



Las Organizaciones No Gubernamentales con forma jurídica de Asociación, ¿necesidad de ser declaradas “de utilidad pública”?

Posibilidad de revisar la exigencia de la declaración de utilidad pública.

Guillermo Vidal

Socio

guillermo.vidal@cuatrecasas.com

Héctor de Urrutia

Asociado Senior

hector.deurrutia@cuatrecasas.com

Carles Esquerra

Asociado Junior

carles.esquerra@cuatrecasas.com

1. Planteamiento de la cuestión

La cuestión debatida versa sobre si es necesario que las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo (“ONGD”) con forma jurídica de asociación, sean declaradas “de utilidad pública” para poder acogerse al régimen fiscal de la Ley 49/2002¹, o bien, si solamente con tener la forma jurídica de asociación ya pueden ser susceptibles de tener acceso a este régimen, siempre y cuando cumplan en ambos casos con los diez requisitos previstos en el artículo 3 de dicha Ley.

Los principales focos de discusión han sido dos:

- Por un lado, las diferentes interpretaciones que ha recibido el actual redactado del apartado c) del artículo 2 de la Ley 49/2002, y
- Por otro lado, si la declaración formal de utilidad pública es imprescindible para las ONGD, con forma de asociación, inscritas en el Registro de Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo, de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (“AECID”).

¹ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.



En relación con la primera cuestión, tal y como hemos comentado, ésta se genera por las diferentes interpretaciones que recibe el actual redactado del artículo 2 de la Ley 49/2002, en su apartado c), el cual determina lo siguiente (el subrayado es nuestro):

“Artículo 2. Entidades sin fines lucrativos

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones.*
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.*
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.*
[...]”

Si bien por el contexto del precepto parece que la referencia del apartado c) hacia los párrafos anteriores es hecha a las fundaciones y a las asociaciones declaradas de utilidad pública, una interpretación literal de la disposición puede también dar a entender que la referencia solamente se efectúa a las formas jurídicas de los apartados a) y b), entendiéndose como tales las de fundación y asociación, sin que esta última incluya necesariamente la declaración de utilidad pública.

En efecto, cabe señalar que, en virtud de lo dispuesto en los artículos 32 y siguientes de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, la “utilidad pública” es una declaración o estatus otorgado por la ley o por el ente público competente y que se obtiene por el cumplimiento de una serie de requisitos tasados. Es decir, la figura de “asociación declarada de utilidad pública” no es una forma jurídica *per se*.

En relación con la segunda cuestión, lo que se discute de fondo es si la utilidad pública de las ONGD a que se refiere la Ley 23/1998², con forma jurídica de asociación, está suficientemente garantizada cuando han sido inscritas en el Registro de la AECID y cumplen con los diez requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002.

Para llegar a una conclusión se analizará lo que preveía la Ley 30/1994, antecesora de la actual Ley del mecenazgo sobre esta cuestión, los antecedentes parlamentarios de la Ley 49/2002, la postura de la Dirección General de Tributos y los pronunciamientos jurisprudenciales más recientes al respecto.

2. La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General

El artículo 41 de la Ley 30/1994, al definir las entidades sin fines lucrativos susceptibles de aplicar el régimen tributario especial, establecía lo siguiente (el subrayado es nuestro):

² Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo.



“Son entidades sin fines lucrativos a efectos de este Título las fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y las asociaciones declaradas de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en este Título.”

Como puede comprobarse, la Ley 30/1994 no contemplaba expresamente a una ONGD como una entidad sin finalidad lucrativa susceptible de acogerse al régimen fiscal especial. Tampoco en las disposiciones adicionales de la norma se disponía nada al respecto, pero con posterioridad a dicha norma tuvo lugar la aprobación de la ya citada Ley 23/1998, que en su artículo 35.1 establece literalmente lo siguiente (el subrayado es nuestro):

“1. El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos regulado en el capítulo I del Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, resultará aplicable a las organizaciones no gubernamentales de desarrollo inscritas en los Registros a que se refiere el artículo 33 de la presente Ley, siempre que revistan la forma jurídica y cumplan con los requisitos exigidos en el mismo.”

En relación con lo anterior, el citado artículo 33 establece que las ONGD que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 32 podrán inscribirse en un Registro abierto de la AECID. ¿Cuáles son los requisitos? Uno de ellos es ser una entidad de derecho privado, legalmente constituida y sin ánimo de lucro, pero el artículo nada dispone acerca de la declaración de utilidad pública.

Así las cosas, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 49/2002 una interpretación posible era entender que una ONGD no necesitaba ser una asociación declarada de utilidad pública para poder disfrutar del régimen fiscal especial previsto en la Ley 30/1994.

