



**Universidad
Rafael Landívar**
Tradición Jesuita en Guatemala



Universidad Euskal Herriko
del País Vasco Unibertsitatea

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA
FACULTAD DE DERECHO**

**MÁSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN EN DERECHO
“SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO”
PRIMERA FASE FORMATIVA DEL DOCTORADO EN DERECHO**

**EL TERCER SECTOR Y SU TRATAMIENTO FISCAL EN GUATEMALA
TESIS DE POSGRADO / TRABAJO FIN DE MÁSTER**

**ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
CARNET 2248801**

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JUNIO DE 2015

CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR



**Universidad
Rafael Landívar**
Tradición Jesuita en Guatemala



Universidad del País Vasco Euskal Herriko
Unibertsitatea

**UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA
FACULTAD DE DERECHO**

**MÁSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN EN DERECHO
"SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO"
PRIMERA FASE FORMATIVA DEL DOCTORADO EN DERECHO**

**EL TERCER SECTOR Y SU TRATAMIENTO FISCAL EN GUATEMALA
TESIS DE POSGRADO / TRABAJO DE FIN DE MÁSTER**

**TRABAJO PRESENTADO POR
ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA**

**PREVIO A CONFERÍRSELE
EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN
EN DERECHO "SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO"**

**GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, JUNIO DE 2015
CAMPUS CENTRAL
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

**AUTORIDADES DE LA
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

RECTOR: P. EDUARDO VALDÉS BARRÍA, S. J.

VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ
DE PENEDO

VICERRECTOR DE
INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: DR. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO

VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN
UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA
CHAVARRÍA, S. J.

VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS

SECRETARIA GENERAL: LICDA. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA
BELTRANENA DE LORENZANA

**AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO

VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO
CARBALLO

SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE
LEÓN

**AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO /
EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA**

RECTOR:	SR. IÑAKI GOIRIZELAIA
SECRETARIO GENERAL:	SR. JOSÉ LUIS MARTÍN GONZÁLEZ
VICERRECTOR DEL CAMPUS DE ÁLAVA:	SR. JAVIER GARAIZAR CANDINA
VICERRECTOR DEL CAMPUS DE BIZKAIA:	SR. CARMELO GARITAONANDIA GARNACHO
VICERRECTORA DEL CAMPUS DE GIPUZKOA:	SRA. ANA ARRIETA AYESTARAN
VICERRECTOR DE EUSKERA:	SR. JON ZARATE SESMA
VICERRECTORA DE ESTUDIOS DE GRADO E INNOVACIÓN:	SRA. AMAYA ZARRAGA CASTRO
VICERRECTORA DE ESTUDIOS DE POSGRADO Y RELACIONES INTERNACIONALES:	SRA. NEKANE BALLUERKA LASA
VICERRECTORA DE PROYECCIÓN Y TRANSFERENCIA:	SRA. AMAIA MASEDA GARCÍA
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN:	SR. FERNANDO PLAZAOLA MUGURUZA
VICERRECTORA DE ESTUDIANTES, EMPLEO Y RESPONSABILIDAD SOCIAL:	SRA. MAITE ZELAIA GARAGARZA
VICERRECTOR DE PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR:	SR. XABIER ETXANIZ ERLE
GERENTE:	SRA. MIREN LOREA BILBAO ARTETXE

**AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE DERECHO
UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA**

DECANA:	SRA. JUANA GOIZUETA VERTIZ (CALIDAD E INNOVACIÓN Y PROFESORADO)
VICEDECANA I DE ORDENACIÓN ACADÉMICA Y PROFESORADO:	SRA. ANA PÉREZ MACHIO
VICEDECANO COORDINADOR DE SECCIÓN Y RESPONSABLE DE EUSKERA Y PLURILINGÜISMO:	SR. IXUSKO ORDEÑANA GUEZURAGA
VICEDECANA DE POSTGRADO:	SRA. MAITE URIARTE RICOTE
VICEDECANA DE CALIDAD E INNOVACIÓN:	SRA. ANA ROSA GONZÁLEZ MURUA
VICEDECANO DE RELACIONES EXTERNAS Y ALUMNADO:	SR. JUAN MANUEL VELÁZQUEZ GARDETA
SECRETARIO ACADÉMICO Y RESPONSABLE DE PRÁCTICAS:	SR. MIKEL KARRERA EGIALDE

**DOCTORADO EN DERECHO DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR Y DE LA
FACULTAD DE DERECHO DE LA
UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA**

DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA
UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR:

DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO

DECANA DE LA FACULTAD DE DERECHO
DE LA UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/
EUSKAL HERRIKO UNIBERTSITATEA:

DRA. JUANA GOIZUETA VÉRTIZ

RESPONSABLE:

DR. FRANCISCO JAVIER
CABALLERO HARRIET

RESPONSABLE:

DR. LARRY ANDRADE-ABULARACH

COMISIÓN ACADÉMICA

PRESIDENTE:

DR. FRANCISCO JAVIER
CABALLERO HARRIET

VOCAL:

DR. FRANCISCO JAVIER EZQUIAGA
GANUZAS

VOCAL:

DR. IGNACIO MUÑAGORRI LAGUÍA

NOMBRE DEL ASESOR/DIRECTOR DEL TRABAJO DE GRADUACIÓN

DR. JAVIER PÉREZ ARRAIZ

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN DE DEFENSA PÚBLICA

DR. FRANCISCO JAVIER EZQUIAGA GANUZAS

DR. ESTEBAN ANCHUSTEGUI IGARTUA

DR. LARRY AMÍLCAR ANDRADE-ABULARACH



Máster Universitario en Sociedad Democrática, Estado y Derecho

Visto bueno del director de la tesina para su defensa:

El Dr. Javier Pérez Arraiz, Director del trabajo fin de máster presentado por el estudiante del Máster Universitario en Sociedad Democrática, Estado y Derecho, D. Enrique Fernando Sánchez Usera, titulado "El Tercer Sector y su tratamiento fiscal en Guatemala", considera que la tesina presentada cumple con los requisitos formales, metodológicos y de contenido exigidos, por lo que da el visto bueno para su defensa ante la Comisión Académica.

En Donostía-San Sebastián, a 29 de julio de 2014

Fdo.: Dr. Javier Pérez Arraiz



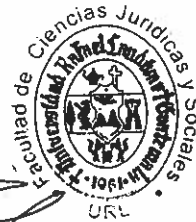
Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado del estudiante ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA, Carnet 22488-01 en la carrera MÁSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN EN DERECHO "SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO", del Campus Central, que consta en el Acta No. 07665-2014 de fecha 25 de septiembre de 2014, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

EL TERCER SECTOR Y SU TRATAMIENTO FISCAL EN GUATEMALA

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER UNIVERSITARIO DE INVESTIGACIÓN EN DERECHO "SOCIEDAD DEMOCRÁTICA, ESTADO Y DERECHO".

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 19 días del mes de junio del año 2015.



MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



Máster Universitario en Sociedad Democrática, Estado y Derecho

Declaración de originalidad:

El Maestrando D. Enrique Fernando Sánchez Usera, por medio de la presente,

DECLARO:

Que el Trabajo titulado “El Tercer Sector y su tratamiento fiscal en Guatemala”, que presento para la obtención del título de Máster en “Sociedad democrática, Estado y Derecho” impartido por la Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea, es original y que sus contenidos son producto de mi directa contribución intelectual. Todos los datos y las referencias a materiales ya publicados están debidamente identificados con su respectivo crédito e incluidos en las notas bibliográficas y en las citas que se destacan como tal y, en los casos que así lo requieran, cuento con las debidas autorizaciones de quienes poseen los derechos patrimoniales. Declaro igualmente que los materiales están libres de derecho de autor y me hago responsable de cualquier litigio o reclamación relacionada con derechos de propiedad intelectual, exonerando de responsabilidad a la Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea y a la Universidad Rafael Landívar.

En Guatemala, a 14 de agosto de 2014.



Fdo.: D. Enrique Fernando Sánchez Usera

A mis hijos, a mis padres y hermanos.

RESUMEN DEL TRABAJO

Este trabajo de investigación titulado: "El Tercer Sector y su tratamiento fiscal en Guatemala" tiene por objeto conocer, en dos capítulos bajo qué enfoque son tratadas en Guatemala las organizaciones no lucrativas que integran lo que se ha dado en llamar "Tercer Sector" y si se toma en consideración su concepción como entidades sin ánimo de lucro o, por el contrario, como entidades no lucrativas; siendo esta cuestión determinante a la hora de establecer su tratamiento fiscal. El trabajo cuenta con un epígrafe dedicado a las conclusiones, donde se argumenta la comprobación de las hipótesis y los objetivos que se plantearon, presentando los hallazgos encontrados en razón de la investigación efectuada.

ABSTRACT

This research with the title of "The Third Sector and its fiscal treatment in Guatemala" has the objective to expose in two chapters the approach of how non-profit organizations that integrate what is now known as the "Third Sector" are treated in Guatemala; and if they are considered as organizations which do not seek profit or on the contrary, as unprofitable entities, making this issue determinant for establishing their fiscal treatment. This research has a section dedicated to the conclusions, where the verification of the hypotheses and the proposed objectives are being discussed, while it portrays the findings during the research work.



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala

erman ta zabal zazu



Universidad del País Vasco Euskal Herriko Unibertsitatea

“EL TERCER SECTOR Y SU TRATAMIENTO FISCAL EN GUATEMALA”

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.	5
I.- Justificación del tema elegido	5
I.I.- Objeto de la investigación.	5
I.II.- Estado actual de la cuestión.	5
I.III.- Objetivo.	10
I.IV.- Justificación.	10
II.- Estructura del trabajo.	11
II.I.- Diseño metodológico.	11
II.II.- Fuentes y referencias más utilizadas.	11
II.III.- Alcances y límites.	11
II.IV.- Estructura.	12
CAPÍTULO PRIMERO: EL TERCER SECTOR.	14
1.1.- Introducción.	14
1.2.- Antecedentes.	18
1.3.- Definición del Tercer Sector.	23
1.3.1.- Enfoque del Sector No Lucrativo NPO (Non-Profit Organizations).	28
1.3.2.- Enfoque de la Economía Social.	31
1.3.3.- Diferencias entre ambos enfoques.	35
1.3.4.- Justificación de la existencia del Tercer Sector.	36
1.4.- Entidades que integran el Tercer Sector.	38

1.5.- Financiación del Tercer Sector.	45
1.6.- La relación entre las entidades y organizaciones del Tercer Sector y las administraciones públicas.	50
1.7.- Fundamentación de un tratamiento fiscal especial para las entidades y organizaciones que integran el Tercer Sector.	54
CAPÍTULO SEGUNDO: EL TERCER SECTOR EN GUATEMALA: SU TRATAMIENTO FISCAL.	60
2.1.- Entidades que integran el Tercer Sector guatemalteco.	62
2.1.1.- Asociaciones sin fines de lucro.	62
2.1.1.a.- Asociaciones civiles.	62
2.1.1.b.- Comités para obras de recreo o beneficio social y patronatos.	67
2.1.1.c.- Fundaciones.	67
2.1.2.- Asociaciones Gremiales.	69
2.1.2.a.- Colegios Profesionales.	70
2.1.2.b.- Sindicatos.	73
2.1.3.- Asociaciones Comunitarias o de Vecinos.	75
2.1.3.a- Asociaciones de Vecinos, Comunitarias para el Desarrollo y de las Comunidades de los Pueblos Indígenas	75
2.1.3.b.- Comités Educativos y Juntas Escolares.	77
2.1.4.- Organizaciones No Gubernamentales (ONG's).	78
2.1.5.- Organizaciones lucrativas.	82

2.1.5.a.- Cooperativas.	82
2.1.5.b.- Sociedades civiles.	85
2.1.6.- Normativa de fiscalización para las Organizaciones No Gubernamentales que administran o ejecutan recursos públicos.	87
2.2.- El tratamiento fiscal del Tercer Sector en Guatemala.	91
2.2.1.- Impuestos directos.	111
2.2.1.a.- Impuesto sobre la renta.	111
2.2.1.b.- Impuesto sobre Productos Financieros.	115
2.2.1.c.- Impuesto de Solidaridad.	116
2.2.1.d.- Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI).	116
2.2.2.- Impuestos indirectos.	118
2.2.2.a.- Impuesto al Valor Agregado (IVA).	118
2.2.2.b.- Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.	120
2.2.2.c.- Derechos Arancelarios de Importación (D.A.I.).	121
2.2.2.d.- Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas e Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada.	123

2.2.2.e.- Impuesto a la Distribución del Cemento.	124
2.2.2.f.- Impuesto sobre Tabacos y sus Productos.	124
2.2.2.g.- Impuesto sobre la Distribución de Petróleo y Combustibles.	125
2.2.2.h.- Impuesto a la Circulación de Vehículos.	125
2.2.3.- Otros impuestos.	126
CONCLUSIONES.	128
REFERENCIAS.	136
1.- Bibliográficas.	133
2.- Legales.	142
3.- Electrónicas.	144
4.- Otras referencias.	145
TABLA DE ABREVIATURAS	150

INTRODUCCIÓN.

I.- Justificación del tema elegido

I.I.- Objeto de la investigación.

El presente trabajo de investigación tiene por objeto el que se ha dado en denominar “Tercer Sector” y también “Entidades sin Ánimo de Lucro”, que ha tenido un espectacular desarrollo en los últimos treinta años, pero visto desde la perspectiva guatemalteca, a fin de conocer cuál es el enfoque que se le da en el país, qué entidades o instituciones lo integran y, finalmente, qué tratamiento fiscal tiene.

I.II.- Estado actual de la cuestión.

El “Tercer Sector”, también conocido como “Entidades sin Ánimo de Lucro” o como “Organizaciones No Lucrativas” (ONL), aunque se puede mantener que siempre ha existido, habiendo antecedentes del mismo en la Historia, es lo cierto que ha sido objeto de un fuerte desarrollo en los últimos treinta años, sobre todo con el decaimiento del Estado de Bienestar.

Muchos son los investigadores y académicos que dedican su estudio al Tercer Sector o a las ONL. Centrando la cuestión en el orden internacional, como señalan Antonia SAJARDO MORENO y Rafael CHAVEZ ÁVILA, el estudio más importante dirigido a medir el Tercer Sector se llevó a cabo en el seno del proyecto de investigación liderado por la Universidad Johns Hopkins sobre el Sector de Organizaciones Nonprofit. Auspiciado por esta universidad se conformó la red de investigación ISTR¹, compuesta por teóricos, prácticos y estudiosos sobre este sector de todo el mundo. El objetivo de este proyecto, desde un enfoque interdisciplinar, consiste en estudiar al Tercer Sector, en sus múltiples facetas: su conceptualización, delimitación, composición y manifestación en diferentes áreas,

¹ ISTR son las siglas en inglés de *The International Society for Third-Sector Research*, fundada en 1992, que es una asociación internacional que promueve la investigación y educación en áreas tales como sociedad civil, la filantropía y el sector sin fines de lucro; cuya página de Internet es: <https://istr.site-ym.com/> (fecha de consulta, 22 de junio de 2014).

su funcionamiento, sus relaciones con otros sectores, muy especialmente con el Sector Público, así como su cuantificación. Hasta la fecha, el proyecto se ha desarrollado en más de una veintena de países², estando en fase expansión. Además de avances empíricos, dicho proyecto tiene en su haber la realización del Manual de Cuenta Satélite del Sector No Lucrativo de Naciones Unidas³.

Otra de las grandes asociaciones científicas que desarrolla sus estudios en este campo es CIRIEC-Internacional⁴, desde la que se han desarrollado investigaciones al respecto. Periódicamente auspicia grupos de trabajo internacionales y multidisciplinares enfocados en temas relevantes y de vanguardia en el campo de la Economía Social y de las Empresas Públicas. En 1993 activó un grupo para tratar el tema de la respuesta de las asociaciones a las crisis del empleo y del Estado de Bienestar, planteando un relevante cuerpo teórico del Tercer Sector, a partir del cual fueron analizadas las realidades nacionales de: España, Italia, Austria, Alemania, Reino Unido, Francia, Bélgica, Noruega, Québec. Los resultados fueron publicados en español por Defourny,

² A este respecto SAJARDO MORENO y CHAVES ÁVILA citan: los trabajos de Salamon & Anheier (1993b) y su desarrollo por países tales como el de Anheier & Seibel (2001) para Alemania; Archambault (1996) para Francia; Barbetta (1993) para Italia; Amenomori (1993) para Japón, la investigación global por países fue recogida en Salamon, Anheier, Toepler, List, Sokolowsky (2001). La parte española de este proyecto fue dirigida por Ruiz Olabuénaga (2001) (SAJARDO MORENO, A. y CHAVES ÁVILA, R.: "Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español", CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 56, noviembre 2006, págs. 102-104). También se han realizado estos estudios en países latinoamericanos, como en el caso de Argentina, que, dentro del Proyecto Comparativo Internacional sobre el Sector sin Fines de Lucro, fase II de The Johns Hopkins University- Centro de Estudios de Estado y Sociedad, fue compilado, en el año 2000, por Mario M. Roitter e Inés González Bombal (VV.AA.: Estudios sobre el Sector Sin Fines de Lucro en Argentina (Mario M. Roitter Ines Gonzalez Bombal comp.) CEDES Centro de Estudios de Estado y Sociedad, Buenos Aires, 2000).

³ SAJARDO MORENO, A. y CHAVES ÁVILA, R.: "Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español", *op.cit.*, págs. 102-104.

⁴ CIRIEC-Internacional (Centre International de Recherches et d'Information sur l'Economie Publique, Sociale et Coopérative) es una organización científica internacional no gubernamental, que tiene por objetivos asegurar y promover la recolección de información, la investigación científica y la publicación de trabajos concernientes a los sectores económicos y las actividades orientadas al servicio del interés general y colectivo: la acción del Estado y de los poderes públicos regionales y locales en las áreas económicas (política económica y regulación); los servicios públicos; las empresas públicas y mixtas a nivel nacional, regional y local; la economía social (cooperativas, mutuas y asociaciones sin ánimo de lucro), según resulta de su página Web, disponible en: http://www.ciriec.ulg.ac.be/fr/pages/0_1presentation.htm (Fecha de consulta: 23 de mayo de 2014).

Laville, Favreau, en 1997 y por Sajardo, Laville y otros en 2001. Una serie de estudiosos de este grupo de trabajo crearon una nueva red de investigadores, la Red Emes⁵.

CIRIEC-España⁶ también ha llevado a cabo investigaciones de carácter internacional sobre el Tercer Sector. Los resultados han sido publicados en dos fases y volúmenes, uno para los países de la ribera norte del Mediterráneo, en el que se analizaron España, Grecia, Francia, Italia y Portugal⁷; y otro para los países de la ribera sur: Israel, Malta, Marruecos, Turquía y Argelia⁸. La Asociación para el Desarrollo de la Documentación en Economía Social (ADDES) de Francia, creada en 1992, también ha realizado avances científicos en el ámbito de la Economía Social⁹.

Finalmente, se señala, en relación con el ámbito latinoamericano, que FUNDIBES, Fundación Iberoamericana de la Economía Social¹⁰, ha realizado estudios científicos en torno a la Economía Social, pudiendo citarse las obras: “La Economía Social en Iberoamérica. Un acercamiento a su realidad”, volúmenes 1 y

⁵ SAJARDO MORENO, A. y CHAVES ÁVILA, R.: “Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español”, *op. cit.*, pág. 103.

⁶ CIRIEC-España: Centro Internacional de Investigación e información sobre la economía pública, social y cooperativa disponible en: <http://www.ciriec.es/> (fecha de consulta: 22 de mayo de 2014).

⁷ VV.AA.: El Tercer Sector no lucrativo en el Mediterráneo. La economía social de no mercado. I. España, Francia, Grecia, Italia y Portugal, (Dir.: J. L. Monzón Campos, D. Demoustier, A. Sajardo Moreno; I. Serra Yoldi), traducción: B.I. Europa, Ricardo Caruana, Gina Hardinge, Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Social y Cooperativa, CIRIEC-España, Valencia, 2006.

⁸ VV.AA.: El Tercer Sector no lucrativo en el Mediterráneo. La economía social de no mercado. II. Argelia, Israel, Malta, Marruecos y Turquía. (Dir.: J.L. Monzón Campos, D. Demoustier, A. Sajardo Moreno; I. Serra Yoldi), traducción: B.I. Europa, Ricardo Caruana, Gina Hardinge, Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Social y Cooperativa, CIRIEC-España, Valencia, 2006.

⁹ SAJARDO MORENO, A. y CHAVES ÁVILA, R.: “Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español”, *op. cit.*, pág. 103.

¹⁰ FUNDIBES, Fundación Iberoamericana de la Economía Social, constituida el 26 de mayo de 2003 y clasificada y registrada como Fundación, por Orden del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales de España el 24 de octubre de 2003. Nació con el propósito de favorecer la creación de un espacio común iberoamericano de la Economía Social, con la vista puesta en los procesos de cooperación al desarrollo de aquellos países, y pretende realzar el papel de la Economía Social como agente de desarrollo regional, de integración económica, inclusión, cohesión social e inserción internacional competitiva, favoreciendo el progreso de las sociedades iberoamericanas y de las personas que las componen, todo ello según resulta de su página Web., disponible en: <http://www.fundibes.org/> (Fecha de consulta: 19 de mayo de 2014).

2¹¹, y “La Economía Social en Iberoamérica, vol. 3. Realidad y proyecciones. Una visión comparada”¹².

En el terreno de las publicaciones periódicas que se dedican al Tercer Sector, se pueden mencionar las siguientes: CIRIEC-International Annales de l'Économie Publique Sociale et Coopérative (Annals of Public and Cooperative Economics), fundada en 1908 y con sede en Bélgica. Se trata de una prestigiosa publicación, de base fundamentalmente económica y de carácter internacional, centrada en el estudio científico del Sector Público y del Tercer Sector/Economía Social. La revista Revue Internationale de l'Économie Sociale (RECMA), de carácter interdisciplinar, cuyo objeto de investigación son las cooperativas, las asociaciones y las mutualidades, y donde aparecen importantes trabajos sobre teoría y medición del Tercer Sector a nivel internacional. Entre las revistas anglosajonas, la más reconocida es Journal of Voluntary Action, que tomó en 1990 un nuevo impulso, cambiando su nombre por Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly. Se trata de una publicación creada por la asociación ARNOVA (Association for the Research of Nonprofit Organizations and Voluntary Action) de carácter interdisciplinar, sobre temas de filantropía, voluntariado, dirección y liderazgo en entidades del Tercer Sector, políticas públicas y trabajos cuantitativos; y la revista Voluntas—International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations, creada en 1990, publicación cuatrimestral centrada específicamente en el estudio del Tercer Sector desde el Enfoque de las Organizaciones de Nonprofit.

Por lo que se refiere a España¹³, destacan la revista CIRIEC-España, de la Asociación CIRIEC-España, se trata de la revista sobre Economía Social y Tercer

¹¹ Ver VV.AA.: La economía social en Iberoamérica. Un acercamiento a su realidad. (Coord.: J.M. Pérez de Uralde). Fundación Iberoamericana de la Economía Social (FUNDIBES), Valencia, 2006 y VV.AA.: La economía social en Iberoamérica, vol. 2. Un acercamiento a su realidad. (Coord.: J.M. Pérez de Uralde y M. Rodrigán Rubio). Fundación Iberoamericana de la Economía Social (FUNDIBES), Valencia, 2006, con el patrocinio del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales de España.

¹² Ver: VV.AA.: La economía social en Iberoamérica, vol. 3. Realidad y proyecciones. Una visión comparada. (Coord.: M. Rodrigán Rubio). Fundación Iberoamericana de la Economía Social (FUNDIBES), Valencia, 2008, con el patrocinio del Ministerio de Trabajo e Inmigración de España.

¹³ Por lo que se refiere a España es ingente la cantidad de investigaciones y trabajos científicos que se realizan en torno al Tercer Sector, al extremo que el Observatorio del Tercer Sector de

Sector más importante en lengua española; la revista Documentación Social, editada por Cáritas, y de base sociológica, también ha dado cabida a trabajos sobre el Tercer Sector; y la Revista Española del Tercer Sector, editada por la fundación Luis Vives¹⁴.

Tratándose de Guatemala, sin embargo, no se ha podido encontrar un solo trabajo que aborde el tratamiento del Tercer Sector, ni tampoco de las Organizaciones No Lucrativas, o que trate de Economía Social, por utilizar los términos más al uso en este ámbito. Existe, si, un concepto, el de las Organizaciones No Gubernamentales (ONG's), bajo el cual, desde el Gobierno, se pretende centrar, en general, el tratamiento de este sector. El Tercer Sector, desde la perspectiva guatemalteca, se concluye, ni ha sido objeto de estudio serio y riguroso alguno dentro de las fronteras del país, ni ha merecido la atención de los científicos y estudiosos del tema, cuando han analizado la realidad de este sector en América Latina (ni se menciona en los estudios liderados por la Universidad Johns Hopkins sobre el Sector de Organizaciones Nonprofit, ni en los centrados en la Economía Social, como CIRIEC-Internacional o FUNDIBES). Esta circunstancia supone, por una parte, un importante límite a la investigación que aquí se acomete, ya que la carencia de material bibliográfico local afecta a su normal desarrollo, debiendo centrar los insumos en las normas vigentes, en criterios jurisprudenciales y en opiniones doctrinales de carácter general; pero también es cierto, que ese límite se convierte en una virtud para el trabajo, toda vez que las aportaciones que del mismo resulten, necesariamente serán originales, sirviendo de cimiento para futuras investigaciones.

Bizkaia ha editado la obra "Identificación de Estudios sobre el Tercer Sector" en el que agrupa toda la producción científica sobre la materia estructurada en dos campos: a) Estudios e Informes (Bizkaia y la CAPV; Series sobre el Tercer Sector y la Economía Social, o Subsectores, por ámbito geográfico y orden cronológico; y estudios no seriados), y b) Tesis doctorales. Ver: Observatorio del Tercer Sector de Bizkaia: Identificación de Estudios sobre el Tercer Sector, Observatorio del Tercer Sector de Bizkaia, octubre 2013, disponible en: <http://www.3sbizkaia.org/Menu.aspx?s=171> (consulta 28 de mayo de 2014).

¹⁴ SAJARDO MORENO, A. y CHAVES ÁVILA, R.: "Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español", *op. cit.*, pág. 107.

I.III.- Objetivo.

El objetivo de la presente investigación es conocer bajo qué enfoque son tratadas en Guatemala las Organizaciones No Lucrativas, aquí denominadas Tercer Sector: el de tradición europea de Economía Social o bien bajo el de la tradición anglo-sajona que las integra en el Sector No Lucrativo NPO (Non-Profit Organizations). Fundamental será, igualmente, conocer el criterio seguido en Guatemala en orden al “lucro” de las entidades u organizaciones no lucrativas: pueden tener un lucro, no repartible entre socios y administradores, como ocurre con las entidades que integran la Economía Social y parte de las entidades NPO (Non-Profit Organizations) o, por el contrario, únicamente se toman en consideración las entidades que no tengan finalidad lucrativa (not-for-profit), es decir, que no se hayan creado con el objetivo principal de generar beneficios ni de obtener una rentabilidad financiera.

En función del enfoque que desde Guatemala se dé al Tercer Sector, así como al tratamiento de la “lucratividad”, deben estar concebidas las exenciones y bonificaciones fiscales a las que las organizaciones no lucrativas que operan en el país se hayan hecho acreedoras, de conformidad con la legislación tributaria.

Se han presentado los objetivos anteriores, partiendo del siguiente planteamiento hipotético general: Guatemala toma en consideración las organizaciones no lucrativas, a las que beneficia con exenciones y bonificaciones fiscales, partiendo de un enfoque que se corresponde más con el tradicional anglo-norteamericano (Non-Profit Organizations) que con el europeo franco-belga de la Economía Social; y que es determinante el criterio de la finalidad no lucrativa (not-for-profit) para poder gozar dichas entidades del derecho a la exención o bonificación tributaria.

I.IV.- Justificación.

Como se señaló anteriormente, al tratar del estado actual de la cuestión, en lo que concierne a Guatemala, no existen estudios sobre el Tercer Sector en el país, que permitan conocer a qué enfoque de los antes citados se adscribe el país, ni qué criterio sigue en relación con el “lucro”, ni qué entidades son las que lo integran y

por qué motivo. También se desconoce el impacto de este sector en la realidad nacional y si el tratamiento tributario que se dispensa a las organizaciones no lucrativas es adecuado, en función de la actividad que despliegan.

Es por ello que la investigación que se realiza se considera novedosa y original, pudiendo ser, además, de utilidad en futuras investigaciones que se aborden para estudiar y conocer mejor la realidad del Tercer Sector guatemalteco.

II.- Estructura del trabajo.

II.I.- Diseño metodológico.

El trabajo se asienta sobre una base metodológica descriptiva, con el objetivo de reflejar la situación actual del objeto de la tesis

II.II.- Fuentes y referencias más utilizadas.

Las principales fuentes que he utilizado han sido secundarias, con especial referencia a los libros, artículos de revistas y estudios publicados en lengua castellana y, en algunos casos, francesa. Además de las fuentes bibliográficas citadas, se revisó la legislación guatemalteca referida a las organizaciones que integran lo que se ha dado en denominar “Tercer Sector”, así como la de carácter tributario en cuanto afecta a las entidades u organizaciones que lo integran. Finalmente, también se consultó un número importante de sentencias dictadas por la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

II.III.- Alcances y límites.

Esta investigación tiene como alcance conocer bajo qué enfoque son tratadas en Guatemala las organizaciones del Tercer Sector: el de tradición europea de Economía Social o bien bajo el de tradición anglo-americana que las integra en el Sector No Lucrativo NPO (*Non-Profit Organizations*), o si, por el contrario, tiene un sistema propio, diferente de los anteriores. También alcanza la investigación el conocimiento del criterio que en este país se sigue en orden al “lucro” de las entidades u organizaciones no lucrativas, tal como se señaló anteriormente. Y

finalmente, con el trabajo se pretende conocer la realidad tributaria guatemalteca en orden a las exenciones y bonificaciones de las organizaciones no lucrativas que operan en el ámbito nacional.

No se pretende abordar el estudio del Estado de Bienestar ni el impacto que su degradación puede tener en el desarrollo del Tercer Sector, pese a que se habla de ello en forma tangencial en el trabajo; tampoco son objeto aquí de un estudio pormenorizado las distintas organizaciones sin ánimo de lucro (asociaciones, fundaciones, mutuas, organizaciones no gubernamentales, etc.) que conforman el Tercer Sector, ya que excedería los límites del propio trabajo. Finalmente, queda fuera también, el mecenazgo, pese a la cercanía que tiene con el tema central. Todos los aspectos señalados (Estado de Bienestar, Instituciones que integran el Tercer Sector, Mecenazgo) deben ser analizados, junto con el propio Tercer Sector, en una investigación de mayores dimensiones.

II.IV.- Estructura.

El trabajo está estructurado en dos capítulos, además de la introducción y las conclusiones.

En el primero, se aborda el estudio del “Tercer Sector” en términos generales, a fin de conocer sus antecedentes, una posible definición del mismo, dependiendo del enfoque (sector no lucrativo o sector de economía social) que se le dé, qué entidades lo integran, cómo se financia, qué relaciones mantiene con los otros dos sectores (Estado y mercado), fundamentalmente con las administraciones públicas, y por qué deben tener un tratamiento fiscal especial las entidades u organizaciones que se integran en el mismo.

El segundo capítulo trata el “Tercer Sector” circunscrito a Guatemala, para conocer cómo se encuentra regulado, qué entidades u organizaciones lo integran, con lo que se podrá saber qué enfoque se adopta (el del sector no lucrativo o el de la economía social), para, finalmente, determinar cuál es el tratamiento fiscal (tanto en la imposición directa, como indirecta) que en este país recibe este sector.

El trabajo cuenta con un epígrafe dedicado a las conclusiones, donde se argumenta la comprobación de las hipótesis y los objetivos que se plantearon, presentando los hallazgos encontrados en razón de la investigación efectuada. Finalmente, la investigación concluye con el apartado bibliográfico.

CAPÍTULO PRIMERO: EL TERCER SECTOR.

1.1.- Introducción.

El Tercer Sector es reconocido y aceptado hoy como un sector diferenciado del Estado y del mercado. Las organizaciones que lo integran comparten funciones, espacios e interacciones con los otros sectores, pero tienen, no obstante, una configuración específica, se guían por pautas y valores propios, poseen una estructura organizativa y realizan actividades diferentes a las del sector público y empresarial. La aceptación de su singularidad no significa que exista un consenso sobre sus orígenes, rasgos o cometidos; al contrario, existe una pluralidad de acepciones o denominaciones, siendo también diversas las interpretaciones sobre su alcance y sus funciones¹⁵.

El uso del término Tercer Sector en las ciencias sociales es reciente. Aparece en la esfera pública en los EE.UU. a finales de la década de los setenta del siglo pasado, generalizándose con la expansión de la acción de numerosas organizaciones preocupadas por la solución de diferentes problemas y necesidades. Dichas organizaciones se identifican desde entonces con distintas denominaciones que resaltan algunas de sus características más representativas. En unos casos subrayan sus rasgos positivos (organizaciones voluntarias¹⁶), en otros, sus diferencias respecto al gobierno (ONG's¹⁷, sector voluntario, sector

¹⁵ IZQUIETAS ETULAIN, J. L.: Voluntariado y Tercer Sector. Cultura, participación cívica y organizaciones solidarias. Editorial Tecnos. Madrid, 2011, pág. 18-20.

¹⁶ La noción Organizaciones Voluntarias pone énfasis en la aportación del voluntariado al bienestar social, resaltando el trabajo gratuito y libre de los miembros que participan en dichas entidades del Tercer Sector. Se extiende a un conjunto amplio de organizaciones: asociaciones, corporaciones de derecho público, fundaciones civiles y canónicas, otras instituciones de ayuda social, económica o cultural, etc. (IZQUIETAS ETULAIN, J. L., *op.cit.*, pág. 18).

¹⁷ Las Organizaciones No Gubernamentales (ONG's) están integradas, desde la perspectiva de las Naciones Unidas, creadora del término, por las entidades privadas observadoras, asesoras o colaboradoras, utilizándose en la actualidad para identificar a las entidades de ayuda humanitaria y de cooperación al desarrollo (ONGD). Esta denominación es cuestionada en el ámbito académico por su imprecisión y ambigüedad, ya que en ella pueden incluirse tanto organizaciones benéficas como de carácter mafioso o terrorista (IZQUIETAS ETULAIN, J. L., *op. cit.*, pág. 18).

público no estatal¹⁸) y al mundo empresarial (sector no lucrativo¹⁹, economía social²⁰). Cada una de esas denominaciones enfatiza un aspecto diferente de estas entidades y refleja la diversidad de ámbitos geográficos en los que se emplean, la pluralidad de tradiciones organizativas y de marcos teóricos desde los que se considera. SAJARDO MORENO y CHAVES ÁVILA, por su parte, enfatizan que cada uno de estos términos surgidos no implica una aprehensión global del propio sector, sino que resalta un aspecto concreto de la realidad que representan el conjunto de entidades que integran el Tercer Sector, evidenciando su enorme riqueza de contenidos y diversidad de formas. Sin ánimo de realizar una exhaustiva, aunque sí lo más completa posible, pueden relacionarse los siguientes términos, sus particularidades y sus limitaciones:

¹⁸ Sector Voluntario o Sector Público No Estatal, estas denominaciones resaltan el carácter privado de sus agentes y la dimensión pública de sus metas (IZQUIETAS ETULAIN, J. L. *op. cit.*, pág. 18).

¹⁹ Los términos Sector No Lucrativo y Tercer Sector fueron utilizados inicialmente por autores norteamericanos, aunque su uso se ha generalizado en los últimos tiempos en el ámbito anglosajón y europeo. Está referido a un conjunto amplio de organizaciones privadas no lucrativas, de carácter voluntario, que tratan de cumplir un fin de interés general. Se trata de organizaciones caracterizadas sobre todo por el principio de no distribución de beneficios, que no pueden repartirse entre las personas que dirigen o controlan la organización, sino que deben reinvertirse en los fines para los que fue creada o para ayudar a personas que no estén relacionadas con el control de la misma. Esta constante no implica que dichas organizaciones no puedan obtener beneficios, sino que éstos deben quedar en la propia entidad o emplearse para un bien colectivo. Tanto los términos Tercer Sector y Sector No Lucrativo se utilizan para remarcar la presencia de una esfera (la del don o la solidaridad) diferente de la del poder (Estado) y de la del dinero (mercado); sin embargo el término Sector No Lucrativo ha sido menos utilizado que el de Tercer Sector por su escasa utilidad descriptiva y analítica (IZQUIETAS ETULAIN, J. L., *op. cit.*, pág. 19).

²⁰ El concepto Economía Social comenzó a utilizarse en Francia y Bélgica, estando actualmente generalizado en toda Europa. El término abarca tanto las organizaciones no lucrativas como a ciertas entidades de tipo comercial (cooperativas, mutualidades de previsión social, centros especiales de empleo, sociedades anónimas laborales, empresas de servicios...) que persiguen objetivos económicos y sociales a la vez que promueven la participación ciudadana. Cabe distinguir dos grandes subsectores: el subsector mercado (empresas con organización democrática y con distribución de beneficios no vinculadas al capital aportado por el socio –cooperativas, mutuas-), y el subsector no mercado, que integra a instituciones privadas sin fines de lucro al servicio de los hogares, constituido, básicamente por asociaciones, fundaciones y entidades cuya producción suministra bienes y servicios de manera mayoritariamente gratuita o a precios no significativos. Las organizaciones integradas en este concepto se caracterizan y distinguen por su finalidad, principios y modos de decisión: principios de autonomía y de primacía de la persona, principios democráticos, y el factor trabajo frente al capital en la distribución de beneficios (IZQUIETAS ETULAIN, J. L., *op.cit.*, pág. 18-19).

Tercer Sector (Third sector).- Término comparativo que sitúa al Tercer Sector en relación a los otros dos sectores institucionales de la economía, Sector Público y Sector Privado Capitalista. Su elección es discutible pues, junto a los sectores institucionales mencionados, existen las economías domésticas, por lo que el Tercer Sector debería denominarse Cuarto Sector.

Sector Voluntario (Voluntary sector).- Toma como característica básica el carácter voluntario de una parte muy relevante del grupo humano que conforma, trabaja y dirige sus actividades.

Sector No Lucrativo (Nonprofit sector).- Término empleado por el Sistema Nacional de Cuentas Integradas de Naciones Unidas²¹, que enfatiza el carácter no lucrativo de las organizaciones que conforman el Tercer Sector, entendido como el hecho de que sus acciones no tienen el objeto de obtener beneficios para distribuirlos entre los individuos que las controlan.

Sector filantrópico (Philanthropic Sector).- Se refiere a aquellas organizaciones que canalizan recursos personales y materiales en pro de causas públicas o sociales.

Sector Caritativo (Charitable Sector).- Término que destaca el apoyo que el Tercer Sector recibe de la sociedad en general, en forma de donaciones privadas, bajo el sustrato de motivaciones altruistas-caritativas o utilidad social que los donantes depositan en el propio sector.

Sector de Organizaciones No Gubernamentales – ONG (Non-governmental Organizations - NGO).- Se refiere a aquellas entidades privadas que se encargan de la promoción socio-económica de los países subdesarrollados o en vías de desarrollo. También suele emplearse la abreviatura de ONG-D para referirse al conjunto de organizaciones que trabajan en la cooperación al desarrollo.

²¹ Las Naciones Unidas han publicado un Manual sobre las instituciones sin ánimo de lucro en el sistema de cuentas nacionales (NPIs Handbook, 2003) que delimita el ámbito de las instituciones no lucrativas a partir de la definición de Salamon y Anheier de la que se trata más adelante.

Sector independiente (Independent Sector) / Sector intermedio (Intermediary sector).- Término que pone de relieve el importante papel que el Tercer Sector juega como fuerza independiente tanto frente a la actividad del Sector Público (poder político), como respecto al espíritu lucrativo o maximizador del beneficio que gobierna las acciones del Sector Capitalista. El término Sector intermedio, análogo al anterior, enfatiza el papel del Tercer Sector No Lucrativo como tercera fuerza social.

Sector Exento de Impuestos (Tax-exempt sector).- Locución que considera el hecho de que en la mayoría de los países el Tercer Sector disfruta de una fiscalidad favorable, consistente en beneficios y exenciones tributarias.

Economía Social (Economie Sociale) -parte de Productores de No Mercado, incluyendo Sector Asociativo.- Denominación que abarca tanto a entidades genuinas del Tercer Sector, que integran el denominado sub-sector de entidades sin ánimo de lucro, jurídicamente conformadas por asociaciones y fundaciones, como a ciertas entidades de tipo comercial, más orientadas al mercado, tales como las cooperativas, mutuas, mutualidades de previsión social y determinadas entidades financieras, llamado subsector empresarial.

