



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.

**ESTUDIO SOBRE EL MARCO JURÍDICO APLICABLE EN EL
PARAGUAY A LAS ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO
DE LA SOCIEDAD CIVIL**

**COPYRIGHT © 2009 INTERNATIONAL CENTER FOR NOT-FOR-PROFIT LAW – ICNL
ALL RIGHTS RESERVED**

Este estudio fue facilitado por el apoyo generoso del pueblo norteamericano a través de la *Agencia de los Estados Unidos para el Desarrollo Internacional (United States Agency for International Development - USAID)*. El contenido es responsabilidad del autor y no refleja necesariamente las opiniones de la USAID o el Gobierno de los Estados Unidos. El autor desarrolló su trabajo en el marco de una beca de investigación en el *Centro Internacional para la Ley Sin Fines de Lucro (International Center for Not-for-Profit Law – ICNL)* dentro del *Legal Enabling Environment Program – LEEP*.

ESTUDIO SOBRE EL MARCO JURÍDICO APLICABLE EN EL PARAGUAY A LAS ORGANIZACIONES SIN FINES DE LUCRO DE LA SOCIEDAD CIVIL

POR EZEQUIEL F. SANTAGADA*
(Instituto de Derecho y Economía Ambiental – IDEA)



USAID
DEL PUEBLO DE LOS ESTADOS
UNIDOS DE AMÉRICA



* El autor agradece especialmente la revisión de versiones preliminares de este estudio y los generosos aportes que realizaron Jocelyn Nieva (Asesora Jurídica del ICNL) y Sheila Abed (Presidenta de IDEA y Presidenta de la Comisión de Derecho Ambiental de la Unión Mundial para la Naturaleza – UICN).

Índice

I. Introducción.....	5
II. Marco constitucional.....	7
III. Marco legal	11
III.1. Tipos de organizaciones, creación, modificación, cierre y disolución.....	11
III.1.a. Organizaciones sin personalidad jurídica	11
III.1.b. Organizaciones con personalidad jurídica	14
III.1.c. Creación de organizaciones con personalidad jurídica.....	17
III.1.d. Modificación de los estatutos	22
III.1.e. Cierre y liquidación.....	24
III.2 Estructura de gobierno de las organizaciones sin fines de lucro de la sociedad civil	26
III.3 Normas tributarias aplicables a las organizaciones sin fines de lucro	31
III.4 Otras normas aplicables a las organizaciones sin fines de lucro ...	39
III.5 Fondos públicos otorgados a las organizaciones sin fines de lucro	40
IV. Breve análisis global sobre el marco jurídico aplicable a las organizaciones sin fines de lucro de la sociedad civil	43
V. Rendición de cuentas, transparencia y autorregulación.....	45
VI. Recomendaciones	51
VII. Bibliografía	53
VIII. Lista de casos	55

I. Introducción

El presente estudio intentará describir y analizar en forma crítica el marco jurídico aplicable a las organizaciones sin fines de lucro de la sociedad civil en el Paraguay –en adelante OSC-, adoptando como premisa que sin personas que tengan la más amplia libertad de asociarse y de expresar su personalidad y, consecuentemente, sin OSC que tengan la libertad de buscar la realización de sus múltiples fines lícitos, no es posible hablar de una verdadera y buena democracia; una democracia en la que exista un compromiso más o menos serio por parte del Estado –siempre perfectible- de respeto a los derechos humanos.

Es que como sostiene Peter Drucker, el *producto* de las OSC es “(...) *un ser humano cambiado*. Estas organizaciones son agentes del cambio humano. Su producto es un paciente curado, un niño que aprende, un muchacho o una muchacha transformado en un adulto que se respeta a sí mismo, una vida humana enteramente cambiada (...)”¹. Y ello, por más que se trate de organizaciones de beneficio mutuo o de beneficio público². Tanto unas como otras, directa o indirectamente, procuran la existencia de condiciones que permitan a las personas vivir más dignamente, con una mejor calidad de vida, expresando su personalidad, sus ideas y sus creencias y buscando la satisfacción de sus intereses y necesidades.

En Paraguay, el rol formal del Estado como garante de los derechos humanos ya aparece en el artículo 1 de la Constitución de 1992, en el que se declara que:

“(...) La República del Paraguay, adopta para su gobierno la democracia representativa, participativa y pluralista, fundada en el reconocimiento de la dignidad humana (...)”.

Esta disposición ya ha sido objeto de interpretación por parte de la Corte Suprema de Justicia que, en 1996, sostuvo: “(...) toda la normativa de la Constitución parte de un supuesto fundamental: la dignidad de la persona humana. (...) El Estado se constituye con el propósito, con la finalidad, de tornar vigentes y operantes los derechos humanos”³.

¹ Drucker, Peter. *Dirección de Instituciones sin Fines de Lucro*. Página XIV, Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 2001.

² International Center for Not-for-Profit Law. *Guidelines for Laws Affecting Civic Organizations (Guía par las leyes que afectan a las organizaciones cívicas)*, traducción de Susana Valiente. Página 11, Open Society Institute – OSI, 2004.

³ Corte Suprema de Justicia de la República del Paraguay. Acuerdo y Sentencia número 180 del 28 de mayo de 1996.

Esta nueva concepción jurídica acerca del Estado contrasta con la situación vivida (sufrida) durante 35 años continuados de régimen dictatorial en la que el “(...) Estado (había sido) un dispensador de derechos, razón por la cual se debía pedir permiso para ejercerlos”⁴.

La sociedad paraguaya está transitando los primeros veinte años de democracia continuada en toda su historia. Desde la independencia del país en 1811 se sucedieron supremos, dictadores y aventureros, que hicieron que el concepto de “gobierno” se asocie al caudillo. No existe memoria histórica de lo que implica vivir en democracia.

Y en una región de escasa cultura democrática y de recurrente aparición de líderes con ansias de refundaciones, muchas veces resulta difícil percatarse de los elementos esenciales de una buena democracia.

Dworkin menciona “(...) un número de supuestos pre-interpretativos acerca de lo que sería en la práctica una buena democracia: que el **voto** esté **ampliamente difundido** bajo la fórmula una persona – un voto, que el **valor** de las **libertades de expresión, asociación, manifestación, religión y conciencia** sea **reconocido y protegido**, que ningún grupo de ciudadanos se vea excluido de **participar en la economía** de su comunidad, y así sucesivamente (...)”⁵.

El rol de la libertad de asociación y su importancia fundamental para el respeto de los derechos humanos en una sociedad democrática ha sido recientemente expuesto por la Corte Interamericana de Derechos Humanos (en adelante, Corte IDH) al interpretar la Convención Americana sobre Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica⁶ en un caso en el que se analizó el asesinato de una activista ambientalista en Honduras. La Corte IDH sostuvo: “(...) el **artículo 16** de la Convención Americana comprende también el **derecho de toda persona a formar y participar libremente en organizaciones, asociaciones o grupos no gubernamentales** orientados a la vigilancia, denuncia y promoción de los derechos humanos. Dada la **importancia** del papel que cumplen los **defensores de derechos humanos en las sociedades democráticas**, el **libre y pleno ejercicio de este derecho impone a los Estados el deber de crear condiciones legales y fácticas en las cuales puedan desarrollar libremente su función**”⁷.

⁴ Ídem, nota 3.

⁵ Dworkin, Ronald. *Liberalismo, Constitución y Democracia*, página 63, Ed. La Isla de la Luna, Buenos Aires, 2003.

⁶ Ratificado por el Paraguay a través de la Ley 1/89.

⁷ Corte Interamericana de Derechos Humanos: Caso *Kawas Fernández vs. Honduras*, sentencia del 3 de abril de 2009, *Fondo, Reparaciones y Costas*, Serie C, Número 196, párrafo 146.

A lo largo de este estudio analizaremos, precisamente, las condiciones legales y, hasta cierto punto, fácticas en las que se desarrolla el derecho de libertad de asociación y los demás derechos constitucionales relacionados con aquél. Para ello, describiremos y analizaremos críticamente el marco constitucional y las normas legales relacionadas con las organizaciones sin fines de lucro de la sociedad, particularmente de las de beneficio público. Esta descripción y análisis crítico abarcará las normas sobre creación, modificación y cierre y disolución; las normas sobre la estructura de gobierno de estas organizaciones, las normas tributarias que se les aplican y un análisis de los vacíos normativos que existen y hasta qué punto los mismos podrían ser objeto de un sistema de autorregulación o bien, objeto de una regulación legislativa.

II. Marco constitucional

En el artículo 42 de la Constitución se establece en forma expresa la libertad de asociación, en los siguientes términos:

“Artículo 42. De la libertad de asociación. Toda persona es libre de asociarse o agremiarse con fines lícitos, así como nadie está obligado a pertenecer a determinada asociación. La forma de colegiación profesional será reglamentada por la ley. Están prohibidas las asociaciones secretas y las de carácter paramilitar”.

Este artículo recoge la interpretación que en 1985 la Corte IDH hizo del derecho a la libertad de asociación previsto en el artículo 16 de la Convención Americana de Derechos Humanos o Pacto de San José de Costa Rica, en el sentido de que nadie puede ser obligado a integrar una asociación “(...) si los fines propuestos de tal asociación son de aquéllos que podrían cumplirse por asociaciones creadas por los individuos al amparo de su libertad (...)”⁸.

Del mismo modo, el artículo 42 distingue la situación de la colegiación profesional, en la “(...) que la norma imperativa de derecho público que obliga a los individuos a asociarse en colegios por profesiones es válida y no puede considerarse *per se* violatoria de la libertad de asociación, cuando tales colegios cumplen fines estrictamente públicos, trascendentes al interés privado, es decir, cuando reciben del Estado una delegación que éste podría cumplir directamente pero que delega porque considera que esa es la forma más idónea para cumplir el

⁸ Corte Interamericana de Derechos Humanos: Caso *La Colegiación Obligatoria de Periodistas*. Opinión Consultiva OC-5/85 del 13 de noviembre de 1985. Serie A, Número 5. Opinión separada del Juez Rafael Nieto Navia, párrafo 8.

fin propuesto. Tales colegios no pueden considerarse que sean de aquéllas asociaciones a las que se refiere el artículo 16 de la Convención (...)”⁹.

Estrechamente vinculados al artículo 42 están los artículos 24, 25, 26, 32, 38, 40. Asimismo, en relación a los pueblos indígenas, cabe mencionar el artículo 63. A continuación, los transcribimos:

“Artículo 24. De la libertad religiosa y la ideológica. Quedan reconocidas la **libertad religiosa, la de culto y la ideológica**, sin más limitaciones que las establecidas en esta Constitución y en la ley. Ninguna confesión tendrá carácter oficial.

Las relaciones del Estado con la iglesia católica se basan en la independencia, cooperación y autonomía.

Se garantizan la independencia y la autonomía de las iglesias y confesiones religiosas, sin más limitaciones que las impuestas en esta Constitución y las leyes.

Nadie puede ser molestado, indagado u obligado a declarar por causa de sus creencias o de su ideología”.

“Artículo 25. De la expresión de la personalidad. Toda persona tiene el **derecho a la libre expresión de su personalidad**, a la creatividad y a la formación de su propia identidad e imagen.

Se garantiza el pluralismo ideológico”.

“Artículo 26. De la libertad de expresión y de prensa. Se garantizan la libre expresión y la libertad de prensa, así como la difusión del pensamiento y de la opinión, sin censura alguna, sin más limitaciones que las dispuestas en esta Constitución; en consecuencia, **no se dictará ninguna ley que las imposibilite o las restrinja**. No habrá delitos de prensa, sino delitos comunes cometidos por medio de la prensa.

Toda persona tiene derecho a generar, procesar o difundir información, como igualmente a la utilización de cualquier instrumento lícito y apto para tales fines”.

“Artículo 32. De la libertad de reunión y de manifestación. Las personas tienen derecho a reunirse y a manifestarse pacíficamente, sin armas y con fines lícitos, sin necesidad de permiso, así como el derecho a no ser obligadas a participar de tales actos. La ley sólo podrá reglamentar su ejercicio en lugares de tránsito público, en horarios determinados, preservando derechos de terceros y el orden público establecido en la ley”.

⁹ Ver *supra* nota 8, párrafo 7.

“Artículo 38. Del derecho a la defensa de los intereses difusos. Toda persona tiene derecho, individual o colectivamente, a reclamar a las autoridades públicas medidas¹⁰ para la defensa del ambiente, de la integridad del hábitat, de la salubridad pública, del acervo cultural nacional, de los intereses del consumidor y de otros que, por su naturaleza jurídica, pertenezcan a la comunidad y hagan relación con la calidad de vida y con el patrimonio colectivo”.

“Artículo 40. Del derecho a peticionar a las autoridades. Toda persona, individual o colectivamente y sin requisitos especiales, tiene derecho a peticionar a las autoridades, por escrito, quienes deberán responder dentro del plazo y según las modalidades que la ley determine. Se reputará denegada toda petición que no obtuviese respuesta en dicho plazo”.

“Artículo 63. De la identidad étnica. Queda reconocido y garantizado el derecho de los pueblos indígenas a preservar y a desarrollar su identidad étnica en el respectivo hábitat. Tienen derecho, asimismo, a aplicar libremente sus sistemas de organización política, social, económica, cultural y religiosa, al igual que la voluntaria sujeción a sus normas consuetudinarias para la regulación de la convivencia interior siempre que ellas no atenten contra los derechos fundamentales establecidos en esta Constitución. En los conflictos jurisdiccionales se tendrá en cuenta el derecho consuetudinario indígena”.

Asimismo, la Constitución establece las siguientes garantías:

“Artículo 45. De los derechos y garantías no enunciados. La enunciación de los derechos y garantías contenidos en esta Constitución no debe entenderse como negación de otros que, siendo inherentes a la personalidad humana, no figuren expresamente en ella. La falta de ley reglamentaria no podrá ser invocada para negar ni para menoscabar algún derecho o garantía”.

¹⁰ La doctrina (Sosa Elizeche, Enrique A.. *El Amparo Judicial*; página 161, Editorial La Ley, Asunción, 2004) y la jurisprudencia (Acuerdo y Sentencia N° 86, Tribunal de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Asunción, Sala 3, 14/08/2002, Crossa. F. c./ Municipalidad de Asunción y MSPyBS) paraguayas entienden a esta disposición como la consagración explícita de la acción popular o *actio popularis*, esto es, una acción que puede ser planteada por cualquier persona sin necesidad de invocar un interés personal, directo y legítimo; por el contrario, “el hecho mismo es el que produce la alteración sin que pueda encontrarse en una persona determinada la afectación ni le corresponda exclusivamente a un conjunto singular o concreto” (Cfr. Gozáni, Osvaldo. *Tutela de los derechos de incidencia colectiva. Conflictos de interpretación en las cuestiones de legitimación procesal*; en Revista La Ley, Tomo 2005-B, página 1393, Buenos Aires, Argentina)

“Artículo 134. Del amparo. Toda persona que por un acto u omisión, manifiestamente ilegítimo, de una autoridad o de un particular, se considere lesionada gravemente, o en peligro inminente de serlo en derechos o garantías consagradas en esta Constitución o en la ley, y que debido a la urgencia del caso no pudiera remediarse por la vía ordinaria, **puede promover amparo ante el magistrado competente. El procedimiento será breve, sumario, gratuito, y de acción popular para los casos previstos en la ley.**

El magistrado tendrá facultad para salvaguardar el derecho o garantía, o para restablecer inmediatamente la situación jurídica infringida.

Si se tratara de una cuestión electoral, o relativa a organizaciones políticas, será competente la justicia electoral.

El Amparo no podrá promoverse en la tramitación de causas judiciales, ni contra actos de órganos judiciales, ni en el proceso de formación, sanción y promulgación de las leyes.

La ley reglamentará el respectivo procedimiento. Las sentencias recaídas en el Amparo no causarán estado”.

De la lectura de los artículos citados, podemos extraer una primera conclusión relevante: el marco constitucional paraguayo está a tono con los estándares internacionales en la materia.

Puntualmente, no establece ninguna limitación irrazonable al ejercicio del derecho a la libertad de asociación, como podría ser la exigencia de crear o constituir una entidad formal para ejercer el derecho a la libertad de asociación y los derechos más estrechamente relacionados con él. Menciona el derecho de las *personas* a asociarse, y no sólo de los *ciudadanos*, con lo cual se borran diferencias por razones de nacionalidad.

