

# LA REVOCACIÓN DE LA UTILIDAD PÚBLICA POR EL EJERCICIO DE EXPLOTACIONES ECONÓMICAS

**Análisis de la STS de 1 de abril de 2015, rec. núm. 3231/2012**

**Isidoro Martín Dégano**

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario. UNED*

## 1. SUPUESTO DE HECHO

La Asociación de Investigación para la Seguridad de Vidas y Bienes, Centro Nacional de Prevención de Daños y Pérdidas (CEPREVEN), creada en 1975, obtuvo la declaración de utilidad pública por Orden del Ministerio del Interior de 27 de noviembre de 2007. Al cumplir con el resto de requisitos fiscales optó por la aplicación 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 aplicándose los beneficios correspondientes durante varios ejercicios. Y es precisamente esta circunstancia la que justifica el comentario que realizamos en esta Revista sobre un tema que corresponde más al Derecho civil.

De acuerdo con su página web esta asociación tiene «por finalidad fomentar, en materia de Prevención, el intercambio de informaciones y experiencias con organismos, entidades y personas físicas, así como contribuir al perfeccionamiento, instrucción y capacitación de todos los actores involucrados en la Prevención y Protección de Riesgos». Y su *visión* «es proteger las vidas y los bienes de la sociedad en general y promover y fomentar la prevención de riesgos que los acechan, así como paliar sus efectos y consecuencias en los aspectos humanos y económicos». Para conseguir estos fines realiza algunas actividades de forma desinteresada (como la participación en Comisiones de trabajo de organismos internacionales y nacionales), pero otras son explotaciones económicas, ya que percibe contraprestaciones (cursos de formación institucional o bajo demanda, publicaciones y la participación en una unión temporal de empresas cuyo objeto social es la asistencia técnica para el cumplimiento de la normativa contra incendios en las obras del Aeropuerto Madrid-Barajas).

El Ministerio del Interior, mediante la Orden de 12 de mayo de 2009, revocó la declaración de utilidad pública inicialmente concedida. Esta revocación se fundamenta en que los fines de CEPREVEN «tienen un difícil encaje en el concepto de "interés general" ya que interviene

el tráfico jurídico privado prestando servicios onerosos a sus clientes. El Ministerio del Interior se apoya<sup>1</sup> en un informe de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de 27 de febrero de 2009 en el que se afirma que la citada asociación «desarrolla una actividad empresarial consistente en la prestación de servicios mediante contraprestación económica, de donde se desprende que los servicios prestados por la entidad no van dirigidos a beneficiar directamente a una colectividad genérica de personas, por lo que se incumple el requisito establecido en el artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, relativo a que los fines estatutarios de la entidad tiendan a promover el interés general».

Frente a dicha revocación CEPREVEN interpuso un recurso de reposición que fue rechazado por lo que recurrió ante la Audiencia Nacional que, en Sentencia de 20 de junio de 2012 (NFJ059118), estimó el recurso. Esta sentencia se fundamenta en dos motivos principales. En primer lugar, el Ministerio del Interior no acreditó el incumplimiento del requisito del artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002 que dio lugar a la revocación de la declaración de la utilidad pública que anteriormente había concedido. En segundo lugar, la prestación de servicios con contraprestación económica no es contraria a dicha norma.

Frente a esta sentencia, la Administración General del Estado interpuso un recurso de casación ante el Tribunal Supremo cuya sentencia desestimatoria –de 1 de abril de 2015 (NFJ059117)– es la que da lugar a este comentario.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

El Tribunal Supremo declara que no ha lugar al recurso de casación ratificando prácticamente todos los motivos expuestos por la Audiencia Nacional.

Así, en primer lugar, señala respecto de la cuestión probatoria:

«la Administración no ha acreditado para revocar lo que anteriormente ha concedido, qué circunstancias o hechos se han visto modificados o alterados en virtud del cual los fines estatutarios de la entidad recurrente han dejado de estar afectos a la promoción del interés general, dado que la actividad de la entidad recurrente no ha variado desde su fundación.

---

<sup>1</sup> Los artículos 3 y 7 relativos al procedimiento de declaración y revocación de la utilidad pública del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, exigen el preceptivo informe del Ministerio de Hacienda junto con el de los demás ministerios y Administraciones públicas que tengan competencias en relación con los fines estatutarios y actividades de la asociación.

El citado informe de la AEAT consagra una tendencia de esta a excluir a las asociaciones que desarrollan explotaciones económicas de la utilidad pública, véase el comentario de BLÁZQUEZ LIDOY (2010) sobre uno anterior.

Así las cosas, los ingresos por prestación de servicios de asistencia técnica y otras actividades como cursos, aunque su coste sea soportado por los usuarios, no puede ser considerado como extraño ni a los fines fundacionales ni al servicio de los intereses generales, siempre que sean estrictamente necesarios para el desarrollo del objeto social de la Asociación. Cuestión que la Administración, en ningún momento ha desvirtuado, porque repetimos, se ha limitado a efectuar una manifestación genérica de que los servicios que presta son de carácter oneroso y no se dirigen a beneficiar a una colectividad genérica de personas, incumpliendo artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, sin ningún apoyo probatorio, como tampoco lo contiene el informe de la Agencia Tributaria, que igualmente se limita a efectuar meras manifestaciones sin aportar datos o estudios de la actividad de la entidad, que den consistencia argumental a lo aseverado».

En relación con la cuestión principal, referente a la posible vulneración del artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, el Tribunal Supremo señala que en dicha norma:

«En ningún momento se determina que dichas asociaciones no puedan efectuar servicios con contraprestación económica, por lo que la resolución administrativa fundamenta la revocación de la calificación en el incumplimiento de un requisito no tipificado en la normativa que cita. Y por supuesto, el desarrollo de tal actividad de prestación de servicios mediante contraprestación económica, no puede dar lugar por sí solo a la revocación de la declaración de utilidad pública que en su día le fue concedida a la entidad recurrente».

