

Proyecto:

“Análisis de los principales aspectos tributarios asociados a las organizaciones de la sociedad civil orientadas al desarrollo”



más sociedad
más derechos



Financiado por
la Unión Europea

Esta investigación fue realizada en el marco del proyecto Fortalecer Participar Incidir, que la Asociación Nacional de Organizaciones No Gubernamentales Orientadas al Desarrollo (ANONG) lleva a cabo con la cofinanciación de la Unión Europea.

Consultoría:

Asociación Nacional de ONG orientadas al Desarrollo (ANONG)

Consultor:

Gustavo Viñales Guillama

La presente publicación ha sido elaborada con el apoyo financiero de la Unión Europea. Su contenido es responsabilidad exclusiva de ANONG, y no necesariamente refleja los puntos de vista de la Unión Europea.

Junio, 2023



Índice

Resumen del Proyecto	5
a) Proyecto	5
b) Descripción de objetivos	5
2) Conceptualización e importancia de las OSC	6
3) Principales fuentes de financiamiento de las OSC	7
a) Ingresos propios, genuinos, por sus servicios a socios o usuarios	7
b) Ingresos por servicios contratados por el Estado en procesos competitivos.....	7
c) Ingresos por subsidios y subvenciones estatales	7
d) Financiamiento a través de franquicias tributarias	7
4) El régimen tributario como forma de financiamiento de las OSC	8
a) Exoneraciones genéricas de carácter constitucional	8
b) Regímenes de donaciones especiales	9
5) El régimen de donaciones especiales y su aplicación en la realidad uruguaya	12
6) Consideraciones finales y conclusiones	15
Bibliografía	19

Prólogo

Para la Asociación Nacional de Organizaciones No Gubernamentales Orientadas al Desarrollo (ANONG) es un gusto compartir esta investigación.

Desde nuestros comienzos en 1992 nos propusimos conformar un espacio de articulación colectiva, con el objetivo de fortalecer la participación e incidencia de la sociedad civil y su aporte a las políticas públicas.

Como plataforma política representamos un conjunto diverso de organizaciones comprometidas con el desarrollo y contribuimos permanentemente en el ciclo de las políticas públicas, abogamos por la inclusión de la perspectiva de derechos, mayores niveles de igualdad y de dignificación de las condiciones de vida de todas las personas de nuestro país.

Estamos convencidos que la consolidación del entramado de la sociedad civil, representando su heterogeneidad, es lo que nos garantizará una sociedad democrática, sólida y solidaria que podrá transitar hacia la garantía de derechos de las personas más vulnerables.

En épocas donde se da un cambio y repliegue de políticas sociales territoriales, donde surgen nuevas realidades definidas por la pandemia, donde existe poco o nulo reconocimiento el entramado social; desde ANONG redoblamos nuestro esfuerzo en aportar de manera rigurosa, colectiva basada en evidencias alternativas reales y posibles para un desarrollo que incluya a todas las personas.

Desde 2020 desarrollamos el proyecto Fortalecer Participar Incidir: la Asociación Nacional de Organizaciones No Gubernamentales orientadas al Desarrollo activando la Agenda 2030, que cuenta con la financiación de la Unión Europea. El proyecto, de tres años de duración, se propone contribuir al desarrollo sostenible en el marco de la agenda 2030 por medio del fortalecimiento de la participación activa y propositiva de la sociedad civil organizada, sus redes y coaliciones para la incidencia en la formulación, ejecución y monitoreo de las políticas públicas con enfoque de derechos humanos.

Este proyecto otorga la posibilidad de potenciar y sistematizar los conocimientos de las organizaciones de la sociedad civil, así como de investigar y producir insumos para una labor de incidencia más efectiva en su cometido de promover y proteger derechos de la ciudadanía, especialmente de los grupos más vulnerables de nuestra sociedad.

La presente investigación es producto del proceso de trabajo de consultoría por Gustavo Viñales Guillama. Presenta un análisis de los principales aspectos tributarios asociados a las organizaciones de la sociedad civil orientadas al desarrollo.

Resumen del Proyecto

a) Proyecto

Análisis de los principales aspectos tributarios asociados a las organizaciones de la sociedad civil orientadas al desarrollo.

El mismo se realiza en el marco del Proyecto “Fortalecer – Participar – Incidir” financiado por la Unión Europea.

b) Descripción de objetivos

El principal objetivo consiste en la oportunidad de contar con un análisis de los principales aspectos que afectan sus fuentes de financiamiento y de qué manera lo hacen, las organizaciones no gubernamentales orientadas al desarrollo. El documento debe abordar y analizar el marco legal de las organizaciones de la sociedad civil (OSC) en función de las necesidades de financiamiento, el vínculo directo de éste con el sistema tributario, las exoneraciones y las donaciones promovidas fiscalmente, para su fortalecimiento o fomento.

