



International Center for Not-for-Profit Law

1126 16th Street NW, Suite 400
Washington, D.C. 20036
202-452-8600
www.icnl.org

12 de octubre de 2012

Análisis de Derecho Comparado sobre las Actividades Económicas de las Organizaciones de Sociedad Civil (OSC)

I. Introducción: OSC y Actividades Económicas.

A través del orbe, las actividades económicas de las organizaciones de la sociedad civil (OSC) consisten una fuente importante de sus ingresos. Para los propósitos de este análisis, se entienden por OSC aquellas organizaciones no lucrativas que operan principalmente con un propósito de beneficio público,¹ que no distribuyen ganancias, y que se distinguen por las actividades que llevan a cabo, no por el origen de su personalidad jurídica (por ejemplo, no importa si son fundaciones, asociaciones, sociedades civiles, organizaciones no-gubernamentales u otra figura jurídica²). Según el Proyecto Comparativo para el Sector Sin Fines de Lucro de Johns Hopkins (*Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*), 53% del ingreso de las OSC en los países investigados se genera a través de actividades económicas.³ Es decir, a través de la provisión activa de bienes o servicios, actividades comerciales y otras acarreadas con regularidad y que generan ingresos para la organización.

En este análisis se examina la regulación de las actividades económicas de las OSC de beneficio público desde el punto de vista del derecho comparado. En las siguientes secciones se hablará de las actividades económicas de las OSC y su trato tributario preferencial; se analizará la distinción entre actividades económicas relacionadas y las no relacionadas con el objeto social de la organización que las ejerce y los argumentos a favor y en contra de permitir y gravar unas u otras; y finalmente, se explicarán los tres enfoques con respecto a la carga tributaria de las actividades económicas que emergen de un análisis de derecho comparado.

II. Introducción: permisibilidad de las Actividades Económicas y el trato tributario preferencial

¹ Véase Frits Hondius, *An Enabling Fiscal Climate for NGOs—the Role of the Europhil Trust*, en THE TAX TREATMENT OF NGOS: LEGAL, ETHICAL AND FISCAL FRAMEWORKS FOR PROMOTING NGOS AND THEIR ACTIVITIES 355, p. xii (Paul Bater, et al., Eds., 2004).

² En términos de derecho comparado, en cuanto a la permisibilidad o trato tributario preferencial de las actividades económicas de las OSC, cualquier análisis, por basarse en el derecho aplicable a entidades formales, inevitablemente excluye el comportamiento de entidades de hecho.

³ LESTER M. SALAMON, ET AL., GLOBAL CIVIL SOCIETY: AN OVERVIEW, *The Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project*, p. 32 (2003), disponible en http://ccss.jhu.edu/wp-content/uploads/downloads/2011/09/Book_GCSOverview_2003.pdf.

En la mayoría de Estados está permitido que las OSC ejerzan ciertas actividades económicas. Tales actividades no incluyen aquellas que se llevan a cabo de manera aislada u ocasional (por ejemplo, rifas, cenas para recaudar fondos, subastas de caridad, etc.) ni aquellas desarrolladas exclusivamente con la labor de voluntarios ni materiales donados. Participar en actividades económicas permite a las OSC ampliar su fuente de recursos ilimitados, desarrollar sus servicios, e incrementar la calidad y alcance de los mismos. Además, tales actividades son una forma efectiva de que las OSC cuyo objeto social incluye la incidencia en políticas públicas mantengan su independencia financiera del gobierno.

La Comisión Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) se ha pronunciado al efecto que las defensoras y defensores de derechos humanos “tienen derecho a solicitar y obtener recursos económicos que financien sus tareas.”⁴ Además, la CIDH también ha dicho que “Los Estados deben garantizar de la manera más amplia posible el ejercicio de este derecho [de solicitar, obtener y utilizar recursos económicos], así como promoverlo, por ejemplo, a través de exenciones de impuestos a las organizaciones dedicadas a defender los derechos humanos.”⁵

Atendiendo a las buenas prácticas internacionales, las OSC dedicadas al beneficio público deberían gozar de exenciones tributarias sobre todos sus ingresos de donaciones, subvenciones, contratos, y membresía, además de todos aquellos que se originen de actividades económicas.⁶ No obstante, también hay que reconocer que conlleva un costo para el Estado, que deja de recaudar ciertos tributos, y por eso debe establecer mecanismos de control para determinar los fines a que tales exenciones aplican. Por lo tanto es común que las exenciones disponibles para las OSC estén reguladas en la legislación tributaria. Las próximas secciones explican los distintos enfoques que se siguen a nivel internacional a la hora de determinar si se permite la realización de actividades económicas por parte de las OSC, y de otorgar preferencias tributarias a las OSC por tales ganancias.