Sentado lo anterior, la sentencia finaliza de modo concluyente:

«[...] lo decisivo para la calificación de una asociación como de interés general, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Sala mencionada por la Sentencia recurrida, es que concurran los requisitos establecidos en el artículo 32.1 de la Ley Orgánica de Asociaciones, no si obtiene o no beneficios por algunas de sus actividades (Sentencias de esta Sala de 22 de noviembre de 2011 –NFJ059155–, de 15 de diciembre de 2011 –NFJ059151– y de 30 de enero de 2015 –NFJ059152–).

En definitiva, lo que prima es que su objetivo sea el cumplimiento de las finalidades contempladas en el apartado 1 a) del artículo 32 de la referida Ley y no una finalidad comercial o de lucro. No entraría dentro de las entidades comprendidas en el citado artículo una sociedad mercantil con ánimo de lucro por esta misma circunstancia, aunque su actividad fuese beneficiosa para el interés general (un hospital, por emplear el ejemplo propuesto por el Abogado del Estado) o aunque no repartiera beneficios entre sus propietarios; siendo una sociedad con ánimo de lucro, la reinversión de los beneficios en la propia sociedad incrementaría el valor de la misma y, por tanto, el patrimonio de sus titulares. O, dicho de otro modo, las asociaciones de interés gene-

ral no pueden tener una finalidad de lucro, pero ello no obsta a que puedan desarrollar actividades remuneradas en beneficio de su finalidad de interés general».

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia del Tribunal Supremo plantea, en nuestra opinión, dos problemas que deben ser comentados<sup>2</sup>. El primero es si el ejercicio de explotaciones económicas por las asociaciones supone la pérdida de la declaración de utilidad pública. El segundo es de naturaleza probatoria: ¿quién debe probar los requisitos para obtener, o en su caso revocar, la citada declaración? Ya adelantamos que coincidimos con las dos soluciones que ofrece la sentencia si bien no estamos plenamente conformes con los argumentos utilizados para responder a la primera cuestión.

Comenzaremos en orden inverso por ser la cuestión más sencilla. Es evidente que corresponde a la asociación solicitante probar que cumple los requisitos exigidos por el artículo 32.1 de la Ley Orgánica 1/2002 para obtener la declaración de utilidad pública<sup>3</sup>. Pero, una vez que

<sup>2</sup> Como señala BLÁZQUEZ LIDOY (2010, pág. 49) la revocación de la utilidad pública puede plantear más problemas que los enunciados, si bien no son contemplados por las sentencias del Tribunal Supremo. Si dicha revocación no tiene efectos suspensivos estas asociaciones dejarían de aplicarse los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 y ser beneficiarias de los incentivos al mecenazgo. El problema se plantea si en fase de recurso los tribunales estiman sus demandas y consideran que deben conservar la citada declaración. Desde el punto de vista tributario estamos ante una situación compleja pues no ha existido un acto de la AEAT de revocación de tales beneficios fiscales que sea susceptible de recurso. La cuestión es cómo puede resarcirse la asociación por los daños causados durante el periodo en que no pudo disfrutar de los beneficios fiscales.

<sup>3</sup> Esta norma dispone:

«1. A iniciativa de las correspondientes asociaciones, podrán ser declaradas de utilidad pública aquellas asociaciones en las que concurren los siguientes requisitos:

- a) Que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general, en los términos definidos por el artículo 31.3 de esta Ley, y sean de carácter cívico, educativo, científico, cultural, deportivo, sanitario, de promoción de los valores constitucionales, de promoción de los derechos humanos, de víctimas del terrorismo, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, de promoción de la mujer, de promoción y protección de la familia, 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.
- b) Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines.
- c) Que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas.

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

se ha obtenido, si la Administración decide revocarla sobre ella recaerá esa labor y debe hacerlo de forma motivada y concluyente. Sin embargo, sostiene –según recoge la sentencia– el Abogado del Estado: «que el cambio de criterio de la Administración en torno la calificación de la entidad como de interés público puede deberse a una consideración más cuidadosa de los fondos públicos y que, en todo caso, sería la entidad la que tendría que acreditar que su participación en una UTE para la realización de una obra pública no perjudica las razones que llevaron a su calificación de interés público». Y, también, añade el citado letrado: «que no es justificado que se exija a la Administración la razón del cambio de criterio sobre una entidad declarada de interés general, que podría deberse a que se hubiera incurrido previamente en un error, o que la conducta de la afectada hubiera puesto de manifiesto que su finalidad era totalmente lucrativa». El Tribunal Supremo sale al paso de tales afirmaciones de forma irrefutable afirmando al respecto:

«En primer lugar, sostiene el Abogado del Estado que la Administración no tendría necesidad de justificar las razones que explican la revocación de una previa calificación de una entidad como de interés general. Sin embargo, justo lo contrario es lo conforme a derecho, ya que dicha justificación resulta obligada ya solo a partir de la obligación de motivación de los actos administrativos exigida por el artículo 54 de la Ley de procedimiento administrativo (Ley 30/1992, de 26 de noviembre). En efecto, si en un determinado momento la Administración entiende que debe revocar la susodicha calificación, está obligada a motivar las razones que justifican dicha actuación, tanto más, como subraya la Sentencia de instancia, cuanto que se trata de una revocación de una previa decisión administrativa que, hasta ese momento, contaba precisamente con una presunción de legalidad. Así pues y justamente en contra de lo que sostiene el representante de la Administración, tanto si la Administración considera que anteriormente cometió un error, o que la actividad de la entidad ha cambiado o que su conducta ha evidenciado que su actividad era de carácter lucrativo, la Administración debe decir cuál es la razón o razones que justifican la revocación y, como es evidente, aportar al expediente de revocación los datos fácticos que avalan dicha causa de revocación. No es por tanto que la Sala de instancia haya añadido un requisito más, sino que lo sorprendente es que el Abogado del Estado afirme como algo insólito, que "el Tribunal de instancia pretende que además se explique cuál es la razón en virtud de la cual se ha cambiado de criterio". Con toda lógica, esa es precisamente la pretensión de la Sala de instancia, así como la de esta Sala de casación».