Todo ello, como fundamento y partiendo de la base de que, la presencia y desarrollo de las OSC es un componente esencial del sistema de convivencia democrático de las sociedades modernas. Postular la necesidad de la sustentación pública y privada e identificar opciones de financiamiento que aseguren su estabilidad, desarrollo, su interacción y cooperación con los demás sectores de la sociedad.

Capítulo 2. Conceptualización e importancia de las OSC

Para conceptualizar mejor a que nos referimos cuando hablemos de organizaciones de la sociedad civil (OSC), incorporamos los aportes de Cecilia Rosell (2013) en la publicación denominada “*Te amo, te odio, dame más*”. *ONG, participación y representación en el primer gobierno de izquierda en Uruguay*, que, citando diversos autores, se refiere a las mismas, conceptualmente, como aquellas organizaciones de la sociedad civil, sin fines de lucro y autónomas, que prestan algún tipo de servicio de interés general y, dónde la noción fundamental que define este tipo de organizaciones, está asociada con la idea de tercer sector, tejido asociativo, sector no lucrativo o espacio público no estatal, que queda centrado en su doble dimensión: la producción de servicios sociales y el control social al Estado.

A los efectos del análisis y para entender la problemática del financiamiento de las OSC en su real dimensión, las abordaremos desde el lugar de organizaciones que prestan un servicio de interés general en el espacio público no estatal.

De igual forma, a los efectos del análisis es importante conceptualizar que, el análisis aborda a las OSC por el conjunto mayoritario de entidades que prestan servicios educativos y/o culturales configuradas jurídicamente de forma mayoritaria como asociaciones civiles sin fines de lucro y/o fundaciones. Esta aclaración es pertinente, porque dentro del universo de organizaciones que prestan servicios de interés general se podrían ubicar también a instituciones del ámbito de la “economía social y solidaria” (por ejemplo, cooperativas sociales), que quedan alcanzadas por un régimen tributario diferente al que se desarrollará en el documento.

Porque conjuntamente con la conceptualización y esa idea del servicio de interés general en el espacio público no estatal, debemos destacar su importancia en tanto organizaciones polivalentes, que trabajan en el territorio y que tienen mayor capacidad para la innovación social, que el propio Estado y que el mercado. Considerando la doble dimensión de estas organizaciones y los tipos de roles, por

un lado, los roles de servicios e innovación, por otro lado, los roles políticos en tanto líderes de desarrollo, garantizando la expresión de los distintos grupos e identidades de toda la sociedad (Rosell, 2013). Además, porque finalmente muchas OSC están esencialmente ligadas al territorio con acciones integrales (por ejemplo, en políticas de infancia), dónde el Estado (Gobierno Nacional y Gobiernos Departamentales) no siempre alcanza condiciones de eficacia en la prestación de los servicios públicos.

Pocas veces, en Uruguay, se realizan análisis de acceso público o difusión masiva, que procuren abordar la problemática de aquellas organizaciones, que, si bien por su naturaleza realizan actividades en pos del bien común y del interés general, no pertenecen a la estructura del Estado o no funcionan en la órbita del derecho público. En este sentido, como excepción, podemos mencionar, la reciente columna de prensa *Posturas - Danilo Astori* (véase La Diaria, 1º de abril 2023) que aborda la temática y manifiesta que, en nuestro país, *ha sido frecuente la utilización del concepto de sector público como equivalente al concepto de Estado. Sin embargo, esta equivalencia conceptual no existe, ya que el espacio público de la sociedad trasciende largamente el Estado y, además, lo comprende.*

Es a partir de esta conceptualización, en particular, de la idea central de que las OSC prestan servicios de interés general en el espacio público no estatal de la sociedad, es que procuraremos analizar las principales fuentes de financiamiento vigentes, en función de las necesidades de su fomento y fortalecimiento. Partimos, por tanto, de la base de que, la presencia y desarrollo de las OSC es un componente esencial en los sistemas democráticos modernos, postulando para ello, la necesidad de una sustentación económica en amplios acuerdos público-privado.

Con este análisis, por tanto, se pretende contribuir a identificar opciones de mejoras en los mecanismos de financiamiento que aseguren su estabilidad, desarrollo y su interacción con los demás sectores de la sociedad.

Capítulo 3.