La diversidad terminológica con que denominar al Tercer Sector, uno de los temas que ha generado mayor número de investigaciones y trabajos científicos, viene íntimamente ligada al problema de la conceptualización, en concreto, al acotar y definir al conjunto de organizaciones que integran este complejo mundo que supone el Tercer Sector, no ya desde una perspectiva residual y comparativa respecto del resto de sectores institucionales, a modo de cajón de sastre, sino identificando una serie de rasgos o aspectos que caractericen a las entidades de las que se compone²².

²² SAJARDO MORENO, A. y CHAVES ÁVILA, R.: “Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español”, *op. cit.*, págs. 91-92.

1.2.- Antecedentes.

Para Antonio GUTIÉRREZ RESA el pasado medieval, sin apenas sector público y con un débil mercado, ha sido el ámbito de la sociedad civil, claramente vinculado al orden religioso quien prodigó abundantes iniciativas en el orden social (hospitalidad a los peregrinos, educación a los niños desamparados, además de atención sanitaria, entre otras iniciativas) y cultural (cofradías y hermandades)²³. Tanto la Iglesia como la sociedad civil han desarrollado en el pasado iniciativas voluntarias que trataron de organizar un conjunto más o menos estructurado de prácticas asistenciales con notables luces y sombras. El protagonismo que irá adquiriendo con la Ilustración el sector público y el mercado harán disminuir la pujanza que habían mantenido las organizaciones de la Iglesia²⁴.

Por su parte, José María HERRANZ DE LA CASA indica que la caridad y la filantropía, que hoy en día se han convertido en solidaridad, tienen sus raíces en las civilizaciones más antiguas, siendo los griegos los que comenzaron a darle un tratamiento jurídico muy próximo al actual. Asimismo, Cayo Cinio Mecenas dio nombre, por su actitud de generosidad hacia amigos poetas como Horacio y Virgilio, a lo que se conoce como mecenazgo, que tuvo su esplendor durante la época del Renacimiento en el mundo de las artes, reapareciendo posteriormente con la Ilustración en el siglo XVIII. La práctica filantrópica ha tenido una gran penetración en los Estados Unidos, donde las grandes fortunas desarrollan su labor social a favor de la comunidad. Sin embargo, no fue hasta la Revolución Francesa, cuando apareció el concepto de solidaridad, con un origen en el

²³ En el mismo sentido que GUTIÉRREZ RESA, A.: MORALEDA TEJERO, V.: "Identidad y diversidad del Tercer Sector" en VV.AA.: Tercer sector e intervención social (Antonio Gutiérrez Resa, ed.). Ediciones Académicas, S.A. Madrid, 2010, págs. 84-85; HERRANZ DE LA CASA, J.M.: La comunicación y la transparencia en las organizaciones no lucrativas. [Tesis doctoral]. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Ciencias de la Información. Departamento de Periodismo III. Madrid, 2006, pág. 28, disponible en línea en. E-Prints Complutense de la Universidad Complutense de Madrid: <http://eprints.ucm.es/11539/> (fecha de consulta: 2 de mayo de 2014); DE LORENZO GARCÍA, R.: "Capítulo II: Tercer Sector, Estado Social y Estado de Bienestar" en VV.AA.: Trabajo social, tercer sector e intervención social (Rafael de Lorenzo García y Antonio López Peláez, eds.). Editorial Universitaria, S.A. 1ª ed. Madrid, 2012, págs. 49-52.

²⁴ GUTIÉRREZ RESA, A.: "Importancia estratégica del Tercer Sector" en VV.AA.: Tercer sector e intervención social (Antonio Gutiérrez Resa, ed.). Ediciones Académicas, S.A. Madrid, 2010, págs. 23-25.

principio inspirador revolucionario de la “fraternidad”, dando inicio a un proceso de secularización que ha ido fomentando un espíritu civil laico que llega hasta nuestros días en lo que se conoce como solidaridad de la sociedad civil²⁵, y es que como señalan Antonio LÓPEZ PELÁEZ y María de la Luz RIVERA FERNÁNDEZ es a partir de la Ilustración cuando el concepto de ciudadanía se convierte en el núcleo de la política social, reclamando la igualdad de derechos y la seguridad jurídica, incluyendo el derecho de voto. Frente a la época absolutista, se define la democracia como un sistema de control de los poderes de tal forma que es posible el ejercicio de la libertad individual, reduciendo la arbitrariedad. Y esta dinámica es la que ha caracterizado la evolución de las sociedades occidentales en los últimos doscientos años²⁶.

Así, el fundamento último del Tercer Sector puede situarse en la noción de ciudadanía, entendida como los derechos de cada persona, inalienables, que implican, para poder ser ejercitados, una configuración estructural de la sociedad como tal. Solamente en los ámbitos que se consideraba a los demás como ciudadanos, se generaban mecanismos de intervención social para reducir la desigualdad y permitir que la ciudadanía nominal se convirtiera en ciudadanía real²⁷; y es que como dice María Ángeles ESPADAS ALCÁZAR, “la división tradicional liberal entre Estado y Mercado resulta insuficiente y como indica Nerfin (1993) más allá del Príncipe y del Mercader, hay otro actor, el Ciudadano, que informal o formalmente organizado tiene un papel fundamental”²⁸.

²⁵ HERRANZ DE LA CASA, J. M., op. cit. pág. 28.

²⁶ LÓPEZ PELÁEZ, A. y RIVERA FERNÁNDEZ, M.L.: “Capítulo I: solidaridad, altruismo y ciudadanía: perspectivas sobre la intervención social en el ámbito del Tercer Sector” en VV.AA.: Trabajo social, tercer sector e intervención social (Rafael de Lorenzo García y Antonio López Peláez, eds.). Editorial Universitaria, S.A. 1ª ed. Madrid, 2012, págs. 30-32.

²⁷ *Loc. cit.*

²⁸ ESPADAS ALCÁZAR, M. A.: El tercer sector construyendo ciudadanía: la participación del tercer sector en los servicios sociales en Andalucía. [Tesis doctoral]. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Ciencias Políticas y Sociología. Departamento de Sociología III. Madrid, 2006, pág. 27, disponible en línea en E-Prints Complutense de la Universidad Complutense de Madrid: <http://eprints.ucm.es/7436/> (fecha de la consulta: 21 de marzo de 2014).

Se menciona aquí, en forma muy sumaria, el Estado de Bienestar, profusamente tratado por la doctrina²⁹, por entender que, con independencia de actividades que los ciudadanos han acometido a lo largo de la historia, y que constituyen el “germen” de lo que hoy se entiende por Tercer Sector, es la situación de crisis en que aquel se encuentra el que ha propiciado el crecimiento exponencial de este sector en las tres últimas décadas.

Así, se ha planteado un interesante debate en torno a si el Tercer Sector surge como alternativa al Estado, si éste no es eficiente para satisfacer determinadas necesidades públicas. Dado que el sector público determina la producción de bienes públicos mediante la elección colectiva, tratando de conocer las preferencias de los ciudadanos por el juego de las mayorías, puede ocurrir que muchos ciudadanos se encuentren insatisfechos con la acción pública, lo que les impulsa a organizarse en torno a entidades privadas que aglutinen sus preferencias³⁰, considerando GUTIÉRREZ RESA que hay una coincidencia total al establecer una estrecha relación entre el Tercer Sector y el desarrollo del Estado de Bienestar, porque este último constituye el ámbito más idóneo para el desarrollo y transformación del Tercer Sector de intervención social³¹, y es que, como afirma Virginia MORALEDA TEJERO, siempre ligado al avance y desarrollo del Estado de Bienestar en las diferentes sociedades del mundo, el movimiento de la sociedad civil ha pasado por múltiples fases y estadios de desarrollo, hasta

²⁹ Muchos investigadores han estudiado el Estado de Bienestar, y sería imposible traerlos a todos aquí, sin embargo, se mencionan: DE LORENZO GARCÍA, R., *op. cit.*, págs. 49-52; GONZÁLEZ RABANAL, M de la C.: “El Estado de bienestar y la gestión mixta” en VV.AA.: Economía y gestión de entidades no lucrativas. (Pedro Juez Martel, coord.). Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A. 2ª ed. Madrid, 2013. págs. 15-35; SALAS SUÁREZ, A.: Análisis de las relaciones entre el sector público y el tercer sector en el marco del estado del bienestar español. [Tesis doctoral]. Universidad Autónoma de Madrid. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Departamento de Economía y Hacienda Pública. Madrid, 2006, págs. 8-41, disponible en línea en: Biblioteca y Archivo de la Universidad Autónoma de Madrid: <https://repositorio.uam.es/handle/10486/2539> (fecha de la consulta: 29 de marzo de 2014); ESPADAS ALCÁZAR, M. A., *op. cit.*, págs. 24-32. Igualmente se aborda un estudio profundo del Estado de Bienestar en: BILBAO UBILLOS, J.: Hacia una hipótesis explicativa del Estado de Bienestar [Tesis Doctoral], UPV/EHU, 1990, disponible en línea en Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea, Biblioteca Universitaria, Call N° T-304. 9 BILL, <http://millennium.ehu.es/record=b1496465> (fecha de la consulta: 22 de abril de 2014).

³⁰ SALAS SUÁREZ, A. *op. cit.*, págs. 36-41.

³¹ GUTIÉRREZ RESA, A., *op. cit.*, pág. 25.

llegar a formar un sector diferenciado que merece ser considerado y estudiado como un conjunto global³².

Para Myriam de la Concepción GONZÁLEZ RABANAL la incapacidad del mercado a la hora de resolver satisfactoriamente las cuestiones referidas a la asignación, distribución, equilibrio y crecimiento ha contribuido a justificar y legitimar la acción pública en estos mismos ámbitos, siendo el fuerte crecimiento del gasto público de naturaleza social, vinculado a los aspectos de redistribución de la renta, el que ha servido para asentar definitivamente la presencia pública en la vida económica, dando lugar al denominado Estado de Bienestar, cimentado sobre dos elementos: el establecimiento de un pacto de estabilidad económica (pacto keynesiano) y la garantía de un conjunto de servicios sociales mínimos³³.

Se han dado diferentes conceptos de Estado de Bienestar, pero todos ellos coinciden en señalar que se trata de un conjunto de normas y actuaciones de carácter público que garantizan un determinado nivel de bienestar a los ciudadanos, ya sea mediante el acceso gratuito a determinados servicios o mediante la entrega de prestaciones monetarias.

La aparición y posterior expansión del Estado de Bienestar viene explicada por razones económicas (al contribuir al pleno empleo y al crecimiento), políticas (por integrar a la clase trabajadora en el sistema capitalista), y sociales porque complementa y sustituye la falta de previsión de individuos y familias para hacer frente a los imprevistos derivados de su participación en el proceso productivo (o de su imposibilidad de hacerlo)³⁴.

El proceso de expansión de los diferentes modelos de Estado de Bienestar no ha sido lineal, sino que ha estado sometido a importantes restricciones de orden económico e ideológico, ya que ha tenido que dar respuesta a nuevas y cambiantes demandas sociales en un contexto cada vez más globalizado e interdependiente; y el éxito de esta expansión ha venido condicionado por la

³² MORALEDA TEJERO, V., *op. cit.*, págs. 84-85.

³³ GONZÁLEZ RABANAL, M de la C. *op. cit.*, págs. 15-17.

³⁴ *Ibid.*, págs. 17-32.

conurrencia de tres variables fundamentales: la evolución de la economía, la legitimidad de la propia intervención del Estado en el quehacer económico y la extensión de los servicios sociales³⁵.

Álvaro SALAS SUÁREZ, en relación con la actual crisis del Estado de Bienestar, señala que, tras un amplio período de estabilidad, se ha producido un cambio importante en la forma de concebir la función del Estado en la economía, con unas consecuencias trascendentales para el sostenimiento del Estado de Bienestar en los términos en los que se había producido hasta entonces. El origen de este cambio se encuentra en un conjunto de desequilibrios económicos que se dan en forma simultánea, expresados en la caída de las tasas de crecimiento económico, desempleo masivo e inflación no provocada por el exceso de demanda, entre otros. Ese desequilibrio económico generalizado, unido a un considerable desarrollo del Estado de Bienestar, hacía necesario reducir los elevados déficits públicos, ejercer un control sobre los niveles de deuda pública y contener la presión que los tipos de interés ejercían sobre los elevados volúmenes que de la misma había que colocar anualmente en los mercados y ello en un entorno de mayor apertura de las economías, intensificada por las mayores facilidades del transporte y las comunicaciones.

Por tanto, lo que se ha conocido como "crisis fiscal del Estado" ha desembocado en la llamada crisis del Estado de Bienestar, cuyas causas explican la retirada parcial del Sector Público de la cobertura de servicios que tradicionalmente se habían encontrado en el ámbito del Estado de Bienestar, señalándose como causas que en modo más frecuente se apuntan: las de carácter económico (que han tenido su origen en la globalización de la economía y en el aumento de la competitividad, así como en la sustitución de los esquemas de política económica basados en las ideas keynesianas de intervención en la economía), las de índole político (como la crisis del modelo socialista y la intensificación de los análisis sobre los fallos del sector público) y, finalmente, otras causas, como las

³⁵ *Ibid.*, págs. 33-35.

relacionadas con la demografía (la reducción de la tasa de natalidad, el aumento de la esperanza de vida en los países en los que más había avanzado el Estado de Bienestar, lo que lleva a revisar la sostenibilidad de los gastos sociales, en un contexto de envejecimiento de la población, teniendo en cuenta la restricción que supone el aumento paralelo de los costes de mantenimiento de prestaciones propias del Estado).

En consecuencia se observa en los países occidentales una retirada parcial del sector público en la cobertura de determinados servicios, o un proceso de privatización parcial de la protección social, en la medida en que una parte de la misma pasa a ser gestionada por instituciones del mercado, y otra queda cubierta por la acción del Tercer Sector en su sentido más amplio, aprovechando los espacios no cubiertos por los otros dos sectores³⁶.

Así es como algunos autores han advertido que, tras la crisis del Estado de Bienestar, se va a pasar a una sociedad de bienestar, en la que el Tercer Sector tiene más peso económico y juega un papel de gran trascendencia en las sociedades avanzadas, convirtiéndose en un símbolo de la profundización de la democracia y la superación del individualismo³⁷.

1.3.- Definición del Tercer Sector.

Para MORALEDA TEJERO la denominación Tercer Sector, aun siendo imperfecta e imprecisa, es la más extendida y la que suscita un mayor grado de acuerdo entre la comunidad científica internacional para referirse a un amplio conjunto de organizaciones surgidas de la sociedad civil y articuladoras de la misma, entre las que destacan especialmente las asociaciones, fundaciones y cooperativas³⁸. Antonio ARIÑO VILLARROLLA, al analizar su naturaleza e identidad, manifiesta que “prácticamente, la mayoría de los autores que se han ocupado de investigar sobre el Tercer Sector vienen a coincidir en que nos hallamos ante un fenómeno

³⁶ SALAS SUÁREZ, A, *op. cit.*, págs. 36-41.

³⁷ PÉREZ ARRAIZ, J.: El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en el ámbito estatal. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010, pág. 22

³⁸ MORALEDA TEJERO, V., *op. cit.*, pág. 84.

difícil de definir (delimitar su extensión) y de operacionalizar (cómo medirlo). Algunos afirman, además, que el propio concepto de Tercer Sector resulta confuso e inadecuado, mientras otros sostienen que esas dificultades no constituyen un obstáculo insalvable para hablar del mismo como de una realidad social relativamente acotada³⁹.

Fue utilizado por primera vez el término Tercer Sector o *third sector* en Estados Unidos de la mano de la *Comisión Filer*⁴⁰ en la década de los setenta del siglo pasado, aunque el sector no lucrativo sea, en realidad, anterior a las empresas y a las administraciones públicas, siendo usual su empleo para designar un ámbito complejo y heterogéneo de entidades⁴¹ que tienen una finalidad social, sin ánimo

³⁹ ARIÑO VILLARROYA, A.: "Articulación del Tercer Sector en España", Revista Española de Tercer Sector, núm. 10, 2008, pág. 110.

⁴⁰ En relación con el origen del término Tercer Sector es interesante la aportación de Mario M. ROITTER, quien sostiene que el término Tercer Sector es simplemente un sinónimo que emergió durante la década de los ochenta del siglo pasado, con vocación transnacional, para referirse a algo que ya tenía nombre: nonprofit sector o independent sector en Estados Unidos; y voluntary sector en Gran Bretaña. El antecedente más antiguo encontrado es una publicación de 1975 de Burton Weisbrond titulada *Toward a theory of the voluntary nonprofit sector in a three-sector economy*, cuya finalidad era intentar explicar desde la teoría económica neoclásica las razones por las cuales existe este tipo de instituciones en una economía capitalista. Fue precisamente rastreando los intentos de globalizar la idea de sector que se pudo encontrar alguna respuesta al interrogante del predominio logrado por la denominación Tercer Sector con la creación de la *International Society for Third-Sector Research* (ISTR) en 1992, cuya predecesora fue la *International Research Society for Voluntary Associations, Nonprofit Organizations and Philanthropy* de 1991. En 1997 se oficializó la revista *Voluntas*, como órgano de la *International Society for Third-Sector Research* (ISTR). (ROITTER, M. M.: "El tercer sector como representación topográfica de la sociedad civil", en VV.AA. Políticas de ciudadanía y sociedad civil en tiempos de globalización Daniel Mato Coord.) Caracas, FACES, Universidad Central de Venezuela, 2004, págs. 17-32). Por su parte, DE LORENZO y MORO señalan que la Comisión norteamericana, denominada *Commission of Private Philanthropy and Public Needs*, ha investigado el sector no lucrativo de los Estados Unidos desde 1973 hasta la publicación de sus informes en 1977, que aportaron el primer análisis comprensivo del sector y que son considerados como el "acta de nacimiento" del Tercer Sector (DE LORENZO GARCÍA, R y MORO, L.: "Capítulo III: Un nuevo paradigma: la Economía Social y el Tercer Sector. Características del Tercer Sector y su dimensión institucional y socioeconómica" en VV.AA.: Trabajo social, tercer sector e intervención social (Rafael de Lorenzo García y Antonio López Peláez, eds.). Editorial Universitaria, S.A. 1ª ed. Madrid, 2012, pág. 97).

⁴¹ A la heterogeneidad y complejidad del Tercer Sector se refiere la mayoría de la doctrina, así: IZQUIETAS ETULAIN, J. L., *op. cit.*, págs. 27-32; MORALEDA TEJERO, V., *op. cit.*, pág. 85; MATA ROMEU, A.: "Reflexiones en torno al 'Tercer Sector': sus objetivos y funciones en el marco de la lucha contra la exclusión social". Revista de Estudios Sociales y Sociología Aplicada. Núm. 136: Los objetivos de desarrollo del milenio, 2005, págs. 194.

de lucro e independientes del Estado, en las sociedades con economía de mercado y con un régimen político liberal-democrático⁴².

Se habla de Tercer Sector porque el Estado es considerado como el primero, mientras que el mundo de la empresa-mercado constituye el segundo. Son los tres grandes sectores de la sociedad, sin olvidar las aportaciones de la familia. Así, y para indicar su diferencia con el mercado, se habla de entidades no lucrativas, y para diferenciarlo del Estado, sus organizaciones reciben el nombre de no gubernamentales (ONG)⁴³, definiéndolo, así, “*vía negationis*” o en forma “*residualista*”⁴⁴.

También se puede hablar de Tercer Sector como continente y como contenido. Como continente, tiene un sentido amplio y configura todo el conjunto de organizaciones que no se corresponden con el mercado ni con la administración; y, como contenido, tiene un sentido reducido, y se entiende desde el concepto del *non-profit* anglosajón, es decir, como el subsector de no mercado de la Economía Social⁴⁵.

En la actualidad, el crecimiento del Tercer Sector en muchos países se debe a que el Estado de Bienestar se platea como *welfare mix*, aumentando de este modo los servicios del sector asociativo o sector voluntario. No obstante, a pesar de las luces y sombras que cabe distinguir en el Tercer Sector, éste profundiza la

⁴² DE LORENZO GARCÍA, R y MORO, L., *op. cit.*, págs. 96-97.

⁴³ DE LORENZO GARCÍA, R y MORO, L., *op. cit.*, págs. 95-96. En igual sentido se hacen eco de la definición negativa o *residualista* del Tercer Sector: ARIÑO VILLARROYA, A., *op. cit.*, pág. 110; CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L.: “Economía social y sector no lucrativo: actualidad científica y perspectivas”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 37, abril 2001, págs. 11 a 27; GUTIÉRREZ RESA, A., *op. cit.*, págs. 23-25; HERRANZ DE LA CASA, J. M., *op. cit.*, págs. 33-34; NIETO CARRAMIÑANA, E.: *Procesos de colaboración entre organizaciones no lucrativas: aplicación al caso de las ONGs españolas*. [Tesis doctoral]. Universidad Autónoma de Madrid. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Departamento de Estructura Económica y Economía del Desarrollo. Doctorado en Integración y Desarrollo Económico. Madrid, 2009, págs. 13-14, disponible en línea en: Biblioteca y Archivo de la Universidad Autónoma de Madrid: <https://repositorio.uam.es/handle/10486/4234> (fecha de la consulta: 11 de abril de 2014).

⁴⁴ ARIÑO VILLARROYA, A., *op. cit.*, pág. 109.

⁴⁵ HERRANZ DE LA CASA, J. M., *op. cit.*, págs. 29-31.

democracia, ofreciendo alternativas a los problemas y necesidades humanas no satisfechas por el mercado⁴⁶.

Más allá de las críticas sobre la complejidad y heterogeneidad del sector, sobre el hecho de que académicamente es definido por exclusión y la multitud de términos utilizados para designarlo, se puede decir que el Tercer Sector está formado por entidades sin ánimo de lucro, de carácter privado y autónomo, que son el producto de una iniciativa social solidaria que pretende alcanzar un beneficio o bienestar general en el público objeto de su actuación⁴⁷, pudiendo definirse, en forma restringida, con Pablo A. GUERRA, como el conjunto de organizaciones autónomas de la sociedad civil, fundadas y constituidas con el objeto de producir bienestar, inspiradas en valores solidarios, cuyas eventuales ganancias monetarias no se dividen entre los asociados⁴⁸.

Sin embargo, una definición muy completa es la proporcionada por Miguel Ángel CABRA DE LUNA, cuando dice que el Tercer Sector es “el constituido por aquellas organizaciones privadas de carácter voluntario y sin ánimo de lucro, que surgidas de la libre iniciativa ciudadana y regidas de forma autónoma, buscan responsablemente, mediante el desarrollo de actividades de interés general (misión), conseguir un incremento de los niveles de calidad de vida a través de un progreso social solidario, en cooperación con otras instancias públicas o privadas, beneficiándose, en su caso, de un tratamiento fiscal específico, derivado del reconocimiento de su labor”⁴⁹

Señalan Rafael DE LORENZO y Lorena MORO que diversos autores, entre ellos SALAMON y ANHEIER, identifican cinco factores que inciden en la aparición y posterior consolidación del Tercer Sector:

⁴⁶ GUTIÉRREZ RESA, A., *op. cit.*, págs. 23-25.

⁴⁷ DE LORENZO GARCÍA, R., *op. cit.*, pág. 49.

⁴⁸ GUERRA, P. A.: “Solidaridad y altruismo en las ciencias sociales: justificación teórica para una sociología del tercer sector”, Documentos de discusión sobre el tercer sector, núm. 23, 2002, pág. 18.

⁴⁹ CABRA DE LUNA, M.A. El Tercer Sector y las fundaciones en España hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico. Escuela Libre Editorial, Madrid.1998, pág. 43.

1. **La heterogeneidad.** A mayor heterogeneidad en un país existen más limitaciones del Sector Público y del Mercado para cubrir las demandas de la población.
2. **Estado de Bienestar.** Mientras más se expanda el Estado de Bienestar en un país, menor será el sector no lucrativo.
3. **Nivel de desarrollo.** Cuanto mayor nivel de desarrollo económico tenga un país dado, más fortaleza tiene el Tercer Sector.
4. **Marco legal.** En países regidos por el *Rule of Law* (Derecho Común) se consolidan más fácilmente las organizaciones no lucrativas, frente a los países de “Régimen administrativo” (continentales de Europa), donde la tipología institucional del Tercer Sector suele estar regulada legalmente y, en múltiples ocasiones, es necesario un reconocimiento público previo para comenzar a actuar, configurándose éste a veces como un reconocimiento genérico limitado por disposiciones normativas a través de un registro constitutivo, y otras, como un acto administrativo de concesión (reconocimiento específico).
5. **Tradiciones históricas.** Las tradiciones históricas y religiosas inciden en la creación de entidades no lucrativas; así el principio de subsidiariedad, extendido en Alemania ha estimulado el Tercer Sector. Por el contrario, las teorías jacobinas en Francia han impedido un florecimiento de aquél⁵⁰.

Las características con las que suele definirse el Tercer Sector son, según GUTIÉRREZ RESA:

- a. Agrupaciones que poseen una forma jurídica y una determinada organización.
- b. No tienen ánimo de lucro.
- c. De naturaleza y origen privado y voluntario.
- d. Su finalidad primordial ha de ser de carácter altruista y filantrópico⁵¹.

⁵⁰ DE LORENZO GARCÍA, R. y MORO, L., *op. cit.*, pág. 100.

⁵¹ GUTIÉRREZ RESA, A, *op. cit.*, págs. 23-25.

A éstas suele añadirse, además, el tratamiento fiscal beneficioso que disfrutan, ya que las entidades integradas en el Tercer Sector usualmente son favorecidas con beneficios fiscales derivados del cumplimiento de su función de contribuir al interés general.⁵²

Aparte de definir el Tercer Sector desde la negación o en positivo, desde las características que comparten sus entidades, existe en el fondo de la cuestión una división más profunda que tiene que ver, sobre todo, con la forma de entender la “*no lucratividad*” como una condición para la pertenencia al Tercer Sector. En este sentido, existen dos enfoques, tradicionalmente en pugna:

- El enfoque de *Sector No Lucrativo* (de tradición anglosajona) en el que se destaca la no distribución de beneficios por parte de las entidades, así como la importancia del voluntariado.
- Y el de la *Economía Social* (tradición europea continental) en el que lo importante es la dimensión democrática de las organizaciones y la producción para el mercado de bienes sociales⁵³.

1.3.1.- Enfoque del Sector No Lucrativo NPO (Non-Profit Organizations).

Se puede sintetizar este enfoque, de acuerdo con la posición mayoritaria de la doctrina⁵⁴, del siguiente modo:

⁵² DE LORENZO GARCÍA, R y MORO, L, *op. cit.*, págs. 101-102.

⁵³ MORALEDA TEJERO, V, *op. cit.*, pág. 87-88.

⁵⁴ ARGUDO PÉREZ, J.L.: “El Tercer Sector y economía social. Marco teórico y situación actual”, *Acciones e Investigaciones Sociales*, núm. 15, 2002, págs. 249 a 250. BAREA TEJEIRO, J. y PULIDO SAN ROMÁN, A.: “El sector de instituciones sin fines de lucro en España”, *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 37, abril, 2001, págs. 35 a 49. CARRERAS ROIG, LL.: *El subsector empresarial no financiero de la economía social. La fiscalidad de las sociedades cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación*. [Tesis doctoral]. Universidad Rovira i Virgili. Facultad de Ciencias Jurídicas. Tarragona, 2008, págs. 37 y 38 disponible en línea en Tesis Doctorales en Red, Universidad Rovira i Virgili: <http://www.tdx.cat/handle/10803/8759> (fecha de la consulta: 27 de marzo de 2014). CABRA DE LUNA, M. A. y DE LORENZO GARCÍA, R.: “El Tercer Sector en España: Ámbito, tamaño y perspectivas”. *Revista Española de Tercer Sector*, núm. 1 (Tercer Sector), 2005, págs. 101-103. CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, págs. 11 a 27. DE LORENZO GARCÍA, R y MORO, L., *op. cit.*, págs.101-102. ESPADAS ALCÁZAR, M. A., *op. cit.*, págs. 37-38. JIMÉNEZ ESCOBAR, J. y MORALES GUTIÉRREZ, A.C.: “Tercer sector y univocidad conceptual: necesidad

Los dos rasgos básicos de caracterización de las entidades integrantes del Tercer Sector son:

1. El respeto al principio de no distribución de beneficios o la existencia, entre las reglas constitutivas de estas organizaciones, de una relativa a la imposibilidad de distribuir sus beneficios a las personas que las controlan, teniendo que destinarse aquellos, bien a la realización de sus objetivos, bien a ayudas a personas que no ejerzan ningún control sobre la organización, y
2. La movilización de recursos voluntarios, es decir, trabajo voluntario y donaciones.

En este enfoque resulta fundamental la definición “*estructural-operacional*” del Tercer Sector aportada por SALAMON y ANHEIER, plasmada en todos los estudios sobre Tercer Sector, según la cual estas entidades, pese a su diversidad, comparten cinco características que hacen posible considerarlas como un sector:

- **Estar organizadas formalmente:** al contar con una estructura interna, una realidad institucionalizada y unos objetivos clarificados. Este criterio excluiría las manifestaciones informales de solidaridad y ayuda.
- **Ser privadas:** se encuentran separadas formalmente del gobierno, sin formar parte del sector público y sin encontrarse controladas por éste.
- **Ausencia de ánimo de lucro:** que su finalidad principal no sea generar beneficios, ni sus actividades estén guiadas por finalidades comerciales. Los beneficios, caso de existir, deben ser reinvertidos en la propia organización y no entre los propietarios, administradores o directivos de éstas.

y elementos configuradores”. Revista Katál, Florianópolis. Vol. 11, núm. 1, enero-junio 2008, pág. 85. MONZÓN CAMPOS, J.L.: “Economía Social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector”, CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 56, noviembre 2006, pág. 18. MORALEDA TEJERO, V., *op. cit.*, págs. 86-87. NIETO CARRAMIÑANA, E, *op. cit.*, págs. 13-14. ROITTER, Mario, *op. cit.*, pag. 19. SAJARDO MORENO, A. y CHAVES ÁVILA, R.: “Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español”, *op. cit.*, págs. 93-94. SALAS SUÁREZ, A., *op. cit.*, págs. 93-94.

- **Gozar de capacidad de autocontrol institucional de sus actividades:** que cuenten con propios instrumentos para garantizar su autogobierno y un grado significativo de autonomía.
- **Contar con algún grado de participación voluntaria:** por una parte, que la participación o no de sus miembros ha de depender de la libre voluntad de los mismos y no de imposiciones externas y, por otra, que hay un grado significativo de participación de voluntarios (es decir, de personas que aportan tiempo no remunerado) en sus actividades. Adicionalmente, se incluyen en la definición aquellas instituciones sin ánimo de lucro que son fruto de la decisión voluntaria de adscribir un determinado patrimonio al cumplimiento de fines de interés general.

Este enfoque excluye del Tercer Sector a todas aquellas organizaciones que distribuyen beneficios, bajo cualquier modalidad, a las personas o entidades que las han creado, controlan o financian, es decir, que las entidades incluidas en el mismo deben aplicar estrictamente el principio de no distribución de beneficios. Además, el enfoque NPO exige que las organizaciones del Tercer Sector no tengan finalidad lucrativa (*not-for-profit*), es decir, que no se hayan creado con el objetivo principal de generar beneficios ni de obtener una rentabilidad financiera.

El enfoque de las Organizaciones de *Non-profit* (NPO) viene enmarcado en las tradiciones filantrópica y caritativa, siendo las fundaciones y las *charities* anglosajonas sus organizaciones más representativas.

Las Naciones Unidas han publicado un Manual sobre las instituciones sin ánimo de lucro en el sistema de cuentas nacionales (NPIs Handbook, 2003) que delimita el ámbito de las instituciones no lucrativas a partir de la definición de Salamon y Anheier. El NPIs Handbook identifica un amplio y heterogéneo conjunto de entidades no lucrativas pertenecientes a los cinco sectores institucionales que conforman el sistema de cuentas nacionales, incluido el sector de “administraciones públicas”. Estas entidades revisten una gran variedad de formas legales, mayoritariamente asociaciones y fundaciones, y se crean para el logro de muy diversos objetivos: para dar servicios a las personas o empresas que las

controlan o financian; para desarrollar actividades caritativas o filantrópicas en favor de personas necesitadas; para ofrecer servicios de mercado como salud, educación ocio, etc.; para defender intereses de grupos de presión o programas políticos de ciudadanos afines, etc. Sin embargo, en estricta aplicación del criterio de no lucratividad, el NPIs Handbook excluye de su ámbito de estudio y análisis a organizaciones tan significativas como las cooperativas, las mutuas, las empresas sociales y otras⁵⁵.

1.3.2.- Enfoque de la Economía Social

En relación con este enfoque⁵⁶ y sintetizando la opinión mayoritaria de la doctrina⁵⁷, cabe decir:

⁵⁵ MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, pág. 18.

⁵⁶ Parte de la doctrina, como SAJARDO MORENO y CHAVEZ ÁVILA, agrega un tercer enfoque: el de la Economía Solidaria, surgido en Francia, de la mano de autores como Jean Louis LAVILLE. La idea genérica que subyace bajo esta denominación, frente al individualismo competitivo típico del capitalismo, es el de la solidaridad. En este enfoque se aglutinan recursos y convergen fuerzas de muy diversa naturaleza, como aquellos procedentes de la economía mercantil, en la medida en que la conforman entidades que operan bajo la fuerza del mercado; la economía no mercantil, ya que una parte de entidades realizan funciones que tradicionalmente se han asignado al Sector Público, colaborando en el cumplimiento de responsabilidades sociales del mismo; de la economía monetaria, dado que en este sector se identifican numerosas formas de intercambio recíproco y autoproducción entre los individuos, y además de las iniciativas locales, en virtud de lo cual, algunos autores identifican a la Economía Solidaria como servicios de proximidad. La unión de estas fuerzas y resortes implica una conexión entre las dimensiones políticas y sociales como modo constitutivo de las entidades que conforman la Economía Solidaria.

La Economía Solidaria se concibe como una forma de democratización de la economía, más que como un renacer de la filantropía, al combinar la participación ciudadana voluntaria con la colaboración y la ayuda pública. En virtud de ello la Economía Solidaria presenta un carácter hondamente político articulándose sobre cuatro ejes: comercio equitativo, finanzas solidarias, iniciativas locales e intercambio no monetario. Entre el enfoque de la Economía Social y Solidaria algunos autores han planteado notables convergencias y ciertas discrepancias. Es por ello que muy frecuentemente sea utilizado el término de Economía Social y Solidaria, particularmente, por los agentes de base que trabajan el día a día con la realidad social, para identificar a un conjunto de actividades económicas de utilidad social, con una triple misión: trabajo, inserción socio-laboral y creación de empleo, y remarcar el proyecto político que sus actuaciones implican (SAJARDO MORENO, A. y CHAVES ÁVILA, R., *op. cit.*, págs. 96-97) Véase igualmente: DRAPERI, J.F.: "L'Économie Sociale et Solidaire Face aux Nouvelles Attentes de la Société". RECMA – Revue Internationale de l'Économie Sociale, núm. 281, julio 2001, págs. 4-14; LAVILLE, J.L.: "Vers une Économie Sociale et Solidaire?". RECMA – Revue Internationale de l'Économie Sociale, núm. 281, julio 2001, págs. 39-53; LAVILLE, J.L.: Economía Solidaria, Economía Social, Tercer Sector: las apuestas europeas. Biblioteca Virtual TOP sobre Gestión Pública- disponible en: www.top.org.ar/publicac.htm y en <http://www.asocam.org/>. Fecha de la consulta: 12 de junio de 2014). En relación con la economía solidaria, véase igualmente: LAVILLE, J.L. y GARCÍA JANÉ, J.: Crisis capitalista y economía solidaria. Una economía que emerge como alternativa real. Icaria Antracyt 300. Barcelona, 2009, que a lo largo de sus cuatro capítulos (I. La economía solidaria: un

La *Charte de l'économie sociale*⁵⁸ define a la Economía Social como el conjunto de entidades no pertenecientes al sector público que, con funcionamiento y gestión democráticos e igualdad de derechos y deberes de los socios, practican un régimen especial de propiedad y distribución de las ganancias, empleando los excedentes del ejercicio para el crecimiento de la entidad y la mejora de los servicios a los socios y a la sociedad.

En línea con la anterior definición, el Conseil Wallon de l'Économie Sociale (1990) considera que la Economía Social es aquella parte de la economía integrada por organizaciones privadas que comparte entre sí cuatro notas características: a) finalidad de servicio a sus miembros o a la colectividad, antes que de lucro; b) autonomía de gestión; c) procesos de decisión democráticos; y d) primacía de las personas y del trabajo sobre el capital en el reparto de las rentas.

Por su parte, el Comité Económico y Social Europeo (CESE) promovió un informe sobre la Economía Social en la Unión Europea⁵⁹ en el que se propuso una definición de todo el conjunto de la Economía Social, siguiendo los criterios

movimiento internacional y II. La economía solidaria en perspectiva, por Jean-Louis Laville; III. La economía solidaria en el Estado español y IV. La economía solidaria ante un mundo en crisis, desarrollados por Jordi García Jané), estudian la economía solidaria como una economía al servicio de los ciudadanos y no al revés, separada del Sector Social y del Tercer Sector.

⁵⁷ ARGUDO PÉRIZ, J.L., *op. cit.*, págs. 249 a 250. BAREA TEJEIRO, J. y PULIDO SAN ROMÁN, A., *op. cit.*, págs. 35 a 49. CARRERAS ROIG, LL., *op. cit.*, págs. 37 y 38. CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, págs. 11 a 27. DE LORENZO GARCÍA, R y MORO, L., *op. cit.*, págs.101-102. ESPADAS ALCÁZAR, M. A., *op. cit.*, págs. 37-38. JIMÉNEZ ESCOBAR, J. y MORALES GUTIÉRREZ, A.C., *op. cit.*, pág. 85. MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, pág. 18. MORALEDA TEJERO, V., *op. cit.*, págs. 86-87. NIETO CARRAMIÑANA, E., *op. cit.*, págs. 13-14. SAJARDO MORENO, A. y CHAVES ÁVILA, R.: "Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español", *op. cit.*, págs. 93-94. SALAS SUÁREZ, A., *op. cit.*, págs. 95-98.

⁵⁸ La *Charte de l'économie sociale* fue publicada en 1980 por el Comité Nacional de Liaison des Activités Coopératives, Mutuelles et Associatives (CNLAMCA), creado en 1970 por las organizaciones representativas de las cooperativas, mutuas y asociaciones francesas y que en el 2001 se transformó en el Conseil des Entreprises, Employeurs et Groupements de l'Économie Sociale (CEGES)

⁵⁹ El informe fue dirigido en 2006 por los profesores Rafael CHAVES y José Luis MONZÓN

establecidos por el Manual de la Comisión Europea para la elaboración de cuentas satélite de las empresas de la Economía Social⁶⁰. Dicha definición es la siguiente:

Conjunto de empresas privadas organizadas formalmente, con autonomía de decisión y libertad de adhesión, creadas para satisfacer las necesidades de sus socios a través del mercado, produciendo bienes y servicios, asegurando o financiando y en las que la eventual distribución entre los socios de beneficios o excedentes así como la toma de decisiones, no están ligados directamente con el capital o cotizaciones aportados por cada socio, correspondiendo un voto a cada uno de ellos. La Economía Social también agrupa a aquellas entidades privadas organizadas formalmente con autonomía de decisión y libertad de adhesión que producen servicios de no mercado a favor de las familias, cuyos excedentes, si los hubiera, no pueden ser apropiados por los agentes económicos que las crean, controlan o financian.

Los actores de la Economía Social quedan identificados en dos grandes subsectores: a) el **subsector de mercado o empresarial**, formado por aquellas organizaciones microeconómicas cuya principal fuente de recursos proviene del mercado (la mayoría de las cooperativas, mutuas y otras empresas similares) y b) el **subsector de productores no de mercado**, formado por organizaciones microeconómicas de la Economía Social, cuyos recursos monetarios provienen principalmente de fuera del mercado: donaciones, cuotas de socios, rentas de la propiedad o subvenciones (la mayoría de las asociaciones y fundaciones).

La anterior definición de Economía Social establecida en el Informe del CESE permite identificar siete características comunes a los dos subsectores que la integran:

1) Son **privadas**, es decir, no forman parte del sector público ni están controladas por el mismo.

⁶⁰ El Manual de la Comisión Europea para la elaboración de cuentas satélite de las empresas de la Economía Social en una investigación realizada para la Comisión Europea en 2006, por los profesores BAREA y MONZÓN.

- 2) Están **organizadas formalmente**, esto es, habitualmente están dotadas de personalidad jurídica propia.
- 3) Tiene **autonomía de decisión**, lo que quiere decir que gozan de plena capacidad para elegir y cesar a sus órganos de gobierno, para controlar y organizar todas sus actividades.
- 4) Disfrutan de **libertad de adhesión**, o sea, que no son de afiliación obligatoria.
- 5) **La eventual distribución de beneficios o excedentes** entre los socios usuarios, si se produce, no es en proporción al capital o a las cotizaciones aportadas por los mismos, sino **de acuerdo con la actividad que éstos realizan con la entidad**.
- 6) **Ejercen una actividad económica** en sí misma considerada para satisfacer necesidades a las familias.
- 7) Son organizaciones **democráticas**.

