarios suscitados entre patrocinadores y colaboradores con entidades sin fines lucrativos, deberemos volver al realizar el comentario de las medidas fiscales contenidas en la Ley 49/2002 para la promoción del mecenazgo.

b') Cuotas de asociados, benefactores y colaboradores

Se trata del segundo bloque de ingresos exentos, en los que debe concurrir la circunstancia determinante —y cargada de lógica— de que el importe de estas cuotas no haya sido satisfecho en correspondencia con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta, porque en caso de que lo fuere ya no estaríamos en presencia de una “cuota” sino de la retribución de un servicio consecuencia de la puesta en funcionamiento de una actividad económica por parte de la entidad sin fines lucrativos; en suma, lo que la Ley 49/2002 quiere evitar es que se estén retribuyendo servicios a las fundaciones-empresa bajo la apariencia de las cuotas que satisfacen sus asociados.

La distinta nomenclatura de quienes son donantes de esas cuotas, corrige la deficiente formulación de la Ley de Fundaciones derogada, que al referirse a este tipo de cuotas hablaba de las aportadas por los asociados (artículo 49.1), figura propia de las asociaciones de interés general, pero que no tiene cabida en el ámbito, por ejemplo, de las fundaciones, en donde, técnicamente hablando, no existe el asociado sino el benefactor, o en algunos casos, el colaborador, especie de órgano previsto en los Estatutos de las fundaciones a quien se dirigen en señal de consulta y que, en algunos casos, le habilita para disfrutar en mejor condición que otros asociados de la obra asistencial a la que se dirige la fundación.

c') Subvenciones

Como tercer ingreso exento de tributación en el Impuesto de Sociedades, declara la Ley a las subvenciones, salvo que se destinen a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas. Ciertamente, la subvención supone una transmisión gratuita de dinero, por lo que pudiera entenderse que su carácter de ingreso exento ya le viene dado a través de las donaciones y donativos que pudieran recibir las entidades sin fines lucrativos a los que con carácter general se refiere la letra a) de este artículo 6.1º. Siendo esta apreciación correcta, es lo cierto que las subvenciones a pesar de gozar de la naturaleza de las transmisiones lucrativas, presentan unos perfiles singulares que las hacen merecedoras de un tratamiento diferenciado en la Ley.

Por tales, debemos entender toda disposición gratuita de fondos públicos realizada por un ente público en favor de personas o entidades de carácter público o privado, para el fomento de una actividad de utilidad o interés social; de ahí, que vengan caracterizadas por la fuente de procedencia de la subvención –ha de tratarse de un ente público– y por el destino que se haga con sus fondos. Por este último motivo, la Ley 49/2002 especifica que cuando el montante de una subvención percibida por una entidad sin fines lucrativos se destine a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas, la cantidad subvencionada saldrá del ámbito de la exención de los ingresos de esas entidades, para quedar sujeta a gravamen. Por tanto, no está demás la especificación formulada en la letra de la Ley, para evitar una práctica, en otros tiempos común en este ámbito, consistente en que las subvenciones realizadas con la finalidad de coadyuvar a las fundaciones en el cumplimiento de sus objetivos de interés general, se desviarán hacia el fomento de otras actuaciones mercantiles propiciadas por la fundación y ajenas a sus fines propios.

No obstante, parece que la letra de la Ley ha sido sumamente restrictiva, al condicionar el reconocimiento del beneficio fiscal, solamente, para las subvenciones que se destinen a la financiación de las actividades económicas exentas, porque hubiere sido más generosa y amplia en su ámbito de aplicación, si se hubiera condicionado el destino de la subvención para el conjunto de los objetivos fundacionales o estatutarios que sean propios de las entidades sin fines lucrativos. Ya apuntamos líneas atrás, y matizaremos seguidamente que, de entre los objetivos de interés general que se proyecten como propios de una entidad sin fines lucrativos y realizables mediante una explotación económica, el artículo 7º de la Ley 49/2002, sólo declara la exención de un número reducido de explotaciones económicas desplegadas en tales menesteres, por lo que sólo las subvenciones que se destinen a la financiación de las explotaciones económicas exentas, serán las que, a su vez, gocen del beneficio de la exención.

Junto a la idea que se acaba de exponer, no deja de resultar paradójico que la subvención obtenida y empleada en la financiación de los objetivos de interés general por parte de una entidad sin fines lucrativos, objetivos que se alcanzan interponiendo una explotación mercantil, no tengan el carácter de renta exenta a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, y que esa misma subvención invertida en títulos de renta fija susceptibles de incrementar los ingresos con los que cuenta la entidad sin fines lucrativos para la consecución de sus objetivos, tenga el carácter de una renta exenta de gravamen por no haber sido destinado al fomento de una explotación económica no exenta.

b) Rentas procedentes del patrimonio

La Ley declara la exención de todas las rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad sin fines de lucro y por si alguna duda quedara al respecto, matiza que entre ellas quedan comprendidas los dividen-

dos y participaciones en beneficios de sociedades, como también, los intereses, cánones y alquileres.

Quizá hubiere sido técnicamente más correcto la referencia a que la exención se predica de las rentas provenientes de "la dotación patrimonial" de la entidad, entendida como el conjunto de bienes y derechos que estén afectos al cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, porque fuera de ella, ni es posible hablar en sentido estricto de un patrimonio disponible por parte de la entidad sin fines lucrativos, ni puede existir otro a los efectos de su exención tributaria que el constituido por los bienes y derechos integrados en su dotación patrimonial.

También debemos recordar que la Ley 49/2002 aporta como novedad la superación tradicional a que las entidades sin fines lucrativos fueran partícipes en el capital de entidades mercantiles y no sólo les permite su participación en sociedades de capital sino que, además, declara la exención de las rentas procedentes de esta fuente de recursos.

Los recelos contraídos en relación con la prohibición de que las entidades sin fines lucrativos participaran en el capital de sociedades mercantiles, han provenido, tradicionalmente, de una doble vía. Por un lado, de la legislación específica reguladora de su régimen sustantivo, que ha mirado con reticencias la susceptibilidad de una responsabilidad universal de las fundaciones y demás entidades sin fines lucrativos a través de su participación mayoritaria en sociedades de capital que pondría en riesgo sus objetivos de interés general y la propia dotación patrimonial. Pero de otro, también el legislador tributario se ha mostrado interesado en recortar esa posibilidad, movido porque los incentivos fiscales establecidos para estas entidades pudieran servir de cobertura para el ejercicio de una explotación económica creada al amparo de su participación mayoritaria en sociedades mercantiles.

Este modo de entender el problema, ha venido volviendo la mirada a la realidad constatada de que en el ámbito de las fundaciones, muchas de las que fueran constituidas al amparo de su ley sustantiva, sustentaban su financiación y la realización de sus fines de interés social sobre la base de una participación mayoritaria o de control en entidades mercantiles¹⁶.

Como en otras oportunidades ya apuntadas en este ámbito de las entidades sin ánimo de lucro, el celo del legislador por evitar que se distorsionen los objetivos específicos que motivan la creación de estas entidades, impide atender a su verdadera naturaleza y razón de ser, por lo que en lugar de crear toda una suerte de trabas legales para impedir que estas organizaciones actúen en el mundo mercantil o pongan en riesgo los fines y objetivos que las caracterizan, hubiere sido más fructífero volver la mirada sobre el necesario control que

¹⁶ Así lo reconocía J. ZORNOZA en su trabajo "El nuevo régimen fiscal de las fundaciones: aspectos prácticos", Centro de Fundaciones, *Encuentro de Fundaciones*, celebrado en Toledo los días 25 y 26 de abril de 1995.

debe ejercerse para que los ingresos obtenidos por las entidades sin fines lucrativos, cualquiera que sea su fuente de procedencia, se reinvierta en los fines de interés general perseguidos por la entidad, porque guiados por este objetivo se hubieran limado muchas de las fronteras que se quisieron imponer en este campo. Como tuvo oportunidad de señalar el Tribunal Supremo en sentencia de 16 de septiembre de 1998, "la recta interpretación del requisito legal de que la titularidad de las participaciones coadyuve al mejor cumplimiento de los fines fundacionales es la de que por la escritura fundacional, por las reglas de los estatutos, o por conexión de éstos con las normas legales por las que se rija la fundación, esté asegurado que los rendimientos o los eventuales incrementos patrimoniales que se deriven de las participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles no puedan destinarse a otras finalidades que las propias de la fundación".

Consciente de la situación descrita, la Ley de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines de Lucro y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, no sólo no prohíbe la participación de estas entidades en el capital de las sociedades mercantiles, sino que declara su exención tributaria, probablemente, al considerar que como quiera que el montante de sus ingresos, cualquiera que sea su naturaleza y procedencia, debe quedar reinvertido en los fines de interés general que han promovido la constitución de la entidad, está de más recortar el comportamiento de las entidades sin fines de lucro que intervienen en el capital de las sociedades mercantiles. Con esta medida, entendemos, que no sólo se lleva al ámbito de la racionalidad el tratamiento de esta situación, sino que se va a incentivar la participación de estas entidades en el accionariado de las sociedades mercantiles, y con ello también, se estará fortaleciendo la consecución de los fines altruistas que le son propios.

c) Las derivadas de adquisiciones y transmisiones, cualquiera que sea su título

El apartado 3º del artículo 6 de la Ley 49/2002, declara exentas las rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

La amplitud de esta exención se entiende mejor si se contrasta con el tratamiento que recibían los incrementos de patrimonio realizados por entidades sin fines lucrativos antes de la entrada en vigor de la vigente Ley y se compara, también, con el que reciben actualmente para estas mismas entidades acogidas al régimen de las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 52 de la derogada Ley 30/1994, concedía a las fundaciones la exención de los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en las transmisiones onerosas de elementos patrimoniales del inmovilizado, cuando el producto así obtenido fuera objeto de reinversión en bienes de las mismas carac-

terísticas y destinados a los fines relacionados con las actividades exentas. Actualmente, la exención lo es atendiendo a cualquier incremento de patrimonio, ya provenga de una transmisión onerosa, ya lucrativa, y con independencia de la naturaleza de los bienes que se transmitan o adquieran. Del mismo modo, la Ley 49/2002 no exige el requisito de la reinversión, pues como quiera que estas entidades sin fines lucrativos especialmente protegidas quedan obligadas a reinvertir el 70 por 100, como mínimo, de los ingresos del ejercicio, carece de sentido el rigor de la reinversión de los incrementos patrimoniales. Es el momento de recordar que, pese a ello, el artículo 3.2º de la Ley 49/2002 cuando establece ese porcentaje de reinversión en los fines de interés general de la entidad, advierte que para su cómputo no se tomarán en consideración las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, aunque en este caso se obliga a la reinversión del importe obtenido en otros inmuebles en los que concurra la circunstancia señalada.

Por lo que se refiere al régimen de las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades, la exención de los incrementos patrimoniales se predica de los derivados de adquisiciones y transmisiones efectuadas a título gratuito, siempre que se hallan realizado en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, y de aquellos otros puestos de manifiesto como consecuencia de transmisiones de carácter oneroso de bienes afectos a la realización de los fines de interés general y a condición de su reinversión en esos mismos objetivos; en este caso, el plazo que se otorga para reinvertir comprende desde el año anterior a la entrega de bienes o de su puesta a disposición y los tres años posteriores, estableciéndose el deber de mantener la inversión en el patrimonio de la entidad durante siete años.

d) Otras rentas exentas

A modo de cláusula de cierre, la Ley 49/2002 señala otro tipo de rentas exentas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades para abarcar aquellas otras que, si bien no se han obtenido directamente por las entidades sin fines lucrativos, le hayan podido ser objeto de imputación de conformidad con los criterios señalados en la Ley del Impuesto sobre Sociedades; a esos efectos, el artículo 6. 5º declara exentas de gravamen “las [rentas] que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo”¹⁷.

¹⁷ Se trata de una modificación introducida en el Congreso de los Diputados al Proyecto de Ley; modificación incorporada merced a una enmienda presentada por el Grupo Parlamentario de Coalición Canaria (enmienda número 57, Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, núm. 106-9, de 24 de octubre de 2002).

D. Explotaciones económicas exentas. Contraste con la normativa precedente

Las explotaciones económicas exentas en el Impuesto sobre Sociedades quedan recogidas en el artículo 7 de la Ley 49/2002. Se trata de una enumeración cerrada en la que, fuera de las allí descritas, no es posible invocar la exención de las rentas procedentes de aquellas otras explotaciones económicas de las que sean titulares las entidades sin fines de lucro, aún cuando tengan como objetivo principal la satisfacción de los intereses generales que justifican sus objetivos estatutarios o fundacionales, lo que significa que, al margen de las explotaciones declaradas expresamente exentas en este artículo 7, todas aquellas rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos en el ejercicio de una explotación económica están sujetas a tributación en el Impuesto sobre Sociedades, incluyendo las rentas derivadas de ese tipo de actividades mercantiles así organizadas en la prosecución de sus fines fundacionales. Creemos, por ello, que este artículo 7 es un precepto clave para entender el alcance del tratamiento tributario dispensado para este tipo de organizaciones por la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

Así lo entendemos porque, como ya se ha venido apuntando a lo largo de este estudio, actualmente, las entidades sin fines lucrativos están abocadas al desarrollo de sus fines altruistas a través de la puesta en funcionamiento de explotaciones económicas, por lo que el incentivo fiscal más atractivo que la Ley presenta para estas entidades, es, sin duda, el de la exención de las rentas así obtenidas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, de donde, si la Ley restringe el ámbito de las explotaciones económicas cuyas rentas van a ser expresamente declaradas exentas, de forma indirecta, está restringiendo el acceso de las entidades sin fines lucrativos a un régimen de exención, prácticamente total, en el ámbito del impuesto y, por lo mismo, está actuando selectivamente al escoger, entre los fines de interés general que pueden motivar la constitución de estas entidades aquellos que, conforme a criterio de la propia Ley, son más dignos de protección, desechando a los restantes que, bien por ser explotados a través de formas mercantiles, bien por tratarse de actividades a las que no se les reconoce la exención, se ven excluidos del régimen fiscal especial que la Ley diseña.

Para comprender mejor nuestro punto de vista, debemos poner en conexión los apartados 1º y 3º del artículo 3 de la Ley 49/2002 con el artículo 7 de ese mismo texto legal, y nos damos cuenta de que para que una entidad sin fines lucrativos reciba el tratamiento fiscal especial que en ella se prevé, tiene que seguir unos objetivos que la Ley califica de interés general (artículo 3.1º), pero al mismo tiempo, se le prohíbe el ejercicio de explotaciones económicas ajenas a los objetivos que constituyan sus fines fundacionales, sin perjuicio de que les esté permitido desarrollar alguna explotación económica al margen de sus objetivos estatutarios siempre que el importe neto de su cifra de negocios no exceda del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

Cuando llegamos al análisis de cuáles son esas actividades exentas que se pueden ejercer a través de una explotación económica por las entidades sin fines de lucro, advertimos que entre ellas no se encuentran todas las que quedaban albergadas en el compendio de fines de interés general descritos en el artículo 3.1°. La conclusión a la que se llega, es clara; la Ley fiscal sólo incentiva alguno de los objetivos de interés general perseguidos por entidades sin fines lucrativos para que sean desplegados a través de una explotación económica, por lo que es interesante pasar revista a los que quedan protegidos en los términos indicados, habida cuenta también, de que en el ámbito de las exenciones tributarias las normas que las regulan han de ser interpretadas en sus términos estrictos.

El artículo 7 de la Ley 49/2002 establece las rentas que, procedentes de explotaciones económicas, quedan exentas de tributación en el Impuesto sobre Sociedades, siempre que se desarrollen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica, lo que significa, por ejemplo, que las rentas obtenidas por una fundación, procedentes de una explotación económica para la asistencia sanitaria, sólo estarán exentas en el Impuesto sobre Sociedades si la actividad de asistencia sanitaria se desarrolla en el marco de la finalidad específica perseguida por la entidad sin fin lucrativo de que se trate.

Pues bien, en un afán sistemático, encontramos un primer bloque de entidades económicas exentas cuyo denominador común es su dedicación a la prestación de servicios (de asistencia social e inserción social; de hospitalización o asistencia sanitaria, y de carácter deportivo). Un segundo bloque podríamos encuadrarlo atendiendo a aquellas explotaciones económicas desplegadas por entidades sin fines lucrativos que se dedican al fomento de la enseñanza, la cultura y la investigación. Y un tercer bloque, en el que incluimos a las restantes explotaciones económicas con difícil denominador común, entre las que nos permitimos destacar las que tengan carácter auxiliar de las que cumplan con los fines estatutarios y las de escasa relevancia.

Dentro del primer bloque que hemos conformado atendiendo al genérico aglutinador de tratarse de explotaciones económicas titularidad de entidades sin fines lucrativos para la prestación de servicios, la Ley clasifica un primer subgrupo de amplio espectro, comprensivo de aquellas explotaciones económicas para la prestación de servicios de asistencia social y de inclusión social en el que, conforme aclara el texto legal, deben quedar incluidas las actividades auxiliares o complementarias de las mismas, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte. Entre las prestaciones de servicios de asistencia social que se pueden realizar por las entidades sin fines lucrativos a través de explotaciones económicas cuyas rentas están exentas en el Impuesto de Sociedades, encontramos, las de protección a la infancia y a la juventud; asistencia a la tercera edad; asistencia a personas con discapacidad, incluida la explotación de granjas, talleres y centros especiales en las que desarrollen su trabajo; asistencia a minorías étnicas; asistencia a refugiados y asilados; asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes;

asistencia a personas con cargas familiares no compartidas; asistencia social comunitaria y familiar; asistencia a ex reclusos; asistencia a alcohólicos y toxicómanos, y cooperación para el desarrollo.

Entre las explotaciones económicas desplegadas por las entidades sin fines lucrativos cuyos rendimientos se declaran exentos en la prestación de servicios de inclusión social, la Ley recoge, las de asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos; las de reinserción social y prevención de la delincuencia, y las de inclusión social de otras personas reseñadas en los restantes apartados de este número 1º del artículo 7.

Como dijimos, también están exentas las explotaciones económicas desplegadas por las entidades sin fines lucrativos en la prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo entre ellas las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte (apartado 2º de este artículo 7).

Finalmente, la Ley declara exentas a las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que la prestación de esos servicios esté relacionada con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales (apartado 10º del artículo 7).

En un segundo bloque de explotaciones económicas exentas de las que pueden ser titulares las entidades sin fines lucrativos, hemos clasificado todas aquellas que se relacionan con el fomento de la educación, la cultura y la investigación en términos amplios. Incluimos ahí, las explotaciones económicas para la investigación científica y el desarrollo tecnológico (apartado 3º); las explotaciones económicas de los bienes declarados de Interés Cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como los museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, en cuanto se facilite su acceso al público (apartado 4º); las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, o circenses (apartado 5º); las explotaciones económicas consistentes en la organización de conferencias, coloquios, cursos o seminarios (apartado 8º), y las explotaciones económicas de edición de libros, revistas, folletos y material audiovisual (apartado 9º).

Finalmente, en un tercer bloque hemos recogido todas aquellas actividades realizadas por entidades sin fines lucrativos de difícil clasificación bajo un denominador común, como son las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares (apartado 6º); las explotaciones económicas de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad; educación compensatoria y educación permanente y de adultos, así como las de enseñanza y las de forma-

ción profesional, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido (apartado 7º), y las explotaciones auxiliares y las de escasa relevancia, sobre las que pasamos a hacer un breve comentario (apartados 11º y 12º).

Dice el apartado 11º del artículo 7 de la Ley 49/2002 que están exentas en el Impuesto sobre Sociedades, las rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos que deriven de explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fin de lucro.

El precepto debe ser interpretado en sus términos para evitar el lugar de la confusión, porque una lectura apresurada del mismo pudiera llevarnos al equívoco de entender que mientras los rendimientos procedentes de la explotación económica desplegada en la consecución de los objetivos fundacionales de interés general no amparada en el ámbito de los supuestos de exención tasados por el artículo 7.1º de la Ley quedaría sujeta a gravamen, los rendimientos de la explotación económica auxiliar o complementaria de ésta resultarían exentos conforme a lo establecido en este apartado 11º de ese mismo precepto. No es ese el sentido de sus términos; lo que se está exentando de gravamen en el apartado 11º del artículo 7 es la explotación económica auxiliar o complementaria de una actividad realizada en el ejercicio de los objetivos fundacionales perseguidos por la entidad sin fines lucrativos, actividad que no se desarrolla bajo la fórmula de una explotación económica. Dicho en otros términos, siempre que los objetivos fundacionales de la entidad sin fines lucrativos se consigan en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas, las constituidas y desarrolladas como explotaciones económicas auxiliares o complementarias de la principal tributarán en el Impuesto sobre Sociedades, porque el sentido de la exención de estas explotaciones auxiliares sólo queda referido a las que se desarrollen como complemento, bien de una explotación exenta, bien de actividades —entendemos que no desplegadas a través de formas mercantiles de producción— relacionadas directamente con los objetivos de interés general perseguidos por estas organizaciones.

Así por ejemplo, si una entidad sin fines de lucro dedicada a la investigación científica ejerce esta actividad bajo la forma de una explotación económica, por ejemplo, a través de una sociedad mercantil, y los resultados obtenidos en el curso de sus tareas investigadoras los publica en libros que coloca en el mercado, la edición y venta de estos libros puede entenderse como actividad económica de carácter auxiliar a la principal que constituye su fin estatutario o su objeto fundacional y que está declarada expresamente exenta en el apartado 3º del artículo 7 de la Ley, porque la explotación principal también goza del beneficio de la exención. Por lo mismo, si tomamos como ejemplo el caso de una fundación que tiene como objeto la edición de libros y revistas, dedicándose al propio tiempo a su distribución y venta en librería, cabe considerar que las actividades económicas desplegadas en las tareas de distribución y venta de los libros editados por esa fundación, constituye actividad auxiliar de la que se

configura como su objeto fundacional y que se halla, igualmente, exenta en virtud de lo establecido en el artículo 7. 9º de la Ley ¹⁸. En cambio, una fundación que persiga como objetivo estatutario la defensa de los principios democráticos y para su logro se organiza bajo una forma mercantil, y en la difusión de sus objetivos fundacionales, edita libros y revistas como complemento de su actividad principal, como quiera que la actividad fundacional se realiza bajo la forma de una explotación económica no exenta, la actividad auxiliar de aquella -la venta de libros y revistas- tampoco gozará de la exención declarada en el apartado 11º de este artículo 7 de la Ley.

Naturalmente, estas explotaciones económicas auxiliares de la actividad principal desplegada por la entidad sin fin de lucro, cuyas rentas se declaran exentas en el Impuesto sobre Sociedades, hay que considerarlas distintas de las que con carácter específico ya han quedado reseñadas en los apartados 1º y 2º de este artículo 7, al declarar la exención de las explotaciones económicas de servicios de asistencia social e inserción social y por la prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria.

La Ley 49/2002 delimita también el carácter auxiliar o complementario de estas explotaciones económicas ligadas a la actividad de interés general perseguida por la entidad, señalando en el párrafo segundo de este artículo 7.11º, que no tendrán tal consideración aquellas en que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de tales explotaciones económicas auxiliares o complementarias, exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad. En una interpretación razonable del precepto, hay que entender que este límite porcentual no rige para las explotaciones auxiliares que se citan expresamente en el mismo en relación con la prestación de servicios de asistencia social e inserción social y las de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, respecto de las cuales, no existe inconveniente, a los efectos de la exención, que el importe neto de su cifra de negocios supere el porcentaje que la Ley fija.

Asimismo, la Ley declara la exención en el Impuesto sobre Sociedades de las explotaciones económicas de escasa relevancia, entendiendo por tales, aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en su conjunto 20.000 euros.

¹⁸ Por lo demás, a propósito de la actividad descrita en el artículo 7º, apartado 9º, de la Ley "explotaciones económicas de edición de libros, revistas, folletos y material audiovisual", hay que entender que no constituye en sí misma una actividad principal, susceptible de ser tenida como el fin de interés general perseguido por una entidad sin fin de lucro, o en el objeto fundacional de una fundación, porque ese tipo de explotaciones económicas hay que entenderlas siempre consecuencia del desarrollo de actividades encaminadas al cumplimiento de fines de interés general; de no ser así, cualquier empresa editorial adoptaría la forma de fundación para beneficiarse de las ventajas fiscales de la Ley, sin perder, no obstante, su carácter de entidad mercantil e interviniendo con deslealtad en el sector. De cualquier forma, la Ley evita este tipo de conjeturas, cuando en el párrafo segundo de este mismo apartado aclara que no se considera que la explotación económica tiene carácter auxiliar cuando el importe neto de la cifra de negocios correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad sin fines de lucro.

Llegados aquí, consideramos de interés volver la mirada a la legislación precedente en la materia, en particular, al artículo 48 de la derogada Ley de Fundaciones, que al delimitar el ámbito de exención decía: "Las entidades que cumplan los requisitos previstos en las secciones anteriores, gozarán de exención en el Impuesto sobre Sociedades por los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, así como por los incrementos patrimoniales derivados tanto de las adquisiciones como de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica". En su apartado 2, advertía que los resultados obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas quedarían gravados en ese impuesto, sin perjuicio de que la exención anterior se extendiera a estas rentas previo reconocimiento de la misma por el Ministerio de Hacienda a solicitud de la interesada, que la Ley condicionaba a que las explotaciones económicas productoras de rentas, coincidieran con el objeto fundacional de la entidad. Previamente, es necesario recordar también, el artículo 42.2 de la Ley de Fundaciones negaba el carácter de entidad sin fines lucrativos susceptibles de disfrutar de los beneficios fiscales que describía la Ley, a aquéllas cuya actividad principal consistiera en el ejercicio de actividades mercantiles.

Según estos preceptos, las entidades sin fines lucrativos reconocidas como "fundación-empresa", esto es, las que desplegaran sus objetivos de interés general bajo forma mercantil, quedaban radicalmente excluidas de los beneficios fiscales que la Ley preveía; junto a ello, se partía de un principio general de reconocimiento de la exención en el Impuesto sobre Sociedades de las rentas obtenidas por las fundaciones en el ejercicio de aquellas actividades realizadas con fines de interés general y cuando éstas se llevaban a cabo bajo la forma de una explotación económica -intervención en el mercado de producción de bienes y servicios con asunción de riesgo-, siempre que su objeto guardara relación directa con el perseguido por la fundación; exención tributaria que requería el reconocimiento previo por el Ministerio de Hacienda a petición de la fundación interesada.

Conforme a su vigente tratamiento, la Ley 49/2002 se desentiende de que las entidades sin fines lucrativos cumplan sus fines de interés general bajo forma mercantil y, en cambio, fija, dentro de las actividades de interés general a desarrollar por las entidades sin fines lucrativos, aquellas que pueden ser ejercidas mediante explotaciones económicas exentas a las que les puede resultar de aplicación el régimen fiscal especial que la Ley diseña, pero como su relación es más restringida que la recogida en el artículo 3º.1º de la Ley a propósito de los fines de interés general que pueden perseguir las entidades sin fines de lucro, llegamos a la conclusión de que el actual marco de exención en el Impuesto sobre Sociedades para las actividades de interés general desplegadas por una entidad sin fin lucrativo al abrigo de una explotación económica, es más restringido que el recogido en la legislación precedente, máxime, si consideramos que, conforme a las disposiciones derogadas, las rentas derivadas para una fundación de una explotación económica que coincide con los objeti-

vos de interés general por ella perseguidos, era posible que se les reconociera el régimen de las rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades previa petición a los órganos competentes del Ministerio de Hacienda.