Principales fuentes de financiamiento de las OSC

En términos generales, podemos afirmar que las principales fuentes de financiamiento de las OSC se concentran en cuatro ámbitos, que detallamos, para centrarnos posteriormente en el análisis conceptual del ámbito tributario.

a) Ingresos propios, genuinos, por sus servicios a socios o usuarios

Los ingresos por aportes genuinos y cuotas sociales de sus socios, usuarios o grupos de interés directos, derivados de la prestación de los servicios objeto de la misión de la OSC. De igual forma debemos considerar los ingresos derivados de servicios provenientes de la participación de proyectos, investigaciones y demás formas de producción intelectual, con entidades públicas, privadas, organismos internacionales o de características promocionales o concursables similares.

b) Ingresos por servicios contratados por el Estado en procesos competitivos

Los ingresos provenientes de contrataciones, licitaciones y procesos competitivos¹, por parte del Estado en sentido amplio, Gobierno Nacional y Gobiernos Departamentales, para prestar servicios directos en el territorio, en particular en áreas vinculadas a la protección social en contextos vulnerables, sistemas de cuidados, infancias, educación y salud. Dentro de este universo de contrataciones entre OSC con entidades públicas, debemos incluir o mencionar que gran parte de estos contratos representan, en sustancia, mecanismos de tercerización de la mano de obra, no así de decisiones de ejecución y gestión del gasto, dado que están sujetas a controles y rendiciones de cuentas estrictos por parte de las entidades públicas contratantes.

c) Ingresos por subsidios y subvenciones estatales

Los ingresos provenientes de subsidios y subvenciones del Estado, sin exigencia de contraprestaciones o servicios específicos. En particular, en Uruguay, en leyes de Presupuesto Nacional se pueden observar, dentro del Inciso 21 “Subsidios y Subvenciones”, créditos presupuestales con cargo a rentas generales, para las más diversas instituciones, públicas y privadas, propias del espacio público.

d) Financiamiento a través de franquicias tributarias

El financiamiento, indirecto, a través de franquicias implementadas en el sistema tributario, en particular vía regímenes de exoneraciones tributarias a las instituciones culturales y de enseñanza y, de donaciones especiales con mecanismos o beneficios tributarios excepcionales para los contribuyentes que sean donantes, mecenas, patrocinantes, padrinos u otras caracterizaciones propias de un “mercado filantrópico”.

¹ Al respecto de los procesos competitivos de compras del Estado, importa señalar que el artículo 314 de la Ley 19.889 (LUC) introdujo cambios que habilitaron compras directas por encima de los topes regulares, que son utilizadas en muchos casos de contrataciones con OSC y que generan nuevas distorsiones sobre los procesos competitivos. Las mismas deberían analizarse a la luz de la experiencia más reciente, luego de aprobada la LUC.

Capítulo 4. El régimen tributario como forma de financiamiento de las OSC

Cómo se menciona al inicio del documento en la explicitación de los principales objetivos, el informe se centra en los aspectos del financiamiento de las OSC orientadas al desarrollo, que tengan vínculo directo con el sistema tributario, particularmente las exoneraciones que alcanzan a las instituciones promovidas y los regímenes de franquicias para contribuyentes por donaciones especiales para el fomento de proyectos aprobados de las propias OSC.

a) Exoneraciones genéricas de carácter constitucional

En Uruguay, el artículo 69 de la Constitución de la República, establece que: Las instituciones de enseñanza privada y las culturales de la misma naturaleza estarán exoneradas de impuestos nacionales y municipales, como subvención por sus servicios.

Es decir, refiere específicamente a las instituciones privadas, de enseñanza privada y a las culturales, a las que otorga la exoneración amplia de impuestos (nacionales y municipales) por subvención por sus servicios. Naturalmente, el origen de este artículo refiere a los servicios de interés general y por ello se otorgan exoneraciones tributarias, cómo mecanismos indirectos de financiación. No es un subsidio tradicional vía la transferencia directa de fondos, sino que, resulta en un subsidio indirecto vía la renuncia a gravar los ingresos u otras bases imponible, de los impuestos nacionales o municipales que les pudieran alcanzar a esas instituciones, por los servicios prestados.

Adicional a la norma constitucional citada, debemos referir al artículo 1º del Título 3 de “Exoneraciones de interés general”, que, con fuente en el artículo 134 de la Ley 12.802 del 30 de noviembre de 1960, establece, en particular y en referencia

al artículo 69 de la Constitución, que: ... Declárase asimismo exoneradas de todo impuesto nacional o departamental así como de todo tributo, aporte y/o contribución, a las instituciones culturales, de enseñanza, y a las Federaciones o Asociaciones Deportivas, así como a las instituciones que las integren, siempre que éstas y aquéllas gocen de personería jurídica.