Las instituciones de la Economía Social que cumplen con estas características son las: cooperativas, mutualidades, asociaciones, a las que se pueden agregar las fundaciones, pues si bien no obedecen la característica de control democrático por parte de sus miembros, dado que es un patrimonio y no se conforma de socios, es incluida entre las entidades que integran la Economía Social por el Comité Consultivo de la Comisión Europea de las Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones (CMAF).

Por esta razón, se incluye el catálogo de instituciones que se deben integrar en la Economía Social, que elaboraron José BAREA TEJERO y Antonio PULIDO SAN ROMÁN:

- 1) Sindicatos, asociaciones profesionales o científicas, asociaciones de consumidores, partidos políticos, iglesias o asociaciones religiosas y clubs sociales, culturales, recreativos y deportivos.

2) Asociaciones de beneficencia, de ayuda y de asistencia financiadas por medio de transferencias voluntarias, en efectivo o en especie, de sociedades mercantiles, industriales o financieras, por las administraciones públicas o por los hogares, estén o no controladas por las mismas.

3) Las fundaciones u otras Instituciones sin fines de lucro, financiadas por sociedades no financieras o instituciones financieras, estén o no controladas por las mismas, que producen servicios culturales, educativos, recreativos, etc., que se suministran gratuitamente a los individuos⁶¹.

1.3.3.- Diferencias entre ambos enfoques.

Se pueden establecer diferencias entre ambos enfoques a partir de las características principales de los mismos, pudiendo señalarse, con Enrique NIETO CARRAMIÑANA, las siguientes:

1.- Las entidades incluidas en el enfoque NPO, no pueden distribuir beneficios (non-profit organization), ni pueden tener ánimo de lucro como objetivo principal (not-for-profit organization). Esta doble consideración de no lucratividad produce no pocos problemas de definición. Hay entidades que obtienen beneficio, pero éste no es su motivación inicial para muchos autores de la Economía Social (cooperativas y mutuas), en cambio, otras no distribuyen beneficios, pero si poseen ánimo de lucro (como en el caso de las cajas de ahorro en España).

2.- El hecho de que el enfoque NPO tenga en cuenta productores no de mercado, implica que las ventas de estas entidades cubren menos del 50 por ciento de los costes de producción, y que, por lo tanto, se circunscriben a los sectores de Contabilidad Nacional de: Instituciones Sin Fines de Lucro al Servicio de los Hogares –ISFLSH- (sirven a los hogares y sus recursos principales proceden de contribuciones voluntarias de los hogares en su calidad de consumidores, de pagos de las Administraciones y de rentas de la propiedad), Administraciones Públicas (están financiadas principalmente por las Administraciones públicas) y

⁶¹ BAREA TEJEIRO, J. y PULIDO SAN ROMÁN, A., *op. cit.*, pág. 45.

Hogares (tienen escasa importancia). En el caso de la Economía Social, a estas entidades se les suma las productoras de mercado, que serían tanto sociedades no financieras (incluyendo las que reciben cuotas de sus miembros a cambio de los servicios prestados), como instituciones financieras (incluyendo igualmente ciertas asociaciones similares a las de las no financieras).

3.- En las Organizaciones No Lucrativas, bajo el enfoque NPO, se explicita la necesidad de la participación del trabajo y contribución dineraria de carácter voluntario, cuestión que no se recoge, como necesidad expresa, en el enfoque de la Economía Social.

4.- El enfoque NPO no exige, ni impide que sus instituciones satisfagan las necesidades de personas como objetivo prioritario, es decir, pueden proporcionar servicios tanto a las personas, como a las sociedades que las controlan o financian.

5.- El enfoque NPO no exige, la gestión democrática y participativa, lo que si ocurre en las organizaciones incluidas en la Economía Social⁶².

1.3.4.- Justificación de la existencia del Tercer Sector.-

Una vez expuesta la definición de lo que doctrinalmente se entiende por Tercer Sector, dependiendo del enfoque que a éste se dé, es conveniente realizar una breve referencia a la justificación de la existencia del mismo, es decir, a los motivos por los que ha surgido.

En este sentido muchos autores que han dedicado sus investigaciones al conocimiento de las entidades no lucrativas, han intentado elaborar teorías que permitan explicar no sólo su evolución y comportamiento, sino también su razón de ser⁶³.

⁶² NIETO CARRAMIÑANA, E., *op. cit.*, págs. 31-35.

⁶³ Además de la teoría del doble fracaso ("The twin failure theory") destaca los "Fallos del Estado" y los "Fallos del Mercado", la doctrina destaca otras teorías que han permitido el surgimiento y evolución del Tercer Sector, así: DE LORENZO GARCÍA y MORO, señalan la que resalta las culturas organizativas distintivas que desarrollan las diferentes naciones, y que atribuiría la

En forma sintética, Susana BOKOBO MOICHE señala que hoy existe una explicación detallada y generalmente aceptada de por qué evolucionan las entidades no lucrativas. La teoría más ortodoxa emergente del papel y la propia existencia de estas organizaciones, que además es comúnmente aceptada, es la llamada teoría del doble fracaso (“*The twin failure theory*”), que describe las

presencia o ausencia de un sector lucrativo pujante al estilo organizativo específico de cada país. En estas perspectivas, las culturas organizativas tienen un poder explicativo independiente, sin tener en cuenta el grado de homogeneidad o heterogeneidad que exista en la sociedad (DE LORENZO GARCÍA, R y MORO, L, *op. cit.*, pág.100); SAJARDO MORENO y CHAVES ÁVILA, mencionan otras teorías formuladas desde la oferta y enfoques socioeconómicos y políticos, de manera que existen otras razones para justificar la existencia de este Tercer Sector que trascienden al estricto cálculo económico individual. Una primera línea argumental es la de intereses no estrictamente materiales de los promotores y animadores de entidades del Tercer Sector (idealismo, prestigio, status social). Una segunda línea argumental, más política y sistémica, argumenta que no son ‘*entrepreneurs particulares*’ los motores centrales del Tercer Sector sino ‘grupos, movimientos sociales, políticos y religiosos’ quienes compiten entre sí para ganar ‘espacio social’. Un frente donde ganar esa clientela es el de ofrecer servicios baratos (gratuitos) mediante entidades del Tercer Sector. Finalmente se encuentran las argumentaciones más económico-políticas de Seibel y Petras. Según el primero, la propia utilidad sistémica de las entidades del Tercer Sector radica en sus fallos estructurales (surgen inducidas por el Estado ante la falta de voluntad de cierta clase política de satisfacer necesidades de servicios de bienestar social a través de la oferta pública y ante el riesgo de verse cuestionado en países democráticos. Petras argumenta que la multiplicación de entidades del Tercer Sector responde a una nueva estrategia de desmovilización de los movimientos sociales consistente en privarlos de sus líderes o recursos humanos estratégicos en sus funciones más políticas y reorientándolos hacia funciones de dirección y gestión económica, funciones estas últimas que en las entidades del Tercer Sector son particularmente complejas y secularmente dependientes de fondos públicos (SAJARDO MORENO, A. y CHAVES ÁVILA, R., *op. cit.* : “Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español”, *op. cit.*, págs. 101-102); SALAS SUÁREZ, añade enfoques recientes, en los que incluye estudios y propuestas de finales de los ochenta y principios de los noventa del siglo pasado, que centran su análisis del sector en los incentivos que justifican la oferta de las entidades no lucrativas, así como en una amplia perspectiva que integra tanto los condicionantes de demanda como los de oferta para explicar la existencia y el papel económico del Tercer Sector: citando como incentivos: a) los ideológicos o religioso; b) los intangibles, como la persecución de prestigio, estatus social o poder político de los fundadores o directivos de entidades no lucrativas; c) los tangibles o monetarios, fundamentados en la posibilidad de obtención de beneficios monetarios o de otra especie, en aquellos casos en los que la “*no lucratividad*” es condición necesaria para la intervención u oferta de bienes y servicios de alto contenido público, con lo cual, bajo el disfraz de entidad no lucrativa, se pueden generar beneficios que, violando el principio de no distribución de beneficios, se podrían distribuir a través de salarios excesivos, pagos en especie, entre otros, y d) el Estatus no lucrativo, en este caso el incentivo proviene de la posibilidad que tienen las entidades no lucrativas de captar apoyo financiero del sector privado lucrativo, de las familias y del sector público mediante subvenciones, contratos, incentivos fiscales, etc. (SALAS SUÁREZ, A, *op. cit.*, págs. 111-116).

entidades no lucrativas como una respuesta a retos sociales y económicos que están más allá de las capacidades de las entidades lucrativas y de los gobiernos⁶⁴.

1.4.- Entidades que integran el Tercer Sector.

Al igual que ocurre con su definición, no existe una clasificación universalmente aceptada de las organizaciones no lucrativas que integran el tercer sector.

Rocío SAMINO GARCÍA clasifica las organizaciones y entidades atendiendo a cuatro criterios: según sean de propiedad pública o privada, por la actividad a la que se dedican, según el ámbito territorial en el que actúan y por su filiación

1. Según sean de propiedad pública o privada se clasifican en:

a) Organizaciones públicas no lucrativas, que, a su vez se pueden subclasificar:

a1. Por el interés que guía la organización: Son de **interés particular** cuando cubren intereses particulares con productos no susceptibles de venta, como los servicios públicos que usan sólo ciertos individuos; y de **interés general**, si ofrecen productos no susceptibles de venta para cubrir intereses colectivos.

a2. Por su fuente de financiación: pueden ser con costes totalmente cubiertos por el cobro de impuestos; o con costes totalmente cubiertos por los cobros directos a usuarios, como el peaje en las autopistas.

a3. Según el grado de control público al que están sometidas, se distinguen en **sujetas** a un estricto control político, e **independientes** en gran parte del poder político.

b) Organizaciones privadas no lucrativas: Pueden clasificarse siguiendo diferentes criterios:

⁶⁴ BOKOBO MOICHE, S.: "El Régimen Fiscal especial de la Entidades sin Ánimo de Lucro", *Revista Española de Tercer Sector*, núm. 2 (Fiscalidad y Financiación del Tercer Sector), 2006. Pág. 54

b1. Según el interés que guía a la organización, pueden ser **de interés particular o asociaciones privadas** (tienen por objeto la satisfacción de necesidades particulares de un individuo o grupo de individuos, como las asociaciones de vecinos o los clubes deportivos) y **de interés general o asociaciones de utilidad pública** (satisfacen las necesidades de grupos de representan una parte importante de la población, como la Cruz Roja o los bancos de donantes).

b.2. Según los objetivos perseguidos: comprende la Clasificación Internacional de Entidades No Lucrativas (INCPPO) en doce grupos elaborada por SALAMON y ANHEIER, a la que posteriormente se hará referencia.

b.3. Según su personalidad jurídica: pueden ser **fundaciones** (conjunto de bienes adscritos a un fin, a los que el Derecho otorga personalidad jurídica y en donde las personas físicas únicamente son los “sirvientes de la obra”); **asociaciones** (unión de personas que existen con independencia de los recursos de los que se disponga); y **entidades de carácter singular**, que incluyen aquellas organizaciones que no responden a las dos fórmulas jurídicas anteriores.

2. Según la actividad a la que se dedican, se distinguen: las de **acción social**, cuya labor se centra en la ayuda a los colectivos más desfavorecidos; de **desarrollo o de cooperación internacional**, que actúan a través de proyectos en los países más pobres, o que facilitan ayuda de emergencia ante situaciones concretas; y **Ecologistas o de Medio ambiente**, que velan por la correcta conservación del medio ambiente.

3. Según el ámbito territorial en el que actúan: Serán nacionales o internacionales, dependiendo de que tengan su ámbito de actuación en el territorio nacional o en diferentes países.

4. Según su filiación: Pueden clasificarse en confesionales, político-sindicales, solidarias de servicios, etc.⁶⁵

Por su parte, MORALEDA TEJERO, con el fin de poner orden en este conjunto diverso de entidades, menciona diferentes intentos de clasificación de las organizaciones que componen el Tercer Sector. Clasificaciones que tratan de organizar su gran diversidad a partir de características compartidas. Como la heterogeneidad del sector lo es desde múltiples puntos de vista, las distintas categorizaciones de las entidades que forman parte del Tercer Sector se pueden centrar en diferentes criterios.

Considera que probablemente Lord William Henry BEVERIDGE es el que establece la primera clasificación de las entidades del sector, distinguiendo entre: **organizaciones mutualistas** (dedicadas a la satisfacción de las necesidades de sus miembros) y las **entidades altruistas** (dedicadas a la satisfacción de las necesidades de los grupos más desfavorecidos).

Basándose en la anterior clasificación, MORALEDA TEJERO dice que HOEKENDIJK propone una nueva clasificación que subdivide, a su vez, cada grupo en cuatro categorías, así:

a) **Trabajo voluntario en favor del propio grupo, categoría o sociedad:**

1. Grupos de autoayuda.
2. Grupos de interés, uniones o ligas.
3. Grupos de acción.
4. Grupos de mentalización.

b) **Trabajo voluntario en favor de otra categoría:**

1. Asociaciones tradicionales de voluntarios.
2. Organizaciones profesionales.

⁶⁵ SAMINO GARCÍA, R.: La orientación al mercado en las organizaciones privadas no lucrativas de Madrid capital. [Tesis doctoral]. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Ciencias Económicas y empresariales. Departamento de Comercialización e Investigación de Mercados. Madrid, 2007, págs. 32-35, disponible en E-Prints Complutense de la Universidad Complutense de Madrid: <http://eprints.ucm.es/8056/> (fecha de la consulta: 24 de mayo de 2014).

3. Acciones alternativas, asistencia crítica y otras actividades críticas.
4. Iniciativas voluntarias en el ámbito local.

Una de las más seguidas que refiere MORALEDA TEJERO es la Clasificación Internacional de Entidades No Lucrativas, que establece una división de doce categorías, basándose en los trabajos previos de la “Clasificación de estándares internacionales industriales de las naciones Unidas” (1990), en las “Estadísticas europeas de clasificación de actividades económico industriales” (Eurostat), así como en la “Taxonomía nacional de actividades exentas”⁶⁶, debida a SALAMON y ANHEIER, de la que se tratará más adelante.

A efectos legales y fiscales, los diferentes ordenamientos jurídicos, dice MORALEDA TEJERO, tratan así mismo de hacer clasificaciones, principalmente basadas en la forma jurídica, de forma que se pueda regular legalmente la situación de estas organizaciones.

Por último, otro intento de clasificación de las organizaciones es el que tiene en cuenta los propios **esfuerzos de articulación del Tercer Sector**, en el que existen **organizaciones de primer nivel** (como las asociaciones), **de segundo nivel** (como las federaciones) y **de tercer nivel** (como las confederaciones). Esta articulación, por otra parte, con frecuencia supera las propias fronteras nacionales, de manera que se encuentran entidades de segundo o tercer nivel que sirven de vía de participación e intervención de las entidades nacionales a nivel internacional⁶⁷.

Por su parte, Miguel BARRIGÜETE GARRIDO manifiesta que las organizaciones incluidas se podrían clasificar como sigue:

1. **Formas tradicionales de ayuda mutua** (constituidas tanto por las organizaciones religiosas y de caridad como por las redes comunitarias de ámbito local).
2. **Movimientos sociales** (de reivindicación de bienes materiales y/o

⁶⁶ Centro Nacional de Estadísticas de Entidades no Lucrativas de Estados Unidos, Hodgkinson 1990.

⁶⁷ MORALEDA TEJERO, V., *op. cit.*, págs. 97-99.

simbólicos, como, por ejemplo, el sindicalismo, el feminismo y el ecologismo). 3. **Asociacionismo civil** (por ejemplo, organizaciones vecinales, deportivas, culturales y de ocio). 4. **Organizaciones no gubernamentales** (con sus distintos anclajes sociales e institucionales). 5. **Fundaciones y centros de investigación ligados al mundo empresarial aunque de carácter filantrópico**⁶⁸.

Atendiendo a su estatus o constitución jurídica, BARRIGÜETE GARRIDO, siguiendo el parecer de otros autores, como CASADO, las clasifica en:

Para finalizar, BARRIGÜETE GARRIDO recoge en su trabajo las clasificaciones que en su día realizaron ASCOLI, por un lado, y SALAMON y ANHEIER, por otro:

ASCOLI estructura el Tercer Sector en once grupos combinando criterios diversos como el ámbito de organización, de dependencias y de actividades etc.: 1. Organizaciones religiosas. 2. Organizaciones relacionadas con el trabajo (sindicatos y organizaciones profesionales...). 3. Organizaciones relacionadas con la educación (escuelas de todo tipo y organizaciones de investigación...). 4. Fundaciones (sociales o ligadas a grandes empresas...). 5. Organizaciones culturales (bibliotecas y museos...). 6. Organizaciones de servicios (las que se dedican, entre otras, a prestar servicios sociales...). 7. Organizaciones sociales (deportivas o étnicas...) 8. Organizaciones relacionadas con la sanidad (asociaciones que se ocupan de enfermedades específicas...) 9. Organizaciones

⁶⁸ BARRIGÜETE GARRIDO, M.: De la educación para el trabajo a la formación para el empleo en el tercer sector. [Tesis doctoral]. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Educación. Departamento de Didáctica y Organización Escolar. Madrid, 2003, págs. 179-180, disponible en línea en Europeana thik Culture:

<http://www.europeana.eu/portal/record/9200101/321C2DC32FD97068AC8A31133F776D4E8E9E1A7E.html> (fecha de la consulta: 15 de abril de 2014). Este autor (págs. 180-182), clasifica estas organizaciones, recogiendo el parecer de otros autores, como CASADO, atendiendo a su estatus: **1. Entidades**, distinguiendo cuatro tipos diferentes: las Asociaciones, las Corporaciones, las Fundaciones y otras Instituciones; **2. Opciones institucionales**. Las que se orientan a la “heteroayuda”, sea neta o compensada, como las asociaciones profesionales, las de ayuda mutua profesional o las, estrictamente, de ayuda mutua; **3. Relaciones “intrasectoriales”**. Son, las que se dan dentro del sector institucional entre las distintas entidades que lo componen, de carácter orgánico o funcional. Las de carácter orgánico son las que se dan por medio de federaciones, confederaciones, asociaciones de segundo grado, etc. y las de carácter funcional son las que se establecen con fines cooperativos y de información; **4. Relaciones “intersectoriales”**. Son la que tienen con cualquiera de los tres sectores, esto es con los poderes públicos, las entidades mercantiles o los particulares.

benéficas (por ejemplo: asociaciones que recaudan fondos para presos...) 10. Organizaciones políticas. 11. Movimientos de masas organizados⁶⁹.

Por su parte, SALAMON y ANHEIER elaboraron una clasificación en base a la taxonomía de las organizaciones del sector, denominada Clasificación Internacional de Entidades No Lucrativas, que se fundamenta en el tipo de actividad económica principal que cada una realiza y que seguidamente se reproduce:

Grupo 1. Cultura y ocio, Cultura Ocio, Clubes.

Grupo 2. Educación e Investigación. Educación Primaria y Secundaria. Educación Superior. Otros tipos de educación.

Grupo 3. Salud Hospitales y Rehabilitación. Guarderías. Salud Mental. Otros Servicios de Salud.

Grupo 4. Servicios Sociales. Asistencia social: infancia, juventud, servicios familiares, minusválidos, mayores y autoayuda. Minorías: asistencia a refugiados, inmigrantes, etc. Apoyo y mantenimiento: transporte, alimentos, alojamiento.

Grupo 5. Medio Ambiente. Medio ambiente y animales

Grupo 6. Desarrollo y vivienda. Desarrollo económico, social y comunitario. Vivienda empleo y formación.

Grupo 7. Servicios legales y Políticos. Defensa Civil. Defensa civil. Servicios Jurídicos. Entidades políticas.

Grupo 8. Promoción del Voluntariado Intermediarios filantrópicos

Grupo 9. Actividades Internacionales. Ayuda al desarrollo, humanitaria y de emergencia.

⁶⁹ Además de por BARRIGÜETE GARRIDO (BARRIGÜETE GARRIDO, M., *op. cit.*, pág. 182), la clasificación de ASCOLI es citada por muchos autores, entre ellos por DE LORENZO GARCÍA, R y MORO, L., *op. cit.*, pág. 103. MORALEDA TEJERO, V., *op. cit.*, pág. 98.

Grupo 10. Actividades religiosas. Asociaciones y congregaciones religiosas.

Grupo 11. Asociaciones Profesionales y Sindicales. Asociaciones empresariales, profesionales y sindicatos.

Grupo 12. No clasificados⁷⁰.

Como se puede comprobar, la diversidad no es sino uno de los rasgos que define el Tercer Sector. Se atiende a su forma jurídica, a sus fines, a sus formas de organización o al ámbito al que se dedican, no se encuentra un grupo homogéneo de organizaciones, sino muchos subgrupos y tipos de entidades diferentes⁷¹.

Finalmente, se puede establecer con SAJARDO MORENO y CHAVES ÁVILA, la siguiente clasificación del Tercer Sector, desde la perspectiva de la Economía Social: Entidades con funciones de socialización y política (Sociedad Civil) a la que pertenecen las asociaciones de hecho, asociaciones formalizadas sin actividad económica de encuentro (deportivas, de ocio, culturales, etc.), políticas de reivindicación (asociaciones profesionales, sindicatos, partidos políticos, etc.); y entidades con función de producción de bienes y servicios, que conforman la Economía Social que, a su vez se puede distinguir en: Subsector no lucrativo de la Economía Social, integrado por fundaciones, asociaciones formalizadas con actividad económica, ciertas cooperativas y mutualidades, Cáritas, ONCE, Cruz Roja, Obras sociales de Cajas de ahorros, empresas, sindicatos, bancos, partidos, parroquias, etc.; y el subsector empresarial de la Economía Social, que se compone de cooperativas, mutuas y mutualidades, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación⁷².

⁷⁰Esta clasificación está ampliamente difundida en la doctrina y a ella se refieren, además de BARRIGÜETE GARRIDO (BARRIGÜETE GARRIDO, M., *op. cit.*, pág. 183-184), entre otros: DE LORENZO GARCÍA, R y MORO, L, *op. cit.*, pág. 104. IZQUIETAS ETULAIN, J. L, *op. cit.*, págs. 30-32. MORALEDA TEJERO, V, *op. cit.*, págs. 98-99.

⁷¹ MORALEDA TEJERO, V., *op. cit.*, págs. 97-99.

⁷² SAJARDO MORENO, A. y CHAVES ÁVILA, R.: "El Tercer Sector como realidad institucional. Delimitación y cuantificación en España y otros 82 países desarrollados". *EKONOMIAZ. Revista de Economía Vasca*, núm. 39, 1997 págs. 88-89. A esta clasificación también se refiere CARRERAS ROIG, LL, *op. cit.*, pág. 36.

1.5.- Financiación del Tercer Sector.

Señala IZQUIETAS ETULAIN que las fuentes de financiación de las entidades que integran el Tercer Sector pueden ser dobles. Pueden tener financiación propia (cuotas de socios, rentas procedentes de actividades comerciales, explotaciones económicas, loterías, colectas, sorteos, etc.) y pueden depender de financiación externa (rentas procedentes del sector público, a través de subvenciones, convenios, ventajas administrativas, etc.; del sector privado lucrativo por medio de donaciones, patrocinio de empresas, etc.; del sector de economías domésticas a través de aportaciones financieras, donaciones y legados, trabajo de voluntarios). Muchas tienen una financiación mixta. La forma en que se plantea la financiación puede ser también doble: eventual, cuando se recibe de manera esporádica; fija, cuando los ingresos llegan a las organizaciones de manera regular y constante⁷³.

Por su parte, MORALEDA TEJERO considera que una de las mayores peculiaridades del Tercer Sector es la forma de financiación de sus entidades, marcada por su estrecha relación con el Sector Público y por la “*No Lucratividad*”. Las entidades que integran este Sector pueden recibir ingresos de diferentes fuentes, siendo algunas de las más comunes:

1. Los particulares, a través de la venta de productos, las cuotas y donaciones, etc.
2. Las empresas (patrocinios, donaciones, etc.).
3. Otras organizaciones no lucrativas y Obras Sociales.
4. Las administraciones públicas, con variadas fórmulas de financiación, como las subvenciones, los contratos o los convenios.

Si bien cada organización tiene su propia estructura de financiación, la mayoría de la doctrina coincide en destacar como característica propia de las entidades del Tercer Sector una fuerte dependencia económica con respecto a la Administración Pública.

⁷³ IZQUIETAS ETULAIN, J. L., *op. cit.*, pág. 29.

Esta situación es consecuente con la estrecha relación entre el Tercer Sector y el sector público, la complementariedad en sus funciones y el desarrollo paralelo que se produce en ambos. Sin embargo, en muchos sentidos es percibida como una barrera para la independencia de las organizaciones sociales a la hora de desarrollar su función social, como un factor de riesgo para las organizaciones, ya que, por una parte, limita sus posibilidades de actuación (en la elección de los temas de intervención, en la duración de los proyectos, en la elegibilidad de los gastos, etc.), y por otra, desarrollan una relación de supeditación que limita la independencia de las organizaciones, un clientelismo criticado por varios sectores. El nivel de dependencia varía en función del país, estando directamente relacionada con el modelo de implantación del Estado de Bienestar en cada uno de ellos. Una situación especial se produce en los países en vías de desarrollo, donde buena parte de la financiación del Tercer Sector tiene un origen internacional⁷⁴.

Además, según ha ido desarrollándose la competitividad en el Tercer Sector, la financiación ha pasado de ser un medio a convertirse en, casi, el único fin. La estrategia exculpatoria e inevitable de ajustar los gastos a los ingresos ha llevado a la nada exculpatoria táctica de perseguir tasas de retorno de aquellos proyectos que ponen en marcha. Se ha ido diluyendo, así, la dimensión solidaria puesto que,

⁷⁴ MORALEDA TEJERO, V., *op. cit.*, págs. 94-95. En el mismo sentido, SAMINO GARCÍA, R, *op. cit.*, págs. 32-35, quien agrega, como formas novedosas de financiación el “marketing con causa”, el cual podría definirse como el proceso de formulación e implementación de actividades de marketing caracterizadas por una oferta mediante la cual la empresa contribuye con una cantidad específica a una causa determinada cuando los clientes participan en intercambios monetarios que satisfacen tanto los objetivos individuales como los objetivos de la sociedad; y el “cyberfundraising” es decir, la búsqueda virtual de financiación. BARRIGÜETE GARRIDO, M., *op. cit.*, págs. 172-175, quien señala que la financiación privada, que se da a través de una relación individualizada entre las entidades privadas colaboradoras (empresas, bancos u otras compañías comerciales etc.) y las organizaciones demandantes, conlleva problemas de índole parecida, esto es de condicionamiento y dependencia, como en el caso de la ayuda estatal, más aún si se tiene en cuenta que las donaciones empresariales, desde el punto de vista de la racionalidad económica, tienen como objetivo aprovechar los incentivos fiscales que el sector público tiene previstos para este tipo de iniciativas y, otro de sus fines es la búsqueda de una promoción publicitaria que a las entidades donantes, también a la larga, les reportará beneficios. Todo esto, cuestiona el carácter no lucrativo de muchas o de alguna de estas iniciativas. Además, muchos de los proyectos que se impulsan desde el sector mercantil no son, en realidad, otra cosa que inversiones estratégicas, con destino a crear las condiciones más favorables para posteriores inversiones productivas, que se sitúan dentro de tácticas de expansión empresarial.

al seguir una lógica de racionalidad económica, se ha pasado a prestar servicios cada vez más parecidos a los del mercado, incluyendo los precios. De esta manera, se emborronan las líneas que conformaban la diferencia entre una empresa de servicios y una Organización No Gubernamental o No Lucrativa⁷⁵.

Con SALAS SUÁREZ se puede realizar una clasificación de los instrumentos financieros y fiscales que vertebran la relación entre el Sector Público y el Tercer Sector, diferenciando tres grandes grupos, en función de la forma como llega la financiación a las entidades del sector, a saber, de forma directa, de manera indirecta y de forma oculta.

Respecto de la **financiación directa**, el principal mecanismo es la **subvención**, que consiste en una transferencia monetaria que puede estar o no condicionada a la realización de ciertas actividades de interés público en el marco de colaboración entre el sector público y las entidades no lucrativas. Bajo este mismo grupo, pero en extremo opuesto a la subvención, están los **contratos**, los cuales vinculan al sector público y a las entidades no lucrativas, estableciendo una serie de obligaciones legales, mediante las cuales el sector público realiza transferencias monetarias o en especie para que las entidades no lucrativas, bajo un diseño específico, realicen ciertas actividades de interés público. Luego, entre las subvenciones y los contratos, existen figuras de tipo mixto como los **acuerdos por servicios** y **subvenciones condicionadas** y los denominados **conciertos**. En relación a los primeros, se trata de mecanismos que integran elementos propios de las subvenciones (alta discrecionalidad en su otorgamiento) y elementos propios del contrato, como el diseño estricto y meticuloso de la actividad a realizar. Los segundos, son un tipo de contrato administrativo mediante el cual una entidad no lucrativa adquiere por acuerdo directo y sin publicidad el carácter de contratista del sector público, hasta que el servicio sea organizado y gestionado por éste.

Respecto de la **financiación indirecta**, el principal mecanismo es el **subsidio de demanda**, que consiste en un incremento del poder de compra de los

⁷⁵ BARRIGÜETE GARRIDO, M., *op. cit.*, pág. 175.

demandantes mediante un apoyo no monetario (bonos o vales) para que éstos adquieran los bienes o servicios ofertados por las entidades no lucrativas.

Por último, la denominada **financiación oculta**, instrumentada fundamentalmente a través del sistema fiscal, mediante las exenciones tributarias y las deducciones impositivas. En el caso de las **exenciones tributarias** el sector público financia a las entidades no lucrativas mediante la exención total o parcial de determinados tributos que, en términos generales, se aplican en el impuesto sobre la renta de sociedades y sobre la riqueza o el patrimonio, afectando aquellas actividades que constituyan objeto social y que no busquen la maximización de beneficios, dejando gravados los resultados de las actividades económicas desarrolladas por las entidades no lucrativas. Por su parte, bajo el caso de las **deducciones impositivas**, el sector público pretende incentivar las aportaciones o donaciones, tanto de personas físicas como jurídicas, hacia las entidades no lucrativas⁷⁶.

Finalmente, y para concluir este epígrafe, resulta conveniente, por su trascendencia en el sostenimiento financiero de las entidades sin ánimo de lucro, traer nuevamente a colación la distinción entre “organizaciones sin fines de lucro” (*not-for-profit organisations*) y “organizaciones no lucrativas” (*non-profit organisations*), pues aunque parecieran ser lo mismo, contienen planteamientos diferentes: en el primer caso, su finalidad se encamina a actividades altruistas y, por lo tanto, no tienen fines lucrativos; mientras que en el segundo caso, las organizaciones pueden obtener beneficios, pero éstos no son repartibles entre los socios o administradores de dichas instituciones. Esta distinción es importante para los países que siguen la tradición anglosajona del Tercer Sector y, específicamente para Guatemala, como posteriormente se apreciará.

CHAVEZ ÁVILA Y MONZÓN CAMPOS exponen claramente la cuestión cuando señalan que dos acepciones del carácter no lucrativo de una entidad caben ser identificadas: 1) Existe, en primer lugar, el sentido finalista del carácter no lucrativo, el cual pone énfasis en la persecución de objetivos diferentes al objetivo

⁷⁶ SALAS SUÁREZ, A., *op. cit.*, págs. 140-145.

de lucro, entendido éste como maximización de la obtención de beneficios al objeto de ser repartidos entre los propietarios de los factores productivos invertidos, preferentemente capitales.

En la literatura Nonprofit este sentido finalista del carácter no lucrativo lleva a menudo implícito un elevado componente de postulado motivacional benevolente o altruista de los agentes económicos que animan este tipo de entidades, comportamiento altruista en tanto que interesado por el bienestar de los demás, no únicamente por el incremento del bienestar material personal. Sin embargo, la existencia de este componente no es una condición necesaria para estar en presencia de entidades con objetivos 'sociales', no de lucro. En todo caso, la movilización de recursos voluntarios (voluntariado y donaciones) por una entidad sería un buen indicador del grado de percepción por parte de la población del carácter no lucrativo de la entidad. En este contexto procedería hablar de 'entidades sin fines de lucro' (*not-for-profit organisations*).

2) Una segunda acepción del carácter no lucrativo es la que pone énfasis en la existencia de unas reglas organizativas, distributivas y restrictivas del comportamiento de la entidad. Estas reglas se sintetizan en el conocido Principio de No Distribución de Beneficios (PNDB), que establece la prohibición de distribuir los eventuales beneficios obtenidos por la entidad entre los individuos que la controlan o entre aquellos que son sus propietarios legítimos, y que tiene por objetivo desincentivar a los eventuales inversores a invertir sus capitales en este tipo de entidad con la finalidad de apropiarse de los beneficios generados por la actividad de la misma, debido a que no tendrían opción para extraer rentas. Los eventuales beneficios obtenidos habrían de ser, por el contrario, en todo caso reinvertidos en la actividad ordinaria de la propia entidad. En este contexto procedería hablar de 'organizaciones no lucrativas' (*non-profit organisations*).

La existencia de esta regla restrictiva soslaya abordar el doble problema de los objetivos de la entidad y de los postulados motivacionales de los agentes inmersos en este tipo de entidades; desaparecen las exigencias directas de

comportamientos más o menos altruistas o benevolentes. En efecto, en este contexto institucional, la hipótesis de la existencia de individuos buscadores de rentas es utilizable, sin embargo es necesario considerar el hecho de que sus expectativas de obtención de rentas van a ser muy limitadas.

Es esta segunda acepción de la no lucratividad la que suele retener la literatura anglosajona del *Nonprofit*, siendo la más extendida en la actualidad, a raíz del proyecto coordinado desde la Universidad Johns Hopkins, de SALAMON y ANHEIER⁷⁷.

1.6.- La relación entre las entidades y organizaciones del Tercer Sector y las administraciones públicas.

Señala NIETO CARRAMIÑANA que hasta hace poco se asumía el principio de que cada sector actuaba de manera independiente de los otros dos. Así, el sector público proporcionaba bienes públicos, las empresas privadas producían bienes privados, y las Organizaciones No Lucrativas llevaban a cabo todo lo que no era abarcado por los anteriores. Bajo esta forma de relación, se produce una asimetría en los intercambios intersectoriales, en la medida en que los proveedores de recursos de las ONL's (sector público y las empresas mercantiles), sobre todo financieros, no son los beneficiarios directos de sus acciones y este hecho hace diferente al sector no lucrativo. De esta manera, el sector público proporciona recursos al sector privado no lucrativo, en forma de subvenciones, y al sector privado mercantil, en forma de contratos públicos. A cambio, tanto el sector privado no lucrativo como el mercantil llevarán a cabo el servicio público que se subvenciona o concede. Es decir, no se produce un retorno directo hacia el sector público desde ninguno de los dos sectores, y, además, en el caso de las ONLs, se plantean dos cuestiones: a) Excesiva dependencia de unos recursos que deja vulnerables a las organizaciones respecto de cambios en las prioridades del sector público proveedor de recursos; y b) Excesiva burocratización de este tipo de entidades, al establecerse un complejo conjunto de procedimientos, normas y

⁷⁷ CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, págs. 14-15.

directrices con el objeto de garantizar la adecuada prestación del servicio público, como condición para recibir la financiación pública; sin embargo, esa separación estricta entre los tres sectores no ha sido capaz de dar una respuesta eficaz a ciertos problemas sociales, como el hambre y la pobreza, que siguen constituyendo un fenómeno persistente hoy, lo que indica que tales problemas son excesivamente importantes como para que un solo sector pueda terminar con ellos, siendo necesario el esfuerzo, coordinación y colaboración del resto⁷⁸.

Las colaboraciones intersectoriales “cross-sector” no son un fenómeno nuevo, se han dado ejemplo tradicionalmente y sobre todo, entre las universidades, las empresas y el sector público. Actualmente, estas colaboraciones intersectoriales basadas en el beneficio y apoyo mutuo en el ámbito de los servicios sociales, en especial entre Organizaciones No Lucrativas y sociedades mercantiles, están aumentando, y se diferencian de las formas más clásicas por dos razones fundamentales: los beneficios son mutuos para los participantes y las ONLs alcanzan un doble resultado positivo al conseguir el cumplimiento de sus misiones sociales, a la vez que generan ingresos más estables que la subvenciones y donaciones tradicionales.

Las amenazas provenientes del entorno es un factor que lleva a las ONLs a un intento de romper con los postulados de su viejo paradigma de gestión reactiva, como beneficiario de donaciones o subvenciones, intentando conseguir una forma más proactiva de búsqueda de nuevos tipos de recursos y colaboraciones para desarrollar su misión. Para hacer frente a estas amenazas las ONLs actuales han girado su vista hacia el mercado, terreno de juego tradicional de las sociedades mercantiles, tratando de encontrar formas de colaboración que resulten exitosas en el sector social. Las estrategias de intervención de las ONLs en el mercado se resumen en tres, principalmente: ingresos por la oferta de servicios, proyectos de experimentación comercial y colaboración intersectorial.

⁷⁸ NIETO CARRAMIÑANA, E., *op. cit.*, pág. 56-58.

Debido a que las relaciones entre los sectores son cada vez más interdependientes, los límites entre ellos se han vuelto más difusos. De hecho, parece que ha nacido una forma de interrelación y colaboración en la gestión de la administración pública dentro del campo de los servicios sociales. Esta nueva gestión pública ha visto nacer una mayor implicación de las ONLs en la obtención de sus propios recursos de forma independiente, y en muchos casos a través del mercado, así como un aumento en su capacidad organizativa. Este nuevo escenario es al que se denomina "economía continua", que plantea un problema fundamental para las ONLs, de cara a solventar la cuestión de su participación en el mercado, es la forma en que pueden adaptarse sin comprometer las características que las distinguen de las entidades del sector privado mercantil⁷⁹.

En cuanto a las relaciones entre el Sector Público y el Tercer Sector, dice SALAS SUÁREZ que los primeros intentos en clasificar éstas se encuentran a finales de los años setenta del siglo pasado, cuando el mundo científico suscita un interés creciente por los temas asociados al Tercer Sector. Actualmente se identifican dos criterios, separados pero vinculados por un nexo común (la dependencia financiera), para analizar dichas relaciones.

El primer criterio, el **criterio relacional**, considera el grado de separación o proximidad política, social, ideológica y cultural entre las entidades del Tercer Sector y el Sector Público, teniendo en cuenta el nivel de comunicación y contacto entre ambos sectores. Por otra parte, se destaca el nivel de dependencia o independencia financiera, así como el grado de control que ejerce el sector público sobre las entidades no lucrativas.

El segundo, es el **criterio funcional**. En él se clasifican las relaciones intersectoriales de acuerdo con la división de las funciones de financiación, producción y distribución entre ambos sectores para la instrumentación e implementación del bienestar social⁸⁰.

⁷⁹ *Ibid.*, págs. 59-60.

⁸⁰ SALAS SUÁREZ, A, *op. cit.*, págs. 133-134.

De esta manera, se aprecian, en primer lugar, los modelos donde la instrumentación del bienestar social se lleva a cabo por un solo sector, sea el Sector Público o el Tercer Sector⁸¹, y, en segundo término, aquel conjunto de situaciones en donde ambos agentes se hallan implicados en las funciones de financiación, producción y distribución del bienestar social⁸².

En ese sentido, entre los riesgos de la oferta mixta de bienestar⁸³ se destacan, por una parte, los riesgos para el sector público, es decir, los problemas de gestión de la colaboración, las dificultades de control y los riesgos de reducción de la responsabilidad pública en el cumplimiento de los compromisos de bienestar social; y por otra parte, los riesgos para el sector no lucrativo, relacionados, fundamentalmente, con la creciente dependencia financiera y la pérdida de autonomía a consecuencia del mayor control. Por tanto, la atención de estos

⁸¹ En relación al modelo de hegemonía del Sector Público, se puede decir que éste concibe al Estado como el único productor y distribuidor de bienes y servicios sociales, cuya prestación se lleva a cabo mediante su estructura técnica y administrativa, financiada mediante el sistema impositivo. En ese sentido, el papel del Tercer Sector es marginal y subordinado, es decir, es prácticamente nulo, ya que el Sector Público monopoliza casi todas las funciones del bienestar social. Cuando la hegemonía es del Tercer Sector, tanto la función de producción como la función de financiación son realizadas por las entidades no lucrativas. Se identifica en contextos de necesidades sociales no cubiertas por el sector público o por el sector privado lucrativo y en periodos previos al desarrollo del Estado del Bienestar. Se localiza en contextos de alta resistencia a la intervención pública en el bienestar social, como consecuencia de enfrentamientos o fragmentación social por pluralismo cultural, racial o religioso. También se plantea este modelo en la aplicación de políticas de corte conservador orientadas a reducir la sobrecarga del sector público, mediante estrategias privatizadoras, que supongan que el sector privado lucrativo se encargue de la oferta de protección social, o bien, de estrategias de autorización que instrumentalicen el bienestar social en las entidades no lucrativas y en las redes de solidaridad. La valoración de las posibilidades de implementación de este modelo debe tener en cuenta los problemas respecto de las ineficiencias o fallos inherentes al sector. (SALAS SUÁREZ, A., *op. cit.*, pág. 135-136).

