

A D E B A T E

El régimen jurídico de las organizaciones no gubernamentales en España

JOSÉ ANTONIO ANTÓN*

RESUMEN

Las organizaciones no gubernamentales (ONG), piedra angular del Tercer Sector, carecen de un régimen jurídico unitario. Por lo general asumen la forma de fundaciones y asociaciones, de modo que es la legislación vigente sobre unas y otras la que establece el régimen jurídico aplicable a las ONG y determina su régimen fiscal. En tanto entidades sin ánimo de lucro y siempre que cumplan los requisitos que exige la legislación especial, se les aplica un régimen tributario beneficiado, básicamente consistente en exenciones en el impuesto sobre sociedades y en algunos tributos locales. Este artículo presenta esquemáticamente las características fundamentales de la legislación española sobre fundaciones y asociaciones con el propósito de ofrecer el marco de referencia jurídica en el que operan las ONG en España.

Internacional para el Desarrollo, se ocupa específicamente de su regulación (arts. 31 a 36), si bien en importante medida se remite, directa o indirectamente, al ordenamiento de fundaciones o asociaciones.

2. ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES Y LEY DE FUNDACIONES

La Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, las define como aquellas organizaciones constituidas sin fin de lucro, que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general (art. 2). Dos son, pues, las características fundamentales de la fundación. Se trata de un patrimonio afecto a la realización de un fin, en primer término. Y, en segundo lugar, han de perseguir un fin de interés general, como la defensa de los derechos humanos, del medio ambiente, o de carácter cultural, deportivo o sanitario, entre otros.

El derecho de crear fundaciones (el derecho de fundar) tiene su apoyo en el artículo 34 de la Constitución Española de 1978: "se reconoce el derecho de fundación para fines de interés general, con arreglo a la ley", de manera que su régimen concreto se remite a la ley. A su vez, los distintos estatutos de autonomía han recabado la competencia para regular las fundaciones en sus respectivos territorios, lo que ha determinado la necesidad de que la Ley de Fundaciones de 2002 fije en su disposición final primera el posible ámbito de actuación del derecho autonómico.

1. INTRODUCCIÓN

La rúbrica "organización no gubernamental" cubre el amplio campo de aquellas instituciones que, siendo de carácter privado y sin ánimo de lucro, se dedican a actividades de beneficencia social, en sentido lato, asumiendo para ello diversas formas jurídicas, aunque las más típicas son las de fundación o de asociación. De aquí que, carentes de un régimen jurídico unitario, haya de buscarse este en las normas reguladoras de cada una de las instituciones cuya forma asumen. Cabe, no obstante, señalar que en el caso de las llamadas "organizaciones no gubernamentales de desarrollo" la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación

* Subdirector de la Fundación de las Cajas de Ahorros (jaanton@funcas.es).

Dentro, pues, del derecho de fundaciones encontramos un panorama complejo, que obliga a distinguir distintos supuestos para poder determinar cuál habrá de ser el emplazamiento correcto de las ONG que asuman forma fundacional. Por una parte, existen fundaciones de competencia estatal y fundaciones autonómicas, según cual sea su ámbito de actuación y el ordenamiento al que se encuentren sometidas. Por otra, las fundaciones pueden ser públicas o privadas, de modo que las ONG, por definición, deberán estar comprendidas en el sector de las fundaciones privadas. Junto a estas clasificaciones, han de citarse las fundaciones de entidades religiosas y las vinculadas a los partidos políticos, que podrán asimismo realizar funciones propias de las ONG. Por razones de simplicidad, concretaremos el análisis a las fundaciones privadas de competencia estatal.

El régimen jurídico de las fundaciones: constitución, gobierno y extinción

En términos generales, la constitución puede realizarse por actos "inter vivos" o "mortis causa". En el primer caso, que será el habitual tratándose de las ONG, se realizará mediante escritura pública en la que consten quiénes son los fundadores, la dotación y los estatutos, así como la determinación de las personas que integren el patronato.