Ya a nivel legal, aunque en perfecta armonía con estas disposiciones constitucionales, el artículo 568, inciso “d”, del Código Procesal Civil (Ley 1337/88) otorga legitimación activa para peticionar amparo a “las sociedades o asociaciones que, sin investir el carácter de personas jurídicas, justificaren, mediante exhibición de sus estatutos, que no contrarían una finalidad de bien común”. Esta disposición permite a cualquier organización de la sociedad civil que no ha cumplido con los requisitos legales necesarios para constituirse como persona jurídica, peticionar amparo ante el menoscabo de un derecho de esa asociación o de los derechos que esa asociación informal pretender proteger, si estos últimos son derechos de incidencia colectiva (ambiente, salubridad pública, defensa del consumidor, patrimonio natural o cultural y otros de naturaleza similar).

En otro orden de cosas, aunque si bien no es objeto puntual del presente estudio, debemos mencionar una situación que, a primera vista por lo menos, parecería vulnerar el texto del artículo 63 de la Constitución. Si bien éste último establece que los pueblos indígenas tienen derecho a aplicar sus propias formas de organización política, social, económica, cultural y religiosa, el Estatuto de Comunidades Indígenas (Ley 904/81) impone como requisito para la titulación de las tierras indígenas que las respectivas comunidades hayan obtenido previamente el reconocimiento de su personería jurídica; situación que –de más está decirlo– no forma parte de las propias formas de organización de los pueblos indígenas.

Por supuesto, el hecho de que una comunidad indígena no tenga título no implicaría necesariamente que se desconocieran sus derechos de posesión tradicional, pero la falta de aquél dificultaría muchísimo la defensa de esa posesión y/o una eventual reivindicación.

Pongamos como ejemplo la siguiente situación. Cualquier propietario no indígena que tuviera temores fundados de que su propiedad estuviera por ser invadida, podría peticionar un amparo preventivo. Por supuesto, también podría hacerlo una comunidad indígena; pero sin título, es probable que su petición no fuera encaminada por la vía del juicio de amparo (breve, sumario y gratuito) ya que la prueba de la posesión tradicional no siempre es sencilla y un juez podría entender que corresponde plantear la petición por vía ordinaria. Ello encarecería los costos del trámite judicial y dilataría muchísimo la situación del conflicto.

De todos modos, más allá de esta situación – que debería tener solución como consecuencia de una reforma legislativa–, es oportuno insistir en que el marco constitucional paraguayo con relación al derecho a la libertad de asociación no ofrece reparo alguno.

III. Marco legal

III.1. Tipos de organizaciones, creación, modificación, cierre y disolución

III.1.a. Organizaciones sin personalidad jurídica

Como ya hemos analizado *supra*, en Paraguay pueden existir organizaciones de derecho privado sin fines de lucro y sin personería jurídica como consecuencia del derecho a la libertad de asociación y los demás derechos constitucionales relacionados con aquél¹¹, a las cuales la ley les reconoce ciertas atribuciones, algunas de ellas realmente importantes, como es la capacidad de peticionar amparo.

Por supuesto, al no ser organizaciones formalmente establecidas, la ley no da mayores detalles sobre su creación, funcionamiento y extinción. Como excepción a esto, la Ley 1294/87 “Orgánica Municipal” prevé la existencia de Juntas Comunales de Vecinos y de Comisiones de Fomento Urbano, como organizaciones sin personalidad jurídica auxiliares de la Intendencia Municipal¹².

Las Juntas Comunales son creadas e integradas por Resolución del Intendente Municipal (órgano ejecutivo del gobierno municipal) con acuerdo de la Junta Municipal (órgano legislativo del gobierno municipal), hecho que, en principio, pone en tela de juicio el carácter de organizaciones formadas por la voluntad de sus integrantes en ejercicio del derecho a la libertad de asociación. Sin embargo, en muchos casos estas Juntas son creadas a instancia de la comunidad, que a través de acciones de cabildo persigue su creación con el propósito de asegurarse la realización de ciertas obras de infraestructura o mantenerlas.

Las Juntas Comunales son integradas con personas caracterizadas de la comunidad y respetando, en la medida de lo posible, la proporción de las representaciones políticas de la Junta Municipal.

Las funciones de las Juntas Comunales son: coadyuvar con la Intendencia Municipal en la realización de obras de interés comunitario y en la prestación de servicios básicos; percibir tributos municipales y otros recursos en virtud de autorización escrita de la Intendencia Municipal, en la que se establecerá, en especial, la forma de percepción y los plazos de rendición de cuentas; informarse de las necesidades del vecindario y transmitirlos a la Intendencia, como también las propuestas de soluciones; desarrollar actividades de carácter social, cultural y deportivo; colaborar con la Intendencia Municipal para el cumplimiento de las

¹¹ En Libia no se reconoce jurídicamente el derecho de asociación; en Arabia Saudita sólo se permiten las organizaciones que se establecen por decreto real; en Corea del Norte se considera que cualquier asamblea o asociación no autorizada representa un disturbio colectivo y están sujetas a castigo; en Uzbekistán es ilegal participar en las actividades de una organización que no esté inscrita; en Cuba las personas que participan en asociaciones no autorizadas corren el riesgo de terminar en la cárcel y/o pagar multas considerables. *La Defensa de la Sociedad Civil – Informe del Movimiento Mundial para la Democracia*. International Center for Not-for-Profit Law – ICNL & National Endowment for Democracy – NED; enero, 2008.

¹² Cfr. Arts. 75 a 88 de la Ley 1294/87.

Ordenanzas, Resoluciones y otras disposiciones municipales difundiendo su contenido entre los vecinos; y, cooperar con la Intendencia en el cuidado de plazas, parques, playas municipales y otros lugares de esparcimiento público, así como en los programas de arborización.

Todos los bienes que adquieran las Juntas integran el patrimonio de la Municipalidad y sólo pueden enajenarlos con autorización de la Intendencia Municipal.

Por su parte, las Comisiones de Fomento Urbano son asociaciones de vecinos de un barrio o de un sector, que pueden funcionar en las zonas urbanas y suburbanas del Municipio. La creación y funcionamiento de estas Comisiones no está reglada en el Ley sino que es facultad del Intendente Municipal reglar estos temas. Tienen las funciones que las Juntas Comunales de Vecinos, excepto la capacidad de percibir tributos.

Si bien las Juntas Comunales de Vecinos y las Comisiones de Fomento Urbano carecen de personalidad jurídica, nada impide que la adquieran siguiendo los procedimientos previstos en la ley.

Más allá de las funciones que de acuerdo a la ley pueden cumplir, estas formas asociativas han sido usadas, por ejemplo, para promover la creación de nuevos Municipios. Ese fue el caso, por ejemplo, del Comité Cívico de Bahía Negra, que primero se estructuró como una Comisión de Fomento y luego como una organización cuyo propósito fue la creación del citado Municipio, hecho que se consumó con la Ley 2563/05.

La ley prevé la existencia de otro tipo de asociación sin personalidad jurídica. Se trata de las Asociaciones Vecinales para la administración transitoria de campos comunales, previstas en la Ley 1863/01 “Estatuto Agrario”¹³. Estas asociaciones requieren un mínimo de cinco miembros y su existencia termina cuando se crean las asociaciones con personería jurídica, encargadas *ope legis* de la administración de esos campos. Éstas últimas pueden adoptar la forma de cualquiera de los dos tipos asociativos previstos en el Código Civil, que analizaremos a continuación.

Una reforma reciente al artículo 127 de la Ley 1264/98 “General de Educación”¹⁴ ha previsto que “los estudiantes de educación escolar básica y media que quieran constituir una organización estudiantil expresarán su voluntad mediante estatutos, cuyas cláusulas estarán acordes con la Constitución Nacional, el Código Electoral y el Código Civil, en lo referente a las asociaciones de utilidad pública, en cuanto

¹³ Cfr. Arts. 35 y 36 de la Ley 1863/01.

¹⁴ Cfr. Ley 3488/08

le sea aplicable”. Asimismo, que “la conformación de una organización estudiantil será notificada de inmediato a las autoridades de la respectiva institución educativa, adjuntando un ejemplar del estatuto de la organización”.

Enrique Sosa¹⁵ sostiene que estas organizaciones estudiantiles son uno de los tipos de organizaciones sin personalidad jurídica. Sin embargo, la redacción de esta norma podría prestarse a distintas interpretaciones. ¿Esos estatutos deben ser redactados en escritura pública? ¿Las organizaciones estudiantiles deben solicitar el reconocimiento de su personería al Poder Ejecutivo?

Más allá de estas dudas, esta reforma al artículo 127 es positiva y está a tono con el ejercicio del derecho constitucional a la libertad de asociación, ya que en la redacción anterior las organizaciones estudiantiles se regían por los estatutos aprobados por las autoridades de la institución educativa.

Finalmente, vale la pena mencionar que es muy común en Paraguay que, en ejercicio de la libertad de asociación garantizada en la Constitución, se constituyan grupos impulsores o *task forces* temporales de organizaciones de la sociedad civil que se reúnen para alcanzar un objetivo específico: una nueva ley, o la modificación de un régimen legal o reglamentario, una campaña de concienciación, entre muchas otras causas de interés público.

III.1.b. Organizaciones con personalidad jurídica

La regulación de los distintos tipos de organizaciones sin fines de lucro y con personalidad jurídica se encuentra principalmente en el Código Civil; esas organizaciones son:

- Las asociaciones reconocidas de utilidad pública, reguladas en los artículos 93 y 102 a 117 y concordantes, que son asociaciones de dos o más personas, sin fines de lucro, cuyo objeto es el bien común;
- Las asociaciones inscriptas con capacidad restringida, reguladas en los artículos 118 a 123, que son asociaciones de dos o más personas, sin fines de lucro; y,
- Las fundaciones, reguladas en los artículos 124 a 131 y concordantes, que se constituyen por la voluntad de una o más personas que destinan a perpetuidad determinados bienes para la creación de una entidad con fines de bien común.

¹⁵ Sosa Arrúa, Enrique. *Entorno legal de las organizaciones de la sociedad civil en la República del Paraguay*. Movimiento Mundial por la Democracia – ICNL, 2009. Inédito.

Con carácter general, en el artículo 14, inciso “b”, párrafo primero *in fine*, de la Ley 2421/04 “De reordenamiento administrativo y adecuación fiscal” se considerada como “institución sin fines de lucro” a aquella en la que sus utilidades y excedentes no se distribuyen a sus asociados, siendo aplicados al fin para el cual ha sido constituida.

El Código Civil paraguayo no define el concepto de bien común con relación a las organizaciones sin fines de lucro; solo establece que debe estar presente como *objeto* en el caso de las asociaciones de utilidad pública y como *fin* en el caso de las fundaciones. Las asociaciones inscriptas con capacidad restringida no se encuentran caracterizadas por dicho concepto.

Una aproximación vaga al concepto con relación a las organizaciones sin fines de lucro –cualquiera sea el tipo organizacional- podría formularse de la siguiente manera: El bien común comprende a las actividades lícitas no lucrativas que de una u otra manera interesan o benefician a la comunidad.

Alicia S. Napoli de Triaca y Susana L. Messina¹⁶, citando la clásica obra de Juan L. Páez, Derecho de las Asociaciones¹⁷, enuncian los siguientes caracteres del bien común: a) Generalidad, en cuanto no se trata del bien que es común a los componentes del grupo, sino del bien de la comunidad general, del bien público; b) Flexibilidad, en cuanto el bien común no sería un concepto rígido sino circunstancial, susceptible de variación según los casos; c) Interés público, en cuanto el bien común coincide con el interés general.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos tuvo oportunidad de interpretar el concepto de *bien común* como “un concepto referente a las condiciones de la vida social que permiten a los integrantes de la sociedad **alcanzar el mayor grado de desarrollo personal y la mayor vigencia de los valores democráticos**. En tal sentido, puede considerarse como un imperativo del bien común la organización de la vida social en forma que se fortalezca el funcionamiento de las instituciones democráticas y se preserve y promueva la plena realización de los derechos de la persona humana... No escapa a la Corte, sin embargo, la dificultad de precisar de modo unívoco los conceptos de "orden público" y "bien común", ni que ambos conceptos pueden ser usados tanto para afirmar los derechos de la persona frente al poder público, como para justificar limitaciones a esos derechos en nombre de los intereses colectivos. A este respecto debe subrayarse que de ninguna manera podrían invocarse el "orden

¹⁶ Napoli de Triaca, Alicia S. y Susana L. Messina. *Consideraciones sobre el bien común como objeto de las asociaciones y fundaciones*. Revista La Ley, 1991, tomo D, página 1297.

¹⁷ Páez, Juan L. Derecho de las Asociaciones (con prólogo de Rafael Bielsa). Guillermo Kraft Ltda. (Editores), Buenos Aires, 1940.

público" o el "bien común" como medios para suprimir un derecho garantizado por la Convención o para desnaturalizarlo o privarlo de contenido real (ver el art. 29.a de la Convención)”¹⁸.

De todos modos, la indefinición de este concepto en la ley paraguaya no crea mayores dificultades interpretativas a la hora de determinar las actividades que uno u otro tipo de organizaciones pueden llevar a cabo.

La única distinción operativa, sin entrar todavía a realizar consideraciones de índole fiscal, es que las asociaciones reconocidas de utilidad pública y –aunque no existe mención expresa- las fundaciones tienen la capacidad de recibir legados y, por el contrario, las asociaciones inscriptas con capacidad restringida no tienen esa capacidad; pero eso es todo.

Una evidencia concreta de que el concepto de bien común no tiene mayor trascendencia en este ámbito es que el artículo 122 del Código Civil permite a las asociaciones inscriptas con capacidad restringida recibir legados sólo bajo la condición de ser reconocidas como asociaciones de utilidad pública por el Poder Ejecutivo. O sea, en la práctica, la única diferencia que existe entre una organización sin fines de lucro de bien común y otra que no lo es, es el reconocimiento que el Poder Ejecutivo le otorgue; y nada más.

Desde 2008, la Ley 3472 regula un tipo particular de asociación sin fines de lucro de beneficio mutuo: la mutual, que es la unión voluntaria de personas, basada en la solidaridad y en la rentabilidad social, para brindarse ayuda recíproca, satisfacer sus necesidades individuales y colectivas de seguridad y previsión, y promover el mejoramiento económico, social y cultural de sus asociados, mediante contribuciones y aportes periódicos.

Antes de esta ley, las mutuales funcionaban bajo la figura de asociaciones sin fines de lucro¹⁹ previstas en el Código Civil, tanto como asociaciones de utilidad pública como asociaciones con capacidad restringida.

Otro tipo de persona jurídica de derecho privado sin fines de lucro es el sindicato, regulado en la Ley 213/93 “Código del Trabajo”.

A los fines del presente estudio, no analizaremos el régimen jurídico específico de las mutuales y de los sindicatos que, si bien comparten con el resto de las

¹⁸ Opinión Consultiva OC-6/86 del 9 de mayo de 1986 “La expresión ‘leyes’ en el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos”.

¹⁹ La Ley 3472/08 prevé un sistema de adecuación para estas mutuales (Cfr. Arts. 92 y 93).

organizaciones sin fines de lucro el origen constitucional dado por el artículo 42, también tienen finalidades muy distintivas.

La mutual es una figura jurídica que también está alcanzada por la disposición constitucional del artículo 95 que regula el sistema de seguridad social, que puede ser público (caso del Instituto de Previsión Social), privado (que es el caso de las mutuales) o mixto (aún sin regulación).

El sindicato es la figura jurídica que agrupa a los trabajadores en relación de dependencia, por un lado, y a los empleadores, por el otro lado, para la defensa de sus respectivos intereses en las relaciones de trabajo y que, al igual que la mutual, también tiene regulación constitucional específica en el artículo 96.

III.1.c. Creación de organizaciones con personalidad jurídica

Las personas que quieran crear asociaciones reconocidas de utilidad pública o fundaciones, primero deben expresar su voluntad mediante estatutos formalizados en escritura pública, luego solicitar al Poder Ejecutivo su reconocimiento como tales y, finalmente, inscribirla en el registro respectivo (Dirección General de los Registros Públicos, Sección Personas Jurídicas y Asociaciones). En el caso de las fundaciones, la manifestación de voluntad también puede expresarse por testamento (Art. 124, Cód. Civil).