⁸² En primer lugar se cita el modelo dual o paralelo, donde la función de financiación, producción y distribución del bienestar social es desarrollada de forma separada e independiente tanto por el Sector Público como el Tercer Sector; en segundo lugar está el modelo colaborativo, formado por distintos submodelos de relación, que se identifican de acuerdo a la división o mutua implicación de cada sector en las funciones de financiación, producción y distribución de bienestar social. Cabe destacar que en el juego de relaciones que establece el criterio funcional se hace necesario incluir dos elementos que matizan cada uno de los modelos de relación o colaboración entre el Sector Público y el Tercer Sector: la discrecionalidad y la suplementariedad o complementariedad. (SALAS SUÁREZ, A., *op. cit.*, págs. 135-138).

⁸³ En la actualidad, el crecimiento del Tercer Sector en muchos países se debe a que el Estado de Bienestar se plantea como *welfare mix* (ver: GUTIÉRREZ RESA, A., *op. cit.*, págs. 23-25).

factores influirá decisivamente en el éxito de la colaboración entre ambos sectores⁸⁴.

En cuanto a los mecanismos de colaboración entre el Sector Público y el Tercer Sector, los instrumentos que permiten vertebrar dicha relación son, por una parte, todos aquellos que regulan, reglamentan o controlan, desde el sector público, el desarrollo de las entidades no lucrativas de las funciones de financiación, producción y distribución, y, por otro lado, el conjunto de instrumentos financieros y fiscales diseñados desde el ámbito público para la financiación de las actividades de bienestar social desarrolladas por las entidades del Tercer Sector⁸⁵.

1.7.- Fundamentación de un tratamiento fiscal especial para las entidades y organizaciones que integran el Tercer Sector.

Uno de los términos con el que se conoce el Tercer Sector es el de Sector Exento de Impuestos (*Tax-exempt* sector), con cuya locución se resalta el hecho de que en la mayoría de los países éste disfruta de una fiscalidad favorable, consistente en beneficios y exenciones tributarias⁸⁶, derivados del cumplimiento de su función de contribuir al interés general, destacándose el tratamiento fiscal beneficioso como una de las características propias de este sector⁸⁷, lo que constituye una forma de financiación oculta, concedida por el Estado, y que se instrumenta en exenciones y deducciones impositivas⁸⁸.

La falta de unidad, de coherencia interna y de consenso sobre los límites de un régimen especial para este tipo de entidades y sobre el propio concepto de “entidad sin fin de lucro”, revelan, como señala Domingo CARVAJO VASCO, que tampoco es fácil identificar los sujetos, rentas y operaciones que conforman ese

⁸⁴ SALAS SUÁREZ, A., *op. cit.*, pág. 139.

⁸⁵ *Ibid.*, 2006, pág. 140.

⁸⁶ SAJARDO MORENO, A. y CHAVES ÁVILA, R.: “Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español”, *op. cit.* págs. 91-92.

⁸⁷ DE LORENZO GARCÍA, R y MORO, L., *op. cit.* págs. 101-102.

⁸⁸ SALAS SUÁREZ, A., *op. cit.*, págs. 140-145.

régimen fiscal específico, por lo cual todavía sería más arduo hablar o proponer un régimen fiscal del Tercer Sector⁸⁹.

Varias son las razones que explican las dificultades para encontrar un componente aglutinador de todas las Entidades Privadas sin fines Lucrativos (EPSFL) o del Tercer Sector:

- La ambigüedad del término “lucro”, cuya ausencia, supuestamente, define estas entidades.
- La proliferación de términos y la variedad de expresiones para identificar a estas entidades
- La aparición de nuevos vocablos para englobar estos sujetos y actividades, caso de la denominación “organización no gubernamental” u ONG (NGO, en inglés), pero también la expresión paraguas “*non profit sector*” o “*Not-for-Profit Entities*”, de raíz anglosajona.
- La ausencia, en muchos casos, de unidad entre los diferentes vocablos bajo los que se pretende abordar su estudio, intentando siempre separarlos del puro interés empresarial, privado y del sector público, lo que caracterizaría al Tercer Sector, vinculado a la obtención de un “interés general” o “colectivo”.
- El papel de la Iglesia Católica y las otras confesiones religiosas, porque el fin religioso casa mal con la naturaleza del Tercer Sector y, sin embargo, sus realidades diarias responden plenamente a los conceptos que, de acuerdo a la doctrina y la legislación, caracterizan las instituciones de las cuales estamos hablando.
- La enorme variedad de los fines que persiguen estas EPSFL, lo que complica grandemente el encontrar un nexo común entre los mencionados fines y entes que los cumplen⁹⁰.

⁸⁹ CARBAJO VASCO, D.: “Sentido, oportunidad y reforma de la fiscalidad del Tercer Sector”, *Revista Española de Tercer Sector*, núm. 21 (Tercer Sector y Derecho), 2012, pág. 121

⁹⁰ *Ibid.*, págs. 117-125.

Las tesis partidarias de un gravamen total a las entidades sin fines lucrativos se han basado en los principios constitucionales de igualdad, generalidad y neutralidad. En base al principio de igualdad, las entidades sin fines lucrativos no deberían recibir un trato privilegiado, ya que el principio constitucional de igualdad obliga a tratar de la misma forma a entidades que están en igual posición. El principio de generalidad, por su parte, es exigido por la Constitución cuando impone el deber de contribuir a todos sin ningún tipo de excepción, siendo éste un principio íntimamente relacionado con el los de igualdad y de justicia. En cuando a la neutralidad, se ha afirmado que la existencia de un régimen fiscal favorable a las entidades sin fines lucrativos facilita una ventaja a dichas entidades que distorsiona la libre concurrencia que debe ser garantizada por el Estado. Además, existe una idea más o menos generalizada de que en muchas ocasiones este tipo de entidades se constituyen como instrumento para alcanzar fines que no están protegidos por el ordenamiento jurídico⁹¹.

Frente a estas posiciones, existe otra mayoritaria de defensores de un régimen especial para las entidades sin fines lucrativos. La defensa de esta postura se basa en el interés general de los fines y actividades de estas entidades. Se entiende que algunas funciones propias del Estado son desempeñadas por organizaciones cuya razón de ser es la satisfacción de determinadas carencias sociales. De esta forma, si estas entidades llevan a cabo una actuación subsidiaria o complementaria del Estado, ello debe tener reflejo en el ámbito fiscal. La existencia de un régimen fiscal especial para las entidades sin ánimo de lucro y el mecenazgo se basa en una decisión política que pretende estimular un comportamiento determinado y en la consideración del tributo como un obstáculo a la realización de dichos comportamientos⁹².

Algunos autores han señalado que el término Tercer Sector puede tener dos acepciones⁹³: a) Una primera acepción que tiene carácter amplio, y en la que destaca la ausencia de ánimo de lucro, de tal forma que cualquier entidad que

⁹¹ PÉREZ ARRAIZ, J., op. cit., pág. 17.

⁹² *Ibid.*, págs. 17-18.

⁹³ CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., op. cit., págs. 14-15

actúe sin dicho ánimo podría ser ubicada en este tercer sector. b) Una segunda acepción en la que, además de la ausencia de ánimo de lucro, se requiere un carácter altruista, es decir, servir a los demás⁹⁴.

La idea que justifica un tratamiento favorable a las entidades que desarrollan actividades sin ánimo de lucro, y al mecenazgo en general, es que el Estado, en su compromiso de garantizar un Estado social, no cubre todos los campos, ni todas las necesidades sociales, en ocasiones ni siquiera las de los marginados, bien por carecer de recursos o porque éstos son insuficientes. Por ello, en la medida en que estas entidades desarrollan tareas de interés general para la comunidad que el Estado no cubre, o cubre de forma insuficiente, el Estado se ve “liberado” de los gastos derivados del desarrollo de dichas tareas. De ahí que el legislador, teniéndolo en cuenta, opte por asumir el “gasto fiscal” que supone un régimen específico para las entidades sin ánimo de lucro y mecenazgo en general, y que se concreta en una renuncia o aminoración en la recaudación por las actividades desarrolladas en el ámbito señalado⁹⁵.

El tratamiento fiscal especial, a través de exenciones, es una aportación mínima a una actividad que, de no ser realizada por estas entidades, quizás provocaría un coste más elevado a la Administración Pública y no se alcanzaría el fin público deseado, ya que la oferta pública sería probablemente más pobre, menos variada y plural. Y es que se ha podido comprobar que cuando actúan estas organizaciones no lucrativas el beneficio social es mayor que cuando lo hace el Estado, no sólo porque el coste que asumen estas entidades por la realización de sus fines es menor, sino porque al actuar al margen de la rigidez de los procedimientos administrativos, lo hacen también con mayor eficacia. Además hay que tener en cuenta que, en muchas ocasiones, las entidades sin ánimo de lucro intervienen en campos como el de educación y cultura, en los que la actuación estatal no debe ser exclusiva si se defiende la existencia de una sociedad

⁹⁴ PÉREZ ARRAIZ, J., *op. cit.*, págs. 18-19. En orden a la distinción entre *not-profit organisations* y *not-for-profit organisations*, ver: CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, págs. 14-15.

⁹⁵ PÉREZ ARRAIZ, J., *op. cit.*, pág. 20.

pluralista. El poder tutelar que tiene el Estado se puede convertir en un obstáculo para el mantenimiento de una sociedad plural. Por ello, las entidades sin ánimo de lucro están llamadas a jugar un papel de gran importancia en el desarrollo del pluralismo social y cultural⁹⁶. En este sentido, la existencia de un tratamiento fiscal privilegiado para las entidades que actúan en este ámbito, tiene una perfecta justificación, no pudiendo ser considerado como una anomalía del sistema fiscal, ni como una vulneración del principio de igualdad ante la ley. Se ha señalado que sería erróneo plantear el régimen fiscal de estas entidades como una cuestión de concesión de beneficios o de privilegios, ya que lo correcto sería plantearlo como el resultado de una política social asumida por el Estado y que se traduce en la existencia de un régimen fiscal que facilita la consecución de la misma. En definitiva, en la medida en que se considere más rentable la actuación que producen estas entidades sin ánimo de lucro, y el ahorro que el Estado obtiene gracias a los servicios que prestan, frente a los ingresos que se pueden obtener con su gravamen, la tendencia será a concederles un trato fiscal preferente⁹⁷. El problema, sin embargo, es que para conseguir esa finalidad específica pueden desarrollar actividades de muy variada naturaleza, no siempre exigidas por el cumplimiento de su objeto o finalidad específica. El caso más delicado es el de las explotaciones económicas, ya que puede interpretarse que el régimen fiscal especial es un instrumento de competencia frente a las mismas actividades económicas desarrolladas por empresarios ordinarios. Por esta razón, el debate entre fines y actividades suele acabar en el Derecho positivo comparado en un sistema de exención parcial o de tributación reducida para las actividades económicas de las entidades sin fin de lucro no coincidentes con su objeto o finalidad estatutaria⁹⁸

Como señala Rafael CALVO ORTEGA, las empresas de la Economía Social se hacen acreedoras a un tratamiento fiscal y financiero favorable, es decir están

⁹⁶ *Ibid.*, pág. 28.

⁹⁷ *Ibid.*, pág. 29.

⁹⁸ CRUZ AMORÓS, M y LÓPEZ RIVAS, S.: La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada. CIDEAL. Madrid, 2004, pág. 31.

legitimadas para tener un régimen beneficioso, sin que merezca la calificación de ayuda del Estado, pues este concepto busca un beneficio gratuito y arbitrario para determinadas personas y territorios, mientras que las entidades de la Economía Social realizan un interés general y están sometidas en su constitución y funcionamiento a limitaciones importantes⁹⁹.

Las exenciones que se aplican a las entidades sin fin de lucro tienen carácter subjetivo, es decir, no derivan de la naturaleza del presupuesto de hecho, sino de la condición del sujeto. La exención se concede *intuitu personae*. Ahora bien, ello no significa que la exención subjetiva constituya un privilegio, ya que a pesar de que la *técnica desgravatoria* consista en exonerar a ciertos sujetos del pago de impuestos, el fundamento último de la exención subjetiva se encuentra en la valoración positiva de los fines perseguidos por los sujetos beneficiarios de la exención. Es decir, que la exención está en la comprensión integral del fenómeno financiero¹⁰⁰.

Por otra parte, no se puede olvidar que el beneficio fiscal, equivale al gasto público directo, solo que por el lado de la reducción de los ingresos públicos, y que los beneficios fiscales tienen defectos, entre ellos la posible elusión que suponen y la complejidad que conllevan en su aplicación¹⁰¹.

⁹⁹ CALVO ORTEGA, R.: "Armonización fiscal en la Unión Europea y su reflejo en la Economía Social". *Anuario Iberoamericano de la Economía Social*, núm. 1, 2010, pág. 194.

¹⁰⁰ PÉREZ ARRAIZ, J., op. cit., págs. 31.

¹⁰¹ CARBAJO VASCO, D., op. cit., pág. 131

CAPÍTULO SEGUNDO: EL TERCER SECTOR EN GUATEMALA: SU TRATAMIENTO FISCAL.

En Guatemala existe diversidad de formas organizacionales de entidades privadas sin fines de lucro, con variedad de disposiciones legales que las regulan, que comúnmente son denominadas, todas, simplemente como Organizaciones No Gubernamentales (ONG's). En este sentido, resulta fundamental el art. 34 CPRG que, referido al derecho de asociación, dispone que se reconoce el derecho de libre asociación; y que nadie está obligado a asociarse ni a formar parte de grupos o asociaciones de autodefensa o similares. Se exceptúa el caso de la colegiación obligatoria.

En relación con el derecho de asociación, la Corte de Constitucionalidad guatemalteca señala que la democracia supone la confrontación de ideas, opiniones, criterios y, principalmente, la libertad para expresarlos; precisamente, para defender esa libertad, los individuos se asocian con otros y se forman grupos coherentes y disciplinados integrados por personas cuyas ideas comparten. La Constitución de Guatemala reconoce el derecho de asociación y una de las formas de ejercitar ese derecho es a través de los partidos políticos (SCC de 2 de septiembre de 1992, expediente 183-92, Gaceta 25). La libertad o el derecho de asociación que supone la libre disponibilidad de personas (individuales o jurídicas) para constituir formalmente agrupaciones permanentes encaminadas a la consecución de fines específicos (corporación de personas de un mismo oficio o profesión), debe entenderse, como la opción de cualquier persona de poder participar voluntariamente en una determinada agrupación o gremio, y como derecho de los agremiados el de poder decidir quienes forman parte de la asociación (SCC de 28 de enero de 2010, expediente 4592-2009, Gaceta 95). La norma es clara en afirmar que la asociación de las personas es un derecho que debe ser ejercido en forma libre, sin que exista obligación alguna de pertenecer a cualquier clase de organización, sino por voluntad propia, con la única excepción de la colegiación profesional (SCC de 8 de febrero de 2005, expediente 1432-2004, Gaceta 75), que siendo una excepción al art. 34 CPRG, tiene su

contrapartida en que se establece a nivel constitucional para la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio, lo que redundaría en beneficio directo de los colegiados (SCC de 10 de diciembre de 1997, expediente 1434-1996, Gaceta 46).

El Ministerio de Finanzas de Guatemala (MINFIN), en su portal¹⁰², establece una clasificación de organizaciones, en función de los recursos públicos que puedan recibir, distinguiendo:

- 1) **Asociaciones sin fines de lucro**, entre las que incluye: a) Asociaciones civiles (con fines deportivos, políticos; económicos; religiosos; sociales; profesionales, etc.), b) Comités para obras de recreo o beneficio social, c) Patronatos, y d) Fundaciones.
- 2) **Asociaciones Gremiales**: Colegios Profesionales y Sindicatos (el término comprende tanto sindicatos propiamente dichos, como organizaciones empresariales o patronales).
- 3) **Asociaciones Comunitarias o de Vecinos**, entre las que citan: a) Asociaciones de Vecinos; b) Asociaciones Comunitarias para el Desarrollo; c) Asociaciones de las Comunidades de los Pueblos Indígenas; d) Consejos Municipales de Desarrollo (COMUDES), y Consejos Comunitarios de Desarrollo (COCODES); e) Comités Educativos (COEDUCAS) y Juntas Escolares.
- 4) **Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo (ONGD)**: a) Asociación Civil; b) Fundaciones; c) Organizaciones No Gubernamentales –ONG-.
- 5) **Organizaciones lucrativas**¹⁰³ : a) Cooperativas; b) Sociedad Civil¹⁰⁴.

¹⁰² Web. del Ministerio de Finanzas, Gobierno de Guatemala, Portales Fiscales: ONG.: <http://www.minfin.gob.gt/subsitios/ong/index.html> (Fecha consulta: 24 de abril de 2014).

¹⁰³ Según el MINFIN, las sociedades mercantiles, si bien son organizaciones con fines lucrativos, no se incluyen en esta clasificación, toda vez que por su actividad comercial no son susceptibles de recibir recursos del Estado como aportes o anticipos. Cuando reciben fondos públicos es en virtud de contrato regulado por la Ley de Contrataciones del Estado (ver: Documento: Las Organizaciones No Gubernamentales en el Régimen Jurídico Guatemalteco. Disponible en la página Web. del Ministerio de Finanzas, Gobierno de Guatemala, Portales Fiscales: ONG.: <http://www.minfin.gob.gt/subsitios/ong/index.html> (Fecha consulta: 24 de abril de 2014)

2.1.- Entidades que integran el Tercer Sector guatemalteco.

Del examen de las diferentes formas asociativas referidas por el MINFIN, se aprecia que las mismas pueden simplificarse, a efectos de estudio, de la siguiente manera: Asociaciones sin fines de lucro que agrupa a las asociaciones civiles, los comités para obras de recreo o beneficio social, los patronatos y fundaciones; las asociaciones gremiales, integradas por los sindicatos y colegios profesionales; las asociaciones comunitarias o de vecinos; las Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo (ONGD) (las asociaciones y fundaciones que el MINFIN incluye junto a las ONG's, son las mismas que se integran como asociaciones sin ánimo de lucro); y, finalmente las denominadas "organizaciones lucrativas" que se conforman con las cooperativas y sociedades civiles en el esquema clasificatorio del Ministerio de Finanzas.

2.1.1.- Asociaciones sin fines de lucro.

2.1.1.a.- Asociaciones civiles.-

Sobre la base del artículo 34 CPRG, ya citado, que reconoce el derecho de las personas a asociarse en forma voluntaria, el artículo 15 CCG, en su numeral 3°, señala que son personas jurídicas las asociaciones sin finalidades lucrativas, que se proponen promover, ejercer y proteger sus intereses sindicales, políticos, económicos, religiosos, sociales, culturales, profesionales o de cualquier otro orden, cuya constitución fuere debidamente aprobada por la autoridad respectiva. El último párrafo del artículo 15 indica que estas asociaciones podrán establecerse con autorización del Estado, en forma accionada, sin que, por ese solo hecho, sean consideradas como empresas mercantiles.

Por su parte el artículo 16 del CCG dispone que la persona jurídica forma una entidad civil distinta de sus miembros individualmente considerados; puede ejercer

¹⁰⁴ Documento: Las Organizaciones No Gubernamentales en el Régimen Jurídico Guatemalteco. Disponible en la página Web. del Ministerio de Finanzas, Gobierno de Guatemala, Portales Fiscales: ONG.: <http://www.minfin.gob.gt/subsitios/ong/index.html> (Fecha consulta: 24 de abril de 2014).

todos los derechos y contraer las obligaciones que sean necesarias para realizar sus fines y será presentada por la persona u órgano que designe la ley, las reglas de su institución, sus estatutos o reglamentos, o la escritura social.

En cuanto se refiere a la personalidad de las asociaciones civiles, establece el artículo 18 del CCG¹⁰⁵ que las asociaciones regulan su capacidad civil por las reglas de su institución, cuando no hubieren sido creadas por el Estado, siendo esta personalidad civil efecto del acto de su inscripción en el registro del municipio en que se constituyan¹⁰⁶, sin que el acto de su inscripción convalide las disposiciones de sus estatutos que adolezcan de nulidad o sean anulables. Los artículos 438 a 440 del CCG regulaban lo concerniente a la inscripción de personas jurídicas en el Registro Civil (registro especial de Personas Jurídicas). Con la entrada en vigor de la Ley del Registro Nacional de las Personas (RENAP), Decreto 90-2005 del Congreso de la República, la competencia en orden al registro de estas personas corresponde al Ministerio de Gobernación (Registro de Personas Jurídicas).

Por su parte, el Reglamento de Inscripción de Asociaciones Civiles¹⁰⁷ (en lo sucesivo RIAC) exige en cuanto a la constitución de asociaciones civiles no lucrativas escritura pública (art. 1 RIAC), señalando los requisitos especiales que la misma deberá contener (art. 2 RIAC), así como los aspectos que, como mínimo,

¹⁰⁵ Este artículo fue reformado por el artículo 53 del Decreto 114-97 del Congreso de la República.

¹⁰⁶ De conformidad con el artículo 102 del Decreto 90-2005 del Congreso de la República, Ley del Registro Nacional de las Personas, que contiene la disposición transitoria decimocuarta, referida al Ministerio de Gobernación, “noventa (90) días después de cobrada vigencia la presente Ley, queda a cargo del Ministerio de Gobernación, la inscripción y registro de las personas jurídicas reguladas en los artículos del 438 al 440 del Decreto Ley 106, Código Civil y otras leyes, el que deberá recabar la información de los diferentes Registros Civiles de la República, debiendo para el efecto implementar los mecanismos y procedimientos para su inscripción, registro, archivos, así como regular todo lo concerniente a su funcionamiento; mientras tanto, dicha función continuará a cargo de los Registros Civiles de la República”.

¹⁰⁷ Acuerdo Gubernativo 512-98 del Organismo Ejecutivo, de 29 de julio de 1998, adoptado al considerar que resulta imperativa la emisión de disposiciones que normen y establezcan los requisitos de inscripción de las asociaciones civiles en el registro civil correspondiente, tras la reforma operada en el artículo 18 del CCG por el artículo 53 del Decreto 114-91 del Congreso de la República (considerando segundo del acuerdo).

deben contemplar sus estatutos¹⁰⁸, los requisitos de su inscripción registral¹⁰⁹ y la forma en que se ha de realizar el aviso de la inscripción¹¹⁰.

Las asociaciones, al igual que las fundaciones, instituciones de asistencia social, cuyas finalidades sean de interés público, estarán sometidas a la vigilancia del Estado. Dichas entidades y las sociedades por acciones, podrán ser intervenidas por el Ejecutivo cuando el interés o el orden público lo requieran (art. 31, párr. segundo CCG), tal como también ordena el art. 120 CPRG cuando manifiesta que “El Estado podrá, en caso de fuerza mayor y por el tiempo estrictamente necesario, intervenir las empresas que prestan servicios públicos esenciales para la comunidad, cuando se obstaculizare su funcionamiento”¹¹¹.

¹⁰⁸Según el art. 3 RIAC, el cuerpo estatutario que regirá la actuación y funcionamiento de la Asociación en su desarrollo deberá dividirse en capítulos que regularan dentro de su articulado, como mínimo los siguientes aspectos: Denominación, naturaleza, objeto, domicilio, plazo y fines; los asociados; estructura orgánica; el patrimonio y régimen económico; el régimen disciplinario; las modificaciones a los estatutos; la disolución y liquidación, y la interpretación de los estatutos.”

¹⁰⁹Art 4 RIAC. “DE LA INSCRIPCIÓN: Las asociaciones civiles no lucrativas, para su inscripción en el registro civil del municipio donde se constituyan, deberán presentar: 1) Solicitud por escrito firmada por su representante legal; 2) Testimonio y duplicado de la escritura pública de constitución.

Si la documentación presentada, cumple con los requisitos legales, el registrador civil, procederá a practicar la inscripción correspondiente, caso contrario lo hará constar en el propio documento que devolverá debidamente razonado.

El acto de inscripción de las asociaciones que realice el Registro Civil, no convalida las disposiciones de sus estatutos que adolezcan de nulidad o que sean anulables”.

¹¹⁰El art. 5 RIAC regula el aviso que ha de dar el Registrador. La referencia al artículo 385 del CCG está derogada por el artículo 103 del Decreto 90-2005 del Congreso de la República, Ley del Registro Nacional de las Personas, correspondiendo la competencia en esta materia al Ministerio de Gobernación (artículo 102).

¹¹¹ En relación con la posibilidad de intervención del Estado, señala la Opinión consultiva de la CC de 17 de septiembre de 2010 (expediente 3174-2010, Gaceta 97) que: “Los servicios públicos esenciales, como pueden ser el acceso al agua, a la electricidad, al transporte, a las comunidades, a la salud, a la educación y otros más de idéntica jerarquía, pueden ser prestados por el Estado, tanto por la administración directa y centralizada como por la indirecta y descentralizada, y también pueden ser atendidos por empresas privadas o por concesionarias. Lo importante es que, gran parte de ellos, corresponden a un proceso continuo e ininterrumpido, que requiere la máxima atención del Estado, para que, de encontrarse en una situación crítica, deban ser adecuadamente atendidos. Esta es una de las razones que justifica la institución de Derecho Público de la intervención administrativa del Estado, con el objeto de regularizar y garantizar la prestación de los servicios públicos definidos como esenciales”. En este sentido es interesante la SCC de 28 de julio de 1989 (Expediente 93-89, Gaceta 13), al disponer: que el artículo 120 de la Constitución Política de la República faculta al Estado para intervenir en caso de fuerza mayor las empresas que prestan servicios públicos esenciales para la comunidad, y que el artículo 31 del Código Civil que, igualmente, faculta al Ejecutivo para intervenir las fundaciones, instituciones, establecimientos de asistencia social y asociaciones cuyas finalidades sean de interés público, cuando el interés o el orden público lo requieran. Ambas disposiciones no establecen un marco suficientemente claro y

El grupo de asociaciones deportivas, de ocio y tiempo libre es generalmente incluida por el enfoque NPO en el Sector No Lucrativo ya que cumplen el PNDB, núcleo central de identificación de dicho sector para la literatura *nonprofit*. Sin embargo, en la acepción del criterio finalista de identificación del Sector No Lucrativo, muchas de estas asociaciones deben ser claramente excluidas, ya que se trata de asociaciones formadas por élites sociales con enormes barreras de entrada para la incorporación de otros socios y que, por lo tanto, no incorporan ningún objetivo de finalidad social, aunque respeten el PNDB y movilicen voluntarios entre los propios socios. En el caso de muchos clubs de fútbol se trata de organizaciones creadas para vender espectáculos deportivos que forman parte del subsector de mercado. Aunque apliquen el PNDB y, desde esta perspectiva, formen parte del Sector No Lucrativo, el criterio finalista de identificación también los excluye de dicho sector.¹¹²

Seguidamente se realiza una breve referencia a las iglesias de cualquier culto y a las universidades. Por lo que se refiere a las primeras, la CPRG, en su artículo 37, les reconoce personalidad jurídica¹¹³, si bien en el texto constitucional se observa

concreto para el desarrollo de un mandato de intervención, materia que sería propia de una ley específica, en la que se establezcan los principios básicos, las normas fundamentales y los lineamientos esenciales, y el Acuerdo Gubernativo que se dictare o el reglamento, si fuere el caso, establecería las medidas necesarias para el cumplimiento del mandato legal, sin apartarse de su esencia ni de su espíritu.[...] De conformidad con lo anterior, esta Corte estima que por no existir una ley específica que regule la potestad de intervención del Estado, el ejercicio de la misma debe hacerse observando las limitaciones que la legislación positiva vigente establece, y que, de acuerdo con el espíritu de los artículos 120 de la Constitución Política y 31 del Código Civil, deben ser: I) provisionalidad de la medida; II) mantenimiento de la continuidad de los servicios; III) reconocimiento de los principios del *cruzrojiismo*, tales como el carácter humanitario y voluntario, su imparcialidad, neutralidad e independencia; IV) consecuentemente, que la intervención debe limitarse a la administración de la entidad, con la finalidad de normalizar su funcionamiento”.

¹¹² CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, pág. 20.

¹¹³ Artículo 37 CPRG. “Personalidad jurídica de las iglesias. Se reconoce la personalidad jurídica de la Iglesia Católica. Las otras iglesias, cultos, entidades y asociaciones de carácter religioso obtendrán el reconocimiento de su personalidad jurídica conforme las reglas de su institución y el Gobierno no podrá negarlo si no fuere por razones de orden público.

El Estado extenderá a la Iglesia Católica, sin costo alguno, títulos de propiedad de los bienes inmuebles que actualmente y en forma pacífica posee para sus propios fines, siempre que hayan formado parte del patrimonio de la Iglesia Católica en el pasado. No podrán ser afectados los bienes inscritos a favor de terceras personas, ni los que el Estado tradicionalmente ha destinado a sus servicios.

Los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones”.

diferencia de tratamiento entre la Iglesia Católica y el resto de iglesias y cultos, pese a ser Guatemala un Estado aconfesional (artículo 36 CPRG), y es que a la primera se le reconoce directamente personalidad jurídica, mientras que el resto de ellas el reconocimiento de su personalidad se realizará conforme a las reglas de su institución; obteniendo la Iglesia Católica un tratamiento diferenciado en cuanto a la propiedad de bienes inmuebles (párrafo segundo del artículo 37 CPRG)¹¹⁴.

El CCG (artículo 15, 1º) las considera personas jurídicas, siendo capaces para adquirir y poseer bienes y disponer de ellos, siempre que los destinen a fines religiosos, de asistencia social o a la educación, determinándose su personalidad por las reglas de su institución (artículo 17 CCG).

En cuanto se refiere a las universidades, la CPRG reconoce la personalidad jurídica de la Universidad de San Carlos de Guatemala (artículo 82 CPRG¹¹⁵) y del resto de universidades privadas del país (artículo 85 CPRG¹¹⁶), siéndoles en lo demás aplicable lo ya dicho en relación con las asociaciones.

¹¹⁴En relación con la libertad de culto (artículo 36 CPRG), a la personalidad jurídica de las iglesias (artículo 37 CPRG), a las asociaciones de carácter religioso (artículos 15-1º y 17 CCG) ver la sentencia de la CC de 19 de mayo de 1993, dictada en el expediente 471-92 (gaceta n° 28) en amparo promovido por Salomé Moisés Colop Ordóñez, Vicente Son Alvarado y Guillermo Danilo Villatoro Reyes, contra el Sínodo Evangélico Presbiteriano "Sur Oeste" y el Director Administrativo del Colegio Evangélico "La Patria" de Quetzaltenango.

¹¹⁵Artículo 82 CPRG. "Autonomía de la Universidad de San Carlos de Guatemala. La Universidad de San Carlos de Guatemala, es una institución con personalidad jurídica. En su carácter de única universidad estatal le corresponde con exclusividad dirigir, organizar y desarrollar la educación superior del Estado y la educación profesional universitaria estatal, así como la difusión de la cultura en todas sus manifestaciones. Promoverá por todos los medios a su alcance la investigación en todas las esferas del saber humano y cooperará al estudio y solución de los problemas nacionales".

¹¹⁶Artículo 85 CPRG. "Universidades privadas. A las universidades privadas, que son instituciones independientes, les corresponde organizar y desarrollar la educación superior privada de la Nación, con el fin de contribuir a la formación profesional, a la investigación científica, a la difusión de la cultura y al estudio y solución de los problemas nacionales.

Desde que sea autorizado el funcionamiento de una universidad privada, tendrá personalidad jurídica y libertad para crear las facultades e institutos, desarrollar sus actividades académicas y docentes, así como para el desenvolvimiento de sus planes y programas de estudio".

2.1.1.b.- Comités para obras de recreo o beneficio social y patronatos.

A ellos se refiere el artículo 15-3° inciso final del CCG, cuando dice que son personas jurídicas los comités para obras de recreo, utilidad o beneficio social creados o autorizados por la autoridad correspondiente, que se consideran también como asociaciones, siéndoles de aplicación, en todo lo demás, lo ya expuesto al tratar de éstas.

2.1.1.c.- Fundaciones.

En su concepción genérica consisten en patrimonios afectos a un fin de interés social o general y cuyos beneficios no se reparten entre sus propietarios. El enfoque suele incluirlas dentro del Sector No Lucrativo y a menudo tiende a considerarlas como entidades representativas del mismo.¹¹⁷

Como señala CABRA DE LUNA, la fundación nace de un acto de disposición de bienes que realiza el fundador, quien los vincula a un fin por él determinado y establece las reglas por las que han de administrarse al objeto de que sirvan para cumplir los fines deseados de manera permanente o, al menos, duradera. Tanto la manifestación de voluntad, como la organización han de cumplir los requisitos que marquen las leyes, las cuales prevén, además, un tipo de acción administrativa -el Protectorado- para asegurar el cumplimiento de los fines de la fundación y recta administración de los bienes que la forma¹¹⁸.

¹¹⁷ CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, pág. 18.

¹¹⁸ CABRA DE LUNA, M.A.: "El derecho de fundación en la Constitución" CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 47, noviembre, 2003, pág. 227. El propio CABRA DE LUNA, citando a TOMÁS y VALIENTE así como a ROCA ROCA, dice que las notas que el legislador debe respetar a la hora de legislar sobre el contenido esencial del derecho de fundación, son: a) El derecho a fundar implica el de creación de una persona jurídica: la fundación que se configura como un sujeto de derecho con capacidad general suficiente; b) El fin de la fundación ha de ser de interés general, lo cual no excluye la idea del beneficio patrimonial, pero sí la del lucro como fin real de la fundación. De otro lado el legislador no puede variar una finalidad que siga siendo posible, lícita y de interés general, ni prohibir su realización; c) La Constitución no delimita cuáles serán los fines de interés general, por lo que su determinación queda a la voluntad del fundador, pero siempre de interés general, concepto contrario al de interés particular, en

La cuestión metodológica a plantear sería la siguiente: ¿procede incluir en el Sector No Lucrativo a las fundaciones ubicadas en el subsector de mercado? Siguiendo el enfoque NPO que utiliza el PNDB sí que deben ser incluidas. Sin embargo, de acuerdo con el criterio finalista de las entidades no lucrativas (organizaciones de servicio creadas para satisfacer necesidades sociales) habría que excluirlas de dicho sector. Por el contrario, las fundaciones que son productores no de mercado privados y que forman parte de las ISFLSH sí procede incluirlas en el Sector No Lucrativo, tanto desde la perspectiva del criterio finalista como desde el enfoque NPO. Por último, las fundaciones que están controladas por las administraciones públicas o por el sector empresarial no formarían parte del Sector No Lucrativo desde la perspectiva del enfoque NPO al no cumplir el requisito de la independencia y autogobierno. Sin embargo, las fundaciones controladas por el sector empresarial de la Economía Social tendrían la misma consideración que dichas empresas desde la perspectiva del criterio finalista de identificación del Sector No Lucrativo¹¹⁹.

Son reconocidas como personas jurídicas en el artículo 15-2° del CCG, siéndoles de aplicación lo anteriormente reseñado al tratar de las asociaciones. Por su parte el artículo 20 del CCG señala que las fundaciones se constituirán por escritura pública o por testamento, que en el instrumento de fundación debe indicarse el patrimonio efectivo y el fin a que se destina y la forma de administración; que la autoridad respectiva aprobará el funcionamiento de la fundación si no fuere contraria a la ley, y a falta de disposiciones suficientes, dictará las reglas necesarias para dar cumplimiento a la voluntad del fundador, correspondiendo al

consecuencia, las fundaciones deben beneficiar a colectividades genéricas de personas; d) Las fundaciones deberán ser estimuladas desde la legislación dado que cumplen intereses sociales o generales dignos de fomento y estímulo en un Estado social de Derecho y llevan a la práctica la función social de la propiedad; y e) Supuesto todo lo anterior, el legislador debe respetar en principio la voluntad organizativa del fundador porque el derecho a fundar implica que el fundador puede imponer las normas por las que ha de regirse la persona jurídica por él creada, lo cual es compatible con ciertos mínimos legales organizativos establecidos de manera cautelar y flexible por el legislador (CABRA DE LUNA, M.A.: “El derecho de fundación en la Constitución” CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 47, noviembre, 2003, pág. 235).

¹¹⁹ CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, pág. 19.

Ministerio Público vigilar que los bienes de las fundaciones se empleen conforme a su destino.

En caso de que el fin de la fundación no fuere realizable, o si resultaran insuficiente los bienes para la finalidad propuesta, o se hiciera oneroso su mantenimiento, dispone el artículo 21 CCG que, probados tales extremos ante el juez de primera instancia competente, será incorporado el patrimonio de la fundación a otra institución que persiga fines análogos, salvo que el fundador hubiera dispuesto cosa distinta.

E cuanto a la vigilancia que sobre ellas realiza el Estado y su potestad de intervenirlas (art. 31, párr. 2 CCG), se reitera lo señalado al respecto al tratar de las asociaciones. En el caso de fundaciones extranjeras, éstas quedan sujetas a las mismas reglas, en cuanto a su aprobación y funcionamiento (artículo 21 CCG).

2.1.2.- Asociaciones Gremiales.-

Existe una corriente de pensamiento en el ámbito de la Economía Social que considera la conveniencia de excluir a las asociaciones representativas de carácter sindical, empresarial y profesional, así como a los partidos políticos del Sector No Lucrativo ya que la actividad que realizan no es productora de bienes y servicios sino que desarrollan una función representativa, reivindicativa y defensora de derechos. Sin embargo, el enfoque NPO considera la actividad de estas organizaciones como la producción de un servicio y las incluye en el Sector No Lucrativo. Así lo hace el proyecto internacional Johns Hopkins, el cual incluye explícitamente entre sus 12 grandes sectores de actividad a estas organizaciones¹²⁰.

Conforman esta clase de ONG, en la terminología usada en la legislación guatemalteca, los colegios profesionales y los sindicatos. A ambos grupos les son de aplicación las disposiciones contenidas en los artículos 15 y 18 del Código

¹²⁰ *Ibid.*, págs. 19-20.

Civil, ya referidos anteriormente al tratar de las asociaciones, y sus propias normas específicas.

2.1.2.a.- Colegios Profesionales.

En Guatemala se ha concedido una extraordinaria importancia a la colegiación obligatoria de los profesionales universos, y la Corte de Constitucionalidad ha destacado que “la numerosa referencia que la Constitución Política y las leyes constitucionales hacen del sector profesional, y su consiguiente obligatoriedad de colegiación para que su actividad tenga efectos relevantes, no es usual en otros sistemas, lo que revela la valoración que el constituyente guatemalteco le dio a los profesionales universitarios, protegiendo el ejercicio de la carrera en la misma medida que les exige una participación más protagónica en el desarrollo nacional, al punto que intervienen, como colegio, en la formación de órganos vitales de la arquitectura del Estado”¹²¹

Así la CPRG contempla la colegiación obligatoria, señalando, primero en el artículo 34 CPRG, tras reconocer el derecho a la libre asociación, que nadie está obligado a asociarse ni a formar parte de grupos o asociaciones de autodefensa o similares, siendo la excepción el caso de la colegiación obligatoria.

Más adelante, el artículo 90 CPRG¹²² se refiere directamente a la colegiación profesional, señalando que ésta es obligatoria y tendrá por fines tanto la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias,

¹²¹SCC de 2 de noviembre de 2010, dictada en los expedientes acumulados 957-2009 y 1051-2009 (Gaceta 98). En el mismo sentido también la SCC de 10 de diciembre de 1997 (expediente 1434-1996; Gaceta 46).

¹²²Artículo 90 CPRG: Colegiación profesional. La colegiación de los profesionales universitarios es obligatoria y tendrá por fines la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio.

Los colegios profesionales, como asociaciones gremiales con personalidad, funcionarán de conformidad con la Ley de Colegiación Profesional Obligatoria y los estatutos de cada colegio se aprobarán con independencia de las universidades de las que fueron egresados sus miembros.

Contribuirán al fortalecimiento de la autonomía de la Universidad de San Carlos de Guatemala y a los fines y objetivos de todas las universidades del país.

En todo asunto que se relacione con el mejoramiento del nivel científico y técnico cultural de las profesiones universitarias, las universidades del país podrán requerir la participación de los colegios profesionales”.

cuanto el control de su ejercicio. En idénticos términos trata la obligatoriedad de la colegiación el artículo 1, párrafo primero del Decreto Ley número 62-91 del Congreso de la República, Ley de Colegiación Profesional Obligatoria¹²³ (LCPO).