La Ley de Fundaciones exige, además, que conste la dotación, que "podrá consistir en bienes y derechos de cualquier clase, ha de ser adecuada y suficiente para el cumplimiento de los fines fundacionales" y se presume suficiente cuando su valor económico alcance los 30.000 euros. No obstante, cuando la dotación sea de inferior valor, el fundador deberá justificar su adecuación y suficiencia a sus fines fundacionales mediante la presentación del primer programa de actuación, junto con un estudio económico que acredite su viabilidad utilizando exclusivamente dichos recursos. En todo caso debe observarse que, para el cumplimiento de sus fines, las fundaciones cuentan con fuentes de recursos distintas de la dotación inicial. Donaciones, subvenciones públicas o privadas e, incluso, recursos obtenidos de actividades económicas son los medios de financiación que les permiten desarrollar sus funciones.

El gobierno y la representación de las fundaciones corresponden al patronato, constituido al menos por tres miembros, uno de los cuales será elegido como presidente. Asimismo se deberá

nombrar un secretario, que puede ser persona ajena al patronato, en cuyo caso tendrá voz pero no voto. El cargo de patrono es gratuito, sin perjuicio de que puedan ser reembolsados los gastos que ocasione el ejercicio del cargo y, además, la ley permite que se fije una retribución a aquellos patronos que presten a la fundación servicios distintos de los que implica el desempeño de las funciones propias del cargo de patrono, previa autorización del protectorado público, al que están sometidas las fundaciones, ya sea de órganos de la Administración General del Estado o de la Administración Autonómica, en función de su dependencia. El protectorado supone la intervención pública en el ámbito fundacional, ya que su función básica consiste en velar por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por la legalidad de la constitución y el funcionamiento de las fundaciones (art. 34 de la Ley de Fundaciones). Tiene, asimismo, funciones asesoras en materia jurídica, económico-financiera y contable para mejor orientar el desarrollo de las actividades fundacionales.

El artículo 31 de la Ley de Fundaciones señala las causas de extinción de estas últimas: transcurso del plazo para el que fue constituida, si tuvo carácter temporal; la íntegra realización del fin fundacional o la imposibilidad de su realización; su fusión con otra fundación o por cualquier otra causa prevista en los estatutos o en las leyes. La extinción de la fundación determina la apertura del proceso de liquidación, como consecuencia del cual sus bienes se habrán de destinar a las fundaciones o entidades no lucrativas privadas en la forma en que se haya previsto en los estatutos o, en su caso, decida el patronato y, en su defecto, el protectorado. No obstante, puede preverse que los bienes pasen a entidades públicas, no fundaciones, que persigan fines de interés general.

3. ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES Y DERECHO DE ASOCIACIÓN

Así como la característica fundamental de las fundaciones radica en la adscripción de un patrimonio a un fin que goza de personalidad jurídica que le permite actuar en la vida jurídica con plena independencia, las asociaciones son agrupaciones de personas que se reúnen para la consecución de un fin lícito, de interés general o particular. El derecho de asociación, reconocido en el artículo 22 de la Constitución, se encuentra regu-

lado por la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, en cuanto a todas aquellas asociaciones que no tengan fin de lucro y no estén sometidas a un régimen asociativo específico, como ocurre con los partidos políticos, los sindicatos y las organizaciones empresariales o las asociaciones de consumidores y usuarios, entre otras.

Desde la perspectiva de las ONG, las asociaciones que interesan son las declaradas de utilidad pública, pues, como se verá más adelante, son las que gozan de un tratamiento fiscal privilegiado.

El régimen jurídico de las asociaciones: constitución, funcionamiento y disolución

La asociación se constituye mediante acuerdo de tres o más personas físicas o jurídicas que se habrá de formalizar mediante acta fundacional en documento público o privado, que incluirá la aprobación de los estatutos. Con el otorgamiento del acta, la asociación adquiere su personalidad jurídica y la plena capacidad de obrar, sin perjuicio de la necesidad de su inscripción en el registro correspondiente. Este último podrá ser el Registro Nacional de Asociaciones o, tratándose de asociaciones que desarrollen mayoritariamente sus funciones en una comunidad autónoma, el correspondiente registro de dicha comunidad.