Con todo, no queremos llevar al ánimo del lector de estas páginas, la idea de que las entidades sin fin de lucro van a tributar por el Impuesto sobre Sociedades en razón a aquellas rentas obtenidas en el ejercicio de sus actividades de interés general desplegadas al margen de una explotación económica, porque como ya venimos anunciando, tales rentas recibirán el tratamiento de las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades, conforme se desprende de la lectura del artículo 134 de la Ley reguladora del impuesto, según versión dada al mismo por la Disposición Adicional Segunda, número 5, de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo. Sobre este particular, nos extendemos más adelante.

E. Determinación de la base imponible

Dice el apartado 1 del artículo 8 de la Ley 49/2002, que en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas, precisando seguidamente, qué gastos no son deducibles específicamente para estas entidades, con independencia de los que con carácter general se declaran como tales en el artículo 14 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades que, debemos recordarlo ahora, resulta ser de aplicación subsidiaria por disponerlo así el artículo 5 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

Es de destacar la simplificación operada en el sistema de determinación de la base imponible para las entidades sin fines lucrativos de primer nivel o especialmente protegidas, debido al carácter excluyente de las rentas que deben integrarse en esa magnitud, porque sólo deben hacerlo, según el precepto comentado, las que provengan de explotaciones económicas no exentas, o lo que es igual, las obtenidas por estas entidades realizando 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 y no se encuentren expresamente declaradas exentas en el artículo 7 de la Ley, lo que significa que aquellos ingresos derivados del ejercicio de las actividades que constituyan sus objetivos sociales obtenidos sin poner en práctica formas de explotación económica, no formarán parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Con este procedimiento seguido para la determinación de la base imponible, se abandona el tradicional sistema de acudir a una suma algebraica de ingresos, para atender al resultado contable de la explotación económica no exenta desplegada por la entidad sin fines lucrativos, resultado contable que deberá corregirse

con los ajustes fiscales previstos en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades; al propio tiempo, y como quiera que los ingresos procedentes de su patrimonio, cualquiera que sea su carácter o naturaleza, se han declarado exentos en el artículo 6.2º, en el procedimiento seguido para la determinación de la base imponible, desaparece la referencia a las reducciones previstas para los casos en que la base se conformara por la integración de rendimientos del capital mobiliario, con lo cual, el sentido de simplificación que caracteriza a este precepto en la determinación de la base imponible, se acentúa sobremanera.

Tal parece que la Ley se ha inclinado por la fórmula reivindicada tiempo atrás por los tratadistas del régimen sustantivo de las fundaciones y demás entidades sin fines lucrativos, en el sentido de que al concretar su sistema de tributación en el Impuesto sobre Sociedades se optara por una selección de los ingresos que debían integrar la base imponible, para los que se reservaba, también, un tipo de gravamen ínfimo. En efecto, el carácter excluyente de las rentas que deben integrar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades permite llegar a varias conclusiones, algunas de las cuales ya han quedado reseñadas a lo largo de estas páginas. La primera en su orden, nos lleva a estimar que los resultados económicos que traen causa de las actividades desarrolladas por las entidades sin fines lucrativos en la consecución de sus objetivos fundacionales, siempre que se hayan realizado prescindiendo de una estructura empresarial, no pasan a integrar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, lo que en la práctica equivale a su consideración como ingresos no sujetos a gravamen. Así cabe deducirlo de la literalidad del artículo 8.1, cuando ordena que en la base imponible sólo se integrarán las rentas procedentes de explotaciones económicas no exentas, por lo que, insistimos, cualquier otro ingreso obtenido por una entidad sin fines lucrativos que no derive del ejercicio de una actividad empresarial, no pasa a conformar esa magnitud, lo que equivale a su no consideración como renta susceptible de gravamen aunque, técnicamente hablando, no sea ésta la calificación que proceda para ese tipo de ingresos.

La Ley da respuesta adecuada a una reivindicación constante de los teóricos de este ámbito de estudio, en el sentido de que los ingresos obtenidos por las fundaciones en el ejercicio de sus fines estatutarios y en la medida en que se reinvierten en su consecución, debían permanecer al margen del Impuesto sobre Sociedades¹⁹.

La segunda conclusión que nos permite alcanzar la lectura del artículo 8 de la Ley 49/2002 es que, de nuevo, se pone de manifiesto la importancia de los artículos 6 y 7 de su texto normativo en la medida en que su mandato es determinante, por exclusión, de las rentas que deben integrar la base imponible de las entidades sin fines lucrativos. De modo que, todas aquellas rentas que traigan causa del ejercicio de explotaciones económicas declaradas expresamente

¹⁹ Vid. a propósito de este tema la opinión de J. A. DEL CAMPO, *op. cit.* págs. 303-306.

exentas en el artículo 7 de la Ley, incluyendo entre ellas las derivadas del arrendamiento inmobiliario que no tiene el carácter de una explotación económica, de conformidad con lo establecido en el artículo 3.3º, último párrafo, no pasarán a formar parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Naturalmente, las rentas a las que se refiere el artículo 6 tampoco integran la composición de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no sólo por su declaración de rentas exentas, sino también porque no tienen su fuente de procedencia en el ejercicio de una explotación económica.

Una aclaración es necesario hacer llegados a este punto en la determinación de la base imponible. Acabamos de señalar que la Ley ordena que sólo se integrarán en la base imponible las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas y debemos recordar que entre los requisitos concurrentes en las entidades sin fines lucrativos para poder optar por el régimen fiscal específico que diseña para ellas la Ley 49/2002, se exige que la actividad realizada no consista en el ejercicio de explotaciones económicas ajenas a los objetivos que constituyan sus fines estatutarios o fundacional, sin que a los efectos de la exigibilidad de ese requisito, se considere que una entidad sin fines lucrativos desarrolla una explotación económica cuando el importe neto de la cifra de negocios correspondiente a las que lleve a cabo, no supera el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad; pues bien, el cumplimiento de este requisito por una determinada entidad sin fines lucrativos, no significa, como es evidente, que esta entidad goce de exención en el Impuesto sobre Sociedades por las rentas obtenidas por la explotación económica no exenta que se ajusta al límite porcentual indicado, porque aún replegándose al requisito que la Ley le marca para acceder a un régimen fiscal privilegiado, en la explotación económica desarrollada por esa entidad no concurre la condición de explotación económica de las que se declaran exentas en el artículo 7 de la Ley, por lo que sus rentas, aún encontrándose en el límite porcentual establecido en el artículo 3.3º, deben pasar a integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Dicho en otros términos, la observancia del requisito establecido en el artículo 3.3º de la Ley 49/2002 para la aplicación de los beneficios fiscales especiales que en ella se describen para una entidad sin fines lucrativos, no determina la eliminación del gravamen de las rentas obtenidas en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas que se ajustan al límite porcentual señalado, referido al importe neto de su cifra de negocios y comparado con la totalidad de los ingresos obtenidos por dicha entidad. De este modo, es posible apreciar la diferencia entre los requisitos sustantivos que la Ley 49/2002 establece para el disfrute de los beneficios fiscales por parte de las entidades sin fines lucrativos y su específico régimen tributario.

Dice también el artículo 8.2 de la Ley que, además de los gastos no deducibles a los que con carácter general se refiere el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, también recibirán ese tratamiento los gastos imputables a las rentas exentas y las cantidades destinadas a la amortización de ele-

mentos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen; así como las cantidades que constituyan aplicación de resultados.

La no consideración como gasto deducible en base imponible de los que resulten imputables a las rentas exentas, es una regla que ha de ser entendida en razón de reciprocidad, dado que si las rentas que han podido originar tales gastos no se encuentran gravadas por el impuesto, tampoco pueden tener el carácter de deducible los gastos ocasionados con motivo de la realización de esas rentas. Sin embargo, se plantea el problema de ciertos gastos que debe afrontar la entidad sin fines lucrativos cuyo origen hay que buscarlo, tanto en la obtención de rentas exentas como en la realización de rentas derivadas de una explotación económica no exenta. El ejemplo característico lo encontramos en los llamados gastos de organización y de funcionamiento en instalaciones propias de la entidad sin fines lucrativos, que sufragan tanto el mantenimiento de la actividad propia de la entidad sin fines de lucro, como el de la actividad que se desarrolla en el ejercicio de una explotación económica. En tales casos, ordena la Ley que estos gastos parcialmente imputables a rentas no exentas serán objeto de deducción en la base imponible en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad. Ni qué decir tiene, que con esta fórmula se está obligando a las entidades sin fines lucrativos a llevar una doble contabilidad de ingresos y gastos; una que debe quedar referida al conjunto de las operaciones que gocen de exención tributaria, y otra que determine ingresos y gastos de la explotación económica no exenta de gravamen.

Esta misma es la solución que adopta la Ley 49/2002 para las cantidades destinadas a la amortización de los elementos patrimoniales, en el particular caso de aquellos elementos que sirven de soporte para los fines altruistas de la entidad y al mismo tiempo, para el ejercicio de una explotación económica no exenta, porque no será objeto de deducción la amortización realizada en la parte que, proporcionalmente, corresponda al elemento amortizable afecto a los fines de interés general perseguidos por la entidad y realizados al margen de cualquier explotación económica.

Finalmente, la Ley, en este artículo 8, considera como gasto no deducible las cantidades que constituyan aplicación de resultados, y en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas. Significa ello, que las cantidades destinadas por la entidad sin fines lucrativos a los objetivos de interés general que la presiden, no pueden tener, nunca, la consideración de gasto a deducir en base imponible por tratarse de rentas gravadas por el impuesto en el momento de su obtención; en consecuencia, dado que por imperativo legal, las entidades sin fines lucrativos deben destinar, al menos, el 70 por 100 de sus resultados económicos (tanto de los procedentes de actividades económicas exentas y no exentas, como de los restantes ingresos que pudiera percibir) a los fines de interés general que las promueven, y el resto ha de reinvertirse en su dotación patrimonial, la aclaración del artículo que comentamos, significa que ese porcentaje -que, indefectiblemente, proviene de la aplicación de resultados-

no tendrá nunca la consideración de gasto a deducir de los ingresos en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Esta fórmula ha venido siendo empleada tradicionalmente en la legislación tributaria propia de estas entidades y quedaba justificada por el hecho de que el Impuesto sobre Sociedades sujeta a gravamen las rentas en el momento de su obtención, por lo que el destino de las mismas a los fines de interés general perseguidos por una entidad de estas características, no le hace perder su condición de renta gravada, en cuanto renta obtenida por la entidad²⁰.

Ahora bien, el precepto ofrece algunos perfiles tortuosos en su comprensión y posterior aplicación, en el sentido que pasamos a exponer. Las entidades sin fines lucrativos obtienen "resultados" económicos de sus actividades dedicadas a los objetivos de interés general (nos referimos a las cuotas satisfechas por sus benefactores o fundadores, a los donativos, a los ingresos derivados de sus bienes de carácter patrimonial y a los que producen los alquileres de su patrimonio inmobiliario, entre otros más), resultados económicos que por el propio tratamiento que reciben en el Impuesto sobre Sociedades (artículo 6 de la Ley 49/2002) tienen la consideración de rentas exentas de gravamen, por lo que no deben formar parte de la base imponible del tributo; en consecuencia, como quiera que el artículo 8.2, letra a) de la Ley, ya se ha ocupado de establecer que no pueden ser gastos deducibles de las rentas los que deriven de las declaradas exentas de tributación, por definición, las cantidades que constituyan aplicación de tales "resultados" económicos no deben tener el carácter de gasto deducible a los ojos del impuesto para la determinación de su base imponible, por lo que la referencia a ellos en la letra c), del artículo 8.2, se nos antoja como una reincidencia sobre lo que ya había quedado expresamente aclarado en la letra a) de ese mismo precepto.

Mayor sentido tiene el matiz con el que continúa la redacción del precepto, cuando afirma que no tienen el carácter de gasto deducible, específicamente, los excedentes de las explotaciones económicas no exentas, y añadimos nosotros, aunque se destinen a los fines propios de la entidad sin fin de lucro y así tengan que hacerlo por imperativo de lo establecido en el artículo 3.2º de la Ley 49/2002, porque en relación con dichos excedentes sí podría presentarse la duda de su posible deducibilidad como gasto en la determinación de la base imponible, habida cuenta de la fuente de procedencia, que no es una renta exenta. Con esta medida, la Ley quiere evitar que se deduzcan de los ingresos los excedentes económicos de las explotaciones no exentas desarrolladas por las entidades sin fines lucrativos, porque es evidente que si se permitiera la

²⁰ El artículo 51.3 de la Ley 30/1994, de Fundaciones, establecía que no tendrían la consideración de gasto deducible de los ingresos para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, "las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, los excedentes que, procedentes de operaciones económicas, se destinen al sostenimiento de actividades exentas".

deducción como gasto de esos excedentes, en la mayoría de los supuestos la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sería negativa²¹.

Las referencias legales a la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, se cierran con una regla específica de valoración contenida en el artículo 9 de la Ley 49/2002, según la cual, los bienes y derechos integrantes del patrimonio resultante de la disolución de una entidad sin fines lucrativos que sean transmitidos a otra entidad sin fines lucrativos en aplicación de lo prevenido en el artículo 3.6º, se valorarán en la adquirente, a efectos fiscales, por los mismos valores que tenían en la entidad disuelta antes de realizarse la transmisión, manteniéndose igualmente la fecha de adquisición por parte de la entidad disuelta. Se trata, por lo tanto, de posponer el momento de gravamen de la posible ganancia de capital susceptible de producir la futura enajenación de los elementos patrimoniales que se integran por este sistema, en una entidad sin fines de lucro.

F. Tipo de gravamen y cuota tributaria

A las entidades sin fines de lucro en las que concurren los requisitos establecidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002, sobre su base imponible positiva, les resulta de aplicación un tipo de gravamen reducido del 10 por 100, tipo de gravamen que calificamos de "reducido" por comparación con el general de aplicación en el Impuesto sobre Sociedades y con el específico aplicable a las entidades de esas mismas características a las que resulte predicable el régimen de las entidades parcialmente exentas en el impuesto.

Así pues, la Ley ha optado por configurar un régimen tributario para estas entidades sobre tres parámetros. Primero, ampliando el ámbito de la exención en el Impuesto sobre Sociedades en relación con una serie de rentas obtenidas y conectadas de manera inmediata con los objetivos de interés general que persigue la entidad sin fines de lucro, pero al propio tiempo, permitiéndoles el ejercicio de explotaciones económicas en la consecución de sus objetivos fundacionales o estatutarios, la Ley 49/2002 limita el ámbito de la exención en el Impuesto sobre Sociedades para las rentas procedentes de tales explotaciones económicas, solamente, para las que deriven del ejercicio de ciertos fines de interés general, —así, se declara la exención de cualquier ingreso procedente del patrimonio mobiliario de estas entidades;

²¹ Con bastante fundamento, advertía A. MARTÍNEZ LAFUENTE que "el supuesto contemplado en la norma no es de fácil inteligencia, pues sólo puede referirse al excedente de las actividades económicas que desempeñadas por una entidad no lucrativa estén gravadas por el Impuesto sobre Sociedades; pues bien —continúa su argumento— si en esos casos aquél se aplica a los fines que se financian con rentas o ingresos exentos, dicha cantidad no tendría la condición de deducible del gravamen sobre las operaciones económicas, pero con relación a éstas tampoco constituiría aplicación de resultados", *Fundaciones y Mecenazgo*, Aranzadi, Pamplona, 1995, pág. 137.

quedan exentos los incrementos de patrimonio experimentados, cualquiera que sea su carácter y naturaleza; pero no toda explotación económica desarrollada en el ejercicio de sus fines de interés general tiene la consideración de explotación económica exenta, sólo las expresamente recogidas en el artículo 7 de la Ley 49/2002, entre las que interesa destacar que también quedan comprendidas, las que se configuren como explotación económica auxiliar o complementaria de la actividad fundacional, considerando como tales aquellas en que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio, en el conjunto de todas ellas, no supere el 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad-.

Segundo, por imperativo legal, a la base imponible sólo pueden reconducirse las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas, y añadimos nosotros en una interpretación coherente del artículo 8.1 con el artículo 3.3º, explotaciones económicas desarrolladas en el ejercicio de la actividad principal con fines de interés general que se haya convertido en objeto de la entidad, porque el segundo de los preceptos reseñados les veta la posibilidad de que sean titulares de explotaciones económicas ajenas a sus objetivos fundacionales -insistimos en que las rentas de las explotaciones económicas auxiliares y complementarias de las que se constituyan en su objetivo estatutario, se encuentran exentas en los términos que señala el artículo 7.11º de la Ley 49/2002-. Entre estas rentas hay que incluir las derivadas de aquellas explotaciones económicas no exentas y ajenas a los objetivos fundacionales, cuyo importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio no supere el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, rentas que, por lo tanto, son las únicas permitidas para que las entidades sin fines lucrativos puedan acogerse al régimen especial, de conformidad con el mandato señalado en el citado apartado 3º del artículo 3 de la Ley.

Tercero, a la base imponible así determinada se le aplica un tipo de gravamen reducido, que la Ley fija en el 10 por 100.

Quiere decir ello que, en líneas generales, la tributación de las entidades sin fines lucrativos de primer grado o especialmente protegidas, se reduce al 10 por 100 de los resultados económicos procedentes de las explotaciones económicas no exentas realizadas para el cumplimiento de los objetivos de interés general determinados por la entidad con carácter principal, además del de aquellas otras no exentas ajenas al ejercicio de sus objetivos o fines fundacionales siempre que el importe neto de la cifra de negocios no sobrepase el 40 por 100 de los ingresos totales recibidos por la entidad en los términos que previene el artículo 3.3º de la Ley 49/2002.

Así por ejemplo, supongamos la existencia de una fundación cuyo objeto es la asistencia a personas con minusvalías físicas que obtiene los siguientes ingresos: 60.000 euros procedentes de cuotas y otros donativos; 20.000 euros de subvenciones estatales; 10.000 euros procedentes de dividendos en sociedades mercantiles; 10.000 euros procedentes de un incremento patrimo-

nial, y 30.000 euros, importe neto de la cifra de negocios de la explotación económica, consecuencia de la venta de productos artesanales realizados por los minusválidos.

Se entiende que en esta fundación concurren todos los requisitos señalados en el artículo 3 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, y que las rentas procedentes de la actividad económica desarrollada, de conformidad con lo establecido en el artículo 7 de esa misma Ley, no están exentas de tributación. Sin embargo, el importe neto de su cifra de negocios del ejercicio, no supera el 40 por 100 de los ingresos totales (los ingresos totales de la entidad se elevan a 130.000 euros y el importe neto de la cifra de negocios procedente de la explotación económica, 30.000 euros, es equivalente al 23,07 por 100 de los ingresos totales de la entidad).

Simplificando bastante el planteamiento, debemos suponer que a la base imponible sólo puede ir el montante de las rentas procedentes de la explotación económica no exenta, esto es, 30.000 euros, dado que los restantes ingresos, de conformidad con lo establecido en el artículo 6 de la Ley, están exentos. Pues bien, suponiendo que esos 30.000 euros se convierten en la base imponible del impuesto —no apreciamos la existencia de gastos a deducir de los ingresos—, por aplicación del tipo minorado del 10 por 100, la cuota íntegra sería de 3.000 euros.

Si comparamos el ejemplo y le aplicamos la normativa prevista en la derogada Ley 30/1994, de Fundaciones, advertimos que las únicas rentas exentas serían las procedentes de las cuotas y donativos de los benefactores, las subvenciones estatales, y las derivadas del incremento de patrimonio porque el destino de su cuantía lo ha sido en inversiones relacionadas con su actividad fundacional. Así pues, la base imponible quedaría de este modo: 10.000 euros procedentes de dividendos de sociedades mercantiles (sobre los que no aplicamos reducción alguna) y 30.000 euros derivados de la explotación económica. La base imponible sería de 40.000 euros, que al aplicarle el tipo reducido del 10 por 100, arroja una cuota de 4.000 euros.

La conclusión a la que llegamos tras la exposición de este ejemplo, es que el tratamiento fiscal beneficioso que destina la Ley a las entidades sin fines lucrativos de primer grado o especialmente protegidas, trae causa de la ampliación del ámbito de las rentas exentas, o si se quiere ver de este modo, de que el artículo 8 de la Ley 49/2002 sólo permita que pasen a integrarse en la base imponible los rendimientos procedentes de explotaciones económicas no exentas de gravamen.

Las disposiciones normativas vigentes con anterioridad habían sido objeto de crítica en punto a la concreción del tipo de gravamen reducido aplicable a las entidades sin fines lucrativos —que se mantenía en el 10 por 100—, porque aún cuando fuera ciertamente simbólico, como quiera que a la base imponible iban a parar todos los ingresos no exentos de gravamen sin que de ellos fuera

posible detraer gasto alguno, en la práctica, la base se conformaba con unos ingresos brutos sobre los que recaía toda la presión fiscal prevista para estas entidades que, aún reducida en cuanto al tipo impositivo, no resultaba tan ventajosa comparada con la presión tributaria que el impuesto ejerce sobre las sociedades mercantiles, porque éstas, para la determinación de su base imponible, podían detraer todo el conjunto de gasto necesario en la obtención de los ingresos²². Creemos que esta crítica, actualmente, debe quedar matizada habida cuenta de la simplificación operada en los componentes de la base imponible, a la que acuden sólo y exclusivamente, las rentas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas no exentas relacionadas con los fines de interés general que caracterizan a la entidad sin fines lucrativos y los de aquellas otras explotaciones económicas no exentas ajenas a los objetivos fundacionales, siempre que el importe neto de su cifra de negocios no exceda del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

La aplicación del tipo de gravamen a la base imponible da como resultado la cuota íntegra del impuesto, sobre la que es posible aplicar las deducciones y bonificaciones previstas en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, entre las que interesa destacar:

- Deducciones para evitar la doble imposición, tanto interna como internacional.
- Deducciones para realizar determinadas actividades, como por ejemplo, para el desarrollo y la innovación tecnológica –recordemos que es ésta una de las actividades declaradas como de interés general en el artículo 3.1º de la Ley, pero no exentas para el caso en que se desarrollen a través de una explotación económica–.
- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y la comunicación.
- Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros.
- Deducción por gastos de formación profesional.
- Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.

El resultado de aplicar estas deducciones a la cuota íntegra, es la llamada cuota líquida, que se puede minorar en 1.202 euros cuando el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades es una fundación o una asociación de utilidad pública que realice exclusivamente prestaciones gratuitas, sin que en ningún caso la cantidad resultante como consecuencia de la aplicación de esta reducción, pueda resultar negativa. La cuota así determinada es la conocida como “cuota reducida”.

²² Así lo manifestaba J. PEDREIRA MINÉNDEZ en *Las actividades empresariales de las fundaciones y su tributación*, Lex Nova, Valladolid, 1999, pág. 433.

G. Rentas no sujetas a retención

Según el texto del Proyecto de Ley remitido a las Cortes Generales para su discusión²³, el artículo 12 era de este tenor: "reglamentariamente se determinarán las rentas exentas sobre las cuales no se efectuará retención ni ingreso a cuenta, así como el procedimiento de acreditación de las entidades sin fines lucrativos a los efectos de la exclusión de la obligación de retener"; no obstante, en el transcurso del debate parlamentario, se introdujo una enmienda que defendieran en sentido unívoco el Partido Popular y el Grupo Minoría Catalana, que dejó al precepto en su versión vigente, conforme al cual: "Las rentas exentas en virtud de esta Ley no estarán sometidas a retención ni ingreso a cuenta. Reglamentariamente se determinará el procedimiento de acreditación de las entidades sin fines lucrativos a efectos de la exclusión de la obligación de retener". Nueva redacción que, a nuestro entender, ha mejorado considerablemente lo que se afirmaba en el Proyecto de Ley, a la par que introduce una constante modificación de rumbo, procurada por la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, abandonando planteamientos radicales establecidos por la Ley 61/1978 reguladora de ese impuesto, que ahuyentaron a las fundaciones de la aplicación de su régimen tributario propio en el entendimiento de que les resultaba menos beneficioso que el previsto con carácter general en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades de naturaleza mercantil.

Desde que fuera promulgada la Tarifa III de la Contribución de Utilidades hasta la vigencia de la Ley 61/1978, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, las Fundaciones habían sido consideradas como entidades no sujetas a gravamen porque carecían de ánimo de lucro. La situación cambió radicalmente con el Impuesto sobre Sociedades de 1978 que, por un lado, dada la descripción de la renta gravada en él como toda renta ingresada por la persona jurídica, pero sobre todo, como consecuencia de la descripción que se hizo del sujeto pasivo, considerando como tal a cualquier persona jurídica perceptora de renta, determinó que desapareciera el tratamiento tradicional en nuestro sistema tributario para las fundaciones y demás entidades sin ánimo de lucro, que de ser consideradas no sujetas a gravamen a pasaron a una posición de sujeción al tributo.

Como explica algún acreditado tratadista del impuesto²⁴, la felonía con el régimen tributario de las fundaciones en el referido tributo, terminó de fraguarse con lo establecido en el artículo 17.3 del Real Decreto-ley 24/1982, de 29 de diciembre, de Medidas urgentes en materia presupuestaria, financie-

²³ Recogido en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 20 de agosto de 2002, pág. 5.

²⁴ Me refiero a A. GOTA LOSADA en el Prólogo a la obra de J. A. DEL CAMPO, *La fiscalidad de las Fundaciones y el Mecenazgo*, op. cit., pág. 32.

ra y tributaria, conforme al cual, "Los rendimientos sometidos a retención, obtenidos por Entidades exentas en el Impuesto sobre Sociedades, seguirán limitando su tributación en cuanto a ellos al importe de dichas retenciones, sin que se integren, por lo tanto, con las restantes rentas excluidas del ámbito de la exención"; mandato que supuso, de hecho, la negación de que a las fundaciones se les reconociera el derecho a la devolución de las retenciones cuando su importe excediera de la cuota del Impuesto sobre Sociedades, elevándose a rango normativo lo que, más adelante, fuera calificado como "el efecto de la imposición mínima", de suerte que las entidades exentas por el impuesto siempre satisfacerían a la Hacienda Pública, cuanto menos, el importe de los ingresos sometidos a retención, pese a su consideración de entidades total o parcialmente exentas de gravamen.

Esta situación fue afortunadamente superada tras la vigencia de la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades, pero es satisfactorio comprobar que la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Incentivos Fiscales al Mecenazgo ha salido al paso de cualquier lucubración evocadora de tiempos pasados a propósito del carácter de ingreso mínimo de las cantidades retenidas para las entidades sin fines lucrativos. Por lo demás, no dejaba de ser un despropósito la delegación al reglamento para que determinara qué rentas de las consideradas exentas en la Ley iban a ser objeto de retención, porque de haber seguido por esos derroteros, sin duda, la Ley habría propiciado una deslegalización de la materia reservada a ella, pues quedando al resguardo de la ley la declaración de las rentas que deben ser declaradas exentas por su naturaleza o por su fuente de procedencia, también debe dejarse al abrigo de la ley la determinación de las rentas exentas no sujetas a retención.