En cuanto al requisito de que los estatutos estén formalizados en escritura pública, es importante destacar que en el Art. 58, inciso “F” del Código de Organización Judicial (Ley 879/81) se prevé que en las localidades en donde no hubiera escribanos, los jueces de paz ejercerán las funciones notariales. Sin lugar a dudas, esta norma facilita el ejercicio de la libertad de asociación en las comunidades más aisladas del país.

Un vacío normativo importante es que se carece de una norma en la que se establezca el procedimiento para solicitar el reconocimiento de la personería jurídica al Poder Ejecutivo. En la práctica, se presenta ante la Secretaría General del Ministerio del Interior el acta de constitución y los estatutos ya protocolizados ante Escribano Público, luego se gira la documentación a la Asesoría Jurídica del ministerio y, si no existen reparos, se confecciona el proyecto de Decreto y se lo remite a la Presidencia de la República.

La ley no prevé los motivos o razones por los cuales el Poder Ejecutivo podría negar el reconocimiento de estas organizaciones como personas jurídicas pero, en principio, sólo podría hacerlo en caso de que se tratara de organizaciones secretas o de carácter paramilitar (Cfr. Art. 42 de la Constitución) o cuyo objeto fuera

prohibido, ilícito o contrario a la moral o las buenas costumbres²⁰ (Art. 299, Cód. Civ.). Por supuesto, como todo acto de gobierno en una República (Art. 1, Constitución), esa negativa debería ser fundada²¹.

²⁰ En Paraguay no se conocen casos en los que se haya negado la personería jurídica de asociaciones o fundaciones con el argumento de que el objeto o fines de las mismas sea contrario a la moral o las buenas costumbres. Sin embargo, en otros países bajo este argumento se le ha negado la personería jurídica a una asociación que cuyo objeto social era “bregar porque la condición de homosexual no sea motivo de discriminación en lo familiar, social, religioso, laboral ni de ninguna otra índole; generar ámbitos de reflexión y de estudios multidisciplinarios sobre la problemática homosexual y difundirlos; en último término luchar por la plena vigencia de los derechos humanos en todo el territorio de la Nación Argentina”. Para decidir en tal sentido, se sostuvo que la asociación “tendría por fin “la defensa pública de la homosexualidad con vistas a su aceptación social”. Este caso llegó a la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina. En el voto en disidencia del Doctor Enrique Santiago Petracchi se sostuvo, en cambio: “En primer lugar, no se ha comprobado que esa pública defensa deba ser atendida como apología - alabanza, sino más bien como la lucha contra todo tipo de discriminación que pudiera afectar a las personas homosexuales, por lo cual dicha pública defensa se encuentra amparada por el art. 14 CN. La aceptación del criterio expuesto en la sentencia apelada importaría prohiar por parte del estado, una postura ética paternalista, cuyo presupuesto de legitimidad se constituye a partir de la afirmación acrítica de que, si bien son los individuos los que deben elegir lo que es bueno para ellos, no todas sus decisiones son tomadas con un grado de conciencia que les permita a aquellos considerar que les conviene hacer, a partir de una evaluación racional de sus momentos futuros. Conforme a esta postura, el Estado estaría siempre tentado y habilitado a interferir frente a decisiones por las que un individuo construye su propio proyecto de vida, bajo el argumento de que dichas decisiones conducen a producir un daño a quién las adopta, dando por supuesto que ese individuo se encuentra imposibilitado de hacer lo que resultaría conveniente para él, más allá de su propio juicio. El Estado no tiene porque “proteger de sí mismo” al individuo capaz que se comporta de una determinada manera ni al que recibe la información de ese comportamiento; punto este que cabe destacar en el caso, dados los objetivos de difusión de la problemática homosexual perseguidos por la recurrente. Los argentinos sabemos, o deberíamos saber, lo que significa el incremento en el Estado del deseo de regular, hasta en lo más íntimo, la libertad de los seres humanos. Deseo que suele crecer con el vigor de la maleza (Ronald Dworkin). **Frecuentemente en nuestra historia, el triste hábito de recurrir a conceptos tales como el bien común, para justificar decisiones de gobiernos de turno, restrictivas de la libertad, ha sido la noche que, funcionarios que declamaban distintas ideologías o adhesiones partidarias, fueron todos como los gatos, indistinta y confundiblemente pardos**”. CSJN, Fallos: 314:1531, “Comunidad Homosexual Argentina c./ Resolución Inspección General de Justicia s/ personas jurídicas y recurso de hecho deducido por la actora en la Causa: “Comunidad Homosexual Argentina”, fallo del 22 de noviembre de 1991. Más recientemente, la doctrina de ese fallo fue abandonada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en su actual integración, *in re* “Asociación Lucha por la Identidad Travesti - Transexual c./ Inspección General de Justicia” del 22 de noviembre de 2006 (Fallos 329:5266).

En el caso de las fundaciones, que requieren que se destinen a perpetuidad²² determinados bienes para la creación de la entidad²³, podría eventualmente sostenerse que no existe relación entre la cantidad y/o valor de esos bienes y la posibilidad razonable de realización de la finalidad de bien común para la cual se pretende crear la fundación. La ley no regula específicamente esta situación, pero sí la de insuficiencia patrimonial sobreviniente (Art. 131, Cód. Civ.). Si se aplicara analógicamente esta disposición podría sostenerse que el Poder Ejecutivo podría otorgar personería jurídica a la fundación modificando su finalidad por otra realizable con esos fondos o bien directamente negar la personería jurídica. Tal vez, lo más apropiado, antes de adoptar la última de estas posibilidades, sería otorgar la personería jurídica si las autoridades de la fundación presentaran un plan razonable de adecuación patrimonial a los fines de la institución.

La ley tampoco prevé el plazo en el que el Poder Ejecutivo debe expedirse acerca de la solicitud de reconocimiento.

De acuerdo con el Art. 40 de la Constitución, las autoridades deben responder en el plazo que establezca la ley, reputándose denegada toda petición que no tuviera respuesta en ese plazo; como en este caso, el plazo no está previsto y la falta de ley reglamentaria no puede ser invocada para negar ningún derecho o garantía (Cfr. Art. 45, Constitución), en forma pretoriana se ha dado solución a este vacío por medio de la acción judicial de amparo de pronto despacho, a la que se puede acudir para provocar la decisión de las autoridades cuando ha transcurrido un plazo que excede lo que podría considerarse razonable²⁴.

²¹ Gordillo, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo, Tomo III (El Acto Administrativo)*, 9na. Edición, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 2007, página IX-42: “Ello es así por cuanto los principios republicanos imponen la obligación a la administración de dar cuenta de sus actos cumpliendo los recaudos exigidos para permitir que éstos puedan ser impugnados por quienes vean afectados sus derechos; y la necesidad de que los jueces cuenten con los datos indispensables para ejercer la revisión de su legitimidad y razonabilidad”.

²² En el caso de las asociaciones no existe previsión legal sobre un plazo máximo de existencia temporal, sólo que los estatutos podrían prever un plazo (Art. 113, Cód. Civ.); pero, atendiendo al principio de autonomía de la voluntad que rige en las relaciones jurídicas civiles de naturaleza contractual (Art. 715, Cód. Civ.), nada impediría que la asociación sea creada a perpetuidad o por un plazo determinado.

²³ Esto no ocurre en el caso de las asociaciones.

²⁴ Blanco, Sindulfo. *Las resoluciones fictas en el procedimiento tributario administrativo*. Publicado en La Ley Paraguaya 1997, página 225 y en el Suplemento Especial La Ley Paraguaya 2003 (noviembre), página 358: “Para casos como éste, el único remedio procesal lo constituye el amparo Constitucional del Pronto Despacho mediante el cual el juez impone a la autoridad la obligación de resolver la cuestión, positiva o negativamente, como le plazca, pero que defina la petición de alguna manera

Si la decisión del Poder Ejecutivo fuera negar el reconocimiento de la personería jurídica²⁵ -en forma expresa o por transcurso del plazo establecido por el juez si se hubiera accionado por la vía del amparo de pronto despacho-, ella podría recurrirse, como regla general, a través de la acción contencioso-administrativa, prevista en la Ley 1462/35 “Que establece el procedimiento para lo contencioso-administrativo”. Eventualmente, si en el caso se dieran los requisitos del Art. 134 de la Constitución, también podría recurrirse a la acción de amparo.

Ahora bien, las personas que quieran crear asociaciones inscriptas con capacidad restringida sólo deben redactar y hacer constar en escritura pública los estatutos de la organización, cuidando que los mismos reúnan las condiciones del Art. 104 del Código Civil, e inscribirlos en el registro respectivo que, de acuerdo con el Código de Organización Judicial, es la Dirección General de los Registros Públicos, Sección Personas Jurídicas y Asociaciones²⁶.

en plazo perentorio, bajo apercibimiento de que su silencio será entendido por el recurrente como denegatoria tácita, y por ende, habilita automáticamente la instancia ulterior”. Acuerdo y Sentencia N° 18 del 5 de marzo de 2004, publicado en La Ley Paraguaya 2004, página 492: “La falta de pronunciamiento evita que el particular pueda recurrir a las instancias de revisión correspondientes y obtenga, finalmente, una respuesta clara y definitiva a su situación jurídica o fáctica. La sujeción del particular a un estado indefinido extendido ad aeternum en el tiempo, conspira así contra el principio de justicia y vulnera la concepción garantista de nuestra Constitución Nacional, transformando el proceso de petición a las autoridades que tiene todo ciudadano de un iter cuasi kafkiano de verdadera conculcación de derechos individuales. Por consiguiente, y al no haberse producido un pronunciamiento por parte de la entidad demandada, corresponde hacer lugar a la acción de amparo de pronto despacho, condenando a la demandada a que en el plazo de cinco días se expida en uno u otro sentido, respecto de la solicitud de reintegro incoada por la actora, bajo apercibimiento de que si no lo hiciere, se entenderá denegado el pedido, a fin de abrirle otras instancias, para reclamar sus derechos”.

²⁵ No se tiene conocimiento de casos en que el Poder Ejecutivo haya negado el reconocimiento de la personería jurídica.

²⁶ Este registro es público; cualquier persona, a través de un abogado o escribano puede solicitar informes sobre los datos de registro de cualquier fundación o asociación. Sin embargo, no se cuenta con un directorio oficial en el que se pueda averiguar cuáles son los fines de una organización, dónde se encuentra su oficina central, quiénes conforman su órgano de dirección, quién es su representante legal, etcétera. El Centro de Información y Recursos para el Desarrollo – CIRD

(http://www.cird.org.py/index.php?option=com_content&task=view&id=164&Itemid=100) [Consulta: 4 de septiembre de 2009]), organización de la sociedad civil paraguaya, periódicamente publica y actualiza el Directorio de Organizaciones de la Sociedad Civil, en donde se puede encontrar la información que, en forma voluntaria, las organizaciones proveyeron sobre los tópicos mencionados más arriba.

Las condiciones que deben contener los estatutos de estas asociaciones (Art. 104 del Código Civil) son: la denominación de la asociación, la indicación de sus fines, de su patrimonio y domicilio, así como las normas sobre el funcionamiento y administración; los derechos y obligaciones de los asociados y las condiciones de su admisión; y, finalmente, las normas relativas a su extinción y al destino de sus bienes.

Estas condiciones, por cierto, son las mismas que deben tener los estatutos de las asociaciones reconocidas de utilidad pública.

Salvo que la escritura en la que se protocolizaran los estatutos de la organización tuviera algún error (hecho que sería responsabilidad del escribano interviniente) o que, a primera vista, no se hubiera dado cumplimiento a las condiciones establecidas en el Art. 104 del Código Civil, el Jefe de la Sección Personas Jurídicas y Asociaciones de la Dirección General de los Registros Públicos no tiene atribuciones para negar la inscripción de las asociaciones inscriptas con capacidad restringida y, si por el motivo que fuera, la negara, esa decisión sería apelable ante el Director General de los Registros Públicos y, finalmente, ante el Tribunal de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Asunción²⁷. De todos modos, no es práctica habitual que se niegue la inscripción de los estatutos de estas asociaciones.

Como recomendación práctica a las personas que quieran constituir una asociación reconocida de utilidad pública, se sugeriría que primero creen a la asociación como una con capacidad restringida y, posteriormente, soliciten el reconocimiento del Poder Ejecutivo. Si no procedieran de esta manera, carecerían de personalidad jurídica – y, por lo tanto, correrían el riesgo de no contar con el beneficio de la distinción entre el patrimonio de los miembros y el de la asociación- mientras el Poder Ejecutivo no se expidiera o si, expidiéndose, negara el reconocimiento. Además, la constitución de una asociación con capacidad restringida, es un trámite sencillo, relativamente rápido y no muy oneroso²⁸.

²⁷ Artículos 320, 345 y 359 de la Ley 879/81 “Código de Organización Judicial”.

²⁸ De acuerdo con el Art. 8 de la Ley 1307/87 “Del arancel del notario público”, los honorarios “por la redacción y constitución de estatutos de personas jurídicas que no persiguen fines de lucro y asociaciones, los honorarios profesionales serán convenidos libremente”; en la práctica, si no especifica el monto del patrimonio y sólo se trata de la protocolización de estatutos ya redactados, el costo ronda los 500 dólares americanos, incluidos los certificados y tasas de inscripción requeridos; si se especifica el monto del patrimonio y los estatutos los redacta el Escribano, el arancel es entre el 0.75% y el 2% del mismo. (Art. 4) Si los estatutos fueran redactados por un abogado -lo cual, por cierto, sería lo recomendable-, el Art. 72, párrafo 2° de la Ley 1376/88 “Arancel de honorarios de abogados y procuradores” establece un honorario mínimo de 90 jornales, esto es, unos 920 dólares americanos aproximadamente.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que durante el trámite de reconocimiento de la personería o de inscripción para obtenerla –según sea el caso-, se aplica el artículo 123 del Código Civil, en el que se establece que “las asociaciones no autorizadas ni registradas no podrán accionar contra sus miembros ni contra terceros. En el acto jurídico realizado en nombre de la asociación, será responsable personalmente el que lo ejecute, y si fueren varios, lo serán solidariamente”.

En cuanto al reconocimiento de la personalidad jurídica de las organizaciones sin fines de lucro extranjeras en Paraguay, cabe remitirse al artículo 101 del Código Civil en el que se establece que “la existencia y capacidad de las personas jurídicas privadas extranjeras, se rigen por las leyes de su domicilio. El carácter que revisten como tales, las habilita para ejercer en la República todos los derechos que les corresponden para los fines de su institución, en la misma medida establecida por este Código para las personas privadas nacionales. Para el ejercicio de los actos comprendidos en el objeto especial de su institución, se sujetarán a las prescripciones establecidas en las leyes de la República”.

III.1.d. Modificación de los estatutos

Las normas sobre modificación de los estatutos o acto de fundación de las organizaciones sin fines de lucro varían en función de que se trate de fundaciones o de asociaciones.

En el caso de las primeras, toda modificación a las disposiciones del acto de fundación de la organización sólo puede ser llevada a cabo por el Poder Ejecutivo, aunque siempre teniendo en cuenta, en la medida de lo posible, la intención del fundador (Arts. 129 y 131).

El Poder Ejecutivo puede establecer los órganos de dirección y administración y las normas para su funcionamiento, si algunas de estas disposiciones faltaren en el acto de fundación (Art. 129). Si los fines de la fundación se volvieran imposibles, o su cumplimiento afectare el interés público, o su patrimonio resultare insuficiente, el Poder Ejecutivo puede dar a la fundación otra finalidad o decretar su extinción. Puede también suprimir o modificar cargos o condiciones y alterar la organización de la fundación siempre que lo exija la transformación de su finalidad o el mejor cumplimiento de la misma (Art. 131).

Sólo para el caso que se decrete la extinción, se prevé la posibilidad de recurrir judicialmente esta decisión (Art. 131). De todos modos, atendiendo al principio general que emana del artículo 248 de la Constitución²⁹, cualquier decisión del Poder Ejecutivo tomara con relación a una fundación sería recurrible ante el Poder Judicial.