El órgano supremo de gobierno de la asociación es la asamblea general, integrada por los asociados, que adopta sus acuerdos por el principio mayoritario o de democracia interna y ha de reunirse al menos una vez al año. Junto a ella existe un órgano de representación que gestiona y representa los intereses de la asociación, del que solo pueden formar parte los asociados.

Las asociaciones se disuelven por las causas previstas en sus estatutos y, en su defecto, por la voluntad de los asociados, por la expiración del plazo para el que fueron constituidas, por haber cumplido el fin que les dio origen, por ser imposible aplicar a dicho fin sus medios y su actividad y por sentencia judicial firme. La disolución abre el período de liquidación, que finaliza con la aplicación de los bienes que resten a los fines previstos en los estatutos, una vez concluidas las operaciones liquidatorias. Si nada se hubiera establecido previamente, el Código Civil ordena que se apliquen los bienes a la realización de fines análogos en interés de la región, provincia o municipio.

Las asociaciones de utilidad pública

Cuando las asociaciones cumplen una serie de requisitos pueden ser declaradas de utilidad pública. Los requisitos se concretan en:

- que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general y sean de carácter cívico, educativo, científico, cultural, de promoción de los derechos humanos, de asistencia social y cualesquiera otros de similar naturaleza;
- que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y los caracteres exigidos por la índole de los propios fines;
- que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos o subvenciones públicas;
- que cuenten con los medios personales y materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios;
- que se encuentren constituidas, inscritas en el registro correspondiente, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud de declaración de utilidad pública.

La declaración de utilidad pública se lleva a cabo mediante orden ministerial, previo informe favorable de las administraciones públicas competentes en razón de los fines estatutarios y actividades de la asociación y, en todo caso, del Ministerio de Hacienda, y se publica en el Boletín Oficial del Estado. En virtud de semejante declaración, las asociaciones disfrutan del derecho a exenciones y bonificaciones fiscales, a subvenciones públicas y demás beneficios económicos que establezcan las leyes, así como a asistencia jurídica gratuita.

4. EL RÉGIMEN FISCAL DE FUNDACIONES Y ASOCIACIONES DE UTILIDAD PÚBLICA

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, regula el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.

vos, considerando como tales las fundaciones y las asociaciones declaradas de utilidad pública, siempre que reúnan los siguientes requisitos:

- 1º) que persigan fines de interés general;
- 2º) que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por cien de sus rentas e ingresos:
 - a) procedentes de las explotaciones económicas que desarrollen;
 - b) derivados de la transmisión de bienes o derechos de los que sean titulares;
 - c) obtenidos por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos;
- 3º) que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Este requisito se entiende cumplido si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por cien de los ingresos totales de la entidad;
- 4º) que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes, hasta el cuarto grado inclusive, de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios;
- 5º) que los cargos de patronato, representante, estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione;
- 6º) que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza fundacional que persigan fines de interés general;
- 7º) que estén inscritas en el registro correspondiente;
- 8º) que cumplan con sus obligaciones contables;

9º) que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica;

10º) que elaboren anualmente una memoria económica en que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio.

Impuesto sobre Sociedades

En el caso de las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, la ley declara exentas del Impuesto sobre Sociedades:

- los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las dotaciones patrimoniales y las ayudas económicas recibidas en virtud de convenios de colaboración empresarial y contratos de patrocinio publicitario;
- las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores;
- las subvenciones, salvo las destinadas a financiar explotaciones económicas no exentas;
- las rentas derivadas del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como los dividendos, intereses o alquileres;
- las rentas derivadas de adquisiciones o transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad;
- las rentas obtenidas en el ejercicio de explotaciones económicas exentas, concretamente:
 - a) las de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social;
 - b) las de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria;
 - c) las de investigación científica y desarrollo tecnológico;
 - d) las explotaciones económicas de bienes declaradas de interés cultural, museos, bibliotecas y similares;
 - e) las derivadas de la organización de representaciones musicales, coreografías, teatrales, cinematográficas o circenses;

- f) las derivadas de la explotación económica de parques y otros espacios naturales protegidos;
- g) las de enseñanza y formación profesional;
- h) las de organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos y similares;
- i) las de publicación y venta de libros, material audiovisual y material multimedia;
- j) las de prestación de servicios de carácter deportivo;
- k) las de explotaciones económicas que tengan carácter meramente complementario o auxiliar de las explotaciones exentas o de las actividades que constituyen el objeto de la entidad sin fin lucrativo;
- l) las explotaciones económicas que no superen en el ejercicio la cifra de negocios de 20.000 euros.

