



## **This document has been provided by the International Center for Not-for-Profit Law (ICNL).**

ICNL is the leading source for information on the legal environment for civil society and public participation. Since 1992, ICNL has served as a resource to civil society leaders, government officials, and the donor community in over 90 countries.

Visit ICNL's **Online Library** at  
<http://www.icnl.org/knowledge/library/index.php>  
for further resources and research from countries all over the world.

### Disclaimers

**Content.** The information provided herein is for general informational and educational purposes only. It is not intended and should not be construed to constitute legal advice. The information contained herein may not be applicable in all situations and may not, after the date of its presentation, even reflect the most current authority. Nothing contained herein should be relied or acted upon without the benefit of legal advice based upon the particular facts and circumstances presented, and nothing herein should be construed otherwise.

**Translations.** Translations by ICNL of any materials into other languages are intended solely as a convenience. Translation accuracy is not guaranteed nor implied. If any questions arise related to the accuracy of a translation, please refer to the original language official version of the document. Any discrepancies or differences created in the translation are not binding and have no legal effect for compliance or enforcement purposes.

**Warranty and Limitation of Liability.** Although ICNL uses reasonable efforts to include accurate and up-to-date information herein, ICNL makes no warranties or representations of any kind as to its accuracy, currency or completeness. You agree that access to and use of this document and the content thereof is at your own risk. ICNL disclaims all warranties of any kind, express or implied. Neither ICNL nor any party involved in creating, producing or delivering this document shall be liable for any damages whatsoever arising out of access to, use of or inability to use this document, or any errors or omissions in the content thereof.

## TERCERA PARTE

### SITUACION LEGAL DE LAS ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO. SINTESIS REGIONAL CENTROAMERICANA\*

#### 1) Fundamento constitucional de la libertad de asociación

Todas las Constituciones de los países centroamericanos garantizan la libertad de asociación como un derecho básico. Como puede observarse de la tabla 1, algunos articulados son más específicos que otros. Las Constituciones de Costa Rica, Honduras y Guatemala cuentan con un texto simple que destaca el derecho de asociarse y la libertad de no hacerlo.

#### Recuadro 1. Honduras: Participación de la sociedad civil en la Constitución

"Para señalar algo interesante en el caso de Honduras, fuera de que se consagra el derecho de libertad de asociación, en la Constitución en la parte que se refiere al régimen económico, tenemos el artículo 329 que es el que habla del desarrollo económico y social del país, donde se da un mandato en el sentido de que además del Estado, debe darse participación de manera obligatoria a la sociedad civil. Dentro de eso, hace una diferenciación en cuanto a que la planificación del desarrollo va a ser obligatoria para el sector estatal gubernamental e indicativa para el sector privado. Nos da la entrada para la participación y define un poco la relación entre el Estado y las organizaciones sin fines de lucro"

*Enrique Flores, Honduras.*

Por su parte, Panamá introduce en 1983 una reforma constitucional el párrafo segundo que se sustenta en la coyuntura

\* Esta es una síntesis de diagnósticos nacionales sobre la situación legal de las organizaciones sin fines de lucro en cada país centroamericano, elaborados por un equipo de abogados y abogadas a solicitud de la Fundación Arias. Este equipo estuvo integrado por: Carlos Manavella Cavallero (Costa Rica), Víctor Hugo Mata Tobar (El Salvador), Enrique Flores Lanza (Honduras), Analucía Silva y Marvis Jirón (Nicaragua), Mario Julio Salazar Asturias (Guatemala), José Blandón y Olmedo Arrocha (Panamá). La presente síntesis fue realizada por Paula Antezana. Los recuadros que se insertan, son extractos de comentarios de los/as participantes al taller regional.

política de la época en virtud de la cual se trató de impedir la candidatura presidencial de Arnulfo Arias Madrid "quien encabezaba un movimiento de profunda raigambre nacionalista y con tintes racistas"<sup>1</sup>.

Llama la atención la enumeración detallada del artículo constitucional nicaragüense en cuanto a quiénes tienen el derecho de constituir organizaciones "con el fin de lograr sus aspiraciones según sus propios intereses y participar en la construcción de una nueva sociedad". A estas organizaciones se les concede el carácter de función social.

Por último, se distingue la norma salvadoreña al prohibir expresamente la existencia de grupos armados. Según la exposición de motivos de la Constitución Política "experiencias pasadas de influencia negativa en el proceso de democratización fueron la motivación principal que tuvo la Comisión para establecer esta prohibición, además del principio de que es la Fuerza Armada la única institución que legítimamente puede hacer uso de las armas con plena responsabilidad frente a la ley. La existencia de grupos paramilitares sin responsabilidad es la fuente de los más incalificables e incontrolables abusos de los derechos humanos"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> CONASEM. Diagnóstico sobre la situación legal y fiscal de las OSFL en Panamá, Fundación Arias para la Paz y el Progreso Humano, 1993.

<sup>2</sup> Citado por MATA TOBAR (Víctor Hugo). Diagnóstico sobre la situación legal y fiscal de las OSFL en El Salvador, Fundación Arias para la Paz y el Progreso Humano, 1993.

**Recuadro 2. Nicaragua: Reforma de los artículos 49 y 63 de la Constitución Política**

"En Nicaragua hay una propuesta de reforma a la Constitución Política, la cual puede ser que progrese. A la Federación de Organismos no Gubernamentales se le invitó a comparecer ante la Comisión Especial de Reformas Constitucionales de la Asamblea y proponer algo concreto en relación con los organismos no gubernamentales. Así, proponemos cambiar y reducir el artículo 49. Nosotros partimos de otra reforma que se hizo al artículo 63 para incorporar una posición específica constitucional en relación con los organismos no gubernamentales. El artículo 63 de la propuesta de reforma, dice que es derecho de los nicaragüenses estar protegidos contra la pobreza y el hambre, "el Estado promoverá programas de solidaridad y desarrollo humano", entonces nosotros incorporamos en este artículo una segunda parte, que dice: "es deber del Estado promover programas de solidaridad y desarrollo humano, el Estado facilitará la labor de los organismos privados sin ánimo de lucro que realicen actividades de esta índole, exonerándolos de toda clase de impuestos fiscales, municipales y locales". Es decir, tratamos de elevar al rango constitucional la promoción de los organismos privados sin ánimo de lucro, que trabajan para el desarrollo humano e incorporamos las exoneraciones de orden fiscal. Pienso que si esta reforma se aprueba sería un avance sustancial y de gran importancia en el desarrollo de los organismos no gubernamentales, las que contarían con una norma constitucional que sustentaría todas sus acciones".

*Yamil Zúñiga, FACS, Nicaragua*

También existen otras normas constitucionales relacionadas con el derecho de asociación, como los artículos 113 y 114 de la Constitución de El Salvador que se refieren al deber del Estado de fomentar y proteger las asociaciones económicas y cooperativas. En las asociaciones económicas pueden

participar particulares, el municipio, el Estado y las entidades de utilidad pública. Sin embargo, no se sabe qué entiende el texto constitucional por asociaciones económicas y cómo se conformarían, esto tampoco es desarrollado por la legislación.

Para el caso de Guatemala debe destacarse el artículo 242 del Capítulo IV Régimen Financiero, que a la letra dice: "Con el fin de financiar programas de desarrollo económico y social que realizan las organizaciones no lucrativas del sector privado, reconocidas legalmente en el país, el Estado constituirá un fondo específico de garantía de sus propios recursos, de entidades descentralizadas o autónomas, de aportes privados de origen internacional. Una ley regulará esta materia". Aunque aún no se ha promulgado la ley que regule la creación y funcionamiento de este fondo de garantía, es claro que es una posibilidad importante para que estas organizaciones tengan acceso a recursos.

A pesar de que el reconocimiento por parte del Estado a las organizaciones es un elemento importante de la libertad de asociación, no debe limitarse a este reconocimiento formal. Muchas organizaciones funcionan sin personería jurídica, como es el caso de Guatemala, donde los trámites burocráticos, arbitrarios y onerosos han limitado, y muchas veces han hecho nugatoria, la posibilidad de las organizaciones de adquirir su personería jurídica.

**TABLA 1: CENTROAMERICA: EL FUNDAMENTO  
CONSTITUCIONAL DE LA LIBERTAD DE ASOCIACION**

Panamá	Costa Rica	Nicaragua	Honduras	El Salvador	Guatemala
<p>Art. 39.- "Es permitido formar compañías, asociaciones y fundaciones que no sean contrarias a la moral o al orden legal, las cuales pueden obtener su reconocimiento como personas jurídicas.</p> <p>No se otorgará reconocimiento a las asociaciones inspiradas en ideas o teorías basadas en la pretendida superioridad de una raza o de un grupo étnico, o que justifiquen o promuevan la discriminación racial.</p> <p>La capacidad, el reconocimiento y el régimen de las sociedades y demás personas jurídicas se determinarán por la ley panameña".</p>	<p>Art. 25.- "Los habitantes de la República tienen derecho de asociarse para fines lícitos. Nadie podrá ser obligado a formar parte de asociación alguna"</p>	<p>Art. 49.- "En Nicaragua tienen derecho de constituir organizaciones los trabajadores de la ciudad y del campo, las mujeres los jóvenes, los productores agropecuarios, los artesanos, los profesionales, los técnicos, los intelectuales, los artistas, los religiosos, las Comunidades de la Costa Atlántica y los pobladores en general, sin discriminación alguna, con el fin de lograr la realización de sus aspiraciones según sus propios intereses y participar en la construcción de una nueva sociedad.</p> <p>Estas organizaciones se formarán de acuerdo a la voluntad participativa y electiva de los ciudadanos, tendrán una función social y podrán o no tener carácter partidario, según su naturaleza y fines".</p>	<p>Art. 78.- "Se garantizan las libertades de asociación y de reunión siempre que no sean contrarias al orden público y a las buenas costumbres".</p>	<p>Art. 7.- "Los habitantes de El Salvador tienen derecho a asociarse libremente y a reunirse pacíficamente y sin armas para cualquier objeto lícito. Nadie podrá ser obligado a pertenecer a una asociación.</p> <p>No podrá limitarse ni impedirse a una persona el ejercicio de cualquier actividad lícita, por el hecho de no pertenecer a una asociación.</p> <p>Se prohíbe la existencia de grupos armados de carácter político, religioso gremial".</p>	<p>Art. 34.-Derecho de asociación. "Se reconoce el derecho de libre asociación.</p> <p>Nadie está obligado a asociarse ni a formar parte de grupos o asociaciones de autodefensa o similares. Se exceptúa el caso de la colegiación profesional".</p>

## II) Régimen legal

### 2.1 Generalidades sobre concepto y características

Todos los ordenamientos jurídicos de Centroamérica reconocen y regulan -de una u otra forma- la existencia y funcionamiento de lo que aquí se denomina, por carecer de un mejor término, organizaciones sin fines de lucro.

Entran dentro de esta categoría las asociaciones y fundaciones, y en el caso de El Salvador, Honduras y Panamá las corporaciones. No existe consenso en cuanto a si deben incluirse o no a las cooperativas. Por un lado, algunas legislaciones las denominan "asociaciones cooperativas" y se dice que conforman parte del tejido social y que si persiguen algún tipo de lucro, éste es de tipo "social" y no meramente mercantil. Por otro lado, se considera que las cooperativas no pueden considerarse asociaciones sino sociedades, "la diferencia no está en el fin sino en el objeto de la sociedad, esto es, en los destinatarios de la actividad social"<sup>3</sup>, la cooperativa se asemeja a la sociedad en el sentido de que obtiene una ganancia y la redistribuye entre las mismas personas a cargo de las cuales se realiza.

Tradicionalmente la doctrina distingue entre dos categorías de personas jurídicas privadas: las de tipo asociativo y las de tipo fundacional. "En las personas jurídicas de tipo asociativo predomina el

<sup>3</sup> Citado por MANAVELLA CAVALLERO (Carlos). Diagnóstico sobre la situación legal y fiscal de las OSFL en Costa Rica. Fundación Arias para la Paz y el Progreso Humano, 1993.

#### Recuadro 3. ¿Son las cooperativas organizaciones sin fines de lucro?

"Dentro de la tradición jurídica continental europea hay dos tipos de personerías jurídicas, las que llamamos de tipo fundacional y las tipo asociativo. Inclusive el término corporación aparece como sinónimo de los tipos asociativos, tan es así que se les llama asociativos o corporativos. La cooperativa no es un problema de cómo la llamemos, la legislación costarricense también le llama asociaciones cooperativas, pero las asociaciones cooperativas, salvo que se le llame a algo que no es, son sociedades cooperativas, porque no son asociaciones sin fines de lucro. La cooperativa es un sistema por el cual un grupo de asociados se reúne para obtener beneficios propios. No lucran como entidad pero los beneficios se reparten. El término de asociación tiene dos significados, un significado amplio y un significado estricto, si se usa en sentido amplio puede comprender a las sociedades".

*Carlos Manavella, Costa Rica.*

"Si bien es cierto que hay un aspecto técnico en las definiciones y en la terminología, yo creo que hay que redimensionar las cosas. Es cierto que el régimen de cooperativas entra en la temática de la generación de ingresos, pero no estamos hablando de un excedente como ganancias, con fines lucrativos, sino de excedente en función de un mejoramiento social. Para el caso de Panamá hay un conjunto de exoneraciones, que hacen viable el régimen de cooperativas. Si abrimos esa discusión estaríamos poniendo a las cooperativas en una situación difícil".

*Santander Tristán, CEALP, Panamá*

elemento subjetivo; los sujetos agrupados constituyen el elemento primordial de esta clase de institutos; tal como sucede en las sociedades -civiles o comerciales- y en las asociaciones propiamente dichas, en donde la voluntad de los socios o asociados se manifiesta no sólo al momento de su constitución sino también durante su desarrollo. En cambio, en las personas jurídicas de tipo fundacional - fundaciones- prevalece el elemento objetivo -patrimonial- ya que los fundadores una vez manifestada su

#### Recuadro 4. Debe evitarse el análisis normativista

"Las formas jurídicas deben corresponder al quehacer institucional y ese quehacer va evolucionando por lo que esas formas jurídicas deben ir evolucionando y reformándose. Cuando vimos el diagnóstico nos preguntamos de cuáles organizaciones sin fines de lucro se está hablando, porque en el caso de Panamá el concepto más utilizado es el de ONG. De hecho COPRAM utiliza el término ONG. De ahí que cuando nos planteamos el debate de formular una nueva legislación, hay que empezar a delimitar en ese macromundo de ONG a cuales nos estamos refiriendo. Porque cuando ustedes observan en el caso de Panamá organizaciones sin fines de lucro son aquellas de interés privado y el carácter público no aparece. Cuando yo me estaba refiriendo inclusive al caso de las cooperativas, dice el artículo primero de la Ley de Cooperativas, que "son asociaciones formadas por personas naturales, que sin perseguir fines de lucro...", la ley lo está diciendo y yo no tengo que entrar a esa discusión, la discusión sería si corresponde o no a la figura o a la institución de la cooperativa. En el caso de Panamá, las cooperativas han estado en un nivel incluso de movimientos sociales e incluso establecen alianzas en los procesos de transformación agraria de Panamá. Entonces, indudablemente el tema es importante y delicado y para el caso de Panamá creemos que en ese mundo de las ONG podemos tener una legislación que esté acorde con el quehacer institucional que hemos tenido en estos últimos 20 años. Hay que tener cuidado de no reducirnos a un análisis muy normativista y amarrar a una camisa de fuerza que ya no funciona".

*Santander Tristán, CEALP, Panamá*

voluntad de afectar un patrimonio a un fin altruista se desprenden de su administración. En este sentido, las fundaciones constituyen un tipo específico, casi anómalo, de persona jurídica donde el elemento patrimonial constituye el centro conceptual junto a los fines altruistas"<sup>4</sup>.

<sup>4</sup>Ibid.

Esta conceptualización general de la diferencia entre asociaciones y fundaciones es seguida por los diferentes regímenes legales generales de Centroamérica. Sin embargo, es notable observar que la claridad de los conceptos y de su diferenciación se va perdiendo en las legislaciones específicas y, con mayor énfasis en la práctica. Quizás la única excepción sea Costa Rica que, al contar con una Ley de Asociaciones y una Ley de Fundaciones establece una serie de regulaciones claramente distintas; sin embargo, también se observa en la práctica cotidiana de ese país, una tendencia a aminorar las fronteras entre ambas figuras. Para el caso de los otros países, puede observarse que el patrón general que se sigue, para regular a las organizaciones, es el que corresponde a las asociaciones, independientemente de que se denominen fundaciones o asociaciones.