III. Actividades Económicas relacionadas y no relacionadas

Una cuestión fundamental es hasta qué punto las OSC pueden ser autorizadas para ejercer actividades económicas sin perder su condición de organizaciones sin fines de lucro. Desde este punto de vista, la cuestión no es si dichas actividades deberían estar exentas de impuestos (se analizará luego), sino bajo qué circunstancias deberían ser permitidas tales actividades.

Se entiende como actividades económicas *relacionadas* aquellas que están intrínsecamente ligadas al objetivo que persigue la OSC que las realiza. En Inglaterra y Gales, por ejemplo, la Ley de Caridades permite la práctica comercial en el curso de las actividades de caridad. Este comercio por razón del objeto (*primary purpose trading*), se extiende a cuotas escolares en centros educativos no lucrativos, al precio de boletos en exhibiciones artísticas o de otra índole en galerías o museos no lucrativos, etc. En cambio se consideran actividades económicas *no relacionadas* aquellas que una OSC realiza sin que estén ligadas a su objetivo. Dicho de otra forma, la organización no se ocupa de llevar adelante su misión social directamente a través de dicha actividad económica sino que la utiliza para luego destinar las

⁴ Comisión Interamericana de Derechos Humanos, *Informe sobre la Situación de los Defensores y Defensoras de Derechos Humanos en las Américas*, párrafo. 40 (7 de marzo de 2006) disponible en: <http://www.cidh.org/countryrep/defensores/defensoresindice.htm>. “[L]a CIDH entiende que debe ser considerado defensor o defensora de derechos humanos ‘toda persona que de cualquier forma promueva o procure la realización de los derechos humanos y las libertades fundamentales reconocidos a nivel nacional o internacional.’” Ver *Segundo Informe Sobre la Situación de las Defensoras y los Defensores de DDHH en las Américas*, CIDH, párrafo 12 (31 diciembre de 2011) disponible en: <http://www.oas.org/es/cidh/defensores/docs/pdf/defensores2011.pdf>.

⁵ *Id.*

⁶ *Ley Modelo sobre Organizaciones de Beneficio Público*, ICNL, p. 16 (2000).

ganancias obtenidas a la persecución de su misión social. En Croacia, por ejemplo, una OSC puede arrendar su propiedad u otorgar licencia para el uso de sus patentes. Las actividades económicas relacionadas son generalmente permitidas, mientras que las no relacionadas tienden a serlo únicamente cuando están destinadas a generar ganancias para financiar programas de misiones esenciales.

Desde el punto de vista iberoamericano, en El Salvador únicamente se permiten las actividades económicas relacionadas. En Brasil, la regulación es más amplia y las OSC pueden realizar actividades económicas no relacionadas que se extienden a inversiones en acciones, fusiones, etc.; sin embargo, tales actividades no pueden constituir el principal objeto social de la organización ni pueden las ganancias o ingresos resultantes ser distribuidos entre empleados, directores, administradores o colaboradores. Deben ser utilizados, en cambio, para llevar a cabo el objeto social de la organización y sólo pueden ser utilizados en territorio brasileño.

IV. Argumentos a favor y en contra de permitir Actividades Económicas relacionadas y no relacionadas

A nivel doctrinario existen argumentos a favor y en contra de permitir que las OSC se dediquen a realizar actividades económicas de cualquier índole.