La cuestión central que se plantea en este asunto es si el ejercicio de explotaciones económicas está vetado a las asociaciones sin ánimo de lucro declaradas de utilidad pública. O en términos más generales, para incluir también a las fundaciones, si puede admitirse que una entidad

---

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

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

cuyo objeto principal o exclusivo es la prestación de servicios con contraprestación económica en el tráfico privado tenga por objeto una actividad de promoción de interés general.

Para la Audiencia Nacional la respuesta es clara pues, refiriéndose al requisito del artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, afirma: «En ningún momento se determina que dichas asociaciones no puedan efectuar servicios con contraprestación económica, por lo que la resolución administrativa fundamenta la revocación de la calificación en el incumplimiento de un requisito no tipificado en la normativa que cita<sup>4</sup>».

En efecto, el artículo 13.2 de la Ley Orgánica 1/2002 permite implícitamente el ejercicio de explotaciones económicas con una sola limitación derivada de la consideración de asociaciones sin ánimo de lucro: «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 o 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<sup>5</sup>». Por su parte, el artículo 32 no establece especificación alguna al respecto para las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Es evidente que si dicha norma no contiene tal prohibición, el mero ejercicio de estas explotaciones no puede impedir el acceso o dar lugar a la revocación de la utilidad pública. De aceptarse la interpretación administrativa dejarían de tener sentido normas como el artículo 7 de la Ley 49/2002 en el que se reconoce la exención de las explotaciones económicas que constituyen el objeto social o la finalidad específica de las asociaciones de utilidad pública o de las fundaciones. O como el artículo 3.3 de esa misma ley que exige como requisito para acceder a los beneficios fiscales que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.

El problema, en nuestra opinión, debería centrarse en cuándo esa explotación económica contribuye al interés general aun cuando, evidentemente, esté prohibido el reparto de las ganancias. La sentencia comentada no es muy explícita al respecto limitándose a subrayar que lo decisivo para la calificación de una asociación como de interés general «es que concurren los requisitos establecidos en el artículo 32.1 de la Ley Orgánica 1/2002, no si obtiene o no beneficios por algu-

<sup>4</sup> En contra de este planteamiento y aceptando la revocación de la declaración de utilidad pública por realizar explotaciones económicas las Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2008 [rec. núm. 66/2007 (NFJ059148)] y de 1 de febrero de 2012 [rec. núm. 1510/2009 (NFJ059149)].

<sup>5</sup> Esta norma es de directa aplicación en todo el Estado, conforme establece el número 2 de la disposición final primera de la ley orgánica.

La posibilidad de que las asociaciones, no solo las de utilidad pública, desarrollen actividades económicas nunca ha estado prohibida desde la promulgación de la primera Ley de Asociaciones de 1887 hasta nuestros días. Lo que se prohibió siempre fue el reparto de las ganancias entre los asociados (lucro objetivo) pero se permitió las actividades económicas con ganancias (lucro objetivo) siempre que se destinaran o reinvertieran en los fines asociativos. Sobre esta problemática y la evolución legislativa véase DE SALAS MURILLO (1998, págs. 110-241).

nas de sus actividades. En definitiva, lo que prima es que su objetivo sea el cumplimiento de las finalidades contempladas en el apartado 1 a) del artículo 32 de la referida Ley y no una finalidad comercial o de lucro [...] O, dicho de otro modo, las asociaciones de interés general no pueden tener una finalidad de lucro, pero ello no obsta a que puedan desarrollar actividades remuneradas en beneficio de su finalidad de interés general».

Esta sentencia se remite a otras anteriores del Tribunal Supremo [de 22 de noviembre de 2011 (rec. núm. 4031/2008 –NFJ059155–) y de 15 de diciembre de 2011 (rec. núm. 4216/2009 –NFJ059151–)] en las que se concluye<sup>6</sup>:

«no cabe entender que la prestación onerosa de un servicio conduzca necesariamente a conceptuar que la asociación que lo presta carezca de interés general, por cuanto que para ello habrá que tener en cuenta las actividades que realiza para el cumplimiento de su objeto social, si estas redundan en beneficio de la colectividad, y del destino al que se aplican los ingresos que la entidad pudiera obtener».