Los colegios profesionales son asociaciones gremiales no lucrativas, esencialmente apolíticas, con personalidad jurídica y patrimonio propio¹²⁴, que funcionarán de conformidad con las normas de la LCPO, sus propios estatutos y reglamentos. Tendrán su sede en la ciudad de Guatemala, o en cualquier otro lugar de la República, pudiendo establecer subsedes, agencias o sucursales, que han de atender el cumplimiento de sus fines principales¹²⁵.

¹²³Artículo 1 LCPO. "Obligatoriedad y ámbito. La colegiación de los profesionales Universitarios es obligatoria y tiene por fines la superación moral, científica, técnica, cultural y económica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio, de conformidad con las normas de esta ley. Se entiende por colegiación la asociación de graduados universitarios de las respectivas profesiones en entidades respectivas, de conformidad con las disposiciones de esta ley. Deben colegiarse: a) Todos los profesionales egresarlos de las facultades de las universidades autorizadas para funcionar en el país y que hubieren obtenido título que habilite para el ejercicio de una profesión, por lo menos en el grado de licenciatura; b) Los profesionales incorporados a la Universidad de San Carlos de Guatemala; c) Los profesionales graduados en el extranjero que hayan-obtenido u obtengan autorización legal para ejercer la profesión en el país, de conformidad con tratados internacionales aceptados y ratificados por Guatemala; d) Los profesionales universitarios graduados en el extranjero que formen parte de programa de postgrado, entrenamiento u otras actividades organizadas por las universidades del país instituciones estatales y no estatales o internacionales que por tal motivo deban ejercer su profesión en el país podrán hacerlo mientras dure el programa respectivo con la sola autorización del Colegio profesional que corresponda."

¹²⁴ Forma el patrimonio de los colegios profesionales: a) Los bienes de cualquier clase que adquieran o se les adjudiquen por cualquier título, inclusive donaciones, legados y subvenciones que reciban, de conformidad con la Ley; b) Las rentas y productos de sus bienes propios; y c) Las cuotas ordinarias y extraordinarias y las multas que paguen sus miembros (art. 20 LCPO), pudiendo los colegios disponer de su patrimonio solo. Los colegios sólo pueden disponer de su patrimonio para la realización de su objeto y fines, de conformidad con esta Ley, debiendo presentar la Junta Directiva, anualmente y con informe a la Asamblea general, un informe sobre el estado de las finanzas del colegio, elaborado y suscrito por auditor público (art. 21 LCPO). Los estatutos de cada colegio incluirán un capítulo especial destinado a regular la administración manejo, control y fiscalización de su régimen económico y financiero (art. 22 LCPO).

¹²⁵Artículo 2 LCPO. "Naturaleza y Fines. Los Colegios profesionales son asociaciones gremiales no lucrativas esencialmente apolíticas con personalidad jurídica y patrimonio propio y funcionaran de conformidad con las normas de esta ley, sus propios estatutos y reglamentos Tendrán su sede en la ciudad de Guatemala, o en cualquier otro lugar de la República pudiendo establecer subsedes, agencias o sucursales.

Son fines principales de los colegios profesionales: a) Promover vigilar y defender el ejercicio decoroso de las profesiones universitarias en todos los aspectos, propiciando y conservando disciplina la solidaridad entre sus miembros; b) Promover el mejoramiento cultural y científico de los profesionales universitarios; c) Promover y vigilar el ejercicio ético y eficiente de las profesiones universitarias en beneficio de la colectividad; d) Defender y proteger el ejercicio profesional

Por lo que se refiere a su constitución, el futuro colegio precisa la asociación de al menos cien graduados universitarios de la profesión, haciéndolo constar en acta notarial, incluyendo la designación de la Junta Directiva provisional y proyecto de estatutos. La Junta Directiva citada debe solicitar al Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala la aprobación de la constitución del colegio y su inscripción, acompañando a la solicitud copia del acta constitutiva y el proyecto de estatutos. Una vez aprobada la constitución, se procede a su registro conforme a las reglas previstas en el artículo 3 de la LCPO¹²⁶.

universitario y combatir el empirismo; e) Promover el bienestar de sus agremiados mediante el establecimiento de fondos de prestaciones, contratación de seguros y otros medios que se consideren convenientes; f) Auxiliar a la administración pública en el cumplimiento de disposiciones legales que se relacionen con las respectivas profesiones universitarias, resolver consultas y rendir los informes que soliciten entidades o funcionarios oficiales en materia de su competencia; g) Resolver consultas y rendir los informes que les sean solicitados por personas o entidades privadas en materia de su competencia; h) Contribuir al fortalecimiento de la autonomía de la Universidad de San Carlos de Guatemala y al cumplimiento de los fines y objetivos de todas las universidades del país; i) Participar en el estudio y solución de los problemas nacionales y propiciar el mejoramiento integral de los guatemaltecos; j) Elegir a los representantes del Colegio respectivo al Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Juntas Directivas de las facultades de la misma, a los miembros que integran el Cuerpo Electoral Universitario, así como a quienes deban representarlo en otros cargos y funciones de conformidad con las leyes y reglamentos respectivos; k) Promover la organización y mejoramiento de otras asociaciones y agrupaciones afines a las de las respectivas profesiones universitarias, proporcionando su adscripción al colegio correspondiente, de conformidad con lo que al efecto establezcan sus estatutos; l) Velar por la apoliticidad de los Colegios, manteniéndolos fuera de la religión; m) Mantener el principio constitucional de la libre emisión del pensamiento, y del derecho de ser informado debiendo tener especial cuidado en que los mismos no sean menoscabados, vulnerados ni tergiversados bajo cualquier forma”.

¹²⁶Artículo 3 LCPO. “Constitución y registro. Para que un colegio profesional se constituya se requiere: a) La asociación de por lo menos cien graduados universitarios de la profesión que corresponda a cada facultad establecidas en la Universidad de San Carlos de Guatemala, que así lo convengan, lo que se hará constar en acta notarial, incluyendo la designación de una Junta Directiva Provisional y un proyecto de estatutos; b) La Junta Directiva Provisional debe solicitar al Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala la aprobación de la constitución del colegio y su inscripción, acompañando a la solicitud copia del acta constitutiva y el proyecto de estatutos; c) Cumplidos los trámites y evacuados los informes que estime correspondientes, el Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala recabará la opinión de la Asamblea de Presidentes de los Colegios profesionales; d) Con la opinión de la Asamblea de Presidentes de los Colegios Profesionales, el Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala debe dictar resolución declarado si procede o no la creación del nuevo colegio. En el primer caso, ordenar su inscripción en el registro respectivo; en el segundo devolverá el expediente a los interesados razonando su decisión; e) Del acta de inscripción debe extenderse copia certificada, sin costo alguno, a la Junta Directiva provisional. Dicha certificación así como el acta misma de inscripción, prueban la personalidad jurídica del nuevo colegio; f) El Consejo Superior Universitario de la Universidad de San Carlos de Guatemala debe remitir al Diario Oficial, para su publicación, copia certificada de los estatutos y del acta de

2.1.2.b.- Sindicatos.

Se encuentran regulados en el Código de Trabajo, Decreto 1441 del Congreso de la República (CT). Se inscriben en el Ministerio de Trabajo (Registro de Sindicatos de la Dirección General de Trabajo).

Define el artículo 206 CT al sindicato diciendo que es toda asociación permanente de trabajadores o de personas de profesión u oficio independiente (trabajadores independientes), constituida exclusivamente para el estudio mejoramiento y protección de sus respectivos intereses económicos y sociales comunes.

Los sindicatos se clasifican, de conformidad con los artículos 206 y 215 CT, por su naturaleza en campesinos y urbanos; y también en: a) gremiales, cuando están formados por trabajadores de una misma profesión u oficio o, siendo patronos, de una misma actividad económica; b) de empresa, formados por trabajadores de diferentes profesiones u oficios que prestan sus servicios bien en una misma empresa o en dos o más empresas iguales; y c) de industria, formados por trabajadores de diversas profesiones u oficios que prestan sus servicios en empresas pertenecientes a una misma industria y representan la mitad más uno de los trabajadores o de los empresarios de esa actividad.

Los sindicatos legalmente constituidos son personas jurídicas capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones, están exentos de cubrir toda clase de impuestos fiscales y municipales que puedan pesar sobre sus bienes inmuebles, rentas o ingresos de cualquier clase, pudiendo utilizar las ventajas de su personería en todo lo que contribuya a llenar los fines del artículo 206, pero les queda prohibido hacerlo con ánimo de lucro (artículo 210 CT). Se deben regir siempre por principios democráticos, con un voto por persona (artículo 207 CT), prohibiéndose que éstos concedan privilegios especiales a fundadores, ejecutivos o consultores por cualquier motivo, salvo que se trate de ventajas inherentes al desempeño de cargos sindicales (artículo 208 CT). Quedan facultados para iniciar sus actividades

inscripción del colegio respectivo. Cuando se trate de modificaciones a los estatutos de los Colegios, deben aplicarse las disposiciones de este artículo en lo que sea procedente”.

a partir del momento de su inscripción en el Registro Público de Sindicatos, aunque antes de la inscripción pueden celebrar sesiones para elegir al Comité Ejecutivo y Consejo Consultivo provisionales, celebrar sesiones de estos órganos y de la asamblea general, o realizar sesiones para discutir y aprobar los estatutos; y gestionar el registro de la institución y de sus estatutos (artículo 217 CT, Reformado por el artículo 17 del Decreto 64-92 y por el artículo 3 del decreto 35-98 y nuevamente reformado por el artículo 9 del Decreto 18-2001, todos del Congreso de la República).

Para constituir un sindicato se requiere el consentimiento por escrito de veinte o más trabajadores, y si es de patronos un mínimo de cinco (artículo 216 CT), y las cuotas ordinarias y extraordinarias que el trabajador afiliado debe pagar a la organización serán considerados gastos deducibles del Impuesto sobre la Renta; asimismo, los trabajadores o las personas individuales o jurídicas podrán deducir del Impuesto sobre la Renta todas las donaciones, en efectivo o especie, que haga a los sindicatos, federaciones o confederaciones de trabajadores legalmente constituidas en el país (art. 210 CT).

Los sindicatos pueden adquirir toda clase de bienes, muebles e inmuebles que sirvan para cumplir sus fines de mejorar la condición económica y social de sus afiliados. Además, se nutren con las cuotas ordinarias y extraordinarias que el trabajador afiliado debe pagar a la organización (artículo 210 CT).

En el CT se regulan el procedimiento a seguir para la aprobación de los estatutos e inscripción de los sindicatos en el registro (artículo 218 CT), los datos que han de inscribirse en el registro público de sindicatos, dependiente del Departamento Administrativo de Trabajo (artículo 219 CT), los datos que debe contener el acta constitutiva de un sindicato (artículo 220 CT) y el contenido de los estatutos (artículo 221 CT).

2.1.3.- Asociaciones Comunitarias o de Vecinos.-

Todas las asociaciones contenidas en el presente epígrafe se pueden constituir al amparo del artículo 34 CPRG, de acuerdo con lo previsto en los artículos 15 y 18 del CCG, considerando a efectos de estudio dos subgrupos, integrado el primero por las asociaciones de vecinos, comunitarias para el desarrollo y de los pueblos indígenas; y la segunda por los Comités Educativos y Juntas Escolares.

2.1.3.a.- Asociaciones de Vecinos, Comunitarias para el Desarrollo y de las Comunidades de los Pueblos Indígenas.

A las asociaciones de vecinos se refiere el Código Municipal de Guatemala, Decreto Número 12-2002 del Congreso de la República (CM), al señalar que los vecinos podrán organizarse en asociaciones comunitarias, incluyendo las formas propias y tradicionales surgidas en el seno de las diferentes comunidades, en la forma que las leyes de la materia y el CM establecen (art. 18 CM), constituyéndose en escritura pública, cuyo testimonio será presentado al registrador civil¹²⁷ a efectos del otorgamiento de personalidad jurídica (art. 19 CM).

Tratándose de comunidades de los pueblos indígenas, el CM señala que son formas de cohesión social natural y como tales tienen derecho al reconocimiento de su personalidad jurídica, debiendo inscribirse en el registro civil¹²⁸ de la municipalidad correspondiente, con respeto de su organización y administración interna que se rige de conformidad con sus normas, valores y procedimientos propios, con sus respectivas autoridades tradicionales reconocidas y respetadas por el Estado, de acuerdo a disposiciones constitucionales y legales (art. 20 CM), respetándose y reconociéndose las formas propias de relación u organización de las comunidades de los pueblos indígenas entre sí, de acuerdo a criterios y normas tradicionales o a la dinámica que las mismas comunidades generen.

¹²⁷ Con la entrada en vigor de la Ley del Registro Nacional de las Personas –RENAP-, Decreto 90-2005 del Congreso de la República, la competencia en orden al registro de estas personas corresponde al Ministerio de Gobernación (Registro de Personas Jurídicas), Artículo 102. Décimo Cuarto Transitorio LRENAP.

¹²⁸ Ver lo dicho en relación al registro de asociaciones de vecinos.

En cuanto a los Consejos de Desarrollo, la Ley de los Consejos de Desarrollo Urbano y Rural, Decreto Número 11-2002 del Congreso de la República, señala que el sistema de Consejos de Desarrollo es el medio principal de participación de la población maya, xinca y garífuna y la no indígena, en la gestión pública para llevar a cabo el proceso de planificación democrática del desarrollo, tomando en cuenta principios de unidad nacional, multiétnica, pluricultural y multilingüe de la nación guatemalteca (art. 1 LCODES), siendo objetivo del sistema organizar y coordinar la administración pública mediante la formulación de políticas de desarrollo, planes y programas presupuestarios y el impulso de la coordinación interinstitucional, pública y privada (art. 3 LCODES).

El sistema, según el art. 4 LCODES, está integrado por niveles: a) El nacional, con el Consejo Nacional de Desarrollo Urbano y Rural. b) El regional, con los Consejos Regionales de Desarrollo Urbano y Rural c) El departamental, con los Consejos Departamentales de Desarrollo. d) El municipal, con los Consejos Municipales de Desarrollo (COMUDES). e) El comunitario, con los Consejos Comunitarios de Desarrollo (COCODES).

En cuanto al financiamiento del Sistema de Consejos de Desarrollo, cada Consejo Regional de Desarrollo Urbano y Rural y Consejo Departamental de Desarrollo debe presentar al Ministerio de Finanzas Públicas, los requerimientos financieros para su funcionamiento, en el marco de la política financiera del Estado, previsto en el artículo 229 CPRG. Tratándose de los COMUDES, cada Corporación Municipal decidirá la forma de su financiamiento, tomando en cuenta la disponibilidad de sus recursos (art. 21 LCODES).

En los COCODES y COMUDES donde exista al menos una comunidad indígena, se constituyen Consejos Asesores Indígenas, para brindar asesoría a las expresadas organizaciones, estando integrados con las propias autoridades reconocidas por las comunidades indígenas de acuerdo a sus propios principios, valores, normas y procedimientos (art. 23 LCODES). En tanto se emite la ley que regule la consulta a los pueblos indígenas, las consultas a los pueblos maya, xinca

y garífuna¹²⁹ sobre medidas de desarrollo que impulse el Organismo Ejecutivo y que afecten directamente a estos pueblos, podrán hacerse por conducto de sus representantes en los consejos de desarrollo (art. 26 LCODES).

2.1.3.b.- Comités Educativos y Juntas Escolares.

De conformidad con la Ley de Educación Nacional, Decreto Legislativo Número 12-91 del Congreso de la República (LEN), la Comunidad Educativa es la unidad que interrelacionando los diferentes elementos participantes del proceso enseñanza-aprendizaje coadyuva a la consecución de los principios y fines de la educación, conservando cada elemento su autonomía (art. 17 LEN), y se integra por educandos, padres de familia, educadores y las organizaciones que persiguen fines eminentemente educativos (art. 18 LEN); siendo los centros educativos los establecimientos de carácter público, privado o por cooperativas a través de los cuales se ejecutan los procesos de educación escolar (art. 19 LEN).

Los Consejos Educativos (COEDUCAS), que tienen su base constitucional en los artículos 72 y 73 CPRG, se encuentran regulados en el Reglamento para la aprobación de los estatutos, reconocimiento de la personalidad jurídica y funcionamiento de los Consejos de los Centros Educativos Públicos, Acuerdo Gubernativo 202-2010 del Ministerio de Educación, de conformidad con el cual el COEDUCA es una organización con personalidad jurídica integrada por padres y madres de familia, maestros, directores y líderes comunitarios, que participan de

¹²⁹ En orden al derecho de consulta a los pueblos indígenas en Guatemala es de aplicación el Convenio 169 de la OIT sobre Pueblos Indígenas y Tribales en Países Independientes, de 27 de junio de 1989, ratificado por Guatemala el 5 de junio de 1996, destacando, en cuanto al derecho a la consulta su artículo 15, que dispone: 1. Los derechos de los pueblos interesados a los recursos naturales existentes en sus tierras deberán protegerse especialmente. Estos derechos comprenden el derecho de esos pueblos a participar en la utilización, administración y conservación de dichos recursos. 2. En caso de que pertenezca al Estado la propiedad de los minerales o de los recursos del subsuelo, o tenga derechos sobre otros recursos existentes en las tierras, los gobiernos deberán establecer o mantener procedimientos con miras a consultar a los pueblos interesados, a fin de determinar si los intereses de esos pueblos serían perjudicados, y en qué medida, antes de emprender o autorizar cualquier programa de prospección o explotación de los recursos existentes en sus tierras. Los pueblos interesados deberán participar siempre que sea posible en los beneficios que reporten tales actividades, y percibir una indemnización equitativa por cualquier daño que puedan sufrir como resultado de esas actividades

manera voluntaria, en un centro educativo público de una comunidad determinada, para apoyar la descentralización de los recursos económicos, propiciar ejercicios ciudadanos, evaluar, emitir y formular propuestas y recomendaciones en apoyo a la educación. Sus funciones generales son de representación, consulta, propuesta y auditoría social (art. 2 del Reglamento), y se rigen por los principios de participación, responsabilidad, organización democrática, representatividad, inclusión y solidaridad (art. 4 del Reglamento). La constitución de los COEDUCAS, realizada por medio de acta a suscribir ante la Dirección Departamental de Educación, así como el establecimiento de sus órganos de gobierno, legalización y aprobación de estatutos, se contempla en el reglamento en los artículos 6 a 19.

Una vez aprobados los estatutos y reconocida la personalidad jurídica de los Consejos Educativos, deben presentarse en el registro municipal que corresponda, original y copia de la resolución de aprobación de estatutos y reconocimiento de personalidad jurídica emitida por la Dirección Departamental de Educación, y, además, copia de los estatutos y del acta de nombramiento del representante legal (art. 20 del reglamento).

Por lo que se refiere a su financiación, los ingresos de los COEDUCAS provendrán del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, a través del Ministerio de Educación, y de donaciones que perciba de personas particulares y/o entidades públicas o privadas. Por cada Consejo Educativo se debe suscribir un convenio de apoyo administrativo-financiero con el Ministerio de Educación (art. 22 del Reglamento). Los fondos y bienes de los Consejos Educativos son exclusivamente para beneficio del alumnado, por lo que no podrán desviarse para otros fines (art. 24 del Reglamento), quedando sujetos los fondos que perciban los Consejos Educativos serán fiscalizados por la Contraloría General de Cuentas y por el Ministerio de Educación (art. 23 del Reglamento).

2.1.4.- Organizaciones No Gubernamentales (ONG's).

Según la Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, Decreto Número 2-2003 (LONGD) se consideran ONG's, tanto éstas en sí mismas

consideradas, cuanto las asociaciones y fundaciones, que ya fueron objeto de análisis, por lo que el estudio se concreta ahora a las primeras.

Es habitual que los objetos se definan por lo que son, más que por lo que no son. El término ONG nombra a estas entidades por lo que no son. A pesar de su amplio significado, puesto que no gubernamental es una empresa, un partido político, un sindicato o una orden religiosa, en los últimos años el término ha popularizado la labor de muchas organizaciones que realizan su trabajo en campos diversos: la cooperación al desarrollo (Ayuda en Acción, Intermón...), la protección al medio ambiente (Greenpeace, Adena...) o la defensa de los derechos humanos (Amnistía Internacional...). Del conjunto de palabras que hacen referencia a estas organizaciones no lucrativas, el término ONG es el más popular y utilizado¹³⁰.

La LONGD, tras considerar que la CPRG reconoce el derecho de libre asociación, así como el propósito de financiar programas de desarrollo económico y social que realizan las organizaciones no lucrativas del sector privado admitidas legalmente en el país y que los Acuerdos de Paz igualmente reconocen la necesidad de involucrar a todos los actores sociales e institucionales, así como a las Organizaciones No Gubernamentales (en adelante ONG's), que en el espacio local cuentan con especialidades y capacidad para contribuir en la atención del desarrollo económico y social del país, sin fines de lucro.

Ya desde los considerandos de la LONGD, se engloba bajo la denominación de ONG's a todos los actores sociales e institucionales, independientemente de la denominación que tengan, lo que queda claro con la lectura del artículo 4 LONGD, que establece, al señalar los tipos de ONG's: "Las Organizaciones No Gubernamentales podrán estar constituidas como asociaciones civiles, fundaciones u ONG propiamente dicha, constituida bajo el amparo de la presente Ley"; y del artículo 2 LONGD que, al referirse a la naturaleza jurídica de éstas, dispone que son ONG's las constituidas con intereses culturales, educativos, deportivos, con servicio social, de asistencia, beneficencia, promoción y desarrollo

¹³⁰ HERRANZ DE LA CASA, J.M., *op. cit.*, pág. 37.

económico y social, sin fines de lucro; tendrán patrimonio propio proveniente de recursos nacionales o internacionales, y personalidad jurídica distinta de la de sus asociados, al momento de ser inscrita como tales en el Registro Civil Municipal correspondiente¹³¹. Su organización y funcionamiento se rige por sus estatutos, las disposiciones de la presente Ley, y demás disposiciones jurídicas de carácter ordinario.

La LONGD planteó dudas en torno a la constitucionalidad de sus artículos 7, inciso a) (requisitos de constitución) y 16 (fiscalización), resolviendo la Corte de Constitucionalidad, en sentencia de 15 de enero de 2004, que no existe un solo tipo o modalidad de creación, inscripción y funcionamiento de entidades privadas de naturaleza civil: "...la amplitud de las finalidades y objeto que la Ley de "ONG´s" le atribuye a las mismas podría dar lugar a interpretar erróneamente que la normativa en cuestión derogó tácitamente algunas disposiciones del Código Civil, específicamente podría pensarse en los numerales 2º y 3º del artículo 15 y, que por tal razón, la única forma en que podría establecerse una entidad privada cuyas actividades se desarrollen motivadas en intereses culturales, educativos, deportivos, de servicio social, asistencia, beneficencia, promoción y desarrollo económico y social, es mediante la constitución de una "ONG". Una interpretación así, sería no sólo atentatoria al principio de seguridad jurídica sino a la misma libertad de asociación constitucionalmente reconocida, ya que adolecería de la razonabilidad que requieren las normas jurídicas y estaría condicionando ese derecho a una única forma de ejercerlo, que se aproximaría más a una naturaleza imperativa que de libertad, que es la que la Constitución preceptúa y reconoce"¹³², de esta manera se pretende aclarar que estas organizaciones se podrán constituir como asociaciones, como fundaciones y, específicamente, como ONG's.

La LONGD tiene por objeto normar la constitución y funcionamiento de las ONG's. El Estado facilitará su inscripción y registros correspondientes y ejercerá su

¹³¹ Con la entrada en vigor de la Ley del Registro Nacional de las Personas –RENAP-, Decreto 90-2005 del Congreso de la República, la competencia en orden al registro de estas personas corresponde al Ministerio de Gobernación (Registro de Personas Jurídicas), Artículo 102. Décimo Cuarto Transitorio LRENAP.

¹³² SCC de 15 de enero de 2004 (expediente 538-2003, Gaceta 71).

fiscalización de conformidad con la Constitución Política y leyes de la República (art. 1 LONGD). La naturaleza de estas entidades es la de ser Organizaciones No Gubernamentales (art. 2 LONGD). Las finalidades de la asociación deberán establecerse en su constitución como ONG, pero en ella deberán incluirse entre otras: a) Ser asociación sin fines de lucro y de beneficio social; y b) Promover políticas de desarrollo de carácter social, económico, cultural y de ambiente (art. 3 LONGD).

Las ONG's deberán constituirse¹³³ por medio de escritura pública y por el acto de su inscripción en el Registro Civil¹³⁴ de la cabecera municipal del lugar en que constituyan su domicilio, adquieren personalidad jurídica propia y distinta de sus asociados. El acto de inscripción no convalida las disposiciones de sus estatutos que adolezcan de nulidad o sean anulables. La acción correspondiente podrá ejercitarse por quien tenga interés en el asunto o los órganos jurisdiccionales correspondientes (art. 5 LONGD); incluirán en su denominación las siglas ONG y por las obligaciones que contraigan responderá únicamente su patrimonio (art. 6 LONGD). Incorporarán en su escritura de constitución los estatutos, que serán las reglas de su funcionamiento, operación y extinción (art. 8 LONGD) y pueden, a su vez, constituirse en federaciones y éstas en confederaciones (art. 9 LONGD).

En relación con los beneficios obtenidos por las ONG's, la LONGD prohíbe distribuir dividendos, al ordenar que dichas organizaciones son personas jurídicas no lucrativas que tienen prohibición expresa de distribuir dividendos, utilidades, excedentes, ventajas o privilegios a favor de sus miembros. Podrán realizar todas

¹³³ Para constituir una ONG se requiere que cumpla con los siguientes requisitos: a) Comparecencia de por lo menos siete personas individuales o jurídicas civilmente capaces; b) Reunir los requisitos que establezcan los estatutos y las disposiciones aprobadas por la asamblea general; c) Las Organizaciones No Gubernamentales podrán contar entre sus asociados hasta un veinticinco por ciento (25%) de extranjeros, siempre que estos sean residentes en el país, de conformidad con la ley de la materia. d) Elección de la Junta Directiva (art. 7 LONGD)

¹³⁴ Según el art. 10 LONGD las ONG para obtener su responsabilidad jurídica deberán inscribirse en el Registro Civil de la cabecera municipal del lugar en que constituyan su domicilio, estando obligados los registradores a dar aviso, en los 30 días siguientes al Ministerio de Economía (art. 11 LONGD). Sin embargo, con la entrada en vigor de la Ley del Registro Nacional de las Personas – RENAP-, Decreto 90-2005 del Congreso de la República, la competencia en orden al registro de estas personas corresponde al Ministerio de Gobernación (Registro de Personas Jurídicas), Artículo 102. Décimo Cuarto Transitorio LRENAP

las operaciones de lícito comercio que permitan las leyes y en tal forma podrán obtener recursos que deberán utilizar únicamente para el cumplimiento de sus fines art. 18 LONGD). Parece claro que el precepto invocado permite alinear a estas entidades entre las organizaciones *non-profit organisations*, que siguen el principio de no distribución de beneficios.

Tratándose de entidades extranjeras, pueden solicitar su inscripción en Guatemala, siempre que sus objetivos y fines sean acordes con lo establecido en la LONGD (art. 12 LONGD)

2.1.5.- Organizaciones lucrativas.-

En el caso de las asociaciones de empresas constituidas con el propósito de actuar en el mercado procede efectuar un análisis similar al realizado para las fundaciones controladas por las administraciones públicas o por el sector empresarial: no forman parte del Sector No Lucrativo desde la perspectiva del enfoque NPO al no cumplir el requisito de la independencia y autogobierno. En el supuesto de que el control sobre estas asociaciones lo realicen empresas de la Economía Social, tendrán la misma consideración que estas últimas desde la perspectiva del criterio finalista de identificación del Sector No Lucrativo.¹³⁵ El MINFIN incluye, dentro de este rubro a las cooperativas y sociedades civiles¹³⁶.

2.1.5.a.- Cooperativas.

La visión clásica de la literatura nonprofit anglosajona tiende a considerar a las cooperativas como entidades que persiguen maximizar ganancias con la finalidad de repartirlas entre sus socios, independientemente del modo de distribución de las mismas, razón que justifica su ánimo de lucro y, por tanto, su exclusión del Sector No Lucrativo.

¹³⁵ CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, pág. 20.

¹³⁶ Documento: Las Organizaciones No Gubernamentales en el Régimen Jurídico Guatemalteco. Disponible en la página Web. del Ministerio de Finanzas, Gobierno de Guatemala, Portales Fiscales: ONG.: <http://www.minfin.gob.gt/subsitios/ong/index.html> (Fecha consulta: 24 de abril de 2014).

Para un análisis más riguroso es necesario atender, en primer lugar, al enfoque clásico de los juristas y de la legislación cooperativa, el cual destaca el carácter generalmente no lucrativo de las cooperativas, atendiendo a sus reglas organizativas (enfoque PNDB, de organización no lucrativa). Según este enfoque, cabrían dos situaciones: las cooperativas sólo serán consideradas lucrativas cuando realicen actividades económicas con terceros no socios (concepto de actividades no “cooperativizadas” o ajenas a la mutualidad) y las ganancias obtenidas de estas actividades se distribuyan entre sus socios. En este caso no habría diferencia con las demás sociedades mercantiles. Sin embargo, cuando las cooperativas, junto a la realización de actividades “cooperativizadas” con sus socios, desarrollen actividades no “cooperativizadas” con terceros no socios y las ganancias de estas últimas operaciones no se distribuyan entre los socios, sino que se reinviertan, por ejemplo, en fondos colectivos irrepartibles, sí podrán ser consideradas entidades no lucrativas¹³⁷.

En Guatemala, las cooperativas se rigen por la Ley General de Cooperativas¹³⁸ y su Reglamento¹³⁹ (LGC). Se inscriben en el Registro de Cooperativas del Instituto Nacional de Cooperativas (INACOP).

Se declara de interés nacional la promoción de organizaciones cooperativas (art. 1 LGC), que, debidamente constituidas, son asociaciones titulares de una empresa económica al servicio de sus asociados, que se rigen en su organización y funcionamiento por las disposiciones de la LGC, y que tendrán personalidad jurídica propia y distinta de la de sus asociados, al estar inscritas en el Registro de Cooperativas art. 2 LGC). La cooperativa debe de estar integrada por veinte

¹³⁷ CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., *op. cit.*, págs. 16-18.

¹³⁸ Ley General de Cooperativas, Decreto 82/78 del 7 de diciembre de 1978 del Congreso de la República.

¹³⁹ Reglamento de la Ley General de Cooperativas, Acuerdo Gubernativo número 7-79 del Ministerio de Economía.

asociados¹⁴⁰, como mínimo (art. 3 LGC), y para tener la consideración de tal debe cumplir los principios que se establecen en el art. 4 LGC¹⁴¹.

Estas entidades podrán desarrollar cualquier actividad lícita comprendida en los sectores de la producción, el consumo y los servicios, compatibles con los principios y el espíritu cooperativista (art. 5 LGC) y se clasifican en cooperativas especializadas, que se ocupan de una sola actividad económica, social o cultura, tales como agrícolas pecuarias, artesanales de comercialización, de consumo, de ahorro y crédito, de transportes, de vivienda, de seguros, de educación; y cooperativas integrales o de servicios varios, que se dedican a varias actividades económicas, sociales o culturales, con el objeto de satisfacer necesidades conexas y complementarias de los asociales (art. 5 LGC).

La cooperativa, que incluirá en su denominación la palabra "cooperativa", el tipo que les corresponda y la mención de su actividad principal, sin que ello constituya limitación para el desarrollo de las actividades que requiera su crecimiento y las necesidades comunes de sus miembros (art. 6 LGC), tiene responsabilidad limitada (art. 7 LGC), estableciéndose las reglas de su funcionamiento en los estatutos, que deben contener los requisitos mínimos previstos en el art. 10 LGC. El INACOP formulará estatutos uniformes para cada tipo de cooperativas, que podrán ser adoptados por las cooperativas que se constituyan o modifique para el caso (art. 11 LGC). Se constituyen por escritura pública o bien por acta constitutiva de la misma autorizada por el alcalde de la jurisdicción, y contendrá, además de los requisitos generales de dichos instrumentos, los exigidos por el artículo 19

¹⁴⁰ Para ser socios los cooperativistas deberán cumplir los requisitos previstos en el art. 8 LGC, previendo la propia Ley, art. 9 LGC los casos en que se pierde tal calidad.

¹⁴¹ PRINCIPIOS: a) Procurar el mejoramiento social y económico de sus miembros mediante el esfuerzo común; b) No perseguir fines de lucro, sino de servicio a sus asociados; c) Ser de duración indefinida y de capital variable, formado por aportaciones nominativas de igual valor, transferibles sólo entre los asociados; d) Funcionar conforme a los principios de libre adhesión, retiro voluntario, interés limitado al capital, neutralidad política y religiosa e igualdad de derechos y obligaciones de todos sus miembros, e) Conceder a cada asociado un solo voto, cualquiera que sea el número de aportaciones que posea. El ejercicio del voto podrá ser delegado, cuando así lo establezcan los Estatutos; f) Distribuir los excedentes y las pérdidas, en proporción a la participación de cada asociado en las actividades de la cooperativa; g) Establecer un fondo de reserva irrepartible entre los asociado; h) Fomentar la educación e integración cooperativa y el establecimiento de servicios sociales.

LGC¹⁴²; y tendrán como órganos sociales la Asamblea General, el Consejo de Administración y la Comisión de Vigilancia; podrán tener otros cuerpos de gestión y control (art. 12 LGC). Se disuelven y liquidan de conformidad con lo previsto en los arts. 13 y 14 LGC.

En el capítulo II de la Ley se trata de la integración cooperativa, distinguiéndose las federaciones (art. 15 LGC), que pueden formar centrales de servicio (art. 18 LGC) y la confederación (art. 16 LGC). Las federaciones y la confederación serán consideradas como asociaciones cooperativas, por lo tanto, son válidas para ellas las disposiciones de constitución que le sean aplicables, así como los derechos y obligaciones contenidos en el régimen de protección señalados en la presente ley (art. 17 LGC).

La inscripción constitutiva en el Registro de Cooperativas, comprenderá en forma resumida, lo relativo a los incisos a) al l) del artículo 19 y hará mención de si se adoptaron estatutos uniformes o bien si la cooperativa tiene estatutos particulares (art. 21 LGC). La cooperativa adquiere su personalidad jurídica desde el momento de su inscripción en el Registro de Cooperativas, sin necesidad de ningún otro acto; las modificaciones al acto constitutivo se inscribirán en la misma forma (art. 22 LGC).

2.1.5.b.- Sociedades civiles.

En Guatemala por la sociedad civil dos o más personas conviene en poner en común bienes o servicios para ejercer una actividad económica y dividirse las ganancias (art. 1728 CCG). Su regulación, en cuanto a los requisitos y procedimiento de constitución e inscripción, se encuentra en los artículos 1728 a

¹⁴² a) El tipo de cooperativa de que se trate; b) La denominación de la cooperativa; c) El objeto social; d) El domicilio; e) El valor de las aportaciones, su forma de pago y de reintegro; f) La forma de constituir las reservas; g) La forma y reglas de distribución de los resultados obtenidos durante el ejercicio social respectivo; h) El porcentaje que se destine a la reserva irrepatriable, el cual no puede ser inferior al cinco por ciento (5%) de los excedentes; i) La forma de transmitir las aportaciones entre los asociados; j) Forma en que se otorga la representación legal de la cooperativa; k) Fijación del ejercicio social, el cual deberá ser anual; l) Reglas para la disolución o liquidación de la cooperativa; y m) Los estatutos de la cooperativa o indicación de si se adoptan estatutos uniformes aprobados por el INACOP.

1789 del CCG. Se inscriben en el Registro de Personas Jurídicas del Ministerio de Gobernación¹⁴³.

La literatura *nonprofit* excluye abiertamente, a las Sociedades Mercantiles tradicionales (Sociedades Anónimas y Sociedades Limitadas) del Sector No Lucrativo. Sin embargo, aplicando el criterio finalista, parece aconsejable incluir a estas sociedades en el Sector No Lucrativo ya que definen en sus estatutos unos objetivos sociales (no de maximización de beneficio) y una política de no distribución de los beneficios entre sus propietarios, que se basa, por el contrario, en la reinversión de los mismos en la actividad social de la entidad. En teoría este modelo sería próximo al de una fundación como las descritas más arriba¹⁴⁴.

Para hacer frente a los desafíos del mercado, las cooperativas y otras instituciones de la Economía Social crean con frecuencia determinadas sociedades mercantiles con el objeto de desarrollar su propia actividad. Para el enfoque NPO estas organizaciones no forman parte del Sector No Lucrativo. Sin embargo, para el criterio finalista de identificación de dicho sector, siempre que estas sociedades mercantiles estén dominadas por las empresas de Economía Social, deberán ser consideradas de forma análoga a estas últimas, ya que tanto los criterios de toma de decisiones como los de distribución del beneficio serán los mismos que se utilizan en la empresa de Economía Social. Sin embargo, este criterio podría no ser válido cuando la sociedad creada no tenga nada que ver con el campo de actividad de la empresa de la Economía Social que la controla. En este supuesto, podría tratarse de una mera inversión financiera de sus excedentes y podría estar justificada la decisión de no incluirla en el campo de la Economía Social¹⁴⁵

No se contempla en Guatemala, dentro del Tercer Sector, a las entidades mutualistas, que conforman uno de los grupos más importantes, junto con las

¹⁴³ Con la entrada en vigor de la Ley del Registro Nacional de las Personas –RENAP–, Decreto 90-2005 del Congreso de la República, la competencia en orden al registro de estas personas corresponde al Ministerio de Gobernación (Registro de Personas Jurídicas), Artículo 102. Décimo Cuarto Transitorio LRENAP

¹⁴⁴ CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L., op. cit., pág. 21.

¹⁴⁵ *Loc. cit.*

cooperativas, asociaciones y fundaciones, en la concepción de este sector desde la perspectiva de la Economía Social.

2.1.6.- Normativa de fiscalización para las Organizaciones No Gubernamentales que administran o ejecutan recursos públicos.

Señala la CPRG, al tratar el Fondo de Garantía, que con el fin de financiar programas de desarrollo económico y social que realizan las organizaciones no lucrativas del sector privado, reconocidas legalmente en el país, el Estado constituirá un fondo específico de garantía de sus propios recursos, de entidades descentralizadas o autónomas, de aportes privados o de origen internacional. Una ley regulará esta materia (art. 242 CPRG).

Las ONG podrán depositar sus fondos en el Banco de Guatemala o en los bancos del sistema nacional debidamente autorizados para operar en el país (art. 17 LONGD) y serán fiscalizadas por la Contraloría General de Cuentas, y para el efecto deberán proporcionar la información y documentación que ésta les requiera (art. 16 LONGD).

En relación con el gasto público ejecutado por organizaciones no gubernamentales (ONG), señala el MINFIN que durante la última década los aportes a ONG crecieron significativamente en importancia, pasando de representar alrededor del 1.3% del gasto público total en 1998, a cerca de 4.6% en 2008. Este crecimiento en la importancia del gasto público ejecutado a través de ONG refleja la forma en que el Estado recurre a actores no gubernamentales para ampliar la cobertura de programas públicos, principalmente en zonas rurales que no tienen acceso a los servicios de las instituciones del Gobierno Central. Sin embargo, esta modalidad de gasto gubernamental delegada en ONG da lugar a dificultades en materia de transparencia, en menoscabo de la confianza ciudadana en el buen uso de los recursos públicos. Por esta razón, a partir de 2008 se ha venido aplicando y mejorando una normativa especial, mediante la cual las entidades suscriben convenios con ONG para poder ejecutar gasto, y el traslado de fondos sigue un sistema de anticipos condicionados al registro contable

oportuno y sujeto a la presentación de informes de avance físico y financiero. Esta normativa busca controlar lo más posible las transferencias o aportes directos a esas entidades, que es una modalidad de ejecución financiera que dificulta el control estatal sobre la ejecución real del gasto, su calidad y resultados, así como a la supervisión por parte de la Contraloría General de Cuentas¹⁴⁶.

