

# **LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO, SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO.**

**Lic. Margarita Bran**  
**Analista Tributario Jurídico del TAIIA**

## **1. ASPECTOS GENERALES.**

### **A. ANTECEDENTES HISTÓRICOS.**

El surgimiento de las instituciones sin fines de lucro en América Latina, tiene su punto de partida en la década de los años 50, ante la necesidad del desarrollo de los países en subdesarrollo, ya que vuelve palpable la necesidad de contribuir de manera organizada en el desarrollo económico y social de las naciones.

El proceso de surgimiento de las instituciones en la región Centroamericana se encuentra relacionado a la integración del Mercado Común Centroamericano en la década de los años 60, así como también su crisis en 1969 a raíz de la guerra El Salvador – Honduras.

Actualmente estas instituciones trabajan con programas de ayuda humanitaria y apoyo a la población de escasos recursos en todos los países, se encuentran además ajustando su accionar a los fenómenos neoliberales del Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial, y otras luchando por construir un modelo de desarrollo alternativo democrático con atención a las familias más necesitadas y que viven en condiciones de extrema pobreza.

## **B. LAS INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO EN EL SALVADOR.**

Las instituciones sin fines de lucro tienen presencia en El Salvador desde mediados del siglo veinte, las primeras asociaciones y fundaciones en Centroamérica surgieron como una necesidad de descentralizaciones estatales y además impulsadas por un sentimiento de caridad a favor de los sectores más desposeídos de la sociedad.

Entre las décadas de los años 40 a los 70 el crecimiento de las iniciativas de las instituciones sin fines de lucro, mostró un incremento poco relevante, ya que el Ministerio de Gobernación a finales de los años 70 reflejaba en sus registros 168 instituciones.

Desde el año de mil novecientos setenta y cinco, se observa un incremento de instituciones sin fines de lucro en El Salvador, siendo instituciones asociadas a la sociedad civil, que en el país han desempeñado un rol efectivo en varios temas de desarrollo. Cabe destacar el trabajo que han realizado en el campo de la ecología, derechos humanos, participación ciudadana, y otros campos relacionados con aspectos sociales.

En la década de los años 80 surgieron un sin número de instituciones sin fines de lucro, como producto de la búsqueda de alternativas para asegurar el rumbo de las transacciones hacia una democracia amplia y duradera, un marco de seguridad ciudadana, respecto a los derecho humanos y mejores condiciones para combatir la pobreza y encontrar mejoras para un desarrollo humano más digno y sustentable.

Las instituciones sin fines de lucro salvadoreñas han desarrollado una experiencia administrativa y una capacidad operaciones considerable, a lo largo de este proceso. Para ello han contado con el apoyo de organizaciones internacionales, así como a través de la ayuda bilateral o multilateral. Este apoyo ha sido extremadamente importante para el desarrollo de

dichas instituciones, independientemente de las convicciones políticas de donantes y receptores. La existencia de dichas organizaciones sociales, es la manifestación de la energía, la creatividad y la capacidad organizativa y de negociación desarrollada por los pobres, y que además permite destacar la importancia en el desarrollo económico y social del país.

## **2. ELEMENTOS TEÓRICOS.**

### **A. MARCO LEGAL.**

El marco legal para la regularización de las instituciones sin fines de lucro, está regido por el contenido del Código Civil que data del año 1860, en el cual son reconocidas como personas jurídicas. El artículo 540 del Código Civil norma a las personas jurídicas refiriéndose a las personas privadas de carácter no lucrativo.

#### **a) Constitución de la República de El Salvador.**

En el artículo 7 incisos primero y segundo de la Constitución de la República se establece "Los habitantes de El Salvador tienen derecho a asociarse libremente y a reunirse pacíficamente y sin armas para cualquier objeto lícito", en conformidad con lo dispuesto en el referido artículo, es obligación del Estado garantizar a los habitantes de El Salvador el derecho de asociarse libremente, este derecho a dado pie para que en El Salvador operen las denominadas Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro, cuyo esfuerzo y trabajo ha brindado resultados positivos y el mejoramiento de las condiciones de vida de muchas familias salvadoreñas.