Según entendemos esta jurisprudencia permite el ejercicio de explotaciones económicas mientras se cumplan tres requisitos: que se realicen para la consecución de uno de los fines enumerados en el artículo 32, que los destinatarios no solo sean los socios (como comentaremos a continuación) y que los beneficios se reinviertan en el fin social y no se distribuyan entre los socios. En consecuencia, el Tribunal Supremo se limita a realizar una mera interpretación literal de la norma. En nuestra opinión, deberían haberse afrontado otras cuestiones al margen de la calificación de los fines o el no reparto de beneficios que son aspectos consustanciales a la esencia de las asociaciones sin ánimo de lucro. En primer lugar, comprobar si el ejercicio de la explotación económica, de forma mercantil, es la única actividad que realiza la asociación. Esa exclusividad desnaturalizaría la esencia de esta persona jurídica no lucrativa pues el ejercicio de explotaciones económicas de ese tipo no puede constituir por sí el fin asociativo dando lugar, por tanto, a un fraude de ley (BELUCHE RINCÓN, pág. 395). También podría haberse analizado cuál es la relación de la explotación económica con el resto de actividades no económicas desarrolladas (si es la principal o está subordinada, si se ejerce de forma ocasional o es poco significativa en comparación, si la explotación está relacionada o no con los fines...). El Tribunal Supremo tampoco entra en consideraciones teleológicas sobre cómo deberían desarrollarse esas explotaciones económicas por unas asociaciones a las que se les reconocen importantes beneficios fiscales: cuál debería ser el precio que se cobre y los criterios para fijarlo entre los distintos destinatarios de la actividad institucional (capacidad económica); si dicho precio es el de mercado o es inferior; el tipo de trabajadores empleados; política de becas; actividades gratuitas realizadas (coloquios, jornadas, cursos y seminarios, informes...); celebración de conciertos o convenios con la Administración para sufragar los gastos... Todos ellos son criterios

<sup>6</sup> Con posterioridad a la sentencia que estamos comentando el Tribunal Supremo sigue confirmando su jurisprudencia en los mismos términos en las Sentencias de 30 de enero de 2015 [rec. casación 2745/2012 (NFJ059152)], de 14 de mayo de 2015 [rec. casación 3673/2012 (NCJ059892)], de 30 de junio de 2015 (rec. casación 4151/2012) o de 13 de julio de 2015 (rec. casación 3175/2012).

diferenciales para justificar el reconocimiento de beneficios fiscales. Por las limitaciones de espacio lo dejamos simplemente apuntado remitiéndonos a nuestros trabajos anteriores sobre el tema<sup>7</sup>.

Por último, el informe de la AEAT por el que se rechaza la declaración de utilidad pública utiliza un argumento que no fue rebatido por el Tribunal Supremo y que, pensamos, debe ser comentado. En él se afirma que del ejercicio de explotaciones económicas «se desprende que, los servicios prestados por la entidad no van dirigidos a beneficiar directamente a una colectividad genérica de personas» (la cursiva es nuestra). Realmente este requisito, como tal, no se encuentra entre los recogidos en el artículo 32.1 de la Ley Orgánica 1/2002 sino en el artículo 3.2 de la Ley 50/2002, de 23 de diciembre, de Fundaciones (al definir los beneficiarios de las actividades de la fundación), y en el artículo 58.2 de la antigua Ley 30/1994, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (al definir las explotaciones económicas que coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad). En nuestra opinión, la AEAT parece entender que el ejercicio de estas explotaciones solo puede beneficiar a quienes pagan por ellas lo cual sería contrario a «que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general» como exige el artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002. En nuestra opinión, este requisito debe ser interpretado conjuntamente con el establecido en la letra siguiente: «b) Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines». Pues bien, ninguno de los dos excluye el ejercicio de las explotaciones económicas. Como señalan GONZÁLEZ PÉREZ y FERNÁNDEZ FARRERES (2002, pág. 386) la nota característica del interés general en las asociaciones debe entenderse en el sentido de que son asociaciones abiertas, a las que puede tener acceso cualquier beneficiario y no solo sus asociados. En efecto, como destaca la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2003 [rec. núm. 11062/1998 (NFJ059153)]: «El examen de las citadas normas reguladoras de los Estatutos de la Asociación permite en definitiva, concluir que la misma está restringida a beneficiar a sus asociados y no abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines por lo que, en definitiva, los fines de la misma tampoco tienden, con el carácter de generalidad que exige la Ley, a la promoción del interés general puesto que late en los preceptos citados la idea, confirmada expresamente en el artículo 20 de los Estatutos, de que los fines de la Asociación están dirigidos esencialmente a contribuir al logro de los objetivos de sus miembros». Y, en sentido contrario, admitiendo el cumplimiento de los requisitos, la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2011 [rec. núm. 2903/2008 (NFJ059154)]: «hemos de compartir el criterio de la sentencia de instancia en cuanto afirma que la CTAEX ha venido desarrollando una labor formativa, mediante cursos y jornadas, encuentros en materia de innovaciones tecnológicas, proyectos de investigación, entre otras actividades, que poseen una innegable proyección general y pública, que pone de manifiesto que dicha entidad no despliega una actividad subordinada o limitada únicamente a los intereses de sus asociados, sino que atiende a intereses generales, prestando unos servicios de investigación, formación e innovación

<sup>7</sup> MARTÍN DÉGANO (1999, *passim*), MARTÍN DÉGANO (2002, *passim*), BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO (2012, pág. 321). Véanse también los de CAAMAÑO RIAL (2005, pág. 106) y MERCADER UGUINA (2010, pág. 117).



tecnológica que favorece y beneficia el sector agroalimentario de Extremadura. Así lo avala el reconocimiento a la Asociación por el Ministerio de Educación de la condición de Centro de Innovación y Tecnología (CIT), prevista en el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, así como Oficina de Transferencia de resultados de investigación (OTRI)».

En la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de septiembre de 2009 [rec. núm. 277/2008 (NFJ059150)], confirmada por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 13 de marzo de 2012 [rec. núm. 5885/2009 (NCJ056972)], se aclara más el cumplimiento de estos dos requisitos señalándose que «la exclusión del citado artículo 32 de la Ley Orgánica afecta a las Asociaciones cuya actividad está restringida "exclusivamente" a beneficiar a sus asociados. Sin que, por consiguiente, sea admisible equiparar "exclusivamente" con "fundamentalmente", "principalmente" u otras palabras que, en el sentir de la Real Academia Española de la Lengua, no supongan "descartar, rechazar o negar la posibilidad" –2.ª acepción de "excluir"– de participar en las actividades propuestas por la actora. Una cosa es que las actividades sirvan para apoyar solo a los afiliados, otra que valgan a un grupo específico de profesionales de la salud y otra distinta que de ellas no pueda aprovecharse ninguna otra persona, física o jurídica».