#### Recuadro 5. El modelo de los Códigos Civiles

"Todos nuestros Códigos Civiles, tienen un mismo modelo, que es el Código Civil Napoleónico. La filosofía decimonónica del código liberal individualista, veía con desconfianza a las personas jurídicas, que era un resabio de la corporación medieval. Ningún Código Civil define lo que son las fundaciones porque lo da como un concepto doctrinario propio del sistema. Detrás de esta conceptualización hay una cuestión epistemológica que está subyacente, ¿qué diferencia existe entre fundación y una asociación?, hay todo lo que una asociación puede hacer y una fundación no puede hacer y eso responde a un modelo ideológico. El asunto está en saber si nos sigue sirviendo esa terminología".

*Carlos Manavella, Costa Rica*

No existe claridad en la definición de "corporación", lo que sí puede deducirse de las diferentes legislaciones es que ésta es de carácter público y que normalmente es creada en virtud de una ley.

Se cita en el caso de El Salvador al fideicomiso como una figura jurídica de relevancia para las Organizaciones Sin Fines de Lucro (OSFL). Sin embargo, el consultor de Costa Rica aclara que la naturaleza del fideicomiso no es de persona jurídica sino de negocio jurídico por lo cual no puede ser incluido en la categoría de OSFL.

Si bien es claro que las organizaciones aquí estudiadas son entes eminentemente privados, especialmente en el caso de las asociaciones, debe hacerse énfasis que - por lo menos las que aquí interesan- realizan actividades de interés social, por lo cual la división entre privado y público se vuelve tenue. Algunas legislaciones, como es el caso de Panamá diferencian a las asociaciones de interés público de aquellas de interés privado (donde las últimas persiguen un fin de tipo gremial), Costa Rica califica a ciertas asociaciones, definidas por la Administración, como de utilidad pública y en Nicaragua la misma Constitución Política les otorga una "función social". Estas y todas las otras legislaciones le otorgan fines de utilidad pública a las fundaciones. Estos ejemplos probablemente intenten de alguna manera interpretar el papel clave que actualmente juegan este tipo de organizaciones para promover el desarrollo, lo cual, nuevamente, le imprime nuevos elementos para revisar la tradicional confrontación entre "público vs. privado".

A continuación, se presenta un resumen de las principales características del régimen legal que rige a las OSFL en cada país centromericano.

## 2.2 Costa Rica

En Costa Rica el régimen legal que regula a las asociaciones está separado de aquél que regula a las fundaciones. No obstante, en la práctica es común que la diferenciación entre estas dos figuras no sea tan clara como lo es en la doctrina y en la legislación.

### a) Asociaciones

Las asociaciones están reguladas por la Ley de Asociaciones (No. 218, 8 de agosto de 1939) y su Reglamento (28 de noviembre de 1988). También existen una serie de leyes conexas tales como la Ley de Asociaciones Cooperativas, la Ley de Asociaciones Deportivas, la Ley de Asociaciones de Desarrollo Comunal, la Ley de Asociaciones Solidaristas y la Ley de Sociedades de Actividades Profesionales.

En su artículo 1º establece la Ley de Asociaciones "El derecho de asociación puede ejercitarse libremente conforme a lo que preceptúa esta ley. En consecuencia, quedan sometidas al presente texto las asociaciones para fines científicos, artísticos, deportivos, benéficos, de recreo y cualesquiera otros lícitos que no tengan por único y exclusivo objeto el lucro o la ganancia. Se regirán también por esta ley los gremios y las asociaciones de socorro mutuos, de previsión y de patronato". Se ha interpretado que esta enumeración no es taxativa, sino meramente enunciativa. La ley establece que las actividades políticas se canalizan por otros modos asociativos.

La Ley de Asociaciones también establece la existencia de formas especiales y calificadas de asociación. Entre las formas especiales están: (1) las federaciones y confederaciones, y, (2) las asociaciones residentes en el extranjero que actúan en Costa Rica.

Como una forma calificada, están las asociaciones declaradas de utilidad pública que son aquellas cuyo desarrollo y actividad son particularmente útiles para los intereses del Estado y llenan una necesidad social. Adquieren tal calificación cuando lo soliciten al Poder Ejecutivo y éste estime conveniente concederlo. De ese modo las asociaciones que obtengan el reconocimiento de utilidad pública podrán gozar de franquicias y concesiones de orden administrativo y económico que el Poder Ejecutivo tuviere a bien otorgarles para el mejor cumplimiento de sus fines, pudiendo el Poder Ejecutivo revocarla en cualquier momento si los motivos por los cuales fue concedida llegaren a desaparecer.

La solicitud de declaratoria de utilidad pública debe ser presentada por el representante de la asociación ante el Ministerio de Justicia. Una vez declarada de utilidad pública el Ministerio de Justicia acredita ante el Registro de Asociaciones y el Departamento de Exenciones del Ministerio de Hacienda las asociaciones que han recibido el beneficio.

Debe resaltarse que las asociaciones no son de utilidad pública por sí mismas sino que aquellas que así desean ser calificadas, deben seguir el trámite previsto en la ley y su reglamento.

No existen criterios uniformes o definidos por parte de la Administración para calificar de utilidad pública a las asociaciones. No obstante, hay algunas consideraciones muy generales que se toman en cuenta, como el hecho de que la asociación realice actividades no asumidas por los entes estatales, o que no realice actividades similares al de otras asociaciones ya declaradas de utilidad pública.

También está, como una forma asociativa considerada anómala, las asociaciones declaradas de bienestar social, cuya regulación proviene de la Ley Orgánica del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

#### *Procedimiento para obtener personería jurídica*

La ley establece que toda asociación se constituirá por no menos de diez personas mayores de edad. El ordenamiento básico que rige sus actividades son los estatutos, que deben contener un mínimo de cláusulas establecidos por la ley.

Una vez definidos los estatutos y nombrada la Junta Directiva y el Fiscal se procede con el trámite de inscripción, para lo cual la ley prevé dos alternativas: que un Notario Público protocolice literalmente el acta constitutiva, expida un testimonio y lo presente al Registro Público, cancelando los derechos correspondientes, o bien, que los asociados transcriban literalmente en papel de oficio el acta constitutiva, autenticando sus firmas por un abogado y luego presenten el documento y una copia al Registro Público. Posteriormente, se procede a la publicación de un aviso en el Diario Oficial, estableciendo un plazo de



oposición de quince días hábiles, después de los cuales, y si no hay ninguna oposición, se inscribe la asociación como persona jurídica, correspondiendo entonces la legalización de los libros ante el Registro de Asociaciones del Registro Público.

## b) Fundaciones

Las fundaciones son reguladas por la Ley de Fundaciones (No. 5338, 28 de agosto de 1973) que las define en su art. 1 como entes privados de utilidad pública "que se establezcan sin fines de lucro y con el objeto de realizar o ayudar a realizar, mediante el destino de un patrimonio, actividades educativas, benéficas, artísticas o literarias, científicas y en general todas aquellas que signifiquen bienestar social".

"Justamente esta conceptualización que, por un lado, las considera como de *utilidad pública* y las obliga a realizar actividades que *signifiquen bienestar social*, ubica a las fundaciones en una especie de zona gris entre el Derecho Privado y el Derecho Público y, más específicamente, entre el Derecho Civil y el Derecho Administrativo y la tornan en una institución jurídicamente ubicua".<sup>5</sup>

La institución comienza mediante un acto voluntario de creación: el acto o negocio fundacional. Mediante este acto el fundador, que puede ser una persona física o jurídica nacional o extranjera, por escritura pública o testamento, declara su voluntad unilateral, no recepticia e irrevocable de proceder a afectar un patrimonio a un fin altruista o de interés social de un modo permanente y estable.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> MANAVELLA, *op. cit.*, p. 24.

<sup>6</sup> A criterio del consultor la fundación no puede nacer sin la correspondiente adscripción de bienes "justamente la característica identificante de la

Según el art. 3, párrafo 2 de la Ley de Fundaciones el fundador no podrá cambiar ninguna disposición constitutiva de la fundación, una vez que ésta haya nacido a la vida jurídica. Esto significa que una vez constituida la fundación y generada su forma de administración, el fundador se desvincula del destino y vida posterior del ente.

### *Procedimiento para obtener personería jurídica*

Las fundaciones adquieren personalidad jurídica a partir de su inscripción en la Sección de Personas del Registro Público. El art. 6 de la Ley de Fundaciones establece que de previo a la inscripción en el Registro, se debe publicar en el Diario Oficial un edicto con un extracto de los términos bajo los cuales se constituye la fundación, esta publicación se hará por el notario público o por el juez civil.

"...en Costa Rica, el procedimiento más fácil, rápido, barato y permisible para constituir una persona jurídica es el previsto para las fundaciones. Pero estas ventajas, paradójicamente, acarrean las desventajas derivadas del abuso que puede hacerse de este tipo de persona ante las facilidades que la ley permite y del descrédito o falta de credibilidad hacia el instituto que ello puede significar; la proliferación casi exagerada de fundaciones constituidas en nuestro país en los últimos años tiene, en gran parte, su explicación en las escasas exigencias y en facilidades legales".<sup>7</sup>

fundación es la personificación de un patrimonio destinado a un fin, de tal modo que sin patrimonio no hay persona. El fundador no puede crear el ente y posteriormente dotarlo ya que creación y destinación forman un todo único e inseparable". *Ibid.* p. 27. No obstante, esto ocurre pocas veces en la realidad.

<sup>7</sup> *Ibid.*

**Recuadro 6. Costa Rica: Inscripción de las fundaciones. Flexibilidad vs. seguridad**

"Flexibilidad vs seguridad. La experiencia de Costa Rica es fatal, la facilidad con que en se hacen fundaciones ha llevado a crearlas para casos concretos, para captar fondos. Y esto es un desprestigio de la figura fundacional. Las fundaciones tienen que tener patrimonio, pero pueden tener patrimonio original o programado. El tema de poner un límite en el patrimonio tiene sus "pros" y sus "contras", "pro" porque daría seriedad a la fundación, pero "contra" porque la limitaría".

*Carlos Manavella, Costa Rica*

### 2.3 El Salvador

El régimen legal general lo establece el Código Civil que en su Título XXX "De las personas jurídicas" señala que existen dos especies de personas jurídicas: las corporaciones y fundaciones de interés público y las asociaciones de interés particular. "Una asociación de interés particular sería aquella colectividad de personas organizadas para alcanzar un fin puramente gremial o en el interés propio de sus miembros. Una corporación trascendería el fin gremial o propio de los miembros y se proyectaría hacia un fin social. La fundación sería un patrimonio destinado a un fin público"<sup>8</sup>. Sin embargo, en la práctica estas diferencias no son notables.

Dispone el art. 541 del Código Civil que las corporaciones y las fundaciones tienen que aprobarse en virtud de una ley o de un decreto del Poder Ejecutivo, pero no hace referencia respecto a cómo se aprobarán las asociaciones de interés particular, las cuales, sin embargo, son las más comunes en El Salvador.

<sup>8</sup> Citado por MATA TOBAR (Víctor Hugo). Diagnóstico sobre la situación legal y fiscal de las OSFL en El Salvador. Fundación Arias para la Paz y el Progreso Humano, 1993.

Los arts. 557 y 559 del Código Civil señalan que las fundaciones se administrarán "por una colección de individuos" y presupone la existencia de un fundador que provea los bienes para su "manutención". Será el fundador el que determine los estatutos que regirán a la fundación o en su defecto será el Poder Ejecutivo.

A pesar de que del texto del Código Civil se desprende la diferencia entre fundaciones y asociaciones, en la práctica en El Salvador no se contempla prácticamente diferencia alguna. Por ejemplo, en las fundaciones salvadoreñas a veces el patrimonio no está presente sino solamente es potencial. Puede ser un fundador o varios y éstos mismos pueden ocupar los cargos directivos. Tampoco se encuentran diferencias o regulaciones específicas para una y otra figura en cuanto a gobierno, extinción, membresía, etc.

La falta de una ley que regule adecuadamente a estas personas jurídicas sin fines de lucro, da lugar a muchas arbitrariedades. Muchos aspectos quedan a la discrecionalidad de los funcionarios, por ejemplo, no está establecido cuántos miembros se requieren para constituir una asociación, corporación o fundación, cuál es el patrimonio necesario para constituir una fundación, etc.

#### *a) Procedimiento para obtener personería jurídica*

El Ministerio del Interior se encarga de la aprobación de la personería jurídica de las asociaciones de interés particular, por medio de un acuerdo. Esto está fundamentado en el art. 543 del Código Civil que, sin embargo, sólo se refiere a las

corporaciones y no hace referencia expresa a las asociaciones, pero que se ha venido aplicando a todas las personas jurídicas sin fines de lucro.

En cuanto a las corporaciones y fundaciones ese mismo Ministerio califica los estatutos y luego los aprueba el Poder Ejecutivo mediante un decreto firmado por el Presidente. El registro de estas personas jurídicas le compete al Ministerio del Interior.

Las fundaciones se constituyen en escritura pública, mientras que la corporación y la asociación en acta simple sin presencia de notario. Tanto los acuerdos del Ministro del Interior (en el caso de las asociaciones) como los decretos del Poder Ejecutivo (en el caso de las fundaciones) se publican en el Diario Oficial y esto constituye la prueba de la existencia jurídica de estas personas.

Ese Ministerio ha elaborado un instructivo para guiar la constitución de una asociación, corporación y fundación. Allí se indica cómo deben redactarse los estatutos y su contenido, la notificación anual de sus miembros y de nuevas juntas directivas al Ministerio. Este instructivo se aplica por igual a las asociaciones, fundaciones o corporaciones.

#### ***b) Tipos especiales de asociaciones***

En El Salvador existen varias leyes dispersas que regulan la creación de tipos especiales de asociaciones:

1. Asociaciones culturales (Ley Especial de Protección al Patrimonio Cultural de El Salvador), cuya personalidad jurídica es concedida por el Ministerio del Interior.

2. Asociaciones comunales (Código Municipal, 1986), cuya personalidad jurídica es concedida por el Consejo Municipal del lugar donde tienen su domicilio. El Código Municipal también prevé la posibilidad del reconocimiento de fundaciones como personas jurídicas en el ámbito local. Esto podría darse mediante una ordenanza. Aparentemente hasta la fecha no se ha constituido ninguna "fundación comunal".

3. Asociaciones de padres de familia (Decreto ejecutivo N° 13 de 1943), cuya personería jurídica es otorgada por el Ministerio de Educación.

4. ONGs extranjeras. Aunque ya no procede en El Salvador el registro y control de las ONGs extranjeras reconocidas en su respectivo país de origen y que operen en el país con distintos fines, se menciona como ilustración y para reseñar además la enorme dispersión existente en esta materia.

### ***2.4 Honduras***

El régimen legal general que rige a las OSFL en Honduras se sustenta en el Código Civil vigente que data de 1906. En su Libro I, Título II, Capítulo II, se refiere a las personas jurídicas, distinguiendo a las de interés público y a las de interés particular. Reconoce como personas jurídicas de interés público, además del Estado, a las corporaciones, asociaciones y fundaciones, estableciendo que su personalidad empieza en el instante mismo en que, con arreglo a derecho, hubiesen quedado válidamente constituidas.

El Código Civil dispone que la capacidad civil de estas personas jurídicas de interés público se regulan, en el caso de las corporaciones por las leyes que las hayan creado o reconocido; las asociaciones por sus estatutos y las fundaciones por las reglas de su institución, mediante aprobación del Poder Ejecutivo, cuando no haya sido creada la asociación o fundación por el Estado.

El artículo 245 de la Constitución establece que una de las atribuciones del Presidente de la República es conceder personalidad jurídica a las asociaciones civiles de conformidad con la ley. Esta disposición constitucional lleva implícito un mandato para la emisión de una ley sobre la materia, pero hasta ahora no se ha emitido ninguna legislación especial que regule lo relativo al otorgamiento de personalidad jurídica a estas organizaciones.

#### ***Procedimiento para obtener personería jurídica***

El trámite para obtener personería jurídica está regulado por el Código de Procedimientos Administrativos que establece en su art. 2, numeral 18: "Corresponde a la Secretaría de Gobernación y Justicia: ...18.- Otorgar personería jurídica a las asociaciones civiles y políticas, y a las fundaciones de interés público reconocidas por la ley y aprobar sus estatutos o las reglas de su institución".