Sin embargo, la Dirección General de Tributos (“DGT”) adoptó otra interpretación. En la consulta número 0529-00³, de 10 marzo, este centro directivo estableció que los incentivos fiscales previstos en la Ley 30/1994 solamente eran accesibles para aquellas ONGD que fuesen fundaciones, asociaciones declaradas de utilidad pública u otras entidades a las que resultase aplicable la citada Ley.

3. Antecedentes parlamentarios de la Ley 49/2002

La redacción inicial del proyecto de la Ley 49/2002 preveía que todas las ONGD a que se refiere la Ley 23/1998 tuvieran la consideración de entidades sin fines lucrativos y, por lo tanto, que tuvieran acceso a su régimen fiscal especial:

³ Esta consulta trataba el caso de una compañía que realizaba el patrocinio de obras sociales para organizaciones no gubernamentales con contraprestación publicitaria por la compañía. En ella se discutía si procedía la aplicación del incentivo fiscal previsto en el artículo 68 de la Ley 30/1994 relativo a los convenios de colaboración en actividades de interés general. Al respecto, la DGT argumentó que la Ley 30/1994 regulaba en su Título II una serie de incentivos fiscales en favor de las entidades sin fines lucrativos definidas en el artículo 41, es decir, fundaciones inscritas en el Registro correspondiente y asociaciones declaradas de utilidad pública. Por esta razón, la DGT entendió que solamente resultaba aplicable dicho incentivo fiscal en la medida en que las ONGD a las que se refería el escrito de consulta fuesen, principalmente, fundaciones o tuviesen la consideración de asociaciones declaradas de utilidad pública.



“Artículo 2. Entidades sin fines lucrativos

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones.*
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.*
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo. [...]”*

Sin embargo, posteriormente el propio grupo Parlamentario Popular en el Congreso (recordemos, el propio impulsor de la norma y que contaba con mayoría absoluta en el Parlamento), a través de la enmienda nº 141 solicitó la modificación de dicho apartado c) en los siguientes términos (el subrayado es nuestro):

“Artículo 2. Entidades sin fines lucrativos

Se consideran entidades sin fines lucrativos a efectos de esta Ley, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo siguiente:

- a) Las fundaciones.*
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.*
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren las letras anteriores. [...]”*

Esta modificación se justificó argumentando que era necesario recoger en este apartado el requisito previsto en el artículo 35 de la Ley 23/1998, apartado 1. El grupo Parlamentario Popular entendió que este precepto constituía una limitación del acceso por parte de las Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo al régimen fiscal especial de la Ley 30/1994 y, por lo tanto, debía aclararse que solamente podían acogerse al de la futura Ley 49/2002 las ONGD con forma jurídica de fundación o que tuviesen la consideración de asociación declarada de utilidad pública.

Posteriormente, el Grupo Parlamentario Catalán de Convergència i Unió, en el Senado, presentó otra enmienda (nº 86) con la intención de que se mantuviera la redacción inicial de dicho apartado, por considerarse más adecuada.

Esta última proposición fue rechazada por la Comisión de Hacienda al considerar lo siguiente (el subrayado es nuestro):

“La enmienda número 86 no se aceptaría porque el proyecto de ley exige que todas las ONG sean de utilidad pública.”

Así las cosas, de la tramitación parlamentaria de la norma podemos extraer la conclusión de que la intención del Legislador es que el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 solamente sea aplicable a las ONGD que, en caso de tener la forma jurídica de asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública.

4. Criterio de la Dirección General de Tributos

En la actualidad, con el vigente redactado de la Ley 49/2002, para la DGT se trata también de una cuestión controvertida, no siendo su criterio uniforme en el tiempo. En un primer momento se exigió la declaración de utilidad pública para las ONGD que no fueran fundaciones (véase la consulta vinculante V2469-05, de 7 de diciembre). Posteriormente se aceptó que no fuera necesaria dicha calificación (véanse las consultas



vinculantes V0098-06, de 18 de enero, V0071-08, de 14 de enero, V0126-09, de 22 de enero y V0614-13, de 28 de febrero), y finalmente parece que este centro directivo ha vuelto a su criterio restrictivo originario (véase la consulta vinculante V2168-14, de 6 de agosto).