Cómo se puede apreciar, la norma legal interpreta de forma más amplia a la exoneración de carácter constitucional e incluye a los tributos, aportes y/o contribuciones, dejando sin fundamentos para su exclusión o incluyendo en la exoneración genérica, a las contribuciones especiales de seguridad social, los aportes patronales como obligaciones tributarias de cargo de la institución empleadora. La norma legal va aún más lejos e incluye, dentro de la exoneración constitucional, a las federaciones o asociaciones deportivas y a las instituciones que las integren.

Es importante destacar, más allá de opiniones personales al respecto, que la jurisprudencia², de forma mayoritaria en nuestro país, se ha pronunciado en un sentido amplio, no condicionando las exoneraciones tributarias al eventual carácter no lucrativo de las instituciones beneficiarias, entendiéndose que la exoneración las alcanza en tanto subvención por la actividad realizada, con un carácter objetivo sobre la actividad tutelada y no al sujeto que cumple la misma. Por tanto, las exoneraciones amplias no quedarían restringidas únicamente al carácter no lucrativo de las entidades - aunque sea el caso de la mayoría de las instituciones OSC - y alcanzaría, eventualmente, también a aquellas OSC estructuradas bajo formas jurídicas propias de las sociedades comerciales.

² Véase Sentencia 64/2019 del Tribunal de lo Contencioso Administrativo (TCA) del 19 febrero del 2019.

De esta forma, a manera de resumen, podemos determinar que, las organizaciones de la sociedad civil que presten servicios en los ámbitos de la educación, la cultura y el deporte, estarán exoneradas de todos los impuestos nacionales o departamentales, vinculados directamente a los servicios prestados, a los bienes directamente afectados a sus actividades, así como también, a los aportes patronales de seguridad social por las personas empleadas y afectadas de forma directa a los servicios prestados. Nos referimos en la actualidad, entre otros posibles, pero principalmente, al Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE), al IVA, al Impuesto al Patrimonio, al Impuesto de Primaria, a la Contribución Inmobiliaria y a los Aportes Patronales por Contribuciones Especiales de Seguridad Social.

Si observamos las cifras macro (véase Cuadro 1) de “gasto tributario”³ estimado, en concepto sólo de IRAE por exoneraciones genéricas de carácter constitucional que alcanza a las instituciones de enseñanza y culturales, podremos tener mejores herramientas para un análisis integral de los montos afectados por el Estado para promover las OSC. Análisis integral fundamental y necesario para discutir cómo podría mejorarse la promoción y dotar de mayor sustentabilidad a las OSC, desde una perspectiva orientada al desarrollo y la innovación social.

Cuadro 1. Gasto Tributario en IRAE por exoneración Art.69 de la Constitución de la República (en pesos corrientes y USD equivalentes)

CONCEPTO - ACTIVIDADES	AÑO 2019	AÑO 2020	AÑO 2021
Total, Educación y cultura \$ corrientes año	309.324.995	332.944.392	424.054.618
Total, USD aprox. año	8.360.135	7.927.247	9.637.605

Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF, 2022). “Estimación del gasto tributario en Uruguay 2018–2021”, Rendición de Cuentas y Balance Presupuestal Ejercicio 2021.

b) Regímenes de donaciones especiales

Dentro de la normativa legal del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) se establece un régimen de donaciones especiales, cuyo objeto es otorgar beneficios tributarios por las donaciones que las empresas contribuyentes del IRAE e Impuesto al Patrimonio, realicen a las entidades listadas o determinadas de forma taxativa en el artículo 79 de la ley de IRAE, que prestan servicios determinados ámbitos. Las categorías (lista genérica para un sector) de actuación y las referidas instituciones son:

1. Educación primaria, secundaria y técnico-profesional

- Los establecimientos públicos de educación primaria, de educación secundaria, de educación técnico-profesional y de formación docente, las Direcciones Generales de Educación Secundaria y Técnico Profesional y el Consejo de Formación en Educación, los servicios que integren la Dirección General de Educación Inicial y Primaria, equipos técnicos universitarios interdisciplinarios, que funcionen en el marco de proyectos dirigidos a mejorar la calidad educativa, previamente estudiados y aprobados por las autoridades pertinentes.

³ Se entiende por gasto tributario a la ausencia de recaudación, consecuencia de un tratamiento impositivo diferente o excepcional del previsto en la estructura normal de un impuesto o de un sistema tributario de referencia. Ministerio de Economía y Finanzas (Marzo 2022). “Estimación del gasto tributario en Uruguay 2018–2021”, Rendición de Cuentas y Balance Presupuestal Ejercicio 2021.