Los argumentos a favor de permitir que las OSC participen en actividades económicas relacionadas y no relacionadas son sustancialmente similares. En general se dice que las actividades económicas juegan un papel crítico en el mantenimiento de las OSC porque los ingresos por actividades económicas son una fuente importante de fondos para las mismas (particularmente en los países en transición, donde hay una escasez de capital privado y tradición filantrópica), reduciendo su dependencia del gobierno y de fuentes privadas o externas de financiamiento. Del mismo modo, se argumenta que las actividades económicas pueden contribuir directamente a los propósitos de beneficio público de las OSC porque muchas actividades económicas no relacionadas proporcionan beneficios públicos, como ocurre, por ejemplo, cuando una escuela para jóvenes discapacitados abre una cafetería que emplea a sus estudiantes: la escuela obtiene ingresos y a la vez provee puestos de trabajo para sus estudiantes. Finalmente se hace la observación que prohibir la actividad económica no necesariamente implica impedirla; es decir, puede ser mejor regular la actividad económica en lugar de empujarla hacia la clandestinidad, porque fuera del marco regulatorio puede causar daño a la competencia y productividad y queda fuera de la economía formal.

También existen argumentos a favor de restringir las actividades económicas de las OSC ya sean relacionadas o no relacionadas. En primer lugar, se dice que al permitirseles de manera irrestricta, crean competencia desleal en contra de entidades con fines de lucro. Los defensores de este punto de vista sostienen que las OSC tienen una ventaja competitiva con respecto al sector con fines de lucro porque no están obligados a gastar tanto capital para lograr el mismo resultado. Tales reclamos generalmente nacen por cuanto los ingresos por las actividades económicas de las OSC no están gravados impositivamente. Por otra parte, se alega que tales actividades resultan en un desvío de la misión de la OSC, pues el hecho de permitir que las OSC se dediquen directamente a actividades económicas puede desviar la atención de sus directores lejos de las principales actividades sin fines de lucro para el beneficio público. Finalmente, se argumenta que permitir las abre la puerta a la evasión impositiva porque incide en que grupos con intenciones lucrativas se organicen y funcionen como OSC para aprovecharse del trato tributario preferencial, obteniendo ventajas competitivas frente a otras entidades mercantiles.

En términos prácticos la mayoría de los Estados autorizan a las OSC a ejercer actividades económicas. De un lado del espectro están Estados como El Salvador e Indonesia, donde las OSC sólo pueden participar en actividades económicas relacionadas con su objeto social y fines. Del otro, están aquellos que permiten a las OSC participar en actividades económicas no relacionadas cuando se trate de

actividades complementarias que no comprometen la calidad, alcance ni disponibilidad de los servicios de beneficio público, como ocurre en la República Checa.

V. Cargas tributarias de las actividades económicas: tres distintos enfoques

Un análisis comparativo de la forma en que los Estados gravan o no las actividades económicas de las organizaciones no lucrativas sugiere que el legislador tiende enfocarse en distintos aspectos de dichas actividades para determinar la generación de una carga tributaria. Como los ejemplos listados en la sección anterior sugieren, a nivel internacional, tres enfoques distintos resultan principalmente evidentes.⁷

- a. La relación de la actividad económica al objeto social de la OSC;
- b. El destino que se da a los ingresos que resultan de las actividades económicas de las OSC; y
- c. La cantidad de ingresos que puede gozar de tratamiento fiscal preferencial, calculada de manera porcentual o cuantitativa, en combinación con uno de los enfoques anteriores.

A continuación se analizará cada uno de estos enfoques a la luz de ciertos criterios:

1. La simplicidad o la complejidad del cumplimiento de la obligación tributaria aplicable;
2. Los efectos resultantes en la recaudación tributaria;
3. El impacto consiguiente en desarrollo del sector de las OSC; y
4. Cuestiones prácticas en términos de la implementación de la ley.

a. Enfoque que surge por la relación de la actividad económica al objeto social de la OSC

Conforme a este enfoque, los ingresos procedentes de actividades económicas que están directamente relacionadas con el objeto social de beneficio público de una OSC están exentos de impuestos, y las actividades económicas no relacionadas están gravadas, independientemente de su origen o destino. Este enfoque se encuentra en vigor en varios lugares tales como Estados Unidos, Francia, Alemania, los Países Bajos y otros en Europa Central. Alemania exige que la actividad económica sea dirigida hacia el logro de las organizaciones con fines de beneficio público, y que sea *necesaria* para alcanzar dichos fines. En Venezuela, en cambio, si las actividades económicas de una OSC no son *exclusivamente* relacionadas a ciertos propósitos identificados en la ley, como beneficencia, educación, o ciencias, se grava la totalidad de los ingresos de dicha OSC, incluyendo las ganancias de las actividades que sí son relacionadas con el objeto social.