#### **b) Ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro.**

La Ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro fue creada en el año de mil novecientos noventa y seis, por medio del decreto número 894, tiene como objetivo

establecer un régimen jurídico especial, que se aplique a las asociaciones y fundaciones sin fines de lucro en El Salvador, el legislador secundario regula la existencia de agrupaciones jurídicas de derecho privado que se constituyen para desarrollar de manera permanente cualquier actividad legal, en el caso que desarrollen sus actividades sin afán o finalidad de lucro.

Esta ley fue creada con el objeto de fomentar la participación civil, para que el Estado pueda velar por la transparencia que en el manejo de sus fondos realicen estas entidades, y la creación de un registro de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro, a fin de contar con un instrumento de control formal en la creación, organización y dirección, que brinde seguridad jurídica a dichas personas, a sus miembros, a terceros.

Según el artículo 9 de la Ley en comento, se entenderá que una asociación o fundación es sin fines de lucro, cuando ésta no persiga por medio de sus actividades el enriquecimiento directo de sus miembros, fundadores y administradores. Consecuentemente queda establecida la imposibilidad de distribuirse beneficios remanentes o utilidades entre aquellos, ni disponer la distribución del patrimonio de la entidad al ocurrir la disolución o liquidación de la misma.

Esta ley y su reglamento son las normativas más importantes para las instituciones objeto de este estudio, ya que en ellas se establecen las principales obligaciones para este tipo de instituciones, como son las siguientes: i) Los requisitos para la constitución y operación de estas entidades, ii) Los procedimientos para la modificación de sus estatutos, iii) El cumplimiento de obligaciones formales tales como: la inscripción de sus Estados Financieros en el Registro de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro, la legalización de sus libros contables y registros, las credenciales y nombramientos de sus cuerpos directivos, la autorización de sus sistemas contables, las normas técnicas para llevar sus registros contables y correspondencia, la inscripción anualmente de sus membresías, entre otros (artículos 12, 13, 14, 15, 18, 19, 20 de la Ley).

## B. DEFINICIONES.

**a) Instituciones sin fines de lucro:** Son aquellas que están orientadas hacia el desarrollo y la satisfacción de necesidades físicas, económicas e intelectuales; realizando actividades de carácter económico-social, para lo cual requieren controles adecuados que permitan agilidad e información confiable para la toma de decisiones.

**b) Asociaciones:** Son todas las personas jurídicas de derecho privado, que se constituyen por la agrupación de personas para desarrollar de manera permanente cualquier actividad legal<sup>2</sup>.

**c) Fundaciones:** Se entenderán por fundaciones, las entidades creadas por una o más personas para la administración de un patrimonio destinado a fines de utilidad pública, que los fundadores establezcan para la consecución de tales fines<sup>3</sup>.

## C. FINES.

Las entidades sin fines de lucro han de perseguir fines de utilidad pública, la Ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro no define que deba entenderse por fines de utilidad pública, por lo que para tales efectos se recurre a lo regulado en el inciso final del artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta que en lo pertinente establece que se consideran de utilidad pública las corporaciones y fundaciones no lucrativas, constituidas con fines de asistencia social, fomento de construcción de caminos, caridad, beneficencia, educación e instrucción, culturales, científicos, literarios, artísticos, políticos, gremiales, profesionales, sindicales y deportivos, siempre que los ingresos que obtengan y su patrimonio se destinen exclusivamente a los fines de la institución y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los miembros que las integran.

<sup>2</sup>/Artículo 11. Ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro.

<sup>3</sup>/Artículo 18. Ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro.

Las instituciones sin fines de lucro tienen como finalidad fundamental proporcionar los medios a la población para lograr el desarrollo y satisfacción de las necesidades físicas, económicas e intelectuales, realizando diversas actividades de carácter económico y social.