Por lo que se refiere a la fiscalización de las ONG que administran o ejecutan recursos públicos, la normativa se encuentra contenida en la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el año 2009, Decreto No. 72-2008 del Congreso de la República de Guatemala que incorpora una serie de

¹⁴⁶ MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS: Tercer Informe Sobre la Política Fiscal en Guatemala: Cierre Preliminar 2008 y Perspectivas 2009. Guatemala, febrero 2009, pág. 17. Continúa señalando el MINFIN en su informe que La ejecución del gasto por medio de ONG se realizó acudiendo a dos tipos de mecanismos en 2008. El 50.7% del gasto realizado por ONG continuó ejecutándose como transferencias o aportes directos (Q 987.6 millones), pero el 49.3% restante se ejecutó mediante un nuevo sistema de convenios y anticipos condicionados (Q 959.2 millones), establecido en 2008. En conjunto, el gasto total ejecutado en 2008 por ONG, institutos por cooperativa y juntas escolares ascendió a Q 1,946.8 millones, equivalentes al 4.6% del gasto público total. Excluyendo a las juntas escolares, 119 ONG ejecutaron gasto bajo la modalidad de convenios y anticipos condicionados en 2008, principalmente entidades con convenios en el Programa de Extensión de Cobertura del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social. El valor total de todos los convenios suscritos con ONG fue de Q 1,003.4 millones. Se trasladaron a las ONG anticipos por Q 514.9 millones, de los que se realizaron rendiciones por Q 483.9 millones (es decir, el 94.0% de los montos anticipados constituyeron ejecución real, documentada y sujeta a supervisión por la Contraloría General de Cuentas).

Excluyendo a los institutos por cooperativas, el gasto que en 2008 continuó ejecutándose bajo la modalidad de transferencias directas o aportes alcanzó Q 873.6 millones, el equivalente al 44.9% del total ejecutado por ONG. Dentro de esta modalidad de transferencias directas, no condicionada, se incluyen el traslado de asignaciones especiales para ONG por Q 423.9 millones, en calidad de aportes según lo estableció el artículo 44 de la Ley del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal 2008, Decreto del Congreso de la República 70-2007. Dentro de estas asignaciones especiales destacó el aporte de Q 226.0 millones trasladado a la Asociación de Empresas de Autobuses Urbanos (el 53.3% de las asignaciones especiales a ONG), el cual debido al alza en el precio del Diésel, se incrementó a Q 369.8 millones, haciendo a esta asociación de transportistas la principal entidad receptora de aportes.

Aunque las cifras de gasto público a través de ONG, publicadas con el detalle que brinda este informe por primera vez, muestran que se logró transparentar el 49.3% del gasto público ejecutado mediante esta modalidad delegada, el hecho que prácticamente la mitad restante permanezca en la modalidad de aportes directos continúa representado un desafío en materia de transparencia fiscal. Se reconoce que muchas entidades no gubernamentales juegan un papel valioso de apoyo a la gestión pública, especialmente en las áreas de salud y educación. Sin embargo, esta contribución legítima y necesaria no debe implicar opacidad en el gasto público, sino por el contrario, facilitar el control gubernamental, especialmente la supervisión de la Contraloría General de Cuentas y el control ejercido por la ciudadanía mediante la auditoría social de la gestión pública (MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS: Tercer Informe Sobre la Política Fiscal en Guatemala: Cierre Preliminar 2008 y Perspectivas 2009. Guatemala, febrero 2009, págs. 18-21).

disposiciones de control y seguimiento a los recursos públicos que son ejecutados o administrados por ONG's. La responsabilidad de verificar el cumplimiento de las obligaciones estipuladas en dichos artículos, así como de la ejecución presupuestaria de ingresos y egresos de cada entidad corresponderá a las autoridades superiores de las entidades que conforman la Administración Central (art. 24 Ley General de Presupuesto Decreto Número. 72-2008 del Congreso de la República).

Las entidades de la administración central y entidades descentralizadas, que bajo su responsabilidad ejecuten programas y proyectos con ONG's y asociaciones legalmente constituidas, deberán suscribir los respectivos convenios, conforme lo preceptuado en el manual correspondiente. Cuando se trate de convenios suscritos con Organismos Regionales o Internacionales, previamente deberá obtenerse la opinión favorable del Ministerio de Finanzas Públicas. Esta modalidad de ejecución debe usarse sólo en los casos de programas y proyectos que, por su magnitud, complejidad o carácter de emergencia, no puedan ser ejecutados directamente por las entidades públicas correspondientes. Los convenios que se suscriban deberán incluir, con carácter obligatorio: a) que la organización contratada rinda informe físico y financiero mensual a la entidad de la administración central o entidad descentralizada y a la Contraloría General de Cuentas; y, b) que los intereses generados por los recursos trasladados, se depositen a la Cuenta "Gobierno de la República-Fondo Común", cuando corresponda; el incumplimiento de lo anterior será motivo de suspensión de los anticipos, de lo cual deberá llevar control la unidad ejecutora que suscribió el convenio. Los fondos públicos que ejecuten las ONG's, asociaciones legalmente constituidas o cualquier Organismo Regional o Internacional, estarán sujetos a la fiscalización de la Contraloría General de Cuentas por el monto de los recursos anticipados y ejecutados. Para tal fin, deberán proporcionar al mencionado ente fiscalizador toda la documentación e información que se les requiera. Cualquier Organismo Regional o Internacional que suscriba convenios con entidades de la administración central y entidades descentralizadas, establecerá mecanismos que

faciliten el acceso a la información física y financiera por parte de la Contraloría General de Cuentas. Los proyectos ejecutados por esta modalidad deberán ser registrados en el Sistema Nacional de Inversión Pública (SNIP), conforme lo establecido en el artículo 58 de este Decreto¹⁴⁷ (art. 13 Ley General de Presupuesto Decreto Número. 72-2008 del Congreso de la República).

Los recursos públicos que se trasladen en calidad de aportes al sector privado y al sector externo, se realizarán bajo responsabilidad de las entidades de la administración central, empresas públicas, entidades autónomas y descentralizadas otorgantes. Dichas entidades deberán registrar en el Sistema de Contabilidad Integrada (SICOIN), la información expresada en el art. 14 de esta ley (art. 14 Ley General de Presupuesto Decreto Número. 72-2008 del Congreso de la República).

Las ONG's, asociaciones, fundaciones, patronatos, cooperativas, comités, Organismos Regionales e Internacionales, fideicomisos y toda entidad privada o mixta, nacional o extranjera que reciba y/o administren fondos públicos, deben publicar en el Sistema de Información de Contrataciones y Adquisiciones del

¹⁴⁷ Artículo 58 Ley General de Presupuesto Decreto Número. 72-2008 del Congreso de la República. "Información del Sistema Nacional de Inversión Pública e Informes de calidad del gasto y rendición de cuentas. La Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia de la República pondrá a disposición de los ciudadanos guatemaltecos, a través de su sitio de internet www.segeplan.gob.gt), la información de los proyectos de inversión pública que se encuentra contenida en el Sistema Nacional de Inversión Pública (SNIP), tomando como base la información de programación y de avance físico que las instituciones responsables de los proyectos trasladen oportunamente.

Las entidades de la administración central, entidades descentralizadas y entidades autónomas (incluyendo las municipalidades y sus empresas), así como cualquier persona nacional o extranjera que por delegación del Estado reciba o administre fondos públicos según convenio o contrato suscrito, o ejecute proyectos a través de fideicomiso, deberá registrar mensualmente, en el módulo de seguimiento físico y financiero del Sistema Nacional de Inversión Pública (SNIP), el avance físico y financiero de los proyectos a su cargo.

Los Fondos Sociales y entidades descentralizadas que realicen transferencias dentro de la Modalidad Múltiple de Gestión Financiera, y las entidades de la administración central y entidades descentralizadas que bajo su responsabilidad ejecutan programas y proyectos con Organizaciones No Gubernamentales, asociaciones legalmente constituidas o cualquier Organismo Regional o Internacional mediante convenios, deberán presentar a la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia de la República, al Ministerio de Finanzas Públicas y a la Contraloría General de Cuentas, informes cuatrimestrales de ejecución física y financiera, de calidad del gasto y de rendición de cuentas que incluyan, por lo menos, actividades, indicadores de seguimiento y efecto, metas, resultados y responsables".

Sector Público denominado Guatecompras, las bases de licitación y cotización, las especificaciones técnicas, los criterios de evaluación, el listado de oferentes, las actas de adjudicación y los contratos de las contrataciones y adquisiciones superiores a treinta mil quetzales (Q.30,000.00) que efectúen con dichos fondos. Dicha publicación se hará a través de la dirección en internet (www.guatecompras.gt) (art. 56 Ley General de Presupuesto Decreto Número. 72-2008 del Congreso de la República)

Además, la LGC señala que las cooperativas, federaciones y confederación, estarán sujetas a la fiscalización del Estado, el cual la ejercerá a través de la Inspección General de Cooperativas adscrita al Instituto Nacional de Cooperativas (art. 26 LGC). Para que dicha inspección pueda cumplir su función, las entidades cooperativas están obligadas a: a) Adoptar las normas contables que establezca la Inspección General de Cooperativas; b) Llevar los libros de actas y registros contables autorizados por la inspección; c) Enviar las nóminas de las personas electas para los distintos órganos de la cooperativa, dentro de los diez (10) días de elección; y d) Remitir a la Inspección dentro de los treinta (30) días de celebrada la Asamblea Ordinaria Anual, la memoria de labores y los estados financieros del ejercicio (art. 27 LGC)

2.2.- El tratamiento fiscal del Tercer Sector en Guatemala.

El tributo es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de ley; y tiene como nota característica su obligatoriedad, fundamentada en la *coactividad* del Estado (entendido en sentido lato de Nación, provincias, municipalidades), cuyo límite es el principio de legalidad¹⁴⁸. Dicha obligatoriedad tienen su base en el poder tributario o potestad tributaria que, como señala Catalina GARCÍA VIZCAÍNO, consiste en el poder que tiene el Estado de dictar normas a efectos de crear unilateralmente tributos y establecer deberes formales, cuyo pago y cumplimiento será exigido a las personas a él sometidas, según la competencia espacial estatal

¹⁴⁸ GARCÍA VIZCAÍNO, C.: *Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas*. Tomo I. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1996, págs. 41-42.

atribuida; comprende también el poder de eximir y de conferir beneficios tributarios, así como el poder de tipificar ilícitos tributarios y regular las sanciones respectivas¹⁴⁹.

Manifiesta Tuncho GRANADOS que los impuestos, que constituyen la fuente más importante de recursos del sector público, difieren de los restantes ingresos de la hacienda pública (empresas públicas, transferencias, etc.) por ser prestaciones pecuniarias exigidas coactivamente, sin contraprestación efectiva ni presunta¹⁵⁰.

Los tributos pueden ser clasificados con GARCÍA VIZCAÍNO en impuestos, tasas y contribuciones especiales. A estas últimas, a su vez, se las diferencia en contribuciones de mejoras y contribuciones parafiscales. El impuesto es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionada con dicha prestación. La tasa es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por un servicio o actividad estatal que se particulariza o individualiza en el obligado al pago. La contribución especial es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige, en virtud de ley, por beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras o gastos públicos, o de especiales actividades estatales. Las contribuciones de mejoras son las contribuciones especiales caracterizadas por la existencia de un beneficio derivado de una obra pública (por ejemplo, por una pavimentación). Las contribuciones parafiscales son las contribuciones especiales recabadas por ciertos entes públicos para asegurar su financiamiento autónomo (contribuciones a la seguridad social)¹⁵¹.

El legislador define el impuesto como un tributo sin contraprestación por la realización de un negocio, un acto o hecho que pone de manifiesto la capacidad

¹⁴⁹ *Ibid.*, pág. 224-225.

¹⁵⁰ GRANADOS, T.: *El compendio*. Ediciones Fiscales, S.A., 2ª ed., Guatemala, 2013, pág. 13.

¹⁵¹ GARCÍA VIZCAÍNO, C., *op. cit.*, págs. 46-47.

económica del contribuyente¹⁵², y así, tras establecer el Código Tributario (CTR)¹⁵³ que tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines¹⁵⁴, y que éstos se dividen en impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras¹⁵⁵, define el impuesto como el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente¹⁵⁶. Se destaca aquí que el CTR guatemalteco considera como tributo al arbitrio, que no deja de ser un impuesto, por lo que ya estaría contemplado dentro de éste, y, sin embargo, omite toda referencia a la tasa, entendida como el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva o potencial de un servicio en régimen de derecho público, individualizado en el contribuyente¹⁵⁷.

La Corte de Constitucionalidad guatemalteca ha definido el impuesto como un tributo y, por ende, una prestación en dinero que el Estado fija en ejercicio del poder tributario, con carácter obligatorio para todas aquellas personas cuya

¹⁵² MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F.: Derecho Tributario. Editorial Aranzadi, S.A. 13ª ed. Navarra, 2008, págs. 32-33.

¹⁵³ Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

¹⁵⁴ Artículo 9 del CTR. Resulta más completa la definición que de tributo da el art. 9 del Modelo del Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios de 1997 (CIAT): Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige, en razón de una determinada manifestación de capacidad económica, mediante el ejercicio de su poder de imperio, con el objeto de obtener recursos para financiar el gasto público o para el cumplimiento de otros fines de interés general.

¹⁵⁵ Artículo 10 del CTR, Reformado por el Artículo 2 del Decreto Número 58-96 del Congreso de la República de Guatemala

¹⁵⁶ Artículo 11 del CTR. Esta definición es coincidente con la contenida en el CTAL y en el CIAT, en sus artículos 15 y 10, respectivamente.

El CTR define el arbitrio como el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades (art. 12), las contribución especial como el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales (art. 13-1) y la contribución especial por mejoras, como la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado (art. 13-2). La definiciones de las contribuciones, tanto especiales como por mejoras, es coincidente con la que se contiene en el art. 17 del CTAL; sin embargo, en el CIAT únicamente se tratan, art. 12, las contribuciones especiales, eso sí, en términos similares.

¹⁵⁷ Así se define en el art. 11 del CIAT, que clasifica los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales (art. 9), en términos similares a como, en 1967, los clasificó el CTAL, en su art. 14.

situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que tiene como finalidad sufragar servicios de carácter general, de costo indivisible, y que no atañen a ningún ciudadano en particular, sino que inmediata y necesariamente interesan a todos. De esta cuenta, un impuesto se estructura con un hecho generador, una base imponible o bases generales de recaudación, un sujeto pasivo sobre el que recae el cumplimiento de la prestación tributaria y un sujeto o ente activo que tiene derecho de percibirla. Todo esto posibilita la aplicación cierta y segura del impuesto al caso individual¹⁵⁸.

El impuesto aparece como un tributo sin contraprestación, porque en el presupuesto de hecho del impuesto, cuya realización genera la obligación de contribuir, no aparece específicamente contemplada actividad administrativa alguna, y ésta si es una nota característica diferencial del impuesto en relación con las tasas y contribuciones especiales¹⁵⁹.

Todo el entramado legal, por tanto también el tributario, parte en Guatemala del principio de **jerarquía normativa**, según el cual la potestad de emitir normativas de aplicación general está asignada a distintos organismos, órganos o entes,

¹⁵⁸ SCC de 23 de octubre de 2003 (expediente 456-2002, Gaceta 70). La CC define el impuesto en otras sentencias, así: SCC de 18 de julio de 1991 (expedientes acumulados 42, 43 y 52-1991, Gaceta 21): “Es necesario tener presente que los tributos son las prestaciones que un ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en los casos, en el monto y en las formas establecidas por la ley, con el fin de obtener los ingresos necesarios para el desarrollo de su actividad. Existen tributos que presentan características especiales, en cuanto recaen sobre determinadas categorías o grupos de personas y en cuanto al monto de su recaudación tiene un fin específico, en el cual los sujetos obligados pueden tener interés, sin que por ello la obligación tributaria sea medida por el beneficio que les reporta. El sujeto activo de la relación jurídica tributaria es siempre el Estado, sin embargo, éste puede establecer que el acreedor de aquella sea un ente público autónomo diferente al Fisco; delegando, no la potestad de crear tributos, la cual es inherente al Estado sino la potestad de recaudarlos y de administrarlos, delegándola en ciertos entes públicos (...)”. SCC de 3 de febrero de 1989 (expediente 182-1988, Gaceta 11): “El impuesto puede definirse, citando a Ehigberg, como ‘Exacciones del Estado y demás corporaciones de Derecho Público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectiva’; o bien como ‘la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios individuales, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente’; o como lo define el tratadista Héctor Villegas: ‘el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo esos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado’ (...)”. En el mismo sentido, la SCC de 30 de diciembre de 1987 (expediente 162-1987, Gaceta 6).

¹⁵⁹ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *op. cit.*, pág. 33.

según el nivel o grado en que se encuentre la normativa de que se trate, así la norma superior impone la validez y contenido de la inferior y ésta carece de ella si contradice a aquella¹⁶⁰.

En la cúspide del ordenamiento se encuentra la Constitución, Ley Suprema del Estado, vinculante para gobernantes y gobernados¹⁶¹, que, en su artículo 175, contempla la jerarquía constitucional. Su preeminencia, desde el punto de vista de la normatividad, se plasma en dos características fundamentales: a) que es la norma fundamental del ordenamiento jurídico, en el que deben basarse las demás disposiciones que lo integran; y b) que tiene jerarquía de ley suprema y, como consecuencia obvia, prevalece sobre cualquier otra ley, de manera que aquéllas que la contravengan devienen ineficaces¹⁶².

El valor normativo que tiene la Constitución alcanza a las leyes del orden tributario, partiendo del art. 135 d) CPRG que señala como derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en la Carta Magna y demás leyes de la República, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por las leyes. Por ello toda persona, física o jurídica, debe contribuir al sostenimiento del Estado en la medida de sus posibilidades económicas (capacidad contributiva) y en la proporción que le corresponde; siendo tal contribución obligatoria en atención a la potestad del Estado que posee el *ius imperium* para someter al particular con la carga tributaria¹⁶³.

Partiendo, por tanto, de esa necesaria contribución de los guatemaltecos al sostenimiento de las cargas del Estado, cabe señalar los siguientes principios

¹⁶⁰ SCC de 8 de julio de 2009 (expediente 1210-2007, Gaceta 93).

¹⁶¹ SCC de 17 de noviembre de 2009 (expediente 2436-2009, Gaceta 94), y en el mismo sentido la SCC de 29 de julio de 2009 (expediente 4048-2008, Gaceta 93).

¹⁶² SCC de 18 de septiembre de 2003 (expediente 1098-2003, Gaceta 69). En el mismo sentido SCC de 23 de julio de 2009 (expediente 3785-2008, Gaceta 93), SCC de 29 de marzo de 2001 (expediente 1200-00, Gaceta 59), SCC de 17 de febrero de 1998 (expediente 1270-96) y SCC de 3 de noviembre de 1994 (expediente 205-94, Gaceta 34).

¹⁶³ SCC de 11 de febrero de 2011 (expediente 4119-2010, Gaceta 99). En relación al poder del Estado en este sentido, señala la SCC de 6 de agosto de 1992 (expedientes acumulados 217 y 221-1991, Gaceta 25): "El Estado, en ejercicio de su poder tributario, tiene la potestad de imponer a los particulares la obligación de aportar una cuota de su riqueza para el cumplimiento de las múltiples funciones que debe realizar en beneficio de los intereses colectivos".

constitucionales, además del de igualdad, sobre los que se ha de asentar la actividad tributaria: legalidad, equidad, justicia tributaria, capacidad de pago, *no confiscatoriedad*, prohibición a la doble o múltiple tributación¹⁶⁴.

Por lo que se refiere al **principio de legalidad**, dispone el art. 239 CPRG que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos - ordinarios y extraordinarios- arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación¹⁶⁵. Además, el último párrafo del art. 239

¹⁶⁴ La SCC de 18 de diciembre de 2012 (expediente 2836-2012, Gaceta 106), en orden a los principios constitucionales de carácter tributario ha señalado: “[...] Dentro de esos principios, se pueden mencionar los de legalidad, equidad, justicia tributaria, capacidad de pago, *no confiscatoriedad*, prohibición a la doble o múltiple tributación, que en forma general han quedado plasmados en las normas de rango constitucional que en gran medida se han determinado como propios de la materia, así como, han servido de base para considerarla como una rama jurídica autónoma. De la misma manera, han servido para regular la actuación del órgano estatal facultado para crear los tributos, su debida aplicación, así como el cumplimiento por parte de los contribuyentes. La Constitución Política de la República de Guatemala, de manera muy particular en los artículos 239 y 243, acoge principios de esa categoría y, conforme a ellos, establece el contenido mínimo desde el punto de vista formal como material, que deben contener las normas jurídicas que crean, modifiquen, supriman o exoneren obligaciones tributarias [...] De esta manera, en forma general, en la misma normativa (constitucional) se incluyen principios o valores de especial preponderancia, que se encuentran expresados normativamente como verdaderos deberes impuestos a la actuación del Estado. A partir de ahí, la ponderación particular que del texto de las normas constitucionales se efectúe respecto de los otros valores o principios que inspiran la organización social, será que el derecho positivo deberá regular las diferentes instituciones o materias contenidas en la misma, las cuales deberán ser coherentes con esos valores o principios, y que ante su ausencia, podrían catalogarse como ajenos al fin último del Estado, que es el bien común”.

¹⁶⁵ En este sentido, señala la SCC de 5 de noviembre de 2009 (expediente 2531-2008, Gaceta 94): “A) Principio de Legalidad: El poder tributario del Estado constituye básicamente una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado en nuestro caso, al Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el artículo 239 constitucional, es decir el hecho generador, sujeto(s) pasivo(s) de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base impositiva, infracciones y sanciones deducciones, descuentos, reducciones y recargos; estas son las condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar...”. En el mismo sentido, SCC de 13 de mayo de 2008 (expediente 2951-2006, Gaceta 88), SCC de 20 de junio de 1996 (expediente 533-1995, Gaceta 40), SCC de 19 de octubre de 2011 (expediente 964-2011, Gaceta 102); SCC de 5 de febrero de 2001 (expediente 471-2000, Gaceta 59); SCC de 31 de agosto de 1995 (Expediente 259-1993, Gaceta 37). Interesante es igualmente la SCC de 11 de septiembre de 1996 (expedientes acumulados 886, 887, 889, 944 y 945-1996, Gaceta 41) cuando sostiene que: “El establecimiento de los tributos debe hacerse de conformidad con las normas guías de sus preceptos, tanto en su solemnidad: en forma de ley; como en su contenido: circunscrito por las bases que la Constitución determina (...) El régimen constitucional guatemalteco no sólo prescribe el requisito de legalidad para la imposición de las cargas tributarias

CPRG señala que: “Son nulas ipso iure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”¹⁶⁶.

Por su parte, el CTR de Guatemala contiene este principio en su art. 3¹⁶⁷, manteniendo bastante similitud con la regulación del mismo principio contenida en el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID de 1967 (CTAL) y en

sino que exige que sus elementos esenciales (forma, contenido y alcances de la obligación) estén establecidos en la ley”.

¹⁶⁶ La CC, en cuanto se refiere a la jerarquía normativa, señaló en la SCC de 8 de febrero de 1994 (expediente 231-1993, Gaceta 31) que: “La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso iure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria”.

¹⁶⁷ Artículo 3 CTR. Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para:

1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.
2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.
4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.
5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.
6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.
7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.
8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Son nulas ipso iure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias.

Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo ya establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

el Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios de 1997 (CIAT)¹⁶⁸.

El **principio de igualdad** se encuentra contenido en el art. 4 CPRG, que establece que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tiene iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí”. En relación con este principio ha dicho la Corte de Constitucionalidad que “la igualdad ante la ley, proclamada con carácter de derechos fundamental en la norma constitucional, consiste en que no deben establecerse excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, sean éstas positivas o negativas, es decir, que conlleven un beneficio o un perjuicio a la persona sobre la que recae el supuesto contemplado en la ley”¹⁶⁹.

¹⁶⁸ En efecto, en los artículos 4 del CTAL y del CIAT, se regula el principio de legalidad. La CIAT, lo hace en los siguientes términos: Art. 4 Principio de legalidad. Sólo la ley puede: 1) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la obligación tributaria; indicar el sujeto pasivo, esto último, sin perjuicio de las facultades delegadas a la Administración tributaria en los términos de este Código, para designar agentes de retención o de percepción de los tributos; fijar la base de cálculo y alícuota o el límite máximo y mínimo de la misma, y establecer el devengo. No obstante lo dispuesto en el primer párrafo de este inciso, el Poder Ejecutivo podrá suspender, total o parcialmente, la aplicación de tributos de cualquier tipo o especie eximiendo o defiriendo su pago con carácter transitorio, en todo el territorio nacional o en determinadas regiones, en casos de estado de emergencia por él formalmente declarados;

- 2) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios;
- 3) Establecer los procedimientos jurisdiccionales;
- 4) Tipificar las infracciones y establecer las respectivas sanciones;
- 5) Establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios;
- 6) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos del pago;
- 7) Condonar o remitir el pago de los tributos.

Por su parte el CTAL, tiene una redacción bastante similar, con la excepción de la parte del inciso primero que se refiere a la designación de agentes de retención o de percepción de los tributos, a la fijación del límite máximo y mínimo de la alícuota y al establecimiento del devengo, que se introducen en la versión del CIAT, al igual que el párrafo segundo del mismo numeral 1), y el numeral 7).

¹⁶⁹ SCC de 2 de diciembre de 2010 (expediente 2377-2009, Gaceta 98). La SCC de 27 de septiembre de 2007 (expediente 1201-2006, Gaceta 85): “En esa oportunidad [se refiere a la opinión consultiva de 21 de junio de 1996 dictada en el expediente 682-96] se indicó: “El artículo 4° de la Constitución Política de la República establece en su primer párrafo que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El concepto de igualdad así regulado estriba en el hecho de que las personas deben gozar de los mismos derechos y las

El principio de **capacidad de pago** se determina por la capacidad económica de un individuo, que viene dada por la magnitud de su riqueza, una vez superado el mínimo vital necesario o mínimo de subsistencia, de forma que una persona que carezca de capacidad económica no paga impuestos, sin que por ello deje de beneficiarse con los servicios públicos, al igual que el resto de la colectividad; así, la capacidad económica viene a ser un criterio objetivo, que se identifica con la capacidad contributiva o posibilidad de cada quien de sacrificar parte de su riqueza para pagar tributos¹⁷⁰. Como señala CALVO ORTEGA, este principio ocupa un lugar destacado, significando que sólo pueden ser gravados aquellos hechos (renta, patrimonio y consumo) que manifiestan una aptitud para hacer frente al pago de una obligación dineraria como es el tributo y además independiente de cualquier consideración negocial o de una relación prestación-contraprestación, suponiendo una interdicción de la doble imposición simultánea y justifica la progresividad en los impuestos personales, lo que ha permitido a una

mismas limitaciones determinadas por la ley. Sin embargo, ese concepto no reviste carácter absoluto, es decir, no es la nivelación absoluta de los hombres lo que se proclama, sino su igualdad relativa, propiciada por una legislación que tienda a la protección en lo posible de las desigualdades naturales”. En el mismo sentido, SCC de 1 de junio de 2006 (expediente 2243-2005, Gaceta 79), SCC de 30 de septiembre de 2004 (expediente 232-2004, Gaceta 73), SCC de 16 de junio de 1992 (expediente 141-92, Gaceta 24) y la Opinión consultiva de 21 de junio de 1996 (expediente 682-96, Gaceta 40). Por su parte, la SCC de 29 de enero de 2009 (expediente 3832-2007, Gaceta 91) plantea la cuestión en los siguientes términos: “cabe hablar de transgresión al precepto constitucional que reconoce el derecho a la igualdad ante la ley cuando la norma, sin justificación, busca hacer una distinción, colocando a un determinado sujeto en un plano desigual, limitándolo o restringiéndolo en sus derechos frente a otro u otros de similares características o condiciones”. Y, por lo que se refiere específicamente a la igualdad tributaria, vinculando el art. 4 CPRG con el art. 243, señala la SCC de 31 de julio de 2003 (expediente 641-2003, Gaceta 69) que: “Esta Corte al analizar el principio de igualdad tributaria ha señalado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el artículo 243 de la Constitución. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado (...) La garantía de igualdad tributaria, en realidad lo que establece, es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias”.

¹⁷⁰ CRESPO A., M. A.: *Lecciones de Hacienda Pública Municipal*. Caracas, marzo 2010, pág. 64, disponible en línea en: <http://www.eumed.net/libros/2009b/563/index.htm> (fecha de la consulta: 21 de junio de 2014).

parte de la doctrina, a algún Tribunal Constitucional y también a alguna Ley Fundamental declarar que los tributos no tendrán alcance confiscatorio¹⁷¹.

Este principio se encuentra en el art. 243 CPRG, de conformidad con el cual, el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. La CC se ha expresado, al tratar de este principio, diciendo que: “debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta”¹⁷².

De esta manera, a la capacidad de pago, como principio, debe asociarse otro, el de **progresividad**, que hace referencia a la proporción del aporte de cada contribuyente al financiamiento de los gastos públicos, en relación con su capacidad económica, y consiste en aplicar una alícuota o porcentaje impositivo mayor, a medida que crece la base imponible sobre la cual se establece, de manera que los contribuyentes que se consideren con mayor capacidad económica, por tener una base imponible mayor, pagarán un impuesto más alto¹⁷³. La progresividad del sistema tributario constituye una manera de ser del sistema,

¹⁷¹ CALVO ORTEGA, R.: “Hacia un nuevo Derecho Tributario”. FORO, Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales. Nueva Época, núm. 0, 2004, págs. 61-62.

¹⁷² SCC de 24 de abril de 2008 (expediente 775-2007, Gaceta 88); en igual sentido la SCC de 28 de septiembre de 1995 (expediente 167-1995, Gaceta 37). También se refiere a la capacidad de pago la SCC de 11 de septiembre de 1996 (expedientes acumulados 886, 887, 889, 994 y 945-1996, Gaceta 41).

¹⁷³ CRESPO A., M. A., *op. cit.*, págs. 66-67.

que se articula técnicamente de forma que pueda responder a la consecución de unos fines que no son estrictamente recaudatorios, sino que trascienden dicho plano para permitir la consecución de unos fines distintos, como puede ser la distribución de la renta o cualquiera de los que tiene previstos la Constitución; progresividad que debe tener como límite la *no confiscatoriedad*¹⁷⁴.

Por lo que se refiere a la **no confiscatoriedad** de los impuestos, el art. 243 CPRG, en su párrafo segundo, prohíbe los tributos confiscatorios, que se consideran atentatorios al derecho de propiedad, en los términos contemplados en el art. 41 CPRG¹⁷⁵. La Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado en relación con este principio señalando que: “está claro que lo que se prohíbe es el impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o la renta. En este sentido se ha señalado que en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder tributario del Estado y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto puede considerarse confiscatorio”¹⁷⁶.

También el art. 243 CPRG, en su párrafo segundo, se refiere a la **doble o múltiple tributación**, que prohíbe de forma categórica al tiempo que matiza que esta situación se produce “cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo

¹⁷⁴ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *op. cit.*, pág. 61.

¹⁷⁵ Art. 41 CPRG: Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

¹⁷⁶ SCC de 3 de diciembre de 2008 (expedientes acumulados 2947 y 3108-2008, Gaceta 90); pero también ha señalado, en la SCC de 18 de julio de 1991 (expedientes acumulados 42, 43 y 52-1991, Gaceta 21), que: “es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta anule esas garantías, sin embargo, la oportunidad, el monto y la clase de impuestos a imponer por el poder estatal es circunstancial y, por tanto, debe apreciarse de acuerdo al momento, al lugar y a las finalidades que se pretendan con cada tributo”.

sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o periodo de imposición”¹⁷⁷.

A los principios de legalidad (art. 239 CPRG), igualdad (art. 4 CPRG) y capacidad de pago (art. 243 CPRG), se vinculan otros dos: **justicia** y **equidad**. Tales principios se encuentran regulados en el art. 239 constitucional. Tomar en cuenta únicamente como base imponible el volumen del objeto gravado no es un indicador por sí mismo de la capacidad de contribución del sujeto pasivo, ya que los productos gravados no tienen el mismo costo, ni valor comercial¹⁷⁸; también se vinculan al principio de igualdad tributaria, por cuanto tiene como característica propia la universalización del tributo contemplando una excepción en una exención tributaria, misma que debe tener una razonabilidad para su regulación que también debe estar presente al reformar el impuesto¹⁷⁹. Por último, la justicia y la equidad se encuentran en íntima relación con el principio de capacidad de pago contenido en el art. 243 CPRG, señalando la CC que “el principio de igualdad es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el artículo 243 de la Constitución. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones

¹⁷⁷ La CC, en relación con la doble o múltiple tributación, ha manifestado en la SCC de 10 de mayo de 2000 (expediente 829-98, Gaceta 56): “siguiendo la concepción de Juan Carlos Luqui, habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico periodo, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos (La obligación Tributaria. Depalma, Buenos Aires, 1989, página 166). Se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que, debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones”.

¹⁷⁸ SCC de 6 de marzo de 2006 (expediente 2061-2005, Gaceta 79).

¹⁷⁹ SCC de 23 de octubre de 2003 (expedientes acumulados 1060 y 1064-2003, Gaceta 70).

tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado”¹⁸⁰.

Una vez sabido lo que son impuestos y tributos en Guatemala, y conocido el andamiaje constitucional de carácter tributario, procede analizar las exenciones y deducciones fiscales aplicables al tercer sector guatemalteco.

Como dice GARCÍA VIZCAÍNO, las exenciones y los beneficios tributarios consisten en circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de suerte que aunque éste se halle configurado no nace la obligación tributaria, o nace por un importe menor, o son otorgadas ciertas facilidades para su pago. Las exenciones pueden ser objetivas (como las derivadas de títulos públicos) o subjetivas (por ejemplo, instituciones de beneficencia). Asimismo, pueden ser transitorias o permanentes, las segundas duran en tanto se halle en vigor el tributo. Hay que distinguir cuidadosamente las exenciones de las exclusiones de objeto o no sujeción. En estas últimas, las normas jurídicas excluyen ciertos objetos o sujetos que, de no mencionárselos expresamente, igual estarían fuera del ámbito del gravamen, por no llegar a configurar el hecho imponible o la materia imponible. Cuando la no sujeción es calificada por disposición constitucional, recibe el nombre de inmunidad¹⁸¹.

Por lo tanto, en la ley del tributo a la norma que define el hecho imponible, asociándole el nacimiento de la obligación tributaria principal, se añade otra más específica previendo ciertos supuestos o modalidades del hecho imponible en los que no tiene lugar dicho nacimiento; en todo caso solo la ley puede llevar a cabo

¹⁸⁰ SCC de 10 de diciembre de 1997 (expediente 1434-1996, Gaceta 46). En igual sentido se invocan las sentencias: SCC de 5 de febrero de 2002 (expediente 1233-2001, Gaceta 63), la SCC de 6 de agosto de 1991 (expediente 34-91, Gaceta 21), así como también la SCC de 7 de abril de 2006 (expediente 2775-2005, Gaceta 80) y la SCC de 29 de agosto de 1996 (Expediente 889-95, Gaceta 41).

¹⁸¹ GARCÍA VIZCAÍNO, C., *op. cit.*, págs. 321-322.

la redefinición del presupuesto de hecho del tributo, y por ello la exigencia de reserva de ley en su establecimiento¹⁸².

En orden a la exención cabe apreciar, con Luis BORDALLO MONTALVO, la existencia, al menos en España, de dos teorías, la denominada “tradicional” (representada por el profesor Sainz de Bujanda) y la “moderna” (profesor Lozano Serrano).

Por lo que se refiere a la teoría tradicional, paralelamente a la concepción habitual del tributo, que lo percibía como una obligación ex lege de Derecho Público y contenido pecuniario que surge al realizarse un hecho imponible tipificado por la norma tributaria, la exención se entendió y casi con unanimidad, aunque con matices, con fundamento en la doctrina italiana, como un fenómeno antitético y opuesto al del tributo, consistente en que ciertas normas -las de exención- tienen la cualidad de eximir a determinados supuestos incluidos en el ámbito del hecho imponible de aquél de los efectos propios que se derivan de tal inclusión, impidiendo el nacimiento de la obligación tributaria. A la hora de caracterizar la exención, la doctrina tradicional la presenta, en términos generales, como un instituto con un contenido negativo, en tanto que es negación de la obligación tributaria y constituye una situación excepcional. Frente a esta visión, Lozano Serrano (teoría moderna) pone de manifiesto que la exención no constituye una situación excepcional, externa y ajena al funcionamiento normal del tributo, sino que, lejos de esta configuración, se integra en el mismo presupuesto de hecho de la norma tributaria, al lado del hecho imponible a cuya mejor definición contribuye¹⁸³.

¹⁸² MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *op. cit.*, págs. 126-127.

¹⁸³ BORDALLO MONTALVO, L.: Exenciones Tributarias e Impuestos Locales. [Tesis doctoral]. Universitat Pompeu-Fabra. Departament de Dret. Àrea de Dret Financer i Tributari. Barcelona, 2006, págs. 23-28, disponible en línea en e-repositori upf: <http://repositori.upf.edu/handle/10230/11867> (fecha de la consulta: 17 de junio de 2014).

Como se señaló anteriormente, la Constitución guatemalteca consagra el principio de legalidad en su art. 239 CPRG al señalar que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, entre las que incluye las exenciones, así como las deducciones, descuentos, reducciones y recargos (incisos b) y e) del citado art. 239 CPRG, respectivamente).

Desde el punto de vista legal, la exención es definida como la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención (art. 62 CTR), debiendo la ley que las establezca especificar las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si se trata de una exención total o parcial, así como el plazo de duración, en su caso. Tratándose de leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años (art. 63 CTR). La exención no se extiende a los tributos que se instituyan con posterioridad a su otorgamiento, salvo disposición en contrario de la ley tributaria (art. 64 CTR), y serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan, y en ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título (art. 65 CTR).

La CC, por su parte, ha definido la exención tributaria señalando que “Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley. Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el

gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea en favor del Estado para impulsar el desarrollo o en favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República, por mandato de la propia Constitución, Corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quiénes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no”¹⁸⁴.

Teniendo conocimiento de lo que son tributos (en Guatemala, impuestos, arbitrios y contribuciones) y sabido, igualmente, qué son y en qué consisten las exenciones, procede realizar ahora la vinculación entre las exenciones y las entidades integradas en lo que se denomina Tercer Sector en la realidad tributarias guatemalteca; pero antes, y en forma breve, se debe matizar en qué consista la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria, y ello con el fin de determinar el alcance de las exenciones.

Como señala GARCÍA VIZCAÍNO, el ejercicio del poder tributario estatal crea obligaciones sustanciales (pago del tributo) y establece deberes formales (presentación de declaraciones juradas; llevar libros o registros especiales y exhibirlos a los organismos recaudadores; comparecer frente a las citaciones de tales organismos; etc.). Una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él constituye la obligación tributaria, de contenido único o variado. Para algunos esta última expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella, junto con las exigencias formales, configura un concepto más

¹⁸⁴ SCC de 23 de febrero de 1993 (expediente 284-1992, Gaceta 27). Véanse también las SCC de 16 de diciembre de 1999 (expedientes acumulados 615 y 642-1999) y SCC de 6 de agosto de 1992 (expedientes acumulados 217 y 221-1991, Gaceta 25).

amplio, que es la relación jurídico-tributaria. Otra parte de la doctrina distingue: 1) la obligación tributaria de carácter sustancial, a la cual también suele llamar "relación jurídica tributaria principal, que es el objeto del derecho tributario material o sustantivo; 2) las relaciones jurídicas que tienen por contenido el cumplimiento de deberes formales, que están regladas en el derecho tributario formal o administrativo¹⁸⁵.

En cualquiera de las dos formas por la que se opte, es evidente que la obligación tributaria no se concreta al pago del tributo que corresponda, sino que existen aspectos formales que igualmente han de ser atendidos por el sujeto pasivo. Pues bien, y de ahí la importancia de la presente matización, cuando se establece una exención tributaria ésta se refiere exclusivamente al pago del tributo de turno (obligación de dar de carácter sustantivo), pero no alcanza al cumplimiento de las obligaciones formales (de índole administrativa) que deberá satisfacer el sujeto pasivo.

El CTR define la obligación tributaria señalando que constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella, que tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. Señala, además, que pertenece al derecho público y es exigible coactivamente. Como se puede apreciar, en tal definición no queda clara la existencia de las dos realidades que comporta la obligación tributaria (material: el pago del tributo; y formal: actividades de carácter administrativo), pareciendo que con el término "*prestación*", se estaría refiriendo al pago del tributo¹⁸⁶.

¹⁸⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, C., *op. cit.*, 1996, págs. 302-303.

¹⁸⁶ Artículo 14 del CTR. Parece más adecuado el sistema adoptado en este punto por el art. 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de España, que en el numeral "1" señala que se entiende por relación jurídico-tributaria el conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos; en tanto que en el numeral "3" indica que son obligaciones tributarias materiales las de carácter principal, las de realizar pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias. Son obligaciones tributarias

La Constitución guatemalteca exime del pago de impuestos, arbitrios y contribuciones a una serie de instituciones, en favor de las cuales establece lo que se ha dado en denominar una “inmunidad tributaria”¹⁸⁷. Tales instituciones son: las entidades religiosas, en cuanto se refiere a los inmuebles que destinan al culto, educación y asistencia social (art. 37, párrafo tercero CPRG)¹⁸⁸, los centros educativos privados (art. 73, párrafo primero, inciso final, CPRG)¹⁸⁹, las universidades (art. 88 CPRG)¹⁹⁰, la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco (art. 92 CPRG)¹⁹¹ y, por último, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (art. 100, párrafo tercero CPRG)¹⁹².