Además a la vista de los cuatro criterios arriba mencionados, resultan las siguientes observaciones.

- (1) Simplicidad o complejidad del cumplimiento de la obligación tributaria aplicable. A menudo es difícil distinguir entre las actividades económicas relacionadas y las no relacionadas, por lo que este enfoque suele ser difícil de aplicar. Si un museo abre un negocio dentro de sus instalaciones para vender libros de su colección, esto está claramente relacionado con los fines del museo. ¿Pero qué sucede si el museo abre un negocio minorista en otro lugar y vende materiales sobre arte y cultura en general? Es

⁷ Existen otros dos que son, en realidad, excepciones que se encuentran en ambos extremos del espectro del trato tributario que reciben las OSC. Uno genera tributos sobre todos los ingresos de las OSC de forma general. Por ejemplo, en Bulgaria las OSC tributan por cualquier actividad económica de conformidad con la misma tasa impuesta a los comerciantes. Lo mismo ocurre en China, salvo contadas y raras excepciones. El otro crea una exención para todas las actividades económicas de las OSC. Tal ocurre en la República del Congo, donde las OSC pueden generar ingresos por la provisión de productos y servicios sin generar impuestos. Existe además un caso sui generis en Paraguay, donde actividades de carácter permanente y habitual llevadas a cabo por OSC en el sector productivo, comercial, industrial, o de prestación de servicios, están sujetas al pago de tributos.

decir, es difícil diseñar legislación o reglamentos que codifiquen adecuadamente el concepto de “relación.” Los principios normativos, a menudo, deben establecerse ilustrando casos específicos. Para los países en estado de transición, donde se deben determinar las directrices para el sector de las OSC, el concepto de “relación” crea incertidumbre sobre la obligación tributaria que emerge de los ingresos resultantes de actividades económicas.

- (2) Efectos resultantes en la recaudación tributaria. La experiencia de los países que adoptan este enfoque sugiere que las dificultades de cumplimiento tienden a resultar en mayores pérdidas de recaudación de las que deberían.⁸ Por otra parte, este enfoque permite la tributación de actividades económicas no relacionadas que estarían exentas bajo la prueba del “destino de los ingresos”, lo que beneficia al fisco, siempre y cuando existe una normativa minuciosamente elaborada para aplicar el concepto de “relación”.
- (3) Impacto consiguiente en desarrollo del sector de las OSC. Este enfoque crea incentivos para que las OSC participen en actividades económicas relacionadas a sus objetivos de beneficio público. Por lo tanto, este enfoque promueve las actividades que el Estado tiende a considerar dignas de apoyo. Sin embargo los ingresos generados por este enfoque, debido a la dificultad resultante a la hora de distinguir entre tipos de actividades, resulta en menores ingresos por actividades económicas para las OSC que en aquellos casos donde los Estados utilizan un enfoque basado en el destino final de tales ingresos.
- (4) Cuestiones prácticas en términos de la implementación de la ley. Como se mencionó anteriormente, la tarea principal asociada con este enfoque es la definición de actividades “relacionadas” y las “no relacionadas”. Para evitar algunas de las dificultades inherentes a la aplicación de una definición de actividades “relacionadas” algunas leyes incluyen una lista ilustrativa. Hungría ha seguido este modelo. Otro modelo importante, en cambio, es la aprobación de una ley que cubra las disposiciones básicas de la “relación”, pero que los reglamentos o decretos asuman la tarea de preparar y hacer cumplir las prácticas y las definiciones. Esta orientación puede tomar la forma de una lista de actividades exentas, instrucciones específicas, y / o explicaciones de ejemplos.

