



## **This document has been provided by the International Center for Not-for-Profit Law (ICNL).**

ICNL is the leading source for information on the legal environment for civil society and public participation. Since 1992, ICNL has served as a resource to civil society leaders, government officials, and the donor community in over 90 countries.

Visit ICNL's **Online Library** at  
<http://www.icnl.org/knowledge/library/index.php>  
for further resources and research from countries all over the world.

### Disclaimers

**Content.** The information provided herein is for general informational and educational purposes only. It is not intended and should not be construed to constitute legal advice. The information contained herein may not be applicable in all situations and may not, after the date of its presentation, even reflect the most current authority. Nothing contained herein should be relied or acted upon without the benefit of legal advice based upon the particular facts and circumstances presented, and nothing herein should be construed otherwise.

**Translations.** Translations by ICNL of any materials into other languages are intended solely as a convenience. Translation accuracy is not guaranteed nor implied. If any questions arise related to the accuracy of a translation, please refer to the original language official version of the document. Any discrepancies or differences created in the translation are not binding and have no legal effect for compliance or enforcement purposes.

**Warranty and Limitation of Liability.** Although ICNL uses reasonable efforts to include accurate and up-to-date information herein, ICNL makes no warranties or representations of any kind as to its accuracy, currency or completeness. You agree that access to and use of this document and the content thereof is at your own risk. ICNL disclaims all warranties of any kind, express or implied. Neither ICNL nor any party involved in creating, producing or delivering this document shall be liable for any damages whatsoever arising out of access to, use of or inability to use this document, or any errors or omissions in the content thereof.

## A Flaw in Comparative Studies of the Tax Benefits for NGOs in Latin America

by

Antonio Itriago M. and Miguel Itriago M.\*

English synopsis: In Latin America, the words used to refer to the tax benefits for NGOs do not always have the same meaning. As a result, it is difficult to create a valid schematic of comparisons with adequate precision. For example, some laws refer to tax exemptions, while others refer to immunity or exoneration from taxation. This creates confusion when comparisons are being made, and it has implications for the role the state plays in the granting of tax benefits. On the other hand, a concise presentation of the existing benefits created by the laws in certain countries does not give the readers enough practical information about what the results of the legislation have been. Thus, inadequate understanding of the precise legal situation coupled with inadequate analysis of its practical impact can lead to inappropriate legislative change. It is therefore indispensable that legal experts in fiscal law work together with legal experts in general law to understand both the terminology and the practical implications of tax legislation before attempting to create rules that might have general application throughout Latin America.

I.- Cada vez son más frecuentes los estudios comparativos de los beneficios fiscales o tributarios que las legislaciones de la región otorgan o conceden para promover la constitución y funcionamiento de las organizaciones de la sociedad civil y para estimular la canalización de recursos privados a favor de los mismos.

II.- Tanto la selección de los países cuyas legislaciones son objeto de análisis, como la metodología utilizada, vienen muchas veces impuestas por los centros de investigación que contratan estos estudios. De allí que en ocasiones sorprenda la presencia y, especialmente, la ausencia, de algunos países en las respectivas muestras.

III.- En la presentación de los resultados siempre se utilizan gráficos, cuadros comparativos, barras y esquemas; útiles por el ser tema tributario un poco árido, pero que son *engañosos*, porque de no existir las debidas aclaratorias en el texto, cada país los interpretará de acuerdo con la definición que tenga del beneficio de que se trate, y también son *incompletos*, porque la materia tributaria constituye un todo armónico, que no se puede trabajar por secciones o trozos.

IV.- Los beneficios o incentivos de carácter tributario no siempre tienen el mismo significado o alcance en las diferentes legislaciones. En algunos países se entiende por *exención* lo que en otros es la *exoneración*; o por *exención* la denominada *no sujeción*; o por *inmunidad tributaria* la no sujeción, entre otros términos cuyas exactas definiciones frecuentemente se omiten en los estudios comparativos.