Se destaca, por lo que se refiere a las universidades, la SCC de 7 de octubre de 1993, de la que resulta, efectivamente, que más que gozar de exenciones tributarias, tienen “inmunidad”: “la propia Constitución contiene una exención tributaria de carácter general para las universidades del país, otorgándoles tal derecho en forma total e incondicional, quedando, por consiguiente, liberadas del

formales las definidas en el apartado 1 del artículo 29 de esta ley. En este sentido, ni el CIAT, ni el CTAL distinguen, al tratar de la obligación tributaria, las obligaciones de carácter formal.

¹⁸⁷ GARCÍA VIZCAÍNO, C., *op. cit.*, pág. 228.

¹⁸⁸ Artículo 37, párrafo tercero CPRG: “Los bienes inmuebles de las entidades religiosas destinados al culto, a la educación y a la asistencia social, gozan de exención de impuestos, arbitrios y contribuciones”.

¹⁸⁹ Artículo 73, párrafo primero CPRG: “Libertad de educación y asistencia económica estatal. La familia es fuente de la educación y los padres tienen derecho a escoger la que ha de impartirse a sus hijos menores. El Estado podrá subvencionar a los centros educativos privados gratuitos y la ley regulará lo relativo a esta materia. Los centros educativos privados funcionarán bajo la inspección del Estado. Están obligados a llenar, por lo menos, los planes y programas oficiales de estudio. Como centros de cultura gozarán de la exención de toda clase de impuestos y arbitrios”.

¹⁹⁰ Artículo 88 CPRG. “Exenciones y deducciones de los impuestos. Las universidades están exentas del pago de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones, sin excepción alguna. Serán deducibles de la renta neta gravada por el Impuesto Sobre la Renta las donaciones que se otorguen a favor de las universidades, entidades culturales o científicas.

No podrán ser objeto de procesos de ejecución ni podrán ser intervenidas la Universidad de San Carlos de Guatemala y las universidades privadas, salvo el caso de las universidades privadas cuando la obligación que se haga valer provenga de contratos civiles, mercantiles o laborales”.

¹⁹¹ Artículo 92 CPRG. “Autonomía del deporte. Se reconoce y garantiza la autonomía del deporte federado a través de sus organismos rectores, Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y Comité Olímpico Guatemalteco, que tiene personalidad jurídica y patrimonio propio, quedando exonerados de toda clase de impuestos y arbitrios”.

¹⁹² Artículo 100, párrafo tercero CPRG. “La aplicación del régimen de seguridad social corresponde al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, que es una entidad autónoma con personalidad jurídica, patrimonio y funciones propias; goza de exoneración total de impuestos, contribuciones y arbitrios, establecidos o por establecerse. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social debe participar con las instituciones de salud en forma coordinada”.

pago de cualquier impuesto; en consecuencia, no se produce, en ningún momento, el nacimiento de la obligación tributaria, y las universidades no pueden ser consideradas, en forma alguna, como sujetos pasivos de una obligación que no existe”¹⁹³.

Existen muchos criterios clasificatorios de los impuestos, pero en el presente caso interesa especialmente aquella que los agrupa en directos e indirectos que, en forma muy simple definen MARTÍN QUERALT, LOZANO SERRANO y POVEDA BLANCO, señalando que son directos los impuestos cuando la norma jurídica tributaria establezca la obligación de pago del impuesto a cargo de determinada persona, sin conceder a ésta un derecho legal a resarcirse a caro de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada por la primera al ente público acreedor; en estos casos el tributo es satisfecho efectivamente por la persona a la que el legislador somete a gravamen. Por el contrario, son indirectos cuando la norma tributaria concede al sujeto pasivo del impuesto facultades para obtener de otra persona, que no forma parte del círculo de obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto satisfecho por aquella; en estos casos las cuotas impositivas se obtienen de personas distintas a las que el legislador exige el ingreso, posibilitando que los contribuyentes exijan a estos últimos el reintegro de las cuotas satisfechas por ellos¹⁹⁴.

GARCÍA VIZCAÍNO, al distinguir los impuestos directos e indirectos, utiliza distintos criterios clasificatorios y así, desde el punto de vista económico de la traslación e incidencia, son impuestos directos los que no pueden ser trasladados, e impuestos indirectos los que sí son trasladables. Desde la perspectiva administrativa, son directos los recaudados conforme a listas o padrones, atento a que gravan periódicamente situaciones con cierta perdurabilidad (por ejemplo, el impuesto a la renta), en tanto que los indirectos no se incluyen en listas, porque gravan actos o situaciones accidentales como los consumos. Por la exteriorización

¹⁹³ SCC de 7 de octubre de 1993 (expediente 17-93, Gaceta 30).

¹⁹⁴ MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F., *op. cit.*, pág. 35.

de capacidad contributiva, los impuestos son directos cuando extraen el tributo inmediatamente del patrimonio o del rédito, considerados como expresión de capacidad contributiva; e indirectos cuando gravan el gasto o el consumo, o la transferencia de riqueza, tomados como presunción de la existencia de capacidad contributiva. Si se aprecian desde la situación estática o dinámica de la riqueza gravada, los impuestos directos gravan la riqueza por sí misma e independientemente de su uso, al haberse verificado la condición general consistente en su manifestación inmediata (patrimonio, producto o renta de los edificios, etc.), en tanto que los indirectos no gravan la riqueza en sí misma, sino en cuanto se verifiquen algunas de las otras circunstancias que las leyes de impuestos hayan previsto como una manifestación mediata de ella (consumo, inversión patrimonial, sucesión hereditaria, etc.). Finalmente, desde una perspectiva pragmática, elimina este criterio toda referencia a la capacidad contributiva, mencionando cuáles son impuestos directos e indirectos, existiendo, en principio, acuerdo en considerar como directos a los impuestos a la renta y al patrimonio, y como indirectos a los impuestos al consumo y a las transacciones¹⁹⁵.

En términos generales, por lo que a la carga tributaria guatemalteca se refiere, se puede afirmar con Mynor CABRERA que ésta es una de las más bajas de América Latina, a pesar de haberse incrementado de 7,5% del PIB en 1990 a 12,1% para 2007. Los niveles de la presión tributaria se encuentran muy por debajo de países desarrollados, a pesar de que la participación en el PIB del nivel de imposición general a los bienes de consumo es similar al de los países del mundo desarrollado. La diferencia radica en el desempeño de la imposición a los patrimonios y de la renta, especialmente la renta personal. Los impuestos directos han significado, en promedio, alrededor del 25% de la recaudación, mientras que los indirectos el 75% restante, aunque en el período 2004–2007, los impuestos directos elevaron su participación al 28% de la recaudación. Por su parte, durante los últimos años el Impuesto al Valor Agregado (IVA) neto de devoluciones ha alcanzado casi el 50% de la recaudación tributaria total, como efecto combinado

¹⁹⁵ GARCÍA VIZCAÍNO, C., *op. cit.*, 1996, págs. 75-77. Un criterio parecido sigue T. GRANADOS al clasificar los impuestos en directos e indirectos: ver GRANADOS, T., *op. cit.*, págs. 17-18.

de una mejor gestión del cobro de este impuesto, producto de las últimas reformas de fortalecimiento de la administración tributaria, y de la reducción en la participación en la estructura tributaria del resto de gravámenes indirectos. Esta reducción es principalmente evidente en la captación de los Derechos Arancelarios a la Importación y de los impuestos selectivos al consumo de tabaco y a la distribución de bebidas. Cuando se adiciona a los ingresos tributarios de la Administración Central la recaudación del Impuesto único Sobre Inmuebles (IUSI) realizada por los gobiernos locales, la presión tributaria se incrementa levemente, lo cual, se aproxima en su definición al Gobierno General. Al incluir a las contribuciones a la Seguridad Social en la definición de carga tributaria, ésta apenas se incrementa en alrededor de 1,6% del PIB en el período 1995–2007. Esto se debe a que la cobertura del Seguro Social en Guatemala es muy baja. Para el año 2006, tan solo el 25,6% de la población económicamente activa es cotizante del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social–IGSS– (Estimaciones basadas en datos del INE y del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social)¹⁹⁶.

2.2.1.- Impuestos directos.

Se incluyen en Guatemala entre los impuestos directos: el Impuesto Sobre la Renta (ISR), Impuesto sobre Productos Financieros, Impuesto de Solidaridad e Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI).

2.2.1.a. Impuesto sobre la renta.

El ISR es un impuesto directo que tiene las características siguientes: la unidad contribuyente es el negocio, se grava la renta territorial, el sistema es de carácter cédular, las rentas del capital cuentan con un trato más favorable que las otras fuentes gravables, entre los más relevantes. En cuanto a las tendencias recientes de este impuesto en los años recientes podrían resumirse en: intentos de simplificar el impuesto, una alta dependencia de impuestos mínimos denominados

¹⁹⁶ CABRERA, M.: La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos: el caso de Guatemala. CEPAL, División de Desarrollo Económico. Serie Macroeconomía del Desarrollo, número 89. Santiago de Chile, 2009, pág. 14.

“temporales” y una debilidad en la base del impuesto, la cual se estaría erosionando por el otorgamiento de esquemas preferenciales. Algunas medidas adicionales en el ISR de empresas, como la restricción al reconocimiento de los costos y deducciones en el régimen optativo, y en otros impuestos como las retenciones del IVA, también produjeron incrementos importantes en la recaudación tributaria. Sin embargo, estas medidas constituyen mecanismos de adelanto de los ingresos, creándose dificultades en el mediano plazo, situación que no se produce en el régimen general del ISR¹⁹⁷.

El Impuesto Sobre la Renta se rige por la **Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República** (LAT), a cuyo tenor se decreta un impuesto sobre toda renta obtenida en el territorio nacional (art. 3 LAT) por las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonio que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. El impuesto se genera cada vez que se producen rentas gravadas, y se determinan de conformidad con lo que establece el presente libro (art. 1 LAT) gravándose, según su procedencia: 1) las rentas de las actividades lucrativas; 2) las rentas del trabajo; 3) las rentas del capital y las ganancias de capital. Sin perjuicio de las disposiciones generales, las regulaciones correspondientes a cada categoría de renta se establecen y el impuesto se liquida en forma separada, conforme a cada uno de los títulos de este libro (art. 2 LAT).

La LAT contiene, por lo que interesa aquí, exenciones generales para: las universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país; los centros educativos privados, como centros de cultura¹⁹⁸; y las rentas que obtengan las iglesias exclusivamente por razón de culto. No se encuentran comprendidas dentro de esta exención las rentas provenientes de actividades lucrativas tales como librería, servicios de estacionamiento, transporte, tiendas, internet,

¹⁹⁷ *Ibid.*, págs. 21 y 27.

¹⁹⁸ La exención es exclusivamente para las rentas derivadas de: matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, por los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente; se excluyen las actividades lucrativas de estos establecimientos, tales como librerías, servicio de transporte, tiendas, venta de calzado y uniformes, internet, imprentas y otras actividades lucrativas (art. 8-3 LAT).

comedores, restaurantes y otras actividades lucrativas. En todos los casos deben cumplir con las obligaciones contables, formales o de retención que pudieren corresponderles a estas entidades¹⁹⁹ (art. 8, números 2, 3 y 5 LAT).

Según el art. 11 LAT, están exentas del impuesto: 1) las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes²⁰⁰. Se exceptúan de esta exención y están gravadas, las rentas obtenidas por tales entidades en el desarrollo de actividades lucrativas mercantiles, agropecuarias, financieras o de servicios, debiendo declarar como renta gravada los ingresos obtenidos por tales actividades. 2) Las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas. Sin embargo, las rentas provenientes de operaciones con terceros si están gravadas.

Se consideran costos y gastos deducibles, siempre que sean útiles, necesarios, pertinentes o indispensables para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas, las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas²⁰¹. Las donaciones a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro,

¹⁹⁹ Las personas que de conformidad con la Constitución o la Ley gocen de exención del Impuesto Sobre la Renta, deben igualmente inscribirse y acreditar tal calidad ante la Administración Tributaria. (Art. 7 –Inscripción de contribuyentes- del Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria (ISR), Acuerdo Gubernativo 213-2013).

²⁰⁰ El art. 11 LAT, en su numeral 1 cita: los colegios profesionales; los partidos políticos; los comités cívicos; las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la beneficencia, asistencia o el servicio social, actividades culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, sindicales, gremiales, religiosas, o el desarrollo de comunidades indígenas; únicamente por la parte que provenga de donaciones o cuotas ordinarias o extraordinarias

²⁰¹ Artículo 19 del Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria (ISR), Acuerdo Gubernativo 213-2013. Dedución por donaciones. Para que proceda la deducción de las donaciones estipuladas en el artículo 21, numeral 22 de la Ley, deben cumplirse las condiciones establecidas en dicha norma y poseer documento contable que compruebe el ingreso de la donación a la entidad beneficiaria. Además, el donante deberá contar con la copia de la solvencia fiscal del donatario, a que se hace referencia en el artículo 57 “A” del Código Tributario, emitida en el mismo periodo fiscal al que corresponde el gasto.

de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos²⁰², todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del periodo a que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en este párrafo, no puede exceder del 5% de la renta bruta, ni de un monto máximo de quinientos mil Quetzales (500,000.00) anuales, en cada periodo de liquidación definitiva anual. En caso de donación en especie, además del porcentaje y monto señalado, la deducción por este concepto no puede exceder del costo de adquisición, producción o construcción, no amortizado o depreciado, del bien donado, según corresponda a la fecha de la donación²⁰³ (art. 21, numeral 22 LAT).

Por su parte, el art. 72 LAT, al tratar de la base imponible de las personas individuales, indica que tales personas pueden deducir de su renta las donaciones

Artículo 57 "A" CTR.- Solvencia fiscal (Este artículo se adicionó por el art. 38 del Decreto 4-2012). La solvencia fiscal es el documento por medio del cual la Administración Tributaria hace constar que a la fecha de su expedición, un contribuyente se encuentra al día en el cumplimiento de sus deberes tributarios formales y ha pagado los adeudos tributarios líquidos y exigibles. Este documento no prejuzga que el contribuyente hubiere determinado su obligación tributaria en forma correcta ni limita que la administración Tributaria pueda fiscalizar dichos períodos.

La Administración Tributaria determinará los requisitos, características y demás condiciones necesarias para su obtención. El plazo para la emisión de la solvencia es de ocho días hábiles contados a partir del día siguiente de recibida la solicitud.

En caso no proceda la emisión de la solvencia fiscal, se emitirá una constancia en la que se señalen los deberes formales o adeudos pendientes de cumplimiento.

Los organismos del Estado, sus entidades descentralizadas o autónomas y demás entidades estatales que tienen a su cargo la regulación, autorización, control o fiscalización de la prestación de servicios públicos, establecerán la periodicidad con que el contribuyente que preste tales servicios deberá presentar la solvencia fiscal.

La solvencia fiscal será requisito indispensable para desempeñarse como auxiliar de la función pública aduanera y tributaria.

²⁰² El art. 15 LONGD, al referirse a las donaciones establece que en los casos en que reciban donaciones, cualquiera que sea su destino, las Organizaciones No Gubernamentales deberán extender a nombre de las personas donantes recibos que acrediten la recepción de las donaciones, en formularios autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria.

²⁰³ El artículo 23 LAT, sin embargo, señala como costos y gastos no deducibles: s) El monto de las donaciones realizadas a asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos que no estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley o que no cuenten con la solvencia fiscal del periodo al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria.

que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas; las donaciones a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y a los partidos políticos, todas las cuales deben estar legalmente constituidas, autorizadas e inscritas conforme a la ley, siempre que cuenten con la solvencia fiscal del periodo al que corresponde el gasto, emitida por la Administración Tributaria, la deducción máxima permitida a quienes donen a las entidades indicadas en el párrafo anterior, no pueden exceder del cinco por ciento (5%) de la renta bruta; y las cuotas por contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, al Instituto de Previsión Militar y al Estado y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social.

2.2.1.b.- Impuesto sobre Productos Financieros.

Entre los impuestos directos ha figurado el que gravaba los **productos financieros**, de conformidad con la **Ley del Impuesto sobre Productos Financieros, Decreto Número 26-95 del Congreso de la República** (LIPF), de conformidad con la cual estaban obligadas al pago del impuesto, las personas físicas o jurídicas, domiciliadas en el país, que obtuvieran ingresos por concepto de intereses, con excepción de las personas sujetas a la fiscalización de la Superintendencia de Bancos (art. 3 LIPF); estando exentos del impuesto, por lo que interesa al presente trabajo, las universidades y centros educativos legalmente autorizados para funcionar en el país y las cooperativas legalmente autorizadas, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus asociados (Art. 9 b) y c) LIPF).

El impuesto de productos financieros dejó de existir como consecuencia de la derogación de la LIPF y sus reformas operada por el art. 180-2 LAT, a partir de la vigencia del Impuesto Sobre la Renta contenido en el libro I de esta última ley citada, es decir el 1 de enero de 2013 (Art. 181 LAT), por lo que las exenciones

que afecten a las rentas de capital serán las establecidas en el Libro I de la LAT, al regular el Impuesto Sobre la Renta.

2.2.1.c.- Impuesto de Solidaridad.

El Impuesto de Solidaridad se rige por la **Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República**, que señala en su art. 3 que constituye hecho generador del impuesto la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el art. 1 de esta Ley²⁰⁴.

Están exentas del Impuesto de Solidaridad, en lo que interesa al presente trabajo, Las universidades y los centros educativos públicos y privados, legalmente autorizados para funcionar en el país; Las asociaciones, fundaciones, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, centros culturales, asociaciones deportivas,, gremiales, sindicales, profesionales, los partidos políticos y las entidades religiosas y de servicio social o científico, que estén legalmente constituidas, autorizadas e inscritas en la Administración Tributaria, siempre que la totalidad de los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de su creación y que en ningún caso distribuyan beneficios, utilidades o bienes entre sus integrantes. De lo contrario no serán sujetos de esta exención (art. 4, párr. 1 letras b) y e)).

2.2.1.d.- Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI).

Fue creado en el año 1987 por el decreto 62–87, siendo una de sus innovaciones el mecanismo del *autoavalúo*. En 1994 se reformó el impuesto (decreto 57–94), otorgando su administración a las municipalidades que así lo solicitaran. Esta modificación provocó que las municipalidades de forma progresiva se hayan

²⁰⁴ Se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos (art. 1 LIS).

hecho cargo de la administración de este impuesto (para 1995 solamente 10 municipalidades administraban el IUSI, mientras que en 2007, su cantidad ascendía a 233, el 70% de 332 gobiernos locales). En 1997, se aprobó una nueva Ley del IUSI, mediante el Decreto 122–97, el cual establecía una nueva base de cálculo, el impuesto dejaría de ser *ad valorem* para convertirse en uno de tipo impositivo basado en la extensión de los terrenos y construcciones en el área urbana y solamente sobre el terreno en el área rural. Sin embargo, este impuesto no pudo ser implementado, debido a protestas populares, por lo que tuvo que ser derogado y el Decreto 15–98 reinstaló el IUSI *ad valorem*, como existía anteriormente, sin intereses resarcitorios, con algunas variantes y fortaleciendo la descentralización del impuesto hacia los gobiernos locales²⁰⁵.

La Ley del IUSI establece un impuesto único anual, sobre el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de la República (art. 1 LIUSI), siendo sujetos pasivos del impuesto las personas propietarias o poseedoras de bienes inmuebles y los usufructuarios de bienes del Estado (art. 8 LIUSI).

Por lo que se refiere a las exenciones contempladas en la LIUSI, el art. 12 señala que están exentos por los bienes inmuebles que posean, además de Estado, sus entidades descentralizadas, autónomas las municipalidades, las Misiones Diplomáticas y Consulares y los Organismos Internacionales de los que Guatemala forme parte: la Universidad de San Carlos de Guatemala y demás universidades legalmente autorizadas para funcionar en el país; las entidades religiosas debidamente autorizadas, siempre que los bienes inmuebles se destinen al culto que profesan, a la asistencia social o educativa y que estos servicios se proporcionen de manera general y gratuita; los centros educativos privados destinados a la enseñanza, que realicen planes y programas oficiales de estudio; los Colegios Profesionales; y la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco; Los inmuebles de las cooperativas legalmente constituidas en el país.

²⁰⁵ CABRERA, M., *op. cit.*, págs. 29-30.

2.2.2.- Impuestos indirectos.

Se regulan en Guatemala los siguientes impuestos de carácter indirecto: Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Derechos Arancelarios de Importación (DAI), Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas, Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada, Impuesto Específico a la Distribución del Cemento, Impuesto de Tabacos y sus Productos, Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Derivados del Petróleo e Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos.

2.2.2.a.- Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Se encuentra regulado en la **Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92 del Congreso de la República** (LIVA), que grava los hechos generadores que impliquen sustancialmente incremento de valor (art. 3 LIVA), pero estableciendo una serie de exenciones que se contiene en el art. 7 LIVA²⁰⁶, que por lo que aquí interesa, se concretan en las importaciones de bienes muebles que efectúen las cooperativas, federaciones y confederaciones legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinaria, equipo y otros bienes de capital y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de aquellas (numeral 1 a) art. 7 LIVA). Esas misas cooperativas no cargarán el IVA cuando efectúen venta y prestación de servicios a asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas, aunque si deben cargar el impuesto cuando realicen operaciones con terceros, salvo que se

²⁰⁶ Sin embargo, el Artículo 10 del RLIVA, en cuanto a la acreditación del impuesto para actos gravados, realizados por contribuyentes exentos, exige que los contribuyentes a que se refiere el art. 7 de la Ley y otros que por disposición legal, realicen ventas o presten servicios tanto gravados como exentos, acreditarán el impuesto que hubieren pagado en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para producir el ingreso gravado.

Cuando no puedan determinar a través de sus registros contables la parte de los gastos que corresponde a cada fuente de ingresos, el impuesto que paguen a sus proveedores deberán distribuirlo proporcionalmente entre el total de ventas y prestación de servicios gravados y exentos.

trate de cooperativas de crédito, en cuyo caso también estarán exentas las operaciones que realicen con terceras personas no asociadas (art. 7-5 LIVA).

Están también exentas del IVA las donaciones y aportes a asociaciones, fundaciones e instituciones, educativas, culturales, de asistencia o de servicio social y las religiosas no lucrativas, constituidas legalmente y debidamente registradas como tales (art. 7-9 LIVA); los pagos por los derechos de ser miembro y las cuotas periódicas a las asociaciones o instituciones sociales, gremiales, culturales, científicas, educativas y deportivas, así como a los colegios de profesionales y los partidos políticos (art. 7-10 LIVA) y los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, de asistencia o de servicio social y las religiosas siempre que estén debidamente autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados e integrantes (art. 7-13 LIVA).

Además de las exenciones genéricas, referidas anteriormente, la ley prevé exenciones específicas en su art 8 LIVA, que por el objeto de este trabajo se concretan en que no deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios: 1) Los centros educativos públicos y privados en lo que respecta a la matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, de los cursos que tenga autorizados por la autoridad competente²⁰⁷; 2) Las universidades autorizadas para funcionar en el país²⁰⁸; y 3) La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco. Por su parte, el art. 9 LIVA dispone que las personas enumeradas en el artículo anterior están exentas de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por esta ley y deberán recibir de quien les venda o les preste un servicio²⁰⁹, la factura que corresponda, pero no pagarán el monto del impuesto

²⁰⁷ Este artículo 8, numeral 1, fue reformado por el art. 151 de la LAT.

²⁰⁸ En relación con los centros educativos y universidades autorizadas para funcionar en el país, el Artículo 12 del RLIVA, ordena que deberán inscribirse como contribuyentes para todas las actividades que realicen y presentar la declaración a que se refiere el art. 40 de la Ley, por las ventas realizadas o los servicios prestados, sean gravados o exentos.

²⁰⁹ Los contribuyentes que vendan o presten servicios a las personas indicadas en el art. 8 de la Ley, declararán como gravados dichos ingresos y en una casilla aparte, acreditarán el monto de las constancias de exención que fueron emitidas (Artículo 15 del RLIVA).

consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la constancia de exención debidamente autorizada por la Administración Tributaria²¹⁰. Respecto a las importaciones que realicen estas personas, deberán solicitar previamente y cada vez, a la Administración Tributaria, resuelva si procede la exoneración; y una vez emitida la resolución que autorice cada exención y la franquicia respectiva, la Administración Tributaria no aplicará el impuesto y, por lo tanto, las personas exentas no deberán emitir constancia de exención por la importación autorizada (art. 9, párr. 2 LIVA). Para el control de las exenciones, la Administración Tributaria autorizará y notificará el uso de un documento que identifique a los beneficiarios, el cual tiene como objeto que éstos puedan identificarse ante terceros como titulares del derecho de exención (art. 9, párr. 3 LIVA).

2.2.2.b.- Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.

Grava los documentos que contienen los actos y contratos que se expresan en la **Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto Número 37-92 del Congreso de la República**, (arts. 1 y 2 LITF), siendo sujeto pasivo del impuesto quien o quienes emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos objeto del impuesto y es hecho generador del impuesto tal emisión, suscripción u otorgamiento (art. 3 LITF).

Además de las exenciones de carácter objetivo contenidas en el art. 11 de la LITF, ésta contempla exenciones subjetivas en su artículo 10, señalando que están exentos del impuesto los documentos que contengan actos o contratos gravados, realizados por: la Universidad de San Carlos de Guatemala y las otras universidades autorizadas para operar en el país; los establecimientos educativos privados que realicen planes y programas oficiales de estudios, así como los autorizados como experimentales, cuando el pago del impuesto les corresponda; las asociaciones, fundaciones o instituciones de asistencia pública o de servicio

²¹⁰ El RLIVA, en los artículos 13 y 14 regula todo lo relativo a las constancias de exención y a los informes que, en relación con éstas se ha de presentar ante la Administración Tributaria.

social a la colectividad, culturales, gremiales, científicas, educativas, artísticas o deportivas; sindicatos de trabajadores, asociaciones solidaristas e instituciones religiosas²¹¹, siempre que estén autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro, que en ninguna forma distribuyan utilidades o dividendos entre sus asociados o integrantes y que sus fondos no los destinen a fines distintos a los previstos en sus estatutos o documento constitutivo; y, finalmente, todos los actos y contratos realizados por las cooperativas, federaciones y confederación de cooperativas entre sí y con sus asociados. Sin embargo los actos y contratos que realicen con terceros pagarán el impuesto establecido en esta ley (Art. 10, párr. 1 numerales 2, 3, 4 y 5 LITF).

2.2.2.c.- Derechos Arancelarios de Importación (D.A.I.)

En cuanto a los Derechos Arancelarios de Importación (DAI), el Arancel Centroamericano de Importación está constituido por el Sistema Arancelario Centroamericano (S.A.C.) y los correspondientes Derechos Arancelarios de Importación (D.A.I.). Se destaca en este campo el **Convenio sobre Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, suscrito por Guatemala el 27 de diciembre de 1984**, en virtud del cual, los Estados Contratantes establecen un nuevo Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, que responderá a las necesidades de la reactivación y reestructuración del proceso de integración económica centroamericana, así como a las de su desarrollo económico y social (Art. 1), que estará constituido por: el Arancel Centroamericano de Importación, formado por los rubros con los derechos arancelarios que aparecerán en el Anexo "A"; la Legislación Centroamericana sobre el Valor Aduanero de las Mercancías, contenida en el Anexo "B" y su Reglamento; el Código Aduanero Uniforme

²¹¹ Para efectos de lo previsto en el numeral 4 y exceptuando a las personas exentas por mandato expreso de la ley, se debe solicitar previamente al Ministerio de Finanzas Públicas la declaración correspondiente, acreditando los requisitos señalados en el inciso anterior, antes de emitir la resolución respectiva. En cuanto a las personas que por mandato expreso de la ley estén exentas del impuesto, es requisito indispensable para gozar de la exención, que en el documento de que se trate se deje constancia de la disposición legal que las exime del pago. Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos; la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gocen de exención (art. 10, párr. 2 y 3 de la LITF).

Centroamericano y su Reglamento; y las decisiones y demás disposiciones arancelarias y aduaneras comunes que se deriven de este Convenio (Art. 3)²¹².

Por lo que se refiere a los derechos arancelarios, toda importación de mercancías al territorio aduanero de cualquiera de los Estados Contratantes está sujeta al pago de los derechos arancelarios establecidos en el Arancel, los cuales se expresarán en términos *ad valorem*, salvo lo prescrito en el Capítulo V del Convenio, que se refiere a las franquicias y exenciones (art. 17), habiendo convenido los Estados parte que no otorgarán franquicias o exenciones de derechos arancelarios a la importación excepto en los casos siguientes: del menaje de casa para las personas domiciliadas que hayan estado ausentes del país los 24 meses anteriores a su regreso definitivo; de las mercancías amparadas a normas de convenios regionales e internacionales vigentes; o a leyes nacionales relativas a fines o actividades distintas de la industria manufacturera a que se refiere el Convenio Centroamericano de Incentivos Fiscales y sus Protocolos; de las mercancías que se importen para el desarrollo de actividades artesanales, pequeña industria e industrias de exportación a terceros países; para actividades debidamente calificadas, que autorice el Consejo; y de las mercancías originarias del país, objeto de reimportación sin transformación alguna dentro del plazo de tres años (art. 21 párr. primero).

Asimismo, los Estados Contratantes podrán autorizar la suspensión de derechos arancelarios, en sus respectivos territorios, para las mercancías aceptadas en importación o exportación temporal de acuerdo con la legislación aduanera, pudiendo prorrogarse sucesivamente los plazos por periodos iguales a los autorizados originalmente. Cada Estado Contratante emitirá las reglamentaciones pertinentes (art. 21, párr. segundo y tercero).

²¹² La LAT, en su Libro III, artículos 119-149, contiene la Ley Aduanera Nacional, que fundamentalmente trata las infracciones aduaneras, y que en su art. 120 (definiciones), señala en su numeral 2, que se entiende por legislación aduanera el ordenamiento jurídico que rige al sistema aduanero, que comprende al Código Aduanero Uniforme Centroamericano, el Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano, leyes nacionales, reglamentos y demás normativa aplicable a la materia.

2.2.2.d.- Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas e Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada.

Por lo que se refiere a las bebidas, en Guatemala la distribución de éstas se encuentra gravada por dos tipos de impuestos diferentes, dependiendo de que se trate de bebidas alcohólicas, destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, que están sujetas a la **Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas, Decreto Número 21-2004**, que presenta como hecho generador el momento de la salida de las bebidas alcohólicas destiladas cervezas y otras bebidas fermentadas, de las bodegas o centros de almacenamiento o de acopio que usen los contribuyentes que sean fabricantes o importadores registrados, para su distribución en el territorio nacional (art. 3 de la ley), regulando, como exenciones de pago: a) las importaciones o internaciones de las bebidas descritas en esta ley, que efectúen los organismos internacionales, a los que de acuerdo a los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de Guatemala y dichos organismos se les haya otorgado exención de impuestos; y b) Las exportaciones o reexportaciones de las bebidas descritas en esta ley (art. 4 de la ley).

Pero cuando se trata de la distribución de bebidas gaseosas isotónicas deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas o de agua natural envasada, entonces es de aplicación la **Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada, Decreto Número 9-2002, del Congreso de la República**, que grava la distribución de este tipo de productos tanto si son de producción nacional o importados (art. 1 de la Ley), estando exentas las importaciones o internaciones

de este tipo de bebidas que efectúen los Organismo Internacionales a los que se les haya otorgado exención de impuestos, de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre éstos y el Gobierno de Guatemala; y las exportaciones o reexportaciones de este tipo de bebida cuya distribución está gravada por la ley (art. 6).

2.2.2.e.- Impuesto a la Distribución del Cemento.

Otro de los impuestos de carácter indirecto existentes en Guatemala es el que afecta a la distribución del cemento, que se encuentra regulado por la **Ley del Impuesto Específico a la Distribución del Cemento, Decreto Número 79-2000 del Congreso de la República**, en la que se grava la distribución de cemento de cualquier clase, tanto de producción nacional como importado, que se distribuya en el territorio nacional, en bolsas, a granel o “clinker” (art. 1 de la ley), estableciendo la exención del pago de este puesto para: a) las personas individuales o jurídicas que gocen de exención o exoneración de impuestos, por mandato constitucional; b) los organismos internacionales que gocen de exención o exoneración de impuestos conforme a tratados y convenios internacionales aprobados por el Congreso de la República y ratificados por el Presidente de la República; y c) Las exportaciones o reexportaciones de cualquier clase de cemento (art. 7 de la ley).

2.2.2.f.- Impuesto sobre Tabacos y sus Productos.

En referencia al gravamen tributario establecido sobre el tabaco y sus productos, el impuesto se encuentra contenido en la **Ley de Tabacos y sus Productos, Decreto Número 61-77, del Congreso de la República**, cuyos objetivos eran refundir en un solo cuerpo legal las diversas disposiciones legales en la materia y facilitar a los productores de tabaco el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, asegurando el ingreso tributario de esta actividad económica (considerando primero y segundo de la ley). El régimen impositivo se encuentra en el capítulo V de la ley, artículos 22 a 37, fijándose un impuesto que grava los cigarrillos elaborados a máquina (art 22 de la ley) y las manufacturas del tabaco

(arts. 32 y 33 de la ley). Únicamente se establece una exención de carácter objetivo, no causando el impuesto los cigarrillos elaborados a mano (art. 28 de la ley).

2.2.2.g.- Impuesto sobre la Distribución de Petróleo y Combustibles.

Por otro lado, y en relación al impuesto indirecto que grava la distribución del petróleo y combustibles derivados, es de aplicación la **Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto Número 38-92, del Congreso de la República**, que establece un impuesto que los grava, tanto si son de origen guatemalteco, como si son procesados en el país y que se distribuyan dentro de sus fronteras (art. 1 del impuesto), estableciendo como exentos los productos afectos destinados a: a) Las instituciones y organismos que gocen de exención de impuestos por mandato constitucional; b) Las misiones diplomáticas acreditadas ante el Gobierno de la República, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones otorguen igual tratamiento como reciprocidad; y c) Los organismos internacionales de carácter público o privado que operen en el país, en la realización de actividades de beneficio social o de apoyo a la gestión pública y el desarrollo económico y social, siempre que los respectivos convenios o contratos aprobados por ley, así lo establezcan (art. 5 de la Ley).

2.2.2.h.- Impuesto a la Circulación de Vehículos.

Como último impuesto indirecto a contemplar, se cita el que se refiere a la circulación de vehículos, que es objeto de regulación en dos normas tributarias diferentes. En primer lugar, se cita el impuesto específico a la primera matriculación de vehículos automotores terrestres, contemplado en el Libro II, artículos 108 a 118, de la **Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República**.

En segundo lugar, el impuesto anual que grava la circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, contenido en la **Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto Número 70-94**²¹³. Conforme a esta ley, se establece un impuesto anual sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, que se desplacen en el territorio nacional, las aguas y el espacio aéreo comprendido dentro de la soberanía del Estado (art. 1), estando exentos del mismo, de conformidad con lo que preceptúa el artículo 21 de la ley²¹⁴, y por lo que a este trabajo interesa: la Universidad de San Carlos de Guatemala y las demás universidades cuando usen placas de la serie oficial, así como los proyectos y programas de cooperación y asistencia prestada por otros Estados, Organismos Internacionales y Organizaciones No Gubernamentales extranjeras que tengan celebrados convenios por conducto del Ministerio de Relaciones Exteriores o Contratos Operativos con entidades del Gobierno de la República y las Organizaciones No Gubernamentales que por disposición legal específica estén exoneradas del pago total de impuestos; así como los funcionarios y expertos, que no sean guatemaltecos o extranjeros residentes, de estos programas y proyectos, que utilizarán placas con siglas “MI”.

2.2.3.- Otros impuestos.

Se cita, bajo este epígrafe, el impuesto que grava las herencias, legados y donaciones, sujetas en Guatemala a tributación de acuerdo con lo preceptuado en la **Ley del Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones, Decreto Número 431-47 del Congreso de la República**, en cuyo artículo 1 se establecen los supuestos en que se causará el impuesto, señalando su artículo 2 que el pago de iguales o distintos impuestos en el extranjero, sobre bienes ubicados en la

²¹³ La Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, ha sido reformada, en los artículos 10 a 20, por el Libro V de Reformas al Decreto Número 70-94 del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, artículos 159 a 169.

²¹⁴ Numerales 2 y 7 del art. 21 Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto Número 70-94, precepto que fue reformado por el art. 5 del Decreto Número 40-95 del Congreso de la República, de reforma de la ley citada.

República, no exime a los interesados creados por la presente ley, con lo que se está permitiendo una doble tributación de carácter internacional.

Por lo que se refiere a las exenciones, en cuanto interesa a este trabajo, dispone la ley que no causan el impuesto: las herencias, legados y donaciones hechos a favor del Estado, de los municipios, de la Universidad Autónoma de San Carlos o de la Universidad Popular²¹⁵ (art. 14-5); las herencias, legados y donaciones hechas a favor de los establecimientos de beneficencia (art. 14-7); las fundaciones instituidas con fines benéficos o culturales, siempre que sean de carácter estrictamente nacional y radicadas en el país (art. 14-11).

²¹⁵ La Ley fue dada, el primero de octubre de mil novecientos cuarenta y siete año tercero de la Revolución. El proceso revolucionario estalló el 20 de octubre de 1944 (VV.AA. Compendio de Historia de Guatemala 1944-2000 (Gustavo Berganza, Ed. Gral.) ASÍES Asociación de Investigación y Estudios Sociales. 1ª ed. Guatemala, 2004, págs. 4 a 7).

CONCLUSIONES.

El objetivo fundamental de este trabajo de investigación era conocer bajo qué enfoque se tratan en Guatemala las entidades u organizaciones no lucrativas englobadas en lo que se ha dado en denominar Tercer Sector. Constituía también objetivo del trabajo saber el tratamiento que en este país se da al “lucro” de referidas entidades u organizaciones; si se destaca la “actividad no lucrativa” (*non-profit organizations*) o, por el contrario, prima la idea de la “carencia de ánimo de lucro” (*not-for-profit organizations*), y es que en función del enfoque que se dé a la “lucratividad” estarán concebidas por el Estado guatemalteco las exenciones y bonificaciones a las que las entidades del Tercer Sector se pueden haber hecho acreedoras. Se parte de la creencia hipotética de que en Guatemala se toman en consideración las organizaciones no lucrativas, a las que beneficia con exenciones y bonificaciones fiscales, desde un enfoque que se corresponde más con el tradicional anglo-norteamericano (entidades Non-Profit Organizations) que con el europeo franco-belga de la Economía Social; y que es determinante el criterio de la finalidad no lucrativa (*not-for-profit*) para que dichas entidades puedan gozar del derecho a la exención o bonificación tributaria.

Tomando en consideración lo expuesto en el marco teórico y de referencia del presente estudio se ha llegado a las siguientes conclusiones:

PRIMERA.- En cuanto a la corriente seguida en Guatemala para la conformación del Tercer Sector, se señala que desde el enfoque de las Organizaciones de *Non-profit* (NPO), típico del ámbito anglo-norteamericano, es fundamental, como se señaló, la definición “*estructural-operacional*” del Tercer Sector aportada por SALAMON y ANHEIER, plasmada en todos los estudios sobre Tercer Sector, según la cual las entidades, pese a su diversidad, comparten cinco características que hacen posible considerarlas como un sector: estar organizadas formalmente, ser privadas, ausencia de ánimo de lucro, gozar de capacidad de autocontrol institucional de sus actividades y contar con algún grado

de participación voluntaria. Este enfoque excluye del Tercer Sector a todas aquellas organizaciones que distribuyen beneficios, en cualquier forma, a las personas o entidades que las han creado, controlan o financian; además, el enfoque NPO exige que las organizaciones del Tercer Sector no tengan finalidad lucrativa (*not-for-profit*), es decir, que no se hayan creado con el objetivo principal de generar beneficios ni de obtener una rentabilidad financiera. El enfoque de las Organizaciones de *Non-profit* (NPO) viene enmarcado en las tradiciones filantrópica y caritativa, siendo las fundaciones y las *charities* anglosajonas sus organizaciones más representativas.

Las Naciones Unidas han publicado un Manual sobre las instituciones sin ánimo de lucro en el sistema de cuentas nacionales (NPIs Handbook, 2003), identificando a un amplio y heterogéneo conjunto de entidades no lucrativas, que revisten una gran variedad de formas legales, mayoritariamente asociaciones y fundaciones, y se crean para el logro de muy diversos objetivos. Pero, en estricta aplicación del criterio de “*no lucratividad*”, el NPIs Handbook excluye de su ámbito de estudio y análisis a organizaciones tan significativas como las cooperativas, las mutuas, y las empresas sociales.