4.1 Consultas vinculantes de la DGT en contra de exigir la utilidad pública

En las dos primeras consultas, la V0098-06, de 18 de enero y V0071-08, de 14 de enero, si bien no se establece literalmente que no es necesaria la declaración de utilidad pública, no aparece como uno de los requisitos imprescindibles para la aplicación del régimen fiscal de la Ley 49/2002. Al respecto, ambas consultas argumentan que las asociaciones que tengan la consideración de ONGD a que se refiere la citada Ley 23/1998 y que cumplan todos los requisitos enumerados en el artículo 3 de la Ley 49/2002, entre los que se encuentran el de inscripción en el Registro correspondiente, serán consideradas a los efectos de dicha Ley como entidades sin fines lucrativos y, por lo tanto, podrán aplicar el régimen fiscal especial.

Las consultas V0126-09, de 22 de enero y V0614-13, de 28 de febrero, van un paso más allá y confirman literalmente que si la consultante es una ONGD a que se refiere la Ley 23/1998 y está inscrita en el Registro de la AECID, no será necesario que obtenga la declaración de utilidad pública para tener la consideración de entidad sin fines lucrativos del artículo 2 de la Ley 49/2002.

Estas dos últimas consultas parecen indicar que el elemento clave para prescindir de la declaración formal de utilidad pública es su inscripción en el Registro de la AECID, que de alguna forma podría llevar implícita dicha declaración dada la finalidad de este tipo de organizaciones.

4.2 La consulta vinculante número V2168-14 de la DGT: ¿a favor de exigir la utilidad pública?

Por último, la consulta vinculante de la DGT más reciente que se ha podido localizar, la número V2168-14, de 6 de agosto, supone un cambio de criterio respecto la postura anterior. Este centro se manifiesta en los siguientes términos ante el mismo supuesto analizado en las consultas anteriores (el subrayado es nuestro):

“En definitiva, en la medida en que la organización No Gubernamental para el Desarrollo consultante revista la forma jurídica de fundación o de asociación declarada de utilidad pública y cumpla con todos los requisitos enumerados en el artículo 3 de la Ley 49/2002, será considerada, a efectos de dicha Ley, como entidades sin fines lucrativos y por tanto podrá optar por la aplicación del régimen fiscal especial.”

En este caso, del texto transcrito parece razonable entender que la DGT considera necesaria ahora la declaración de utilidad pública en el caso de una ONGD constituida con forma jurídica de asociación.

5. Jurisprudencia

La jurisprudencia sobre este tema es más bien escasa. La sentencia más relevante es la del Juzgado de lo Contencioso-administrativo nº 17 de Barcelona, de 16 de octubre de 2015.

En dicha sentencia se discute si es aplicable el régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002 a una ONGD con forma jurídica de asociación cuya declaración de utilidad pública no ha sido solicitada. El citado Juzgado llega a la conclusión de que dicha declaración sigue siendo un requisito existente, válido y exigible y, por lo tanto, debe cumplirse si se aspira a acogerse al régimen fiscal especial. Es relevante la posición del Juzgado ante las diversas consultas vinculantes de la DGT que aporta la parte actora (la ONGD), contrarias a considerar la citada declaración como un requisito imprescindible, pues argumenta el Juzgado que éstas no respetan la literalidad



de la norma y que dicha declaración constituye un requisito formal que opera como un plus para obtener la exención que solicita la actora y que no puede obviarse su necesidad para tal fin.

6. Propuesta

De los antecedentes legislativos y de tramitación parlamentaria que se han expuesto en el presente análisis es razonable concluir que la intención del Legislador fue la de exigir la utilidad pública a las ONGD con forma jurídica de asociación.

No obstante, del criterio de la Dirección General de Tributos en relación a esta cuestión, que ha sido errático en el tiempo, así como de la escasa jurisprudencia de tribunales inferiores, no se puede extraer tan claramente una conclusión.

De cara al planteamiento de la siguiente propuesta es cierto que uno de los argumentos que podría darse en el caso de las ONGD, con forma de asociación y no declaradas de utilidad pública, para negarles el acceso al régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 sería, en su caso, la falta de supervisión y control de la gestión interna por parte de la AECID. La única excepción a este argumento la deberíamos encontrar, como algún autor señala, en las denominadas “ONGD calificadas”, que tienen una trayectoria y capacidad acreditadas por la AECID y deben cumplir requisitos específicos para poder acceder a la concesión de subvenciones de cooperación internacional para el desarrollo con mayor duración y volumen de fondos⁴.