H. Síntesis de la situación a los efectos del Impuesto sobre Sociedades

Estudiado el régimen en el Impuesto sobre Sociedades que para las entidades sin fines lucrativos tiene previsto la Ley, corresponde hacer una reflexión sobre su bondad.

El juicio de valor que nos merecen las medidas legales adoptadas, en nuestra opinión, no es posible calibrarlo si no es a partir de lo señalado en el artículo 3.3º de la Ley sobre Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, precepto clave sobre el que se desenvuelve todo el régimen tributario de estas organizaciones proyectado hacia el Impuesto sobre Sociedades. Recordemos que en ese apartado se prohíbe que las entidades sin fines lucrativos puedan desplegar actividades ajenas a sus objetivos fundacionales por medio de explotaciones económicas, lo que significa que cuando una entidad de estas características se organiza a través de una forma mercantil en el ejercicio de actividades extrañas a sus objetivos estatutarios, por definición, debe quedar al margen de los beneficios fiscales diseña-

dos en la Ley 49/2002 para ese tipo de entidades. Sin perjuicio de lo cual, el texto legal permite que se desarrollen explotaciones económicas adjetivas a las que constituyan la actividad propia de esas organizaciones y las rentas procedentes de ellas las declara exentas en el Impuesto sobre Sociedades, y entiende que no existe desarrollo de explotaciones económicas no exentas y ajenas al ejercicio de sus fines fundacionales, cuando el importe neto de la cifra de negocios procedente de dicha explotación no supere el 40 por 100 de los ingresos obtenidos en el ejercicio por dicha entidad. Debiendo tener presente que la ficción legal —no considerar que se ejerce una explotación económica cuando realmente se está desarrollando—, no evita que las rentas así obtenidas formen parte de la base imponible a los efectos del Impuesto sobre Sociedades de dicha entidad, por prescribirlo así el artículo 8.1 de la Ley 49/2002.

Así las cosas, si a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos sólo pueden ir a parar las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas y relacionadas directamente con sus objetivos fundacionales (artículo 8.1 puesto en relación con el artículo 3.3º de la Ley 49/2002), resulta elocuente que al tipo de gravamen reducido del 10 por 100 sólo puedan tributar las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas y relacionadas directamente con sus fines de interés, y con ellas, las rentas generadas en el ejercicio de explotaciones económicas ajenas a sus fines estatutarios cuyo importe neto de la cifra de negocios no sobrepase el 40 por 100 de los ingresos totales del ejercicio obtenidos por la entidad.

La conclusión a la que llegamos es sencilla; la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos al Mecenazgo sólo va resultar aplicable a las entidades que, en el ejercicio de su actividad fundacional, desarrollen las explotaciones económicas declaradas exentas en el artículo 7 de su texto normativo y a aquellas otras que no quedando comprendidas en esa relación, desarrollen su actividad propia por medio de una explotación económica relacionada con sus fines fundacionales, o que sin estar directamente relacionada con ellos, el importe neto de su cifra de negocios no supere el 40 por 100 de los ingresos totales obtenidos en ese mismo ejercicio por dicha entidad. Cuando la reposada admiración de los árboles te permiten distinguir el bosque, tomamos conciencia de la esbeltez de las unidades en el conjunto de su frondosidad.

Es evidente que las opiniones a propósito de la bondad de la Ley 49/2002 estarán divididas, en el sentido de que habrá sectores críticos con el texto legal porque entiendan que la regulación de este singular régimen fiscal debió ser de miras más generosas para las entidades sin fines lucrativos, en tanto que para otros sectores se considerará que se ha dado un avance importante cuando, al menos, se tolera que las entidades sin fines lucrativos en la consecución de sus fines estatutarios puedan desplegar el ejercicio de explotaciones económicas, sin que por ello se vean privadas de poder acogerse al específico régimen tributario que diseña el texto legal.

En cualquier caso, lo cierto es que la redacción definitiva de la vigente Ley ha sido mucho más amplia de miras que la originaria reflejada en el Proyecto de Ley remitido por el Gobierno a las Cortes, a poco que se tome en consideración que en ese Proyecto, el acceso al régimen fiscal especial que se describe, sólo era predicable para aquellas entidades sin fines lucrativos que desarrollaran explotaciones económicas de las consideradas exentas en el artículo 7 de la Ley, por lo que, como tantas veces se ha expuesto a lo largo de estas páginas, habida cuenta de que entre las explotaciones económicas exentas no se contemplaban todas las que puede ejercer una entidad sin fines lucrativos en la consecución de sus objetivos de interés general, la primitiva redacción del texto legal conducía a la mayor parte de fundaciones y organizaciones sin ánimo de lucro a quedar privadas de la posibilidad de acudir a este régimen fiscal especial proyectado en la Ley. El texto en vigor posibilita el ejercicio de explotaciones económicas relacionadas con los fines estatutarios de la entidad, sin que tal circunstancia sea óbice para impedirle la acogida a las medidas fiscales que en él se recogen, sin perjuicio de que, a la postre, sólo considere exentas en el Impuesto sobre Sociedades, algunas de las rentas derivadas de las explotaciones económicas desplegadas en la consecución de sus fines de interés general, lo que sin duda, ha supuesto la posibilidad de que muchas entidades sin fines lucrativos se planteen la opción por los beneficios fiscales que presenta la Ley 49/2002 de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

2.6. Tributos locales

En el ámbito de las Haciendas Locales, las exenciones previstas por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos al Mecenazgo, se proyectan hacia el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (artículo 15), con la circunstancia a destacar de que su aplicación queda condicionada a una simple comunicación al Ayuntamiento por parte de estas entidades por la que notifican que han ejercitado su opción por el régimen especial que la Ley describe al concurrir las circunstancias y requisitos que las hacen merecedoras a tales beneficios fiscales (apartado 4 de este artículo 15). En este aspecto el avance de la Ley es interesante porque se abandona, también, el sistema de exención rogada por parte de las entidades sin fines lucrativos a los Ayuntamientos para que fueran éstos, en el ámbito de la autonomía municipal y en el ejercicio de sus competencias, quienes determinaran la concesión, o no, de la exención solicitada por estas entidades. Con la vigencia de la Ley, tan sólo será necesaria una simple comunicación al Ayuntamiento en la que la entidad sin fines lucrativos hace constar que ha optado por los beneficios fiscales descritos en la Ley 49/2002, al concurrir en su caso los requisitos recogidos en el artículo 3 y, todo parece indicar, que el Ayuntamiento de que se trate ha de

aceptar con el contenido de esa comunicación que es, en sí misma, suficiente para que resulten de aplicación las exenciones propias de los tributos locales.

La única duda que plantea este sistema de simple comunicación sustitutivo de la exención rogada, estriba en que su reflejo en la Ley supone un recorte al principio de autonomía local y pudiera ser cuestionada su constitucionalidad desde esa perspectiva; cuestión de inconstitucionalidad que, es evidente, de ser promovida sólo lo será por parte de los Ayuntamientos, nunca, por razones obvias, será motivada por las entidades sin fines lucrativos a las que la medida legal, sin duda, les beneficia por lo que de agilidad conlleva en el reconocimiento de las exenciones en el conjunto de la imposición local.

En el Proyecto de Ley remitido por el Gobierno al Parlamento podía leerse en este apartado 4, del artículo 15, "La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos hayan ejercitado la opción regulada en el apartado uno del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos de hecho relativos al régimen fiscal especial previsto en este Título, que deberán ser probados por la entidad, la cual deberá solicitar su aplicación al Ayuntamiento competente". Como se puede apreciar, en su redacción definitiva se han invertido los planteamientos, de modo que las entidades sin fines lucrativos ponen en conocimiento de los Ayuntamientos que, por concurrir en su situación los requisitos y condiciones establecidos en la Ley 49/2002 para hacerse acreedoras del régimen fiscal especial previsto en su articulado, desean que les resulten de aplicación las exenciones propias de los impuestos locales, siendo el simple cumplimiento de tal comunicación suficiente para que hacia ellas se derive el régimen de exención, sin necesidad de rogarla expresamente al Ayuntamiento que corresponda.

A. Exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Como regla general, el artículo 15.1 declara exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles aquellos de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos con la excepción de los inmuebles que se encuentren afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. Interpretando en sus términos estrictos el ámbito de esta exención, debemos entender que la misma sólo afecta a los inmuebles pertenecientes a las entidades sin fines lucrativos que se encuentren afectados a las explotaciones económicas exentas del Impuesto sobre Sociedades de conformidad con lo señalado en el artículo 7 de la Ley 49/2002, o lo que es igual, que aquellos inmuebles afectos al ejercicio de explotaciones económicas no declaradas expresamente exentas en ese precepto quedan sujetos al IBI aunque se hallen afectados al desarrollo de sus fines estatutarios.

Así por ejemplo, una fundación que persiga como objetivo fundacional la defensa de los principios democráticos y para ello, adopte la forma de una

explotación mercantil, como quiera que se trata de una explotación económica no exenta del Impuesto sobre Sociedades conforme a lo establecido en el artículo 7 de la Ley 49/2002, por todos los inmuebles que tenga afectos a la actividad fundacional, tendrá que tributar en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles dado que, aún tratándose de actividad mercantil desplegada en el ejercicio de sus fines estatutarios, no nos hallamos ante una explotación económica exenta en el Impuesto sobre Sociedades. En cambio, si una orden o congregación de la Iglesia Católica es titular de un inmueble de naturaleza urbana que destina a colegio mayor para residencia y manutención de universitarios, gozaría del beneficio de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles; de un lado, porque de conformidad con lo establecido en la Disposición Adicional Novena de la Ley 49/2002, a la Iglesia Católica le resulta de aplicación el régimen fiscal que se prevé en su texto legal para las entidades sin fines lucrativos, y de otro, porque la actividad desplegada por los colegios mayores universitarios está incurso entre las explotaciones económicas exentas a los efectos del Impuesto sobre Sociedades a desplegar por las entidades sin fines lucrativos de conformidad con lo establecido en el artículo 7.7º, *in fine*, de la Ley.

En otro orden de cosas, si el patrimonio inmobiliario de una fundación se tiene en régimen de arrendamiento y con el producto de sus rentas se asiste a los fines estatutarios de la entidad, nos surge la duda de si dichos inmuebles quedan sujetos al IBI, porque conforme a lo previsto en el artículo 3.3º, párrafo segundo, en su inciso final, el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de una entidad sin fines lucrativos no se considera como explotación económica, de modo que al declarar el artículo 15.1 de la Ley 49/2002 la exención en el IBI para los bienes inmuebles afectos a explotaciones económicas no exentas, dado que el arrendamiento del patrimonio inmobiliario no constituye una explotación económica, no es posible tampoco entender que los inmuebles que se integran en ese patrimonio se encuentren afectados a ningún tipo de explotación, por lo que bien pudiera entenderse que gozan del beneficio de la exención en el citado impuesto.

B. Exención en el Impuesto sobre Actividades Económicas

Se extiende a todas aquellas explotaciones económicas desarrolladas por las entidades sin fines lucrativos que, conforme a lo establecido en el artículo 7 de la Ley 49/2002, queden expresamente declaradas exentas del Impuesto sobre Sociedades. Parece lógico entender que si se exenta la explotación económica por las rentas susceptibles de gravamen en ese impuesto, también tenga que ser declarada la exención en el de Actividades Económicas que sujeta las rentas presuntas procedentes de ese tipo de actividades. No obstante, aún gozando de exención, las entidades sin fines lucrativos deben presentar su declaración de alta en la matrícula del impuesto y también, la declaración de baja en caso de cese de la actividad (artículo 15.2 de la Ley 49/2002).

C. Exención en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

En términos generales, el apartado 3 del artículo 15 de la Ley 49/2002, viene a establecer la exención en este impuesto de las entidades sin fines lucrativos por los incrementos de valor que traigan causa de la adquisición gratuita de terrenos. A ello alude el párrafo primero del precepto al referirse a la exención de los incrementos correspondientes “cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos”; sin embargo, cuando la entidad sin fines lucrativos es la que transmite el terreno o constituye o transmite derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, y lo hace a título oneroso, la exención queda condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es decir, que se trate de terrenos afectos al ejercicio de explotaciones económicas exentas en el Impuesto sobre Sociedades, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7 de ese mismo texto legal.

2.7. La exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

La Disposición Adicional Novena de la Ley 49/2002 modifica el artículo 45.I.A) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el particular que aquí interesa, para reconocer la exención por estos impuestos de las entidades sin fines lucrativos en las que concurran los requisitos reseñados en el artículo 2 de dicha Ley y, además, se acojan a sus beneficios fiscales en los términos indicados en el artículo 14, sin perjuicio de que al presentar la autoliquidación en donde se consigne la exención se aporten todos los documentos acreditativos de tal derecho.

Nótese la diferencia en la tramitación formal de esta exención con la prevista en el ámbito de los tributos locales, porque mientras que en el contexto del Impuesto sobre Transmisiones, cuando la operación gravada en él se encuentra exenta de tributación por tratarse de una entidad sin fines lucrativos en la que concurren los requisitos del artículo 2 de la Ley 49/2002, los documentos acreditativos de esta circunstancia han de acompañarse a la autoliquidación formulada por ese concepto exento. Cuando la exención pretendida se refiere a los tributos locales, basta con que las entidades sin fines lucrativos comuniquen su derecho a la exención al Ayuntamiento correspondiente.

2.8. El caso de la Organización Nacional de Ciegos Españoles

Establece la Disposición Adicional Quinta 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, que el régimen en ella previsto para este tipo de entidades será de aplicación a la Organización Nacional de Ciegos Españoles a condición de que cumpla el requisito establecido en el último párrafo -realmente, debió decir penúltimo párrafo- del apartado 5º del artículo 3. Debemos recordar que el apartado 5º de ese artículo se refiere a la obligatoriedad de que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno, sean gratuitos, y este deber de gratuidad en los cargos, el párrafo antepenúltimo de este apartado, lo extiende a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles de las que sea partícipe, salvo que las cantidades percibidas por tal concepto se reintegren a la entidad que representen; pues bien, si la Organización Nacional de Ciegos Españoles desea acogerse al específico régimen fiscal diseñado en la Ley 49/2002, de todos los requisitos que se exigen a las entidades sin fines lucrativos en el artículo 3, tan sólo se le exige la gratuidad de los cargos de administradores que representen a la ONCE en las sociedades mercantiles en las que participe.

El reconocimiento de esta situación no es exclusivo de la ONCE, y en las mismas condiciones se extiende, también, a la Cruz Roja Española, a la Obra Pía de los Santos Lugares, a la Iglesia Católica y demás confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

En el caso de la ONCE, la extensión de los beneficios fiscales recogidos en la Ley 49/2002, responde a las características de la misma en cuanto Corporación de Derecho Público de carácter social que desarrolla sus objetivos estatutarios bajo el protectorado del Estado, y en cuanto que sus fines se encaminan a la consecución de la autonomía personal y plena integración de los deficientes visuales en la sociedad, desarrollando para ello actividades preventivas, de formación y capacitación profesional, de colocación y empleo y de promoción social y mentalización de la sociedad, en los términos recogidos en el Real Decreto 358/1991, de 15 de marzo, modificado por el Real Decreto 1.200/1999, de 9 de julio.

3. Las entidades sin fines lucrativos parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades

3.1. Ideas generales

El artículo 9.3 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades establece que las entidades sin fines de lucro a las que no les resulte de aplicación el régimen privilegiado diseñado en la Ley 49/2002, de 23 de noviembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, podrán acogerse al que para este tipo de entidades prevé el Capítulo XV del Título VIII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (artículos 133 y ss.), conocido como régimen de las entidades parcialmente exen-

tas. Debemos entender que aunque el tenor literal del precepto predica este régimen específico de las entidades sin fines de lucro a las que no les sean de aplicación las disposiciones contenidas en la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, también es posible derivarlo respecto de aquellas en que, concurriendo los requisitos señalados en ese texto legal, no optan por ese régimen privilegiado y prefieren acogerse al establecido para las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades.

En cualquiera de los casos, es necesario tener en cuenta que la exención parcial prevista en el Impuesto sobre Sociedades se articula en razón de que dichas entidades tienen el carácter de entidades que no persiguen fines lucrativos, por lo que en ellas han de concurrir los requisitos sustantivos que caracterizan a estas organizaciones, señalados, entre otras disposiciones, en la Ley 50/2002, de 26 de noviembre, de Fundaciones, y en buena parte recogidos también en el artículo 3 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, pero como quiera que en este texto legal y en el artículo citado se detalla algún requisito específico para que tales entidades se puedan considerar de primer grado o especialmente protegidas, debemos volver sobre ellos para tratar de concretar en qué casos, una entidad de estas características, sin perder su condición de entidad sin fines lucrativos, no reúne alguno de los requisitos que condicionan la aplicación de ese régimen fiscal privilegiado.

En términos generales, es posible afirmar que la entidad sin fines lucrativos no pierde su condición, siempre que reinvierta el importe de los ingresos obtenidos en el desarrollo de su actividad desplegada para la consecución de objetivos de interés general, esto es, en los fines fundacionales o estatutarios que la fundamentan; sin embargo, no se hace acreedora del régimen fiscal especialmente beneficioso que la Ley diseña para ellas, si despliega el ejercicio de alguna explotación económica ajena a la consecución de los fines fundacionales que la definen.

Igualmente, las entidades sin fines lucrativos no pueden acogerse al régimen especial diseñado en la Ley 49/2002, si en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas, ajenas al ejercicio de sus fines estatutarios, el importe neto de la cifra de negocios correspondiente a dicha explotación económica supera el 40 por 100 de los ingresos totales obtenidos durante ese mismo ejercicio por la entidad sin fines lucrativos.

Es también causa que imposibilita acceder al régimen fiscal privilegiado diseñado en la Ley, que en su organización estatutaria se prevea para los casos de disolución, la reversión del patrimonio fundacional al aportante del mismo.

Finalmente, si la entidad sin fines lucrativos se pliega a todos los requisitos antes señalados, pero no elabora la memoria económica anual a la que se refiere el artículo 3.10 de la Ley 49/2002, tampoco podrá acogerse a su específico régimen tributario.

Los restantes requisitos enumerados en el artículo 3 de la Ley de referencia, han de ser observados por las entidades sin fines lucrativos para que puedan tener esa naturaleza, ya que se trata de requisitos consustanciales a ellas, al punto de poder entenderse que conforman su estatuto jurídico básico; por lo tanto, deben destinar a los fines de interés general que persiguen, al menos, el 70 por 100 de sus ingresos, dedicando el resto a incrementar la dotación patrimonial de la entidad; no pueden constituirse para actuar en beneficio particular de sus fundadores, patronos o asociados; los cargos representativos de la entidad deben ser gratuitos; en caso de disolución su patrimonio debe revertir en otra entidad sin fines lucrativos; han de cumplir con los deberes contables que les son propios; inscribirse en el Registro correspondiente a este tipo de entidades, y llevar a cabo la rendición de cuentas que establezca su legislación específica.

Decíamos que, por lo general, las entidades sin fines lucrativos que no pueden acogerse al régimen privilegiado descrito en la Ley 49/2002, son aquellas que despliegan su actividad fundacional mediante una explotación económica no exenta en el Impuesto sobre Sociedades y ajena a sus objetivos estatutarios, cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de tales explotaciones económicas supera el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad en ese mismo ejercicio, dado que, si la explotación económica desplegada en esas condiciones no sobrepasa ese porcentaje en su cifra de negocios con relación a sus ingresos totales del ejercicio, también podrá beneficiarse del singular régimen tributario que diseña la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, por quererlo de ese modo el propio artículo 3.3°.

En consecuencia y concretando más el sentido de nuestra afirmación, cuando en una entidad sin fines lucrativos no concurren los requisitos recogidos en los apartados 3°, 6° y 10° del artículo 3 de la Ley 49/2002, le puede resultar de aplicación el régimen de las entidades parcialmente exentas diseñado en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Así, cuando la entidad que estemos considerando desarrolla su actividad fundacional por medio de una explotación económica no exenta, no puede acogerse al singular régimen tributario que diseña para ellas su Ley fiscal específica, pero nada impide su exención parcial en el Impuesto sobre Sociedades, exención que, debemos anticipar ya, en ningún caso se extenderá a las rentas obtenidas en el ejercicio de esa explotación económica no exenta, aunque esté relacionada directamente con la consecución de los fines de interés general que se propone dicha entidad en sus Estatutos fundacionales; pero sobre este extremo volveremos más adelante.

Por lo demás, a grandes rasgos, podemos decir que el sistema de las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades, se caracteriza porque el ámbito de las rentas exentas es más restringido que el señalado en la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo en sus artículos 6 y 7; porque los componentes de renta que pasan a integrar la base imponible son, consecuentemente, mayores

en número, y porque el tipo de gravamen se sitúa en el 25 por 100 de la base imponible. En cuanto a los deberes formales y de observancia de la contabilidad, los regímenes diseñados para una y otra modalidad de entidades, no difieren notablemente.

3.2. *Rentas exentas y no exentas*

Conforme a la nueva redacción dada al artículo 134 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades en virtud de la Disposición Adicional Segunda, apartado 5, de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, quedan exentas de gravamen las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, redacción que se mantiene en los mismos términos que lo hiciera el precepto modificado, si bien, introduce una aclaración en relación con la Entidad de Derecho Público Puertos del Estado y Autoridades Portuarias que en nada interesa a los efectos de este estudio.

Es necesario atender a los términos estrictos de la redacción del precepto para evitar cualquier confusión en su aplicación, para lo que nos resultará sumamente útil tomar en consideración lo establecido en el apartado 2 de este mismo precepto cuando precisa que la exención indicada no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas. Quiere ello decir, que la norma de exención sólo ha de quedar referida a las rentas provenientes de las actividades que constituyen el fin específico o fundacional de la entidad sin ánimo de lucro, siempre que esas actividades no se desarrollen en forma mercantil o a través de una explotación económica, entendida ésta, una vez más, como la ordenación por cuenta propia del capital de los medios de producción para intervenir en la distribución de bienes y en la prestación de servicios. Así las cosas, quedarían bajo la cobertura de la exención tributaria, por ejemplo, las cuotas satisfechas por los asociados de la entidad, las aportaciones al patrimonio fundacional, las subvenciones obtenidas de las Administraciones públicas para la realización de fines u objetivos relacionados con los fines estatutarios de la entidad, salvo que se destinen a la financiación de explotaciones económicas no declaradas exentas en el Impuesto sobre Sociedades en virtud de lo establecido en el artículo 7 de la Ley 49/2002, y cualquier otro concepto de ingreso económico susceptible de ser entendido dentro del objeto o actividad de interés general desplegada por la entidad sin fines lucrativos.

También se declaran exentas las rentas derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, siempre que se realicen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad sin fines lucrativos; así como las que se pongan de manifiesto como consecuencia de la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización de su objeto social o finalidad concreta, con el deber de reinvertir el total obtenido en nuevos elementos patrimoniales relacionados con los fines de interés general perseguidos por la entidad.

Esas nuevas inversiones han de llevarse a cabo dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, y deben mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años. Si la inversión no se realiza en ese plazo, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida se ingresará, además de los intereses de demora, conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél; en tanto que si la reinversión no se mantiene en el tiempo antes señalado, la parte de renta no gravada pasará a integrar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Como se puede apreciar, el carácter de la exención descrita es mucho más estricto que el previsto en la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, donde se reconoce en un sentido muy amplio para las rentas procedentes de adquisiciones o transmisiones de bienes y derechos, se encuentren afectados, o no, a los fines de interés general perseguidos por la entidad, y ya se hayan realizado a título oneroso, ya a título gratuito, sin que se especifique allí la necesidad de su reinversión en elementos de parecidas características.

Finalmente, el artículo 133.2 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, aclara que la exención no alcanza a las rentas derivadas del patrimonio de la entidad sin fines lucrativos, tratamiento que dista mucho del que se reconoce en el artículo 6.2º de la Ley 49/2002 para este tipo de rentas, que allí quedan exentas de gravamen, cualquiera que sea su naturaleza.

En este punto queremos llamar la atención sobre un par de cuestiones. La primera se refiere a que, como ya quedó indicado en su momento, la vigente legislación sustantiva sobre entidades sin fines lucrativos –nos referimos de modo particular a la Ley 50/2002 de 26 de noviembre, de Fundaciones–, a diferencia de lo que sucediera en la regulación inmediata anterior, no impide la posible participación de estas entidades en los beneficios de las sociedades mercantiles; por ejemplo, formando parte de su accionariado, ya lo sea mayoritariamente, ya de forma minoritaria, de modo que, como miembros de ese accionariado obtendrán los rendimientos correspondientes a dichas participaciones; rendimientos que tienen el carácter de procedentes de su patrimonio mobiliario y que para las entidades sin fines lucrativos acogidas al régimen tributario previsto en la Ley 49/2002, quedarán exentas de gravamen en el impuesto sobre Sociedades, circunstancia que no se da en el régimen previsto en el impuesto para las entidades parcialmente exentas, como se acaba de indicar.

La segunda observación que deseamos hacer, se refiere a los rendimientos procedentes del capital inmobiliario de estas entidades, fruto de la titularidad de bienes de esa naturaleza que tengan cedidos a terceros. Conforme se indica en el artículo 3.3º, párrafo segundo, “*in fine*”, de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, después de calificar lo que debe ser entendido por una explotación económica, apunta que, a los efectos de esa Ley, el arrendamiento del patrimonio inmo-

liario de la entidad, no constituirá explotación económica, lo que en otro orden, significa que estos rendimientos son renta exenta a los efectos del Impuesto sobre Sociedades (el artículo 6.2º cuando declara exentas las rentas procedentes del patrimonio de las entidades sin fines lucrativos especialmente protegidas, hace referencia expresa a "los alquileres"). Pues bien, si acudimos a la redacción del artículo 134.3 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (versión dada al mismo por la Disposición Adicional Segunda de la Ley de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo), podremos advertir que allí queda definido lo que se entiende por explotación económica en idénticos términos que aquél artículo 3.3º, pero a diferencia de éste, nada se dice a propósito de la consideración que debe merecer la actividad de arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad, lo que significa, llanamente, que las rentas procedentes de esa actividad que no tiene el carácter de una explotación económica a los efectos de la Ley 49/2002, de 23 de noviembre, y que en ella quedan exentos de gravamen por imperativo de lo establecido en su artículo 6.2º, sí quedarán sujetas a tributación en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades sin fines lucrativos acogidas al régimen de las entidades parcialmente exentas; de un lado, por tratarse de rendimientos de capital inmobiliario no declarados exentos de gravamen en el ámbito de este régimen especial diseñado por la Ley del impuesto; de otro, porque tampoco se trata de rendimientos procedentes del ejercicio de una actividad estatutaria o fundacional de las entidades sin fines lucrativos.