- Las instituciones privadas cuyo objeto sea la educación primaria, secundaria, técnico-profesional, debidamente habilitadas, y que atiendan efectivamente a las poblaciones más carenciadas, así como para financiar infraestructura educativa de las instituciones que con el mismo objeto, previo a solicitar su habilitación, presenten su proyecto educativo a consideración del Ministerio de Educación y Cultura.
2. Educación terciaria e investigación: la Universidad de la República y fundaciones instituidas por la misma, más 17 instituciones privadas, total de 18 instituciones.
 3. Salud
 - Construcción de locales o adquisición de útiles, instrumentos y equipos que tiendan a mejorar los servicios de las entidades con personería jurídica dedicadas a la atención de personas en el campo de la salud mental, que hayan tenido una actividad mínima de cinco años ininterrumpidos a la fecha de recibir la donación.
 - Comisión Honoraria de Administración y Ejecución de Obras de las Colonias de Asistencia Psiquiátrica Doctor Bernardo Etchepare y Doctor Santín Carlos Rossi.
 - Más una lista compuesta de 32 instituciones.
 4. Apoyo a la niñez y a la adolescencia: una lista compuesta por 51 instituciones.
 5. Rehabilitación Social: una lista de 4 instituciones.
 6. Otras instituciones no incluidas en los numerales anteriores
 - Fundaciones instituidas por el Ministerio de Educación y Cultura.
 - Más una lista de 8 instituciones privadas.

En el artículo 78 del Título 4 (IRAE), se establece el régimen de beneficios por donaciones especiales. Este régimen, consiste en un mecanismo por el cual, actualmente el 70% de la donación se recupera en certificados de crédito para el pago de los impuestos de la propia empresa que realiza la donación y, el 30% restante, se aplica como gasto deducible a los efectos de la liquidación del impuesto a las rentas. En resumen, cuantitativamente, la empresa que realiza la donación a una de las instituciones habilitadas recupera de forma directa el 70% y de forma indirecta un 7,5% adicional, correspondiente al 25% (alícuota del IRAE) sobre el 30% restante, en su liquidación de IRAE. De forma simplificada podemos decir que, en una donación de \$100 que recibe una institución habilitada, la empresa donante aporta efectivamente sólo \$22,5, en tanto el Estado –vía renuncia fiscal– aporta los restantes \$77,5.

Estos porcentajes varían para los donantes de las instituciones privadas de educación terciaria e investigación, donde los porcentajes serán del 40% para recuperar directamente vía certificados de crédito y el 60% restante podrá ser imputado a todos los efectos fiscales como gastos deducibles de la empresa.

El artículo 78 del IRAE establece además que, el Poder Ejecutivo podrá establecer topes a los montos totales destinados a la ejecución de proyectos por este régimen, que no podrán exceder de un monto máximo anual al 31 de diciembre de cada año, de \$550 millones (a valores de 2020), que podrá ser ajustado anualmente por hasta la variación de la unidad indexada del ejercicio anterior. Asimismo, se podrán fijar topes individuales para cada entidad beneficiaria o grupo de entidades de similar naturaleza, así como por donante. El tope máximo por entidad beneficiaria no podrá superar el 15% del monto máximo anual fijado en el inciso anterior⁴. Asimismo, el decreto reglamentario establece una condición para las empresas que realicen donaciones especiales, por la cual el total de las donaciones realizadas en el ejercicio no podrá superar el 5% de la renta neta fiscal del ejercicio anterior y las donaciones que superen dicho monto no gozarán de beneficios fiscales⁵.

4 Salvo en el caso de aquellas que en el año 2018 hubieran recibido donaciones, autorizadas por el Poder Ejecutivo, por un monto superior, en cuyo caso se podrá mantener el mismo monto autorizado en dicho año, el que podrá ser ajustado anualmente por hasta la variación de la unidad indexada del ejercicio anterior. En todos los casos, el tope máximo por entidad beneficiaria estará sujeto al análisis y control del Poder Ejecutivo para su fijación.

5 Artículo 70 Decreto 150/007

Finalmente, un elemento que debemos destacar por sus fundamentos claves para nuestro análisis de fuentes de financiamiento de las OSC refiere al penúltimo inciso del referido artículo 78 del IRAE, que establece que, *las entidades que reciban subsidios o subvenciones del Presupuesto Nacional deberán optar entre percibir el subsidio o subvención o ampararse en el beneficio previsto en la presente norma.*

Cómo mencionábamos, el artículo 79 del IRAE, establece los sectores o actividades detalladas y la lista taxativa de entidades beneficiarias. Una lista muy amplia, que ha ido creciendo en el tiempo con cada instancia presupuestal, pero que, sin embargo, genera inequidades evidentes por dos motivos simples de visualizar, i) porque no es una convocatoria abierta y requiere aprobación legal; ii) porque en el inciso final del artículo se establece que, *todas las instituciones que no cuenten con proyectos aprobados y vigentes en un período de dos años consecutivos, así como aquellas que mantengan proyectos vigentes pero no reciban donaciones por el mismo período, dejarán de integrar la lista precedente*, de forma que, muchas instituciones, las que no logren acceder a donaciones o “padrinazgos” en ese breve período de tiempo, o bien no cuenten con las capacidades administrativas que el régimen, en la práctica exige, quedan fuera automáticamente del sistema.