La total dependencia de la voluntad estatal para la modificación de las normas establecidas en el acto de fundación resulta problemática a la luz del derecho constitucional de libertad de asociación.

Por más que en el acto de fundación se establecieran normas sumamente detalladas sobre las funciones y atribuciones de los órganos de dirección y administración –cuestión que se recomienda-, todavía el Poder Ejecutivo tendría la decisión final y discrecional –limitada sólo por la adecuación, *en la medida de lo posible*, a la voluntad del fundador- sobre la orientación y el tipo de cambios que deberían llevarse a cabo.

Esta situación de estricta rigidez y dependencia de la voluntad estatal explicaría, en parte, la escasísima existencia de fundaciones en el estricto sentido jurídico nacional de la palabra en Paraguay. En efecto, muchas de las más conocidas “fundaciones” que operan en el país, son en realidad “asociaciones” a las que se les ha puesto la palabra “fundación” como parte de su nombre³⁰.

En el caso de las asociaciones, tanto las de utilidad pública como las inscriptas con capacidad restringida, cualquier modificación de los estatutos debe ser decidida por la asamblea general de asociados, que es la autoridad máxima de la organización.

Ahora bien, para el caso de las asociaciones reconocidas de utilidad pública, ninguna modificación de los estatutos puede considerarse válida sin contar con la aprobación del Poder Ejecutivo. Nótese que no es una mera comunicación de modificación de los estatutos sino que para que la voluntad de la asociación, expresada a través de su órgano máximo, pueda tener algún efecto, se requiere inexcusablemente de la aprobación del Poder Ejecutivo. Es un ámbito de discrecionalidad muy importante, que supera la mera comprobación de la licitud o moralidad de los cambios, sino que requiere acuerdo, asentimiento, dar por buenos esos cambios, sin que ni siquiera existan orientaciones que limiten en parte ese ámbito de discrecionalidad.

²⁹ “Artículo 248. De la independencia del Poder Judicial. Queda garantizada la independencia del Poder Judicial. *Sólo éste puede conocer y decidir en actos de carácter contencioso*”.

³⁰ Fundación Paraguaya, Fundación Moisés Bertoni, entre muchas otras.

En cambio, las asociaciones inscriptas con capacidad restringida no deben solicitar ninguna autorización, permiso o aprobación para modificar sus estatutos. Sólo deben adecuarse a los procedimientos establecidos en la ley y en sus propios estatutos y, una vez tomada la decisión de modificarlos, sólo deben inscribir³¹ esa modificación.

Como regla general, este parecería ser el sistema de modificación y adecuación de la estructura de las organizaciones sin fines de lucro más adecuado. En su caso, la intervención estatal debería limitarse al control de la legalidad de las modificaciones realizadas, pero sólo eso. Lo contrario, como se sostuvo *supra*, tiene una fuerte sospecha de incompatibilidad con el derecho constitucional a la libertad de asociación.

Finalmente, con relación a este punto, cabe mencionar que, como regla general, toda modificación de los estatutos de una asociación (cualquiera de los dos tipos) se condiciona a la concurrencia a la asamblea general y conformidad de las tres cuartas partes (75%) de los asociados; a menos que se trate del cambio del objeto o fines de la asociación, en cuyo caso se requiere de las cuatro quintas partes de los asociados (80%). Estas normas son de orden público, esto es, indisponibles por las partes; o sea, los estatutos no podrían prever porcentajes menores – aunque sí mayores- para la modificación de los mismos.

III.1.e. Cierre y liquidación

En el Código Civil (Art.113) se establece que la existencia de las asociaciones reconocidas de utilidad pública termina: a) por expiración del plazo u otras causas previstas en los estatutos; b) por resolución de la asamblea general; c) por imposibilidad de cumplir sus fines; d) por quiebra; y, e) por disolución decretada por el Poder Ejecutivo, fundada en motivos de utilidad o conveniencia pública, o por haberse incurrido en transgresión de normas legales o estatutarias.

Asimismo, se establece que la asociación se extingue por falta de todos sus asociados y la que extinción debe ser declarada por el poder público (Art.114).

También se prevé que todas esas disposiciones son aplicables a las asociaciones inscriptas con capacidad restringida, especificando, además, que la cancelación de su personalidad y correspondiente inscripción serán dispuestas por la misma autoridad que ordenó su inscripción, a instancias de parte legítima o del Ministerio Público (Art. 121).

³¹ Art. 345 de la Ley 879/81 “Código de Organización Judicial”.

En cuanto a las fundaciones, el Poder Ejecutivo puede decretar su extinción si su patrimonio resultara insuficiente, si los fines de la fundación se volvieran imposibles o afectaran el interés público.

Resulta razonable que la ley establezca como causales de extinción las que estuvieran previstas en los estatutos o acto fundacional, la decisión de los órganos máximos de las asociaciones o la quiebra. Estas disposiciones serían similares, *mutatis mutandi*, a las previstas para la extinción de las sociedades comerciales.

Ahora bien, que el gobierno tenga la potestad de extinguir una organización sin fines de lucro basado sólo en que la misma no puede cumplir con los fines para los cuales fue creada o en el interés, utilidad o conveniencia públicos resulta sumamente peligroso³². Es imposible pensar en otra causa que no sea la desconfianza del gobierno a las OSC como justificación para la existencia de estas disposiciones.

De todos modos, es importante tener en cuenta que el actual Código Civil fue sancionado y promulgado durante la dictadura de Alfredo Stroessner y estas disposiciones seguramente responden a la lógica totalitaria de ese sistema.

También es justo decir que desde el advenimiento de la democracia, no se conoce que el gobierno haya hecho uso de esta facultad; aunque es imposible asegurar que no lo hará en el futuro. *De lege ferenda*, sería auspicioso, como modo de garantizar un efectivo y seguro ejercicio del derecho a la libertad de asociación y de los demás derechos e intereses lícitos para los cuales las organizaciones se hubieran creado, que estas disposiciones legales tan discrecionales se eliminaran.

Por supuesto, cualquier decisión del poder ejecutivo que extinguiera la personalidad jurídica de una organización sin fines de lucro de la sociedad civil sería recurrible ante el Poder Judicial³³.

³² ¿Quién decide esto y bajo qué parámetros? La fuente de esta disposición es el Art. 48 del Código Civil argentino –vigente en el Paraguay hasta el 31 de diciembre de 1986–, que a su vez tiene como antecedente el Art. 313 del Esboço de Freitas. Asimismo, esta disposición es similar a las contenidas en otros Códigos Civiles como por ejemplo, los artículos 42 y 43 del Código Civil Alemán. De todos modos, que esta disposición no sea exclusiva del derecho paraguayo, no significa que no sea funcional a una lógica totalitaria.

³³ Ver *supra*, notas 21 y 29. Ver también Tellechea Solís, Antonio. *Intervención de las asociaciones civiles con personería jurídica*; Revista Jurídica La Ley Paraguaya, tomo 1982, página 545, Asunción, Paraguay: “Pero, consideramos igualmente, que no se puede negar al Poder Judicial, la atribución que es muy propia de él, de examinar desde el punto de vista de las normas constitucionales, si ellas han sido preservadas en la

Decidida la extinción de la organización (sea una asociación o una fundación, ver artículos 116 y 131 del Código Civil), los bienes tendrán el destino indicado en los estatutos o en el acto fundacional y, si nada se hubiera dispuesto serán considerados vacantes, salvo perjuicio a terceros o a los asociados.

En el Código Civil no se establece un procedimiento especial para la liquidación de las asociaciones y fundaciones, pero podría aplicárseles por analogía³⁴, las disposiciones para la liquidación de las sociedades (Arts. 1006 a 1012 del Código Civil).

III.2 Estructura de gobierno de las organizaciones sin fines de lucro de la sociedad civil

Los fundadores de asociaciones y fundaciones tienen, en líneas generales, bastante libertad para diseñar la estructura de gobierno de las organizaciones que crean.

La ley establece algunas disposiciones generales para todas las personas jurídicas³⁵ y algunas específicas para las asociaciones y las fundaciones.

Entre las primeras, se establece que las personas jurídicas son sujetos de derecho distintos de sus miembros y sus patrimonios son independientes; que, para los fines de su institución, poseen la misma capacidad de derecho que las personas físicas para adquirir derechos y contraer obligaciones, por intermedio de los órganos establecidos en sus estatutos, pudiendo ejercer acciones civiles y criminales y responder a las que se entablen contra ellos; que las personas jurídicas responden del daño que los actos de sus órganos hayan causado a terceros, tanto por acción como por omisión y aunque se trate de un delito, cuando los hechos hayan sido ejecutados en el ejercicio de sus funciones y en beneficio de la entidad, responsabilizándose personalmente sus autores con relación a la persona jurídica; que ésta responde por los daños que causen sus dependientes o las cosas de que se sirven; que los directores y administradores son responsables respecto a la persona jurídica conforme a las normas del

realización del acto que tiene como consecuencia la intervención o el fin de la existencia de una Persona Jurídica”.

³⁴ Art. 6, Código Civil: (...) Si una cuestión no puede resolverse por las palabras ni el espíritu de los preceptos de este Código, *se tendrán en consideración las disposiciones que regulan casos o materias análogas*, y en su defecto, se acudirá a los principios generales del derecho.

³⁵ Ver artículos 94 a 101 del Código Civil.

mandato³⁶, estando exentos de responsabilidad aquellos que no hayan participado en el acto que haya causado daño, salvo que, habiendo tenido conocimiento de que iba a realizarse, no hayan hecho constar su desacuerdo.

En cuanto a las asociaciones, la ley establece que deben tener como mínimo dos órganos, la dirección y la asamblea general de asociados. Está última es la autoridad máxima de la asociación.

Las decisiones de la asamblea general, como regla general, se adoptan por simple mayoría de votos, para lo cual se reconoce a cada asociado un derecho igual. Los directores y demás asociados no pueden votar sobre asuntos en los que tengan interés personal.

Las convocatorias a asambleas generales son realizadas por el órgano de dirección en los casos y tiempo determinados por los estatutos o si media pedido por escrito de por lo menos la quinta parte de los asociados (20%). En caso de que el órgano de dirección, por cualquier motivo, denegara la petición de convocatoria a asamblea para modificar estatutos, los asociados que la hubieran solicitado pueden solicitar al Poder Judicial que se convoque a asamblea general y se designe a la persona que la presidirá hasta tanto ésta decida lo pertinente.

La dirección puede estar constituida por uno o más miembros de la entidad designados por la asamblea, la cual también podrá removerlos, nombrar mandatarios y revocar esos mandatos.

Salvo disposición en contrario prevista en los estatutos, las decisiones de la dirección se toman por simple mayoría, en caso de que éste órgano sea colegiado.

La dirección representa a la asociación y la extensión de sus facultades puede estar limitada en los estatutos, aún respecto de terceros.

En caso de desintegración o acefalía de la dirección, o habiendo litigio respecto de ella, puede nombrarse judicialmente, a solicitud de parte interesada y si hubiere urgencia, a uno o más asociados para llenar las vacancias, hasta que la asamblea decida lo que corresponda. Si faltaran asociados a quienes confiar la dirección, el poder judicial puede designar a otras personas, a condición de que sean idóneas y honorables.

Es importante tener en cuenta que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 1 del Decreto del Poder Ejecutivo número 10.218 del 30 de agosto de 2000, para que las asociaciones y fundaciones puedan ser consideradas como “entidades sin fines de lucro”, los cargos de directivos y representantes estatutarios “(...)

³⁶ Ver artículos 880 a 921 del Código Civil.

deberán ser gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente documentados, de acuerdo a las disposiciones legales vigentes en la materia, que el desempeño de su función les ocasione”.

Si bien es una práctica corriente y admirable que algunos directivos de organizaciones sin fines de lucro donen voluntariamente parte de su tiempo profesional a realizar tareas de dirección a favor de las organizaciones que integran, la norma reglamentaria citada tiene, en principio, fuertes sospechas de inconstitucionalidad³⁷.

En los fundamentos de este Decreto puede leerse que la medida se adoptó, entre otros motivos, debido a la “(...) proliferación de entidades que bajo la apariencia de instituciones sin fines de lucro realizan actividades mercantiles que atentan contra los principios éticos de igualdad, uniformidad, generalidad, equidad y justicia”. Esta cita es indicativa de los prejuicios que, desde las estructuras estatales, se tiene hacia las OSC y hasta de cierta arbitrariedad, ya que este fundamento no se relaciona necesariamente con la medida adoptada; queda la sensación de que se trata de una especie de castigo.

Debe recordarse que, como se mencionó *supra*, en la ley (Art. 99, Cód. Civ.) se establece que “los directores y administradores son responsables respecto a la persona jurídica conforme a las normas del mandato”. Entre esas normas, en el artículo 886 del Código Civil se establece que “el mandato se presume oneroso, salvo convención en contrario”. Esto es, no se puede imponer al mandatario la gratuidad de sus servicios.

Además, en los artículos 12 y 13 de la Ley 213/93 “Código del Trabajo” se establece que todo trabajo debe ser remunerado, no presumiéndose su gratuidad y que nadie puede ser privado del producto de su trabajo ni obligado a prestar servicios personales, sin su pleno consentimiento y justa retribución”. Más allá de que pueda discutirse si la función de los directores y representantes puede ser encuadrada o no dentro del marco del contrato individual de trabajo, las normas

³⁷ De hecho, la constitucionalidad de esta norma ya ha sido planteada ante la Corte Suprema de Justicia de la República del Paraguay. Mediante el Acuerdo y Sentencia número 1329 del 7 de noviembre de 2006, la Corte Suprema de Justicia resolvió archivar una acción de inconstitucionalidad planteada por la Caja Médica y de Profesionales Universitarios. De acuerdo con el voto del Dr. Altamirano, la acción debía ser archivada porque *el Decreto en cuestión debía entenderse tácitamente derogado* en virtud de la modificación de las normas legales que reglamentaba (este Decreto reglamentaba el Art. 14 según la redacción de la Ley 125/91), operada por la Ley 2421/04. En cambio, los Doctores Fretes y Núñez opinaron que la acción debía ser archivada porque la actora ya había planteado en otro expediente la inconstitucionalidad de la misma norma atacando, en esta oportunidad, la nueva redacción de las disposiciones legales reglamentadas por este Decreto.

legales citadas tienen raíz constitucional (Art. 92, Constitución) y están basadas en los pactos internacionales de derechos humanos, que garantizan a toda persona una retribución por sus actividades laborales, se realicen o no en relación de dependencia³⁸.

De todos modos, a pesar de la opinión en contrario de la más destacada doctrina nacional³⁹, el autor opina que este Decreto estaría tácitamente derogado por el artículo 76 del Anexo del Decreto del Poder Ejecutivo número 6359 del 13 de septiembre de 2005 en el que se establecen los requisitos para que una organización sea considerada como una entidad sin fines de lucro. Este artículo, al igual que el artículo 1 del Decreto 10.218 del 30 de agosto de 2000, reglamenta el numeral 2) del artículo 14 de la Ley 125/91 aunque luego de la modificación operada en virtud de la Ley 2421/04 y es, además, una norma posterior⁴⁰ a la que se aplicaría analógicamente el artículo 7 del Código Civil⁴¹.

³⁸ Ley 4/92 “Que aprueba la adhesión de la República al Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales” y Ley 1040/97 “Que ratifica el Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en materia de derechos económicos, sociales y culturales ‘Protocolo de San Salvador’”.

³⁹ Para la Abog. Nora Lucía Ruoti Cosp esta disposición se encuentra vigente (Cfr. Suplemento “Educación tributaria paso a paso” del Diario ABC Color, número de noviembre de 2007, Manual 1, segunda colección, “Entidades sin Fines de Lucro”).