En la actualidad la personalidad jurídica de las asociaciones civiles (y en este término genérico se incluye a las asociaciones, fundaciones, colectivos, federaciones, etc.), se tramita mediante

una solicitud a la Secretaría de Gobernación y Justicia. Se deben adjuntar certificaciones autenticadas del acta constitutiva y de elección de la junta directiva provisional, del proyecto de estatutos y de la respectiva carta poder o testimonio de escritura pública de poder. La solicitud es admitida y cursada a dictamen consultivo de la asesoría jurídica de la Secretaría de Gobernación y Justicia. Es obligatorio solicitar dictámenes consultivos a la Junta Nacional de Bienestar Social cuando el objeto de la asociación que solicita reconocimiento de personalidad jurídica, esté relacionado con el campo del bienestar socio-familiar.

Una vez que se cuenta con el dictamen favorable de la asesoría jurídica (y la Junta Nacional de Bienestar Social en su caso), se procede a elaborar la respectiva resolución presidencial de reconocimiento de la personalidad jurídica, pasando a firma del Presidente de la República.

Es un trámite administrativo normal, que dilata más o menos en función del interés que demuestre el abogado que lo procura. "Es importante mencionar que sí existe un control político en el sentido de que en algunas ocasiones aún y cuando los dictámenes pueden ser favorables, no es firmada la resolución o simplemente se detiene su tramitación. Esta práctica tuvo lugar sobre todo en la década de los años 80 cuando se implantó en el país la doctrina de la seguridad nacional y no se quería la formación de organizaciones sociales de orientación popular"<sup>9</sup>.

De lo anterior, se puede concluir que "en Honduras puede obtener su personalidad jurídica como asociación civil sin fines de lucro cualquier

<sup>9</sup> FLORES LANZA, *op.cit.*, p. 43.

organización cuyos objetivos no sean contrarios a la ley y a las buenas costumbres y que lógicamente no tengan una finalidad lucrativa, pudiendo adoptar la denominación que les parezca y constituirse orgánica y funcionalmente sin sujeción a ninguna ley"<sup>10</sup>.

## 2.5 Nicaragua

El régimen legal general que regula a las OSFL en Nicaragua está establecido en la Ley General sobre Personas Jurídicas sin Fines de Lucro (N° 147, 6 de abril de 1992). En su art. 1° define como su objetivo "regular la constitución, autorización funcionamiento y extinción de las personas jurídicas civiles y religiosas que sin fines de lucro existan en el país y de las que en el futuro se organicen". En el art. 2 define como personas jurídicas sin fines de lucro a las asociaciones, fundaciones, federaciones y confederaciones. Sin embargo, de acuerdo con el art. 18, pareciera que también puede incluirse en estas categorías a las instituciones de educación superior, o universidades, siempre que sean sin fines de lucro.

Define a las fundaciones como "personas jurídicas no ligadas a la existencia de socios, cuyos elementos esenciales consisten en un patrimonio destinado a servir una finalidad de bien público y una administración reglamentada" (art. 4).

Como regla general establece que el acto constitutivo de las asociaciones, fundaciones, federaciones y confederaciones deberá ser otorgado en

escritura pública con el concurso mínimo de cinco personas capaces de obligarse. No obstante, hace la salvedad de si se tratare de fundaciones, éstas tendrán origen en un acto auténtico de liberalidad de su fundador o fundadores y según la finalidad por ellos asignada. Establece que los fundadores podrán ser personas naturales o jurídicas que gocen de capacidad para otorgar el acto de liberalidad (art. 3).

### Recuadro 7. Nicaragua: Insuficiencias de la Ley

La Ley de Personas Jurídicas se refiere a las fundaciones en términos conceptuales, no define a las asociaciones. Sin embargo, después confunde todos los procesos, tanto los de constitución, como los de derechos y obligaciones, etc. Es una ley que tiene muchos vacíos y confusiones. Se está trabajando en función de reglamentarla o de sustituirla por una ley más efectiva".

*Yamil Zúñiga, FACS, Nicaragua*

### Procedimiento para obtener personería jurídica

La Asamblea Nacional es el órgano que otorga y cancela las personalidades jurídicas de las personas jurídicas sin fines de lucro, mediante un decreto legislativo con rango de ley secundaria u ordinaria.

Para ello, los interesados deben presentar una solicitud y una exposición de motivos al Secretario de la Asamblea Nacional, ésta deber ir firmada y presentada por uno o varios representantes ante la Asamblea Nacional, adjuntando el testimonio de la escritura pública de constitución y dos copias del mismo (art. 7). En la exposición de motivos se debe expresar la fundamentación de la persona jurídica

<sup>10</sup>Ibid, p. 15.

que se desea constituir, su importancia y el efecto de su existencia para la vida civil o religiosa del país.

**Recuadro 8. Nicaragua: La impugnación de un acto legislativo que otorga personería jurídica**

"Si la aprobación legislativa tiene el mismo trámite que el proceso de una ley ordinaria, el acto final de aprobación es una ley. Esto es relevante en cuanto a la impugnación, pues es importante tener un mecanismo jurídico de revisión judicial de los actos administrativos. Si es un acto legislativo el sistema de revisión es el mismo de las leyes".

*Carlos Manavella, Costa Rica*

"Inclusive ante la posibilidad de que la Asamblea Nacional denegara otorgar una personería jurídica se tendrían que recurrir a la inconstitucionalidad ante la Corte de Justicia. Hasta ahora no se ha dado ningún caso, pero sí existe esa posibilidad".

*Yamil Zúñiga, FACS, Nicaragua*

Una vez concedida la personalidad jurídica por la Asamblea Nacional, los interesados deberán presentar sus estatutos al Departamento de Registro y Control de Asociaciones del Ministerio de Gobernación en un plazo de treinta días contados a partir de la publicación en el Diario Oficial del decreto de otorgamiento de personalidad jurídica (art. 13, inciso a).

El Departamento de Registro y Control de Asociaciones del Ministerio de Gobernación es el encargado de la aplicación de la ley. En este registro se llevará un número identificativo perpetuo para cada persona jurídica.

Se establece un procedimiento especial para las instituciones de educación superior, las cuales deberán contar con la aprobación del Consejo Nacional de Universidades de previo a presentar su solicitud a la Asamblea Nacional.

## 2.6 Guatemala

En Guatemala es el Código Civil (Nº 106 del 14 de septiembre de 1963) el que establece el régimen legal general que rige a las OSFL. En su artículo 15 señala que son personas jurídicas "...2º Las fundaciones y demás entidades de interés público creadas o reconocidas por la ley; 3º Las asociaciones sin finalidades lucrativas que se proponen promover, ejercer y proteger sus intereses sindicales, políticos, económicos, religiosos, sociales, culturales, profesionales o de cualquier otro orden, cuya constitución fuere debidamente aprobada por la autoridad respectiva. Los patronatos y los comités para obras de recreo, utilidad o beneficio social creados o autorizados por la autoridad correspondiente, se consideran también como asociaciones; ...".

**Recuadro 9. Guatemala: Los EFISES**

"Quisiera agregar dos aspectos que no recoge el diagnóstico que se hizo en Guatemala. 1º El segundo semestre de 1993, en aras de acelerar los trámites para la obtención de personerías jurídicas el Ejecutivo acordó que las ONG podían ser autorizadas a través de acuerdos ministeriales, no gubernativos. 2º Con la creación del Fondo de Inversión Social (FIS) de Guatemala esta ley tiene un articulado que permite que se creen lo que se llama los EFISES (Empresas de los Fondos de Inversión Social). A todos estos grupos de personas que quieren captar fondos por la vía del FIS automáticamente la ley del FIS les adjudica una personería jurídica. Esto es grave en Guatemala porque realmente está desnaturalizando la organización social, puesto que significa que 12 personas sencillamente que se agrupan alrededor de un proyecto FIS automáticamente tienen personería jurídica. Y esto distorsiona la organización legítima representativa, también es distorsión porque el FIS puede crear en cuestión de 3 meses 5.000 grupos organizados alrededor del dinero".

*Abel Girón, ASINDES, Guatemala*

### **a) Fundaciones**

En los artículos siguientes (20, 21 y 22) se señalan algunos aspectos específicos relacionados con la constitución de las fundaciones. Así el art. 20 establece que "las fundaciones se constituirán por escritura pública o por testamento. En el instrumento de fundación debe indicarse el patrimonio afecto y el fin a que se destina y la forma de administración. La autoridad respectiva (Ministerio de Gobernación) aprobará el funcionamiento de la fundación si no fuera contraria a la ley, y a falta de disposiciones suficientes, dictará las reglas necesarias para dar cumplimiento a la voluntad del fundador". Además señala en el párrafo segundo que el Ministerio Público deberá vigilar porque los bienes de las fundaciones se empleen conforme a su destino.

También se señala que "si el fin de la fundación no fuere realizable o si resultaren insuficientes los bienes para la finalidad propuesta, o se hiciere oneroso su mantenimiento, probadas estas circunstancias ante el juez de Primera Instancia competente, será incorporado el patrimonio de la fundación a otra institución que persiga fines análogos, salvo lo que a este respecto hubiere dispuesto el fundador". La disposición legal, es, por lo tanto, supletoria de la voluntad del fundador, lo cual resulta lógico en vista de que por regla general la fundación encierra un acto de liberalidad y supone un acto de libre disposición de bienes.

En el caso de las fundaciones extranjeras, la ley dispone que quedan sujetas a las anteriores disposiciones en cuanto a su aprobación y funcionamiento,

o sea que deberá ser aprobado por la autoridad respectiva (art. 22). En este precepto legal pueden comprenderse dos casos: uno, que la fundación se hubiese constituido en el extranjero para operar única y expresamente en Guatemala; el otro, que una fundación extranjera se proponga operar en el país mediante una agencia.

En relación con la extinción de las fundaciones, el Código Civil no es tan explícito como en el caso de las asociaciones. Al ocurrir cualquiera de los casos previsto en su artículo 21 (fin no realizable, insuficiencia de los bienes u onerosidad de su mantenimiento), debe entenderse, salvo lo dispuesto por el fundador, que al probarse debidamente una de esas circunstancias ante el juez competente, éste debe declarar disuelta la fundación, teniendo como requisito previo que sus bienes sean incorporados a otra institución que persiga fines análogos. Sin embargo, presentaría problema de interpretación el caso de que una misma fundación tenga, con respectivas asignaciones de bienes, dos o más fines, y que respecto a uno de ellos se presentara cualquiera de las circunstancias previstas en el art. 21 y el fundador nada hubiese dispuesto. Al tenor del citado precepto legal y tomando en cuenta el espíritu del mismo, una solución adecuada será incorporar la parte de los bienes asignados al fin que ya no pueda alcanzarse, a la consecución del otro u otros fines de la fundación.

### **b) Asociaciones y otras entidades**

El Código Civil es explícito, en el art. 15 inciso 3 antes citado, en el reconocimiento de la personalidad jurídica de las asociaciones. Para ello, exige su

inscripción en el Registro de Personas Jurídicas (Registro Civil) mediante la presentación del acuerdo de su creación y del reconocimiento de su personalidad jurídica (art. 440 Código Civil). La personalidad de las asociaciones se inicia a partir de la vigencia del acuerdo gubernativo que la reconoce.

Existen otras leyes especiales que regulan la creación de asociaciones con finalidades específicas, como es el caso del Código Municipal, promulgada en 1988, que promueve la organización de asociaciones de vecinos para contribuir en la aplicación de los fines propios del municipio, dentro de los cuales se incluye el desarrollo integral de su comunidad. Mediante estas asociaciones se pretende que las comunidades participen el municipio y su gobierno. Sin embargo, esta ley es muy poco conocida por lo cual prácticamente no se aplica.

"Obviamente también está el factor de la represión, que en este y otros casos de organización se refleja en la oposición que las autoridades municipales y militares de la localidad ejercen sobre los intentos serios de asociación comunitaria, lo que naturalmente nos enseña que las propias autoridades del municipio incumplen su obligación legal no sólo al no promover la asociación comunitaria, sino que fundamentalmente al reprimirla"<sup>11</sup>.

En cuanto a la extinción de las asociaciones, el artículo 15 señala que podrán disolverse por la voluntad de la mayoría de sus miembros y por las causas que determinen sus estatutos y que los bienes que le pertenezcan tendrán el

<sup>11</sup> ASTURIAS. Diagnóstico sobre la situación legal y fiscal de las OSFL en Guatemala. Fundación Arias para la Paz y el Progreso Humano, 1993.

destino previsto en esas normas, y si nada se hubiese dispuesto, serán considerados como bienes vacantes y aplicados a los objetos que determine la autoridad que acuerde la disolución (art. 25 y 26 Código Civil).

### *c) Procedimiento para obtener personería jurídica*

La diferenciación entre fundaciones y asociaciones queda prácticamente limitada a las disposiciones generales del Código Civil ya citadas. Para efectos de su trámite de inscripción todas las organizaciones "pueden extensivamente considerarse como asociaciones sin finalidades lucrativas en nuestra práctica civil y administrativa, pues así es como se ha operado en su tramitación"<sup>12</sup>

El artículo 1º del Código de Notariado refiere al artículo 20 del Código Civil que establece que las fundaciones se constituyen por escritura pública o por testamento y en consecuencia requieren la actuación notarial. Asimismo, los títulos III y IV del Código de Notariado se refieren a los instrumentos públicos y a las actas notariales y con ello establecen los requisitos de formalidad que deben llenar las escrituras públicas y las actas notariales que son los medios legales de constitución de las fundaciones y asociaciones, luego de lo cual debe seguirse el trámite de autorización del Organismo Ejecutivo que actúa mediante el Ministerio de Gobernación.

Así, la Ley del Organismo Ejecutivo en su Sección VI, arts. 19 numeral 10 y 40 dispone que el Ministerio de Gobernación es el competente para aprobar los

<sup>12</sup> Ibid.



estatutos de las sociedades y asociaciones que requieren tal formalidad. Es decir, por extensión, otorga y reconoce la personalidad jurídica de las asociaciones, sociedades, instituciones y fundaciones.

También es de relevancia la Ley de Gobernación y Administración de los Departamentos (arts. 19, 20, 25) que otorga el carácter de delegado del Organismo Ejecutivo a los gobernadores, quienes son competentes para autorizar el funcionamiento de comités y asociaciones que no son personas jurídicas y, sobre la base del derecho constitucional de asociación, la Gobernación sólo se limita a autorizar la recaudación de fondos, regulando tal actividad con el Decreto 2082 del Presidente de la República.

El procedimiento para obtener personería jurídica de una asociación, fundación u otra entidad sin fines de lucro se inicia, entonces, con la creación y autorización del instrumento público (acta notarial o escritura) correspondiente.

De este acto se deriva el paso siguiente que es el envío del expediente (acta o testimonio con copia legalizada y memorial de solicitud de trámite) al Ministerio de Gobernación en su oficina de receptoría de documentos. Receptoría lo clasifica y oportunamente<sup>13</sup> lo envía a la asesoría jurídica del Ministerio, en donde la secretaria se lo presenta al jefe, y luego este lo distribuye al abogado analista que considere. Este último lo archiva para estudiarlo en su oportunidad.

Llegada la oportunidad lo hojea y lo

<sup>13</sup> De aquí en adelante no existen plazos establecidos que la Administración deba cumplir, por lo cual, el tiempo que tome cada etapa está sujeto a la discrecionalidad de los funcionarios.

primero que observa es si la forma del instrumento se adapta a una minuta que ellos hace años utilizan y cuyas formas son obligatorias a pesar de no existir ley alguna que lo establezca. Cuando no se sigue la minuta, cualquier previo es excusa e inmediatamente regresa, con la sugerencia de seguir las formas que allí se utilizan para facilidad del solicitante. Superado este paso, se inicia el análisis del expediente el que suele recibir reparos y previos por cada parte de su contenido. Normalmente no se hacen de una vez los previos por todo el contenido, sino que estos se van haciendo parte a parte, de tal suerte que el expediente va y viene por cuantos previos sean exigidos para su corrección, aclaración o ampliación. Cada ida y vuelta significa más o menos 3 meses de tiempo. Cuando finalmente se termina el análisis, con todos los pasos que la burocracia exige, se envía el expediente al Ministerio Público para que "opine". Superar esta opinión hasta hacerla favorable es a su vez otro calvario.