V.- Sin ir muy lejos, tomemos el vocablo *franquicia*. Hasta 1991, el Diccionario de la Lengua Española entendía por franquicia, únicamente “*La exención que se concede a una persona para no pagar derechos por las mercaderías que introduce o extrae, o por el aprovechamiento de algún servicio público*”. A pesar de estar restringida en materia tributaria a un par de impuestos, algunos han venido y vienen utilizando el vocablo de manera genérica para referirse a exenciones tributarias, en general. Pero, con el transcurso del tiempo, el vocablo comenzó a ser utilizado para ciertas actividades muy diferentes, de carácter mercantil, las cuales fueron recogidas por el señalado Diccionario en su vigésima segunda edición<sup>1</sup>, después de la citada

acepción tradicional (la cual sólo cambió a “una persona” por “alguien”), de la siguiente manera: “Concesión de derechos de explotación de un producto, actividad o nombre comercial, otorgada por una empresa a una o varias personas en una zona determinada”; y “En el contrato de seguro, cuantía mínima del daño a partir del cual surge la obligación del asegurador”. El Diccionario efectivamente recogió la connotación mercantil que había tomado el vocablo, pero mantuvo la restricción de la exención a los tributos sobre aduanas y minas, de poca incidencia en las organizaciones de la sociedad civil. Entonces, cuando se habla de franquicias, hay que hacer alguna advertencia al lector, para que éste entienda con precisión el significado del término. La precisión es, por cierto, una de las características del sistema tributario.

VI.- Señalamos que esos estudios comparativos, y especialmente los gráficos que los acompañan resultan, además, *incompletos*, ya que por lo general están referidos a los principales beneficios que un país concede a las instituciones no lucrativas y dejan fuera otros de gran interés. Esto se entiende mejor con un ejemplo: en Venezuela las asociaciones civiles y las fundaciones que cumplan ciertos requisitos concurrentes, están *exentas* del pago del impuesto sobre la renta. Ese sería el beneficio principal. Del enunciado lógicamente se deduce que las no exentas deben pagar dicho tributo; lo cual es cierto. Sin embargo, deben pagar con la tarifa más baja; y es allí donde surge el otro beneficio.

VII.- Los estudios comparativos también son a veces *imprecisos*. En el ejemplo anterior, de Venezuela, ¿cómo hace el lector para entender la naturaleza de la exención otorgada? En otras palabras, no tiene forma de conocer si ésta es personal o real, total o parcial o si subsiste el cumplimiento de otros deberes formales.

VIII.- Pero resulta que también que los estudios comparativos son *insuficientes*. Cuando en una investigación de esta índole figuran Brasil y/o Colombia, es obligada la mención de las disposiciones legales dictadas en esos países para la promoción de la cultura. Sin embargo, la sola mención sería insuficiente si no trae alguna referencia a los resultados negativos de dichos beneficios para (entre otras), las instituciones de carácter benéfico asistencial o para las mismas culturales que no se ajusten a los requerimientos estatales.

IX.- Otra mención muy útil, que muchas veces se omite en los estudios comparativos, es la de la incidencia del impuesto analizado en el cuadro de tributos internos del país de que se trate.

X.- Pocas veces queda claro el verdadero tratamiento a los llamados impuestos indirectos (como el IVA) y su peso sobre las instituciones no lucrativas. También se agrupa indebidamente el IVA con otras categorías de impuesto a las ventas, como el impuesto monofásico a nivel de minoristas (el “tax” de los americanos).

XI.- Algunos argumentan que da lo mismo que el beneficio se denomine por ejemplo, “*exención*” o “*exoneración*”, porque lo importante o interesante, según ellos, es el resultado final, la circunstancia favorable de no pagar el tributo (eximido o exonerado, según el caso). Esa apreciación en nuestra opinión es totalmente errada. A los fines tributarios no se puede equiparar en un estudio comparativo, en un mismo cuadro, como idénticas o parecidas, a una institución que goce de algún beneficio fiscal porque reúne los requisitos para su disfrute, sin tener que esperar el pronunciamiento de alguna autoridad administrativa; con otra institución que disfrute del mismo beneficio porque le fue concedido por la Administración Pública. En la segunda está el elemento discrecional, con todas sus consecuencias, incluida la manipulación de las instituciones por parte del Sector Gobierno y la discrecionalidad, la cual normalmente deriva en corrupción, especialmente cuando el beneficio se otorga de manera individual.