Conforme a lo establecido en el artículo 7 de la Ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro, las referidas entidades podrán ser declaradas de utilidad pública previa calificación de la Dirección General de Impuestos Internos del Ministerio de Hacienda.

### **3. RÉGIMEN TRIBUTARIO.**

Según el artículo 6 de la Ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro, dichas entidades están sujetas a las mismas obligaciones tributarias que establecen las leyes para personas naturales y jurídicas en cuanto no estén expresamente excluidas por dichas leyes. La calificación de las fundaciones y asociaciones como entidades sin fines de lucro sitúa a las mismas en un régimen jurídico específico respecto de las obligaciones tributarias.

El estatus reconocido por el Ministerio del Interior sitúa a las instituciones sin fines de lucro en un contexto jurídico especial, diferente a las personas que desarrollan actividades con la intención de lucro en otra áreas o ámbitos jurídicos, si bien es cierto la Ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro establece un régimen jurídico especial respecto de tales agrupaciones, dicha norma señala en concreto una regla general y una excepción respecto de las obligaciones tributarias de dichas instituciones.

En concreto, el artículo 6 del régimen jurídico señalado determina que en cuanto a las responsabilidades tributarias, las Asociaciones sin fines de lucro, están sujetas a las mismas obligaciones que establecen las leyes para las personas naturales o jurídicas, siempre y cuando no gocen de una exclusión expresa relacionada en las diferentes normativas.

La simple lectura de la disposición cita permite concluir que el reconocimiento de Asociación y Fundación sin fines de lucro no trae automáticamente aparejado, la exención,

exclusión o trato preferente en materia de tributos, sino que es el legislador secundario, en el caso de cada gravamen, quien determinará si reconoce o no un tratamiento privilegiado a las agrupaciones citadas; Contrario sensu, si no existe pronunciamiento expreso al respecto de exoneraciones o exclusiones en una norma que fije un impuesto, debe entenderse tal como lo establece la primera parte del artículo en mención, que "estas están sujetas a las mismas obligaciones que establecen las leyes para las personas naturales o jurídicas".

Por otra parte, cabe advertir que si las instituciones sin fines de lucro manejan fondos provenientes del Estado, estarán fiscalizadas por el Ministerio de Hacienda y la Corte de Cuentas (artículo 42 de la Ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro).

En relación con el régimen tributario al que están sujetas estas asociaciones, hay que mencionar entre las más importantes: La Ley de Impuesto sobre la Renta, la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, el Código Tributario y las leyes tributarias municipales.

#### **A. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.**

De acuerdo al artículo 1 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, se establece como hecho generador la obtención de rentas por los sujetos pasivos en el ejercicio o período de imposición de que se trate, genera la obligación de pago del impuesto establecido en la Ley, también de la obligación como agente de retención del impuesto, de conformidad al artículo 154 del Código Tributario, el cual establece "Es agente de retención todo sujeto obligado por este Código a retener una parte de las rentas que pague o acredite a otro sujeto así como también aquellos que designa como tales la Administración Tributaria".

Esta Ley se aplica a las Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro, ya que éstas entidades realizan algunas de estas operaciones, retenciones de pago de servicios prestados, por sueldos, comisiones, dietas, etc., por consiguiente se convierte en sujeto de esta Ley, y están obligados a cumplir con obligaciones formales como son: a) Presentación de las declaraciones mensuales sobre sus operaciones (retenciones y pago a cuenta); b) Retención

de las rentas que pague o acredite a otros sujetos; c) Presentación anual de los informes de retenciones y d) Presentación de la declaración anual de liquidación del impuesto.

Según el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, están exentas del pago de dicho impuesto: las corporaciones y fundaciones de derecho, y las corporaciones y fundaciones de utilidad pública, dicha ley define las corporaciones y fundaciones de utilidad pública para pronto seguimiento del impuesto en tal sentido debe interpretarse una corporación de utilidad pública cada asociación tal como le define la ley de Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro, en el inciso final de su artículo 6, y según el artículo 7 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, las referidas instituciones deben obtener calificación previa de la Dirección General de Impuestos Internos de su excepción.