Al fin superado lo anterior, el abogado lo regresa a su jefe y este lo envía oportunamente al Viceministro del ramo para lo que proceda. Lo que procede es que el Viceministro lo envía a la consultoría jurídica de la Presidencia de la República para que también "opinen". Esta opinión es la que al final decide. Si el Viceministro tiene alguna observación u objeción regresa de nuevo el expediente al departamento jurídico y éste lo envía oportunamente al interesado.

Cuando al final se logra la aprobación ministerial, si se logra, ésta ordena que se publiquen en el Diario Oficial el instrumento legal con los estatutos y la aprobación.

El costo promedio de esta publicación

no es menor de cinco mil quetzales (unos mil dólares) cantidad que casi siempre es imposible de pagar directamente por las personas interesadas por lo que normalmente recurren a donaciones o préstamos para estos efectos.

Se estima conservadoramente, que el tiempo promedio en que se sufre este trámite no es menor de 2 años, y su costo real no suele ser menor de diez mil quetzales entre correcciones, viajes, tramitaciones y publicación.

Adicionalmente, a partir de 1993 se exige sin ningún fundamento legal, que el patrimonio inicial de una fundación no sea menor de quince mil quetzales (alrededor de US\$3.000.00).

La situación se agrava por la inexistencia de una reglamentación que

**Recuadro 10. Guatemala: Reformas al procedimiento para obtener personería jurídica**

"A partir de octubre de 1993, llegó un Ministro más entendido en el tema y por un poco de presión que se había estado haciendo por parte de las organizaciones, se aprobó un acuerdo gubernativo diciendo que las asociaciones se constituían por un acta notarial que se protocoliza y se presenta al Ministerio de Gobernación y se aprueba por medio de un acuerdo ministerial, el anterior era gubernativo, lo que hacía que tuviera que pasar por los asesores del Presidente, la Secretaría Privada, hasta que llegaba al escritorio del Presidente que firmaba el acuerdo. Ahora se puede pensar que entre 3 y 6 meses puede salir una personalidad jurídica. También en lo que se refiere a los gastos, mandaban a publicar los textos íntegros de los estatutos que resultaban alrededor de 3 páginas del diario oficial y cada página costaba 1200 quetzales (alrededor de \$ 205.00), los estatutos de una asociación costaba de 3600 a 4200 quetzales (alrededor de \$ 620.00 y \$ 720.00 respectivamente). Ahora con la nueva disposición se publica únicamente el acuerdo gubernativo, con lo cual bajó a 286 (alrededor de \$49.00) quetzales".

*Lázaro García, SERJUS, Guatemala*

regule con legalidad estos procedimientos para no dejar todo sujeto a la discrecionalidad, y muchas veces arbitrariedad, de los funcionarios administrativos.

## 2.7 Panamá

Al igual que Honduras, El Salvador y Guatemala el régimen legal general está establecido en el Código Civil. En diciembre de 1989 fue derogado el Decreto Ley 7 del 9 de octubre de 1989 que regulaba el derecho de asociación en general. "Este Decreto Ley, junto a otras disposiciones similares (como el Decreto No. 26 del 28 de marzo de 1988), en su momento, fueron muy criticados por diversas organizaciones, especialmente clubes cívicos, puesto que buscaban otorgarle al Estado un mayor poder fiscalizador sobre las actividades de estas asociaciones, prohibiéndoles específicamente, por ejemplo, realizar cualquier tipo de pronunciamientos políticos"<sup>14</sup>.

El artículo 64 del Código Civil panameño establece que "son personas jurídicas (...) 3. Las corporaciones y fundaciones de interés público creadas y reconocidas por ley especial; 4. Las asociaciones de interés público reconocidas por el Poder Ejecutivo; 5. Las asociaciones de interés privado sin fines lucrativos que sean reconocidas por el Poder Ejecutivo; y 6. Las asociaciones civiles o comerciales a que la ley conceda personalidad propia independiente de la de cada uno de sus asociados".

El ordenamiento jurídico panameño no

<sup>14</sup> CONASEM, *op. cit.*

entra a definir qué debe entenderse por fundación, corporación o asociación civil. De la lectura de las normas pertinentes sólo es posible concluir que existen diversos tipos, cuya rasgo común constituye el no estar motivadas por un ánimo de lucro.

Sin embargo, en términos generales puede decirse que las fundaciones "son entidades administradoras de un patrimonio, destinado a cumplir un objetivo especial y permanente de carácter público"<sup>15</sup>. El art. 68 del Código Civil establece lo siguiente en cuanto a la capacidad de las fundaciones: "La capacidad civil de las fundaciones se regirá por las reglas de su institución, aprobadas por el Poder Ejecutivo. Cuando el fundador no hubiere dado las reglas que deben gobernar la fundación y cuando las que haya dado se hicieren de imposible aplicación, las establecerá el Poder Ejecutivo". Por lo anterior, en Panamá se toma como válido en la práctica la definición común de fundación, lo que resulta que por lo general, es "cualquier organización sin fines de lucro que inicie labores con un capital semilla"<sup>16</sup>.

Las asociaciones civiles pueden ser de interés público o de interés privado. La capacidad de ambas se rige por sus Estatutos, "siempre que hayan sido aprobadas por el Poder Ejecutivo" (art. 69 del Código Civil). Las asociaciones de interés público son aquellas con fines educativos, de salud o de beneficencia; mientras que las asociaciones civiles de interés privado son asociaciones profesionales que no persiguen un fin lucrativo, sino gremial.

<sup>15</sup>Ibid.

<sup>16</sup>Ibid.

### *Procedimiento para obtener personería jurídica*

El trámite general que regula el nacimiento o constitución de una asociación o fundación comprende los siguientes pasos:

1. La existencia de los miembros fundadores.
2. Solicitud de reconocimiento por el Poder Ejecutivo mediante la presentación, por un abogado, del acta de constitución, acta de aprobación de los estatutos, los estatutos aprobados y la lista de los miembros fundadores. En estos casos, el reconocimiento lo hace el Organo Ejecutivo mediante el Ministerio de Gobierno y Justicia, tal y como lo señala la Ley 33 de 8 de noviembre de 1984 en su artículo 14 que dispone lo siguiente: "El reconocimiento formal de las asociaciones y entes señalados por los numerales 2), 4), y 5) del Artículo 64 del Código Civil se hará por conducto de Resuelto expedido por el Ministerio de Gobierno y Justicia". El Departamento de Asesoría Legal del Ministerio de Gobierno y Justicia se limita a evaluar el aspecto formal de la documentación, sin establecer diferencia alguna entre una fundación, una asociación de interés público o una de interés privado sin fines lucrativos.
3. Una vez expedida la resolución que reconoce a dicha organización, debe ser protocolizada ante Notario Público e inscrita en el Registro Público. En ciertos casos, es necesario que se publique en la Gaceta Oficial para que se cuente con la existencia legal de la persona jurídica.

**Recuadro II. Panamá: Comentarios al procedimiento para obtener personería jurídica**

"El procedimiento es bastante discrecional, le toca al Ministerio de Gobierno y Justicia en representación del Poder Ejecutivo otorgar la personería jurídica, lo analiza el Departamento de Asesoría Legal del Ministerio de Gobierno. El procedimiento se ha mantenido igual a lo largo de las últimas décadas y es discrecional el tiempo que demora, porque no hay término fijo para resolver la solicitud de personería jurídica. En tiempos de la dictadura militar eso podía durar años o no la otorgaban dependiendo de los objetivos. Después de la invasión se facilitaron los trámites, el término promedio era un mes, pero a veces lo puede hacer tan rápido como un día, dependiendo de las relaciones de quien presente la solicitud. Pero el otorgamiento de esa resolución del Ministerio de Gobierno, no le da vía jurídica a la organización, para que tenga vía tiene que protocolizarse esa resolución del Ministerio, junto con el acta constitutiva, los estatutos e inscribirse en el Registro Público y hasta ese momento surge la organización a la vida jurídica".

*José Blandón, Panamá*

Según el art. 697 del Código Fiscal existen algunos procedimientos especiales que deben cumplirse, además de los pasos descritos, según sea el área de interés de la organización:

1. Ante el Ministerio de Trabajo y Bienestar Social (MITRABS). Las organizaciones cuyos objetivos se relacionen con asistencia social deben inscribirse en el Departamento de Bienestar Social del Ministerio de Trabajo y Bienestar Social, en virtud del art. 697 del Código Fiscal. Además aquellas "instituciones de asistencia social" que soliciten que el Estado cubra su consumo de agua y luz, también deben inscribirse en el MITRABS (Ley 4 de 5 de febrero de 1991). Debe señalarse que en este último caso el marco es más restringido puesto que la Ley 4 se refiere a asilos, orfanatos, casa de expósitos,

instituciones que son subvencionadas por la Dirección de Bienestar Social del MITRABS.<sup>17</sup>

2. Ante el Ministerio de Educación. Las organizaciones que tengan fines educativos deberán acudir a la Secretaría General del Ministerio de Educación a fin de obtener la aprobación por parte de esta institución.
3. Ante el Ministerio de Salud. Las organizaciones que tengan fines de índole sanitaria o médica deberán acudir al Ministerio de Salud.
4. Ante el Ministerio de Planificación y Política Económica. A esta instancia las organizaciones no están obligadas a acudir a registrarse, más bien se trata de un acto voluntario que debe estar motivado por el interés de trabajar en proyectos de desarrollo de las comunidades, especialmente de aquellas ubicadas en áreas marginales. Para ello, se ha creado en ese Ministerio el Departamento de Coordinación y Promoción de Acciones en Áreas Marginadas (COPRAM), mediante el Resuelto No. 18 del 5 de marzo de 1991. Este ente califica a las asociaciones civiles y fundaciones como Organizaciones No Gubernamentales (ONG) y las define como "instituciones privadas sin fines de lucro, cuya finalidad es la promoción del desarrollo integral"<sup>18</sup>. El objetivo de COPRAM es fortalecer el proceso de desarrollo económico y social a través de la cooperación entre las distintas instituciones públicas y las organizaciones no gubernamentales, con el fin de aminorar la marginalidad y la pobreza. COPRAM lleva un registro de alrededor de 140 organizaciones.

<sup>17</sup> Entrevista a subdirectora de la Dirección de Bienestar Social, MITRABS; citado por CONASEM, ibid.

<sup>18</sup> Citado por CONASEM, ibid.

#### **Recuadro 12. Panamá. Regulaciones especiales**

"En Panamá hay algunas organizaciones sin fines de lucro que son creadas por medio de ley como los Comités de Salud, algunos grupos rurales, que tienen que ir en virtud de esa ley al Ministerio de Salud, o al Ministerio de Desarrollo Agropecuario a obtener su personería, pero esas son las leyes especiales. Posteriormente como parte del trámite para optar por el beneficio de que las donaciones sean deducibles de impuestos, esas asociaciones tienen que ir a otro Ministerio y hacer otro trámite distinto ante el Ministerio que le da el carácter de institución educativa sin fines de lucro o de bienestar social. Ya con esa resolución, más la que les da vida pueden ir al Ministerio de Hacienda para que expida una resolución en la que las donaciones que reciba esa institución sean deducibles del impuesto sobre la renta".

*José Blandón, Panamá*

"En las organizaciones sin fines de lucro siempre se superponen dos tipos de legislación: una es la propia de las fundaciones si es fundación, y otra la que regula la actividad específica de la organización. Lo de Panamá parece por un lado, la primera parte que es un trámite sencillo, ¿es una valoración, porque le parezca bien que sea un trámite rápido?. ¿Esa informalidad es producto de una falta de regulación o de una política de liberalidad? A veces no se ponen las trabas en un lugar sino en otro".

*Carlos Manavella, Costa Rica*

"Son dos trámites distintos, porque el obtener la personería jurídica lo que da es la posibilidad de estar exento del impuesto sobre la renta. Un punto para el trabajo de las organizaciones es que las donaciones que reciban sean deducibles del impuesto de la renta, es mucho más difícil esta y demora mucho más que obtener la personería jurídica".

*José Blandón, Panamá*

### **III) Régimen tributario**

Como principio general, puede decirse que si una organización sin fines de lucro realiza actividades de interés social, y por ende de interés para el Estado, tiene la posibilidad de eximirse del pago de algunos tributos y que las donaciones que reciban sean deducibles de impuestos.

Sin embargo, prevalece en las legislaciones centroamericanas la visión de que el otorgamiento de exoneraciones a las OSFL son concesiones graciosas que otorga la Administración más que condiciones para el desempeño de sus actividades de interés social.

Aunque la mayoría de las legislaciones tributarias otorgaron exoneraciones y franquicias a las OSFL pareciera que la tendencia actual es eliminar dichos beneficios. Diversas razones pueden servir para explicar estas tendencias, y que aquí serán sólo mencionadas y no desarrolladas: 1) el modelo macroeconómico prevaleciente que impulsa a la modernización del Estado y con ello a la revisión -o derogación- de exoneraciones a las OSFL para otorgar únicamente a aquéllas que el Estado designe (en algunas ocasiones de manera específica, como es el caso de Costa Rica, o para realizar actividades eminentemente caritativas -no de desarrollo- como en el caso de Honduras)<sup>19</sup>; 2) los graves defectos y contradicciones de los regímenes tributarios que en la región no han coadyuvado a lograr una verdadera justicia tributaria, en virtud de esto, la evasión de impuestos es prácticamente la regla; 3) los abusos cometidos por algunas organizaciones, cuyos representantes utilizaron las exoneraciones en beneficio propio, a veces con complicidad de funcionarios públicos en abierta corrupción; 4) la no existencia de mecanismos eficaces de control.

<sup>19</sup> Esto debe ser objeto de discusión puesto que si el Estado otorga trato preferencial a ciertas organizaciones en perjuicio de otras, la visión de las OSFL sería de ejecutoras de actividades gubernamentales y con ello se podría estar mellando su autonomía y función crítica frente al Estado.

A continuación se presenta un resumen sobre las principales características del régimen tributario que afecta a las OSFL en cada país. Debe hacerse la salvedad que éste es apenas un esbozo sobre el tema puesto que por su complejidad requiere de un tratamiento más detallado.

### 3.1 Costa Rica

El artículo 32 de la Ley de Asociaciones permitía que las asociaciones que obtuvieran el reconocimiento de utilidad pública podrían gozar de las franquicias y concesiones de orden administrativo y económico que el Poder Ejecutivo tuviere a bien otorgarles para el mejor cumplimiento de sus fines, pudiendo el Poder Ejecutivo revocarla en cualquier momento si los motivos por los cuales fue concedida llegaren a desaparecer. En esa línea de favorecer económicamente y fomentar la creación de este tipo de asociaciones, algunas leyes tributarias habrían creado algunas exenciones al pago de tributos.

Sin embargo, la Ley Reguladora de todas la exoneraciones vigentes, su derogatoria y sus excepciones (Ley No. 7293 del 3 de abril de 1992) establece en su art. 1: "Se derogan todas las exenciones tributarias objetivas y subjetivas previstas en las diferentes leyes, decretos y normas legales referentes, entre otros impuestos, a los derechos arancelarios, a las ventas, a la renta, al consumo, al territorial, a la propiedad de vehículos, con las excepciones que indique la presente Ley. En virtud de lo dispuesto, únicamente quedarán vigentes las exenciones tributarias que se mencionan en el artículo siguiente".

El artículo 2, en lo que interesa, en el inciso a) exceptúa de la derogatoria las exenciones que "se hayan constituido por el expreso mandato constitucional o por medio de Convenciones Internacionales, Tratados Públicos y concordatos, con autoridad superior a la Ley ordinaria". No existiendo a nivel constitucional previstas exención alguna para las asociaciones, sólo existiría la posibilidad de que otras normas de rango superior a la legislación las consagrare.

El inciso ch) del citado artículo exceptúa de la derogatoria las exenciones que se conceden "a las instituciones y empresas públicas o privadas que se dediquen, en el país, al abastecimiento de agua potable para usos domiciliario, industrial y para el consumo humano, así como la recolección, tratamiento y disposición de aguas negras, pluviales y servidas, subterráneas y de cualquier otra clase y a las actividades colaterales y complementarias de éstas". El inciso d) excepciona también a aquellas exenciones que "se conceden en favor de instituciones, fundaciones y asociaciones sin actividades lucrativas, que se dediquen a la atención integral de menores de edad en estado de abandono, deambulación o en riesgo social y que estén debidamente inscritas en el Registro Público". El inciso e) excepciona las exenciones que "se conceden en favor de instituciones, empresas públicas y privadas, fundaciones y asociaciones sin actividades lucrativas que se dediquen a la recolección y tratamiento de basura y a la conservación de los recursos naturales y del ambiente, así como a cualquier otra actividad básica en el control de la higiene ambiental y de la salud pública". Finalmente, el inciso p) de manera expresa excepciona las exenciones que se

establecen la Ley de Asociaciones de Desarrollo Comunal (Ley No. 3859 del 7 de abril de 1967).