⁴⁰ Decreto 10218/00: Art. 1° Las entidades sin fines de lucro, tales como asociaciones, fundaciones Organizaciones No Gubernamentales, a los efectos de lo previsto en los artículos 14 numeral 2) inciso b) y 83 numeral 4) incisos a) y b) de la Ley 125/91, son aquellas que cumplan con los requisitos que se citan a continuación: 1. Los cargos de Directivos y representantes estatutarios de las entidades citadas en los referidos artículos, deberán ser gratuitos, sin perjuicios del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente documentados de acuerdo a las disposiciones legales vigentes en la materia, que el desempeño de su función les ocasione. 2. Los directivos y representantes estatutarios deberán carecer de interés económico en los resultados de la actividad, por sí mismos o a través de persona interpuesta. No se considerarán entidades sin fines de lucro, aquellas que realicen actividades mercantiles y servicios que constituyen competencia desleal a operaciones similares gravadas por impuestos. 3. Aplicar su patrimonio en caso de disolución, a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por los mismos. (...). Anexo del Decreto 6359/05: “Art. 76. ENTIDADES SIN FINES DE LUCRO. REQUISITOS. A los efectos de la exoneración dispuesta por el numeral 2) del Art. 14 de la Ley, se consideran entidades sin fines de lucro a aquellas que: a) conforme a sus Estatutos o documento equivalente, se dediquen a alguna o algunas de las siguientes actividades: 1) Religiosas; 2) Asistencia social, caridad, beneficencia, instrucción, científica, literaria, artística, gremial, de cultura física y deportiva y de difusión cultural y/o religiosa; 3) Asociaciones, mutuales, federaciones, funciones, corporaciones, partidos políticos; 4) Educativas de enseñanza escolar básica, media, técnica, terciaria y universitaria; el ejercicio de estas actividades deberá estar formalmente autorizado por el Ministerio de Educación y Cultura. b) Tengan personería jurídica reconocida por el Estado Paraguayo conforme a la Ley pertinente. c) Por disposición de sus estatutos o documento equivalente: 1) No distribuyan ni puedan

Tanto las decisiones de la asamblea como las de la dirección que sean contrarias a la ley o a los estatutos pueden ser anuladas por el poder judicial a instancia de cualquier asociado o del Ministerio Público⁴². Inclusive, cuando existan motivos graves y una vez oídos los directores o administradores, la justicia puede suspender la ejecución del acto impugnado.

En el caso de las fundaciones, en el acto de fundación deben establecerse los órganos de dirección y administración ya que, de lo contrario, el Poder Ejecutivo puede dictar esas normas.

Dentro del marco de la autonomía de la voluntad que tienen los fundadores de asociaciones y fundaciones, podrían establecerse otros órganos sociales, como ser, juntas directivas, consejos asesores, científicos, académicos o de otro tipo, una dirección o gerencia ejecutiva, una sindicatura u órgano de fiscalización interno; también podría preverse la realización de auditorías externas periódicas. A fin de evitar modificaciones estatutarias podrían preverse normas que establecieran un número máximo de directores, pero disponiendo al mismo tiempo las reglas de funcionamiento con menos directores.

Dado que la ley no lo define, los estatutos podrían precisar lo que se entiende por conflicto de intereses. También podrían establecerse otras normas de conducta ética, tanto para los directores y los funcionarios de la organización como las de

distribuir sus utilidades ni excedentes a sus asociados y que dichos recursos deban ser y efectivamente sean aplicados al fin para el cual la entidad ha sido constituida. 2) En los supuestos de extinción, no pueda revertirse su patrimonio a los aportantes del mismo o a sus herederos o legatarios y que sea objeto de donación a entidades de fines similares o a entidades públicas. 3) Que los fundadores, asociados, funcionarios, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo por afinidad inclusive de cualquiera de ellos, no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios. (...)

⁴¹ “Art. 7.- Las leyes no pueden ser derogadas en todo o parte, sino por otras leyes.

Las disposiciones especiales no derogan a las generales, ni éstas a aquellas, salvo que se refieran a la misma materia para dejarla sin efecto, explícita o implícitamente”.

⁴² Si bien el Ministerio Público “representa a la sociedad ante los órganos jurisdiccionales para velar por el respeto de los derechos y de las garantías constitucionales” (Art. 1, Ley 1562/00 ‘Orgánica del Ministerio Público’), esta disposición, así como está redactada, podría prestarse a arbitrariedades. En principio, la única actuación justificada del Ministerio Público debería a instancia de parte interesada o en el marco de un proceso penal.

la organización misma; por ejemplo, estableciendo normas sobre transparencia de sus operaciones y rendición de cuentas y/o gestión a la comunidad⁴³.

III.3 Normas tributarias aplicables a las organizaciones sin fines de lucro

Hasta la sanción y promulgación de la Ley 2421/04 “De reordenamiento administrativo y adecuación fiscal” las organizaciones sin fines de lucro estaban exoneradas del pago del impuesto a la renta (Art. 14, numeral 2, inciso b)) y del impuesto al valor agregado (Art. 83, numeral 4, inciso a)) y no debían cumplir con obligaciones contables ni presentar declaraciones juradas. La única condición para acceder a estos beneficios era que la organización no persiguiera fines de lucro ni repartiera utilidades entre sus asociados o integrantes, debiendo tener todas sus utilidades o excedentes como único destino el cumplimiento del objeto o el fin social para el cual había sido constituida.

A partir de la sanción y promulgación de la Ley 2421/04 esta situación cambió sustancialmente.

La principal modificación se dio en la caracterización de las entidades sin fines de lucro. Ahora, para seguir estando exoneradas de esos impuestos, no sólo no deben perseguir fines de lucro ni repartir sus utilidades o excedentes entre sus asociados o miembros, destinando todos estos recursos al cumplimiento del objeto o el fin social para los cuales han sido constituidas sino que, además, tampoco deben realizar actividades afectadas por los impuestos vigentes cuando tales actividades tuviesen carácter permanente, habitual y se encontraran organizadas en forma empresarial en el sector productivo, comercial, industrial o de prestación de servicios (Arts. 14 y 83 de la Ley 125/91, texto según Ley 2421/04).

Esto es, si una organización sin fines de lucro realiza cualquier actividad lucrativa en forma habitual y organizada en forma empresarial que le permita cumplir con el objeto o finalidad estatutaria para la cual fue creada es sujeto alcanzado por los impuestos a la renta y al valor agregado. Así, si, por ejemplo, presta servicios relacionados con su área de experticia con cuyas ganancias puede financiar otras actividades de la organización que le permitan cumplir con sus

⁴³ Más adelante (Sección IX) se abordarán estos aspectos como posible objeto de un sistema de autorregulación a través de un código de ética o conducta al que podrían adherir las organizaciones sin fines de lucro.

fines, debe pagar impuestos. Sólo están exonerados los ingresos provenientes de donaciones, rifas, aportes de los asociados, colectas y otros ingresos similares.

Las únicas excepciones previstas en la ley abarcan a las entidades sin fines de lucro que se dediquen a la enseñanza escolar básica, media, técnica y universitaria reconocidas por el Ministerio de Educación y Cultura, así como las que brindan servicio de asistencia médica, cuando dicha prestación tiene carácter social, tomando en consideración la capacidad de pago del beneficiario, o gratuitamente (Art. 14, numeral 2, inciso b), segundo párrafo *in fine* y Art. 83, numeral 4, inciso a), segundo párrafo *in fine*)⁴⁴.

Cualquier organización sin fines de lucro, por más que sólo realice actividades no gravadas, sí debe pagar IVA como consumidor final para la importación y la compra local de bienes, así como la contratación de los servicios que realice, quedando sometida a las obligaciones tributarias del importador o del adquirente⁴⁵. Por supuesto, esta excepción a la exoneración del IVA hace que ésta última sea una exoneración incompleta, a medias.

Dado que la definición de la Ley 2421/04 de “entidad sin fines de lucro” abarcó a todas las demás organizaciones sin fines de lucro sin realizar ningún tipo de distinción, inmediatamente las entidades que tenían algún privilegio fiscal de raíz constitucional promovieron acciones de inconstitucionalidad contra estas normas legales. Eso ocurrió con las mutuales⁴⁶ y con las universidades privadas⁴⁷.

Las primeras porque entendían que, en tanto ellas son instituciones con fines de seguridad social, estas nuevas normas impositivas menoscababan el artículo 95

⁴⁴ Sobre cómo entiende la Subsecretaría de Estado de Tributación esta disposición con relación a las entidades que brindan asistencia médica y cuál ha sido, hasta el momento, la postura del Poder Judicial, ver Acuerdo y Sentencia número 69 del 3 de agosto de 2007, Tribunal de Cuentas, Segunda Sala.

⁴⁵ La única excepción es que la OSC sea proveedora directa de bienes o servicios finales de alguno de los beneficiarios de la Ley 110/92 “Que determina el régimen de franquicias de carácter diplomático y consular” (Embajadas, Misiones de Cooperación, Organismos Internacionales). Ver también “Respuesta a Consulta S.E.T. N° 05106 del 19 de abril de 2006.

⁴⁶ Ver, por ejemplo, las siguientes decisiones de la Corte Suprema de Justicia: Acuerdo y Sentencia número 161 del 7 de abril de 2006; Acuerdo y Sentencia número 239 del 6 de mayo de 2006; Acuerdo y Sentencia número 583 del 25 de julio de 2006; Acuerdo y Sentencia número 618 del 31 de julio de 2006; Acuerdo y Sentencia número 733 del 24 de agosto de 2006; Acuerdo y Sentencia número 858 del 5 de septiembre de 2006; Acuerdo y Sentencia número 49 del 12 de marzo de 2007.

⁴⁷ Ver, por ejemplo, las siguientes decisiones de la Corte Suprema de Justicia de la República del Paraguay: Acuerdo y Sentencia número 763 del 8 de agosto de 2007, Acuerdo y Sentencia número 764 del 8 de agosto de 2007 y Acuerdo y Sentencia número 861 del 26 de septiembre de 2008.

de la Constitución en la parte en que se establece que “(...) Los recursos financieros de los seguros sociales no serán desviados de sus fines específicos y estarán disponibles para este objetivo, sin perjuicio de las inversiones lucrativas que puedan acrecentar su patrimonio (...)”.

Las segundas porque entendían que, en tanto ellas son instituciones que realizan actividades que poseen valor significativo para la difusión cultural y para la educación, se estaba menoscabando los artículos 76 y 83 de la Constitución que promueven la enseñanza universitaria, la investigación científica y tecnológica y exoneran de todo tipo de impuesto a la difusión cultural.

También en virtud del artículo 84 de la Constitución y de la Ley 2874/06 “Del deporte”, posterior a la Ley 2421/04, las entidades deportivas inscriptas en el Registro Nacional de Entidades Deportivas de la Secretaría Nacional de Deportes fueron exoneradas del pago de los impuestos nacionales (Art. 24).

Fuera de estos casos particulares, el régimen tributario general para las organizaciones sin fines de lucro en Paraguay es el siguiente.

Desde el punto de vista de los ingresos:

- Son ingresos exentos a los efectos del impuesto a la renta y no están gravados con el IVA (esto es, no se debe tributar IVA sobre estas operaciones), las donaciones de cualquier tipo, los pagos de cuotas de asociados, los aportes de organismos nacionales o internacionales que se destinen al objeto social, las colectas, las rifas no alcanzadas por la Ley 1016/97, la subasta de bienes donados para ese efecto, festivales y eventos artísticos y deportivos, cenas, almuerzos y otras actividades de beneficencia, entre otros, y los rendimientos de colocaciones de capital en bancos, financieras y cooperativas de ahorro en el país provenientes de estos ingresos.
- Deben tributar IVA y son ingresos gravables por el impuesto a la renta, las actividades que tengan carácter permanente, habitual y estén organizadas en forma empresarial en el sector productivo, comercial y de servicios y que, en dichos sectores, estén alcanzadas por esos impuestos⁴⁸.

⁴⁸ El Art. 77 del Anexo del Decreto 6359/05 entiende que las actividades alcanzadas por el impuesto a la renta son las “realizadas *en forma continuada*, incluido el caso de provisión *permanente* de bienes o servicios no gratuitos, mediante la utilización en forma conjunta del capital y el trabajo en cualquier proporción”. Esta redacción es poco precisa. Por ejemplo, en principio estaría alcanzada por la exoneración una consultoría esporádica (una consultoría de dos meses en un período de 1 o 2 años) que dejara a la organización

Desde el punto de vista de los egresos:

- Deben pagar el IVA como consumidores finales; esto es, son contribuyentes de hecho.
- Deben actuar como agentes de retención toda vez que realicen un pago al exterior o contraten los servicios de una persona física o jurídica no domiciliada en el país.

Desde el punto de vista de los bienes que poseen:

- Algunas organizaciones sin fines de lucro, no todas, están exentas del pago del impuesto inmobiliario y sus accesorios. Los inmuebles de las entidades religiosas reconocidas, como templos, seminarios, instituciones de beneficencia o enseñanza; los inmuebles de las asociaciones reconocidas de utilidad pública destinados a hospitales, hospicios, casas de salud y correccionales, así como las respectivas dependencias y en general los establecimientos destinados a proporcionar auxilio o habitación gratuita a los indigentes y desvalidos. También los inmuebles utilizados como sedes sociales pertenecientes a partidos políticos, instituciones educacionales, culturales, sociales, deportivas, sindicales, o de socorros mutuos o beneficencias, incluidos los campos de deportes e instalaciones inherentes a los fines sociales.

Desde el punto de vista de las obligaciones documentales y de información al Estado:

- Todas las organizaciones sin fines de lucro con personalidad jurídica deben inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes – RUC⁴⁹.
- Como regla general, las declaraciones juradas de pago de impuestos deben presentarse en forma mensual, a menos que se trate de

sin fines de lucro importantes ganancias; ahora bien, una consultoría larga (18 meses, por ejemplo) que no dejara ganancias muy significativas, podría considerarse como no alcanzada por la exoneración. Las preguntas son entonces: ¿Qué se entiende por “continuada”, más de 6 meses al año, por ejemplo? ¿La solución de continuidad entre una actividad y otra hace que la actividad no sea continuada? A fin de evitar inconvenientes y la aplicación de eventuales multas y a la espera de que exista una postura concreta de la SET o algún precedente, en la práctica algunas organizaciones sin fines de lucro tributan impuestos sobre todas las actividades no expresamente exoneradas del pago de impuestos (consultorías, asesoramiento, capacitaciones a empresas, microcrédito, etcétera), sin intentar interpretar si se trata de actividades realizadas en forma continuada o no.

⁴⁹ Resoluciones 260/05, y 929/05 de la Subsecretaría de Estado de Tributación – SET.

organizaciones que sólo realicen actividades no gravadas y/o actividades gravadas cuyos ingresos no superen, en bruto y en el año, los cien millones de guaraníes⁵⁰, en cuyo caso pueden hacer la declaración en forma semestral (régimen simplificado).

- Por más que sólo realicen operaciones exentas de impuesto, las entidades sin fines de lucro tienen responsabilidad solidaria respecto de las omisiones o evasiones de impuestos que se perpetren cuando adquieren bienes y servicios sin exigir la documentación legal pertinente.

El único incentivo fiscal que se otorga a las personas jurídicas que deseen donar parte de sus ingresos a organizaciones sin fines de lucro es la posibilidad de deducir esa donación hasta un monto que no supere el 1% de los ingresos brutos del donante, esto es, ingresos menos costos (sin gastos)⁵¹.

En rigor, eso es lo que se establece en el artículo 41 del anexo del Decreto 6359/05 que reglamenta el artículo 8, inciso “m”, Ley 125/91, texto modificado por la Ley 2421/04. Sin embargo, en este artículo de la ley se menciona que: “(...) El Poder Ejecutivo podrá establecer limitaciones a los montos deducibles de las mencionadas donaciones, que no sean inferiores al 1% (uno por ciento) del ingreso bruto”.

La redacción es crítica y podría prestarse a confusiones; sin embargo, en vez de establecerse un tope a las limitaciones de los montos deducibles, en el texto de la ley sólo se ha establecido un piso. Esto es, el Poder Ejecutivo podría permitir que se deduzcan montos de hasta el 100% del ingreso bruto (menos los gastos, obviamente), pero nunca inferiores al 1%. Los montos inferiores al 1% no estarían prohibidos, sólo que no gozarían del beneficio de ser deducibles del monto a tributar en concepto de impuesto a la renta.

En el anexo del Decreto 6359/05 se ha realizado una interpretación totalmente contrapuesta a la mencionada, limitando al máximo la deducción del impuesto a la renta de donaciones realizadas a organizaciones sin fines de lucro y permitiendo la deducción del impuesto a la renta de donaciones no mayores al

⁵⁰ Aproximadamente unos veinte mil dólares (USD 20.000.-) anuales.