En definitiva, las actividades de las asociaciones de utilidad pública –ya se perciba contra-prestación o no– deberían ir dirigidas al público en general además de a sus asociados.

---

## Bibliografía

BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2010]: «Asociaciones que realizan explotaciones económicas: ¿pueden ser de utilidad pública y gozar de beneficios fiscales?», *RCyT*. CEF, núm. 340.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. [2012]: *Manual tributario de entidades no lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)*, CEF, Madrid.

BELUCHE RINCÓN, I. [2006]: «Asociación y actividad económica», *Derecho de Sociedades*, núm. 26.

CAAMAÑO RIAL, M. J. [2005]: «Los sujetos del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro», *Memoria para optar al Diploma de Estudios Avanzados*, (inédito).

DE SALAS MURILLO, S. [1998]: *Los elementos configuradores del concepto de asociación en el Derecho español*, Tesis doctoral, Universidad de Zaragoza, <http://zaguan.unizar.es/record/1889>

GONZÁLEZ PÉREZ, J. y FERNÁNDEZ FARRERES, G. [2002]: *Derecho de asociación*, Civitas, Madrid.

MARTÍN DÉGANO, I. [1999]: «Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones y el alcance de la exención de sus explotaciones económicas», *Revista de Información Fiscal*, núm. 35.

– [2002]: «La competencia desleal en la exención del IAE de la Ley de Fundaciones», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 3.

MERCADER UGUINA, J. R. y otros [2010]: *Fundaciones laborales. Herramienta para canalizar la responsabilidad social empresarial*, Tirant lo Blanch, monografías 686, Valencia.

Así las cosas, los ingresos por prestación de servicios de asistencia técnica y otras actividades como cursos, aunque su coste sea soportado por los usuarios, no puede ser considerado como extraño ni a los fines fundacionales ni al servicio de los intereses generales, siempre que sean estrictamente necesarios para el desarrollo del objeto social de la Asociación. Cuestión que la Administración, en ningún momento ha desvirtuado, porque repetimos, se ha limitado a efectuar una manifestación genérica de que los servicios que presta son de carácter oneroso y no se dirigen a beneficiar a una colectividad genérica de personas, incumpliendo artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, sin ningún apoyo probatorio, como tampoco lo contiene el informe de la Agencia Tributaria, que igualmente se limita a efectuar meras manifestaciones sin aportar datos o estudios de la actividad de la entidad, que den consistencia argumental a lo aseverado».

En relación con la cuestión principal, referente a la posible vulneración del artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, el Tribunal Supremo señala que en dicha norma:

«En ningún momento se determina que dichas asociaciones no puedan efectuar servicios con contraprestación económica, por lo que la resolución administrativa fundamenta la revocación de la calificación en el incumplimiento de un requisito no tipificado en la normativa que cita. Y por supuesto, el desarrollo de tal actividad de prestación de servicios mediante contraprestación económica, no puede dar lugar por sí solo a la revocación de la declaración de utilidad pública que en su día le fue concedida a la entidad recurrente».

Sentado lo anterior, la sentencia finaliza de modo concluyente:

«[...] lo decisivo para la calificación de una asociación como de interés general, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Sala mencionada por la Sentencia recurrida, es que concurran los requisitos establecidos en el artículo 32.1 de la Ley Orgánica de Asociaciones, no si obtiene o no beneficios por algunas de sus actividades (Sentencias de esta Sala de 22 de noviembre de 2011 –NFJ059155–, de 15 de diciembre de 2011 –NFJ059151– y de 30 de enero de 2015 –NFJ059152–).

En definitiva, lo que prima es que su objetivo sea el cumplimiento de las finalidades contempladas en el apartado 1 a) del artículo 32 de la referida Ley y no una finalidad comercial o de lucro. No entraría dentro de las entidades comprendidas en el citado artículo una sociedad mercantil con ánimo de lucro por esta misma circunstancia, aunque su actividad fuese beneficiosa para el interés general (un hospital, por emplear el ejemplo propuesto por el Abogado del Estado) o aunque no repartiera beneficios entre sus propietarios; siendo una sociedad con ánimo de lucro, la reinversión de los beneficios en la propia sociedad incrementaría el valor de la misma y, por tanto, el patrimonio de sus titulares. O, dicho de otro modo, las asociaciones de interés gene-

ral no pueden tener una finalidad de lucro, pero ello no obsta a que puedan desarrollar actividades remuneradas en beneficio de su finalidad de interés general».

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

La sentencia del Tribunal Supremo plantea, en nuestra opinión, dos problemas que deben ser comentados<sup>2</sup>. El primero es si el ejercicio de explotaciones económicas por las asociaciones supone la pérdida de la declaración de utilidad pública. El segundo es de naturaleza probatoria: ¿quién debe probar los requisitos para obtener, o en su caso revocar, la citada declaración? Ya adelantamos que coincidimos con las dos soluciones que ofrece la sentencia si bien no estamos plenamente conformes con los argumentos utilizados para responder a la primera cuestión.