El art. 3 de esta Ley, bajo el título "Otras regulaciones complementarias de las exenciones derogadas" aclara que "de los regímenes cuyas exenciones se derogan por esta Ley, quedarán vigentes únicamente las disposiciones que: a) facultan a los órganos administrativos y demás entes o personas competentes para examinar las solicitudes, recomendar y autorizar cuando, procediera, el otorgamiento de la exención; b) permiten la determinación del sujeto beneficiario de la exención; c) establecen las dimensiones del beneficio por otorgar en cada caso; ch) establecen obligaciones, limitaciones, prohibiciones y sanciones para los beneficiarios de cada régimen; d) regulen, de cualquier modo, la actuación administrativa y la de los beneficios para garantizar el correcto uso y destino de los bienes sobre los que recaiga el beneficio de exención tributaria. El Poder Ejecutivo publicará, de manera taxativa, mediante Decreto Ejecutivo, todas las disposiciones mencionadas, e indicará, en cada caso, la Ley o Reglamento que las estableció".

Este artículo ha provocado polémica puesto que puede ser objeto de diversas interpretaciones, particularmente sobre qué sentido tiene mantener la vigencia de esas disposiciones ante las derogatorias generales de los regímenes de exención.

Una interpretación considera que este artículo justifica la conservación de las exoneraciones para impuestos especiales como el impuesto sobre la renta, el impuesto sobre las ventas, el impuesto selectivo de consumo o para regímenes privilegiados, como podría ser, por

ejemplo, el régimen de incentivos para el desarrollo turístico.

Impuesto a la renta. El art. 15 de la Ley señala que las entidades no sujetas a este impuesto son: "...ch) Las organizaciones sindicales, las fundaciones, las asociaciones declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo, siempre y cuando los ingresos que obtengan, así como su patrimonio, se destinen en su totalidad, exclusivamente para fines públicos o de beneficencia y que, en ningún caso, se distribuyan directa o indirectamente entre sus integrantes. d) Las cooperativas debidamente constituidas de conformidad con la Ley No. 6756 del 5 de mayo de 1982 y sus reformas. e) Las asociaciones solidaristas ... g) Las asociaciones civiles que agremien a pequeños o medianos productores agropecuarios de bienes y servicios, cuyos fines sean brindarles asistencia técnica y facilitarles la adquisición de insumos agropecuarios a bajo costo; buscar alternativas de producción comercialización y tecnología, siempre y cuando no tengan fines de lucro; así como, sus locales o establecimientos en los que comercialicen, únicamente insumos agropecuarios. Además los ingresos que se obtengan, así como su patrimonio, se destinarán exclusivamente para los fines de su creación y, en ningún caso, se distribuirán directa o indirectamente entre sus integrantes".

Impuesto territorial. El art. 34 de la Ley en mención incluye como no afectados por ese impuesto los inmuebles propiedad de "instituciones de beneficencia declaradas de utilidad pública, por ley o decreto del Poder Ejecutivo" "Resulta curioso en la redacción del artículo 34 que luego de hacerse una mención genérica a

asociaciones y fundaciones, se haga referencia expresa de personas jurídicas concretas - verbigracia: Fundación Konrad Adenauer, Ciudad de los Niños, casas curales destinadas a la beneficencia pública, Asociación Aldeas S.O.S. de Niños de Costa Rica, entre otros de larga cita<sup>20</sup>.

Donaciones en favor de asociaciones. El artículo 8 inciso q) de la Ley de Impuesto sobre la Renta (No. 7092) establece como gastos deducibles de la renta bruta a: "las donaciones debidamente comprobadas que durante el período tributario respectivo hubiesen sido hechas al Estado, a sus instituciones autónomas y semiautónomas, a las corporaciones municipales, a las universidades del Estado, a las juntas de protección social, a las juntas de educación, a las instituciones docentes del Estado, a la Cruz Roja Costarricense y a otras instituciones como asociaciones o fundaciones para obras de bien social, científicas o culturales; así como las donaciones realizadas en favor de las asociaciones civiles y deportivas que hayan sido declaradas de utilidad pública por el Poder Ejecutivo al amparo del artículo 32 de la Ley de Asociaciones ...".

Para poder otorgar estas deducciones el beneficiario debe reunir los siguientes requisitos según el Reglamento de la Ley al Impuesto sobre la Renta: estar inscrito y autorizado por la Dirección General de Tributación Directa para ser sujeto de la donación; presentar relación nominal de los miembros que integran la entidad, y, suministrar cualquier otro documento o información que la Dirección requiera.

<sup>20</sup> MANAVELLA, *op.cit.*

En cuanto a los aspectos específicos en materia tributaria para las fundaciones, debe señalarse la Ley de Fundaciones que consagra en tres artículos algunas cuestiones relacionadas. El artículo 8, según el cual los bienes donados para crear una fundación estarán exentos de toda clase de impuestos y derechos de inscripción; el artículo 9 según el cual los bienes donados a una fundación ya existente tendrán las mismas exenciones establecidas en el artículo anterior y el artículo 10, según el cual las fundaciones estarán exentas del pago de los derechos de inscripción y de impuestos nacionales y municipales, salvo los arancelarios, que sólo los podrá exonerar en cada caso el Ministerio de Hacienda, según la clase de bienes que se trate y su destino.

**Recuadro 13. Costa Rica: Las exoneraciones**

"Nosotros antes de entrar en vigencia la Ley Reguladora de todas las Exoneraciones Vigentes, utilizamos la Ley de Fundaciones para nuestras exoneraciones. No era que teníamos las exenciones abiertas, teníamos que hacer los trámites ante el Ministerio de Hacienda, recurriendo primero al ministerio rector en caso nuestro vivienda. Una vez aprobado, el Ministerio de Hacienda en forma particular hacía las exenciones, no eran exenciones abiertas por ser una fundación. Posteriormente a la Ley Reguladora se han presentado toda una serie de interpretaciones, de tal forma que nosotros para el impuesto sobre la renta hicimos una solicitud para que se interpretara la ley en el caso nuestro y nos dijeron que estábamos exentos del impuesto sobre la renta. Estamos haciendo ahora los trámites para el impuesto territorial".

*Eloísa Ulibarri, FUPROVI, Costa Rica*

Sin embargo, estas normas se encuentran hoy parcialmente derogadas y deben integrarse en relación con otras leyes especiales dictadas posteriormente en materia tributaria, como ya se vio en el apartado anterior.



### 3.2 El Salvador

Las exoneraciones otorgadas a las OSFL en El Salvador son las siguientes:

- 1) Ley del Impuesto sobre la Renta.. Según el art. 6 están exentas del pago del impuesto: "c) Las corporaciones y fundaciones de derecho y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública".

En seguida la ley define a las corporaciones y fundaciones de utilidad pública para los efectos del impuesto: "Se consideran de utilidad pública las corporaciones y fundaciones no lucrativas, constituidas con fines de asistencia social, fomento de construcción de caminos, caridad, beneficencia, educación e instrucción, culturales, científicos, literarios, artísticos, políticos, gremiales, profesionales, sindicales y deportivas, siempre que los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de la institución y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los miembros que las integran".

La Dirección General de Impuestos Internos calificará la no sujeción de las corporaciones y fundaciones a la ley. La misma podrá revocar la exención de comprobar que han dejado de llenar las exigencias previstas.

La ley no incluye específicamente las llamadas por el Código Civil "asociaciones de interés particular" y otras figuras asociativas, sin embargo, no es óbice para que no soliciten la exención del tributo si encuadran dentro de lo que dispone el art. 6 de la ley.

Una corporación o fundación, u otra figura asociativa constituida y cuyos fines sean sociales, puede acudir ante el Ministerio de Hacienda con una petición dirigida a la Dirección General de Impuestos Internos para que se les exima del tributo. Este es un trámite sencillo que no toma mucho tiempo. No hay control sobre las que no solicitan esta exención y hacen uso de ella. En el caso de que se descubriera que han dejado de cumplir su obligación de pagar el tributo, se les impone una multa de ₡25.00 (veinticinco colones).

- 2) Ley del impuesto sobre el patrimonio. Según esta ley las personas jurídicas nacionales o extranjeras, y los fideicomisos, con o sin domicilio en El Salvador, deben pagar un impuesto anual sobre el patrimonio neto que posean en el territorio nacional al 31 de diciembre de cada año o cuando concluya el ejercicio de la imposición especial autorizado (art. 1 inciso primero), siempre que pase de 300.000 colones (art. 8). Quedan exentas del pago del impuesto, tanto las asociaciones cooperativas como las corporaciones y fundaciones de beneficio público que conforme al art. 6 de la Ley de impuesto sobre la renta, gocen de la exención a ese impuesto, y las demás que por ley o contrato aprobado con el Órgano Legislativo se les conceda expresamente (art. 1 inciso segundo).
- 3) Ley del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA). Las personas jurídicas asociativas (corporaciones, fundaciones, asociaciones con interés

particular), los fideicomisos, las asociaciones cooperativas, están sujetas a esta ley siempre que se manifieste el hecho generador del impuesto, es decir la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales (arts. 4 y 20).

Están excluidas como contribuyentes "...quienes hayan efectuado transferencias de bienes muebles corporales o prestaciones de servicios, gravadas y exentas, en los doce meses anteriores por un monto menor a cien mil colones y cuando el total de su activo sea inferior a veinte mil colones" (art. 28). Las importaciones e internaciones definitivas de bienes donados desde el extranjero destinadas a corporaciones o fundaciones de utilidad pública, previamente calificadas por la Dirección de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda, estarán exentas del pago del impuesto.

**Recuadro 14. El Salvador: Exoneración del IVA**

"Las asociaciones no están exoneradas del impuesto del IVA, tienen que pagarlo pero no como contribuyentes, no son contribuyentes, sino como consumidores finales".

*Elena Martell, CIPHES, El Salvador*

- 4) Ley General Tributaria Municipal. Según esta ley las personas jurídicas en general al igual que las personas naturales, e incluso sociedades de hecho, son sujetos pasivos de la obligación tributaria municipal. Están incluidas en consecuencia, las asociaciones, corporaciones y fundaciones domiciliadas en un determinado municipio del país.

Podría caber la exención tributaria según el art. 49 cuando así se establezca por razones de orden público, económico o social. Según el art. 50, solamente se podrá establecer esta exención por disposición expresa de la ley de creación o modificación de impuestos municipales, en donde se especificarán los requisitos que tienen que llenar los beneficiarios y los tributos que comprendan. Las corporaciones, fundaciones, asociaciones comunales podrían beneficiarse eventualmente de esta posibilidad.

### 3.3 Honduras

Antes del año 1990 la regla general era la exoneración y franquicias tributarias para casi todo tipo de organización social, sobre todo las aduaneras, no solamente por vía de leyes tributarias generales, sino que en muchas ocasiones las organizaciones (iglesias, patronatos, asociaciones, etc. ) obtenían por medio de un diputado amigo, que el Congreso Nacional las exonerara, mediante un acto legislativo, del pago de impuestos y demás cargas, llegándose a la situación extrema en que muchas tenían su propia "ley" de exoneración fiscal.

Se generalizó el problema de que algunas de estas organizaciones, manejaron con criterio personal y de lucro esta situación y se llegó incluso a la venta de dispensas a particulares. El gobierno no pudo afrontar este problema, lo que provocó una seria distorsión del Sistema Tributario. Lo que lógicamente tenía que solucionarse con medidas de control eficientes sobre los infractores, se solucionó mediante la eliminación de las

exoneraciones de manera general.

"Encontramos pues, un Régimen jurídico tributario aplicable a los organismos sin fines de lucro, bastante desordenado, donde se decidió frente a los abusos, eliminar las exenciones y franquicias aduaneras, por otro lado las leyes tributarias que contienen otro tipo de exenciones son bastante obsoletas o contemplan una terminología y una concepción del trabajo de las organizaciones sin fines de lucro que dificulta la aplicación práctica de las mismas. Todo lo anterior agravado por la ausencia de un Código Tributario que introduzca algún orden en la materia y supla las omisiones con carácter general"<sup>21</sup>.

Materia aduanera. El Artículo 1 de la Ley de Ordenamiento Estructural de la Economía (Decreto 18-90 del 12 de Marzo), más conocida como "El Paquetazo", deroga todas las exoneraciones y franquicias aduaneras a la importación de mercancías con dispensas, establecidas en leyes generales y especiales, incluyendo las emitidas a favor del Estado. De manera especial el mencionado artículo 1° del Decreto 18-90, en su Párrafo Segundo, establece que: "Quedan derogadas todas las exoneraciones fiscales, otorgadas a las Organizaciones Privadas Voluntarias de interés Público sin fines de lucro, independientemente de las actividades que realicen, y que en virtud de leyes y decretos especiales el Estado les ha otorgado un tratamiento de favor".

La única excepción la encontramos en el mismo Artículo 1 del Decreto 18-90, que en su párrafo cuarto, prescribe,

<sup>21</sup> FLORES LANZA, *op. cit.*

"...quedarán exoneradas las donaciones debidamente comprobadas para atender las necesidades prioritarias de: salud, alimentación, educación y generación de empleo que se entreguen a sus destinatarios gratuitamente y que sean recibidas por el Estado y las organizaciones privadas voluntarias de interés público sin fines de lucro que estén debidamente registradas en el país." Esta disposición es desarrollada por el Reglamento de Aplicación de dicha Ley, que establece en su Artículo 7: "Las organizaciones privadas voluntarias de interés Público sin fines de lucro, que estén debidamente registradas en el país, que desarrollen asistencia humanitaria en salud y alimentación o desarrollen proyectos de educación y generación de empleo, podrán solicitar exoneración aduanera, siempre y cuando la donación se entregue a título gratuito, en forma de especie, a los destinatarios individuales finales que se pretenda beneficiar."

Impuesto sobre ventas. Se establecía en el Artículo 15, Párrafo final literal c) de la Ley de Impuesto Sobre Ventas (Decreto Ley Número 24 del 1 de Enero de 1964, que estaban exentas las ventas efectuadas a las instituciones nacionales de beneficencia... en tanto se destinen a su distribución gratuita entre la población de escasos recursos económicos. Lo anterior era desarrollado por su Reglamento de Aplicación.

El Decreto 18-90 citado anteriormente, en su artículo 10, reforma el párrafo final del Artículo 15, eliminando la exoneración a favor de las instituciones de beneficencia y además agrega: "Quedan derogadas las disposiciones relativas a este gravamen, contenidas en leyes generales o especiales que exoneren el pago del mismo..."

Impuesto sobre la renta. La Ley de Impuesto Sobre la Renta (Decreto Ley Número 25 del 27 de Diciembre de 1963), prescribe en su Artículo 7: "Están exentos del impuesto que establece esta ley:...b) Las instituciones de beneficencia reconocidas oficialmente por el Gobierno y las agrupaciones organizadas con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos y que no tengan por finalidad el lucro...". El Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, (Acuerdo Número 799 del 19 de Noviembre de 1969), en su Art. 22 señala "por institución de beneficencia debe entenderse la que tiene por objetivo esencial la realización habitual de obras de caridad o de bien público, dirigidas a la colectividad en general sin exclusión ni limitación de determinadas personas... Las agrupaciones organizadas con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos que no persigan objetivos de lucro, deberán solicitar que la Dirección las declare exentas del impuesto...".

De esta manera, todas las organizaciones sin fines de lucro están exentas del pago del Impuesto Sobre la Renta e inclusive de la obligación de presentar declaración jurada de rentas, no siendo necesario en la práctica ni siquiera solicitar que se declare que determinada organización está exenta del pago de dicho impuesto.

Cabe mencionar que sí tienen las organizaciones sin fines de lucro algunas obligaciones que derivan sobre todo de su condición de agente de retención pues la Ley les obliga a retener en la fuente el Impuesto Sobre la Renta a cuenta de sus empleados por los salarios que estos devengan; también por pagos hechos a personas no residentes o no domiciliadas

y una retención porcentual (5%) por pagos hechos a profesionistas independientes, (artículos 4, 5, 50 y 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

Finalmente es importante señalar que tanto las personas naturales como las jurídicas tienen derecho, conforme los artículos 11 literal l) y 13 Número 2 literal e), de deducir de su renta bruta a los efectos de determinar su renta neta gravable: "...las donaciones y legados en beneficio del Estado, del Distrito, de las municipalidades, de las Instituciones educativas de fomento educativo o similares, de beneficencia, deportivas o de fomento deportivo legalmente reconocidas".