⁵¹ En el caso de las personas físicas, la deducción podría hasta el 10% de la renta neta gravada de acuerdo con el artículo 25 del Decreto del Poder Ejecutivo número 966 del 27 de noviembre de 2008; sin embargo, la entrada en vigencia del impuesto a la renta personal ha sido pospuesta por cuarto año consecutivo. La última de estas postergaciones ha sido establecida en la Ley 3712/09.

1% del ingreso bruto. Por supuesto, con voluntad política, esta situación podría modificarse con una nueva reglamentación de la ley⁵².

Ahora bien, para que esas donaciones sean deducibles del impuesto a la renta, la organización sin fines de lucro que recibe la donación debe haber sido reconocida por el Estado (Sub-Secretaría de Estado de Tributación – SET) como una institución de beneficio público y ser una entidad de asistencia social, educativa, cultural, caridad o beneficencia (Art. 8, inciso “m”, Ley 125, texto modificado por la Ley 2421/04)⁵³.

En cuanto a este reconocimiento, en la ley no se prevé un procedimiento específico con plazos definidos, por lo que cabe remitirse al procedimiento general de la administración tributaria regulado en el Capítulo IX de la Ley 125/91 (Arts. 96 y siguientes y concordantes).

En la ley tampoco existen criterios objetivos que permitan discernir a qué organizaciones se les podrá otorgar el reconocimiento mencionado.

En la norma reglamentaria de esta disposición (Art. 41 del Anexo del Decreto 6359/05) sólo se establece que el reconocimiento se otorgará previa comprobación de que la entidad está cumpliendo con los fines de su creación, con sus obligaciones tributarias y con los deberes formales que le imponga la SET. Además, las entidades interesadas deben presentar una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y los gastos del último ejercicio cerrado, de manera que puedan identificarse los programas ejecutados, el plan de ejecución y los que están proyectados a ejecutarse, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles. También se establece que la SET podrá requerir a las entidades beneficiarias en general informes relativos a las donaciones recibidas, incluyendo la relación de los donantes, los montos y bienes donados, en un determinado período de tiempo.

⁵² En *Model Provisions for Laws Affecting Public Benefit Organizations (Normas Modelo para las Leyes sobre Organizaciones de Beneficio Público)* del ICNL, Washington, DC, USA (http://www.icnl.org/knowledge/pubs/Law_PBO_English.pdf [Consulta: 7 de septiembre de 2009]) se sugiere permitir que las personas físicas puedan deducir hasta el 50% de sus ingresos anuales y las empresas hasta el 10% de sus ingresos (con respecto a estas últimas se menciona que pocas empresas en el mundo suelen donar más del 10% de sus ganancias).

⁵³ Este reconocimiento es distinto a las condiciones para inscribirse como contribuyente en el RUC como entidad civil sin fines de lucro. La inscripción en el RUC como entidad civil sin fines de lucro está regulada en la Resolución SET 260/06 y sólo habilita a la entidad a tributar de acuerdo a lo establecido en los artículos 14 y 83 de la Ley 125/91, texto modificado por la Ley 2421/04, no a recibir donaciones que el donante pueda deducir de la base imponible del impuesto a la renta.

Sobre este punto, lo ideal hubiera sido que en la ley se estableciera lo que debe entenderse por institución de beneficio público de asistencia social, educativa, cultural, caridad o beneficencia.⁵⁴ Asimismo, que no se hubiera limitado sólo a este tipo de organizaciones sin fines de lucro la posibilidad de recibir donaciones que fueran deducibles del impuesto a la renta por los donantes. Sin embargo, la poca precisión legal podría ser aprovechada para ampliar el espectro de organizaciones que podrían ser receptoras de donaciones deducibles.

La reglamentación no aporta mayor claridad sobre el primero de esos puntos. No lo hace el Decreto 6359/05, ni el reciente Decreto del Poder Ejecutivo número 2567 del 28 de julio de 2009 que abunda un poco más sobre la definición de “entidad de beneficio público”⁵⁵, pero excluye (no expresamente, pero sí a contrario), en principio, a un enorme sector de organizaciones con finalidades socialmente útiles, como ser, la protección del consumidor, la promoción de la democracia, la defensa del patrimonio ambiental, la defensa de los derechos humanos y la lucha contra la discriminación, la protección de los animales, la promoción de la ciencia y la investigación, entre muchas otras.

⁵⁴ Si bien referida a las “*actividades de beneficio público*”, una excelente definición (en inglés), se encuentra en las *Model Provisions for Laws Affecting Public Benefit Organizations* (Ver nota 47): “A Public Benefit Activity is any lawful activity that supports or promotes public benefit by supporting or promoting one or more of the following: (a) Amateur athletics, (b) Arts, (c) Assistance to, or protection of physically or mentally handicapped people, (d) Assistance to refugees, (e) Charity, (f) Civil or human rights, (g) Consumer protection, (h) Culture, (i) Democracy, (j) Ecology or the protection of environment, (k) Education, training, and enlightenment, (l) Elimination of discrimination based on race, ethnicity, religion, or any other legally proscribed form of discrimination, (m) Elimination of poverty, (n) Health or physical well-being, (o) Historical preservation, (p) Humanitarian or disaster relief, (q) Medical care, (r) Protection of children, youth, and disadvantaged individuals, (s) Protection or care of injured or vulnerable animals, (t) Relieving the burdens of government, (u) Religion, (v) Science, (w) Social cohesion, (x) Social or economic development, (y) Social welfare”. Ver también David Moore, Katerina Hadzi-Miceva, and Nilda Bullain. *A Comparative Overview of Public Benefit Status in Europe*. The International Journal of Not-for-Profit Law, Volume 11, Issue 1, November 2008, Washington, DC, USA, http://www.icnl.org/KNOWLEDGE/ijnl/vol11iss1/special_1.htm [Consulta: 7 de septiembre de 2009]

⁵⁵ Por ejemplo, se excluye a las organizaciones de beneficio mutuo (ver *supra*, nota 2) aunque se exige que se trate de servicios o ayuda “manifiesta y notoria” que vayan “dirigidas a un sector carente o vulnerable de la población” y, a renglón seguido, lista de qué servicios o ayuda se trata. Ahora bien, en el Art. 3 de este Decreto, se prevé que la SET reglamentará el procedimiento de emisión y expedición de la Constancia de Reconocimiento como Entidad de Beneficio Público, basado en este Decreto y en los Decretos 6359/05 y 966/08. Esta nueva reglamentación podría interpretar extensivamente las disposiciones del Decreto 2567/09 e incluir las actividades mencionadas en la nota 54.

En la reglamentación tampoco se establecen criterios objetivos a partir de los cuales se pueda concluir que una entidad sin fines de lucro cumple o no con los fines para los cuales ha sido creada. Esta situación permite que el proceso de reconocimiento como institución de beneficio público de una entidad sin fines de lucro de asistencia social, educativa, cultural, caridad o beneficencia, sea discrecional y se preste a todo tipo de arbitrariedades⁵⁶.

En suma, por lo analizado hasta aquí, podría decirse que el régimen tributario aplicable a las organizaciones sin fines de lucro en el Paraguay incentiva la dependencia de éstas de las entidades de cooperación internacional, gubernamentales o internacionales, ya que esos ingresos no están alcanzados por el impuesto a la renta, pero sí los generados por las actividades económicas *permanentes* desarrolladas por estas organizaciones. Este no es un punto menor, porque afecta la sostenibilidad y el crecimiento de las organizaciones en el mediano y el largo plazo y conlleva a que muchas organizaciones deban adaptar sus programas y el desarrollo de sus actividades a las agendas de las entidades donantes.

Es que como se sostiene desde el International Center for Not-for-Profit Law - ICNL, “los ingresos provenientes de actividades económicas son una fuente decisiva de financiamiento de las ONG, especialmente en aquellos países donde la filantropía privada no es suficiente o no se ha desarrollado hasta el punto de poder sustentar actividades del sector no gubernamental”⁵⁷.

Al mismo tiempo, no existen incentivos fiscales adecuados que faciliten el desarrollo de una cultura local de donaciones filantrópicas.

La conjunción de estos dos factores indirectamente afecta el derecho constitucional de libre asociación porque, de hecho, pone obstáculos materiales que dificultan – aunque no impiden, es justo decirlo- el pleno desarrollo de las organizaciones y la realización de innumerables fines socialmente útiles que las mismas podrían prestar⁵⁸.

⁵⁶ Esta situación podría ser salvada con la reglamentación prevista en el Art. 3 del Decreto 2567/09.

⁵⁷ International Center for Not-for-Profit Law. *Normas Comparativas para la Regulación de Actividades Económicas de las ONG*. Noviembre de 2008, Washington, DC, USA.

⁵⁸ Piénsese, por ejemplo, que los programas de microcrédito rural están alcanzados por el impuesto a la renta y se tributa IVA sobre los intereses. Si estos programas fueran desarrollados por organizaciones sin fines de lucro que estuvieran exentas de estos impuestos, habría mucho más dinero disponible para prestar.

III.4 Otras normas aplicables a las organizaciones sin fines de lucro

De acuerdo con el artículo 13, inciso “I” de la Ley 1015/97 “Que previene y reprime los actos ilícitos destinados a la legitimación de dinero o bienes” (texto según Ley 3786/09), las “organizaciones sin fines de lucro”, entre otras personas físicas y jurídicas, son sujetos obligados de esta Ley, la cual “regula las obligaciones, las actuaciones y los procedimientos para prevenir e impedir la utilización del sistema financiero y de otros sectores de la actividad económica para la realización de los actos destinados al lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo, conforme a los acuerdos y tratados internacionales ratificados por el Paraguay” (Art. 1).

En virtud de esta Ley, las OSC deben identificar a sus clientes (entendiéndose por tales a las personas con las cuales realicen operaciones, Art. 14), registrar todas sus operaciones, conservar sus registros por los menos durante cinco años, informar a la Secretaría de Prevención de Lavado de Dinero (SEPRELAD) sobre toda operación sospechosa⁵⁹, contar con procedimientos de control interno a fin de prevenir e impedir la realización de operaciones de lavado de dinero o bienes y colaborar con la autoridad de aplicación toda vez que les sea requerido.

Las sanciones por incumplimiento de esas obligaciones son apercibimiento, amonestación pública, multa cuyo importe es entre el cincuenta y el cien por ciento del monto de la operación en la cual se cometió la infracción y suspensión temporal de treinta a ciento ochenta días. Ello sin perjuicio de que la conducta se encuadrara en la tipificación del delito de lavado de dinero, en cuyo caso, las penas para las personas involucradas son de dos a diez años de prisión (Arts. 3 y 4).

Además de las disposiciones sobre prevención de lavado de dinero, algunas OSC también deben cumplir con las disposiciones de la Ley 836/80 “Código Sanitario”.

En los artículos 281 y 282 de esta Ley se establece que “el Ministerio (de Salud Pública y Bienestar Social) fomentará la creación de entidades de bien social que

⁵⁹ En el Art. 19 de la Ley se entiende por operación sospechosa a aquellas que: “1) sean complejas, insólitas, importantes o que no respondan a los patrones de transacciones habituales; 2) aunque no sean importantes, se registren periódicamente y sin fundamento económico o legal razonable; 3) por su naturaleza o volumen no correspondan a las operaciones activas o pasivas de los clientes según su actividad o antecedente operativo;) sin causa que lo justifique sean abonadas mediante ingresos en efectivo, por un número elevado de personas; y, 5) las señaladas en los reglamentos de la Secretaría de Prevención de Lavado de Dinero o Bienes”.

propendan a la cooperación de la población mediante programas de solidaridad y trabajo voluntario”; y que “El Ministerio llevará el registro de las entidades de bien social, públicas o privadas, autorizará su funcionamiento y controlará sus actividades”.

Sobre la base de estas disposiciones legales, el MSPyBS promulgó la Resolución 392 del 3 de julio de 2000, en cuyo artículo 2 se establece que “las Entidades Prestadoras de Servicios Sociales a los diferentes Colectivos Sociales Públicos y Privados, Asociaciones, Fundaciones y otras Entidades sin fines de lucro deben registrarse en el Instituto de Bienestar Social, a los efectos de conformar el Sistema Nacional de Servicios Sociales en los niveles local, departamental y nacional y permitirles participar en las políticas de Servicios Sociales y en su prestación, homologando al Sistema Nacional de Salud regulado por la Ley 1032/96”.

Cabe destacar que ni la Ley ni esta Resolución definen lo que debe entenderse por “entidad de bien social”.

En principio, sólo deberían registrarse en el Instituto de Bienestar Social aquellas OSC que estuvieran interesadas en participar en las políticas de Servicios Sociales y en su prestación, no todas las OSC. La “sanción” por no inscribirse sería no poder ser prestador del IBS.

Este registro no tiene relación alguna con las normas impositivas ni es un prerrequisito para que una OSC pueda obtener su reconocimiento como entidad de bien público.

III.5 Fondos públicos otorgados a las organizaciones sin fines de lucro

En Paraguay, no existe un marco legal que regule el proceso de asignación de fondos estatales a las organizaciones no gubernamentales sin fines de lucro. Sin embargo, es una práctica habitual que, anualmente, al aprobarse el Presupuesto General de la Nación, se prevean aportes del Estado a estas organizaciones.

Si bien, en principio, es positivo que el Estado contribuya económicamente para el desarrollo de los proyectos que llevan a cabo muchas organizaciones no gubernamentales sin fines de lucro, es una falencia seria del marco jurídico aplicable a estas organizaciones que no existan criterios legales objetivos que regulen la asignación de fondos estatales.

La ausencia de este marco jurídico posibilita que organizaciones vinculadas a legisladores o partidos políticos reciban dinero del Estado, hecho que, en principio, parecería estar reñido con las más elementales normas de ética. Además, al no existir normas claras en las que se establezcan los criterios a ser tenidos en cuenta para concursar por esos fondos, su asignación termina siendo absolutamente discrecional y fomenta una dependencia negativa del poder político⁶⁰.

En la ley que aprobó el Presupuesto General de la Nación para el 2009⁶¹ se previeron asignaciones de fondos a 103 organizaciones sin fines de lucro por un total de G\$ 49.888.000.000.- (cuarenta y nueve mil ochocientos ochenta y ocho millones de guaraníes)⁶²; esto es, aproximadamente unos 95.000 dólares americanos para cada una de ellas. Este monto, más tarde, fue reducido en el marco del plan financiero del Poder Ejecutivo en un 29,7%⁶³.

En la ley de administración financiera del Estado se ha asumido como una práctica la asignación de recursos estatales a las organizaciones sin fines de lucro⁶⁴ y se ha establecido que las disposiciones de la misma se aplican supletoriamente “en materia de rendición de cuentas, a toda fundación, organismo no gubernamental, persona física o jurídica, mixta o privada que reciba o administre fondos, servicios o bienes públicos o que cuente con la garantía del Tesoro para sus operaciones de crédito” (Art. 3, último párrafo, Ley 1535/99 “De administración financiera del Estado”).

⁶⁰ En derecho comparado, un excelente ejemplo de regulación de la asignación de fondos estatales a organizaciones no gubernamentales sin fines de lucro es el Decreto número 2288 del Presidente la República de Azerbaiyán del 27 de julio de 2007, con las enmiendas introducidas por el Decreto del 8 de abril de 2009 en el que se crea el “Consejo Estatal de Apoyo a las Organizaciones no Gubernamentales”, compuesto por 11 miembros, 8 de los cuales representan a organizaciones de la sociedad civil de distintos ámbitos y 3 a instituciones estatales. En conjunto, el Consejo tiene, entre otras funciones las de evaluar los proyectos y las solicitudes de fondos para financiarlos, así como los reportes financieros y programáticos una vez que los proyectos están en ejecución.

⁶¹ Ley 3692/09 “Que aprueba el Presupuesto General de la Nación para el ejercicio fiscal 2009”.

⁶² Aproximadamente unos USD 10.000.000.- (diez millones de dólares americanos).