Estas últimas consideraciones y el hecho de que sólo sea un régimen habilitado para donaciones de empresas contribuyentes del IRAE, no otorgando beneficios tributarios para donantes personas físicas (por ejemplo, vía IRPF, IASS e IP) inhibe de una potencial fuente de recursos (por ejemplo, micro aportes) para la mejor prestación de sus servicios, a muchas instituciones o OSC que no acceden a grandes empresas de manera permanente en el tiempo, pero que, sin embargo, prestan servicios de interés general en los mismos ámbitos declarados prioritarios por la propia ley de donaciones especiales.

Si bien no lo desarrollamos detalladamente, es importante mencionar la existencia de un régimen de similares características al de donaciones especiales, pero pensado

y aplicado específicamente para el fomento del deporte nacional, creado por la Ley 18.833 del 28 de octubre de 2011. El régimen crea la Comisión de Proyectos Deportivos (COMPRODE), integrada por un representante de la Secretaría Nacional del Deporte, que la presidirá, un representante del Ministerio de Economía y Finanzas, un representante del Congreso de Intendentes y un representante del deporte, designado de acuerdo con lo que disponga la reglamentación, de manera de dotar al régimen y a la selección de proyectos, de mayor pluralidad. Asimismo, es importante destacar, que este régimen incluye dentro del sistema de beneficios tributarios, al menos parcialmente, a las personas físicas, con devoluciones en el IRPF Cat. I (de capital) y en el Impuesto al Patrimonio.

Entre otras características, este sistema de beneficios tributarios distingue dos categorías, “mecenas” y “patrocinadores”. En el caso de los mecenas, definidos como personas físicas o jurídicas que donen sin ningún tipo de contraprestación por tal liberalidad, se les adjudica como pago a cuenta del IRAE, del IRPF Cat.I (de capital) y/o del impuesto al Patrimonio, el 75% del aporte realizado, permitiendo computar como gasto deducible para el IRAE el 25% restante del referido aporte. Para los patrocinadores, definidos como personas jurídicas, públicas o privadas, que realicen aportes destinados a financiar los proyectos promovidos y adquieran, en virtud de tal aporte, el derecho a difundir su condición de patrocinadores, la norma establece un 40% del total de las sumas entregadas como pago a cuenta del IRAE o del Impuesto al Patrimonio, permitiendo computar como gasto deducible del IRAE, el restante 60% del aporte.

Al igual que en el punto anterior, si observamos las cifras macro (véase Cuadro 2) del “gasto tributario” estimado, en concepto de IRAE por donaciones con beneficios fiscales de los arts. 78 y 79 del Título 4, podremos tener mejores fundamentos para discutir en profundidad y de forma integral, cómo el Estado contribuye a la financiación de las OSC en la actualidad y cómo se podría mejorar el sistema de financiamiento para dotarlo de mayor equidad y sustentabilidad para todas las OSC orientada al desarrollo.

Cuadro 2. Gasto tributario en IRAE por donaciones con beneficio fiscal. Arts. 78-79 Título 4 (en pesos corrientes y USD equivalentes)

CONCEPTO - CATEGORÍAS	AÑO 2019	% CATEGORÍA	AÑO 2020	% CATEGORÍA	AÑO 2021	% CATEGORÍA
Educación y cultura	245.289.532	59%	245.271.803	66%	312.390.427	66%
Salud y sanidad	97.968.068	23%	97.975.952	26%	124.787.069	26%
Deportes	22.562.011	5%	11.668.681	3%	14.561.815	3%
Proyectos artísticos culturales	49.640.219	12%	10.735.035	3%	13.572.677	3%
Otras, sin clasificar	2.788.893	1%	6.277.341	2%	7.995.136	2%
Total \$ corrientes año	418.248.723	100%	371.928.812	100%	473.307.124	100%
Total, USD aprox. año	11.304.020		8.855.448		10.756.980	

Fuente: Elaboración propia con datos del Ministerio de Economía y Finanzas (MEF, 2022).
"Estimación del gasto tributario en Uruguay 2018-2021", Rendición de Cuentas y Balance Presupuestal Ejercicio 2021.