La Dirección General de Impuestos Internos califica como excluidos del pago del impuesto sobre la renta a todas las corporaciones y fundaciones, que además de cumplir lo establecido en el artículo 6 de la Ley de Impuesto sobre la Renta, cumplan con los requisitos legales establecidos en el artículo 7 del Reglamento, la referida exclusión es por períodos de doce meses, que debe coincidir con el ejercicio impositivo que establece la letra a) del artículo 13 de la aludida Ley y se entenderá renovada automáticamente mientras la Dirección General de Impuestos Internos no comunique su revocatoria.

Una corporación, fundación u otra organización sin fines de lucro constituida, cuyos fines que persiga sean sociales puede solicitar ante el Ministerio de Hacienda una súplica a la Dirección General de Impuestos Internos para que se les perdone el tributo, ya que éstas conforme al artículo 32 número 4) de la Ley de Impuesto sobre la Renta, están exentas del pago del impuesto sobre la renta, para lo cual deben presentar un escrito dirigido a la Dirección General solicitando la calificación de asociación y/o fundación sin fines de lucro de acuerdo al artículo 6 para la exoneración del pago de impuestos, escrito acompañado de original y copia de los estatutos publicados en el Diario Oficial.

Cabe aclarar que la exclusión de una fundación o asociación como sujeto pasivo del impuesto no la exime de la obligación formal de presentar anualmente las correspondientes liquidaciones del impuesto aludido, tal como lo establece el artículo 100 del Código Tributario,



también en razón del artículo 146 del Código Tributario, éstas deben informar a la Dirección General de Impuestos Internos de toda donación que se les efectúe, dentro de los diez primeros días hábiles del mes siguiente, expresando la identificación y número de identificación tributaria del donante y el monto de ésta, están obligadas además a presentar dentro de los primeros diez días hábiles de los meses de enero, abril, junio y septiembre de cada año, un estado de origen y aplicación de fondos, mediante formulario, bajo las especificaciones y requisitos que disponga la Administración Tributaria.

La inobservancia a las referidas obligaciones dará lugar a la aplicación de las sanciones que conforme a dicho Código resulten aplicables, además de la revocatoria de la exclusión otorgada, asimismo de conformidad al artículo 50 del Código Tributario, el representante o titular de la entidad será solidariamente responsable con el sujeto pasivo-donante, del pago del impuesto sobre la renta, determinado a este último, en caso de que la Asociación documente a nombre de los donantes valores superiores al costo del bien o servicio donado, o mayores a la suma de dinero recibidas y ello posibilite la deducción de tales montos para efectos del impuesto en referencia, haciéndose acreedor a las acciones penales a que hubiere lugar y en caso de reiteración de las circunstancias señaladas previamente, procederá la revocatoria de la resolución de exclusión de sujeto pasivo del impuesto sobre la renta. Lo anterior, sin perjuicio de la facultad de fiscalización que le compete a la Dirección General de Impuestos Internos.

## **B. LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.**

La Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios de acuerdo a su artículo 1 y 2, se establece que es un impuesto que se aplicará a la transferencia, importación, internación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales, de acuerdo con las normas que se establecen en la misma. Este impuesto se aplicara sin perjuicio de la imposición de otros impuestos que graven los mismos actos o hechos, tales como: la producción, distribución, transferencia, comercialización, importación e internación de bienes y la prestación, importación e internación de ciertos servicios.

En el concepto de transferencia de dominio, como hecho generador del impuesto se entienden comprendidos, entre otros, los siguientes actos, convenciones o contratos que se refieran a bienes corporales provenientes de: Transferencias efectuadas en pública subasta, adjudicaciones en pago o remate de bienes muebles corporales pertenecientes a contribuyentes del impuesto.