De forma más singularizada, podemos trazar un listado de rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos acogidas al régimen de las entidades parcialmente exentas que, en nuestra opinión, quedan sujetas a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

Es el caso, de necesaria distinción, entre las rentas que derivan de las ayudas económicas recibidas en virtud de convenios de colaboración empresarial y las percibidas en concepto de patrocinio publicitario al amparo de las previsiones de la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad. Recordemos que se trata de dos modalidades de presentar ante terceros, a través de una entidad sin fines lucrativos, las bonanzas, las cualidades o los productos que ofrece en el mercado una persona física o jurídica. Por medio de esta figura, el colaborador con la entidad (en los casos de contratos de colaboración) y el patrocinado (en los casos de patrocinio publicitario), se comprometen a entregarle una ayuda económica a cambio de la difusión de su imagen, sus productos, o su actividad mercantil.

Ya tuvimos oportunidad de señalar que, en el caso de las entidades sin fines lucrativos especialmente protegidas o de primer grado, el artículo 6.1º, letra a) de la Ley 49/2002, considera que estas rentas quedan exentas de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades en tanto en cuanto, quepa catalogar esos ingresos como "ayuda económica", o lo que es igual, en la medida en que a través de esas actuaciones de difusión de imagen y de publicidad, la entidad sin fin

lucrativo no ponga en funcionamiento el ejercicio de una verdadera explotación económica para difundir la imagen de quienes intervienen activamente en el mercado a cambio de una renta por la prestación de ese servicio.

También apuntábamos entonces, las reticencias tradicionalmente advertidas en la ley tributaria en este singular capítulo, de modo y manera que, mientras se había venido admitiendo sin inconvenientes la exención de las “ayudas económicas” procedentes de los contratos de colaboración, no recibían el mismo tratamiento fiscal las “ayudas económicas” satisfechas en virtud de contratos de patrocinio. Ello se debía a la consideración de que el convenio de colaboración no ofrece las ventajas fiscales que se derivan del contrato de patrocinio, porque permitiendo uno y otro la misma finalidad para quien los retribuye: la expansión de su imagen a través de una entidad sin fines lucrativos, en cambio, las rentas derivadas del contrato de colaboración, desde siempre, han tenido la naturaleza de rentas exentas de gravamen para la entidad sin fines lucrativos sin que, por el contrario, tuvieran carácter de gasto deducible en la imposición sobre la renta del colaborador; por el contrario, las rentas procedentes del contrato de patrocinio no eran rentas exentas para la entidad sin fines lucrativos que lanzaba a la publicidad al patrocinador, pero sí tenían la consideración de gasto a deducir de la renta de éste. En consecuencia, como las ayudas económicas de un colaborador encerraban un significado más altruista que las procedentes de contratos de patrocinio publicitario, la ley fiscal no les dispensaba el mismo tratamiento.

Tendremos oportunidad de comentar que esta situación discriminatoria ha desaparecido, en parte, con la redacción de los artículos 16 y 25 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, donde al trazar los incentivos fiscales al mecenazgo reconoce el carácter de gasto deducible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o en su caso, en el Impuesto sobre Sociedades, para el colaborador con una entidad sin fines lucrativos a través de ese mecanismo de difusión de imagen. También hemos visto –artículo 6.1º, letra a) de la Ley 49/2002– que esas ayudas económicas son renta exenta en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades sin fines lucrativos de primer grado o especialmente protegidas, pero el perfil de estas rentas no queda, todavía, claro del todo.

Los artículos correspondientes a la tributación de las rentas parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades, no apuntan nada sobre el tratamiento fiscal que deben merecer los ingresos procedentes de esta fuente de financiación para las entidades sin fines lucrativos, por lo que tendremos que estar al caso concreto para dispensarle el que oportunamente merezcan. Con todo y como regla general, podemos señalar que las rentas procedentes de un contrato de patrocinio publicitario continuarán recibiendo el tratamiento que hasta el momento se les daba, esto es y en principio, tendrán el carácter de renta gravada para la entidad sin fines lucrativos, salvo que quede acreditado que se trata de una verdadera donación para la consecución de sus fines específicos, cir-

cunstancia que tendrá que ser acreditada en cada caso; en tanto que para el patrocinador, tendrá la consideración de un gasto a deducir en la imposición sobre la renta.

En cambio, el caso de las ayudas económicas derivadas de un contrato de colaboración presenta unos perfiles más obtusos, que nos inclinan a pensar que va a persistir el régimen tradicional dispensado a este tipo de rentas en el caso de las entidades sin fines lucrativos de segundo orden o parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades, de modo que, podrán tener el carácter de rentas exentas siempre que se demuestre que su percepción lo ha sido en el ejercicio de la actividad perseguida por la entidad sin fines de lucro en aras del interés general; ahora bien, para el colaborador no creemos que se le dispense el tratamiento de gasto a deducir de los ingresos en el ámbito de su imposición personal. Así lo deducimos de una lectura conjunta de los artículos 25 y 16 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, donde en el primero de esos preceptos se conceptúa como gasto a deducir de los ingresos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades del colaborador, las ayudas económicas concertadas con una entidad de esas características para la difusión de su imagen o sus productos, pero cuando pasamos lectura al artículo 16 de la Ley advertimos que ese tratamiento fiscal sólo es dispensable a los colaboradores que convengan contratos de colaboración con entidades sin fines lucrativos a las que resulte de aplicación el régimen fiscal establecido en el Título II de esa Ley, es decir, a las que venimos calificando como entidades sin fines lucrativos de primer grado o especialmente privilegiadas, por lo que las ayudas económicas entregadas en virtud de convenios de colaboración a otras entidades sin fines lucrativos diferentes, no tendrán el carácter de gasto a deducir de los ingresos en la imposición personal del colaborador.

En otro orden, también tendrán el carácter de renta sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades en el régimen de las parcialmente exentas, las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores y benefactores de las entidades sin fines lucrativos cuando retribuyan la prestación de unos servicios a esos asociados, o la utilización de bienes de la entidad por ellos, porque en estos casos las cuotas se obtienen en el ejercicio de una explotación económica.

Asimismo, es renta sujeta la obtenida por entidades sin fines lucrativos de segundo orden por la puesta en funcionamiento de explotaciones económicas auxiliares o complementarias respecto de la actividad de interés general que constituye su finalidad específica, y así debe ser entendido el tratamiento de estas rentas, por el mandato taxativo del artículo 134.2 cuando advierte que el ámbito de la exención tributaria no alcanza a los rendimientos de explotaciones económicas, sin hacer distinción alguna, por lo que debemos seguir la máxima de que allí donde la ley no ha distinguido, su intérprete no debe proceder a realizar distinción de ningún tipo.

3.3. Determinación de la base imponible

Dice el artículo 135 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, también en la versión que le ha sido dada por la Disposición Adicional Segunda de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, que la base imponible de las entidades parcialmente exentas se determinará aplicando las normas previstas en el Título IV de la Ley del impuesto, por lo que replegándose al régimen general que allí queda previsto no está adoptando el criterio analítico de las rentas para la concreción de la base, guiándose, así, conforme a un criterio sintético de la renta y habiendo que remitirse al resultado contable de la entidad, corregido por los ajustes fiscales que prevé también la Ley del impuesto. A mayor abundamiento, específicamente se abandona el criterio anteriormente vigente, conforme al cual, quedaba previsto que del conjunto de las rentas no exentas se detraerían los gastos fiscalmente deducibles.

En consecuencia, a la base imponible irá el resultado contable de las explotaciones económicas desplegadas en la consecución de los fines de interés general, además de los restantes ingresos que no estén declarados expresamente exentos, sin que por otro lado, puedan tener la consideración de gasto a deducir de los ingresos, además de los que con carácter general recoge el artículo 14 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas, teniendo en cuenta que si un gasto de esta naturaleza sólo es imputable en parte a una renta exenta, no será objeto de deducción en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad; y también es necesario tomar en consideración que las cantidades que constituyan aplicación de resultados, en particular, los destinados al sostenimiento de las actividades desarrolladas en cumplimiento de los fines de interés general de la entidad, tampoco tienen el carácter de gastos a deducir de los ingresos, persistiendo así la línea, ya indicada más arriba a propósito de las entidades especialmente protegidas, de que las cantidades destinadas a los fines propios de las entidades sin fines lucrativos no tendrán la consideración de gasto deducible para el cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

3.4. Compatibilidad en el Impuesto sobre Sociedades entre el régimen de las entidades parcialmente exentas y el de las empresas de reducida dimensión

Los artículos 122 a 127 bis de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, regulan un régimen fiscal especial para las empresas de reducida dimensión, consistente en el reconocimiento de determinados beneficios tributarios en la base imponible y en el tipo de gravamen que resulta ser más reducido que el general que se aplica en el impuesto, lo que se traduce, evidentemente, en una reducción de la carga fiscal para este tipo de empresas en el ámbito del impuesto.

El artículo 122.1 entiende por empresa de reducida dimensión aquella cuyo importe neto de la cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a tres millones de euros, cualquiera que sea la cifra de negocios del período impositivo gravado. La cuestión a considerar consiste en determinar la posible compatibilidad entre este singular régimen tributario y el especial que se diseña para las entidades sin fines lucrativos de segundo grado.

La Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades no establece ninguna condición en cuanto a la actividad que deba desarrollar el sujeto pasivo para que pueda acogerse a este régimen especial de las empresas de reducida dimensión, por lo que cualquier actividad será válida siempre que cumpla con la condición establecida en el artículo 122.1 en cuanto al importe neto de la cifra de negocios correspondiente al ejercicio inmediato anterior. Así las cosas, en principio, no debe existir inconveniente en que una entidad sin fines lucrativos que se apoya en una explotación económica para el cumplimiento de sus objetivos de interés general, pueda acogerse al régimen especial de las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades (artículos 133 y siguientes de la Ley) y para sujetar a gravamen las rentas obtenidas en el ejercicio de esa explotación económica, siempre que el importe neto de su cifra de negocios no supere los tres millones de euros y se someta a las disposiciones de la Ley del impuesto (artículos 122 a 127 bis) para aplicarles el tratamiento propio de las empresas de reducida dimensión.

Para estas entidades, la Ley diseña unos incentivos fiscales que podemos ver resumidos de este modo. Tienen libertad de amortización para la inversión en elementos de activo material nuevos siempre que vaya acompañada de la creación de empleo, así como para las inversiones realizadas en elementos de escaso valor; pueden acogerse a un procedimiento de amortización acelerada para las inversiones realizadas en elementos del activo material nuevos, así como para elementos del inmovilizado material, sin que este incentivo fiscal se asocie a la creación de empleo; asimismo, pueden aplicar programas de amortización acelerada para los elementos del inmovilizado material en los que se reinvierta el importe obtenido en la transmisión de otros elementos de ese mismo inmovilizado. La Ley les permite la dotación de una provisión para posibles insolvencias de deudores de forma global sobre el saldo de deudores existente a la conclusión del período impositivo; tienen, además, la posibilidad de deducir las cuotas provenientes de arrendamientos financieros satisfechas correspondientes a la recuperación del coste del bien en los términos que la Ley señala. Pueden deducir en la cuota íntegra el 10 por 100 del importe de las inversiones y gastos realizados en el período impositivo que estén relacionados con la implantación o mejora de las tecnologías utilizadas en la información y en la comunicación de la empresa. Finalmente, el tipo impositivo que establece la Ley para las empresas de reducida dimensión es del 30 por 100 sobre los quince primeros millones de base imponible, tributando el exceso al tipo general del 35 por 100.

3.5. El tipo impositivo y la cuota tributaria

A la base imponible debe de aplicarse un tipo impositivo de 25 por 100 y sobre la cuota íntegra determinada deben practicarse las deducciones y bonificaciones que con carácter general prevé la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, incluyendo en tales casos, la deducción por doble imposición de dividendos cuya aplicación no queda ya restringida como antaño sucediera.

3.6. Los deberes formales

La Disposición Adicional Segunda, Cinco, de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, ha venido a modificar, asimismo, el artículo 139 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en el sentido de obligar a las entidades parcialmente exentas que deben llevar su contabilidad de conformidad con las disposiciones contenidas en el Código de Comercio, a que también lo hagan permitiendo en su contabilidad la identificación de los ingresos y gastos correspondientes a las rentas y explotaciones económicas no exentas, lo que, de hecho, les obliga a contabilizar de un lado los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas exentas, y de otro, los que se hayan ocasionado en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas.

4. Incentivos fiscales al mecenazgo

4.1. El mecenazgo en la Ley

El Título III de la Ley recoge el régimen jurídico de los incentivos fiscales al mecenazgo, entendido como aquella actividad pública o privada tendente a impulsar y promocionar determinadas iniciativas de interés general para la sociedad. Mediante esas ventajas tributarias la Ley cierra un circuito conformado por el mecenas, la actividad de mecenazgo y la entidad beneficiaria del mecenazgo, de modo que, el primero verá disminuida la presión fiscal en la imposición sobre la renta que le afecte, a cambio de fomentar, de forma desinteresada, iniciativas dispensadas en interés de la colectividad; las entidades que persiguen esos objetivos entre sus fines fundacionales obtienen una sugerente fuente de ingresos, y los intereses públicos que la Ley distingue como intereses generales de la sociedad (de defensa de los derechos humanos, educativos, cívicos, científicos, deportivos, laborales, de integración social, de promoción de la acción social, etc.) ven impulsado su desarrollo con la cooperación de la iniciativa privada, aliviando las dotaciones que el Estado destina a tales fines con cargo a los presupuestos generales.

La Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines de Lucro y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, en su artículo 16 establece cuáles son las entidades beneficiarias del mecenazgo, y sitúa en primera línea a las entidades sin fines lucrativos especialmente protegidas o de primer grado en las que concurren los requisitos que enumera su artículo 3º; junto con ellas, también se benefician de las aportaciones de los mecenas, el Estado, las Comunidades Autónomas, las Entidades Locales, los Organismos Autónomos dependientes del Estado y los de características semejantes de las Comunidades Autónomas y Entidades Locales; las Universidades Públicas y los Colegios Mayores adscritos a las mismas; el Instituto Cervantes, y las instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

Si dejamos de lado todo este segundo núcleo de entidades y organismos públicos que pueden ser receptores de las aportaciones del mecenazgo, para centrarnos en las que tienen el carácter de entidades sin fines lucrativos, la primera nota que se hace ostensible es que el efecto jurídico de estos incentivos fiscales nunca podrá predicarse en relación con los donativos o aportaciones realizados en favor de aquéllas que no tengan la consideración de especialmente protegidas, o lo que es lo mismo, las aportaciones y donaciones del mecenazgo con derecho a la deducción tributaria nunca serán de aplicación cuando los receptores de esas ayudas sean entidades sin fines de lucro a las que se aplique el régimen de las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades u otro distinto del previsto para esas entidades en la Ley de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de Mecenazgo.

En principio, las aportaciones y donaciones hechas para la promoción del mecenazgo pueden dirigirse, indistintamente, a cualquiera de los fines de interés general que describe el artículo 3º.1º de la Ley y, por tanto, se perfilan como receptoras de esas ayudas económicas, cualquier entidad sin fines de lucro en la que concurren los requisitos recogidos en el artículo 3º del texto legal. No obstante, el artículo 22 de la Ley, se remite a la Ley de Presupuestos Generales del Estado para establecer, dentro de los fines de interés general descritos legalmente, una relación de actividades prioritarias de mecenazgo a las que deben dirigirse las donaciones de quienes actúan como mecenas, así como de las entidades beneficiarias de tales ayudas económicas. La remisión a la Ley General de Presupuestos, que ya se mantenía en la legislación inmediata anterior, fue entonces objeto de crítica por algún sector de la doctrina, al entender que a través de esta fórmula se podrían ocasionar problemas de inconstitucionalidad en la Ley de las Cuentas del Estado, en la medida en que la definición de programas culturales o de asistencia social prioritaria no es cuestión directamente relacionada con su contenido necesario, advirtiendo también otro sector de la academia, de que habida cuenta del procedimiento singular que sigue el debate y aprobación de la Ley de Presupuestos, al abrigo de la norma que comentamos, bien podría el Gobierno reordenar los objetivos de interés general que fundamentan la constitución de fundaciones y demás entidades de similares características, sustrayendo o privan-

do, en buena medida, de tomar esa decisión al Parlamento mediante un adecuado debate de las prioridades a establecer en punto a la consecución de los intereses generales de los ciudadanos²⁵.

No creemos que, ni con la anterior normativa sobre este extremo, ni con la vigente, deban existir reticencias en relación con la redacción de este precepto, porque la definición de los programas y actividades de interés general a desarrollar por las entidades sin fines lucrativos susceptibles de ser incentivados fiscalmente, no es un tema que escape, en su esencia, a los contenidos propios de una Ley de Presupuestos, siendo así también que la redefinición de los objetivos generales del Estado en el desarrollo de sus políticas asistenciales, es parte consustancial del programa económico del Gobierno que se refleja en el contenido de ese tipo de leyes, por lo que no es posible tachar de inconstitucional o, cuanto menos, de ser sospechoso de inconstitucionalidad, un precepto que tan sólo se limita a establecer un orden de prioridades en relación con los llamados fines asistenciales que se deben perseguir en colaboración con la iniciativa privada, para un período anual, dado que a través del señalamiento de tales objetivos, se está cumpliendo una política de interés general que es la marcada en la Ley General de Presupuestos. Precisamente es ésta una forma de manifestarse la política presupuestaria del Gobierno, cuyo reflejo no sólo lo encontramos en las previsiones de ingresos y en la política de gastos que va a desplegar a lo largo del año, sino además, en la determinación cualitativa de los intereses generales que se van a proteger fiscalmente vía aportaciones procedentes del mecenazgo y de las entidades sin fines de lucro que se van a convertir en receptoras prioritarias de dichas aportaciones económicas.

Por su parte, el artículo 17 de la Ley establece que donativos, donaciones y aportaciones van a servir de base al derecho a la deducción fiscal a quienes altruistamente los ceden a las entidades sin fines lucrativos, en el bien entendido de que, siempre, resultarán ser entregas irrevocables efectuadas de forma pura y simple; sin perjuicio de lo establecido a los efectos de la revocación en el Código Civil que, en caso de producirse, obligará al donante a ingresar, en el período impositivo en que se produzca la revocación, las cuotas correspondientes a las deducciones aplicadas, con el cálculo de los intereses de demora que sean procedentes.

La Ley pretende que las donaciones de bienes y derechos se lleven a cabo por el donante con carácter definitivo, de manera que deben quedar excluidas, por ejemplo, las donaciones remuneratorias en las que se impone al donatario un gravamen inferior al valor de lo donado (artículo 622 del Código Civil); las

²⁵ Así ha sido la denuncia realizada, entre otros, por A. JIMÉNEZ DÍAZ, en "El régimen tributario del mecenazgo en España", *La Ley-Actualidad*, 1996, y también F. ESCRIBANO LÓPEZ, en "La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/94", *Jornadas sobre las Fundaciones*, organizadas por el Consejo Social de la Universidad de Cádiz y la Fundación por el futuro de la Bahía de Cádiz, Marzo 1997.

realizadas por el donante con la facultad de disponer de los bienes donados o de una parte de ellos (artículo 639 del Código Civil) y aquellas en las que se incluya una cláusula de reversión (artículo 641 del Código Civil).

No obstante, pese a lo taxativo de los términos en que debe de realizarse la donación —de forma pura y simple, con el carácter de irrevocable—, algún estudio del régimen de las fundaciones consideró antitético la dualidad de requisitos, habida cuenta de que a pesar de la irrevocabilidad de la donación, es posible su revocación por el donante cuando vea que la entidad donataria no está haciendo uso debido de lo donado, por ejemplo, por no emplearlo en los fines de interés general que definen sus objetivos fundacionales. No les falta la razón a quienes al enfrentarse con esta cuestión, han advertido lo artificioso de su concepción²⁶, habida cuenta de que la totalidad de lo recibido por las entidades sin fines lucrativos ha de quedar destinado, por definición, a los fines generales que persiguen y por ello, no cabe someter a condición el destino de lo donado porque sólo podrá emplearse en los objetivos de interés general que presiden la constitución de la entidad donataria de los bienes.

Así las cosas, la Ley recoge entre los donativos, donaciones o aportaciones a entidades beneficiarias del mecenazgo, tanto los que tengan carácter dinerario, como aquellos otros que consistan en bienes y derechos. Para los donativos o donaciones de carácter dinerario, la base de deducción vendrá determinada por su importe, como no puede ser de otro modo (artículo 18, letra a, de la Ley), en tanto que si se trata de la donación o aportación de bienes o derechos, la base de deducción estará constituida por su valor contable o, en otro caso, se concretará atendiendo a las reglas de valoración que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre el Patrimonio.

También se consideran como donativos o aportaciones, las cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura, cuya base de deducción será el importe de las cuotas aportadas a la entidad sin fines de lucro.

Permite la Ley que la aportación a las entidades beneficiarias del mecenazgo consista en la constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación. En este supuesto, para concretar la base de deducción es necesario distinguir, según que el usufructo de que se trate se haya constituido en relación con bienes inmuebles, en cuyo caso se tomará como base el importe anual que resulte de aplicar en cada uno de los períodos de duración del usufructo, el 2 por 100 al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda a cada período impositivo.

²⁶ Por todos, me remito a las páginas escritas al respecto, por J.A. DEL CAMPO, en *La fiscalidad de las fundaciones...*, op. cit. pág. 370 y ss.

Para el caso en que la constitución del derecho de usufructo lo haya sido sobre bienes, derechos o valores y se lleve a cabo sin contraprestación, la base de deducción quedará formada por el importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo. Y, finalmente, si el derecho real de usufructo se constituyera sobre otros bienes o derechos distintos a los descritos con anterioridad, la base de deducción se determinará por el importe anual resultante de aplicar el interés legal del dinero de cada ejercicio, al valor del usufructo determinado en el momento de su constitución conforme a las normas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

También es posible que el mecenas done o haga entrega de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español, o que se trate de bienes inscritos en el Registro de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General al que se refiere la Ley del Patrimonio Histórico Español. En estos supuestos, para determinar la base de deducción fiscal será necesaria una valoración realizada por la Junta de Calificación, Valoración y Expropiación, a quien corresponde también la valoración de obras culturales que no formen parte del Patrimonio Histórico Español.

Quien realiza las aportaciones, donaciones y donativos a las entidades beneficiarias del usufructo debe contar con un justificante que haga prueba, frente a la Administración tributaria, de que la entrega se ha producido dentro de los requisitos marcados por la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Mecenazgo y a estos efectos, su texto legal prevé la forma en que quedará constancia de la efectividad de los donativos, donaciones o aportaciones que hayan recibido las entidades beneficiarias del mecenazgo, que queda justificada mediante certificación expedida por la propia entidad, quien a su vez, deberá remitir a la Administración tributaria la información sobre las certificaciones expedidas, que han de contener, al menos, número de identificación personal del donante y de la entidad donataria con la especificación de que se encuentra incluida entre las entidades beneficiarias del mecenazgo a las que se refiere el artículo 16; también debe incluir la fecha y el importe del donativo cuando haya consistido en cantidad dineraria, así como cualquier documento que acredite que el bien ha sido entregado, siendo indiferente a los términos de la Ley, que ese documento tenga carácter público, siempre que se acredite su autenticidad. La entidad beneficiaria del mecenazgo ha de dejar constancia también del destino que va a dar al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica y hacer mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

Cumplimentada en tales términos la certificación exigida, el donante o aportante del bien de que se trate, estará en posición de acreditar que se ha producido a los efectos de la aplicación de las deducciones fiscales inherentes a dicha entrega desinteresada.

4.2. *Los incentivos fiscales para el mecenas o aportante de bienes a las entidades beneficiarias del mecenazgo*

El examen del articulado de la Ley, nos permite sintetizar en tres aspectos los incentivos fiscales que allí se proponen para quienes desean colaborar con sus donativos, donaciones y aportaciones, en la promoción de actividades de interés general desplegadas por las entidades beneficiarias del mecenazgo. Esos incentivos fiscales se concretan en los tres siguientes: en primer lugar, se establece la deducción en la cuota íntegra de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, de Sociedades y de la Renta de no Residentes, que ha de tomar como base de la deducción el montante de la donación, del donativo o de la aportación, que se ha de valorar en los términos que señala el propio texto legal. En segundo lugar, si como consecuencia de la transmisión gratuita realizada fuere de apreciar alguna ganancia de capital o renta positiva susceptible de gravamen en los tributos de referencia, la Ley declara su exención. En tercer lugar, prevé el texto legal la consideración como gasto deducible de los ingresos las cantidades que, de forma directa y sin mediar ninguna entidad beneficiaria del mecenazgo, destinen los sujetos pasivos de esos impuestos a la promoción y fomento de las actividades de interés general descritas en el apartado 1º del artículo 3 de la Ley, de modo que en tales casos, el donante o aportante de bienes y derechos actúa por sí mismo, para el desarrollo de acciones sociales de interés general.

A. Las deducciones en cuota

Con carácter general, hay que señalar que todos los incentivos fiscales se proyectan a modo de deducciones en el ámbito de la imposición sobre la renta del donante o aportante de los bienes; más concretamente, se trata de establecer una serie de deducciones sobre la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en la del Impuesto sobre Sociedades, que serán compatibles tanto con el resto de las deducciones fiscales que prevén las leyes propias de estos tributos, como con los límites de deducción que en ellas se señalan. Este tratamiento fiscal resulta también de aplicación cuando el donante o el aportante de bienes a una entidad beneficiaria del mecenazgo es un no residente, con los matices que son propios en el ámbito de su particular imposición sobre la renta.

Llama la atención la diferencia de tratamiento si se compara con la legislación precedente. El artículo 62 de la derogada Ley 30/1994, de Fundaciones, consideró que las cantidades donadas o aportadas por las personas jurídicas a las entidades beneficiarias del mecenazgo, tendría la consideración de gasto a deducir de la base imponible, mientras que si quien realizaba la entrega altruista a esas entidades era una persona física, se establecía una posible deducción en cuota tributaria equivalente al 20 por 100 del importe de lo donado. Natu-

ralmente, esa diferencia de trato fiscal por razón de la condición del sujeto pasivo resultaba evidente y sólo encontraba justificación —como tantas otras— en el carácter progresivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, frente al sentido proporcional del Impuesto sobre Sociedades, pero con todo, este dispar tratamiento tributario no privó de la crítica correspondiente al articulado de aquella Ley, en el sentido de que apostaba por el donante empresario con forma social, frente al donante persona física. En este aspecto, parece que la vigente Ley quiere corregir aquella nota de discriminación y evitar las críticas y apelativos inherentes a ella, inclinándose por contemplar en el Impuesto sobre Sociedades como deducciones en la cuota íntegra, las donaciones o aportaciones de bienes y derechos realizados en favor de entidades beneficiarias del mecenazgo dedicadas a actividades de interés general.

De este modo, si quienes realizan las donaciones o aportaciones a las entidades sin fines lucrativos especialmente protegidas fiscalmente son personas físicas residentes, tienen derecho a una deducción en la cuota íntegra del 25 por 100 de la base deducción que se haya determinado de conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la Ley, que deberá ser objeto de cómputo a los efectos del límite que prevé el artículo 56.1 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (artículo 19 de la Ley).