⁶³ Ver Decreto del Poder Ejecutivo número 1524 del 19 de febrero de 2009 “Por el cual se aprueba el Plan Financiera y se establecen las normas y procedimientos para la ejecución del Presupuesto General de la Nación para el ejercicio 2009 aprobado por la Ley 3692/09”.

⁶⁴ Las entidades binacionales Itaipú y Yacyretá también contribuyen económicamente con algunas organizaciones sociales; el proceso de asignación de esos fondos y las rendiciones de cuenta que, se supone, deben exigir a esas organizaciones se realiza fuera del marco de la ley de administración financiera del Estado, en tanto entidades con personería jurídica de derecho público internacional.

En el Decreto del Poder Ejecutivo número 1381 del 28 de enero de 2009 “Por el cual se reglamenta la Ley 3692/09 “Que aprueba el Presupuesto General de la Nación para el ejercicio fiscal 2009” se han establecido normas precisas sobre el destino de los fondos que transfiera el Estado a las organizaciones no gubernamentales sin fines de lucro.

Entre esas normas, se establece que sólo se podrá aplicar hasta un 10% de los fondos a gastos administrativos (que incluyen remuneraciones)⁶⁵, bienes de consumo e insumo y otros gastos corrientes. Asimismo, que el 90% restante debe ser destinado a gastos inherentes a los fines u objetivos para los cuales fue creada la entidad⁶⁶. En derecho comparado, normas similares a esta han demostrado ser inadecuadas. Por ejemplo, el ICNL, comentado el tope mexicano del 5% aplicable a gastos administrativos, sostiene: “Algunos gastos administrativos son esenciales para garantizar una sólida gestión organizativa, el cumplimiento de las reglas y reglamentos aplicables y una entrega de servicio y programas eficaz en cuanto a costos. Los gastos relacionados con la realización de reuniones de directorio, por ejemplo, publicar información disponible al público y monitorear la eficacia de los servicios del programa, son extremadamente importantes para garantizar que las organizaciones sean transparentes, responsables y estables. La regla del 5% desalienta y restringe estas actividades en vez de alentarlas”⁶⁷.

También en el Decreto 1381/09 se establece que las organizaciones beneficiarias deberán presentar al Estado copias de los documentos constitutivos de la organización, copia de los documentos de las autoridades de la organización, entre ellos, el tesorero y certificados de antecedentes judiciales de todas esas personas⁶⁸.

Finalmente, se establece que deberán presentar, en carácter de declaración jurada, rendiciones de cuentas en forma bimestral, firmadas por el titular (representante legal) y el tesorero y avaladas por un contador público matriculado; y que las rendiciones de cuenta deberán estar documentadas de acuerdo con las disposiciones legales vigentes y con las normas y principios de contabilidad generalmente aceptadas⁶⁹.

⁶⁵ Un 10% puede ser razonable para algunas organizaciones, pero no para otras, dado la multiplicidad de fines u objetivos que tienen y, por lo tanto, las distintas actividades que realizan; en la práctica, para muchas organizaciones puede significar un serio obstáculo para el logro efectivo de sus metas y es una norma perversa, ya que incentiva la adopción de prácticas corruptas o ilegales que “maquillen” la real utilización de los fondos.

⁶⁶ Art. 6, inciso “a”, numerales 4 y 5 del Anexo “A” del Decreto 1381/09.

⁶⁷ International Center for Not-for-Profit Law – ICNL. *Análisis del Tope Mexicano del 5% a los Gastos Administrativos*. Marzo, 2005, Washington, DC, USA.

⁶⁸ Art. 6, inciso “b”, del Anexo “A” del Decreto 1381/09.

⁶⁹ Art. 6, inciso “b”, del Anexo “A” del Decreto 1381/09.

Si bien muchas de estas normas reglamentarias resultan razonables⁷⁰; el problema es que están contenidas en un Decreto reglamentario de corta duración (sólo para el ejercicio fiscal 2009) y, por ese mismo motivo, esas normas no necesariamente volverán a estar contenidas en los Decretos reglamentarios de las leyes que aprueben los presupuestos generales de la Nación de los años venideros. Además, dado el carácter obligatorio de esas normas de rendición de cuentas, correspondería que estuviesen en una norma legal⁷¹.

IV. Breve análisis global sobre el marco jurídico aplicable a las organizaciones sin fines de lucro de la sociedad civil

Por lo que hemos analizado hasta aquí, podría afirmarse que el marco constitucional paraguayo sobre libertad de asociación y los demás derechos directamente relacionados con ella (libertad de reunión y libertad de expresión) está a tono con los estándares internacionales en la materia.

Ahora bien, dentro del marco legal aplicable a las organizaciones sin fines de lucro de la sociedad civil aún perviven normas jurídicas emanadas del régimen autoritario que gobernó el país hasta 1989 que otorgan facultades discrecionales al Poder Ejecutivo que son un peligro potencial para el efectivo disfrute del derecho constitucional a la libertad de asociación. Puntualmente, los pasajes de los artículos 113 inciso “e” y 131 en los que se establece que el Poder Ejecutivo podrá decretar la terminación de la existencia de cualquier tipo de organización

⁷⁰ El autor no está de acuerdo con que se establezcan límites a los gastos administrativos si esos gastos incluyen remuneraciones. Piénsese, por ejemplo, en una organización que se dedica a la asistencia jurídica de grupos vulnerables o a la defensa de los intereses difusos; necesariamente, una parte importante de sus recursos deberá destinarlos a reclutar y mantener un plantel de profesionales idóneos en esas materias. El mantenimiento de ese plantel de profesionales es imprescindible para la realización de sus fines estatutarios; y que sólo se pueda destinar un 10% del presupuesto a remunerarlos, casi con seguridad, será insuficiente para alcanzar esos fines.

⁷¹ Artículo 9, párrafo segundo, Constitución: “(...) Nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe”. Un ejemplo concreto de la necesidad de que estas obligaciones estén en una norma legal es el carácter de declaración jurada que el Decreto les otorga a las presentaciones de las rendiciones de cuenta. Dado que quien presente declaraciones juradas falsas puede recibir una pena de prisión de hasta cinco años (Art. 243, Código Penal), la determinación de qué documentos deben presentarse en carácter de declaración jurada debería estar contenida en una norma legal y no en un reglamento.

sin fines de lucro de la sociedad civil fundado en motivos de utilidad o conveniencia pública y social.

Tampoco existen normas legales claras y con plazos ciertos en las que se establezcan los procedimientos para solicitar el reconocimiento de la personería jurídica para los tipos organizacionales que así lo requieren (asociaciones reconocidas de utilidad pública y fundaciones).

En materia tributaria, el marco legal fomenta la dependencia de las organizaciones de donaciones o contribuciones de gobiernos extranjeros o de entidades de cooperación internacional y no establece mayores incentivos para el desarrollo de actividades económicas que faciliten su sostenibilidad e independencia económica.

Las normas legales que permiten la deducción del impuesto a la renta de las donaciones que realicen empresas o personas físicas a las organizaciones sin fines de lucro de la sociedad civil son confusas y restrictivas; aunque algunos cambios positivos podrían lograrse con modificaciones a los decretos y resoluciones que las reglamentan.

Un vacío legislativo muy importante es la ausencia de normas que establezcan criterios objetivos para acceder a los fondos que el Estado anualmente destina a las organizaciones sin fines de lucro de la sociedad civil; esta situación permite la existencia de prácticas reñidas con la ética y poco transparentes.

Tampoco existen normas que regulen las posibles situaciones de conflicto de intereses, la transparencia en la gestión y la presentación de rendiciones de cuenta y de gestión al público en general. Sobre estas cuestiones, en derecho comparado existen distintas soluciones.

En algunos países se ha optado por regular en la ley algunos de estos temas⁷²; en otros, son objeto de sistemas de autorregulación y/o códigos de ética al que se

⁷² Por ejemplo, la Regulación número 1999/22 del 15 de noviembre de 1999 de Kosovo, establece reglas simples y precisas en cuanto a conflictos de intereses (Sección 7.4), participación en actividades políticas (Sección 8) y de los reportes financieros y de actividades necesarios para mantener el estatus de entidad de bien público que goza de beneficios fiscales (Sección 10.5). Esta norma fue promulgada por la Misión Interina de Administración de las Naciones Unidas para Kosovo (UNMIK, por sus siglas en inglés), luego de la guerra de los Balcanes; y podría decirse que refleja las mejores prácticas jurídicas en cuanto a regulaciones para las organizaciones de la sociedad civil. Puede consultarse el texto en inglés de esta norma en http://www.unmikonline.org/regulations/1999/re99_22.pdf [Consulta: 30 de junio de 2009]

adhieren las organizaciones⁷³ que desean contribuir a reforzar su legitimidad ante la sociedad y demostrar a sus donantes, beneficiarios y clientes que actúan responsablemente y con los parámetros de conducta más estrictos. Finalmente, existen otros países que reconocen la certificación que emiten organismos de autorregulación de creación y adhesión voluntaria, como requisito para recibir beneficios fiscales⁷⁴.

En el siguiente acápite se analizará brevemente cuáles son algunos de los distintos sistemas de autorregulación y los tópicos que abordan, con la finalidad de dar una primera aproximación a este tema y de ese modo contribuir a un debate informado entre los integrantes de la sociedad civil organizada de Paraguay y el público en general.

V. Rendición de cuentas, transparencia y autorregulación

Debido al rápido crecimiento que las organizaciones sin fines de lucro de la sociedad civil han experimentado en el mundo en los últimos años –en parte porque ha habido a una mayor disponibilidad de fondos hacia el sector- y su rol cada vez más relevante en el diseño de políticas públicas⁷⁵, ha empezado a surgir la pregunta acerca de cuál es su legitimidad⁷⁶ como actores sociales y políticos.

⁷³ Por ejemplo, los principios del Código de Ética y Responsabilidad para el Sector No-Gubernamental del Standards for Excellence Institute de Baltimore, Maryland, USA. También puede consultarse (en inglés) el Código de Ética y Conducta para ONG de la Asociación Mundial de Organizaciones no Gubernamentales (World Association of Non-Governmental Organizations – WANGO) <http://www.wango.org/activities/codeofethics/CodeOfEthicsV.5.p.pdf> [Consulta: 26 de junio de 2009].

⁷⁴ Es el caso de Filipinas, en donde el Estado exige la certificación que otorga el Concejo Filipino de Certificación de ONG –organización creada y compuesta por organizaciones no gubernamentales sin fines de lucro y desvinculada del Estado- como requisito para poder obtener beneficios impositivos (Ley de la República de Filipinas número 8424 y regulación número 13 del 8 de diciembre de 1998 del Departamento de Finanzas. Estas normas pueden consultarse, en inglés, en <http://www.icnl.org>, sección “Online Library” [Consulta: 23 de junio de 2009]).

⁷⁵ Brown, L. Davis & Jagadananda, en *Legitimidad y Rendición de Cuentas de la Sociedad Civil: Temas y Desafíos*. Civicus – World Alliance for Citizen Participation & The Hauser Center for Nonprofit Organizations – John F. Kennedy School of Government Harvard University (marzo, 2007) http://www.lasociedadcivil.org/docs/ciberteca/accountability_brown_jaga_in_spanish.doc [Consulta: 2 de julio de 2009]), mencionan que “un reciente informe de las Naciones Unidas (NU) sugiere que la “sociedad civil es una parte importante hoy en día de la

Tradicionalmente, las organizaciones sin fines de lucro de la sociedad civil justificaban su legitimidad por los fines altruistas que perseguían; pero el protagonismo político, social y económico que han adquirido y los muy buenos resultados que muchas veces han obtenido haciendo rendir cuentas a los gobiernos y a las empresas, ha generado la necesidad y la demanda de que las organizaciones estén a la altura de los valores que pregonan⁷⁷.

La primera reacción para enfrentar esta nueva problemática ha sido una mayor preocupación por la rendición de cuentas y la transparencia de las organizaciones sin fines de lucro y, asimismo, un creciente interés del sector por tratar estos temas a través de la autorregulación⁷⁸.

La legitimidad es una cuestión de percepción; y aquí se plantea un problema interesante porque las OSC “no son responsables ante ningún grupo interesado claramente definido (...) son responsables ante muchos interesados”⁷⁹; esto es, antes sus donantes y ante el gobierno de los países en donde desarrollan sus actividades (hacia arriba), ante sus beneficiarios y clientes (hacia abajo), ante sus aliados (hacia fuera) y ante su personal, voluntarios e integrantes (hacia adentro)⁸⁰.

El primer paso para mostrar responsabilidad y transparencia ante grupos tan diversos es establecer por medio de un proceso participativo –en el que la variedad más grande posible de actores son consultados- una serie de estándares o principios éticos que se hacen públicos y con respecto a los cuales las

gobernanza mundial tanto como lo son los gobiernos”, y muchos ven roles centrales para las organizaciones de la sociedad civil en el manejo de los desafíos críticos con que se enfrenta nuestro mundo crecientemente interdependiente”. El informe citado es el reporte del Grupo del Secretario General de personas eminentes sobre la sociedad civil y sus relaciones con las Naciones Unidas (2004). *We the Peoples: Civil Society, the United Nations, and Global Governance. United Nations Civil Society Relations Report*, United National General Assembly; June 11, 2004; 58th Session, Agenda Item 59. (<http://www.un-ngls.org/orf/Final%20report%20-%20HLP.doc> [Consulta: 3 de Julio de 2009]).

⁷⁶ Shea, Catherine & Sitar, Sandra en *NGO Accreditation and Certification: The Way Forward? An Evaluation of the Development Community's Experience*, ICNL, Washington, DC, USA. http://www.usaid.gov/our_work/cross-cutting_programs/private_voluntary_cooperation/conf_icnl.pdf [Consulta: 1 de julio de 2009], hablan de “*crisis de legitimidad*”; Brown, L. Davis & Jagadananda, *op. cit.*, nota 67, por su parte, hablan de “*crisis de gobernanza*”.

⁷⁷ Brown, L. Davis & Jagadananda, *op. cit.*, nota 75.

⁷⁸ Shea, Catherine & Sitar, Sandra, *op. cit.*, nota 76.

⁷⁹ Brown, L. Davis & Jagadananda, *op. cit.*, nota 75.

⁸⁰ Brown, L. Davis & Jagadananda, *op. cit.*, nota 75; y, Shea, Catherine & Sitar, Sandra, *op. cit.*, nota 76.

organizaciones asumen el compromiso de aplicarlos, esto es, de actuar de conformidad con ellos.

Por supuesto, la cantidad de estándares o principios, su nivel de detalle y los mecanismos para certificar o acreditar su cumplimiento varían de acuerdo con el grupo o audiencia al que se quiera hacer llegar el mensaje (gobierno, donantes, beneficiarios, etcétera) y también con el tamaño y/o el grado de desarrollo de las organizaciones que manifiesten su compromiso hacia ellos.

Catherine Shea y Sandra Sitar⁸¹ identifican 5 modelos de mecanismos de acreditación y certificación, así como sus fortalezas y debilidades. Estos son:

Auto certificación: De acuerdo con este modelo, la propia organización evalúa, de acuerdo con una guía, el grado de cumplimiento con los principios o estándares con los que se comprometió. Es el sistema más simple y barato de implementar; sin embargo, su efectividad depende en gran medida de la seriedad con la cual las organizaciones aplican la guía de evaluación.

Organismos de control u observación (Watchdogs): Por lo general se trata de una organización sin fines de lucro que solicita información a otras organizaciones, evalúa otorgando puntajes el grado de cumplimiento con los principios o estándares en base a la información proveída y, finalmente, publica los resultados. La efectividad de este modelo depende mucho de la credibilidad del organismo de control u observación.

Revisión de pares (Peer review): Es uno de los modelos más rigurosos de evaluación. Se caracteriza por la independencia de los evaluadores, la asistencia técnica para identificar y corregir las debilidades organizacionales y un sustancial grado de responsabilidad por parte de las organizaciones evaluadas para producir evidencia de que cumplen con cada estándar o principio. Es un mecanismo adecuado para certificar el grado de cumplimiento con los estándares o principios ante los donantes y el público, pero sus altos costos y el por lo general riguroso y detallado nivel de sus principios lo hacen inaccesible para muchas pequeñas o nuevas organizaciones.

Agencia de acreditación: La verificación y la acreditación sobre el grado de cumplimiento con los estándares o principios lo lleva a cabo una organización independiente; es el modelo que provee las mayores seguridades, aunque es también el más costoso de implementar.