Comenzaremos en orden inverso por ser la cuestión más sencilla. Es evidente que corresponde a la asociación solicitante probar que cumple los requisitos exigidos por el artículo 32.1 de la Ley Orgánica 1/2002 para obtener la declaración de utilidad pública<sup>3</sup>. Pero, una vez que

<sup>2</sup> Como señala BLÁZQUEZ LIDOY (2010, pág. 49) la revocación de la utilidad pública puede plantear más problemas que los enunciados, si bien no son contemplados por las sentencias del Tribunal Supremo. Si dicha revocación no tiene efectos suspensivos estas asociaciones dejarían de aplicarse los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 y ser beneficiarias de los incentivos al mecenazgo. El problema se plantea si en fase de recurso los tribunales estiman sus demandas y consideran que deben conservar la citada declaración. Desde el punto de vista tributario estamos ante una situación compleja pues no ha existido un acto de la AEAT de revocación de tales beneficios fiscales que sea susceptible de recurso. La cuestión es cómo puede resarcirse la asociación por los daños causados durante el periodo en que no pudo disfrutar de los beneficios fiscales.

<sup>3</sup> Esta norma dispone:

«1. A iniciativa de las correspondientes asociaciones, podrán ser declaradas de utilidad pública aquellas asociaciones en las que concurren los siguientes requisitos:

- a) Que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general, en los términos definidos por el artículo 31.3 de esta Ley, y sean de carácter cívico, educativo, científico, cultural, deportivo, sanitario, de promoción de los valores constitucionales, de promoción de los derechos humanos, de víctimas del terrorismo, de asistencia social, de cooperación para el desarrollo, de promoción de la mujer, de promoción y protección de la familia, 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.
- b) Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines.
- c) Que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas.

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

se ha obtenido, si la Administración decide revocarla sobre ella recaerá esa labor y debe hacerlo de forma motivada y concluyente. Sin embargo, sostiene –según recoge la sentencia– el Abogado del Estado: «que el cambio de criterio de la Administración en torno la calificación de la entidad como de interés público puede deberse a una consideración más cuidadosa de los fondos públicos y que, en todo caso, sería la entidad la que tendría que acreditar que su participación en una UTE para la realización de una obra pública no perjudica las razones que llevaron a su calificación de interés público». Y, también, añade el citado letrado: «que no es justificado que se exija a la Administración la razón del cambio de criterio sobre una entidad declarada de interés general, que podría deberse a que se hubiera incurrido previamente en un error, o que la conducta de la afectada hubiera puesto de manifiesto que su finalidad era totalmente lucrativa». El Tribunal Supremo sale al paso de tales afirmaciones de forma irrefutable afirmando al respecto:

«En primer lugar, sostiene el Abogado del Estado que la Administración no tendría necesidad de justificar las razones que explican la revocación de una previa calificación de una entidad como de interés general. Sin embargo, justo lo contrario es lo conforme a derecho, ya que dicha justificación resulta obligada ya solo a partir de la obligación de motivación de los actos administrativos exigida por el artículo 54 de la Ley de procedimiento administrativo (Ley 30/1992, de 26 de noviembre). En efecto, si en un determinado momento la Administración entiende que debe revocar la susodicha calificación, está obligada a motivar las razones que justifican dicha actuación, tanto más, como subraya la Sentencia de instancia, cuanto que se trata de una revocación de una previa decisión administrativa que, hasta ese momento, contaba precisamente con una presunción de legalidad. Así pues y justamente en contra de lo que sostiene el representante de la Administración, tanto si la Administración considera que anteriormente cometió un error, o que la actividad de la entidad ha cambiado o que su conducta ha evidenciado que su actividad era de carácter lucrativo, la Administración debe decir cuál es la razón o razones que justifican la revocación y, como es evidente, aportar al expediente de revocación los datos fácticos que avalan dicha causa de revocación. No es por tanto que la Sala de instancia haya añadido un requisito más, sino que lo sorprendente es que el Abogado del Estado afirme como algo insólito, que "el Tribunal de instancia pretende que además se explique cuál es la razón en virtud de la cual se ha cambiado de criterio". Con toda lógica, esa es precisamente la pretensión de la Sala de instancia, así como la de esta Sala de casación».

La cuestión central que se plantea en este asunto es si el ejercicio de explotaciones económicas está vetado a las asociaciones sin ánimo de lucro declaradas de utilidad pública. O en términos más generales, para incluir también a las fundaciones, si puede admitirse que una entidad

---

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

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

cuyo objeto principal o exclusivo es la prestación de servicios con contraprestación económica en el tráfico privado tenga por objeto una actividad de promoción de interés general.

Para la Audiencia Nacional la respuesta es clara pues, refiriéndose al requisito del artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, afirma: «En ningún momento se determina que dichas asociaciones no puedan efectuar servicios con contraprestación económica, por lo que la resolución administrativa fundamenta la revocación de la calificación en el incumplimiento de un requisito no tipificado en la normativa que cita<sup>4</sup>».

En efecto, el artículo 13.2 de la Ley Orgánica 1/2002 permite implícitamente el ejercicio de explotaciones económicas con una sola limitación derivada de la consideración de asociaciones sin ánimo de lucro: «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 o 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<sup>5</sup>». Por su parte, el artículo 32 no establece especificación alguna al respecto para las asociaciones declaradas de utilidad pública.

Es evidente que si dicha norma no contiene tal prohibición, el mero ejercicio de estas explotaciones no puede impedir el acceso o dar lugar a la revocación de la utilidad pública. De aceptarse la interpretación administrativa dejarían de tener sentido normas como el artículo 7 de la Ley 49/2002 en el que se reconoce la exención de las explotaciones económicas que constituyen el objeto social o la finalidad específica de las asociaciones de utilidad pública o de las fundaciones. O como el artículo 3.3 de esa misma ley que exige como requisito para acceder a los beneficios fiscales que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.