Si el mecenas es una persona jurídica sujeta a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades, tendrá derecho a deducir de la cuota íntegra, minorada con las deducciones y bonificaciones que le correspondan, el 35 por 100 de la base de deducción, facultándole la Ley para que aplique en los diez años inmediatos y sucesivos las cantidades no deducidas correspondientes al período impositivo en que se generó el derecho a la deducción. Asimismo, ha de tenerse en cuenta que la base de deducción no puede ser superior al 10 por 100 de la base imponible del período impositivo y que las cantidades que excedan de ese límite pueden ser aplicadas a los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos sucesivos.

Cuando el donante o aportante de los bienes a una entidad beneficiaria del mecenazgo es un no residente, la Ley distingue en su artículo 21, según se trate de un no residente que actúa en España mediante establecimiento permanente, o sin él. En este segundo supuesto, le resultan de aplicación prevista para el caso de que se trate de una persona física sujeta al Impuesto sobre la Renta, es decir, tiene derecho a deducir de la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, el 25 por 100 de la base de deducción determinada conforme a lo dispuesto en el artículo 19 de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos, sin que por lo demás, opere el límite establecido a tales efectos en el artículo 56 de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que es evidente, no le resulta de aplicación.

Cuando el no residente donante o donatario de bienes a las entidades beneficiarias del mecenazgo actúa en nuestro país mediante establecimiento permanente, le resultará de aplicación la deducción que el artículo 20 de la Ley prevé para

los sujetos pasivos por el Impuesto sobre Sociedades; por lo tanto, de la cuota íntegra correspondiente deducirá un 35 por 100 de la base de deducción determinada en los términos reseñados en el artículo 18, con posibilidad de trasladar a sucesivos ejercicios las cantidades objeto de deducción no enjuagadas en el que se haya realizado la correspondiente aportación o donación de bienes.

B. Las exenciones

Según la normativa que es propia en nuestra imposición sobre la renta, como consecuencia de los donativos, donaciones o aportaciones que se realicen en favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo, el donante o aportante puede experimentar una ganancia patrimonial o una renta positiva que se pone de manifiesto en el momento de la entrega efectuada con fines altruistas. Para evitar que esa manifestación de renta quede gravada en el tributo que corresponda, el artículo 23 de la Ley sobre Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Mecenazgo establece una exención en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, o el Impuesto sobre la Renta de no Residentes que grave la renta del donante o aportante, para las ganancias patrimoniales y las rentas positivas que se pongan de manifiesto con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a las que se refiere el artículo 17 de la Ley.

Por el mismo motivo, establece también una exención en el Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en razón a los incrementos que se pongan de manifiesto en las transmisiones de terrenos, o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio, realizadas con ocasión de los donativos, donaciones y aportaciones a que se refiere el artículo 17 de la Ley. Ha de destacarse que atendiendo a los términos en que se manifiesta, el precepto legal no deja lugar a la duda de que no nos encontramos ante una exención municipal rogada, en el sentido de que para su reconocimiento sea necesario elevar petición alguna al Ayuntamiento de que se trate, sino que estamos en presencia de una exención que se aplica por imperativo legal, sin que sea preciso elevar ninguna rogatoria en tal sentido a la Corporación Municipal.

C. La consideración como gasto deducible de los empleados en actividades de interés general

Creemos interpretar el sentido del artículo 26 de la Ley si afirmamos que se regula en él el tratamiento fiscal que merecen los gastos realizados por cualquier persona física o jurídica en actividades calificadas como de interés general, conforme a las recogidas en el artículo 3.1º de la Ley, siempre que no se hayan realizado a través de entidades beneficiarias del mecenazgo. Nos explicamos; este artículo está considerando la posibilidad de que quienes destinen

parte de sus ingresos a la promoción de actividades de interés general de las especificadas en el apartado 1º del artículo 3, de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y Mecenazgo, puedan deducir estos gastos de los ingresos en sus respectivos Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes, por lo que no se trata, ahora, de que esas personas físicas o jurídicas, colaboren de forma altruista con entidades sin fines lucrativos fiscalmente protegidas o, en general, con otras entidades beneficiarias del mecenazgo, mediante la entrega de cantidades de dinero, bienes de cualquier naturaleza o realizando aportaciones de diferente índole, sino que el precepto contempla el régimen tributario que corresponde a las inversiones en actividades de interés general realizadas directamente por la persona o entidad de que se trate, y entiende, que esas cantidades destinadas a los fines de interés público, deben tener el carácter de gasto a deducir de los ingresos en la imposición sobre la renta de quien se preocupa por fomentar ese tipo de actividades.

No obstante, el artículo 26 comentado, establece unos límites que debemos considerar. En primer término, quienes pueden contabilizar como gasto deducible de los ingresos las cantidades destinadas al fomento de tales actividades de interés general, son los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades; quienes lo sean por el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes que actúen en territorio español mediante establecimiento permanente, y quienes sean sujetos pasivos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que obtengan rendimientos derivados de explotaciones económicas cuya base imponible se determine en régimen de estimación directa.

En segundo lugar, es evidente, que la partida contabilizada como gasto fiscalmente deducible de los ingresos, es la destinada al fomento de actividades de interés general de las recogidas en el artículo 3.1º de la Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de Mecenazgo.

En tercer lugar, la deducción como gasto de esa partida, es incompatible con los restantes incentivos fiscales que se recogen en la Ley de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos y de Mecenazgo (apartado 2, del artículo 26), lo que quiere decir, por ejemplo, que lo deducido como gasto de los ingresos para la determinación de la base de esos sujetos pasivos, no puede luego incorporarse al ámbito de las deducciones en cuota íntegra, lo que desde todo punto de vista, se nos antoja lógico, aunque no está de más que la Ley lo haya matizado así para evitar cualquier duda interpretativa al respecto.

4.3. Los convenios de colaboración empresarial y sus ayudas económicas

Ya expusimos páginas atrás que el convenio de colaboración empresarial tiene como objetivo difundir la participación del colaborador en las actividades

de interés general perseguidas por las entidades sin fines lucrativos, quienes a cambio de una ayuda económica, se comprometen a expandir la intención altruista del colaborador. Ciertamente que la intencionalidad de quienes suscriben este tipo de convenios con las entidades sin fines lucrativos, procura su difusión publicitaria y promocional a través de su colaboración en actividades de interés general, pero tal circunstancia no impide su nítida diferenciación de los contratos de publicidad que pueda suscribir una entidad sin fines lucrativos con una sociedad mercantil al hilo de las disposiciones contenidas en la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

Ha sido tradicional en este ámbito, el debate a propósito de la diferenciación entre los convenios de colaboración y los contratos de publicidad, en la medida en que persiguiendo ambos un mismo objetivo, difundir la imagen de quien los suscribe con entidades sin fines lucrativos, los efectos jurídico-tributarios difieren, en el sentido de que mientras la ley se ha venido mostrando condescendiente con el tratamiento fiscal de las ayudas económicas procedentes de los convenios de colaboración, en particular, para quien resulta ser colaborador, no ha sido tan tolerante con los rendimientos procedentes de la suscripción de contratos de publicidad. Explicamos en su momento, que para la entidad beneficiaria de esas ayudas económicas, la vigente Ley de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos ha corregido el dispar tratamiento fiscal asignado a las mismas, de manera que conforme al artículo 6. 1º, letra a), para la entidad sin fines lucrativos, tales ayudas económicas quedan exentas de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

La diferencia de tratamiento se producía en el ámbito de la empresa colaboradora o patrocinadora, porque en relación con su Impuesto sobre Sociedades, las ayudas económicas satisfechas por la empresa colaboradora a la entidad sin fines lucrativos, no tenían el carácter de deducible de sus ingresos y sí la condición de deducción parcial en la cuota íntegra del impuesto. Por el contrario, la empresa que contrataba publicidad con una entidad sin fines lucrativos, podía deducir de la base imponible la cantidad pactada contractualmente, en concepto de gasto deducible de los ingresos.

El artículo 25 de la Ley viene a corregir esa situación. En primer lugar define qué se entiende como convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, para concebirlo como aquel que se concierta con las entidades beneficiarias del mecenazgo a las que se refiere su artículo 16, mediante el que la empresa colaboradora se compromete a entregar una ayuda económica —la Ley se resiste a denominarla, retribución, renta, o cualquier otra locución que evoque contraprestación necesaria—, a cambio de que la entidad sin fines de lucro difunda su imagen en cuanto empresa colaboradora en la consecución de las actividades de interés general consustanciales a sus fines fundacionales.

El mismo artículo, en el párrafo segundo de este apartado 1, se apresura a especificar que la difusión de la participación del colaborador al amparo de un convenio de esas características, no tiene la consideración de una prestación de

servicios, disipando, así, cualquier duda que cupiese a propósito de la sujeción de esa actividad en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Es evidente, en sentido contrario, que las retribuciones percibidas por una entidad sin fines de lucro al amparo de la concertación de un contrato de publicidad, sí que constituye prestación de servicios sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Finalmente, las cantidades satisfechas por la concertación de convenios de colaboración empresarial, para el colaborador tienen el carácter de gasto a deducir para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, y tratándose de colaboradores personas físicas, también es gasto deducible para la determinación del rendimiento neto derivado de explotaciones económicas cuya base imponible se establezca en régimen de estimación directa. Por fin, si el colaborador es un no residente, a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, tendrá el carácter de gasto a deducir de los ingresos, pero sólo respecto de los no residentes que actúen en territorio español mediante establecimiento no permanente.

En cualquier caso, la Ley declara la incompatibilidad de este tratamiento tributario con los restantes incentivos fiscales previstos en ella, lo que significa que la deducción como gasto en el ámbito de la imposición sobre la renta de las ayudas económicas que traigan su causa de la celebración de convenios de colaboración con entidades sin fines lucrativos, impide su consideración como partida deducible de la cuota íntegra en tales tributos.

5. Cooperativas. Régimen fiscal

5.1. Aclaración

Como se ha indicado al iniciar este estudio, las entidades que integran el denominado tercer sector se caracterizan por ser organizaciones que desarrollan actividades de interés social, manteniéndose separadas del Estado y del mercado, esto es, son entidades que no se integran en el cuerpo de las Administraciones públicas para evitar cualquier tipo de dirigismo y dominación estatal, pero tampoco desean intervenir en el mercado libre ejerciendo actividades mercantiles, en el entendimiento de que, si esa fuera su forma de operar, perderían buena parte de la esencia que las define, que no es sino la prestación de servicios sociales sin la intención de lucrarse por ello, entendiendo esencialmente la obtención de dividendos como consecuencia de la partición en un capital.

Con estos postulados, resulta algo complicado justificar el estudio del régimen fiscal de las cooperativas en un análisis sobre el conjunto de normas tributarias que afectan a las entidades integradas en el tercer sector, porque como se verá a lo largo de las páginas que siguen, con los matices que se dejarán señalados, actualmente, las cooperativas responden a un evidente carácter societario con voluntad empresarial donde la rigidez de sus comportamientos sobre los

principios mutualistas, dirigidos a la realización de actividades y a la prestación de servicios en favor de sus socios, va cediendo terreno hacia la conformación de entidades de clara tendencia mercantil y con evidente intención de obtener lucro en el ejercicio de sus actividades empresariales, donde el principio de exclusividad se está aplicando con gran flexibilidad. Por otro lado, las cooperativas no son asociaciones que persigan fines altruistas y culturales, porque sus objetivos se centran en la satisfacción de necesidades económicas y materiales muy concretas y lo hacen a través de estructuras empresariales consolidadas; a pesar de lo cual, tampoco pueden identificarse con los tipos de sociedades mercantiles, porque su finalidad no es la obtención de beneficios de los socios mediante su participación en el capital de la sociedad, sino que satisfacen servicios y necesidades homogéneos y concretos de quienes se asocian en este tipo de organizaciones mediante la participación personal, y, aún buscando la máxima rentabilidad empresarial, tratan de alcanzarla de conformidad con los principios de exclusividad y mutualista que presiden su organización y régimen jurídico.

En efecto, sus connotaciones como entidades de interés público que se constituyen voluntariamente bajo el igual denominador de la existencia de una serie de intereses o necesidades socioeconómicas comunes; las exigencias legales de que, en su funcionamiento, parte de sus resultados económicos deban quedar destinados obligatoriamente a fondos de reserva como fortalecimiento del criterio de exclusividad, y la finalidad última inspiradora de su régimen mutualista, consistente en el reparto entre los socios que las componen de los resultados económicos realizados, por no tratarse de sociedades de capitales sino de personas que se someten al principio cooperativo de limitación del interés al capital, hacen de las sociedades cooperativas un tipo de entidades dignas de tomar en consideración en un trabajo de las características del que se está exponiendo a lo largo de estas páginas.

Quizá, reivindicando la posición que las entidades cooperativas deben encontrar entre las que se integran en el tercer sector se haga, también, una llamada de atención para que no se produzca el deterioro, ni la pérdida, de los objetivos perseguidos con la formulación jurídica de estas singulares formas societarias.

En última instancia y como ya quedara apuntado en las páginas introductorias de este trabajo, el análisis del régimen tributario de las entidades cooperativas, como también, el de las mutuas de seguros, responde a su carácter de "entidades de economía social", esto es, responde a la idea de que se trata de organizaciones que sin pertenecer al sector público, con funcionamiento democrático e igualdad de derechos y deberes de sus socios, practican un régimen especial de propiedad y distribución de sus ganancias, empleando los excedentes del ejercicio para el crecimiento de la entidad y la mejora de los servicios a los socios y a la sociedad.

Con la advertencia hecha, queremos añadir, asimismo, que en el marco de un trabajo de las características del que se ofrece al lector, no resulta proceden-

te hacer un seguimiento pormenorizado, ni del régimen jurídico, ni del régimen fiscal, de las entidades cooperativas porque profusas y abundantes monografías se han encargado de tratarlo de forma singularizada y detallada. Por lo que en las páginas que siguen, tan sólo, se intenta compendiar su régimen tributario con el fin de poder contrastarlo con el previsto para otras entidades integradas en el tercer sector y determinar, así, cuáles son las economías de opción con las que cuentan las entidades interesadas por intervenir en la consecución de objetivos de interés general a través de sistemas de organización que, de una forma o de otra, matizan la realización de sus fines estatutarios para distanciarlos de los típicos de las sociedades mercantiles que persiguen la obtención de beneficios para su distribución entre los socios a modo de dividendos y en la proporción en que éstos participan en el capital social.

5.2. Aproximación al concepto y características de las sociedades cooperativas

Las cooperativas son sociedades que, con capital variable y estructura y gestión democráticas, asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, a personas que tienen intereses o necesidades socioeconómicas comunes, para cuya satisfacción, y al servicio de la comunidad, desarrollan actividades empresariales, de suerte que, una vez atendidos los fondos comunitarios, proceden a imputar a los socios los resultados económicos en función de la actividad cooperativizada que realizan, en lo que se conoce como "retorno cooperativo" y nunca en función de la participación del socio al capital social²⁷.

Se trata, por tanto, de entidades societarias y empresariales típicas, dado que se nos presentan como un híbrido entre sociedad de carácter mercantil y asociación, constituidas para la satisfacción de los intereses y necesidades comunes de los asociados, no para alcanzar fines culturales, sindicales, políticos, lúdicos, o de cualquier otra naturaleza, y cuya finalidad socioeconómica es diferente a la de las entidades mercantiles que se inspiran en la obtención de lucro, esto es, en obtener beneficios y ganar, para después proceder a su reparto entre los socios que las constituyen a modo de dividendos, que serán proporcionales al capital que éstos hayan aportado. Por el contrario, la finalidad de las cooperativas es la consecución de servicios y, en su caso, de retornos a sus socios en función de la actividad cooperativizada desarrollada, porque no estamos ante sociedades de capital sino de personas que se someten al principio cooperativo de limitación del capital.

De ahí que el concepto de "retorno cooperativo" que preside la idea de beneficio en estas entidades, nada tenga que ver con el de reparto de ganan-

²⁷ Así quedaron definidas en la Ley General de Cooperativas de 2 de abril de 1987.

cias o dividendos en las sociedades mercantiles, porque en el ámbito de las cooperativas los beneficios que percibe el socio traen causa de los servicios para los que se ha creado la entidad. Los retornos cooperativos son, solamente, las cantidades recibidas por el socio al proceder a la liquidación del balance y además de los servicios obtenidos a través de la cooperativa. Se trata, en suma, de aportaciones que el socio hizo a la cooperativa con motivo de su actividad y participación cooperativa y que recupera de ella al hacer el balance en proporción a su participación y con independencia del servicio recibido a través de la cooperativa.

Así las cosas, cuando el socio percibe los retornos cooperativos, no está obteniendo una ganancia, sino lo que ya era suyo y dejó de recibir en su momento cuando realizó la actividad cooperativizada —la comprendida entre el socio y la cooperativa— de modo que, ese retorno cooperativo ha sido dejado por el socio momentáneamente en la cooperativa como aportación y para contribuir a la viabilidad del capital de la entidad. Obsérvese la diferencia de régimen entre estos retornos cooperativos y los dividendos obtenidos por el socio de una entidad mercantil, donde los beneficios por ella generados tienen que ser, necesariamente, repartidos en forma de dividendos y en proporción al capital aportado por el socio, ya que ese fue el objeto de su contribución al capital social.

Por ejemplo, en una cooperativa agraria de servicios, el retorno cooperativo lo recibe el socio por la cantidad que le falta percibir de los productos entregados a la cooperativa de los que, en ese momento, sólo obtuvo un anticipo; por lo mismo, en una cooperativa de consumo, el retorno cooperativo debe serlo por el exceso que el socio ha pagado sobre el precio justo de aquellos productos de los que se ha servido a través de la cooperativa, si al adquirirlos los satisfizo a precio de mercado.

Vamos a detallar, sucintamente, las características que definen a las sociedades cooperativas:

- Los socios deben someterse a los principios y valores cooperativos durante el tiempo en que permanezcan vinculados a la entidad y en el ejercicio de toda la actividad empresarial, mostrando una clara actitud de participación continuada en las actividades y servicios desarrollados por ésta, porque no en vano su adscripción es voluntaria y libre.
- En la constitución y en el funcionamiento de estas entidades predomina el grupo humano sobre el capital, que es sólo un instrumento sin significado en la titularidad representativa de la misma. Sin establecer similitudes, sí podemos recordar que algo de esto es lo que sucede en el régimen de las asociaciones frente al de las fundaciones, donde el grupo humano y las decisiones adoptadas predomina sobre la dotación patrimonial de la fundación.
- La participación activa y continuada de los socios en la cooperativa no se limita a lo concerniente a su administración y gestión, sino sobre todo, en

la acción empresarial con sus aportaciones de trabajo, bienes y servicios que, en su caso, determinarán el retorno cooperativo.

- Por la razón antes señalada, el socio se ve permanentemente vinculado a los resultados económicos de la sociedad cooperativa y a los efectos de la acción empresarial, de suerte que no es la persona jurídica que a través de ella se crea la que debe responder del éxito o del fracaso de la gestión empresarial desarrollada, sino que esa responsabilidad se deriva a los socios cooperativistas, receptores directos de los resultados empresariales de la cooperativa.
- Los socios se adhieren a la cooperativa con entera libertad y en ella permanecen de forma voluntaria, criterio que propicia los principios de armonía y libre asociación, iniciativa privada y libre cooperativa que definen su organización.
- Las cooperativas actúan en régimen de total libertad en el ejercicio de su actividad empresarial, en el sentido de que lo hacen sin que exista intromisión por las Administraciones públicas en el desarrollo de la misma; sin perjuicio de que los poderes públicos estén obligados a promocionar estas fórmulas cooperativizadas de intervención en el mercado de bienes y servicios.
- El interés público que preside su constitución, no está reñido con el carácter privado de sus relaciones empresariales, con el principio de libertad empresarial y con el respeto al principio elemental de la propiedad privada. Quiere ello decir, que los bienes, frutos y medios de producción de las sociedades cooperativas son de ellas y de sus socios en régimen de propiedad privada, salvo en lo que su legislación específica ordena en cuanto a la constitución y mantenimiento de los fondos obligatorios de estas entidades inspirados en los principios propios del cooperativismo; fondos que contribuyen a la consecución de sus fines fundacionales, como son, la educación de los socios en los postulados cooperativistas y la adscripción de un patrimonio a un fin concreto que, por tal motivo, se ve rodeado de unas especiales medidas tributarias en su tratamiento específico.

5.3. Clases de cooperativas

Vamos a establecer una triple forma de clasificar a las entidades cooperativas según que atendamos a su grado de integración empresarial; a su objeto, o a su régimen fiscal.

Según su grado de integración empresarial, las sociedades cooperativas se clasifican en cooperativas de primer grado y de segundo, tercer o ulterior grado. Son sociedades cooperativas de primer grado aquellas que actúan de

modo inmediato y natural con los socios de base que la constituyen, ya se trate de personas físicas o de personas jurídicas y deben estar integradas, al menos, por cinco socios.

Son sociedades cooperativas de segundo, tercer o ulterior grado, las llamadas cooperativas de cooperativas. Sólo pueden ser socios las sociedades cooperativas, nunca personas físicas o jurídicas de otra naturaleza; deben estar constituidas, al menos, por dos de ellas, y actúan como instrumento de las de primer grado y de los socios de éstas, que son sus verdaderos destinatarios.

Si atendemos a su objeto, las entidades cooperativas de primer grado se clasifican en sociedades cooperativas de trabajo asociado; de consumidores y usuarios; de viviendas, agrarias; de explotación comunitaria de la tierra; de servicios; del mar; de transportistas; de seguros; sanitarias; de enseñanza; educacionales, y de crédito.

Si tomamos en consideración su régimen fiscal, las entidades cooperativas se clasifican en cooperativas especialmente protegidas; cooperativas protegidas y cooperativas no protegidas. Su regulación la encontramos en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, que las clasifica en los dos primeros grupos señalados dado que no establece la distinción en entidades cooperativas no protegidas, pero a las que, sin duda, les son de aplicación las normas contenidas en esa Ley, ya que resulta indiferente a los efectos de su aplicación que la cooperativa tenga derecho o no a los beneficios fiscales.

Las cooperativas fiscalmente protegidas son las entidades que se ajustan a las disposiciones de la Ley General de Cooperativas (Ley 27/1999) o a las dictadas por las Comunidades Autónomas que tienen competencia en esta materia, sin que en ellas concurra ninguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa protegida en los términos dados por el artículo 13 de la Ley 20/1999, según redacción dada al mismo por el Real Decreto Legislativo 10/2000.

Las cooperativas especialmente protegidas fiscalmente lo son por razón de su objeto y como tales debemos considerar a las cooperativas de primer grado de las clases siguientes: cooperativas de trabajo asociado; cooperativas agrarias; cooperativas de explotación comunitaria de la tierra; cooperativas del mar; y cooperativas de consumidores y usuarios.

Por último, las cooperativas no protegidas fiscalmente son aquellas en las que resultándoles de aplicación las disposiciones normativas propias del sector (Ley 27/1999 y demás de carácter autonómico), no concurre alguno de los requisitos enumerados en el artículo 13 de la citada Ley 27/1999; porque es necesario destacar que la característica común en la aplicación del régimen fiscal diseñado en la Ley 20/1990, consiste en la existencia de normas técnicas de ajuste a los términos previstos en la legislación tributaria, lo que, en sí mismo, no implica el reconocimiento de beneficio fiscal alguno.

5.4. *Conceptos a considerar para el estudio del régimen fiscal de las sociedades cooperativas*

Acabamos de decir que la aplicación del régimen fiscal propio de las entidades cooperativas en los términos establecidos en la Ley 20/1990, no presupone necesariamente el reconocimiento de unos beneficios tributarios para este tipo de entidades, sino ante todo, la adaptación de su estructura contable a los términos propios de las normas tributarias, por lo que para entender, sobre todo, cómo se puede determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el caso de las entidades cooperativas, es necesario conocer una serie de términos propios y técnicos que operan en el ámbito de estas sociedades, para después, poder trasladarlos al ámbito del referido impuesto, de modo que, a manera de guía de orientación en el campo del cooperativismo, o si se quiere, al uso de cualquier diccionario técnico, exponemos los que resultan ser términos comunes en el campo de las sociedades cooperativas²⁸.

Comenzando por las partidas que pueden quedar integradas entre los *ingresos de una sociedad cooperativa*, entendemos que estas entidades se alimentan de las siguientes fuentes de ingresos, de los que no todos deben tener, necesariamente, la condición de ingresos fiscalmente computables:

- a) Aportaciones del capital social realizadas por los socios y asociados según hayan sido fijados en los correspondientes Estatutos, cuya característica esencial es que pueden ser reintegrables al socio en el caso de que decida su baja en la entidad cooperativa. Conviene precisar que los Estatutos de toda cooperativa deben fijar el capital social mínimo en el momento de constituirse, capital social con el que debe funcionar la entidad. Si, como consecuencia de los avatares que pudieran sobrevenir en el transcurso del desarrollo de su actividad, el capital social inicial se viera disminuido y no fuere repuesto en el plazo de seis meses, la cooperativa debe disolverse.
- b) Cuotas de ingreso o de entrada de socios que se fijan estatutariamente, sin que lleguen a formar parte del capital social, ni tengan el carácter de partida reintegrable al socio que las satisfizo, debiendo quedar integradas en el llamado Fondo de Reserva Obligatorio al que más abajo nos referimos.
- c) Cuotas periódicas de socios, que tienen las mismas características que las anteriores, con el mismo destino al Fondo de Reserva Obligatorio, pero que a los efectos tributarios se consideran como ingresos cooperativos del ejercicio.

²⁸ En este punto seguimos el trabajo expuesto por M. CRESPO MIEGIMOLLE en *Régimen especial de las Sociedades Cooperativas en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*, pág. 505.

- d) Sanciones económicas impuestas a los socios en los casos que la ley prevé cuyo destino es el Fondo de Educación y Promoción al que también aludiremos líneas después.
- e) Deducción en reembolso de aportaciones obligatorias de socios. Hemos indicado antes, que los socios deben realizar aportaciones obligatorias a la entidad cooperativa que son reintegrables en los casos en que decide darse de baja en la entidad; pues bien, estas deducciones responden a los reembolsos hechos a los socios que deciden su baja de la cooperativa. El destino de esta deducción es el Fondo de Reserva Obligatorio y fiscalmente no tienen el carácter de incremento patrimonial de la cooperativa.
- f) Bienes entregados y servicios prestados por los socios en el ejercicio de la gestión cooperativa. Fiscalmente tienen el carácter de gasto del ejercicio.
- g) Bienes entregados o servicios cooperativizados de terceros no socios, que fiscalmente tienen también el carácter de gasto del ejercicio y ven limitaciones en cuanto a la posibilidad de emplearlos y en cuanto a su destino.
- h) Financiación voluntaria de socios, que no integran el capital social y debe ser acordada por la Asamblea General.
- i) Emisión de obligaciones previo acuerdo de la Asamblea General con inscripción de la emisión en el Registro de Cooperativas.
- j) Financiación externa de cualquier clase y condición.
- k) Subvenciones.
- l) Ventas de cualquier clase (de productos elaborados o comercializados por la cooperativa; por prestación de servicios a socios o a terceros; por enajenación del inmovilizado; por venta de participaciones en otras empresas).
- m) Retornos de otras cooperativas de las que sean socios.
- n) Intereses de otras cooperativas.
- ñ) Ingresos financieros.