Ley del registro tributario nacional. El Decreto Ley Número 102 del 8 de Enero de 1974, Ley del Registro Tributario Nacional, crea el registro único de contribuyentes y la obligación de inscribirse en el mismo a casi todas las persona jurídicas. Esta Ley es reglamentada mediante Acuerdo Número 259 del 26 de Mayo de 1975, el cual prescribe en su Artículo 6: "Están obligadas a inscribirse en el Registro de Personas Jurídicas: ... d) Las instituciones de beneficencia reconocidas oficialmente por el Gobierno y las agrupaciones organizadas con fines científicos, políticos, religiosos, culturales o deportivos, que no tengan por finalidad el lucro, y que tengan empleados bajo su cargo...".

Ley de gravamen sobre herencias, legados y donaciones. Esta Ley, Decreto Número 67 vigente el 15 de Febrero de 1938, pretendió ser derogada por un proyecto en el año de 1964, pero la resistencia social hizo que continúe vigente, en su artículo 6, establece:

"Quedan exceptuados de pagar el impuesto establecido en esta ley: 1. Las asignaciones hechas ... y a los centros de enseñanza o de beneficencia".

Ley de municipalidades. El Artículo 75 de esta Ley (Decreto Legislativo 134-90 del 19 de noviembre de 1990, reformada por Decretos 48-91 del 23 de mayo y 177-91 del 27 de noviembre), establece entre otros, el Impuesto Municipal de Bienes Inmuebles, que es un impuesto sobre la propiedad urbana. El Artículo 76, contempla algunas exenciones en el pago del Impuesto de Bienes Inmuebles, estableciendo en lo conducente: "Están exentos del pago del Impuesto, los inmuebles destinados...así como los templos destinados a cultos religiosos, los centros de educación y de asistencia o previsión social que funcionan con donaciones o aportaciones sin fines de lucro, calificados por la Corporación Municipal".

Con base en esta disposición varias organizaciones sin fines de lucro podrían solicitar la exención del pago de dicho Impuesto de Bienes Inmuebles, lo que sucede es casi ninguna es propietaria de inmuebles, por lo que no les es aplicable este beneficio.

### 3.4 Nicaragua

De previo a entrar a analizar el régimen tributario que afecta a las OSFL es necesario referirse al contexto general del sistema tributario nicaragüense. Los principales problemas que afronta se pueden resumir de la siguiente manera:

- Actualmente este sistema se caracteriza porque dos ámbitos inconexos participan: el gobierno central y las

municipalidades, dándose un paralelismo fiscal que a veces afecta sus propias autonomías.

- El sistema está acentuado de regresividad y desequilibrio entre la imposición directa y los gravámenes indirectos. A 1992 los impuestos directos representaban el 20% del total y los indirectos el 80% de los ingresos tributarios.
- Los contribuyentes se encuentran ante una fragilidad jurídica por la inestabilidad normativa provocada por la ausencia de una política jurídica coherente, que se refleja en los 3215 decretos, acuerdos, comunicados repetitivos y contradictorios que se emitieron en 1992, y en las múltiples reformas a las leyes originales que han provocado conflictos en su interpretación y aplicación efectiva.
- Mientras tanto dos poderes del Estado como lo son el Ejecutivo y el Legislativo en base a los artículos 150 y 115 de la Constitución se arrogan facultades excluyentes para crear, reformar, derogar o regular lo referente a la tributación.

La legislación tributaria común (Decreto 713 del 30 de junio de 1962) señala taxativamente en su artículo 15, que las asociaciones civiles y religiosas sin fines de lucro están exentas del pago de impuestos en las actividades directamente relacionadas con sus fines. Sin embargo, en virtud del decreto 4-93 del 06 de Enero de 1993, la Presidencia de la República eliminó todas las exenciones y exoneraciones. El art. 1 de ese decreto disponía: "Elimínese las exenciones y exoneraciones de derechos arancelarios a la importación, impuestos selectivo de

consumo, impuestos de timbres fiscales e impuesto general al valor, de que gozan el Estado y sus instituciones: Entes Autónomos, Municipalidades, Corporaciones y Empresas, Sociedades Civiles y Mercantiles y Asociaciones Civiles y que les hayan sido otorgadas en virtud de la Legislación Tributaria Común, sus leyes constitutivas o leyes orgánicas o cualquier disposición legal sobre derechos arancelarios a la importación, impuesto selectivo de consumo, impuesto de timbres fiscales e impuesto general al valor de que gozaban el Estado, sus instituciones, entes autónomos, municipalidades, corporaciones y empresas, sociedades civiles o mercantiles y asociaciones civiles y que les hubieren sido otorgadas en virtud de la legislación tributaria común, sus leyes constitutivas o leyes orgánicas o cualquier disposición legal".

Ante esta situación la Federación de ONG de Nicaragua y las Iglesias Evangélicas de ese país, hicieron gestiones ante el gobierno para la derogación del decreto 4-93. La Federación de ONG presentó un recurso de amparo ante la Corte Suprema de Justicia mediante Recurso de Inconstitucionalidad (dicho recurso no ha sido resuelto por la Corte aún). También dirigió cartas públicas a la Presidenta de la República, donde señalan, entre otras cosas que "los ONGs en Nicaragua canalizan 20 millones de dólares en ayuda para proyectos que benefician al pueblo, específicamente a 700 mil personas, significando lo anterior casi el 17% de la población total del país ... los proyectos y programas que impulsan las ONGs brindan una forma alternativa de ingresos para la población más pobre ... entre la Federación y otros organismos como iglesias y organismos internacionales canalizan una cooperación

internacional de alrededor de 100 millones de dólares al año"<sup>22</sup>.

El 17 de mayo de 1993 el gobierno mediante el decreto número 29-93 reformó el decreto 4-93. Este decreto dispone en su art. 1º: "Se eliminan las exenciones y exoneraciones de Derechos Arancelarios a la Importación, Impuesto Selectivo de Consumo, Impuesto de Timbres Fiscales e Impuesto General al Valor, de que gozan los Ministerios de Estado, Entes Autónomos y Gubernamentales, Corporaciones y Empresas Estatales del Poder Ejecutivo". Al no mencionar a las organizaciones sin fines de lucro, se puede interpretar que ellas si tendrán las exoneraciones y exenciones que el anterior decreto había eliminado. Como puede observarse, la redacción del decreto 29-93 es confuso en su redacción y no está claro cuáles son los impuestos de los cuales quedan exoneradas las OSFL.

El Art. 2 de dicho decreto faculta al Ministerio de Finanzas a elaborar normas reglamentarias para la correcta aplicación del decreto y a establecer los mecanismos de control para las demás exenciones y exoneraciones existentes.

Con base en entrevistas a funcionarias del Ministerio de Finanzas se concluye que las OSFL "gozan de exención del Impuesto General al Valor (IGV), Impuesto Selectivo de Consumo (ISC), impuestos aduaneros, y, no se les cobra el anticipo de Impuesto sobre la Renta (IR) que toda persona jurídica debe entregar al

<sup>22</sup> Citado por CONSULTORA MUJERES PARA EL DESARROLLO. Diagnóstico sobre la situación legal y fiscal de las OSFL en Nicaragua. Fundación Arias para la Paz y el Progreso Humano, 1993.

fisco mensualmente y de manera anticipada<sup>23</sup>.

**Recuadro 15. Nicaragua: Necesidad de regular el otorgamiento de exoneraciones**

"Hay una comisión formada por la Federación de ONG de Nicaragua, el Ministerio de Finanzas, el Ministerio de Gobernación, el Ministerio de Cooperación Externa, donde se ha tratado de regular la situación a través de un reglamento interno que normalice y evite que las decisiones del otorgamiento o no de las exoneraciones fiscales dependan del humor del funcionario. Hay una propuesta que tiene más de año y medio y hasta la fecha no se tiene ninguna respuesta. Aun con estas dificultades, y con problemas se sigue teniendo acceso a las exoneraciones, pero depende de los contactos".

*Bladimir Varela, INIES, Nicaragua*

Para obtener estas exoneraciones, las OSFL están en la obligación de matricularse ante el Ministerio de

<sup>23</sup> Impuesto general al valor (IGV). Es un impuesto de aplicación general que grava el consumo de bienes y servicios. Es un impuesto al valor, grava el precio total de la enajenación de bienes, prestación de servicios, uso o goce de bienes e importaciones. Es indirecto porque se traslada su valor al usuario o consumidor, se conoce al momento del consumo porque se especifica en la factura u otro documento. No altera el precio al productor, fabricante o comerciante. Impuesto Selectivo de Consumo (ISC). Es un impuesto al consumo de aplicación selectiva, o sea a la enajenación o importación de ciertos productos de consumo y otros de carácter suntuario como vehículos, perfumería y otros, según la Nomenclatura Arancelaria Uniforme Centroamericana (NAUCA). Son sujetos de este impuesto los fabricantes o productores no artesanales que enajenan mercancías de producción nacional, igual que toda persona que importe o interne mercancías al país. Impuesto de Timbres Fiscales (ITF). Recae sobre aproximadamente cuarenta (40) documentos que se expiden en Nicaragua, tales como cartas de venta, certificados, certificaciones, contratos, declaraciones que surtan efectos en el exterior, garantías, letras de cambio, pagarés, poderes generales y especiales de administración, pólizas y formularios aduaneros de importación, promesas de contratos, pliegos de protocolos de notarios, registros de marcas, testimonios, títulos o concesiones relacionadas con riquezas naturales.

Finanzas (MIFIN) y ante la Alcaldía de Managua, además de gestionar su registro único de contribuyente o número RUC. Si van a hacer importaciones, deberán solicitar la correspondiente licencia de importación. Además deben ser retenedores de impuestos, en caso de compra-venta de bienes inmuebles, en caso de que realicen un servicio profesional, deberán retener sobre el valor del servicio el 2% y el 1% en caso de servicio agropecuario.

### 3.5 Guatemala

Es importante mencionar el artículo 242 de la Constitución Política que, si bien no es precisamente un principio de justicia tributaria, sí establece beneficio importante que el Estado otorgará financieramente a las ONGs para poder operar. Señala el artículo en mención: "Con el fin de financiar programas de desarrollo económico y social que realizan las organizaciones no lucrativas del sector privado reconocidas legalmente en el país, el Estado constituirá un fondo específico de garantía de sus propios recursos, de entidades descentralizadas o autónomas, de aportes privados o de origen internacional. Una ley regulará esta materia"<sup>24</sup>

Las exenciones impositivas legisladas en favor de las OSFL son las siguientes:

Ley del Impuesto al Valor Agregado, IVA. (Decreto 27-92 del Congreso de la

<sup>24</sup> Según afirman representantes de ASINDES, ellos han realizado un análisis del artículo 242 de la Constitución Política, el cual no se ha activado porque el sector de ONG no se ha organizado para presionar por ello. Reunión celebrada el 20 de julio de 1994 con diversos representantes de ONG en Guatemala

República, de 1° de julio de 1992).  
Contiene las siguientes disposiciones relevantes:

Artículo 7. De las exenciones generales. Están exentos del impuesto establecido en esta ley: 1) Las importaciones de bienes muebles efectuadas por (...) a.- Las cooperativas legalmente constituidas, cuando se trate de maquinaria, equipo o insumos para el proceso productivo o uso exclusivo de que se trate la actividad o el servicio de la cooperativa (...). 7) Los aportes y donaciones a asociaciones, fundaciones, instituciones de asistencia o de servicio social y religiosas, no lucrativas, constituidas legalmente y debidamente registradas como tales<sup>25</sup>.

Artículo 8. De las exenciones específicas. No deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en sus prestaciones de servicios,

<sup>25</sup> La organización Génesis Empresarial relató que en 1993 el Ministerio de Finanzas revocó la exoneración a 30 organizaciones, por considerar que sus actividades eran lucrativas. Los criterios para tomar esta decisión fueron tomados a partir de estudios de gabinete, no analizaron el trabajo que realizaban esas organizaciones. Por ejemplo, en el caso específico de Génesis Empresarial, que otorga créditos a microempresarios, consideraron que al no distribuir recursos en calidad de donaciones y al solicitar a los beneficiarios un capital inicial, convertía a la organización en lucrativa. Génesis tuvo que invitar al auditor del IVA, al Ministro de Finanzas y al Ministerio Público para explicarles el tipo de trabajo eminentemente no lucrativo que realiza esta organización. Por su parte otro representante de ONG señaló que se ha interpretado que se beneficia de exoneración del IVA aquella organización que declare ser de "servicio social", entonces al inscribirse las organizaciones deben señalar que son no lucrativas, de asistencia y de servicio social. Esta decisión se basa en una interpretación individual. Finalmente, se señaló que existe un desconocimiento total en el Ministerio de Finanzas acerca de la labor que realizan a quienes se les otorga la exoneración del IVA.  
Reunión celebrada el 20 de julio de 1994 con diversos representantes de ONG en Guatemala

las siguientes personas (...) 7) Las asociaciones, fundaciones, instituciones de asistencia o de servicio social e instituciones religiosas, siempre que estén debidamente autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados e integrantes.

Ley del Impuesto sobre la Renta  
(Decreto 26-92 del Congreso de la República, de 1° de julio de 1992).

Artículo 6. Rentas exentas. inciso c. Las rentas que obtengan las asociaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Dirección, que tengan por objeto la caridad, beneficencia, asistencia o el servicio social, culturales, científicas, políticas, profesionales, sindicales, gremiales, religiosas, colegios profesionales, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes.

Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial de Protocolos.  
(Decreto No. 37-92 del Congreso de la República, de 1° de julio de 1992).

Artículo 10. De las personas exentas.  
Inciso 4. Las asociaciones, fundaciones o instituciones de asistencia pública o de servicio social a la colectividad, culturales, gremiales, científicas, educativas, artísticas o deportivas, sindicatos de trabajadores, asociaciones solidarias e instituciones religiosas siempre que estén autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro, que en ninguna forma distribuyan utilidades o dividendos entre sus asociados o integrantes y que sus fondos no los destinen a fines distintos a los



previstos en sus estatutos o documentos constitutivos. Inciso 5. Todos los actos y contratos realizados por las cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas entre sí y con sus asociados. Sin embargo los actos y contratos que realicen con terceros pagarán el impuesto establecido en esta ley".

**Procedimiento.** En general, el ampararse al beneficio de las exenciones impositivas, implica un Registro que la Persona Jurídica afecta e interesada debe hacer en la Dirección General de Rentas Internas del Ministerio de Finanzas Públicas.

El trámite se inicia llenando con los datos correspondientes, el formulario DRI-14-90 que la Dirección General de Rentas Internas distribuye para el efecto. A este formulario se adjunta la certificación del Registro Civil de la municipalidad en que conste la inscripción de la entidad como persona jurídica. Se adjunta además el acta notarial de nombramiento del representante legal, copia de estatutos y de la aprobación de éstos con indicación de la fecha en que fueron publicados en el Diario Oficial.

La sección receptora envía el expediente al departamento de auditoría impositiva, quien realiza el análisis correspondiente y en su caso retorna el expediente si hubieren previos por resolver. Si está correcto el expediente, este departamento lo califica y prepara la resolución respectiva. Calificado el expediente es enviado a la Dirección General para los efectos de firma de la resolución.

Este es un trámite que no está regulado

#### **Recuadro 16. Guatemala: Problemas de interpretación de los aspectos tributarios**

"El problema nuestro es que no existe una legislación clara en ese sentido, el criterio que existe en las autoridades es que si una organización presta un servicio y cobra algo por el, ya está realizando una actividad de tipo lucrativo y por lo tanto no puede gozar de una exoneración, le dan el calificativo que es lucrativa. Por otra parte la ley señala en lo que se refiere a las exenciones, que las asociaciones están exentas del impuesto, pero dice "asociaciones, fundaciones, e instituciones de servicio social", entonces como no está reglamentado el funcionario dice que pueden estar exentas "las asociaciones de servicio social y beneficio social". Entonces encontraba él que los únicos que se dedican al servicio y a la beneficencia son las casas del niño, los bomberos, etc. pero no una asociación, peor si dice que va a trabajar por los artesanos. Entonces se tuvo que encontrar el truco de que ahora a las asociaciones se les pone que son "no lucrativas de asistencia y de servicio social". Entonces el empleado mira los estatutos de asistencia y servicio social y ve que está exenta del IVA".