Capítulo 5. El régimen de donaciones especiales y su aplicación en la realidad uruguaya

Cuando analizamos el funcionamiento en la práctica y la realidad de la situación uruguaya respecto del régimen de donaciones especiales, podemos observar que, potencialmente en la norma legal actual quedaron habilitadas taxativamente una larga lista de instituciones públicas y privadas, que incluye entre otras, a la Universidad de la República y sus fundaciones, a los establecimientos públicos de educación primaria, de educación secundaria, de educación técnico-profesional y de formación docente, pero en particular se destacan una lista del orden de las 120 instituciones privadas.

No obstante, con este amplio listado de instituciones OSC de carácter público y privado, cuando observamos el detalle de las organizaciones solicitantes y los montos de proyectos aprobados, podemos apreciar que las instituciones que efectivamente se beneficiaron del régimen y obtuvieron fondos por donaciones en un orden de magnitud relevante, son tan sólo 4 instituciones privadas, dónde en el conjunto

de esas cuatro instituciones, se concentran cerca del 40% de los fondos o monto total de beneficios por donaciones especiales previstos en el régimen.

En el reciente documento "Investigación para el monitoreo de la matriz de bienestar" (Etcétera, 2023), se realiza un pormenorizado análisis de los recursos destinados a la protección social y sus fuentes de financiamiento. En particular, ese informe presenta un cuadro analítico (ver Cuadro 3) del régimen de donaciones especiales, con la cantidad de instituciones solicitantes, el monto aprobado y el promedio por solicitante, para los años 2019 y 2021. Se observa que, en el año 2019 y 2021 se aprobaron donaciones especiales por un total de USD 12.8 y USD 15.2 millones, respectivamente. La cantidad de instituciones incluidas en la lista taxativa que presentaron proyectos dentro del régimen aumentó de 65 a 79 entre 2019 y 2021. El monto promedio de las donaciones recibidas por institución se mantuvo relativamente estable en el entorno de los USD 195 mil. No

obstante, apenas un grupo formado por 4 instituciones especiales previsto en el régimen, con montos aprobados por de gestión privada, concentran, en ambos ejercicios, un orden total de USD 5.8 millones. aproximadamente un 40% del total de donaciones

Cuadro 3. Aplicación del régimen de donaciones especiales años 2019 y 2021 (USD equivalentes)

	CANTIDAD DE SOLICITANTES	2019		CANTIDAD DE SOLICITANTES	2021	
		MONTO APROBADO	PROMEDIO POR SOLICITANTE		MONTO APROBADO	PROMEDIO POR SOLICITANTE
Educación primaria, secund. y técnico prof	10	1.769.004	176.900	11	2.887.440	262.495
Educación terciaria e investigación	23	2.311.893	100.517	24	2.481.298	103.387
Salud	11	673.609	61.237	14	928.714	66.337
Apoyo a la niñez y la adolescencia	13	1.918.564	147.582	23	2.819.272	122.577
Otras instituciones	3	263.957	87.986	3	195.649	65.216
Rehabilitación social	1	42.901	42.901	0	0	
Subtotal	61	6.979.928	114.425	75	9.312.373	124.165
		% DEL TOTAL			% DEL TOTAL	
Fundación Impulso	1	2.549.984	20%	1	2.146.784	14%
Fundación Dr. Pérez Scremini	1	1.058.023	8%	1	1.098.466	7%
Fundación Teletón	1	1.688.903	13%	1	1.830.555	12%
Centro Educativo Los Pinos	1	506.674	4%	1	821.038	5%
Subtotal	4	5.803.583	45%	4	5.896.843	39%
Total	65	12.783.511	196.669	79	15.209.216	192.522

Fuente: Etcétera – Centro de Estudios (2023). “Investigación para el monitoreo de la matriz de bienestar” Cuadro 4-1 Donaciones Especiales. En base a Rendiciones de Cuenta (MEF), 2019 y 2021.

El resultado analítico de los (micro) datos que arroja el análisis realizado para los años 2019 y 2021, es por demás elocuente. Para los 6 ámbitos de actuación o categorías previstas en el régimen, se presentan un total de solicitantes que representan un orden de magnitud próximo al 50% del total de instituciones habilitadas a tales efectos por la ley (lista taxativa), entre instituciones públicas y privadas.