XII.- Pero resulta que el problema es de fondo y se remonta, necesariamente, al sistema adoptado en la legislación del respectivo país para que las organizaciones no lucrativas adquieran personalidad jurídica. En países donde la legislación todavía contempla el sistema de

la concesión administrativa de la personalidad jurídica (esa rémora que viene del Código Civil Italiano de 1865 y que tanto hemos criticado), sólo pueden disfrutar de los beneficios tributarios las organizaciones no lucrativas legalmente reconocidas. Las demás, no. De allí que muchas veces queden fuera del régimen de los beneficios fiscales las organizaciones de la sociedad civil que no son adeptas al régimen de turno y las constituidas precisamente para luchar contra las arbitrariedades del mismo. No deja de ser extraño que el planteamiento anterior, a pesar de su indiscutible importancia (porque el Tercer Sector debe ser independiente y no un apéndice del Gobierno), no se mencione o se trate sólo oblicuamente o de soslayo cuando se estudia el régimen jurídico dentro del cual se desenvuelve el Tercer Sector y, particularmente, cuando se analiza el aspecto tributario del mismo.

XIII.- La cuestión terminológica es pues, de mucha importancia, si el autor desea que su estudio sea útil, por ejemplo, para la adopción de políticas fiscales que beneficien al Tercer Sector. Un estudio comparativo que sólo pueda ser entendido de manera cabal en el país donde el mismo fue elaborado, no tiene sentido alguno. En tal caso los esfuerzos y costos de la investigación habrían sido mejor invertidos en profundizar el estudio de ese país en particular.

XIV.- Por las razones expuestas, y con la idea de que cada lector haga las correspondientes comparaciones con la legislación de su respectivo país, presentamos a continuación un resumen del alcance de los principales<sup>[2]</sup> beneficios tributarios que existen en Venezuela:

#### XIV-1.- Exención y exoneración.

De acuerdo con el Código Orgánico Tributario vigente (Gaceta Oficial Número 37.305 del 17-10-2001), la *exención* “es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, otorgada por la ley”, mientras que la *exoneración* “es la dispensa total o parcial del pago de la obligación tributaria, concedida por el Ejecutivo Nacional, en los casos autorizados por la ley” (artículo 64 ejúsdem). Las *exenciones* son declaradas por la ley y no por el Ejecutivo, quien se debe limitar a verificar si la asociación civil o fundación (o el ente no lucrativo de que se trate) que pretende disfrutar de la exención, da cumplimiento a los requisitos de ley para el goce de la misma. Las *exoneraciones*, por su parte, tienen que ser declaradas por el Ejecutivo Nacional y “serán concedidas con carácter general en favor de todos los que se encuentren en los presupuestos y condiciones establecidos en la Ley o fijados por el Poder Ejecutivo.

La diferencia sustancial entre ambas instituciones radica entonces en que las exenciones son concedidas directamente por la Ley, sin necesidad de una declaratoria posterior del Ejecutivo Nacional; mientras que las exoneraciones las concede el Ejecutivo, en virtud de una autorización expresa de la Ley.

#### XIV-2.- Exonerabilidad

Sin embargo, la exoneración no debe confundirse con lo que nosotros denominamos “exonerabilidad”.

La *exonerabilidad* es la facultad o autorización genérica que el legislador otorga al Ejecutivo para exonerar a determinadas personas o rentas; a diferencia, insistimos, de la *exoneración*, que es la concreción o resultado, del uso por parte del Ejecutivo, de esa facultad que le otorgó el legislador. La *exonerabilidad* no obliga al Ejecutivo a exonerar, ni, por sí sola, libera de la obligación tributaria al sujeto pasivo.

#### XIV-3.- No sujeción

Como señala OCTAVIO, en la no sujeción no se da el hecho imponible, “no nace la obligación tributaria, pues se trata de hechos que no encajan dentro de la definición del supuesto legal para que ella surja, no obstante que pueden tener alguna similitud con dicho supuesto, bien sea real o personal (...) La no sujeción es, pues, un concepto negativo, que deviene de la definición legal del hecho imponible, al no encuadrar dentro de ella”<sup>[3]</sup>

La no sujeción no debe confundirse con la exención, antes referida, la cual se da cuando ocurre el supuesto de hecho previsto en la ley para que nazca la obligación tributaria; pero donde “el legislador exime al contribuyente, respecto de quien se produjo el hecho imponible, del cumplimiento de tal obligación tributaria” (OCTAVIO, Op. Cit. en la nota).