Entre los *gastos a contabilizar por las entidades cooperativas*, debemos tomar en consideración:

- a) El importe de los bienes entregados por los socios para la gestión cooperativa, que se valorarán a los precios de mercado del momento de la entrega aunque por ellos no se haya abonado a los socios anticipos o éstos sean de cuantía inferior.
- b) Gastos necesarios para el funcionamiento de la cooperativa.

- c) Los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones voluntarias y obligatorias.
- d) Las cantidades destinadas a la amortización efectiva del inmovilizado.

Como consecuencia de la diferencia apreciada entre los ingresos y los gastos de la sociedad cooperativa, se determina su resultado económico que se concreta en estos tres bloques:

Excedente neto: Es el resultado económico procedente de la actividad cooperativizada realizada entre la cooperativa y sus socios; en terminología usual, podríamos afirmar que se trata de los resultados típicos de la sociedad cooperativa.

Excedente extracooperativo: Es el resultado económico procedente de la actividad cooperativizada realizada con terceros no socios.

Excedente extraordinario: Es el resultado económico procedente de incrementos patrimoniales procedentes de la enajenación de elementos de su activo inmovilizado u obtenidos por otras fuentes ajenas a la cooperativa, así como los derivados de inversiones o participaciones en sociedades de naturaleza no cooperativa.

Conviene indicar que la Ley obliga a contabilizar separadamente estos excedentes, pero no a la contabilización separada de los ingresos y gastos que sirven para determinarlos; a tales efectos, sí que obliga la Ley a que los gastos se deduzcan de cada una de las partidas de ingresos con las que se conecten, esto es, los gastos han de deducirse de cada uno de los ingresos que los originan, sin perjuicio de que los gastos generales para el funcionamiento de la cooperativa, los intereses devengados por sus socios o por terceros, las cantidades destinadas a amortizaciones y otras deducciones de similares características, se deban imputar proporcionalmente a la cifra de negocios cooperativos y extracooperativos. De este modo, el excedente neto será igual a la diferencia entre los ingresos cooperativizados y los gastos cooperativos. El excedente extracooperativo, se determina por la diferencia entre los ingresos extracooperativos y los gastos que sean imputables a este tipo de ingresos. Y el excedente extraordinario se configurará a partir de los ingresos extraordinarios.

Fondo de Reserva Obligatorio se trata de un fondo cooperativo que tiene como objetivo la consolidación, desarrollo y garantía de la sociedad cooperativa que, como ya indicáramos anteriormente, no puede ser repartido entre los socios incluso en los casos de disolución de la entidad; con su contenido se pretende fortalecer la estructura financiera de la cooperativa. A este Fondo deben destinarse:

- a) Los resultados económicos que obtengan las cooperativas de las operaciones efectuadas con terceros no socios, ya sean de signo positivo o negativo.
- b) Los beneficios derivados de realizaciones patrimoniales (incrementos de patrimonio) con elementos de su activo fijo.

- c) Los ingresos obtenidos de fuentes diferentes a las que constituyan los objetivos propios de la cooperativa, los derivados de inversiones o de participaciones en sociedades no cooperativas.
- d) El 30 por 100 como mínimo de los resultados cooperativos, esto es, de los rendimientos obtenidos en el ejercicio de la actividad cooperativizada con los socios de la entidad cooperativa.
- e) El 50 por 100 de la actualización de las aportaciones.
- f) Las deducciones sobre las aportaciones obligatorias al capital social en los casos de baja de los socios.
- g) Las cuotas de ingreso de los socios.

Fondo de Educación y Promoción: se trata de un fondo de carácter obligatorio que tiene como finalidad la formación y educación de los socios y trabajadores de la cooperativa en los principios del mutualismo, y la difusión de las características del cooperativismo en el medio social en donde desenvuelva su actividad. También con sus recursos se trata de promocionar las relaciones intercooperativas y la promoción cultural y profesional del entorno local o de la comunidad.

Las dotaciones a este Fondo son inembargables y en caso de disolución de la cooperativa, los remanentes del Fondo se pondrán a disposición de los órganos de la Administración competente que deberá destinarlos a la promoción del cooperativismo exclusivamente.

La dotación del Fondo estará constituida por el 30 por 100 de los excedentes netos del ejercicio realizados por la cooperativa; por las sanciones que, con carácter administrativo, se hayan impuesto por la cooperativa a sus socios; aquellas otras cantidades que la Asamblea General de forma discrecional destine al mismo con cargo a los excedentes disponibles del ejercicio; y las subvenciones, donaciones y cualquier clase de ayuda recibida de los socios o de terceros, para el cumplimiento de los fines que justifican la existencia de este Fondo.

Excedente disponible: Para su determinación es necesario proceder a la suma del excedente neto, más el excedente extracooperativo, más el excedente extraordinario, menos el Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio y este resultado, minorarlo en las siguientes partidas: la suma de las partidas destinadas al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción, multiplicado por el excedente neto menos el Impuesto sobre Sociedades; el excedente extracooperativo y el excedente extraordinario.

Participación de los trabajadores asalariados en los excedentes: es igual al tanto por ciento de participación de los trabajadores asalariados multiplicado por el retorno cooperativo.

5.5. *Pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida*

El artículo 13 de la Ley 20/1999 establece una serie de causas por las que una entidad cooperativa pierde su condición de fiscalmente protegida, para pasar a la de no protegida, lo que significa que sus resultados económicos tributarán al tipo general que se establece en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Estas posibles causas que originan la pérdida de su condición de cooperativa fiscalmente protegida, son las siguientes:

- a) No efectuar las dotaciones a los fondos cooperativos obligatorios, esto es, al Fondo de Reserva Obligatorio y al Fondo de Educación y Promoción, en las condiciones y cuantía exigidas por la normativa de aplicación a esos efectos.
- b) Repartir entre los socios los fondos que tengan el carácter de irrepartible durante la vida de la entidad, y el activo sobrante en el momento de su liquidación.
- c) Aplicar cantidades del Fondo de Educación y Promoción a finalidades distintas de las previstas en la Ley. Se exceptiona de esta condición, según doctrina de la Dirección General de Tributos, las aportaciones efectuadas con cargo a dotaciones en el Fondo de Educación y Promoción realizadas a entidades sin fines lucrativos de las que están protegidas por la Ley 49/2002, de 23 de noviembre.
- d) Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.
- e) Retribuir las aportaciones de los socios o asociados al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados por las normas legales, o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un fondo especial constituido por acuerdo de la Asamblea General.
- f) Cuando los retornos sociales fueran acreditados a los socios en proporción distinta a las entregas, actividades o servicios realizados con la cooperativa o fueren distribuidos a terceros no socios.
- g) No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General.
- h) Cuando las aportaciones al capital social de los socios o asociados excedan de los límites autorizados.
- i) Participación de la cooperativa en cuantía superior al 10 por 100 en el capital social de las entidades no cooperativas. Si estas entidades realizan actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las

propias de la cooperativa, ese límite de participación puede llegar al 40 por 100, si bien, el conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50 por 100 de los recursos propios de la cooperativa.

A estos efectos no se tomarán en consideración las aportaciones efectuadas por las cooperativas a entidades sin fines lucrativos, según doctrina asentada por la Dirección General de Tributos.

- j) La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios y el incumplimiento de las normas sobre la contabilización de estas operaciones y destino al Fondo de Reserva Obligatorio de los resultados económicos obtenidos.

En cualquier caso, ha de tenerse en cuenta que ninguna cooperativa puede realizar operaciones con terceros no socios por un importe superior al 50 por 100 del total de las operaciones que ha efectuado.

- k) El empleo de trabajadores asalariados en número superior al que permite la legislación vigente para aquellas cooperativas en las que se hallan establecido límites en la contratación de este tipo de trabajadores.
- l) La existencia de un número de socios inferior a la cifra mínima prevista en las normas legales sin que se restablezca en el plazo de seis meses.
- m) La reducción del capital social por una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de seis meses.
- n) La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años sin causa justificada.
- ñ) La conclusión de la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.
- o) La falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales.

La Inspección de los Tributos del Ministerio de Hacienda es el órgano competente para comprobar que en una cooperativa concurren los requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios fiscales establecidos en la Ley 20/1990.

5.6. Tributación de las cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades. Reglas comunes a todo tipo de cooperativas

Como se encarga de precisar la Exposición de Motivos de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, las disposiciones que se integran en su articulado recogen dos tipos de normas; de un lado, las que tienen un carácter netamente incentivador de los principios mutualistas

que se traducen en el reconocimiento de beneficios fiscales atendiendo a la función social que cumplen las entidades cooperativas, en la medida en que facilitan el acceso de los trabajadores a los medios de producción y promueven la adecuación y formación de las personas de los socios a través de las dotaciones realizadas con esta finalidad, y de otro, recoge la Ley un conjunto de normas técnicas que cumplen una función de ajuste para tratar de adaptar las características y regulación social de las cooperativas a los términos de las normas tributarias, y de modo particular, a las que regulan el Impuesto sobre Sociedades; a tales efectos, resulta indiferente que la entidad cooperativa tenga, o no, derecho a los beneficios fiscales que la Ley diseña.

En efecto, estas normas técnicas o de ajuste a los términos de las normas tributarias que son las contenidas en el Capítulo IV del Título II de la Ley 20/1990, son de aplicación a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente, aún en el caso de que incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, circunstancia que en el caso de darse, determinará que la cooperativa de que se trate tribute al tipo general previsto en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (artículo 6.2 de la Ley 20/1990).

Pasando al análisis de estas disposiciones comunes a todas las entidades cooperativas cuya finalidad es simplemente de adaptación de sus términos a los previstos en las disposiciones tributarias, debemos señalar que quedan referidas al ámbito del Impuesto sobre Sociedades y son relativas a los criterios de valoración de las operaciones cooperativizadas y al sistema en que los resultados cooperativos deben quedar integrados para la determinación de la base imponible de ese tributo.

A. Determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el caso de las entidades cooperativas, se compone de dos partidas que han de ser consideradas de manera separada; por un lado, la que se integra por los resultados cooperativos, es decir, por los resultados obtenidos por la cooperativa en las operaciones cooperativizadas realizadas con sus socios, y de otro, debemos considerar la partida integrada por los resultados extracooperativos, que se conforma por los rendimientos obtenidos por la cooperativa en sus actividades cooperativizadas efectuadas con terceras personas no socios de la entidad, además de aquellos rendimientos que deriven de incrementos y disminuciones patrimoniales.

Como decimos, estas partidas deben contabilizarse separadamente, de forma que a los resultados cooperativos se llegará por la toma en consideración de los ingresos derivados de las actividades cooperativizadas de la entidad efectuadas con sus socios, menos los gastos necesarios para la obtención de este tipo de rendimientos; partida de gastos a la que también habrá que sumar

la de aquellos que deriven de la parte proporcional que corresponda a los gastos de carácter general generados por la cooperativa.

Asimismo, para la determinación de los resultados extracooperativos, habrá que restar de los ingresos cooperativizados obtenidos por la cooperativa con terceras personas no socios de la entidad, los gastos que se hayan estimado necesarios para la obtención de estos ingresos, y además, se considerarán también los incrementos y disminuciones patrimoniales con las partidas positivas y negativas que hayan servido para su cuantificación. Sobre estos puntos nos ocupamos con más detenimiento líneas adelante.

B. Valoración de las operaciones cooperativizadas

Por operaciones cooperativizadas debemos entender todas aquellas que realice la entidad cooperativa dentro de los límites que su normativa propia establece sin que su ejercicio suponga la pérdida de su condición de cooperativa fiscalmente protegida, en los términos que previene el artículo 13 de la Ley 20/1990 y que ya hemos dejado apuntados en otro momento de este capítulo. Por lo tanto, las llamadas operaciones cooperativizadas pueden llevarse a término, tanto con los socios de la cooperativa, como con terceras personas no integradas en el conjunto de su masa social.

Las operaciones cooperativizadas que la entidad realiza con sus socios deben ser valoradas a efectos del Impuesto sobre Sociedades por su valor de mercado (artículo 15.1 de la Ley 20/1990), entendiéndose por tal, el precio normal de bienes, servicios y prestaciones que sea concertado entre partes independientes por dichas operaciones. No obstante, en estos supuestos deben tenerse en cuenta estas posibles variables: igualdad de productos, igualdad de cantidad, e igualdad de territorio.

Las operaciones cooperativizadas realizadas entre la cooperativa y terceras personas no socios de ésta, se valorarán a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con el valor convenido entre las partes.

El artículo 15 de la Ley 20/1990, en sus apartados 2 y 3, establece unas reglas especiales de valoración; por ejemplo, para las cooperativas de trabajo asociado, donde la actividad cooperativizada es la prestación de trabajo por parte de los socios, de manera que el importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo se calcula conforme a las retribuciones normales del mismo sector de actividad que hubiera debido percibir si su situación hubiera sido la de un trabajador por cuenta ajena. En las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, la cesión de derechos de uso y aprovechamiento de tierra u otros bienes inmuebles a las mismas, se valora por la renta usual de la zona para dichas cesiones. Y en las cooperativas de consumidores y usuarios, de vivienda, agrarias o de aquellas otras que conforme a sus Estatutos rea-

licen servicios o suministros a sus socios, se computará como precio de las correspondientes operaciones aquél por el que efectivamente se hubieren realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, pues en el caso de que fuera superior, como coste de esos servicios deberá tomarse el efectivamente satisfecho. Por último, en el caso de cooperativas agrarias que realicen servicios de suministro a sus socios, se ha de computar como precio de las correspondientes operaciones, aquél por el que efectivamente se hubiere realizado, siempre que no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales imputados a la cooperativa.

C. Resultados cooperativos y resultados extracooperativos como partidas determinantes de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades

Dijimos más arriba, que para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, se han de considerar separadamente los resultados cooperativos y los resultados extracooperativos, distinción que se hace necesaria porque el régimen fiscal de unos y otros es sustancialmente diferente. Ya vimos, también, que desde una perspectiva contable, la Ley obliga a contabilizar separadamente los beneficios obtenidos por las operaciones cooperativizadas con terceros no socios, los obtenidos por actividades económicas ajenas a los fines específicos de la cooperativa, así como los procedentes de inversiones o participaciones en sociedades mercantiles, y los derivados de operaciones extraordinarias consecuencia de la enajenación de elementos de su inmovilizado.

a) Resultados cooperativos

Así las cosas, los resultados cooperativos se obtienen por la diferencia entre los ingresos cooperativos, que son los realizados por la cooperativa en el ejercicio de operaciones cooperativizadas con sus socios, y los gastos cooperativos deducibles de ellos. Ha de tomarse en consideración que de ese resultado, al menos, un 30 por 100 debe destinarse al Fondo de Reserva Obligatorio.

De manera más pormenorizada, se consideran como ingresos cooperativos (artículo 17 de la Ley 20/1999), en primer lugar, los que procedan del ejercicio de la actividad cooperativizada realizada con los propios socios que, recordemos también aquí, deben ser valorados por su valor de mercado.

También integran los ingresos cooperativos, las cuotas que, con carácter periódico y no reintegrable, se satisfagan por los socios; no obstante, estatutariamente se puede establecer que los socios que no se integran en el capital social de la cooperativa, abonen cuotas periódicas no reintegrables, en cuyo supuesto, estas cuotas tendrán asimismo el carácter de ingreso cooperativo.

Se sumarán a estos ingresos los que procedan de cualquier tipo de subvención. Si se trata de las subvenciones por cuenta de explotación que pueda percibir una entidad cooperativa, al igual que sucede en el caso de las personas jurídicas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, formarán parte del resultado contable del ejercicio y por ello, de la base imponible, donde debe quedar computada como un ingreso más de la actividad cooperativizada.

Por parecidas razones, también incrementarán la suma de los ingresos cooperativizados las subvenciones percibidas por cuenta de capital.

Los intereses que traigan causa de la participación de la cooperativa en otras entidades cooperativas y los retornos con ese mismo origen de procedencia, se consideran, asimismo, ingresos cooperativos. No obstante, existen supuestos en que los retornos cooperativos no se consideran rendimiento de capital a los efectos del Impuesto sobre Sociedades. Sucede ello, cuando el retorno se incorpora al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo; cuando se aplican a la compensación de pérdidas sociales procedentes de ejercicios anteriores, y cuando se incorporan a un fondo especial, en los términos que haya dispuesto la Asamblea General, hasta tanto no transcurra el plazo de devolución al socio, se produzca su baja en la cooperativa, o se destine a la satisfacción de pérdidas o a realizar aportaciones de capital social.

Finalmente, para el cómputo de la partida de ingresos cooperativos, han de adherirse los ingresos financieros procedentes de la gestión de tesorería ordinaria necesaria para la realización de la actividad cooperativizada. No tienen este carácter los ingresos derivados de la colocación de capital por parte de la cooperativa en cualquier activo financiero, porque estos ingresos financieros no derivan de la gestión ordinaria necesaria para realizar la actividad cooperativizada.

Por lo que se refiere a los gastos deducibles, recordemos que, como regla general, sólo pueden ser objeto de cómputo los que hayan sido de necesaria realización para la obtención de los ingresos cooperativos y, en este orden, deben ser objeto de cómputo, además de aquellos en los que concurra ese carácter, la parte que corresponde a los gastos generales de la cooperativa que, de acuerdo con un criterio racional y fundado, puedan imputarse a los ingresos cooperativos. Asimismo, se consignará en esta partida de gastos, el importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios, las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, que deberán ser estimados por su valor de mercado aunque en contabilidad figuren por un valor inferior.

En este capítulo de gasto, han de quedar incluidas las cantidades que la cooperativa destine con carácter obligatorio al Fondo de Educación y Promoción, teniendo en cuenta que la cantidad máxima de la aportación a ese Fondo ha de ser del 30 por 100 de los excedentes netos del ejercicio, con la advertencia de que el exceso, de producirse, no sería deducible en la determinación de los resultados cooperativos.

Finalmente, es gasto a deducir de los ingresos cooperativos, los intereses devengados por los socios y asociados por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social y aquellos derivados de retornos cooperativos integrados en el fondo especial, siempre que el tipo de interés no exceda del básico del Banco de España incrementado en tres puntos para los socios y en cinco puntos para los asociados.

No permite la Ley que sean objeto de deducción (artículo 20 de la Ley 20/1990), las cantidades distribuidas entre los socios de la cooperativa por cuenta de sus excedentes y el exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa sobre su valor de mercado determinado conforme ha quedado indicado anteriormente. La razón por la que la Ley no admite la deducción como gasto de los ingresos cooperativos de tales partidas, reside en que representan rendimientos de capital mobiliario, en la medida en que responden a retribuciones al capital propio.

b) Resultados extracooperativos

Se consideran como tales a los rendimientos extracooperativos, esto es, los derivados de la actividad cooperativizada realizada con terceras personas no socios de la cooperativa, además de los incrementos y disminuciones de patrimonio consecuencia de la alteración en la composición del patrimonio de la entidad.

En particular, se consideran rendimientos extracooperativos (artículo 21 de la Ley 20/1990), los ya indicados derivados del ejercicio de la actividad cooperativizada efectuada con terceras personas, no socios de la entidad cooperativa. Asimismo, los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades de naturaleza no cooperativa y los procedentes de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa. También tienen el carácter de ingresos extracooperativos los procedentes de las secciones de crédito efectuadas por la cooperativa, sin que guarden este carácter por tratarse de ingresos cooperativos, los resultantes de operaciones de crédito activas efectuadas con sus socios; los obtenidos a través de cooperativas de crédito, y los derivados de inversiones en fondos públicos y valores emitidos por empresas públicas.

Como gastos extracooperativos a deducir de los ingresos de esa misma naturaleza, la Ley señala con carácter general que tienen esta consideración los que hayan sido específicos y necesarios para la obtención de tales ingresos, así como la parte de gastos generales que de manera racional y plausible se justifique que han sido necesarios para la consecuencia de tales ingresos.

A la diferencia entre ingresos y gastos de carácter extracooperativo, hay que añadir los posibles incrementos o disminuciones patrimoniales consecuencia de las variaciones apreciadas en el valor del patrimonio de la cooperativa, puestos de manifiesto como consecuencia de cualquier alteración apreciada en su com-

posición. A estos efectos, es preciso tener en cuenta, que no generan incremento de patrimonio, las aportaciones obligatorias o voluntarias de los socios y asociados al capital social, las cuotas de ingreso y las deducciones en las aportaciones obligatorias realizadas por los socios en los casos en que soliciten su baja de la entidad cooperativa que se destinan al fondo de reserva obligatorio. Tampoco es posible considerar la existencia de incremento patrimonial, cuando se produzca compensación a los socios por las pérdidas sociales que se les hayan imputado; ni los resultados derivados de la regularización de los elementos del activo cuando así lo disponga la ley especial que autorice dicha regularización.

Por otro lado, tampoco son susceptibles de generar disminución patrimonial las reducciones producidas en el capital social como consecuencia de la baja de los socios.

D. Esquema general para la determinación de la base imponible

De conformidad con lo dicho hasta este momento, estamos en condiciones de hacer un planteamiento general a propósito del esquema que debe ser seguido para la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades por las entidades cooperativas, que quedaría de este modo:

En primer término se procederá a la cuantificación de los ingresos cooperativos de los que se deducirán los gastos necesarios para su obtención y la parte proporcional de los gastos comunes y generales de la cooperativa. Paralelamente se cuantificarán los ingresos extracooperativos restando de ellos los gastos que han sido necesarios para su realización, así como los que se correspondan con los gastos comunes de la entidad. Después de practicar los ajustes extracontables que pudieran resultar aplicables, según su origen y procedencia, sobre la diferencia entre ingresos y gastos cooperativos y sobre la resultante de ingresos menos gastos extracooperativos, se restará el cincuenta por ciento de la parte proporcional que, atendiendo tanto a los ingresos cooperativos como a los extracooperativos, se haya destinado al Fondo de Reserva Obligatorio. El resultado de esa operación será la base imponible de la cooperativa a los efectos del Impuesto sobre Sociedades.

IC-GC-GComunes	IE-GE-GComunes
AC (+/-)	AC (+/-)
BI Cooperativa	BI Extracooperativa
50% FRO	50% FRO

E. Deuda tributaria

A la base imponible se le aplica el tipo de gravamen con el resultado de la cuota íntegra, mas, para proceder a su cálculo debemos partir, una vez más, de

la diferenciación entre la base imponible obtenida a través de los ingresos cooperativos de la base imponible resultante de los ingresos extracooperativos, de tal modo, que la parte de base imponible integrada por los ingresos cooperativos tributa al tipo de gravamen reducido del 20 por 100, mientras que la porción de base imponible correspondiente a los ingresos extracooperativos tributa al tipo general del Impuesto sobre Sociedades, es decir, al 35 por 100. Así las cosas, la suma de estas dos cuotas determinará la cuota íntegra.

Si la cuota íntegra fuera negativa, el artículo 24 de la Ley 20/1999 establece un sistema de compensación de pérdidas que sustituye al procedimiento de compensación de bases negativas previsto en el artículo 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al permitir a las cooperativas la compensación de la cuota íntegra negativa de las cuotas íntegras positivas correspondientes a los períodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos, novedad introducida en cuanto al cómputo temporal de la compensación de pérdidas por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales Administrativas y de Orden Social, porque hasta que se produjo esa modificación el plazo a lo largo del cual podría compensarse la cuota íntegra negativa de un ejercicio era en los diez siguientes inmediatos y sucesivos.

F. Deducción por doble imposición

Una vez determinada la cuota íntegra, corresponderá practicar sobre ella las deducciones que, con carácter general, se establecen en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, teniendo en cuenta las especialidades que, en relación con la doble imposición por dividendos y retornos cooperativos y por doble imposición internacional establece el artículo 25 de la Ley 20/1999, a cuyos efectos se tendrá en cuenta el tipo de gravamen aplicable a este tipo de ingresos según se trate de un ingreso cooperativo o extracooperativo.

Efectivamente, las cooperativas pueden tener participaciones en el capital de otras entidades cooperativas, o no, y tales participaciones pueden generar dividendos que quedan sujetos a gravamen en el impuesto pero respecto de los que debe tenerse en cuenta lo previsto legalmente en relación con la deducción por doble imposición.

Así las cosas, cuando el dividendo procede de una fuente interna, esto es, de sociedades residentes en territorio español, se puede aplicar una deducción del 50 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de dichos dividendos, para lo cual, la deducción se calculará aplicando el tipo del 25 por 100 o del 35 por 100 sobre el dividendo íntegro percibido, según que tenga la consideración o no de ingreso cooperativo o extracooperativo.

La deducción señalada se eleva al 100 por 100 si la participación fuese igual o superior al 5 por 100 del capital de la entidad participada.

Tratándose de ganancias de capital procedentes de una fuente interna derivada de la transmisión de participaciones en el capital de entidades residentes en territorio español, en la medida en que se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 28.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, podrá aplicarse en su cuota una deducción resultante de aplicar al importe de la plusvalía obtenida el tipo de gravamen que corresponda según la naturaleza cooperativa o extracooperativa de la ganancia de capital obtenida.

Si la cooperativa fuera socio, a su vez, de otra cooperativa y percibe retornos de esta última, esa renta tiene la consideración de resultado cooperativo y permite aplicar a su cuota íntegra una deducción para evitar la doble imposición interna, con la particularidad de que la deducción se determina aplicando el tipo del 10 por 100 sobre el importe del retorno si la cooperativa participada es fiscalmente protegida, o del 5 por 100 si se trata de una cooperativa especialmente protegida.

G. Deducción por creación de empleo

La Ley del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 36 bis, establece una deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos de 800.000 pesetas por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla con contrato indefinido del período impositivo, respecto de la plantilla media del ejercicio inmediato anterior de estos trabajadores con igual tipo de contrato.

Tratándose de cooperativas de trabajo asociado, o en general de socios de trabajo de cualquier cooperativa, tienen derecho a aplicar la anterior deducción en la admisión definitiva de nuevos socios, una vez superado el período de prueba, siempre que concurren en ellos las mismas condiciones y en los mismos supuestos y requisitos que los establecidos con carácter general para cualquier sujeto pasivo; y también tienen derecho a la deducción por los contratos de esa misma naturaleza que hayan acordado con trabajadores asalariados de la cooperativa, siempre que sean minusválidos.

H. Retenciones e ingresos a cuenta

Las sociedades deben aplicar a sus socios y a terceros las retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que procedan de acuerdo con lo establecido en el régimen general. La retención se practica sobre las cantidades efectivamente satisfechas, así como por las que abonen en cuenta, desde el momento en que resulten ser exigibles.

No obstante, tratándose de cooperativas de trabajo asociado, es preciso diferenciar los rendimientos del trabajo que perciban los socios, de los que se califiquen como rendimientos de capital. A tales efectos, se consideran como

rendimientos de trabajo el importe de los anticipos laborales en cuantía no superior a las retribuciones normales en la zona para el sector de actividad correspondiente, mientras que se consideran rendimientos de capital, tanto los retornos cooperativos, como el exceso de los anticipos laborales sobre las mencionadas retribuciones normales, que tiene la consideración de retorno cooperativo anticipado.