Premio: Existen algunos premios muy prestigiosos, como el Malcom Baldrige en USA, cuya alta visibilidad pública hace que se preste mucha atención a los

⁸¹ Shea, Catherine & Sitar, Sandra, *op. cit.*, nota 76.

estándares a cumplir para ganarlo; sin embargo, al igual que el modelo de las agencias de acreditación, es muy costoso implementarlo.

Más allá de la cantidad de estándares o principios que cada modelo tenga, hay temas que están presentes en todos, como ser: manejo financiero de la organización, apertura al público y reportes externos, así como algunos estándares mínimos de buena gobernanza institucional.

En términos generales, se sostiene que los tres principales beneficios de la acreditación y certificación son: a) La confianza del público, ya que proporciona una percepción de mayor responsabilidad; b) una mejor gobernanza, manejo y operación de la institución; y, c) una mayor confianza y un mayor acceso a donantes⁸².

En Paraguay, el primer intento de autorregulación y acreditación y certificación de buenas prácticas ha sido el Colegio de Organizaciones de Desarrollo Social – CODS, que cuenta con el Sistema de Evaluación de Desarrollo Institucional – SEDO, “que es una herramienta basada en estándares internacionales que sirve para medir la evolución organizacional de las instituciones, determinar en qué punto se encuentran y proveer una guía para su mejoramiento”⁸³.

A través de SED se pretende evaluar el grado de desarrollo de la organización y certificar su desempeño en 4 áreas: Legalidad, Administración, Transparencia e Impacto.

En el área de Legalidad se evalúa la constitución jurídica de la organización, así como el cumplimiento de todas las normas jurídicas, con énfasis en los aspectos laborales e impositivos.

En el área de Administración se evalúa si la organización aplica las mejores prácticas en cuanto a: a) planificación; b) sistemas administrativos: estructura interna, organigrama, políticas y procedimientos, comunicación interna, contabilidad, tesorería, presupuesto, balance; c) manejo gerencial; d) finanzas; e) recursos humanos; y, f) tecnología.

En el área de Transparencia se evalúa si sus objetivos y actividades responden o no a intereses privados, si la organización depende o no a partidos políticos,

⁸² Shea, Catherine & Sitar, Sandra, *op. cit.*, nota 76.

⁸³ *Sistema de Evaluación de Desarrollo Organizacional – SEDO, Orientado a Organizaciones de Desarrollo Social, Manual de Aplicación Versión 2.0.* Desarrollado por Luis F. Sanabria, Fundación Paraguaya de Cooperación y Desarrollo; con la asistencia técnica de Luis F. Cateura, Fundación Paraguaya de Cooperación y Desarrollo; y con la cooperación de: Alan Randall, AVINA y Luis Elías.

entidades religiosas y donantes, si sus cuentas son auditadas por firmas de profesionales independientes y si esas auditorías se encuentran a disposición del público, si manejan y aplican un código de ética y si existen procedimientos para el manejo de los conflictos de intereses.

En el área de Impacto se evalúa los alcances de la gestión en términos de cambios positivos en la sociedad o el grupo meta específico de la organización.

Sin embargo, no se tiene conocimiento de que el SEDO se haya efectivamente aplicado; en todo caso, no es una práctica extendida en Paraguay lograr o buscar una certificación a través de este sistema⁸⁴.

Ello puede deberse a múltiples factores. En primer lugar, el CODS no ha logrado desarrollarse como institución de referencia, con trayectoria, prestigio y credibilidad como para evaluar a otras organizaciones. Ello podría deberse, a su vez, al hecho de que carece de un órgano de dirección con dedicación exclusiva. En efecto, sus directivos están principalmente abocados a la dirección de sus propias instituciones.

En segundo lugar, el CODS, a través del SEDO, ha pretendido erigirse en una agencia de acreditación y –como ya se ha mencionado *supra*- este es uno de los modelos más costosos de aplicar.

En tercer lugar, los integrantes del CODS representan, en el mejor de los casos, a sólo el 10% de las organizaciones que actúan en Paraguay.

En Paraguay, el cuestionamiento sobre la legitimidad de las organizaciones y la correlativa necesidad de rendir cuentas y transparentar la gestión es un tema de inusitada actualidad.

Cuando los medios de comunicación se refieren a los supuestos malos manejos de ciertas organizaciones –por lo general, organizaciones que dependen en lo económico exclusivamente de las asignaciones del Presupuesto General de la Nación- o difunden las declaraciones de algunas autoridades públicas, suelen mencionar en los titulares a “una ONG” o a “las ONG”, dejando en el imaginario colectivo la sensación de que se trata de una suerte de corporación cuyo principal propósito es malgastar el dinero público (del presupuesto o de organizaciones de cooperación). Podría cuestionarse este proceder, pero también es cierto que no son pocas las organizaciones sospechadas de prácticas poco claras.

⁸⁴ Algunas organizaciones han certificado o están en proceso de certificación de algunos aspectos de su gestión, particularmente, la gestión de proyectos, a través de las normas ISO de la International Organization for Standardization.

Tampoco debe olvidarse el medio en el que se trabaja y actúa. No es este el lugar para hacer un estudio sociológico de por qué en Paraguay existe una suerte de permanente desconfianza hacia todo y hacia todos, pero lo cierto es que parecería primar la regla de que “todas las personas son sospechosas (de algo malo) hasta que puedan demostrar lo contrario” o, en palabras del genial Helio Vera, citando a Oscar Ferreiro: “El paraguayo es sobre todo un táctico que debe sobrevivir y tiene que sobrevivir. Entonces él desarrolla una conducta muy cautelosa en todo. Primero, escucha, no habla. Estudia. Es el indio que está acechando. *Todo su entorno es para él inicialmente hostil. De manera que tiene que ir descubriendo quién es su amigo, quién es su enemigo*”⁸⁵.

Por estos motivos, sería muy importante replantear la estrategia del CODS con el SEDO, ya que, sin lugar a dudas, se necesita de un sistema fiable de acreditación y certificación de cumplimiento de principios y estándares éticos y de buenas prácticas.

Idealmente, ese sistema debería ser creado e implementado en forma voluntaria por el mayor número posible de OSC, ya que el apego a los más altos estándares y principios éticos no se puede escindir de la noción de *bien común*; y ello es así por más que no exista una definición legal y precisa de ese concepto, porque hasta intuitivamente y recurriendo sólo al lenguaje natural ello se nos hace evidente.

Si las OSC paraguayas no logran crear e implementar un sistema fiable de acreditación y certificación de cumplimiento de buenas prácticas, tarde o temprano se impondrá una regulación desde el poder político y, si se da esa situación, lo más probable es que se regule desde el prejuicio y ello dificulte, en definitiva, el accionar de todas las OSC, incluidas las que actúan con los más altos estándares.

A modo de sugerencia y con el único propósito de abrir el debate, se sugiere explorar alternativas más fáciles de implementar que el SEDO.

Por ejemplo, podría pensarse en designar por consenso entre el mayor número posible de OSC, agencias donantes e, inclusive, medios de comunicación, a una organización o un pequeño grupo de organizaciones que actuara/n como monitor/es o “watchdog/s”.

La organización u organizaciones “watchdog/s” podría/n desarrollar esta actividad con una contribución modesta por parte de las organizaciones que participaran en el sistema de acreditación, cuyo monto, a su vez, debería ser incluido

⁸⁵ Vera, Helio. *En busca del hueso perdido (Tratado de paraguayología)*; 12va. Edición Corregida, página 174, Editorial Servilibro, Asunción, 2007.

dentro de los gastos administrativos de cada organización prorrateándolo entre los distintos proyectos que ejecutaran. Difícilmente algún donante cuestionaría este rubro.

El diseño del sistema debería iniciarse con la creación en forma participativa y abierta de un código de ética o conducta básico, cuyo cumplimiento pudiera monitorearse por medio de criterios e indicadores sencillos⁸⁶.

Este código (así como los criterios e indicadores de cumplimiento) debería ir actualizándose en el tiempo sobre la base de la experiencia y las nuevas necesidades.

Casi con seguridad, una vez que este sistema estuviera funcionando y perfeccionándose, las organizaciones participantes sentirán la necesidad de contar con una agencia de acreditación.

VI. Recomendaciones

Para finalizar, a continuación se formularán algunas recomendaciones sobre la base de lo analizado a lo largo de este estudio.

En cuanto al proceso de creación de organizaciones sin fines de lucro sería deseable que se contara con un procedimiento sencillo y claro para obtener el reconocimiento de la personería jurídica de las asociaciones reconocidas de utilidad pública y las fundaciones. Ese procedimiento podría regularse por vía reglamentaria si como únicas excepciones al reconocimiento de la personería jurídica se mencionara a las organizaciones secretas o de carácter paramilitar (Cfr. Art. 42 de la Constitución) o a aquellas cuyo objeto fuera prohibido o ilícito.

En cuanto a la facultad del Poder Ejecutivo de decretar la terminación de la existencia de cualquier tipo de organización sin fines de lucro de la sociedad civil fundado en motivos de utilidad o conveniencia pública y social, debería analizarse la posibilidad de limitar al máximo ese ámbito de discrecionalidad.

En materia tributaria, si bien lo deseable sería que la calificación de “entidad sin fines de lucro” sólo atendiera a la no distribución de utilidades, debería analizarse

⁸⁶ Estos criterios e indicadores podrían empezar a desarrollarse tomando como referencia el SEDO.

por vía reglamentaria una nueva definición precisa de “actividades económicas permanentes” que permita, en los hechos, a las OSC realizar algunas actividades económicas vinculadas a su objeto o finalidad social que tengan el mismo tratamiento tributario que las donaciones.

Asimismo, también en materia tributaria, debería analizarse la posibilidad de modificar las normas reglamentarias que limitan al máximo la posibilidad de realizar donaciones a OSC que puedan ser deducidas del impuesto a la renta por parte del donante.

En cuanto a la asignación de fondos estatales a OSC debería explorarse la posibilidad de contar con una regulación legislativa.

Finalmente, desde las OSC debería promoverse un sistema de autorregulación y acreditación y certificación de buenas prácticas que, como mínimo, abarcara el manejo financiero de las organizaciones, la apertura al público (publicación de los objetivos sociales y de los proyectos en ejecución) y la publicación periódica de reportes (monto y lista de donantes, documentos generados en la ejecución de proyectos, informes de auditoría, certificado de cumplimiento tributario, entre otros documentos) así como algunos estándares mínimos de buena gobernanza institucional (organigrama, políticas y procedimientos, comunicación interna, procedimiento para la resolución de los conflictos de intereses, entre otros).

VII. Bibliografía

Blanco, Sindulfo. *Las resoluciones fictas en el procedimiento tributario administrativo*. La Ley Paraguaya 1997, página 225, Asunción, Paraguay.

Brown, L. Davis & Jagadananda, en *Legitimidad y Rendición de Cuentas de la Sociedad Civil: Temas y Desafíos*. Civicus – World Alliance for Citizen Participation & The Hauser Center for Nonprofit Organizations – John F. Kennedy School of Government Harvard University (marzo, 2007), Boston, Massachusetts, USA.

Drucker, Peter. *Dirección de Instituciones sin Fines de Lucro*. Editorial El Ateneo, Buenos Aires, 2001.

Dworkin, Ronald. *Liberalismo, Constitución y Democracia*. Editorial La Isla de la Luna, Buenos Aires, Argentina, 2003.

Gordillo, Agustín. *Tratado de Derecho Administrativo, Tomo III (El Acto Administrativo)*, 9na. Edición, Fundación de Derecho Administrativo, Buenos Aires, 2007.

Gozaíni, Osvaldo. *Tutela de los derechos de incidencia colectiva. Conflictos de interpretación en las cuestiones de legitimación procesal*. Revista La Ley, Tomo 2005-B, página 1393, Buenos Aires, Argentina

International Center for Not-for-Profit Law – ICNL. *Análisis del Tope Mexicano del 5% a los Gastos Administrativos*. 2005, Washington, DC, USA.

International Center for Not-for-Profit Law. *Guidelines for Laws Affecting Civic Organizations (Guía para las leyes que afectan a las organizaciones cívicas)*, traducción de Susana Valiente. Open Society Institute – OSI, 2004.

International Center for Not-for-Profit Law. *Model Provisions for Laws Affecting Public Benefit Organizations (Normas Modelo para las Leyes sobre Organizaciones de Beneficio Público)*. 2002, Washington, DC, USA.

Moore, David; Hadzi-Miceva, Katerina and Bullain, Nilda. *A Comparative Overview of Public Benefit Status in Europe*. The International Journal of Not-for-Profit Law, Volume 11, Issue 1, November 2008, Washington, DC, USA.

Napoli de Triaca, Alicia S. y Susana L. Messina. *Consideraciones sobre el bien común como objeto de las asociaciones y fundaciones*. Revista La Ley, 1991, tomo D, página 1297, Buenos Aires, Argentina.

Páez, Juan L. *Derecho de las Asociaciones (con prólogo de Rafael Bielsa)*. Guillermo Kraft Ltda. (Editores), Buenos Aires, 1940.

Ruoti Cosp, Nora Lucía. Suplemento “Educación tributaria paso a paso” del diario ABC Color, número de noviembre de 2007, Manual 1, segunda colección, “Entidades sin Fines de Lucro”.

Tellechea Solís, Antonio. *Intervención de las asociaciones civiles con personería jurídica*; Revista Jurídica La Ley Paraguaya, tomo 1982, página 545, Asunción, Paraguay.

Shea, Catherine & Sitar, Sandra en *NGO Accreditation and Certification: The Way Forward? An Evaluation of the Development Community's Experience*, ICNL, Washington, DC, USA.

Sosa Arrúa, Enrique. *Entorno legal de las organizaciones de la sociedad civil en la República del Paraguay*. Movimiento Mundial por la Democracia – ICNL, 2009. Inédito.

Sosa Elizeche, Enrique A.. *El Amparo Judicial*. Editorial La Ley, Asunción, Paraguay, 2004.

Vera, Helio. *En busca del hueso perdido (Tratado de paraguayología)*; 12va. Edición Corregida, página 174, Editorial Servilibro, Asunción, 2007.

VIII. Lista de casos

Corte Interamericana de Derechos Humanos:

- Caso La Colegiación Obligatoria de Periodistas. Opinión Consultiva OC-5/85 del 13 de noviembre de 1985. Serie A, Número 5.
- Opinión Consultiva OC-6/86 del 9 de mayo de 1986 “La expresión ‘leyes’ en el artículo 30 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos”.
- Caso Kawas Fernández vs. Honduras, sentencia del 3 de abril de 2009, Fondo, Reparaciones y Costas, Serie C, Número 196.

Corte Suprema de Justicia de la República del Paraguay:

- Acuerdo y Sentencia número 180 del 28 de mayo de 1996
- Acuerdo y Sentencia número 161 del 7 de abril de 2006
- Acuerdo y Sentencia número 239 del 6 de mayo de 2006
- Acuerdo y Sentencia número 583 del 25 de julio de 2006
- Acuerdo y Sentencia número 618 del 31 de julio de 2006
- Acuerdo y Sentencia número 733 del 24 de agosto de 2006
- Acuerdo y Sentencia número 858 del 5 de septiembre de 2006
- Acuerdo y Sentencia número 1329 del 7 de noviembre de 2006
- Acuerdo y Sentencia número 49 del 12 de marzo de 2007
- Acuerdo y Sentencia número 763 del 8 de agosto de 2007
- Acuerdo y Sentencia número 764 del 8 de agosto de 2007
- Acuerdo y Sentencia número 861 del 26 de septiembre de 2008

Tribunal de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Asunción, Sala 3:

- Acuerdo y Sentencia N° 86 del 14 de agosto de 2002

Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina

- “Comunidad Homosexual Argentina c./ Resolución Inspección General de Justicia s/ personas jurídicas y recurso de hecho deducido por la actora en la Causa: "Comunidad Homosexual Argentina”, fallo del 22 de noviembre de 1991 (Fallos: 314:1531)
- “Asociación Lucha por la Identidad Travesti - Transexual c./ Inspección General de Justicia”, fallo del 22 de noviembre de 2006 (Fallos 329:5266)