Esta Ley se aplica a las Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro, ya que estas entidades realizan algunas de estas operaciones, como comisiones de otorgamiento, contrataciones de préstamos y como exentos de intereses normales y penales por consignación se convierten en sujetos de esta Ley, y están obligados a cumplir con obligaciones formales como son: a) Presentación de las declaraciones mensuales sobre operaciones (gravadas y exentas) y b) Emisión y control de documentos como facturas, comprobantes de crédito fiscal, y otros

En lo que se refiere a la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, se encuentra que las personas jurídicas asociativas (corporaciones, fundaciones, asociaciones con interés particular), los fideicomisos, las asociaciones, cooperativas deben atender a lo regulado en la referida Ley siempre que se manifieste el hecho generador del impuesto. Es decir, a la transferencia de dominio a título oneroso de bienes muebles corporales (artículo 4 de la Ley IVA).

En el artículo 46 de la Ley de Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios excluye de la calidad de contribuyente los servicios de salud, de arrendamiento, subarrendamiento o cesión del uso o goce temporal de inmuebles destinados a vivienda para habitación, de espectáculos públicos, culturales, educacionales y de enseñanza, operaciones de depósito de otras formas de capacitación y de préstamos de dinero realizadas por bancos, financieras y otros. Para obtener la calificación como tal, se debe presentar un escrito dirigido al director de la Dirección General de Impuestos Internos solicitando la calificación de asociaciones y/o fundaciones sin fines de lucro de acuerdo al

artículo 46 de la referida ley. El escrito debe ir acompañado de original y copia de los estatutos publicados en el Diario Oficial.

### **C. LEY GENERAL TRIBUTARIA MUNICIPAL.**

En relación con la referida Ley, las personas jurídicas en general al igual que las personas naturales, e incluso sociedades, de hecho, son sujetos pasivos de la obligación tributaria municipal, en consecuencia las asociaciones, corporaciones y fundaciones domiciliadas en un determinado municipio del país.

En el caso concreto de los impuestos municipales no existe exclusión alguna para el pago de tales impuestos, caso contrario como puede apreciarse para el pago del impuesto sobre la renta, que existen disposiciones específicas que contienen de manera expresa la exclusión del pago del impuesto.

### **D. CÓDIGO TRIBUTARIO.**

El Código Tributario tiene la finalidad, según su artículo 1 "El presente Código contiene los principios y normas jurídicas, aplicables a todos los tributos internos bajo la competencia de la Administración Tributaria", teniendo como ámbito de aplicación, de acuerdo a lo regulado en el artículo 2 "Las relaciones jurídico tributarias que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias establecidas en las legislaciones aduaneras y municipales".

Esta Ley se aplica a las Asociaciones y Fundaciones sin fines de lucro, por consiguiente se convierten en sujetos de este Código, y están obligados a cumplir con las obligaciones formales como son: a) Informar a la Administración Tributaria todo cambio que ocurra en los datos básicos proporcionados en el registro; b) Declarar los tributos dentro del plazo estipulado y c) Presentar declaración e informe fiscal.

#### **4. INCENTIVOS FISCALES A LA PARTICIPACIÓN PRIVADA EN LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE UTILIDAD PÚBLICA.**

El artículo 32 número 4) de la Ley de Impuesto sobre la Renta es un claro ejemplo de incentivo fiscal a las donaciones a las entidades de utilidad pública, señalando en lo pertinente ""Son deducibles de la renta obtenida, las erogaciones efectuadas por el contribuyente con los fines siguientes:... 4) Las donaciones a las entidades a que se refiere el artículo 6 de esta ley"".

Estableciendo el legislador en la referida disposición, que para que proceda la deducción de las donaciones efectuadas a las Fundaciones y Corporaciones de Utilidad Pública, además de cumplir con los requisitos generales que la ley señala, se requerirá que la institución donataria se encuentre calificada por la Administración Tributaria como sujeto excluido de la obligación tributaria sustantiva a que se refiere el artículo 6 de la citada ley.