Por otra parte, de acuerdo con la definición dada por el Comité Económico y Social Europeo (CESE) al conjunto de la Economía Social, sus actores quedan identificados en dos grandes subsectores: el subsector de mercado o empresarial y el subsector de productores no de mercado, según se vio; pudiendo identificar siete características comunes: 1) son privadas; 2) están organizadas formalmente; 3) tiene autonomía de decisión; 4) disfrutan de libertad de adhesión; 5) la eventual distribución de beneficios o excedentes se realiza de acuerdo con la actividad que éstos realizan con la entidad; 6) ejercen una actividad económica; y 7) son organizaciones democráticas. Las instituciones de la Economía Social que cumplen con estas características son las: cooperativas, mutualidades, asociaciones, a las que se pueden agregar las fundaciones, pues si bien no obedecen la característica de control democrático por parte de sus miembros, dado que es un patrimonio y no se conforma de socios, es incluida entre las

entidades que integran la Economía Social por Comité Consultivo de la Comisión Europea de las Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones (CMAF).

En Guatemala, de acuerdo con el art. 2 de la LONGD, las posibilidades de constituir ONG, es amplísima, pudiendo abarcar los intereses culturales, educativos, deportivos, servicio social, de asistencia, beneficencia, promoción y desarrollo económico y social, sin fines de lucro, pudiéndose realizar, de conformidad con el portal del MINFIN, una clasificación amplia de las organizaciones que integran el Tercer Sector, en función de los recursos públicos que pueden incluir, que incluye: 1) Asociaciones sin fines de lucro, integradas por asociaciones civiles (con fines deportivos, políticos; económicos; religiosos; sociales; profesionales, etc.), b) comités para obras de recreo o beneficio social, c) patronatos, y d) fundaciones; 2) Asociaciones Gremiales: constituidas por Colegios Profesionales y Sindicatos (que comprende sindicatos como organizaciones empresariales o patronales); 3) Asociaciones Comunitarias o de Vecinos, que se conforman con: Asociaciones de Vecinos, Asociaciones Comunitarias para el Desarrollo, Asociaciones de las Comunidades de los Pueblos Indígenas, COMUDES, COCODES, COEDUCAS y Juntas Escolares; 4) Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo (ONGD), en cuya clasificación entran la Asociación Civil, Fundaciones y ONG's propiamente dichas; y 5) Organizaciones lucrativas, bajo cuyo epígrafe están las Cooperativas y Sociedades Civiles.

Tomando en cuenta lo anteriormente expuesto parece claro que en Guatemala, el Tercer Sector se asemeja, en su composición, más al propio de la Economía Social que al NPO, típico de la tradición anglosajona, ya que, además de asociaciones y fundaciones, que se integran en ambos sistemas, se incluyen los Colegios Profesionales, los Sindicatos, Asociaciones Comunitarias o de Vecinos, que se conforman con: Asociaciones de Vecinos, Asociaciones Comunitarias para el Desarrollo, Asociaciones de las Comunidades de los Pueblos Indígenas y Cooperativas, que son propias del sistema de Economía Social (aunque no se incluyen las entidades mutualistas), más que del anglosajón.

SEGUNDA.- Por lo que se refiere específicamente a la norma que sirve de base al Tercer Sector en Guatemala, señalar que la LONGD de 2003, resulta una norma pobre, que se sirve del término más popular (ONG) para intentar contener en el mismo la más variopinta serie de instituciones, que pueden revestir las formas de asociaciones, fundaciones y también las de ONG, haciendo de estas últimas organizaciones, además del género, la especie, lo que planteó, incluso, dudas en torno a la constitucionalidad de sus artículos 7, inciso a) (requisitos de constitución) y 16 (fiscalización), resolviendo la CC, en sentencia de 15 de enero de 2004, que no existe un solo tipo o modalidad de creación, inscripción y funcionamiento de entidades privadas de naturaleza civil.

TERCERA.- En relación con la cuestión de si las entidades integrantes del Tercer Sector deben ser entidades no lucrativas (*non-profit organisations*), o dicho sector se conforma con organizaciones o entidades sin ánimo de lucro (*not-for-profit organizations*), se pudo estudiar en el marco teórico del trabajo, al tratar el aspecto de la “*lucratividad*”, que existen dos acepciones del carácter no lucrativo de una entidad: la primera, en base al sentido finalista del carácter no lucrativo, pone el énfasis en la persecución de objetivos diferentes al de lucro, entendido éste como maximización de la obtención de beneficios al objeto de ser repartidos entre los propietarios de los factores productivos invertidos, preferentemente capitales; en este contexto procedería hablar de ‘entidades sin fines de lucro’ (*not-for-profit organisations*). La segunda acepción del carácter no lucrativo es la que pone énfasis en la existencia de unas reglas organizativas, distributivas y restrictivas del comportamiento de la entidad. Estas reglas se sintetizan en el conocido Principio de No Distribución de Beneficios (PNDB), que establece la prohibición de distribuir los eventuales beneficios obtenidos por la entidad entre los individuos que la controlan o entre aquellos que son sus propietarios legítimos, debiendo ser reinvertidos, en todo caso, en la actividad ordinaria de la propia entidad, pudiendo hablarse, entonces, de ‘organizaciones no lucrativas’ (*non-profit organisations*). Es esta segunda acepción de la “*no lucratividad*” la que suele retener la literatura anglosajona del *Nonprofit*, siendo la

más extendida en la actualidad, a raíz del proyecto coordinado desde la Universidad Johns Hopkins, de Salamon y Anheier.

En Guatemala, el art. 18 LONGD, al establecer la prohibición de distribuir dividendos, dispone que las ONG's son personas jurídicas no lucrativas que tienen prohibición expresa de distribuir dividendos, utilidades, excedentes, ventajas o privilegios a favor de sus miembros, pudiendo realizar todas las operaciones de lícito comercio que permitan las leyes y en tal forma obtener recursos que deberán utilizar únicamente para el cumplimiento de sus fines, lo que permite alinear al país entre los que consideran que las instituciones integradas en el Tercer Sector son entidades no lucrativas (*non-profit organisations*), no exigiéndose, por tanto, que se trate de entidades sin fines de lucro (*not-for-profit organizations*). Sin embargo, como se verá en conclusiones posteriores, es otra la realidad nacional.

CUARTA.- En lo relativo a la situación del Tercer Sector desde la perspectiva tributaria, en cuanto se refiere a las exenciones subjetivas, significar que esas son las que en el presente trabajo interesan, puesto que afectan a las entidades que se integran en el Tercer Sector. En este sentido, la Constitución guatemalteca, según ya se examinó, exime del pago de impuestos, arbitrios y contribuciones a una serie de instituciones, en favor de las cuales establece lo que se ha dado en denominar una “inmunidad tributaria”. Tales instituciones son: las entidades religiosas, en cuanto se refiere a los inmuebles que destinan al culto, educación y asistencia social (art. 37, párrafo tercero CPRG), los centros educativos privados (art. 73, párrafo primero, inciso final, CPRG), las universidades (art. 88 CPRG), la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco (art. 92 CPRG) y, por último, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (art. 100, párrafo tercero CPRG). En el caso de las Universidades, la exención o inmunidad que les concede la CPRG es tan absoluta y rigurosa que las libera del pago de cualquier impuesto; en consecuencia, no se produce, en ningún momento, el nacimiento de la obligación tributaria, y las universidades no pueden ser consideradas, en forma alguna, como sujetos pasivos de una obligación que no existe (SCC de 7 de octubre de 1993), por lo que pudiera plantearse la

situación de que tales instituciones crearan empresas o entidades de carácter lucrativo dentro de su seno, que quedarían exentas de cualquier tipo de impuesto.

QUINTA.- En lo referente al alcance de las exenciones tributarias, cabe decir que, pese a lo dispuesto en el art. 18 LONG, señalado en la conclusión tercera anterior, todo el sistema se ve afectado por el nuevo ISR derivado de la LAT, ya que, a pesar de reconocer exenciones de carácter subjetivo para las universidades siempre (dando cumplimiento al mandato del art. 88 CPRG) para los centros educativos privados, como centros de cultura, limitándose la exención, en este caso, a las rentas derivadas de: matrícula de inscripción, colegiaturas y derechos de examen, por los cursos que tengan autorizados por la autoridad competente, según resultas del art. 8 LAT; y para las rentas que obtengan las iglesias exclusivamente por razón de culto, el art.11 LAT, viene a trastocar todo el sistema, toda vez que deja exentas del ISR, el más importante a estos efectos, 1) las rentas que obtengan los entes que destinen exclusivamente a los fines no lucrativos de su creación y en ningún caso distribuyan, directa o indirectamente, utilidades o bienes entre sus integrantes (se incluyen como tales entes a los colegios profesionales; los partidos políticos; los comités cívicos; las asociaciones o fundaciones no lucrativas legalmente autorizadas e inscritas como exentas ante la Administración Tributaria, que tengan por objeto la beneficencia, asistencia o el servicio social, actividades culturales, científicas de educación e instrucción, artísticas, literarias, deportivas, políticas, sindicales, gremiales, religiosas, o el desarrollo de comunidades indígenas) y 2) las rentas de las cooperativas legalmente constituidas en el país, provenientes de las transacciones con sus asociados y con otras cooperativas, federaciones y confederaciones de cooperativas. Sin embargo, se exceptúan de esta exención y están gravadas, las rentas obtenidas por tales entidades en el desarrollo de actividades lucrativas mercantiles, agropecuarias, financieras o de servicios, debiendo declarar como renta gravada los ingresos obtenidos por tales actividades; y de igual manera están gravadas las rentas obtenidas por las cooperativas provenientes de operaciones con terceros. Así las cosas, el sistema que se había considerado

aplicable en Guatemala a la luz del art. 18 LONGD, que era el propio de las organizaciones no lucrativas (*non profit organizations*), pasa ahora, por aplicación del art 11 LAT, aplicable al ISR, a ser el propio de organizaciones sin ánimo de lucro (*not-for-profit organizations*), lo que quiere decir que únicamente estarán exentas aquellas rentas que las entidades del tercer sector obtengan por vía de donaciones o por actividades de voluntariado, pero estarán sujetas a tributación cualesquiera actividades de lícito comercio que les permitan las leyes para obtener recursos que deberán utilizar únicamente para el cumplimiento de sus fines (con la prohibición de expresa de distribuir dividendos, utilidades, excedentes, ventajas o privilegios a favor de sus miembros). Con ello ha quedado reducido el campo de actuación de estas organizaciones del Tercer Sector que, pese a la función social y de cooperación con el gobierno de la nación que realizan, ven limitada su capacidad de acción en base a los recursos que puedan obtener de donaciones o voluntariado (actividades filantrópicas y de mecenazgo que no se regulan adecuadamente en Guatemala), o por vía de aportaciones que les haga el propio gobierno por vía presupuestaria.

SEXTA.- Vacío legal en orden a la regulación del mecenazgo y el voluntariado. En efecto, después de comprobar cómo, pese a lo señalado en el art. 18 LONGD, el art. 11 LAT, hace que se desmorone la estructura *non profit organizations*, en favor de la *not-for-profit organizations*, es decir primando a las organizaciones “sin ánimo de lucro”, se aprecia que en relación con las “donaciones” y “aportaciones voluntarias” que se puedan hacer a este tipo de organizaciones existe un vacío legal que permita su desarrollo, quedando tan sólo las normas referentes a exenciones fiscales, esta vez de carácter objetivo, para las personas físicas y jurídicas en cuanto a las aportaciones de esta naturaleza que realicen en favor de organizaciones de esta naturaleza, con límites de hasta el 5% de la renta bruta, con monto máximo de quinientos mil Quetzales (500,000.00) anuales (art. 21-22 LAT), salvo que se trate de Universidades y demás entidades comprendidas en el art. 88 CPRG que no tienen límite.

SÉPTIMA.- Financiación de estas instituciones. La falta de una regulación específica que incentive el “mecenazgo”, sumada a la necesidad de que las organizaciones del Tercer Sector, deban ser, si desean tener un tratamiento fiscal propio, “entidades sin ánimo de lucro”, hace que la fuente de financiación más importante que les queda es la que se obtiene a través de los presupuestos del Estado, con lo que se evidencian el “clientelismo” y, en muchos casos, las “corruptelas” a la que esta fórmula puede llevar.

OCTAVA.- En orden a la hipótesis inicialmente planteada, cabe concluir que, de conformidad con todo lo expuesto que no es cierto que Guatemala siga la corriente anglosajona en orden a las organizaciones que integran el Tercer Sector, considerando más adecuado señalar que sigue el criterio de la Economía Social. Sin embargo, y pese a que desde la perspectiva de la legislación de las organizaciones no gubernamentales (LONGD, de 2003) pareciera que se toman en consideración las organizaciones no lucrativas, finalmente, por imperativo de la LAT (año 2012), se impone el criterio de admitir únicamente, salvo los supuestos de inmunidad señalados, a las organizaciones sin ánimo de lucro, lo que se constituye un retroceso para el Tercer Sector si se toma en consideración la legislación vigente en 2003.

REFERENCIAS.

1.- Bibliográficas.

- 1.1.- ARGUDO PÉRIZ, J.L.: “El Tercer Sector y economía social. Marco teórico y situación actual”, Acciones e Investigaciones Sociales, núm. 15, 2002.
- 1.2.- ARIÑO VILLARROYA, A.: “Articulación del Tercer Sector en España”, Revista Española de Tercer Sector, núm. 10, 2008.
- 1.3.- BAREA TEJEIRO, J. y PULIDO SAN ROMÁN, A.: “El sector de instituciones sin fines de lucro en España”, CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 37, abril, 2001.
- 1.4.- BARRIGÜETE GARRIDO, M.: De la educación para el trabajo a la formación para el empleo en el tercer sector. [Tesis doctoral]. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Educación. Departamento de Didáctica y Organización Escolar. Madrid, 2003 disponible en línea en Europeana thik Culture:
<http://www.europeana.eu/portal/record/9200101/321C2DC32FD97068AC8A31133F776D4E8E9E1A7E.html>
- 1.5.- BILBAO UBILLOS, J.: Hacia una hipótesis explicativa del Estado de Bienestar [Tesis Doctoral], UPV/EHU, 1990, disponible en línea en: Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea, Biblioteca Universitaria, Call N| T-304. 9 BILL, <http://millennium.ehu.es/record=b1496465>.
- 1.6.- BOKOBO MOICHE, S.: “El Régimen Fiscal especial de la Entidades sin Ánimo de Lucro”, Revista Española de Tercer Sector, núm. 2 (Fiscalidad y Financiación del Tercer Sector), 2006.
- 1.7.- BORDALLO MONTALVO, L.: Exenciones Tributarias e Impuestos Locales. [Tesis doctoral]. Universitat Pompeu-Fabra. Departament de Dret. Àrea de Dret Financer i Tributari. Barcelona, 2006, disponible en línea en e-repositori upf:
<http://repositori.upf.edu/handle/10230/11867>
- 1.8.- CABRA DE LUNA, M.A.: “El derecho de fundación en la Constitución” CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 47, noviembre, 2003.

- 1.9.- CABRA DE LUNA, M.A. El Tercer Sector y las fundaciones en España hacia el nuevo milenio. Enfoque económico, sociológico y jurídico. Escuela Libre Editorial, Madrid.1998.
- 1.10.- CABRA DE LUNA, M. A. y DE LORENZO GARCÍA, R.: “El Tercer Sector en España: Ámbito, tamaño y perspectivas”. Revista Española de Tercer Sector, núm.1 (Tercer Sector), 2005.
- 1.11.- CABRERA, M.: La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos: el caso de Guatemala. CEPAL, División de Desarrollo Económico. Serie Macroeconomía del Desarrollo, número 89. Santiago de Chile, 2009.
- 1.12.- CALVO ORTEGA, R.: “Armonización fiscal en la Unión Europea y su reflejo en la Economía Social”. Anuario Iberoamericano de la Economía Social, núm. 1, 2010.
- 1.13.- CALVO ORTEGA, R.: “Hacia un nuevo Derecho Tributario”. FORO, Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales. Nueva Época, núm. 0, 2004.
- 1.14.- CARRERAS ROIG, LL.: El subsector empresarial no financiero de la economía social. La fiscalidad de las sociedades cooperativas, sociedades laborales y sociedades agrarias de transformación. [Tesis doctoral]. Universidad Rovira i Virgili. Facultad de Ciencias Jurídicas. Tarragona, 2008, disponible en línea en Tesis Doctorales en Red, Universidad Rovira i Virgili: <http://www.tdx.cat/handle/10803/8759>.
- 1.15.- CARBAJO VASCO, D.: “Sentido, oportunidad y reforma de la fiscalidad del Tercer Sector”, Revista Española de Tercer Sector, núm. 21 (Tercer Sector y Derecho), 2012.
- 1.16.- CHAVES ÁVILA, R. y MONZÓN CAMPOS, J.L.: “Economía social y sector no lucrativo: actualidad científica y perspectivas”, CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 37, abril 2001.
- 1.17.- CRESPO A., M. A.: Lecciones de Hacienda Pública Municipal. Caracas, marzo 2010. Ubicación electrónica: <http://www.eumed.net/libros/2009b/563/index.htm>.
- 1.18.- CRUZ AMORÓS, M y LÓPEZ RIVAS, S.: La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada. CIDEAL. Madrid, 2004.

- 1.19.- DE LORENZO GARCÍA, R.: “Capítulo II: Tercer Sector, Estado Social y Estado de Bienestar” en VV.AA.: Trabajo social, tercer sector e intervención social (Rafael de Lorenzo García y Antonio López Peláez, eds.). Editorial Universitaria, S.A. 1ª ed. Madrid, 2012.
- 1.20.- DE LORENZO GARCÍA, R y MORO, L.: “Capítulo III: Un nuevo paradigma: la Economía Social y el Tercer Sector. Características del Tercer Sector y su dimensión institucional y socioeconómica” en VV.AA.: Trabajo social, tercer sector e intervención social (Rafael de Lorenzo García y Antonio López Peláez, eds.). Editorial Universitaria, S.A. 1ª ed. Madrid, 2012.
- 1.21.- DE LORENZO GARCÍA, R. PIÑAR MAÑAS J. L. y SANJURJO GONZÁLEZ, T.: “Reflexiones en torno a las fundaciones y propuestas de futuro” en VV.AA. Anuario DE Derecho de Fundaciones 2011 (Santiago Muñoz Machado y José Luis Piñar Mañas Dir.). IUSTEL. Madrid, 2012.
- 1.22.- DRAPERI, J. F.: “L’Économie Sociale et Solidaire Face aux Nouvelles Attentes de la Société”. RECMA – Revue Internationale de l’Économie Sociale, núm. 281, julio 2001.
- 1.23.- ESPADAS ALCÁZAR, M. A.: El tercer sector construyendo ciudadanía: la participación del tercer sector en los servicios sociales en Andalucía. [Tesis doctoral]. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Ciencias Políticas y Sociología. Departamento de Sociología III. Madrid, 2006, disponible en línea en. E-Prints Complutense de la Universidad Complutense de Madrid: <http://eprints.ucm.es/7436/>
- 1.24.- GARCÍA VIZCAÍNO, C.: Derecho Tributario. Consideraciones Económicas y Jurídicas. Tomo I. Ediciones Depalma. Buenos Aires, 1996.
- 1.25.- GONZÁLEZ RABANAL, M de la C.: “El Estado de bienestar y la gestión mixta” en VV.AA.: Economía y gestión de entidades no lucrativas. (Pedro Juez Martel, coord.). Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, S.A. 2ª ed. Madrid, 2013.
- 1.26.- GRANADOS, T.: El compendio. Ediciones Fiscales, S.A., 2ª ed., Guatemala, 2013.

- 1.27.- GUERRA, P. A.: “Solidaridad y altruismo en las ciencias sociales: justificación teórica para una sociología del tercer sector”, Documentos de discusión sobre el tercer sector, núm. 23, 2002.
- 1.28.- GUTIÉRREZ RESA, A.: “Importancia estratégica del Tercer Sector” en VV.AA.: Tercer sector e intervención social (Antonio Gutiérrez Resa, ed.). Ediciones Académicas, S.A. Madrid, 2010.
- 1.29.- HERRANZ DE LA CASA, J.M.: La comunicación y la transparencia en las organizaciones no lucrativas. [Tesis Doctoral] Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Ciencias de la Información. Departamento de Periodismo III. Madrid, 2006, disponible en línea en. E-Prints Complutense de la Universidad Complutense de Madrid: <http://eprints.ucm.es/11539/>
- 1.30.- IZQUIETAS ETULAIN, J. L.: Voluntariado y Tercer Sector. Cultura, participación cívica y organizaciones solidarias. Editorial Tecnos. Madrid, 2011.
- 1.31.- JIMÉNEZ ESCOBAR, J. y MORALES GUTIÉRREZ, A.C.: “Tercer sector y univocidad conceptual: necesidad y elementos configuradores”. Revista Katál, Florianópolis. Vol. 11, núm. 1, enero-junio 2008.
- 1.32.- LAVILLE, J.L.: “Vers une Économie Sociale et Solidaire?”. RECMA – Revue Internationale de l'Économie Sociale, núm. 281, julio 2001.
- 1.33.- LAVILLE, J.L.: Economía Solidaria, Economía Social, Tercer Sector: las apuestas europeas. Biblioteca Virtual TOP sobre Gestión Pública- disponible en: www.top.org.ar/publicac.htm y en <http://www.asocam.org/>.
- 1.34.- LAVILLE, J.L. y GARCÍA JANÉ, J.: Crisis capitalista y economía solidaria. Una economía que emerge como alternativa real. Icaria Antracyt 300. Barcelona, 2009.
- 1.35.- LÓPEZ PELÁEZ, A. y RIVERA FERNÁNDEZ, M.L.: “Capítulo I: solidaridad, altruismo y ciudadanía: perspectivas sobre la intervención social en el ámbito del Tercer Sector” en VV.AA.: Trabajo social, tercer sector e intervención social (Rafael de Lorenzo García y Antonio López Peláez, eds.). Editorial Universitaria, S.A. 1ª ed. Madrid, 2012.
- 1.36.- MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C. y POVEDA BLANCO, F.: Derecho Tributario. Editorial Aranzadi, S.A. 13ª ed. Navarra, 2008.

- 1.37.- MATA ROMEU, A.: “Reflexiones en torno al ‘Tercer Sector’: sus objetivos y funciones en el marco de la lucha contra la exclusión social”. Revista de Estudios Sociales y Sociología Aplicada. Núm. 136: Los objetivos de desarrollo del milenio, 2005.
- 1.38.- MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS: Tercer Informe Sobre la Política Fiscal en Guatemala: Cierre Preliminar 2008 y Perspectivas 2009. Guatemala, febrero 2009.
- 1.39.- MONZÓN CAMPOS, J.L.: “Economía Social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector”, CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 56, noviembre 2006.
- 1.40.- MORALEDA TEJERO, V.: “Identidad y diversidad del Tercer Sector” en VV.AA.: Tercer sector e intervención social (Antonio Gutiérrez Resa, ed.). Ediciones Académicas, S.A. Madrid, 2010.
- 1.41.- NIETO CARRAMIÑANA, E.: Procesos de colaboración entre organizaciones no lucrativas: aplicación al caso de las ONG’s españolas. [Tesis doctoral]. Universidad Autónoma de Madrid. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Departamento de Estructura Económica y Economía del Desarrollo. Doctorado en Integración y Desarrollo Económico. Madrid, 2009, disponible en línea en: Biblioteca y Archivo de la Universidad Autónoma de Madrid: <https://repositorio.uam.es/handle/10486/4234>
- 1.42.- PÉREZ ARRAIZ, J.: El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en el ámbito estatal. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2010.
- 1.43.- ROITTER, M. M.: “El tercer sector como representación topográfica de la sociedad civil”, en VV.AA. Políticas de ciudadanía y sociedad civil en tiempos de globalización (Daniel Mato Coord.) Caracas, FACES, Universidad Central de Venezuela, 2004.
- 1.44.- SAJARDO MORENO, A. y CHAVES ÁVILA, R.: “Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español”, CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, núm. 56, noviembre 2006.

1.45.- SAJARDO MORENO, A. y CHAVES ÁVILA, R.: “El Tercer Sector como realidad institucional. Delimitación y cuantificación en España y otros 82 países desarrollados”. EKONOMIAZ. Revista de Economía Vasca, núm. 39, 1997.

1.46.- SALAS SUÁREZ, A.: Análisis de las relaciones entre el sector público y el tercer sector en el marco del estado del bienestar español. [Tesis doctoral]. Universidad Autónoma de Madrid. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Departamento de Economía y Hacienda Pública. Madrid, 2006, disponible en línea en: Biblioteca y Archivo de la Universidad Autónoma de Madrid: <https://repositorio.uam.es/handle/10486/2539>

1.47.- SAMINO GARCÍA, R.: La orientación al mercado en las organizaciones privadas no lucrativas de Madrid capital. [Tesis doctoral]. Universidad Complutense de Madrid. Facultad de Ciencias Económicas y empresariales. Departamento de Comercialización e Investigación de Mercados. Madrid, 2007, E-Prints Complutense de la Universidad Complutense de Madrid: <http://eprints.ucm.es/8056/>

1.48.- VV.AA. Compendio de Historia de Guatemala 1944-2000 (Gustavo Berganza, Ed. Gral.) ASÍES Asociación de Investigación y Estudios Sociales. 1ª ed. Guatemala, 2004

1.49.- VV.AA.: El Tercer Sector no lucrativo en el Mediterráneo. La economía social de no mercado. I. España, Francia, Grecia, Italia y Portugal, (Dir.: J. L. Monzón Campos, D. Demoustier, A. Sajardo Moreno; I. Serra Yoldi), traducción: B.I. Europa, Ricardo Caruana, Gina Hardinge, Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Social y Cooperativa, CIRIEC-España, Valencia, 2006.

1.50.- VV.AA.: El Tercer Sector no lucrativo en el Mediterráneo. La economía social de no mercado. II. Argelia, Israel, Malta, Marruecos y Turquía. (Dir.: J.L. Monzón Campos, D. Demoustier, A. Sajardo Moreno; I. Serra Yoldi), traducción: B.I. Europa, Ricardo Caruana, Gina Hardinge, Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Social y Cooperativa, CIRIEC-España, Valencia, 2006.

1.51.- VV.AA.: Estudios sobre el Sector Sin Fines de Lucro en Argentina (Mario M. Roitter Ines Gonzalez Bombal comp.) CEDES Centro de Estudios de Estado y Sociedad, Buenos Aires, 2000.

1.52.- VV.AA.: La economía social en Iberoamérica. Un acercamiento a su realidad. (Coord.: J.M. Pérez de Uralde). Fundación Iberoamericana de la Economía Social (FUNDIBES), Valencia, 2006.

1.53.- VV.AA.: La economía social en Iberoamérica, vol. 2. Un acercamiento a su realidad. (Coord.: J.M. Pérez de Uralde y M. Rodrigán Rubio). Fundación Iberoamericana de la Economía Social (FUNDIBES), Valencia, 2006.

1.54.- VV.AA.: La economía social en Iberoamérica, vol. 3. Realidad y proyecciones. Una visión comparada. (Coord.: M. Rodrigán Rubio). Fundación Iberoamericana de la Economía Social (FUNDIBES), Valencia, 2008.

2.- Legales.

2.1.- Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Constituyente, 31 de mayo de 1985.

2.2.- Código Civil, Decreto Ley Número 106 del Congreso de la República.

2.3.- Código Municipal, Decreto Número 12-2002 del Congreso de la República.

2.4.- Código de Trabajo, Decreto Número 1441 del Congreso de la República.

2.5.- Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.

2.6.- Convenio sobre Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, suscrito por Guatemala el 27 de diciembre de 1984.

2.7.- Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando, Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República.

2.8.- Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República.

2.9.- Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, Decreto Ley Número 62-91 del Congreso de la República.

2.10.- Ley de Consejos de Desarrollo Urbano y Rural, Decreto Número 11-2002 del Congreso de la República.

- 2.11.- Ley de Educación Nacional, Decreto Legislativo Número 12-91 del Congreso de la República.
- 2.12.- Ley General de Cooperativas, Decreto Número 82-78 del Congreso de la República.
- 2.13.- Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas, Decreto Número 21/2004 del Congreso de la República.
- 2.14.- Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada, Decreto Número 9-2002 del Congreso de la República.
- 2.15.- Ley del Impuesto Específico a la Distribución del Cemento, Decreto Número 79-2000 del Congreso de la República.
- 2.16.- Ley de Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, Decreto Número 38-92 del Congreso de la República.
- 2.17.- Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República.
- 2.18.- Ley del Impuesto sobre Productos Financieros, Decreto Número 26-95 del Congreso de la República.
- 2.19.- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto Número 37-92 del Congreso de la República.
- 2.20.- Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto Número 15-98 del Congreso de la República.
- 2.21.- Ley del Impuesto del Valor Agregado, Decreto Número 27-1992 del Congreso de la República.
- 2.22.- Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, Decreto Número 2-2003 del Congreso de la República.
- 2.23.- Ley del Registro Nacional de las Personas, Decreto Número 90-2005 del Congreso de la República.
- 2.24.- Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto Número 70-94 del Congreso de la República

- 2.25.- Ley de Supresión de Exoneraciones, Decreto Número 117-1997 del Congreso de la República.
- 2.26.- Ley de Tabacos y sus Productos, Decreto Número 61-77 del Congreso de la República.
- 2.27.- Reglamento para la Aprobación de los Estatutos, Reconocimiento de Personalidad Jurídica y Funcionamiento de los Consejos Educativos Públicos, Acuerdo Gubernativo Número 202-2010 del Ministerio de Educación.
- 2.28.- Reglamento de Inscripción de Asociaciones Civiles, Acuerdo Gubernativo Número 512-98 del Organismo Ejecutivo.
- 2.29.- Reglamento de la Ley de los Consejos de Desarrollo Urbano y Rural, Acuerdo Gubernativo Número 461-2002 del Organismo Ejecutivo.
- 2.30.- Reglamento de la Ley General de Cooperativas, Acuerdo Gubernativo Número 7-79 del Ministerio de Economía.
- 2.31.- Reglamento del Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que establece el Impuesto Sobre la Renta, Acuerdo Gubernativo Número 213-2013 del Organismo Ejecutivo.
- 2.32.- Reglamento de la LIVA, Acuerdo Gubernativo Número 5-2013 del Ministerio de Finanzas Públicas.

3.- Electrónicas.

- 3.1.- ACCIONES E INVESTIGACIONES SOCIALES, Facultad de Ciencias Sociales y del Trabajo, Universidad de Zaragoza, disponible en:
<http://eues.unizar.es/?modulo=categorias&id=236>
- 3.2.- ASOCAM, Servicio de Gestión del Conocimiento para América Latina, de la Fundación Intercooperation América Latina, disponible en: <http://www.asocam.org/>
CIRIEC-Internacional (Centre International de Recherches et d'Information sur l'Economie Publique, Sociale et Coopérative), disponible en:
http://www.ciriec.ulg.ac.be/fr/pages/0_1presentation.htm
- 3.3.- Biblioteca y Archivo de la Universidad Autónoma de Madrid:
<https://repositorio.uam.es>

- 3.4.- CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, disponible en: <http://www.ciriec-revistaeconomia.es/>
- 3.5.- E-Prints Complutense de la Universidad Complutense de Madrid: <http://eprints.ucm.es>
- 3.6.- EUROPEANA THINK CULTURE:
<http://www.europeana.eu/portal/record/9200101/321C2DC32FD97068AC8A31133F776D4E8E9E1A7E.html>
- 3.7.- FORO, Revista de Ciencias Jurídicas y Sociales. Nueva Época, disponible en: <http://revistas.ucm.es/index.php/FORO>
- 3.8.- ISTR The International Society for Third-Sector Research, disponible en: <https://istr.site-ym.com/>
- 3.9.- MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS, disponible en: <http://www.minfin.gob.gt/>.
- 3.10.- OBSERVATORIO DEL TERCER SECTOR DE BIZKAIA, disponible en: <http://www.3sbizkaia.org/Menu.aspx?s=171>
- 3.11.- RECMA – Revue Internationale de l'Économie Sociale, disponible en: <http://recma.org/>
- 3.12.- REVISTA ESPAÑOLA DE TERCER SECTOR, Luis Vives, Centro de Estudios Sociales; disponible en: <http://www.luisvivesces.org/rets/>
- 3.13.- TESIS DOCTORALES EN RED: <http://www.tdx.cat>
- 3.14.- TOP Tecnología para la Organización Pública, Asociación Civil, disponible en: <http://www.top.org.ar/Publicac.aspx>
- 3.15.- UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO/ EUSKAL HERRIKO UNIBETSITATEA, Biblioteca Universitaria: <http://millennium.ehu.es>
- 3.16.- UNIVERSITAT POMPEU FABRA e-repositori: <http://repositori.upf.edu>

4.- Otras referencias.

- 4.1.- Observatorio del Tercer Sector de Bizkaia: Identificación de Estudios sobre el Tercer Sector, Observatorio del Tercer Sector de Bizkaia, octubre 2013, disponible en: <http://www.3sbizkaia.org/Menu.aspx?s=171>

- 4.2.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 28 de mayo de 2013 (expediente 2849-2012, Gaceta 108).
- 4.3.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 18 de diciembre de 2012 (expediente 2836-2012, Gaceta 106).
- 4.4.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 19 de octubre de 2011 (expediente 964-2011, Gaceta 102).
- 4.5.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 11 de febrero de 2011 (expediente 4119-2010, Gaceta 99).
- 4.6.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 2 de diciembre de 2010 (expediente 2377-2009, Gaceta 98).
- 4.7.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 2 de noviembre de 2010 (expedientes acumulados 957-2009 y 1051-2009; Gaceta 98).
- 4.8.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 28 de enero de 2010 (expediente 4592-2009; Gaceta 95).
- 4.9.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 17 de noviembre de 2009 (expediente 2436-2009, Gaceta 94).
- 4.10.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 5 de noviembre de 2009 (expediente 2531-2008, Gaceta 94).
- 4.11.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 21 de agosto de 2009 (expediente 1688-2009, Gaceta 93).
- 4.12.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 29 de julio de 2009 (expediente 4048-2008, Gaceta 93).
- 4.13.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 23 de julio de 2009 (expediente 3785-2008, Gaceta 93).
- 4.14.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 17 de julio de 2009 (expediente 1824-2009, Gaceta 93).
- 4.15.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 17 de julio de 2009 (expediente 1199-2009, Gaceta 93).
- 4.16.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 8 de julio de 2009 (expediente 1210-2007, Gaceta 93).

- 4.17.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 29 de enero de 2009 (expediente 3832-2007, Gaceta 91).
- 4.18.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 3 de diciembre de 2008 (expedientes acumulados 2947 y 3108-2008, Gaceta 90).
- 4.19.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 13 de mayo de 2008 (expediente 2951-2006, Gaceta 88).
- 4.20.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 24 de abril de 2008 (expediente 775-2007, Gaceta 88).
- 4.21.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 27 de septiembre de 2007 (expediente 1201-2006, Gaceta 85).
- 4.22.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 1 de junio de 2006 (expediente 2243-2005, Gaceta 79).
- 4.23.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 7 de abril de 2006 (Expediente 2775-2005, Gaceta 80).
- 4.24.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 6 de marzo de 2006 (expediente 2061-2005, Gaceta 79).
- 4.25.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 8 de febrero de 2005 (expediente 1432-2004; Gaceta 75).
- 4.26.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 30 de septiembre de 2004 (expediente 232-2004, Gaceta 73).
- 4.27.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 15 de enero de 2004 (expediente 538-2003; Gaceta 71).
- 4.28.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 23 de octubre de 2003 (expediente 456-2002, Gaceta 70).
- 4.29.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 23 de octubre de 2003 (expedientes acumulados 1060 y 1064-2003, Gaceta 70).
- 4.30.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 18 de septiembre de 2003 (expediente 1098-2003, Gaceta 69).
- 4.31.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 31 de julio de 2003 (expediente 641-2003, Gaceta 69).

- 4.32.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 5 de febrero de 2002 (expediente 1233-2001, Gaceta 63).
- 4.33.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 5 de febrero de 2001 (expediente 471-2000, Gaceta 59).
- 4.34.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 29 de marzo de 2001 (expediente 1200-00, Gaceta 59).
- 4.35.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 10 de mayo de 2000 (expediente 829-98, Gaceta 56).
- 4.36.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 16 de diciembre de 1999 (expedientes acumulados 615 y 642-1999).
- 4.37.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 17 de febrero de 1998 (expediente 1270-96).
- 4.38.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 10 de diciembre de 1997 (expediente 1434-1996, Gaceta 46).
- 4.39.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 11 de septiembre de 1996 (expedientes acumulados 886, 887, 889, 944 y 945-1996, Gaceta 41).
- 4.40.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 29 de agosto de 1996 (Expediente 889-95, Gaceta 41).
- 4.41.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 20 de junio de 1996 (expediente 533-1995, Gaceta 40).
- 4.42.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 28 de septiembre de 1995 (expediente 167-1995, Gaceta 37).
- 4.43.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 31 de agosto de 1995 (expediente 259-1993, Gaceta 37).
- 4.44.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 3 de noviembre de 1994 (expediente 205-94, Gaceta 34).
- 4.45.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 8 de febrero de 1994 (expediente 231-1993, Gaceta 31).
- 4.46.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 7 de octubre de 1993 (expediente 17-93, Gaceta 30).

- 4.47.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 23 de febrero de 1993 (expediente 284-1992, Gaceta 27).
- 4.48.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 2 de septiembre de 1992 (expediente 183-92; Gaceta 25).
- 4.49.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 6 de agosto de 1992 (expedientes acumulados 217 y 221-1991, Gaceta 25).
- 4.50.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 16 de junio de 1992 (expediente 141-92, Gaceta 24).
- 4.51.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 6 de agosto de 1991 (expediente 34-91, Gaceta 21).
- 4.52.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 18 de julio de 1991 (expedientes acumulados 42, 43 y 52-1991, Gaceta 21).
- 4.53.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 28 de julio de 1989 (Expediente 93-89, Gaceta 13),
- 4.54.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 3 de febrero de 1989 (expediente 182-1988, Gaceta 11).
- 4.55.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 15 de enero de 1988 (expediente 82-87, Gaceta 7).
- 4.56.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de 30 de diciembre de 1987 (expediente 162-1987, Gaceta 6).
- 4.57.- Opinión consultiva de la Corte de Constitucionalidad de 17 de septiembre de 2010 (expediente 3174-2010, Gaceta 97)
- 4.58.- Opinión consultiva de la Corte de Constitucionalidad 21 de junio de 1996 (expediente 682-96, Gaceta 40).

TABLA DE ABREVIATURAS.

CC.- Corte de Constitucionalidad.

CCG.- Código Civil de Guatemala, Decreto Ley Número 106 del Congreso de la República

CIAT.- Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administradores Tributarios de 1997.

CM.- Código Municipal, Decreto Número 12-2002 del Congreso de la República.

COCODES.- Consejos Comunitarios de Desarrollo.

COEDUCAS.- Comités Educativos.

COMUDES.- Consejos Municipales de Desarrollo.

CPRG.- Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Constituyente, 31 de mayo de 1985.

CT.- Código de Trabajo, Decreto Número 1441 del Congreso de la República.

CTAL.- Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID de 1967

CTR.- Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.

ISFLSH.- Instituciones sin fines lucrativos al servicio de los hogares.

INACOP.- Instituto Nacional de Cooperativas.

ISR.- Impuesto sobre la Renta.

LAT.- Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

LCODES.- Ley de los Consejos de Desarrollo Urbano y Rural, Decreto Número 11-2002 del Congreso de la República

LCPO.- Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, Decreto Ley número 62-91 del Congreso de la República.

LEN.- Ley de Educación Nacional, Decreto Legislativo Número 12-91 del Congreso de la República.

LGC.- Ley General de Cooperativas, Decreto Número 82-78 del Congreso de la República.

LIS.- Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73-2008 del Congreso de la República

LIPF.- Ley del Impuesto sobre Productos Financieros, Decreto Número 26-95 del Congreso de la República.

LITF.- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Decreto Número 37-92 del Congreso de la República.

LIUSI.- Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto Número 15-98 del Congreso de la República.

LIVA.- Ley del Impuesto del Valor Agregado, Decreto Número 27-1992 del Congreso de la República.

LONGD.- Ley de Organizaciones No Gubernamentales para el Desarrollo, Decreto Número 2-2003 del Congreso de la República.

MINFIN.- Ministerio de Finanzas. Gobierno de Guatemala.

NPO.- Non Profits Organization.

ONG.- Organización No Gubernamental.

ONGD.- Organización No Gubernamental para el Desarrollo.

ONL.- Organización No Lucrativa.

PNDB.- Principio de no distribución de beneficios.

RIAC.- Reglamento de Inscripción de Asociaciones Civiles, Acuerdo Gubernativo Número 512-98 del Organismo Ejecutivo.

RLIVA.- Reglamento de la LIVA, Acuerdo Gubernativo Número 5-2013, del Ministerio de Finanzas Públicas.

SCC.- Sentencia de la Corte de Constitucionalidad.

VV.AA.- Varios autores.