*Lázaro García, SERJUS, Guatemala*

interiormente y en consecuencia sufre también cualquier tipo de obstáculos y está sujeta a la discrecionalidad y pasividad de los funcionarios.

### **3.6 Panamá**

Para los efectos de las asociaciones sin fines lucrativos, éstas en principio también tienen la obligación de tributar, pues el Código Fiscal considera como contribuyente a toda persona natural o jurídica sin distinción. Sin embargo, la Dirección General de Ingresos del Ministerio de Hacienda y Tesoro no le exigía a éstas la presentación de Declaraciones Juradas de Renta, pues en virtud de disposición legal están exentas de pagar Impuesto sobre la Renta. Por lo que la lógica sugería como conducta

práctica que ni siquiera declarasen dicho impuesto, a pesar de ser consideradas como contribuyentes.

Sin embargo, dos resoluciones y un decreto establecen que las asociaciones civiles y fundaciones deben presentar declaraciones juradas de renta por razón de aquellos ingresos o rentas que no provengan de donaciones o legados.

Las exoneraciones en materia tributaria de las asociaciones sin fines de lucro son las siguientes:

**Impuesto sobre la Renta.** El artículo 708 del Código Fiscal señala en su literal d lo siguiente: "Las rentas de los asilos, hospicios, orfanatos, iglesias, fundaciones y asociaciones sin fines de lucro reconocidas como tales, siempre que tales rentas se dediquen exclusivamente a la asistencia social, la beneficencia pública, la educación o el deporte..."

El trámite para recibir este beneficio requiere presentar la solicitud al Administrador Regional de Ingresos y adjuntar al memorial una serie de documentos.

**Impuesto de Bienes Inmuebles.** Señala el artículo 764, numeral 4 del Código Fiscal "Los destinados o que se destinen a la beneficencia pública o a la asistencia social, sin ningún fin de lucro". Para conseguir la exoneración en mención se tiene que elevar Memorial a la Dirección General de Ingresos.

**Impuesto sobre Asignaciones Hereditarias y Donaciones.** La causa de este impuesto lo es la cuantía líquida de toda donación, ya sea de carácter revocable o irrevocable y el mismo se causa a partir

del perfeccionamiento de la misma. Estarán sujetos a este impuesto todas las donaciones cuyos bienes se encuentren situados en el territorio de la República de Panamá, aunque los mismos se hayan otorgado en el exterior. El Código señala en el artículo 819 los casos en que quedan exentos del pago del impuesto en mención. Además, en el numeral 2 del artículo 819 se exime del pago de este impuesto a las personas jurídicas constituidas exclusivamente para la beneficencia, educación o asistencia social, de la siguiente forma: "Artículo 819. No son objeto del impuesto de donación y por lo tanto están exentas de su pago: ... 2. Las donaciones para el fomento o creación de instituciones de asistencia social y establecimientos de educación constituidos o que se constituyan conforme a las leyes panameñas; y las que se hagan a instituciones o personas jurídicas constituidas exclusivamente para fines de beneficencia, educación o asistencia social;..."

**Impuesto de Timbre.** El Impuesto de Timbre consiste en el uso que requiere cierta documentación, recibos, etc., de estampillas y/o papel sellado o boletos timbres, tal como lo dispone el Código Fiscal en su artículo 961. Pero el mismo Código señala algunas excepciones a dicho Impuesto exonerando su uso en ciertos casos, entre ellos a las asociaciones sin fines lucrativos.

**Franquicias aduaneras.** La regla general del régimen aduanero es que toda importación de productos, materiales, etc. tienen que ser gravadas con un impuesto de introducción conocido como impuesto de importación. El Organismo Ejecutivo mediante el Decreto de Gabinete No. 86 del 31 de octubre de 1990 con el fin de

incentivar la realización de eventos feriales que tengan fines benéficos y de asistencia social, le conceden a toda persona jurídica, sin importar su carácter o fines, cuando sean patrocinadores o participen en eventos de esta naturaleza y que sean organizados por Asociaciones Civiles sin fines de lucro, el otorgamiento de una serie de franquicias aduaneras, para aquellas mercancías o productos que vayan a ser exhibidos en el evento ferial. El mismo beneficio tienen los catálogos, panfletos, folletos de promoción comercial que vayan a ser distribuidos en dicha feria y la exención de hasta la suma de US\$ 1500.00 dólares en productos que vayan a ser obsequiados en el evento en cuestión.

Enajenación, a título de donación, de bienes inmuebles pertenecientes al Estado. De acuerdo con el artículo 26 del Código Fiscal, el Consejo de Gabinete, previo ciertos trámites legales, puede autorizar la enajenación, a título de donación, de bienes inmuebles del Estado en favor de fundaciones y asociaciones de interés público. En el mismo sentido se expresa el artículo 26 de dicha excerta legal, en lo que se refiere a bienes muebles.

Carácter deducible de las donaciones que se entregan a las Asociaciones sin fines de lucro. El artículo 697, párrafo uno, del Código Fiscal dice: "Serán también deducibles los gastos o erogaciones siguientes: a). Las donaciones a instituciones educativas o de beneficencia del país sin fines lucrativos, siempre y cuando se trate de las instituciones previamente aprobadas para tal fin por el Ministerio de Educación, por el Ministerio de Trabajo y Bienestar Social o por el Ministerio de Salud, según sea el caso; y las donaciones destinadas para el programa de Acción Cívica de la Guardia

Nacional. Cuando la donación sea en especie el monto de la deducción será el costo de adquisición según factura, si se trata de un bien nuevo o el valor según libros, o sea, el costo menos de la depreciación acumulada, si se trata de un bien usado. b). Las cuotas pagadas a entidades, asociaciones o gremios sin fines lucrativos del país..."

En desarrollo del precitado artículo, el Ministerio de Hacienda y Tesoro tiene a disposición del interesado un listado de las asociaciones sin fines de lucro que, en virtud de un resuelto de dicho Ministerio, otorgan al donante el beneficio de deducir de su Declaración de Renta el monto de la donación dada a esta asociación.

#### **IV) Controles**

Hacer referencia a controles de las OSFL en Centroamérica es quizás uno de los temas más delicados. La misma palabra "control" adquiere connotaciones negativas en nuestra región, puesto que en muchos casos ha sido utilizado para reprimir a las organizaciones u obstaculizar sus actividades. Sin embargo, ante el aumento del número de las organizaciones y la importancia cada vez mayor de sus funciones y actividades, el tema de la fiscalización o control cobra cada vez más relevancia.

Existen dos tipos de controles: interno y externo. El interno es el establecido por los propios órganos o miembros del ente y el control externo es practicado por los órganos del Estado facultados para ello.

A continuación un resumen de los aspectos más relevantes referidos a los controles de las OSFL en Centroamérica.

#### 4.1 Costa Rica

Siempre que se habla de control de cualquier entidad es necesario distinguir el llamado control interno, es decir el establecido por los propios órganos o miembros del ente, del control externo, practicado generalmente por órganos del Estado facultados para ello.

##### a) Asociaciones

###### *Control interno*

1. Control sobre cumplimiento de los deberes y requisitos señalados en la ley a los funcionarios de la entidad. El artículo 35 de la Ley de Asociaciones establece que los miembros del órgano directivo de toda asociación están obligados a exigir el cumplimiento de los deberes y requisitos señalados en la presente ley a los funcionarios de la entidad.
2. Control sobre exigencias de la ley y de los estatutos. Corresponde al fiscal velar porque los organismos de la asociación observen estrictamente las exigencias de la ley y de los estatutos.
3. Control sobre la obligación de llevar libros y registros. El artículo 21 de la Ley de Asociaciones dispone que el ejercicio administrativo y fiscal de las asociaciones durará un año y que en la primera quincena de cada ejercicio de la asociación, la asamblea se reunirá ordinariamente para oír los informes del Presidente, del Fiscal y del Tesorero, acerca de las gestiones durante el ejercicio inmediato anterior. Para esos y otros efectos, el artículo 22 exige que además del libro que indica el artículo 17 -Libro de Miembros de la

Asociación-, las asociaciones deberán llevar libro de actas de la Asamblea General y de la Directiva, a cargo del Secretario, y libros de contabilidad a cargo del Tesorero. Estos libros deberán ser autorizados por el Registro de Asociaciones. Inclusive el inciso 2 del artículo 33 de la Ley sanciona con dos a treinta días multa al Secretario o Tesorero de una asociación que no mantengan sus libros sellados o que los lleve con más de seis meses de atraso, o se nieguen a presentarlos a requerimiento de la autoridad competente, agravando la reincidencia.

4. Sobre administración de fondos de mutualidades. El artículo 25 de la L.A. establece que las asociaciones que establezcan el fondo de mutualidad en favor de los asociados deberán formalizar semestralmente la cuenta de los ingresos y gastos y comunicarla a los asociados y deberán cubrir con una póliza de fidelidad la administración de esos fondos.

###### *Control externo*

El artículo 4º Ley de Asociaciones establece que el control administrativo de las asociaciones corresponde al Poder Ejecutivo, quien es el encargado de autorizar la creación de asociaciones nacionales y la incorporación de las extranjeras; de fiscalizar las actividades de las mismas y de disolver las que persigan fines ilícitos o lesionen la moral o el orden público, todo de acuerdo con lo dispuesto por la ley.

Es en el Registro de Asociaciones del Registro Público del Registro Nacional, entidad que a partir del 4 de octubre de 1990, por Decreto Ejecutivo N° 19932-J

tiene a su cargo la autorización, inscripción, fiscalización y control administrativo de las asociaciones, donde se ha centralizado la actividad contralora con el objeto de que ella se realice del modo más efectivo, coordinado y adecuado sobre las Asociaciones, de modo que estas logren su cometido en estricto apego a su naturaleza jurídica.

El Capítulo I del Título IV del Reglamento se refiere íntegramente al control y fiscalización administrativa sobre las asociaciones. El artículo 36 del Reglamento le otorga competencia al Ministerio de Justicia y Gracia, quien la ha delegado en una de sus dependencias - Registro de Asociaciones- para el control administrativo y la fiscalización de las asociaciones en los supuestos de:

- denuncias de asociados o terceros con interés legítimo, la intervención del ente fiscalizador se dará siempre y cuando el petionario demuestre fehacientemente que lo ha requerido infructuosamente de los órganos de la asociación;

- intervención de oficio en las asociaciones declaradas de utilidad pública, podrá intervenir el Ministerio de Justicia oficiosamente cuando se trate de asociaciones declaradas de utilidad pública, que ejecuten programas con el Estado o hayan recibido bienes o fondos del Estado o sus Instituciones, siempre y cuando se ajusten a los fines que de acuerdo a esta ley deben perseguir las asociaciones; pues en éstas existe un interés público directo por parte del Estado de velar por el buen funcionamiento de las mismas;

- cuando por solicitud formal y razonada de un socio activo o cuando por cualquier medio constare irregularidades graves, en este caso el Registro puede

convocar a asamblea general extraordinaria de asociados haciéndolo primero a través del órgano directivo; en caso de que el órgano directivo hiciere caso omiso a la petición no convocándola en el plazo de treinta días, el Registro procederá a convocarla directamente conforme al procedimiento establecido en los estatutos, pudiendo enviar un representante a las sesiones de la asamblea.

Como órgano fiscalizador delimita la materia objeto de su competencia respecto a las hipótesis señaladas en el artículo 36, con la finalidad de no intervenir excesivamente en la vida de las asociaciones.

## **b) Fundaciones**

### *Controles internos*

La Ley de Fundaciones exige, en su artículo 11 que dos de los miembros que completarán la junta administrativa sean designados uno por el Poder Ejecutivo y el otro por la Municipalidad del Cantón en donde tenga su domicilio la fundación. Si la intención de esta incorporación era la de controlar internamente a los administradores designados por el fundador, los resultados prácticos no le podían ser más adversos. En primer lugar porque formalmente también los designados por órganos estatales son administradores y, en este sentido, una vez incorporados, tienen las mismas atribuciones, discrecionalidades y responsabilidades que los nombrados por el fundador. En segundo lugar, porque la práctica instaurada en Costa Rica para la designación de los representantes estatales no garantiza de ninguna manera la independencia de criterio de éstos

respecto de los otros.

Si a esto se le suma el hecho de que dentro de la estructura de la Junta Directiva, no está prevista una atribución formal de funciones y responsabilidades - con excepción del Presidente- se puede fácilmente arribar a la conclusión de que el control interno es nulo.

Comparativamente con las asociaciones, y también con las sociedades, en donde existe un interés por parte de los asociados o socios por controlar la actividad de los administradores, fijándose para ellos funciones específicas -presidente, secretario, etc.- y creando un órgano de fiscalización -el fiscal-, en las fundaciones dichas funciones no existen pues se trata de un órgano de administración absolutamente colegiado de responsabilidad compartida.

### ***Controles externos***

En Costa Rica el control externo de las fundaciones se ha dejado en manos de la Contraloría General de la República.

El artículo 15 de la Ley dispone que la junta administrativa rendirá, el primero de enero de cada año, a la Contraloría General de la República, un informe contable de las actividades de la fundación y que ella fiscalizará el funcionamiento de las fundaciones, por todos los medios que desee y cuando lo juzgue pertinente. Si en el curso de algún estudio apareciere una irregularidad, deberá informarlo a la Procuraduría General de la República, para que plantee la acción que corresponda ante los tribunales de justicia, si hubiere mérito para ello.

Esta atribución de fiscalización por parte de la Contraloría es una rareza que contiene la Ley de Fundaciones, puesto que ése es un ente auxiliar de la Asamblea Legislativa en la vigilancia de la hacienda pública y no ha sido diseñada para fiscalizar entes y fondos privados. Únicamente actúa cuando se solicita su intervención.

### ***4.2 El Salvador***

Según el art. 554 del Código Civil, las corporaciones no pueden disolverse por sí mismas sin la aprobación de la autoridad que legitimó su existencia como personas jurídicas. Sin embargo pueden ser disueltas por disposición de la ley aun contra la voluntad de los asociados "si llegan a comprometer la seguridad o los intereses del Estado, o no corresponden al objeto de su institución". Este se constituye en un poder discrecional del Ministerio del Interior. En la primera eventualidad, deben comunicar esta decisión a la autoridad que legitimó su existencia (el Ministerio del Interior) para que la apruebe.

Los controles que ejerce el Estado una vez constituidas estas personas jurídicas son mínimos. Tienen la obligación de comunicar cada año en los primeros días del mes de enero, la nómina de los asociados, y cinco días después de electa la nueva junta directiva una certificación del acta de elección. En todo caso, tienen la obligación de proporcionar al Ministerio del Interior cualquier dato que solicite respecto a la entidad. Estas disposiciones no siempre son cumplidas y no existe de parte del Ministerio del Interior sanciones al respecto. El control

gubernamental en general, se puede calificar de mínimo.

No ha faltado con todo, algún intento reconocido de parte del Estado de intervenir en la vida de las asociaciones. En 1987 la Sala de lo Constitucional de la Corte Suprema de Justicia conoció de un amparo (No. 13-R-86. Sentencia 1987), en el que el quejoso sostenía que el Ministerio del Interior reconoció como válida la elección de una junta directiva de la Asociación Indígena Salvadoreña celebrada en una fecha y desconocía la elección de una nueva junta directiva electa el año siguiente en asamblea extraordinaria. La jurisprudencia de la Sala señaló, entre otras cosas: "... resulta que son dos atribuciones principales que tiene el Ministerio aludido con respecto a las Asociaciones, la de otorgarles la personería jurídica y la de disolverlas; pero no se encuentra regulado en la Ley que tal Organo del Estado tenga competencia para dirigir o decidir la mecánica del funcionamiento de las Asociaciones por él reconocidas y mucho menos para dirimir sus conflictos, ya que tal situación se encuentra regulada en los mismos estatutos, que son las normas que los rigen. Es claro que en este caso el señor Ministro del Interior ha obrado fuera de los límites que le la ley le confiere...".

Lo más preocupante con todo no es el control después de constituida la persona jurídica sino más bien el control "invisibilizado" previo a su constitución. Es decir, a las dificultades que muchas organizaciones no gubernamentales han experimentado para obtener su personería jurídica. Ha existido muchas quejas en el sentido de que algunas organizaciones "no pasan" el visto bueno del Ministerio y

en consecuencia "sus papeles" languidecen en los cajones de solicitudes.