Como ya hemos expuesto más arriba, se considera como retorno cooperativo la parte de excedente de la cooperativa obtenido en el ejercicio, una vez deducidas las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio así como al Fondo de Educación y Promoción, que se atribuye a los socios en la forma acordada en la Asamblea General. La distribución del retorno cooperativo debe hacerse en proporción a las actividades u operaciones cooperativizadas efectuadas por cada socio, y no en proporción del capital social como ocurre en el caso de las sociedades mercantiles. Ello debe ser así siempre que no se haya perdido la condición de cooperativa fiscalmente protegida.

A esos efectos, se asimila a los dividendos la parte del excedente disponible del ejercicio económico que se acredite a los socios en concepto de retorno cooperativo.

También tienen la consideración de retorno cooperativo, las cantidades y excesos de valor asignados en cuenta que se corresponden con entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo a los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa sobre el valor de mercado de los mismos. Estos excesos, además, no tienen la consideración de gasto fiscalmente deducible en la determinación de los resultados cooperativos.

En ciertos supuestos, los retornos cooperativos no quedan sujetos a retención porque no tienen el carácter de rendimientos de capital mobiliario. Así, la Asamblea General o los Estatutos de la cooperativa pueden en determinados casos acordar que el excedente se incorpore al capital social, dando lugar a un incremento del importe de las aportaciones realizadas por cada socio al capital, incremento que no es considerado como rendimiento del capital mobiliario y, en consecuencia, no existe el deber de retención.

Tampoco existe el deber de retener cuando los retornos cooperativos se apliquen a la compensación de pérdidas sociales de ejercicios anteriores. El importe del excedente destinado a compensar pérdidas imputadas al socio de ejercicios anteriores, no incrementa el valor de las aportaciones del socio a la cooperativa.

No existe el deber de retener cuando el retorno cooperativo se incorpora a un fondo especial, regulado por la Asamblea General hasta tanto no transcurra el plazo de devolución al socio, se produzca la baja de éste, o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social.

En estos casos, el nacimiento de la obligación de retener se produce en el primer día señalado para la disposición de ese retorno, bajo cualquiera de las

modalidades mencionadas anteriormente y en relación a los intereses que pudieran devengar, en la fecha señalada para las liquidaciones de los mismos.

I. Compatibilidad con otros regímenes especiales

Ni en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni en la que establece el régimen fiscal de las entidades cooperativas, existe ninguna incompatibilidad entre su régimen tributario específico y el previsto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades como regímenes especiales, por lo que es posible, por ejemplo, aplicar a una entidad cooperativa el régimen tributario de las empresas de reducida dimensión si viniera al caso. Es dudoso, sin embargo, que tratándose de una cooperativa especialmente protegida a la que se gira un tipo de gravamen reducido, pueda aplicar a sus resultados extracooperativos el tipo reducido previsto en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades de reducida dimensión.

5.7. Régimen fiscal de las cooperativas no protegidas

Las entidades que no se ajustan a los principios y disposiciones contenidos en la Ley 27/1999 General de Cooperativas o en las Leyes de Cooperativas de las distintas Comunidades Autónomas, se consideran como cooperativas no protegidas desde el punto de vista fiscal. Asimismo, tienen esta consideración las que incurran en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, a las que aludiremos líneas más abajo.

En lo concerniente a su régimen fiscal, sólo cabe decir que las cooperativas no protegidas tributan en el Impuesto sobre Sociedades al tipo de gravamen general por la totalidad de sus resultados, sin que en lo referente al resto de los tributos gocen de ninguna especialidad.

5.8. Régimen fiscal de las cooperativas protegidas

Se consideran cooperativas protegidas, cualquiera que fuere la fecha de su constitución y siempre que se ajusten a los principios y requisitos establecidos en la Ley 27/1999 General de Cooperativas o en las leyes de Cooperativas de las respectivas Comunidades Autónomas, sin que concurra en ellas ninguna causa de exclusión de ese régimen singular y siempre que contabilicen separadamente las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios, las siguientes cooperativas de primer grado: cooperativas de viviendas; de servicios; de transportistas; de seguros; sanitarias; de enseñanza, y cooperativas de crédito.

Pierde su condición de cooperativa fiscalmente protegida, aquella que participe en el capital social de entidades no cooperativas en cuantía superior al 10

por 100, o al 40 por 100 cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa.

Por lo que se refiere al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, este tipo de cooperativas gozan de exención por todos los conceptos del tributo de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; asimismo quedan exentas por la constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones, y las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines. No obstante, en el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados que afecte a documentos notariales, matrices, testimonios y las copias de las escrituras y actas notariales, no quedan exentas de gravamen.

En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, además de resultarles de aplicación las reglas especiales que ya hemos estudiado, deben tenerse en consideración algunos matices. En lo referente al tipo de gravamen, la Ley diferencia dos tipos impositivos según la base imponible, positiva o negativa, derive de uno u otro resultado, de manera que a la base correspondiente a los resultados cooperativos se les grava al tipo del 20 por 100, mientras que a la base correspondiente a resultados extracooperativos, se les grava al tipo general.

Las cooperativas fiscalmente protegidas tienen libertad de amortización en relación con los elementos de su activo en los que concurren las siguientes características: que se trate de activos fijos, amortizables y nuevos y que hayan sido adquiridos en el plazo de tres años a partir de la inscripción en el Registro de Sociedades Cooperativas del Ministerio de Trabajo, o en su caso, de la Comunidad Autónoma.

La libertad de amortización consiste en la posibilidad de aplicar amortizaciones superiores a las máximas permitidas en las tablas oficiales. Para lo cual, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio, según tablas, la cooperativa puede dotar otra cantidad en concepto de libertad de amortización. Esta cantidad se considera fiscalmente deducible siempre que no exceda del saldo de la cuenta de resultados cooperativos del período, disminuido en las aplicaciones obligatorias del Fondo de Reserva Obligatorio y las participaciones del personal asalariado.

En lo referente a los tributos locales, las cooperativas fiscalmente protegidas gozan de una bonificación del 95 por 100 de la cuota y los recargos del Impuesto sobre Actividades Económicas, así como del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que grave a los de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y las explotaciones comunitarias de la tierra.

Es interesante destacar que el régimen de las cooperativas protegidas se aplica automáticamente sin precisar autorización previa y en el caso de pérdida de tal condición por no concurrencia de los requisitos que las caracterizan, la cooperativa pasa a tributar en el régimen común del Impuesto sobre Sociedades, al tipo general del tributo, por la totalidad de los resultados obtenidos.

Asimismo, queda privada de los beneficios económicos que la rodean en el ejercicio en que se produzca la pérdida de su condición de cooperativa fiscalmente protegida, con el devengo de los intereses de demora que correspondan y, en su caso, con imposición de sanciones, si son procedentes.

5.9. Régimen fiscal de las cooperativas especialmente protegidas

Son cooperativas especialmente protegidas, aquellas que siendo entidades cooperativas protegidas y de primer grado, quedan incluidas en alguno de los tipos siguientes: cooperativas de trabajo asociado; cooperativas de explotaciones comunitarias de la tierra; cooperativas del mar, y cooperativas de consumidores y usuarios.

Disfrutan de los mismos incentivos fiscales que las cooperativas protegidas, pero además, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales quedan exentas de las operaciones de adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

En el Impuesto sobre Sociedades gozan de una bonificación de la cuota íntegra del 50 por 100, que en el caso de las cooperativas de trabajo asociado se eleva a una bonificación del 90 por 100 cuando cumplen una serie de requisitos, como son que integren, al menos, un 50 por 100 de socios minusválidos, siempre que los mismos se encuentren en situación de desempleo en el momento de constituirse la cooperativa. El plazo de disfrute de esta bonificación lo es durante los cinco primeros años de actividad social y en tanto se mantenga el porcentaje indicado de socios.

6. Régimen fiscal de las mutualidades de previsión social

6.1. Sus características

Las mutualidades de previsión social son entidades que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario, complementaria al sistema de la Seguridad Social obligatoria; se financian mediante aportaciones a prima fija o variable realizadas por sus mutualistas, que pueden ser personas físicas o jurídicas, o bien, esas primas pueden ser satisfechas por cuenta de otras entidades o personas protectoras de sus trabajadores o afiliados, y dirigen su actividad al aseguramiento de los miembros que las integran, sus bienes, o contra circunstancias o acontecimientos de carácter fortuito y previsible.

Entre los requisitos que están obligadas a cumplir se encuentra que la incorporación de los mutualistas ha de ser siempre con carácter voluntario, siendo esa condición inseparable de la de tomador del seguro o del asegurado. Es esta su fundamental característica, la de ir vinculada la condición de socio

a la de asegurado, por lo que no es posible ser asegurado de una mutualidad sin ser, al propio tiempo, socio de la misma. Desde esta perspectiva, es posible afirmar que las mutualidades son una manifestación más del movimiento cooperativo, cuya finalidad no es sino la de suplantar al empresario y eliminar su intervención como intermediario en la regulación aseguradora, de donde, se ha venido afirmando también, que las mutualidades no persiguen lucro con el fomento de su actividad; si bien, esta nota conceptual no ha llegado a ser asimilada por las leyes fiscales, que disponen un singular tratamiento tributario para las mutuas al que seguidamente haremos alusión, no sin antes destacar las características de estas entidades y de sus contratos de aseguramiento, pues sin entender su compleja mecánica de financiación y asistencia a los mutualistas, resulta difícil comprender después su tratamiento tributario.

6.2. Aspectos económicos del aseguramiento mutuo

La base del aseguramiento de los asociados a este tipo de entidades, parte de las aportaciones o pagos adelantados que los socios hacen a la entidad, denominados por ley primas, en los casos de mutuas a prima fija, y cuotas de entrada en los casos de mutuas de cuota variable. Tanto las primas como las cuotas satisfechas por los socios, tienen como finalidad la constitución de un fondo mutuo o de maniobra para la cobertura de las contingencias a las que se vean abocados los asegurados y, en el caso de las mutualidades a prima fija, si como consecuencia de los resultados habidos en cada ejercicio fueran positivos, darán lugar a la existencia de derramas activas, a modo de distribución de tales resultados entre los asociados, o de derramas pasivas para el caso de que los resultados económicos de la mutualidad de capital fijo arroje pérdidas que deban ser compensadas por los asegurados. Tratándose de mutualidades de prima variable, las aportaciones de los socios servirán para afrontar los riesgos asegurados a través del fondo de maniobra que permite pagar los siniestros, pero si al finalizar el ejercicio los pagos y gastos superan la cuantía del fondo, los asegurados deberán cumplir con las derramas pasivas para reponer el capital invertido en el fondo de maniobra.

Por la razón señalada, ni a las aportaciones de los socios en los casos de mutualidades de prima fija, ni a las realizadas en los casos de prima variable, es posible darles el carácter de aportaciones definitivas, porque, debemos insistir que en el caso de las mutuas de prima fija tales pagos son regularizados al terminar el ejercicio en atención de los resultados obtenidos durante el año, lo que da lugar a la existencia de las llamadas derramas activas —cuando la mutualidad de previsión social distribuye resultados económicos—, o derramas pasivas —cuando las pérdidas del ejercicio deben ser compensadas mediante nuevas aportaciones de los asociados—. Y si se trata de mutuas de prima variable, sucede otro tanto de lo mismo, con la diferencia de que los resultados obtenidos por la entidad son los que determinan *a posteriori* el importe de las cuotas a satisfacer, por lo que pudiera entenderse que en tanto que en las mutuas de prima

fija al finalizar el ejercicio se produce una regularización de su situación económica, en las mutuas de prima variable las aportaciones de los socios lo son en firme con el fin de que la entidad quede dotada de fondos propios suficientes para que se puedan atender las contingencias aseguradas a través de la entidad, teniendo siempre las derramas el carácter de derramas pasivas.

En definitiva y resumiendo bastante su régimen económico, las primas y cuotas que satisfacen los socios a la mutualidad tienen por objeto la constitución de un fondo de maniobra con el que se atenderán los pagos por gastos y siniestros; fondo que, por lo tanto, se va consumiendo durante el ejercicio en la atención de las condiciones aseguradas, debiendo ser restituido al finalizar éste con las derramas pasivas de los asociados, sin perjuicio de que en el caso de que resulten ser positivas se produzca la distribución de resultados de la mutua entre sus asociados o derramas activas. Así las cosas, los importes a satisfacer por los asegurados como precio del seguro dependen de la suerte que sigan los resultados del ejercicio.

Si las aportaciones o primas que realizan los asegurados tienen como destino la dotación patrimonial de la entidad y a resultados de la actividad desplegada en el ejercicio los socios deben realizar las derramas correspondientes (derramas pasivas), es posible llegar a la conclusión de que la fuente de ingresos de las mutualidades de previsión social deriva de las derramas y aportaciones de los asociados, por lo que desde el punto de vista tributario, resulta interesante determinar su naturaleza a los efectos de señalar después su régimen fiscal. Mas, como quiera que, sobre todo, en el caso de las mutualidades de previsión social a prima fija es posible que al finalizar el ejercicio económico se aprecien beneficios a distribuir en forma de derramas activas, habrá que determinar también el tratamiento tributario que merecen para el asociado dichas derramas y lo que resulta más interesante, hay que concretar cómo es posible evitar supuestos de doble imposición a fin de que la derrama no quede gravada en el Impuesto sobre Sociedades en cuanto supuesto ingreso de la entidad y después, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuanto renta percibida por el asegurado. Por lo mismo, será interesante determinar el régimen jurídico-tributario de las aportaciones efectuadas por los asociados a la entidad, en el sentido de su consideración como gasto, deducción en base o deducción en cuota.

6.3. Clasificación de las mutualidades de previsión social

Prescindiendo de la distinción entre mutualidades de previsión social a prima fija y a prima variable, de cuyas características ya ha quedado cumplida cuenta, las mutualidades de previsión social pueden calificarse en:

- *Mutualidades de previsión social empresarial*, que son aquellas en que todos los mutualistas son empleados y los socios protectores o promotores las empresas o entidades donde los mutualistas prestan su relación

laboral y servicios, derivando las prestaciones de los acuerdos tomados entre los mutualistas y el empresario.

- *Mutualidades de previsión social de profesionales*, formadas por colectivos de profesionales que actúan con carácter complementario respecto de la Seguridad Social. A través de ellas, los profesionales pueden elegir entre integrarse en la mutualidad de previsión social o bien el Régimen Especial de la Seguridad Social de Trabajadores Autónomos. En ciertos casos, este tipo de mutualidades puede llegar a sustituir las prestaciones de la Seguridad Social establecidas en el Régimen Especial de trabajadores Autónomos.
- *Mutualidades de previsión social generales*, en las que por medio de un sistema asociativo se reparten los costes de aseguramiento entre mutualistas mediante aportaciones para cubrir los riesgos derivados de las contingencias aseguradas.

Las mutualidades de previsión social están sujetas a unos límites cuantitativos y cualitativos respecto a la cobertura de contingencias y de las prestaciones que realizan, aunque en determinadas circunstancias pueden obtener autorización administrativa para la ampliación de esos límites.

6.4. Régimen fiscal de las aportaciones

Las aportaciones o primas que satisfacen los asegurados con las mutuas de previsión social pueden recibir el tratamiento fiscal de una reducción en la base imponible de la imposición personal sobre la renta; de un gasto a deducir de los ingresos, o también, no recibir ninguno de esos tratamientos por entender que se trata de una forma de seguro, recibiendo entonces el régimen común que la imposición sobre la renta sigue para este tipo de contratos de aseguramiento.

Por otro lado, la consideración de las aportaciones o primas como gasto deducible de los ingresos o como deducción en base, depende de que el asegurado se halle inscrito a alguno de los sistemas de cobertura de contingencias de la Seguridad Social y de la modalidad de contingencias cubiertas por la mutualidad de previsión social a través del contrato con ella concertado.

Así las cosas, las primas o aportaciones de los asegurados que se hayan abonado por el profesional o empresario a la mutualidad de previsión social, sólo podrán tener el carácter de gasto a deducir de los ingresos, en los casos en que no puedan tener la consideración de reducción en la base imponible que, por lo general, es el tratamiento que reciben en la imposición personal sobre la renta. Con todo, serán consideradas como gasto a deducir de los ingresos cuando el profesional no se encuentre integrado en el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Trabajadores Autónomos, cuando el contrato de seguro concertado con la mutualidad actúe como alternativa respecto del citado régimen

en la parte que tenga por objeto contingencias atendidas por la Seguridad Social y con el límite de 3.005 euros.

Por el contrario, las primas o aportaciones de los asegurados que pueden tener el carácter de reducción en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, son las siguientes:

- Las realizadas por profesionales no integrados en alguno de los regímenes de la Seguridad Social, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias previstas para los planes de pensiones (jubilación, invalidez o fallecimiento) y siempre que no haya tenido la consideración de gasto deducible para determinar el rendimiento neto de las actividades económicas.
- Las aportaciones efectuadas por profesionales o empresarios individuales integradas en cualquiera de los regímenes de la Seguridad Social en la parte que tenga por objeto la cobertura de las mismas contingencias.
- Las cantidades abonadas a las mutualidades de previsión social que actúen como sistemas alternativos a planes de pensiones por trabajadores por cuenta ajena o socios trabajadores, en la parte que tenga por objeto la cobertura de las contingencias anteriores y el desempleo para los socios trabajadores.
- Las cantidades abonadas por trabajadores por cuenta ajena a las mutualidades de previsión social siempre que, previamente, hayan desarrollado una actividad por cuenta ajena y hubiesen utilizado esa mutualidad como sistema alternativo de la Seguridad Social.

Las aportaciones hechas a las mutualidades por los asegurados deben quedar sometidas a una serie de requisitos de obligada observación, así:

- La reducción en base imponible sólo será de aplicación a la parte de la aportación destinada a cubrir las mismas contingencias que los planes y el desempleo para el caso de los socios trabajadores.
- Se establece un máximo de aportación financiera anual a la mutualidad coincidente con el señalado para los planes de pensiones, incluidos los límites superiores en función de la edad establecida para mutualistas mayores de 52 años. El exceso sobre los límites de las aportaciones señalados, puede, no obstante, ser objeto de reducción en los cinco ejercicios siguientes.
- Se establece la indisponibilidad por los mutualistas de sus derechos consolidados, salvo en los casos de enfermedad grave y desempleo de larga duración, como los planes de pensiones. En otro caso, la disposición total o parcial de tales derechos supondrá la pérdida de la deducción practicada en base imponible por el mutualista, con el deber de formular las correspondientes liquidaciones complementarias con inclusión de los intereses de demora que correspondan.

- Si el cónyuge del mutualista no percibe rendimientos netos del trabajo ni de actividades económicas, o lo sean por cuantía inferior a 7.212,15 euros anuales, podrán deducir en su base imponible general las aportaciones realizadas a mutualidades de previsión social de los que sea mutualista dicho cónyuge con el límite de 1.803,04 euros anuales.

6.5. Régimen fiscal de las prestaciones

El régimen dual de las aportaciones a las mutualidades de previsión social es determinante del régimen fiscal que se otorga a las aportaciones. De este modo, las aportaciones que no hayan podido tener el carácter de gasto a deducir de los ingresos o de reducción en la base imponible, reciben el tratamiento fiscal de los rendimientos procedentes de los contratos de seguro, por lo que pueden tener la consideración de rendimientos del capital mobiliario, o de rendimientos del trabajo, según los casos, viéndose sometidos a retención tributaria.

Sin embargo, las prestaciones que reciben los beneficiarios de los contratos de seguro que deriven de aportaciones que, al menos en parte, hayan podido ser objeto de reducción en la base imponible o considerados como gasto a deducir de los ingresos para la determinación de esa magnitud, reciben en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas el tratamiento de los rendimientos del trabajo para su perceptor, y quedan gravados en el impuesto, ya se trate de pensiones de jubilación, invalidez o fallecimiento.

Este régimen fiscal se mantiene cualquiera que sea la materialización de las pensiones percibidas, esto es, ya lo sea en forma de renta temporal o vitalicia, que se integra en la base imponible del ejercicio, ya lo sea en forma de capital, en cuyo caso el rendimiento íntegro percibido se reduce en un 40 por 100 siempre que hayan transcurrido dos años desde la primera prima aportada, salvo en los casos de pensión de invalidez, que se reduce en todo caso, con independencia del plazo.

6.6. Régimen fiscal de las derramas activas

Se ha indicado más arriba que, sobre todo, tratándose de mutualidades de previsión social a prima fija, los asegurados se comprometen a realizar las aportaciones necesarias para la dotación del fondo mutual con el que se hace frente por la entidad a las contingencias y gastos propios de su acción social, pudiéndose dar el caso de que al finalizar el ejercicio, los resultados del mismo sean positivos y se decida su distribución al socio a modo de derramas activas, cuyo tratamiento fiscal merece especial consideración, habida cuenta de que al provenir de las aportaciones previamente realizadas, para la entidad deben tener el carácter de ingresos a los efectos del Impuesto sobre Sociedades, mientras que para el socio en el momento en que las recibe son consideradas como

rendimientos de capital, bien en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas si de tal condición es el asegurado, bien del Impuesto de Sociedades si se trata de una persona jurídica. Así las cosas, se produciría un supuesto de doble imposición que la Ley fiscal tratará de evitar.

Vaya por delante que las mutualidades de previsión social, para la tributación de sus rentas, siguen el régimen común que prevé la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con la peculiaridad de que el tipo impositivo se establece en el 25 por 100.

De este modo, cuando se produce la distribución de resultados a modo de derramas activas, tales resultados se consideran derivados de la participación en fondos propios de la entidad, debiendo integrarse en la base imponible del contribuyente el 125 por 100 del importe íntegro percibido, que genera un derecho a deducción por doble imposición del 25 por 100 de dicho importe íntegro.

Por tal reparto de resultados no es posible considerar la devolución de primas no consumidas o que traigan causa de una modificación del riesgo del contrato de seguro que, por lo tanto, no tiene ningún efecto para el mutualista. Son los denominados "extornos".

Si el preceptor de los resultados es una entidad sometida al Impuesto sobre Sociedades, ha de integrar en su propio resultado el total del importe percibido, pero tendrá derecho a una deducción del 100 por 100 de la cuota íntegra que corresponda a la base imponible derivada de los resultados.

Como rendimientos del capital mobiliario que son, deben quedar sujetos a retención.

Los extornos que representen un reparto de beneficios no se consideran gasto fiscalmente deducible para la entidad.

6.7. Especial referencia a las mutualidades de previsión social constituidas a favor de personas con minusvalía

La Disposición Adicional Cuarta del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, en su apartado 6, establece que lo regulado en ella será de aplicación a las mutualidades de previsión social y prestaciones de las mismas a favor de minusválidos que cumplan con los requisitos que se previenen en dicha Disposición Adicional, requisitos referidos, esencialmente, a las personas que pueden hacer las aportaciones al fondo mutual y la forma en que han de realizarse las prestaciones de la mutualidad, a los que hacemos breve referencia.

Con carácter general, las aportaciones a la mutualidad se pueden hacer en favor de personas que tengan un grado de minusvalía igual o superior al 65 por

100, a los que les resultará de aplicación el mismo régimen que para los planes y fondos de pensiones con las siguientes singularidades:

- En primer lugar, las aportaciones a la mutualidad las puede realizar tanto el propio minusválido asegurado, como las personas que con él tengan un grado de parentesco en línea directa o colateral hasta el tercer grado inclusive, así como el cónyuge o aquellos que les tuvieren a su cargo en régimen de tutela o acogimiento, si bien, en estos últimos casos las personas con minusvalías habrán de ser designadas beneficiarias de manera única e irrevocable por cualquier contingencia. No obstante, la contingencia de muerte del minusválido podrá generar derecho a prestaciones de viudedad, orfandad o a favor de quienes hayan realizado las aportaciones a la mutualidad del minusválido en proporción a la aportación efectuada.
- Los límites máximos sobre este tipo de aportaciones quedan del siguiente modo:
 - a) Si la aportación la realiza el minusválido asociado a la mutualidad, su importe anual no puede rebasar la cantidad de 22.838,46 euros.
 - b) Si la aportación se realiza por terceros partícipes en favor del minusválido, su cuantía anual no puede sobrepasar la cantidad de 7.212,15 euros.
 - c) Las aportaciones anuales máximas realizadas a una mutualidad en favor de persona con minusvalía, incluyendo las propias aportaciones, no puede rebasar la cantidad de 22.838,46 euros. Para el caso en que concurren varias aportaciones a favor del minusválido, se entiende que el límite cuantitativo que se acaba de señalar se cubre con las aportaciones del propio minusválido, y cuando éstas no superen dicho límite, con las restantes aportaciones en proporción a su cuantía.

Por lo que se refiere a las prestaciones de la mutualidad, debe señalarse que deben serlo en forma de renta, salvo que concurren circunstancias excepcionales que se determinarán por vía reglamentaria, en cuyo caso las prestaciones lo podrán ser en forma de capital. Asimismo, la Disposición Adicional citada, se remite al texto reglamentario para determinar las contingencias por las que pueden satisfacerse prestaciones con cargo a la mutualidad y aquellos otros supuestos en los que podrán hacerse efectivos los derechos consolidados por la persona con minusvalía, en los términos que previene el artículo 8 del Texto Refundido.

7. Epílogo: apuntes para un debate

El tratamiento jurídico que, desde la vertiente fiscal, ofrecen tanto las entidades sin fines lucrativos como las entidades de economía social que hemos integrado en el saco común de lo que se conviene en denominar tercer sector,

evidencia su diferente naturaleza, consecuencia de la disparidad de fines que se persiguen a través de uno y otro tipo de organizaciones, lo que nos ha obligado a identificar los problemas específicos que se proyectan sobre cada una de esas realidades jurídicas, al tiempo que pone de relieve el desarrollo adquirido por unas, en tanto que otras están en un surgir incipiente por la resistencia mostrada por parte de los poderes públicos hacia su creación y expansión. En este sentido, sólo tenemos que fijar nuestra atención en el desarrollo que han venido teniendo en nuestro país las sociedades cooperativas, frente al lento modo de evolucionar de las fundaciones o de las asociaciones de interés general.

Cierto es, que la iniciativa seguida por unas y otras diverge, de modo que el ciudadano —movido por intereses de mercado— siempre se ha visto proclive a emprender la aventura del cooperativismo para la obtención de mejores resultados en su labor productiva, en tanto que el mundo fundacional, por el carácter altruista y etéreo que lo define, se ha visto relegado a otras manifestaciones de la vida que tienen que ver más con el disfrute del ocio que con la necesidad; mas, con todo, lo cierto es que la inquietud mostrada por los poderes públicos en eliminar barreras que obstaculicen el mecenazgo y que fomenten la toma de iniciativas para la promoción de fundaciones y asociaciones que cuiden de los intereses generales del ciudadano, se ha visto bastante limitada, mostrándose los poderes públicos cicateros en abrir ciertos ámbitos de la vida social a la participación colectiva, tratando, en última instancia, de monopolizar el ejercicio de las inquietudes del ciudadano y de dirigir sus ideas, como forma de control de sus aficiones y apetencias.