El problema, en nuestra opinión, debería centrarse en cuándo esa explotación económica contribuye al interés general aun cuando, evidentemente, esté prohibido el reparto de las ganancias. La sentencia comentada no es muy explícita al respecto limitándose a subrayar que lo decisivo para la calificación de una asociación como de interés general «es que concurran los requisitos establecidos en el artículo 32.1 de la Ley Orgánica 1/2002, no si obtiene o no beneficios por algu-

<sup>4</sup> En contra de este planteamiento y aceptando la revocación de la declaración de utilidad pública por realizar explotaciones económicas las Sentencias de la Audiencia Nacional de 21 de mayo de 2008 [rec. núm. 66/2007 (NFJ059148)] y de 1 de febrero de 2012 [rec. núm. 1510/2009 (NFJ059149)].

<sup>5</sup> Esta norma es de directa aplicación en todo el Estado, conforme establece el número 2 de la disposición final primera de la ley orgánica.

La posibilidad de que las asociaciones, no solo las de utilidad pública, desarrollen actividades económicas nunca ha estado prohibida desde la promulgación de la primera Ley de Asociaciones de 1887 hasta nuestros días. Lo que se prohibió siempre fue el reparto de las ganancias entre los asociados (lucro objetivo) pero se permitió las actividades económicas con ganancias (lucro objetivo) siempre que se destinaran o reinvirtieran en los fines asociativos. Sobre esta problemática y la evolución legislativa véase DE SALAS MURILLO (1998, págs. 110-241).

nas de sus actividades. En definitiva, lo que prima es que su objetivo sea el cumplimiento de las finalidades contempladas en el apartado 1 a) del artículo 32 de la referida Ley y no una finalidad comercial o de lucro [...] O, dicho de otro modo, las asociaciones de interés general no pueden tener una finalidad de lucro, pero ello no obsta a que puedan desarrollar actividades remuneradas en beneficio de su finalidad de interés general».

Esta sentencia se remite a otras anteriores del Tribunal Supremo [de 22 de noviembre de 2011 (rec. núm. 4031/2008 –NFJ059155–) y de 15 de diciembre de 2011 (rec. núm. 4216/2009 –NFJ059151–)] en las que se concluye<sup>6</sup>:

«no cabe entender que la prestación onerosa de un servicio conduzca necesariamente a conceptuar que la asociación que lo presta carezca de interés general, por cuanto que para ello habrá que tener en cuenta las actividades que realiza para el cumplimiento de su objeto social, si estas redundan en beneficio de la colectividad, y del destino al que se aplican los ingresos que la entidad pudiera obtener».

Según entendemos esta jurisprudencia permite el ejercicio de explotaciones económicas mientras se cumplan tres requisitos: que se realicen para la consecución de uno de los fines enumerados en el artículo 32, que los destinatarios no solo sean los socios (como comentaremos a continuación) y que los beneficios se reinviertan en el fin social y no se distribuyan entre los socios. En consecuencia, el Tribunal Supremo se limita a realizar una mera interpretación literal de la norma. En nuestra opinión, deberían haberse afrontado otras cuestiones al margen de la calificación de los fines o el no reparto de beneficios que son aspectos consustanciales a la esencia de las asociaciones sin ánimo de lucro. En primer lugar, comprobar si el ejercicio de la explotación económica, de forma mercantil, es la única actividad que realiza la asociación. Esa exclusividad desnaturalizaría la esencia de esta persona jurídica no lucrativa pues el ejercicio de explotaciones económicas de ese tipo no puede constituir por sí el fin asociativo dando lugar, por tanto, a un fraude de ley (BELUCHE RINCÓN, pág. 395). También podría haberse analizado cuál es la relación de la explotación económica con el resto de actividades no económicas desarrolladas (si es la principal o está subordinada, si se ejerce de forma ocasional o es poco significativa en comparación, si la explotación está relacionada o no con los fines...). El Tribunal Supremo tampoco entra en consideraciones teleológicas sobre cómo deberían desarrollarse esas explotaciones económicas por unas asociaciones a las que se les reconocen importantes beneficios fiscales: cuál debería ser el precio que se cobre y los criterios para fijarlo entre los distintos destinatarios de la actividad institucional (capacidad económica); si dicho precio es el de mercado o es inferior; el tipo de trabajadores empleados; política de becas; actividades gratuitas realizadas (coloquios, jornadas, cursos y seminarios, informes...); celebración de conciertos o convenios con la Administración para sufragar los gastos... Todos ellos son criterios

<sup>6</sup> Con posterioridad a la sentencia que estamos comentando el Tribunal Supremo sigue confirmando su jurisprudencia en los mismos términos en las Sentencias de 30 de enero de 2015 [rec. casación 2745/2012 (NFJ059152)], de 14 de mayo de 2015 [rec. casación 3673/2012 (NCJ059892)], de 30 de junio de 2015 (rec. casación 4151/2012) o de 13 de julio de 2015 (rec. casación 3175/2012).

diferenciales para justificar el reconocimiento de beneficios fiscales. Por las limitaciones de espacio lo dejamos simplemente apuntado remitiéndonos a nuestros trabajos anteriores sobre el tema<sup>7</sup>.