Los órganos de gobierno y fiscalización previstos en los estatutos son los que ejercen el verdadero control de los objetivos y de los fondos de las asociaciones, corporaciones o fundaciones. La ausencia de normativa específica al respecto podría dar lugar a abusos en el manejo de los fondos en ausencia de un verdadero control de parte de los miembros. A veces los estatutos de algunas de estas figuras asociativas, prevén una "junta de vigilancia" para garantizar el cumplimiento de los fines de la organización, pero esto es optativo.

#### **Recuadro 17. El Salvador: Comentarios sobre controles**

"El control no sólo lo ejerce el Ministerio del Interior, sino que en el caso de las asociaciones municipales lo ejerce el Consejo Municipal, en el caso de las Asociaciones de Padres de Familia lo ejerce el Ministerio de Educación. En cuanto al control interno aunque se dice que no es ninguno, no es tan cierto, lo ejercen internamente a través del régimen que las rige los estatutos que se aprueban, tanto a nivel de asociaciones como de fundaciones. Pero sí vale señalar que a pesar de la dificultad para inscribir asociaciones y fundaciones el Estado como que después se desentiende, es más si no llevan la nómina de los nuevos asociados o directivos, el Ministerio del Interior parece que no se molesta sobre eso ni hace ningún requerimiento".

*Víctor Hugo Mata, El Salvador*

#### **4.3 Honduras**

Las Organizaciones Sin Fines de Lucro, tengan o no personalidad jurídica, no están sometidas a controles rígidos por parte del Estado, ni existe, ninguna forma de participación del Gobierno en la administración o toma de decisiones en

las mismas, lo cual se puede atribuir a la no existencia de leyes específicas que las regulen.

El Presidente de la República, mediante Decreto Número 18-90 del 15 de Abril de 1992, creó la Comisión de Enlace entre el Gobierno y Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo (GOH-ONG), definiéndola como: "ente facilitador de la activación, orientación y promoción de la cooperación técnica y financiera de las organizaciones no gubernamentales hacia programas que propendan al desarrollo integral de la comunidad hondureña". Esta Comisión en coordinación con la Federación de Organizaciones Privadas de Desarrollo de Honduras (FOPRIDEH) formuló un anteproyecto de ley de organizaciones gubernamentales que contiene algunas medidas para establecer controles.

"Evidentemente el anteproyecto persigue la finalidad de ejercer un control por parte del Estado en las ONG's, las cuales para poder realizar su actividad tendrían que firmar un convenio con la Comisión de Enlace y el órgano de la Administración Pública del área de trabajo que corresponda, pudiendo en caso de incumplimiento anular la inscripción de la organización".<sup>26</sup>

Registros obligatorios para las organizaciones sin fines de lucro: Las OSFL están sometidas a algunos registros. En primer lugar una vez que le ha sido otorgado el reconocimiento de su personalidad jurídica, la organización debe inscribirse en un Registro de Asociaciones, Fundaciones, Patronatos, Federaciones y Confederaciones Civiles de interés público sin fines de lucro que

<sup>26</sup> FLORES LANZA, *op. cit.*

no estén regidos por la Legislación Mercantil o Laboral, manejado por la Secretaría de Gobernación y Justicia, de conformidad al Acuerdo Presidencial 889-87 del 18 de Noviembre.

En la práctica, la Secretaría de Gobernación y Justicia no tiene capacidad para dar seguimiento a esta obligación ni existen sanciones o medidas coercitivas para su cumplimiento, ya que dicho Registro se utiliza casi exclusivamente para inscribir juntas directivas de las organizaciones, sobre todo cuando hay problemas de representatividad o de control al interior de las mismas.

Además, aquellas organizaciones que reciban alguna exoneración y franquicia aduanera, para atender necesidades prioritarias que se canalicen mediante organizaciones privadas voluntarias de interés público, deben inscribirse en un Registro Especial que lleva la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La Ley de la Contraloría General de la República, faculta a este órgano del Estado para que fiscalice los proyectos que se financian con fondos públicos, fuera de estos casos. el Estado no está facultado para controlar los fondos de las organizaciones sin fines de lucro, quedando esto sujeto a su regulación interna y en algunas ocasiones a la fiscalización de las agencias financieras que les apoyan proyectos.

#### 4.4 Nicaragua

Según la Ley General sobre Personas Jurídicas Sin Fines de Lucro le corresponde al Departamento de Registro y Control de Asociaciones del Ministerio de Gobernación llevar un registro de



personas jurídicas sin fines de lucro. La misma ley afirma en el art. 17 que este ente "se limitará a registrar las personalidades jurídicas a que se refiere esta ley".

Como medidas de control interno que se impone a las personas jurídicas sin fines de lucro, se encuentran las siguientes en el art. 13 incisos d, e, f, y g de la Ley citada:

- Las asociaciones, fundaciones, federaciones y confederaciones deben llevar el libro de actas, de asociados, de contabilidad. Estos libros serán sellados y rubricados por el responsable del Departamento de Registro y Control de Asociaciones del Ministerio de Gobernación.
- Cumplir con los requisitos legales establecidos para las donaciones provenientes del exterior e informar a la Dirección de Asociaciones del Ministerio de Gobernación y del Ministerio de Cooperación Externa sobre las donaciones que reciban.
- Remitir al Ministerio de Gobernación los balances contables al finalizar el año fiscal.
- Cumplir con todas las disposiciones de esta ley, sus reglamentos y estatutos.

Las sanciones que proceden por el incumplimiento de estas obligaciones están establecidas en el art. 22 y consisten en multas (de mil córdobas a cinco mil córdobas) y en la intervención por el plazo estrictamente necesario para solucionar las irregularidades. Ambas sanciones administrativas serán aplicadas por el Departamento de Registro y Control de Asociaciones del Ministerio de Gobernación.

Por otro lado, según el art. 24 la Asamblea Nacional podrá cancelar la personalidad jurídica de las asociaciones, fundaciones, federaciones y confederaciones, previa consulta con el Ministerio de Gobernación en los siguientes casos:

- a) Cuando fuere utilizada para la comisión de actos ilícitos.
- b) Cuando fuere utilizada para violentar el orden público.
- c) Por la disminución de los miembros de la asociación a menos del mínimo fijado por esta ley.
- d) Por realizar actividades que no correspondan a los fines para que fueron constituidas.
- e) Por obstaculizar el control y vigilancia del Departamento de Registro y Control de Asociaciones.
- f) Cuando sea acordado por su órgano máximo de acuerdo con sus estatutos.

De enero a junio de 1993 se han aplicado multas a trece asociaciones por retraso en presentación de sus estatutos; estas multas van desde C\$500 como mínimo hasta C\$2.000. La multa más alta de C\$5.000 no se impone por la situación económica del país.

También son ejercidos controles por parte del Ministerio de Finanzas, donde las organizaciones deben matricularse y obtener el número de registro único (RUC).

Ante el Ministerio de Cooperación Externa las ONG deben reportar las importaciones que van a realizar de donaciones en especie. Estas donaciones están exoneradas de pago de impuestos, así como aquellas que efectúen o reciban.

**Recuadro 18. Nicaragua: El control por parte del Ministerio de Cooperación Externa**

"Existe un control por parte del Ministerio de Cooperación Externa, que no aparece en el diagnóstico, el reglamento es muy fuerte. Según éste cualquier organismo no gubernamental previo a la recepción de las donaciones tiene que informar y solicitar la autorización al Ministerio de Cooperación Externa para poder recibir la donación. Inclusive si el Ministerio de Cooperación Externa considera que la donación no es compatible con el Plan Nacional puede no aprobarla. En la realidad la aplicación de este reglamento ha sido más bien con ánimo de registrar donaciones y no se ha aplicado en toda su dimensión. Contradice la obligación que establece la Ley General de remitir informes al Ministerio de Cooperación Externa de las donaciones que se reciben".

*Yamil Zúñiga, FACS, Nicaragua*

Este control persigue conocer las donaciones que van a ser recibidas por las ONGs nacionales para efectos de determinar su derecho a la exoneración en el Ministerio de Finanzas.

En cuanto a controles internos, se debe señalar el art. 21 de la Ley que establece: "Toda Asociación, Federación o Fundación elegirá sus máximas autoridades de conformidad con la escritura pública y con sus estatutos". Esto no se refiere exclusivamente a la elección de las autoridades sino a todo el desarrollo interno de estas personas el cual se regirá por el contenido de los objetivos planteados en la escritura constitutiva y en los estatutos o normas internas de funcionamiento. Los estatutos son claves para garantizar la transparencia interna, sin embargo en virtud de la experiencia, tanto la escritura constitutiva como los estatutos mismos en la mayoría de los casos se elaboran rutinariamente, dejando al notario la iniciativa al respecto.

**Recuadro 19. Nicaragua: Control a las microempresas**

"La Ley de Préstamos entre Particulares, pretende que los organismos que atienden la intermediación de préstamos en la microempresa sean consideradas dentro de ese régimen de prestamistas, es decir, ser considerados como los mismos intermediadores usureros. Entonces esta ley quiere aplicar un marco jurídico a las instituciones que manejan el 80% de los fondos crediticios que llegan a la microempresa en Nicaragua. Además, hay otra situación, el B.I.D. acaba de firmar con el gobierno de Nicaragua un préstamo global por 22 millones de dólares para la microempresa. Sin embargo, en la reglamentación de este préstamo deja claro que los mecanismos sin fines de lucro, fundaciones o centros que intermedien créditos no pueden recurrir a estos fondos si no es a través de la banca comercial. Esto incrementa los costos. La razón principal es que no somos sujetos de revisión por parte de la Superintendencia de Bancos, entonces los organismos sin fines de lucro hemos quedado en una especie de limbo, se nos considera usureros porque esta ley nos clasifica como tales, pero por otro lado se nos priva de intermediar directamente con los bancos de segundo piso, que son los que intermedian los recursos del B.I.D. en Nicaragua. Es preferible que no nos controle la Superintendencia de Bancos, porque nos impondrían controles adicionales, como los que tienen los bancos: pasar balances, mantener un encaje legal, etc."

*Pedro Blandón, FUDEMI, Nicaragua*

#### 4.5 Guatemala

No es posible afirmar que legalmente existe "control" alguno sobre las OSFL. Es más, salvo la inscripción en los Registros que corresponde (Ministerio de Trabajo, Registro de Ciudadanos, Registro General de Cooperativas, Registro Tributario o Registro Civil) no existe ninguna política formal especial sobre el tema. Hay más bien una actitud burocrática totalmente indiferente y desordenada sobre la materia.

Ahora bien, sí es posible presumir, con gran margen de certeza, que existe un seguimiento de aquellas ASFL que el

Estado a través de sus órganos de seguridad considera necesario controlar en función de la "seguridad o estabilidad" nacional.

Acerca de las garantías internas sobre la transparencia y confiabilidad de las ASFL en cuanto a sus objetivos y recursos, diremos que es muy difícil penetrar en las intimidades de sus controles financieros y considerar con realidad el logro de sus objetivos y metas.

Sólo es posible guiarse por los elementos formales y públicos que señalan sus estatutos sobre objetivos, y formas de control financiero como por ejemplo auditorías internas y otros mecanismos propios de esta materia.

De acuerdo con consultas muy generales y no oficiales con funcionarios y empleados de algunas fundaciones y ASFL, se concluye que puede considerarse como constante, la presencia de un contador general interno en las entidades, contratado la mayoría de las veces, con fondos donados, cuando así se los requieren, auditoría externa para los controles financieros y contables necesarios. Sólo en algunas ONGs muy grandes nombran auditor interno de planta.

#### 4.6 Panamá

El ámbito de fiscalización por parte del Estado a las asociaciones civiles sin fines de lucro se limita al simple reconocimiento. El desenvolvimiento de la misma se rige en adelante por los Estatutos aprobados por el Ejecutivo.

En ese orden de ideas, no existe una institución gubernamental en particular que tenga como objetivo fundamental el fiscalizar las OSFL o al menos, llevar un registro actualizado de las inscritas, de aquellas que dentro de éstas se encuentran vigentes y su ulterior desarrollo.

Por otro lado, está el control fiscal, si es que se le puede considerar como tal, que consiste en la obligación que tienen de presentar un Informe de Declaración de Renta, que solicita la Dirección General de Ingresos con el fin exclusivo de auxiliarse, por no contar con suficiente información para la debida fiscalización de los contribuyentes.

Las corporaciones y fundaciones sin fines de lucro, creadas o reconocidas por Ley Especial son fiscalizadas por el órgano estatal en virtud de la propia Ley que las crea. Generalmente se ejercen controles sobre el patrimonio, mediante audits de la Contraloría General de la República y pasan a formar parte del organigrama del gobierno central, de un gobierno municipal o de entidades autónomas, con todas las consecuencias legales y estructura de subordinación jerárquica que ello acarrea.

**V) Resumen de conclusiones y sugerencias**

<b>País</b>	<b>Conclusión</b>	<b>Sugerencia</b>
<b>Costa Rica</b>	- Dentro de la categoría de asociaciones sin fines de lucro sólo pueden incluirse a las asociaciones propiamente dichas y a las fundaciones.	- Es necesario desarrollar actividades de información y divulgación no sólo a nivel popular sino también en círculos administrativos y académicos
	- Existe una carencia casi absoluta de material doctrinario por el poco interés que se ha dado a estos tipos de personas jurídicas.	- Se impone una rigurosa revisión del problema de las organizaciones sin fines de lucro con el objeto de adecuar su tratamiento legislativo a las necesidades y urgencias actuales.
	- La legislación y reglamentación sobre la materia presenta graves deficiencias sobre todo en materia de fundaciones.	- Los aspectos más sobresalientes que deben ser revisados corresponden a las normas referentes a organización, dirección, administración y representación y a los sistemas de control.
<b>PANAMA</b>	- El ordenamiento jurídico carece de definiciones. Confusión terminológica.	- Promulgar leyes específicas que regulen integralmente al sector, incluyendo lo relativo a materia tributaria.
	- No existe una institución gubernamental que fiscalice a las OSFL o lleve un registro actualizado.	
	- Existe cierta reticencia en las OSFL a aceptar leyes que las regulen porque temen injerencia excesiva o negativa por parte del Estado.	

GUATEMALA	- El factor político-ideológico es el que con mayor intensidad afecta la vida de las OSFL.	- El problema primario no es la ausencia de legislación sino: la falta de sistematización y codificación y la ausencia de reglamentos para regular los procedimientos.
	- En los procedimientos para otorgar la personería jurídica se dan las mayores arbitrariedades. No existe reglamentación sobre procedimientos	- Los reglamentos deben contener sanciones severas para los infractores.
	- Desconocimiento de la legislación.	
NICARAGUA	- Revisar si es conveniente que el MINGO ejerza controles económicos.	- Reglamentación de la Ley sobre Personas Jurídicas sin Fines de Lucro.
	- Se otorgan facultades de intervención al MINGO que son muy delicadas.	- Esta reglamentación debe coincidir una política tributaria coherente.
	- Pueden cometerse abusos al interpretar la causal para cancelar personalidad jurídica "cuando fueren utilizadas para violentar el orden público".	
	- Incoherencias en el sistema tributario.	
	- Confusión en la redacción del Decreto 29-93 que puede provocar interpretaciones discrecionales.	
	- No hay vinculación y coordinación entre el MINGO, el Ministerio de Finanzas y el Minist. de Cooperación Externa.	
	- Ante la negativa de la Asamblea Nacional de otorgar o no una personería jurídica no cabe ningún recurso.	

<b>HONDURAS</b>	- Falta un marco jurídico que regule a las OSFL. No existen leyes especiales.	- Es necesario emitir una ley que sirva de marco general para el trabajo de las OSFL
	- El régimen jurídico tributario es desordenado y obsoleto. Su terminología y concepción del trabajo de las OSFL dificulta la aplicación de leyes.	- Cuando las ONG que otorgan préstamos cobran intereses, no hay nada que regule el tipo de interés que pueden cobrar.
	- Las ONG ven con desconfianza la intervención del Estado.	- Deben regularse las actividades comerciales que realizan las ONG.
<b>EL SALVADOR</b>	- La falta de una legislación da lugar a muchas arbitrariedades.	- Es urgente contar con una ley moderna que regule integralmente al sector.
	- El trámite para obtener personería no es ágil.	- Debe legislarse sobre las asociaciones económicas previstas en la Constitución.
	- Debe proveerse asesoría jurídica a quienes conforman los diferentes tipos de asociaciones.	