b. Enfoque basado en el destino que se da a los ingresos que resultan de las actividades económicas de las OSC

Conforme a este segundo enfoque, no tiene importancia si la actividad está relacionada o no con el objeto social de la organización para determinar si se gravan o no las ganancias. Lo que cuenta es el uso que se haga de tales ingresos. Es decir, cualesquiera ingresos utilizados para el beneficio público reciben una exención tributaria. En muchas jurisdicciones en América Latina, donde las organizaciones están obligadas a invertir todos sus ingresos en fines benéficos, prácticamente todos los ingresos procedentes de actividades económicas estarían exentos si la OSC goza de trato preferencial. Los ingresos que se utilizan en recaudar fondos, por ejemplo, o el dinero que se utiliza para generar la actividad económica en cambio, quedan sujetos al pago de tributos. El espíritu de este tipo de normativa descansa en el presupuesto que las exenciones tributarias deben ayudar a subvencionar actividades benéficas. Es por ello que sólo tienden a estar exentos los ingresos que en realidad se invierten con tales fines. Los países que aplican éste tipo de enfoque incluyen: Polonia, el Reino Unido, República Checa, Croacia, Dinamarca, e Irlanda.

Además a la vista de los cuatro criterios arriba mencionados, resultan las siguientes observaciones.

⁸ Véase Susan Rose-Ackerman, *Unfair Competition and Corporate Income Taxation*, 34 STANFORD L. REV. 1017 (1982).

- (1) Simplicidad o complejidad del cumplimiento de la obligación tributaria aplicable. Este enfoque evita la necesidad de llevar a cabo un análisis de la fuente de ingresos para determinar si está relacionado con los objetivos de beneficio público de las OSC. No obstante, es necesario determinar si los ingresos se han utilizado en la consecución de objetivos de beneficio público, lo que en ocasiones puede resultar complicado.
- (2) Efectos resultantes en la recaudación tributaria. El uso de este enfoque generaría algunos ingresos para el Estado a la vez de brindar apoyo a la prestación de servicios de beneficio público. Es probable que este enfoque, en su forma más pura, genere el menor nivel de ingresos tributarios, ya que las actividades económicas no generan una carga tributaria siempre que los ingresos provenientes de las mismas se inviertan en objetivos de beneficio público.
- (3) Impacto consiguiente en desarrollo del sector de las OSC. Cuando no hay un límite a la exención, este enfoque proporciona el mayor nivel de apoyo financiero a las OSC. Es más, aunque existan ciertos límites, las OSC tienen un nivel definido de actividades económicas exentas.
- (4) Cuestiones prácticas en términos de la implementación de la ley. Se plantean pocas cuestiones de aplicación práctica con este enfoque. Acaso la más importante es que las autoridades tributarias probablemente deban establecer normas especificando claramente cuales gastos que no calificarán como destinados a fines de beneficio público.

c. Enfoque que impone un límite a las ganancias exentas, en combinación con uno de los enfoques anteriores

Esta clase de enfoque es más elaborado y aplica alguno de los dos anteriores además de imponer un límite a las exenciones tributarias aplicables a los ingresos de las actividades económicas de las OSC, ya sea en términos monetarios, en términos porcentuales, o ambos. Por ejemplo, Serbia y Montenegro aplican principalmente el enfoque basado en el destino final de los ingresos y además imponen un límite a las exenciones; mientras que Hungría y Eslovaquia hacen lo mismo pero con el enfoque que surge de la relación de las actividades con el objetivo de la OSC. En la República Checa, en cambio aplican ambos enfoques. Todo ingreso por actividades económicas relacionadas está exento de impuestos hasta el límite de CZK 300,000 (US\$15,635). Los ingresos anuales que superen dicha cantidad son gravados tras una reducción de CZK1,000,000 (US\$52,117) o del 30 por ciento, dependiendo de cual cifra sea menor. Luego, entre otras condiciones, las OSC tienen tres años para reinvertir el valor de la deducción de impuestos destinándola al cumplimiento de sus propósitos de beneficio público.