XV.- Mención aparte merece la inmunidad tributaria, entendida como la dispensa general de todo impuesto. La inmunidad tributaria constituye el mayor beneficio tributario que una legislación puede conceder a las organizaciones de la sociedad civil. Algunas legislaciones (no es el caso de Venezuela) la contemplan en sus textos constitucionales o en sus Códigos o leyes orgánicas; aunque en ocasiones la restringen de tal manera que la transforman en exenciones o en supuestos de no sujeción.

Algunos señalan que la inmunidad tributaria atenta contra el “principio de la igualdad” (o el de su principio derivado, el de la “generalidad”); al cual se asigna rango constitucional por ser “inherente a la persona humana”. Sin embargo, ese principio: A) Tendría que entenderse en el sentido de que las leyes tributarias “deben ser iguales en relación a quienes están en igualdad de condiciones” y de que “imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como que quienes tengan iguales medios sean gravados de distinta forma”; y B) En ciertos casos, podría colidir con otros principios de mayor relevancia, atinentes a la persona humana, (como el derecho a la vida, a la alimentación, a la educación, a la vivienda, etc.). Sin embargo, ¿cómo puede haber igualdad tributaria absoluta en países con elevados índices de pobreza, incluso crítica?.

Otros señalan que ni siquiera el Estado disfruta en forma expresa de tal inmunidad. En nuestra opinión, esta última objeción no es válida, porque las leyes especiales suelen eximir a los órganos de la Administración Pública; y porque, a diferencia lo que acontece con las instituciones privadas, de pagar aquéllos algún tributo, sería percibido por la misma Administración.

Es cierto que de consagrarse la inmunidad tributaria de manera imprecisa, podría ser injustamente aprovechada por personas a quienes no está dirigida, por ejemplo, por ser de beneficio mutuo o por perseguir otros fines particulares (lucrativos o de otra índole) o por ser pseudo asociaciones o pseudo fundaciones; pero ese problema se presenta en casi todos los países y no solamente con relación al beneficio de la inmunidad tributaria, sino también con otros de menor rango, como son las anotadas exenciones y exoneraciones.

En el proceso constituyente que recientemente se vivió en Venezuela, planteamos la conveniencia de incluir la inmunidad tributaria en la nueva Constitución, aclarando que sólo tendrían derecho a ella las asociaciones civiles, fundaciones y demás entes sin fines de lucro de la sociedad civil organizada, públicos o privados, calificables como de beneficio público, según la definición que el Código Orgánico Tributario estableciese al efecto; todo ello sin perjuicio de que las instituciones que no resulten favorecidas por dicho beneficio máximo, pudiesen disfrutar de

los demás incentivos fiscales de acuerdo con lo que dispusiesen las respectivas leyes especiales.<sup>[4]</sup> Sin embargo, dicha proposición no fue en definitiva aceptada por la Asamblea Nacional Constituyente.

Caracas, 20-junio-2002

---

Antonio and Miguel Angel Itriago M. practice law in Caracas, Venezuela; they can be reached by e-mail at [alnilak@cantv.net](mailto:alnilak@cantv.net).

<sup>[1]</sup> Real Academia Española: Diccionario de la Lengua Española, vigésima segunda edición, 2001.

<sup>[2]</sup> Nos referiremos a los principales beneficios. También están previstos: *las reducciones; las prórrogas y plazos para el pago; los incentivos a la exportación; y el tratamiento fiscal diferenciado (otorgarle a contribuyentes que ejerzan la actividad de hidrocarburos bajo régimen asociativo, un tratamiento beneficioso con respecto a otros contribuyentes dedicados a ese tipo de actividad, a través de la aplicación de la alícuota general correspondiente a las compañías anónimas y sus asimiladas)*. Puede consultarse en este sentido: "INCENTIVOS EN MATERIA TRIBUTARIA". *Seniat*, 1996.

<sup>[3]</sup> OCTAVIO, José Andrés: Comentarios analíticos al Código Orgánico Tributario, Colección Textos Legislativos, N° 17, Editorial Jurídica Venezolana, Caracas, 1998, Pág. 178.

<sup>[4]</sup> ITRIAGO MACHADO, Miguel Ángel & ITRIAGO MACHADO, Antonio L.: "50 Consejos y 50 Respuestas sin fines de lucro". Ediciones del Escritorio Dr. Pedro L. Itriago P. y Sinergia, Caracas, 1999, Págs. 67, 117, 151 y 152.