Sin embargo, con el cumplimiento de los diez requisitos previstos en el artículo 3 de la Ley 49/2002 consideramos que la supervisión y control de las ONGD no declaradas de utilidad pública, sean o no “calificadas”, debería estar suficientemente garantizada. Es más, al amparo del requisito del artículo 3. 9º de la Ley 49/2002 también se podría regular expresamente que la tutela y garantía de dichas ONGD fuese llevada a cabo por otra Administración pública diferente de la AECID (una opción a proponer sería, por ejemplo, por el propio Registro de Asociaciones, que ya tutela y supervisa a las asociaciones declaradas de utilidad pública que no son ONGD).

Es por ello que la propuesta que a continuación se plantea tiene como intención clarificar y eliminar este requisito a las ONGD con forma de asociación:

Redactado vigente

“c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.”

Redactado propuesto

“c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, debidamente inscritas en el Registro de Organizaciones No Gubernamentales de Desarrollo, de la Agencia Española de Cooperación Internacional, o en el registro que con idéntica finalidad se haya creado en la Comunidad Autónoma correspondiente.”

Por otra parte, y adicionalmente a flexibilizar la aplicación del régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 a las ONGD con forma jurídica de asociación, tras prácticamente 15 años de la entrada en vigor de dicha Ley parece también aconsejable ampliar el campo de actuación de la misma a otro tipo de entidades, cuya naturaleza no

⁴ Véase la Orden AEC/2909/2011, de 21 de octubre.



lucrativa merece idéntico tipo de tributación. Fundamentalmente entendemos que el espectro de entidades podría incluir a las siguientes:

1.) Consortios cuya mayoría de derechos de voto sean titularidad de entes totalmente exentos del Impuesto sobre Sociedades.

La figura de los consorcios no es desconocida para la propia Ley 49/2002, toda vez que la misma ya recoge expresamente a determinados consorcios como susceptibles de tributar bajo el paraguas de la Ley 49/2002.

Lo ideal sería aplicar la Ley 49/2002 a todos aquellos consorcios cuya titularidad sea mayoritariamente de entes totalmente exentos del Impuesto sobre Sociedades, circunstancia que fundamentalmente tendrá lugar en los entes públicos territoriales (Estado, Comunidades Autónomas y Entes Locales).

La propia naturaleza jurídica del ente y de la mayoría de sus stakeholders es garantía suficiente de su carácter no lucrativo y permite evitar discriminaciones meramente nominales como ocurre en la actualidad con consorcios expresamente citados en la norma.

2.) Federaciones Deportivas Autonómicas integradas en una Federación Deportiva Internacional reconocida por el Comité Olímpico Internacional.

Existen determinadas modalidades deportivas que carecen de federación española, pero sí existe federación deportiva autonómica. En este caso, la federación deportiva autonómica debería poder tributar bajo la Ley 49/2002, si, a su vez, está integrada en una federación deportiva internacional reconocida por el Comité Olímpico Internacional. Al igual que ocurre con las federaciones deportivas autonómicas integradas en una federación deportiva española, en este caso los organismos “garantes” serían los internacionales al no existir los españoles.

3.) El Comité Olímpico Internacional y las federaciones deportivas internacionales en las que esté integrada una federación deportiva española.

Al igual que expresamente se citan el Comité Olímpico Español y las federaciones deportivas españolas, parece conveniente mencionar al Comité Olímpico Internacional y a las federaciones deportivas internacionales. En el caso de que estas entidades tuviesen su sede en España quedarían automáticamente equiparadas a las anteriores. En caso de no tener su sede en España podrían aplicar el régimen de la Ley 49/2002 por aquellos rendimientos obtenidos en España.

4.) Delegaciones de Entidades No Lucrativas extranjeras residentes en países o territorios con los que España tenga suscrito un Convenio para evitar la doble imposición y que cumplan de manera equiparable los requisitos previstos en la Ley 49/2002.

Actualmente la Ley 49/2002 pueden aplicarla las delegaciones de fundaciones extranjeras. Más allá de lo discriminatorio que supone tener que aplicar el régimen cuando existe delegación en España, la experiencia muestra que el ropaje jurídico “fundación” no es igual en otras jurisdicciones. De esta forma es preferible extender la aplicación de la Ley 49/2002 a todas aquellas delegaciones de entidades no lucrativas extranjeras (no solo fundaciones) en la medida en que los requisitos del ente extranjero se cumplan de manera equiparable a lo previsto en la Ley 49/2002. El test de



equiparabilidad ha sido expresamente avalado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁵ y, en su caso, puede añadirse que esa equiparabilidad será objeto de desarrollo reglamentario.

Publicado en: *Fiscalidad del Mecenazgo*, 2017.

⁵ Véase la sentencia de fecha 14 de septiembre de 2006, asunto C-386-04 (*Centro di Musicologia Walter Stauffer v Finanzamt München für Körperschaften*).