Por otra parte, Alemania, Croacia, y Japón, siguen un enfoque mixto en el que exime de gravamen a cierto volumen de actividades económicas no relacionadas y totalmente a aquellas relacionadas con el objeto social cuando satisfacen ciertas condiciones. Así, en Alemania, los ingresos provenientes de actividades económicas no relacionadas son gravados únicamente si superan €35,000 (US\$44,846), mientras que las ganancias de sus actividades económicas relacionadas, quedan exentas si son “necesarias” para realizar el objeto social de la OSC, y la organización no compite “más de lo necesario” con entidades con fines de lucro. En Japón, las entidades de beneficio público pueden deducir hasta 20 por ciento de sus ganancias si se utilizan para incrementar sus actividades de la misma índole. Además si las actividades económicas de las asociaciones y fundaciones de interés público no están relacionadas al interés público, los ingresos son gravados al 30% (o el 22% si las ganancias no superan 8 millones de yen japonés). En Croacia, las actividades económicas de las asociaciones y fundaciones están exentas del impuesto a las ganancias, pero pueden incurrir en obligaciones tributarias similares a las de los

comerciantes si sus actividades lucrativas les proveen de una “posición privilegiada no justificada” en el mercado debido a la exención tributaria que gozan. Importantemente, como la legislación no define el contenido de tal posición, queda a la discreción de la administración tributaria especificarlo.

Para resumir, las distintas variantes de este enfoque resultan atractivas para aquellos Estados que quieren lograr un equilibrio entre el subsidio de actividades de las OSC por un lado y limitar la cantidad de tales actividades por el otro. Además a la vista de los cuatro criterios arriba mencionados, resultan las siguientes observaciones:

- (1) Simplicidad o complejidad del cumplimiento de la obligación tributaria aplicable. La imposición de un límite a las exenciones suele ser relativamente fácil de administrar. Sin embargo, cuando el límite se combina con uno de los otros enfoques, las dificultades asociadas con el cumplimiento de dichos enfoques inevitablemente habrá de manifestarse.
- (2) Efectos resultantes en la recaudación tributaria. Este tipo de enfoque genera ingresos tributarios sin dejar de proporcionar apoyo a los servicios de beneficio público. El gobierno puede utilizarlo para limitar las pérdidas de ingresos tributarios que plantean ambos de los enfoques anteriores. En cierta medida, este enfoque puede desalentar que entidades lucrativas intenten pasar por OSC para obtener beneficios fiscales, a la vez de disipar los temores de competencia desleal con el sector comercial mediante la restricción de la cantidad de beneficios tributarios que puede generar una OSC.
- (3) Impacto consiguiente en desarrollo del sector de las OSC. Este enfoque permite y fomenta que las OSC participen en actividades económicas, por lo menos hasta cierto punto, y ofrece garantías contra el posible malogro de ingresos provenientes de actividades económicas. La limitación de los beneficios tributarios sobre los ingresos de estas actividades puede ayudar a preservar la integridad del sector de las OSC, garantizando que la actividad económica siga siendo suplementaria, en lugar de ser la principal actividad de la OSC.
- (4) Cuestiones prácticas en términos de la implementación de la ley. Como se mencionó anteriormente, las cuestiones de aplicación práctica dependerán de cuál de los dos enfoques se aplique junto con el límite a la exención. Por ejemplo, aunque haya un límite a la exención, aún será necesario diferenciar las actividades económicas "relacionadas" de las "no relacionadas" en el primer caso, o especificar qué ingresos no se han destinado a propósitos de beneficio público de la OSC para cumplir los objetivos en el segundo caso.

VI. Conclusión

Un examen comparativo de la legislación a nivel internacional revela que la mayoría de Estados permite que las OSC realicen actividades económicas para su propio mantenimiento. La normativa jurídica en la mayoría de países en el continente americano crea incentivos para que las OSC lleven a cabo tales actividades y no tributan sobre sus ingresos cuando su propósito es facilitar el cumplimiento del objeto social de beneficio público de la organización. A nivel global, los Estados tienden a enfocar su legislación en tres distintas maneras para determinar cuan favorable debe ser el trato tributario preferencial que otorgan a las OSC, teniendo cada enfoque distintas ventajas y dificultades tanto para el gobierno como para el sector de la sociedad civil.