Consecuentemente, la base imponible del impuesto solo incluye las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas que, en su caso, desarrolle la entidad, que se gravan al tipo del 10 por cien.

Tributos locales y otros tributos

En la esfera local, las entidades sin fines de lucro gozan de exención, en determinadas condiciones, en los impuestos sobre bienes inmuebles, sobre actividades económicas y sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. En general, estos beneficios afectan a los bienes o actividades que constituyen el fin propio de las instituciones o estén destinados al servicio de tales fines.

Finalmente, el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, declara exentas de este impuesto en sus tres modalidades (transmisiones patrimoniales, actos jurídicos documentados y operaciones societarias) a las entidades sin fines lucrativos amparadas por la Ley 49/2002 reguladora del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro. Asimismo, la legislación reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) –Ley 37/1992, de 28 de diciembre– declara exentas las operaciones realizadas por las entidades o establecimientos de carácter social, considerando tales a las que reúnen, prácticamente, los

requisitos previstos para las entidades sin fines de lucro (carecer de finalidad lucrativa y dedicar sus eventuales beneficios a actividades exentas, gratuidad de los cargos y que sus socios o partícipes, así como sus cónyuges y parientes, no puedan ser destinatarios de las operaciones exentas). Ahora bien, el problema, reiteradamente puesto de manifiesto por las entidades afectadas, radica en que, al no realizar operaciones sujetas al IVA, tampoco pueden deducir las cuotas del mismo que hayan soportado. Esta situación se produce porque, en la estructura legal del tributo, la entidad sin fin de lucro se considera consumidor final, no obstante el hecho de que quien es realmente el consumidor final es la persona beneficiaria de las prestaciones o servicios de la entidad, por ejemplo, quien reciba la asistencia sanitaria o educativa. Una posible solución a este problema podría ser el gravamen a tipo 0 de las actividades de estas entidades, permitiendo la devolución de las cuotas soportadas por las adquisiciones afectas a las mismas.

5. LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES DE DESARROLLO

La Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, regula las organizaciones no gubernamentales de desarrollo, definidas como entidades de derecho privado, legalmente constituidas y sin fines lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso, según sus propios estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo. Debidamente inscritas en el Registro de la Agencia Española de Cooperación Internacional o, en su caso, en las de las comunidades autónomas, podrán gozar de ayudas o subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo así como de los beneficios fiscales, ya aludidos, propios de las entidades sin fines lucrativos, a condición de que revisitan la forma jurídica y cumplan los requisitos que fija la Ley 30/1994.

6. CONCLUSIONES

La forma usual de las organizaciones no gubernamentales se corresponde normalmente con la de las fundaciones o asociaciones, quedando, en

EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ORGANIZACIONES NO GUBERNAMENTALES EN ESPAÑA

consecuencia, sometidas al régimen jurídico propio de estas entidades. Nadie impide, sin embargo, que puedan asumir otras formas jurídicas (societarias o cooperativistas), pero en ese caso su régimen fiscal variaría sobre el expuesto y dejarían de gozar de los beneficios propios de las entidades sin fin de lucro. En cuanto a entidades sin fin lucrativo disponen de un régimen tributario especialmente beneficiado, siempre que cumplan los requisitos que exige la legislación especial. Cabe destacar en este contexto que el IVA supone un escollo sobre el que todavía no se han tomado medidas, a nivel comunitario, que permita la recuperación de las cuotas de este impuesto soportado por las entidades como consecuencia de adquisiciones de bienes o servicios empleados en sus actividades exentas.