Por último, el informe de la AEAT por el que se rechaza la declaración de utilidad pública utiliza un argumento que no fue rebatido por el Tribunal Supremo y que, pensamos, debe ser comentado. En él se afirma que del ejercicio de explotaciones económicas «se desprende que, los servicios prestados por la entidad no van dirigidos a beneficiar directamente a una colectividad genérica de personas» (la cursiva es nuestra). Realmente este requisito, como tal, no se encuentra entre los recogidos en el artículo 32.1 de la Ley Orgánica 1/2002 sino en el artículo 3.2 de la Ley 50/2002, de 23 de diciembre, de Fundaciones (al definir los beneficiarios de las actividades de la fundación), y en el artículo 58.2 de la antigua Ley 30/1994, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (al definir las explotaciones económicas que coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad). En nuestra opinión, la AEAT parece entender que el ejercicio de estas explotaciones solo puede beneficiar a quienes pagan por ellas lo cual sería contrario a «que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general» como exige el artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002. En nuestra opinión, este requisito debe ser interpretado conjuntamente con el establecido en la letra siguiente: «b) Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines». Pues bien, ninguno de los dos excluye el ejercicio de las explotaciones económicas. Como señalan GONZÁLEZ PÉREZ y FERNÁNDEZ FARRERES (2002, pág. 386) la nota característica del interés general en las asociaciones debe entenderse en el sentido de que son asociaciones abiertas, a las que puede tener acceso cualquier beneficiario y no solo sus asociados. En efecto, como destaca la Sentencia del Tribunal Supremo de 4 de abril de 2003 [rec. núm. 11062/1998 (NFJ059153)]: «El examen de las citadas normas reguladoras de los Estatutos de la Asociación permite en definitiva, concluir que la misma está restringida a beneficiar a sus asociados y no abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines por lo que, en definitiva, los fines de la misma tampoco tienden, con el carácter de generalidad que exige la Ley, a la promoción del interés general puesto que late en los preceptos citados la idea, confirmada expresamente en el artículo 20 de los Estatutos, de que los fines de la Asociación están dirigidos esencialmente a contribuir al logro de los objetivos de sus miembros». Y, en sentido contrario, admitiendo el cumplimiento de los requisitos, la sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2011 [rec. núm. 2903/2008 (NFJ059154)]: «hemos de compartir el criterio de la sentencia de instancia en cuanto afirma que la CTAEX ha venido desarrollando una labor formativa, mediante cursos y jornadas, encuentros en materia de innovaciones tecnológicas, proyectos de investigación, entre otras actividades, que poseen una innegable proyección general y pública, que pone de manifiesto que dicha entidad no despliega una actividad subordinada o limitada únicamente a los intereses de sus asociados, sino que atiende a intereses generales, prestando unos servicios de investigación, formación e innovación

<sup>7</sup> MARTÍN DÉGANO (1999, *passim*), MARTÍN DÉGANO (2002, *passim*), BLÁZQUEZ LIDOY y MARTÍN DÉGANO (2012, pág. 321). Véanse también los de CAAMAÑO RIAL (2005, pág. 106) y MERCADER UGUINA (2010, pág. 117).

tecnológica que favorece y beneficia el sector agroalimentario de Extremadura. Así lo avala el reconocimiento a la Asociación por el Ministerio de Educación de la condición de Centro de Innovación y Tecnología (CIT), prevista en el Real Decreto 2609/1996, de 20 de diciembre, así como Oficina de Transferencia de resultados de investigación (OTRI)».

En la Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de septiembre de 2009 [rec. núm. 277/2008 (NFJ059150)], confirmada por el Tribunal Supremo en la Sentencia de 13 de marzo de 2012 [rec. núm. 5885/2009 (NCJ056972)], se aclara más el cumplimiento de estos dos requisitos señalándose que «la exclusión del citado artículo 32 de la Ley Orgánica afecta a las Asociaciones cuya actividad está restringida "exclusivamente" a beneficiar a sus asociados. Sin que, por consiguiente, sea admisible equiparar "exclusivamente" con "fundamentalmente", "principalmente" u otras palabras que, en el sentir de la Real Academia Española de la Lengua, no supongan "descartar, rechazar o negar la posibilidad" –2.ª acepción de "excluir"– de participar en las actividades propuestas por la actora. Una cosa es que las actividades sirvan para apoyar solo a los afiliados, otra que valgan a un grupo específico de profesionales de la salud y otra distinta que de ellas no pueda aprovecharse ninguna otra persona, física o jurídica».

En definitiva, las actividades de las asociaciones de utilidad pública –ya se perciba contra-prestación o no– deberían ir dirigidas al público en general además de a sus asociados.

---

## Bibliografía

- BLÁZQUEZ LIDOY, A. [2010]: «Asociaciones que realizan explotaciones económicas: ¿pueden ser de utilidad pública y gozar de beneficios fiscales?», *RCyT*. CEF, núm. 340.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. [2012]: *Manual tributario de entidades no lucrativas (Asociaciones y Fundaciones)*, CEF, Madrid.
- BELUCHE RINCÓN, I. [2006]: «Asociación y actividad económica», *Derecho de Sociedades*, núm. 26.
- CAAMAÑO RIAL, M. J. [2005]: «Los sujetos del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro», *Memoria para optar al Diploma de Estudios Avanzados*, (inédito).
- DE SALAS MURILLO, S. [1998]: *Los elementos configuradores del concepto de asociación en el Derecho español*, Tesis doctoral, Universidad de Zaragoza, <http://zaguan.unizar.es/record/1889>
- GONZÁLEZ PÉREZ, J. y FERNÁNDEZ FARRERES, G. [2002]: *Derecho de asociación*, Civitas, Madrid.
- MARTÍN DÉGANO, I. [1999]: «Una aproximación al concepto de entidad sin ánimo de lucro de la Ley de Fundaciones y el alcance de la exención de sus explotaciones económicas», *Revista de Información Fiscal*, núm. 35.
- [2002]: «La competencia desleal en la exención del IAE de la Ley de Fundaciones», *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 3.
- MERCADER UGUINA, J. R. y otros [2010]: *Fundaciones laborales. Herramienta para canalizar la responsabilidad social empresarial*, Tirant lo Blanch, monografías 686, Valencia.