Para corregir esos vicios de comportamiento de los poderes públicos, cada día se abre con más fuerza la necesidad de potenciar la creación de entidades que se integren en el llamado tercer sector, capaces de cubrir los fines de interés general mal gestionados a través del Estado, o que, sencillamente no se ha ocupado en asistir mínimamente, al tiempo que la proliferación de este tipo de entidades es manifestación palpable de una sociedad activa que, por sí misma, decide participar en la realización de programas sociales que no tienen porqué quedar reservados a la acción estatal. La multiplicación de organizaciones interesadas en el desarrollo de las acciones albergadas en el tercer sector constituye, hoy en día, la manifestación más excelente de la inquietud de una sociedad que ha superado la utopía del Estado del Bienestar.

Así las cosas y como ha quedado patente a lo largo de estas páginas, las organizaciones que se integran en el tercer sector se caracterizan, ante todo, por la realización de actuaciones que redundan en el interés general de la sociedad, supliendo o complementando las acciones programadas y seguidas por los poderes públicos. Como sus actividades son promovidas por causa del interés general, que no por el egoísmo individual, todas ellas se caracterizan, en segundo término, por la renuncia a la obtención de lucro entendido en el sentido estricto de obtención de ganancias a repartir entre sus asociados, de donde —y es ésta su tercera nota característica—, en su funcionamiento se alejan del mer-

cado, entendiendo por tal la actuación a través de formas mercantiles de organización y explotación económica.

Si la esencia de esas entidades viene caracterizada por esas tres notas conceptuales, los problemas con los que se enfrentan derivan, obligadamente, de los mecanismos que tienen que arbitrar para la financiación de sus actividades y por los medios económicos que deben emplear en la cobertura de sus necesidades.

Si la razón de ser de tales entidades es devolver a manos de los particulares la puesta en funcionamiento de una serie de actuaciones desplegadas por los poderes públicos, para que, en el ejercicio de la autonomía de la voluntad, se desarrollen y proyecten sobre la realidad social, deberán huir de la injerencia de los poderes públicos en sus formas de actuación, lo que de manera indirecta les obliga a subsistir con los recursos económicos que sean capaces de generar, porque, de lo contrario, caerán en el círculo de influencia de los poderes públicos al acudir a la vía de las subvenciones económicas establecidas para coadyuvar la atención por la iniciativa privada de esas necesidades de interés colectivo, medio que será el esencial para la financiación de sus actuaciones. En la proporción en que estas organizaciones conviertan en necesidad la de acudir sistemáticamente a las líneas de subvención económica articuladas por el poder público, en la misma medida quedarán directamente dependientes de él, y, lo que será más grave, sus actuaciones en la consecución de intereses generales se verán predeterminadas por la oferta a la que se dirijan las subvenciones públicas presupuestadas, con lo que la autonomía, que es esencial en el modo de actuar y de programar de estas organizaciones, se habrá ido, igualmente, al traste.

De esta forma, la pervivencia de estas entidades en autonomía de acción respecto del poder público pasa, necesariamente, por la articulación de un sistema de recursos económicos propio, que ha de venir dado por su apertura a formas mercantiles de producción y distribución de servicios, con lo que esto supone de quiebra del principio rector que las caracteriza como organizaciones que no persiguen ánimo de lucro, situándolas ante el dilema de perder su condición de entidades de esa naturaleza para transformarse en sociedades típicamente mercantiles.

La huida de los poderes públicos por la circunstancia descrita provoca, entonces, la caída de las entidades sin fines lucrativos en las redes del mercado, de donde, por una causa u otra, se desnaturaliza el carácter de la organización.

La corrección de esta diáspora sólo puede hacerse a través de la ley tributaria, en un doble plano; de un lado, mostrándose permisiva la ley con este tipo de entidades para que actúen en el mercado desplegando el ejercicio de explotaciones económicas sin que, por tal circunstancia, se vea perjudicado su objetivo en la consecución de fines de interés general e instrumentándolo en la idea

de que debe alcanzarse evitando el lucro individual de quienes se arropan alrededor de la entidad. De otro, reduciendo o exentando su carga tributaria como consecuencia de la obtención de ingresos en el ejercicio de explotaciones económicas. Todo ello, además, ha de llevarse a término preservando los principios de la libertad de competencia en el mercado. La tarea de equilibrio no es fácil, pero sí plausible.

En lo que se refiere a las entidades sin fines lucrativos, esto es, a las fundaciones y asociaciones de interés general, la idea de equilibrio descrita que les permita dotarse de un fondo patrimonial con el que hacer frente a la consecución de los intereses generales que las definen estatutariamente, sin tener que acudir por sistema a la vía de la subvención pública, pero también, sin reconvenirse hacia una forma societaria de capital, pasa, necesariamente, por el reconocimiento legal de que en el ejercicio de sus objetivos en pro del interés general, pueden llevar a cabo explotaciones económicas, siempre que —es ésta la condición— el importe de los ingresos obtenidos a resultas de esa actividad se reinvierta íntegramente en los objetivos que dicen fundamentar la existencia de esa organización. Sólo bajo esa cláusula condicionante, la ley debe permitir que las entidades sin fines lucrativos desplieguen el ejercicio de su actividad con la realización de beneficios. Así debe ser porque la obtención de beneficios no es una idea equivalente a la obtención de lucro. Decimos que una entidad persigue fines lucrativos, cuando genera beneficios que distribuye entre el componente humano que la integra, de manera que el resultado de la explotación económica, además de para mantenerla en plena producción, redunde en el beneficio singular de quienes se asocian a dicha organización. Cuando los rendimientos derivados del ejercicio de una explotación económica no pasan a lucrar los bolsillos de quienes conforman su componente humano, sino que se reintegran en el haber de la organización de que se trate, aún generando beneficios o resultados económicos, no pierde su condición de entidad sin fin de lucro, porque los excedentes de su explotación, en su integridad, se dedican al cumplimiento de sus fines estatutarios.

Así pues, debe corresponder a la ley fiscal —que ha sido, es y será, la más preocupada en hacerlo— la definición de los intereses generales que, sin pertenecer a los que con carácter irrenunciable corresponde atender al Estado, sean merecedores de protección pública cuando se realizan a través de una organización de carácter privado; y a esa ley debe corresponder, también, reconocer la posibilidad de su ejercicio mediante explotaciones económicas cuyos rendimientos sean tratados fiscalmente de forma beneficiosa, a condición de que los ingresos así obtenidos reviertan en la consecución de los objetivos que han promovido la constitución de esa entidad sin fin de lucro.

Siguiendo este hilo de razonamiento y contrastándolo con la regulación de estas entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, aún reconociendo que en su texto articulado se han dado avances importantes para el fomento y promoción de ese tipo de organizaciones, entendemos que queda todavía camino por recorrer.

Bueno es que la Ley haya recogido la posibilidad de que las entidades sin fines lucrativos desplieguen las actividades que definen sus objetivos fundacionales en forma de explotación económica, como también es plausible que se les permita su participación en el capital de sociedades mercantiles, pero hubiera sido deseable llegar a la exención total de sus ingresos en la medida en que se reinviertan en sus objetivos estatutarios, porque si, como ha hecho la vigente Ley, las entidades sin fines lucrativos están obligadas a la reinversión total de sus ingresos en los objetivos de interés general que dicen presidir su organización, el afán de lucrarse brilla por su ausencia y las rentas así generadas deberían gozar del tratamiento de la exención total de sus ingresos.

Como se ha expuesto a lo largo de estas páginas, no ha sido éste el criterio seguido por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, donde el régimen de exención ha quedado reservado para el ejercicio de ciertas explotaciones económicas relacionadas con la consecución de objetivos de interés general desplegados por las entidades sin fines lucrativos, que, no obstante, tributarán a un tipo súper reducido en el Impuesto sobre Sociedades por los restantes rendimientos derivados del ejercicio de actividades económicas relacionadas con sus fines fundacionales, y el de aquellos otros que sin estar relacionados con esos fines, el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere el 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

Pervive, asimismo, el régimen de la exención parcial en el Impuesto sobre Sociedades para aquellas entidades sin fines de lucro que no pudiendo, o no queriendo, acogerse al régimen especial previsto en la Ley 49/2002, obtienen ingresos por la realización de actividades de interés general sin hacerlo a través de una explotación económica, y para el caso de que los ingresos se generen en el ejercicio de explotaciones económicas vinculadas a sus fines fundacionales se les aplica un tipo de gravamen inferior al general del Impuesto sobre Sociedades, que la Ley fija en el 25 por 100.

Por ello, hemos calificado como de entidades sin fines lucrativos especialmente privilegiadas fiscalmente, o de primer grado, a las acogidas al régimen tributario previsto en las disposiciones reguladoras de la Ley 49/2002, en tanto que para las restantes a las que les resulte de aplicación el régimen de las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades, hemos reservado el calificativo de entidades sin fines lucrativos de segundo grado, o simplemente privilegiadas desde la perspectiva fiscal.

Desde el punto de vista de las obligaciones formales a las que se ven sujetas este tipo de entidades para poder acogerse al disfrute de los privilegios fiscales previstos en la Ley 49/2002, debemos destacar el avance importante que propicia el texto legal, en la medida en que se abandona el farragoso sistema de la exención tributaria rogada o solicitada al Ministerio de Hacienda, lo que conllevaba todo un conjunto de formalidades y requisitos que entorpecían el sistema de funcionamiento de este tipo de entidades, además de alimentar una cierta sensación de discrecionalidad en el reconocimiento de los privilegios fis-

cales por parte de las autoridades tributarias, que se ha sustituido por el reconocimiento por imperativo legal de esos beneficios fiscales, sin perjuicio del posterior control que corresponde a los servicios de inspección del Ministerio de Hacienda, para lo que dispondrán, básicamente, de la memoria económica anual que, por imperativo legal, se ven en el deber de formalizar todos los años las entidades sin fines lucrativos que se acojan a ese sistema tributario singularmente beneficioso.

La desaparición del sistema de exención rogada es particularmente interesante para estas entidades en el ámbito de los tributos locales, en el que a diferencia del régimen inmediato anterior, era preceptiva la petición del reconocimiento de la exención a las Corporaciones locales y, aunque con el sistema instaurado pueden existir sospechas de que se ha producido un recorte de la autonomía local en esta materia, esta crítica no evita la agilidad y facilidad con la que se va a operar en lo sucesivo.

No obstante, y en el ámbito de la tributación local, se echa en falta la extensión del régimen de exención a otras figuras impositivas de la Hacienda local, en particular al ámbito del Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras, para declarar la exención de todas aquellas que tengan por causa su realización en bienes propiedad de las entidades sin fines lucrativos que se encuentren afectados a la realización o cumplimiento de sus objetivos de interés general. Como, asimismo, se podría haber extendido el ámbito de la exención al Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica para uso de minusválidos cuando el adquirente del vehículo no es el minusválido sino la entidad sin fin de lucro que lo va a poner a disposición del incapacitado. Se trata, en suma, de aspectos de la Ley 49/2002 que pueden ser mejorados con el paso del tiempo y que se dejan expuestos a título de sencillos ejemplos que podrían mejorar un texto legal, entendemos que, en sí mismo, bastante más avanzado en el tratamiento fiscal de estas entidades que aquellos otros que le habían antecedido.

Por lo que se refiere a las que en este estudio hemos venido denominando entidades de economía social, es decir, cooperativas y mutualidades de previsión social, no son muchas las modificaciones que se nos ocurren para la mejora y perfeccionamiento del régimen tributario que las rodea. Sobre las entidades cooperativas viene pesando en los últimos tiempos la sensible amenaza que en su funcionamiento están teniendo las formas mercantiles de actuación, y deben ser conscientes sus patrocinadores de que, en la medida en que se alejen del espíritu del mutualismo para aproximarse a los sistemas de explotación propios de las sociedades de capital, irán perdiendo la credibilidad que les asiste, su influencia en los circuitos de distribución de bienes y servicios, y la confianza con la que son apreciadas desde la perspectiva de la ley tributaria, de modo que, sólo depende del mantenimiento del desarrollo de su actividad cooperativizada y de su funcionamiento en los principios del mutualismo, el que continúen manteniendo un tratamiento fiscal beneficioso.

En lo concerniente a las mutualidades de previsión social, en cuanto modalidad de aseguramiento de sus asociados, su futuro fiscal corre de la mano del que sea dispensado a los planes y fondos de pensiones, como, por otro lado, ha tenido oportunidad de poner de manifiesto la reciente aprobación del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

En líneas generales, si las entidades que se integran en el tercer sector, se caracterizan a grandes rasgos por la práctica del bien, entendido como la mejora en la prestación de servicios de interés general y en la ausencia de un exacerbado ánimo de lucro; si hacemos caso de las palabras de Johann W. Goethe, "quien hace el bien desinteresadamente, siempre es pagado con usura", esto es, correspondiendo al beneficio obtenido con otro mayor, podemos llegar a la convicción de que aún está por llegar el sumo agradecimiento que los poderes públicos deben a la obra generada y proyectada a través de las entidades que se ubican en el tercer sector. Esperemos que esa actitud se vea corregida con el paso de un tiempo no muy prolongado.

8. Bibliografía

- ÁLVAREZ ARZA, M., "Patrocinio y mecenazgo", *Carta Tributaria* núm. 105, 1989.
- ARIAS ABELLÁN, M. D., *Las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Madrid IEF, Marcial Pons, Colección Monografías, Madrid, 1995.
- AA.VV., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Escuela Libre Editorial, Fundación ONCE, Madrid, 1995.
- AA.VV., *Las Fundaciones. Su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable: Jornadas sobre la nueva de Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales*, Dykinson, Madrid, 1995.
- ARIAS ABELLÁN, M. D., *Las Fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- ARIAS VELASCO, J., *La fiscalitat de les entitats sense ànim de lucre*, Coordinadora Catalana de Fundacions, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A., *El IVA en las entidades no lucrativas*, Ediciones CEF, Madrid, 2002.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN FERNÁNDEZ, J., "Reflexiones sobre la situación actual y propuestas de futuro del régimen tributario del mecenazgo", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 218, 2001.
- BORNAECHEA, J. I., *La Organización de los Ciegos Españoles*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1995.
- CAFFARENA LAPORTA, J., *El régimen jurídico de las fundaciones. Estudio para su reforma*, Ministerio de Asuntos Sociales, Madrid, 1991.

- CABRA DE LUNA, M. A., "El mecenazgo social", en *Fundaciones y Mecenazgo en el Estado del bienestar*, Temas de Fundaciones, Centro de Fundaciones, Madrid, 1998.
- CABRA DE LUNA, M. A., "Las fundaciones en España: situación actual y perspectivas de futuro desde una óptica social", en *Las entidades no lucrativas de carácter social y humanitario*, Colección Solidaridad, núm. 1, Fundación ONCE, La Ley, Madrid, 1991.
- CABRA DE LUNA, M. A., "El papel de las asociaciones y fundaciones, como respuesta a las necesidades sociales", *Documentación Social*, núm. 103, 1996.
- CABRA DE LUNA, M. A., *El tercer sector y las fundaciones en España hacia el nuevo milenio*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1998.
- CALVO ORTEGA, R., "Nuevo régimen fiscal de las fundaciones de exención plena: Un paso adelante", *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, octubre 2002.
- CAMPO ARBULO, J. A., *La fiscalidad de las fundaciones y del mecenazgo*, Centro de Fundaciones, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.
- CARBAJO VASCO, D., *El régimen tributario de las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos en la ley 30/1994, de Fundaciones*, Impuestos, Madrid, octubre 2001.
- CARRANCHO HERRERO, M. T., "El problema del ejercicio de actividades económicas por las fundaciones", *Revista de Derecho Privado*, 1991.
- CASANELLAS CHUECOS, M., *El nuevo régimen tributario del mecenazgo (Ley 49/2002, de 23 de diciembre)*, Marcial Pons, Madrid, 2003.
- CONFEDERACIÓN ESPAÑOLA DE FUNDACIONES, *Manual práctico de fundaciones y de incentivos fiscales*, CEF, Madrid, 1997.
- CRUZ, M. y LÓPEZ RIBAS, S., *La fiscalidad de la economía social y del tercer sector*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 2003.
- DE JUAN PEÑALOSA, J. L., "Ponencia sobre aspectos generales de la fiscalidad de las fundaciones", *Revista de Derecho financiero y Hacienda Pública*, núm. 133, 1978.
- DE LORENZO GARCÍA, R., *La ONCE, Análisis de un modelo organizativo y singular*, La Ley, Madrid, 1990.
- DE LORENZO GARCÍA, R., *El nuevo derecho de fundaciones*, Colección Solidaridad núm. 3, Fundación ONCE, Marcial Pons, Madrid, 1993.
- DE LORENZO GARCÍA, R., "La Organización Nacional de Ciegos Españoles. Breve estudio de una organización singular", en la obra colectiva *El sector no lucrativo en España*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1993.
- DE LORENZO GARCÍA, R., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales*, Marcial Pons, Madrid, 1995.
- DEL CAMPO ARBULO, J. A., *La fiscalidad de las fundaciones y el mecenazgo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000.

- DEL CAMPO ARBULO, J. A., *Ley de Fundaciones: comentarios a la Ley 30/1994 de Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general*, Centro de Fundaciones, Madrid, 1996.
- DIAZ CAPMANY, F., "Fundaciones y Tributos locales", *Revista de Estudios de Administración Local y Autonómica*, abril 1999.
- DIAZ DE MONASTERIO-GUREN, F., *Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1998.
- FERNÁNDEZ DAZA, E., *Estudio y análisis de los aspectos económicos, financieros y de control de las fundaciones*, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1955.
- GARCÍA LUIS, T., *Fiscalidad de Fundaciones y Asociaciones*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1995.
- GIL DEL CAMPO, M., *Fiscalidad de fundaciones, asociaciones y mecenazgo*, CISS, Valencia, 2003.
- GIMÉNEZ-REYNA, E., ZURDO, I., y ZURDO RUIZ-AYÚCAR, J., *La fiscalidad del sector no lucrativo en España*, Sector no lucrativo en España, Fundación ONCE, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1993.
- GOTA LOSADA, A., *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Vol. II, Extecom. S.A., Madrid, 1989.
- HERRERA MOLINA, M. A., *La sujeción de las fundaciones al Impuesto sobre Sociedades*, La Ley, Madrid 2000.
- JIMÉNEZ DÍAZ, A., "Tributación y mecenazgo" (Análisis del Proyecto de Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General), I y II, *Gaceta Fiscal*, núms. 120 y 121, 1994.
- JIMÉNEZ DÍAZ, A., *La exención de las fundaciones y la crisis fiscal del Estado*, Madrid, MacGraw-Hill, 1998.
- JIMÉNEZ DÍAZ, A., "El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones", *Impuestos*, núm. 6, marzo 1995.
- LÓPEZ CASTELLANO, F., *Las raíces históricas del tercer sector*, Inédito, Granada, 2003.
- LÓPEZ RIVAS, S., "Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002". *Quincena Fiscal*, número 5, marzo 2004.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J., *Régimen tributario del mecenazgo en España*, La Ley Actualidad, Las Rozas, 1996.
- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y FERNÁNDEZ FUENTES, G., "El tratamiento tributario de los convenios de colaboración en actividades de interés general", *Impuestos*, núm. 20, 1999.
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 39/1994, de 24 de noviembre*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1996.

- MORILLO PÉREZ, F., *La Fundación: concepto y elementos especiales*, Ed. Tecnos, Madrid, 2001.
- MUÑOZ DEL CASTILLO, J. L., "Régimen tributario de las fundaciones en España", *Información Fiscal*, enero-febrero 1998.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *Las actividades empresariales de las Fundaciones y su tributación*, Ed. Lex Nova, Valladolid, 1999.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *Régimen tributario de las Fundaciones en la Ley 30/1994; condiciones para su obtención*, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1997.
- PÉREZ DE AYALA, J. L., "Régimen tributario de las donaciones y del mecenazgo empresarial. Las disposiciones adicionales y finales", en *Fundaciones, su nuevo régimen jurídico, fiscal y contable*, Madrid, Fundación Futuro, 1995.
- PÉREZ DE AYALA, J. L., "Las fundaciones ante el Impuesto de Sociedades", *Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Madrid, Fundación Universitaria San Pablo-CEU, Dykinson, 1998.
- PÉREZ-DÍAZ, V. y LÓPEZ NOVO, J. P., *El tercer sector social en España*, Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, Madrid, 2003.
- REBOLLO ÁLVAREZ-AMANDI, A., *La nueva Ley de Fundaciones*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1994.
- RUIZ OJEDA, A., *Manual de fundaciones*, Civitas, Madrid, 1999.
- SÁNCHEZ PINILLA, F., "Las donaciones a las fundaciones", en *Las fundaciones. Su Fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Fundación Universitaria San Pablo-CEU, Dykinson, 1998.
- SERRANO CHAMORRO, M. E., *Las fundaciones: dotación y patrimonio*, Civitas, Madrid, 2000.
- SOPENA GIL, J., "El régimen tributario de la colaboración de las empresas en actividades de interés general establecido por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre", *Revista Praxis Fiscal*, 30 de abril 1995.
- UCELAY SANZ, I., "Fiscalidad de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades", *Tribuna Fiscal*, núm. 54, 1995.
- ZORNOZA PÉREZ, J., "Derecho de fundación y Sistema Tributario", *Derecho Privado y Constitución*, núm. 9, 1996.
- ZORNOZA PÉREZ, J., *El nuevo régimen fiscal de las fundaciones: aspectos prácticos. En torno a la Ley 30/1994 de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en fines de interés general*, Centro de Fundaciones/Fundación San Benito de Alcántara, 1995.

RELACIÓN DE ACRÓNIMOS

ACI:	Alianza Cooperativa Internacional
ACNP:	Asociación Católica Nacional de Propagandistas
AEB:	Asociación Española de Banca
AECI:	Agencia Española de Cooperación Internacional
ALAMED:	América Latina, Asia y Mediterráneo
ANDE:	Asociación Española para la Prestación de Servicios a Personas con Discapacidad Psíquica y Personas Mayores
ANIC:	Asociación Nacional de Inválidos Civiles
AOD:	Ayuda Oficial al Desarrollo
ASA:	Ayuda Social Americana
ASPACE:	Asociación de Paralíticos Cerebrales de España
ATC:	Auto del Tribunal Constitucional
BOE:	Boletín Oficial del Estado
Cc:	Código Civil
CCB:	Comunidad Cristiana de Bienes
CE:	Comunidad Europea/Constitución Española
CEAR:	Comisión Española de Ayuda al Refugiado
CECA:	Confederación Española de Cajas de Ahorro
CECS:	Centro de Estudios del Cambio Social
CEDAG:	Comité Europeo de Asociaciones de Interés General
CEF:	Centro de Estudios Financieros
CEOSA:	Corporación Empresarial ONCE
CERMI:	Comité Estatal en Representación de los Minusválidos
CES (UE):	Comité Económico y Social de la Unión Europea
CESA:	Centro de Estudios de Sociología Aplicada
CESID:	Capítulo Español de la Sociedad Internacional para el Desarrollo
CICR:	Comité Internacional de la Cruz Roja
CNSE:	Confederación Estatal de Personas Sordas
COCEMFE:	Confederación Coordinadora Estatal de Minusválidos Físicos de España
COM:	Comisión Europea
CONCAPA:	Confederación Católica de Padres de Alumnos
CONFER:	Conferencia Española de Religiosos
CONGD:	Coordinadora de ONG para el Desarrollo
CRE:	Cruz Roja Española
DGS y FP:	Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones
DG:	Dirección General
DOCE:	Diario Oficial de las Comunidades Europeas
EFC:	Centro Europeo de Fundaciones
FEAFES:	Confederación Española de Agrupaciones y Familiares de Enfermos Mentales
FEAPS:	Confederación española de organizaciones en favor de las personas con discapacidad intelectual
FEDER:	Fondo Europeo de Desarrollo Regional
FIAPAS:	Federación Española de Asociaciones de Padres y Amigos de los Sordos
FOESSA:	Fomento de Estudios Sociales y de Sociología Aplicada

FSE:	Fondo Social Europeo
HOAC:	Hermandad Obrera de Acción Católica
IBI:	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IEPALA:	Instituto de Estudios Políticos para América Latina y África
LC:	Ley de Cooperativas
LF:	Ley de Fundaciones
LIF:	Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos al Mecenazgo
LO:	Ley Orgánica
LODA:	Ley Orgánica del Derecho de Asociación
LORCA:	Ley Orgánica Reguladora de las Cajas de Ahorro
LOSSP:	Ley de Ordenación y Supervisión del Seguro Privado
LOTIC:	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
LRJPAC:	Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común
LSL:	Ley de Sociedades Laborales
M A A S S:	Ministerio de Asuntos Sociales
MEH:	Ministerio de Economía y Hacienda
MTAS:	Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales
OBS:	Obra Social
OCASHA:	Organización de Cooperación Apostólica Seglar Hispano Americana
OM:	Orden Ministerial
ONCE:	Organización Nacional de Ciegos Españoles
ONG:	Organización No Gubernamental
ONLUS:	Organizaciones No Lucrativas de Utilidad Social
PE:	Parlamento Europeo
RD:	Real Decreto
RD Leg.:	Real Decreto Legislativo
REDC:	Revista Española de Derecho Constitucional
REIS:	Revista Española de Investigaciones Sociológicas
RMP:	Reglamento de Mutualidades de Previsión Social
ROSSP:	Reglamento de Ordenación y Supervisión del Seguro Privado
RR DD:	Reales Decretos
RVAP:	Revista Vasca de Administración Pública
SABAM:	Sociedad Belga de Autores, Compositores y Editores
SAL:	Sociedad Anónima Laboral
SCE:	Sociedad Cooperativa Europea
SCRIS:	Sagrada Congregación para los Religiosos e Institutos Seculares
SLL:	Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral
SSTC:	Sentencias del Tribunal Constitucional
SSTS:	Sentencias del Tribunal Supremo
STC:	Sentencia del Tribunal Constitucional
STS:	Sentencia del Tribunal Supremo
TCE:	Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea
TCO:	Tribunal Constitucional
TJ:	Tribunal de Justicia
TRLOSSP:	Texto Refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados
TS:	Tribunal Supremo
TUE:	Tratado de la Unión Europea

AUNQUE con alargadas raíces históricas, Tercer Sector o Economía Social –indistintamente– acotan hoy una realidad renovada de contornos no bien dibujados y de heterogénea composición, pero con la compartida identidad que procura una doble combinación: interés colectivo o general y solidaridad, por un lado; participación y responsabilidad, por otro. Una realidad con afianzada presencia multisectorial y con variadas modalidades constitutivas, cuya creciente relevancia responde a las nuevas y mayores oportunidades de actividad productiva y distributiva, por una parte, y de iniciativa social, por otra, que han abierto, conjuntamente, el desarrollo económico, la afirmación de la democracia y un profundo cambio social.

Y bien, durante tres años, un amplio equipo de profesores universitarios y de expertos ha realizado una amplia investigación sobre ese vasto e incitante dominio, desde una triple perspectiva: económica, jurídica y sociológica, con la ambición de conseguir un avance sustancial en su conocimiento. El resultado de dicho esfuerzo es esta obra, que consta de tres volúmenes y de una serie de cuatro Documentos de Trabajo, todos bajo el rótulo general de *La Economía Social en España*, además del libro *Las Cuentas de la Economía Social. El Tercer Sector en España*, publicado en 2004, en parte síntesis y en parte complemento de aquélla.

ISBN 84-88934-09-2



9 788488 934093