Para el total del monto aprobado en cada ejercicio, de USD 12.8 millones y USD 15.2 respectivamente en 2019 y 2021, resulta que, el promedio simple por solicitante, alcanza una cifra próxima a los USD 195 mil en cada año, no obstante, cuando se analiza de forma específica por institución y nos alejamos de los promedios, se identifican 4 instituciones (las mismas se reiteran en ambos ejercicios), que acceden a montos de proyectos aprobados por cifras que oscilan entre USD 500 mil y USD 2.5 millones (considerando las instituciones y años). El conjunto de las 4 instituciones, captura, del total del monto aprobado por el Estado para otorgar beneficios tributarios

en el régimen de donaciones especiales, entre el 45% y el 39% respectivamente, para los años 2019 y 2021.

La situación descrita nos muestra que sólo acceden a fuentes de financiamiento vía el sistema de donaciones especiales un número cercano a la mitad de las instituciones habilitadas, pero que además y fundamentalmente, sólo un conjunto pequeño y selecto de instituciones, logran niveles de financiamiento relevantes bajo este mecanismo, apropiándose así del mayor porcentaje de gasto tributario o renuncia fiscal, que el sistema genera para financiar las OSC. Esta situación observada, se puede dar por múltiples razones, aunque un par de ellas resultan muy visibles, por ejemplo, i) el necesario acceso a una red de empresas donantes con alto potencial económico (generación de rentas para la utilización efectiva de los beneficios), que, naturalmente, no son muchas en nuestra economía; ii) una necesaria capacidad o infraestructura de gestión financiera y administrativa por parte de las OSC que deben salir a capturar a las potenciales empresas donantes.

Las principales consecuencias observadas en la aplicación práctica de este tipo de herramientas o regímenes de donaciones especiales con franquicias tributarias, no se dan de esta forma, únicamente en nuestro país. Al respecto, en un trabajo denominado “Organizaciones de la sociedad civil en Chile: propuestas para financiamiento público y fortalecimiento institucional” (Soto & Viveros, 2016), que analiza, de manera complementaria al financiamiento principal (vía fondos y subvenciones del sector público), los aspectos más relevantes del sistema de financiamiento a través de franquicias tributarias mencionan que:

el modelo expresado en exenciones tributarias, rebajas de base imponible y créditos a las donaciones beneficia básicamente a empresas. La información disponible evidencia que una parte sustancial de las grandes instituciones receptoras está constituida por fundaciones ligadas a los gremios empresariales, corporaciones ligadas a los gobiernos municipales y entidades vinculadas a la Iglesia, sin considerar el caso específico de las universidades privadas..., que les permite acceder a donaciones con beneficios tributarios para sus donantes. En este sentido, los datos muestran

un “mercado filantrópico” altamente concentrado, que para la enorme mayoría de las organizaciones de la sociedad civil chilenas ha resultado de hecho inaccesible. Lo anterior denota una particular y rígida estructura económica y sociocultural de circuitos de instituciones y de empresas y empresarios que generan flujos significativos de recursos orientados hacia un número relativamente pequeño de organizaciones, la mayoría de ellas de carácter benéfico o asistencial con sesgo confesional o conservador.

En definitiva, hemos creado un sistema que asigna un porcentaje muy importante de los fondos públicos destinados a la promoción de las OSC, bajo un mecanismo discrecional e inequitativo. Un sistema donde, las empresas donantes, con un porcentaje menor (22,5% del total de los fondos asignados al proyecto versus 77,5% que destina el Estado), dirigen de forma discrecional el destino de los fondos a determinadas instituciones beneficiarias, pero donde y, además, esas potenciales instituciones surgen de una lista cerrada y taxativa, con una limitación temporal de 2 años para no recibir fondos bajo este régimen, o eliminarse de la lista.

Capítulo 6. Consideraciones finales y conclusiones

Cuando nos detenemos a analizar a las organizaciones de la sociedad civil desde las fuentes de financiamiento para su sustentabilidad, observaremos que, para muchas de estas instituciones, seguramente, las fuentes provenientes del Estado en sentido amplio son, la principal fuente de ingresos, pero en muchos otros casos, directamente los únicos ingresos.

Es decir, si lográramos obtener información detallada de las diversas fuentes de ingresos para cada una de las OSC en Uruguay, observaríamos que, en forma conjunta, la principal fuente de ingresos proviene de fondos públicos, que podrán provenir de fondos directos del Presupuesto Nacional, de fondos indirectos provenientes de las renuncias fiscales vía exoneraciones y donaciones especiales y/o de los mecanismos de contratación (sistemas competitivos o compras directas) por parte del Gobierno Nacional y de los Gobiernos Departamentales.

Para quienes entienden que el fortalecimiento de las OSC orientadas al desarrollo debe ser elevada a una verdadera política de Estado, esta podría no ser una mala noticia en sí misma.

No obstante, las preguntas que cabrían hacerse de forma inmediata a estas afirmaciones refieren particularmente a, cómo se distribuyen esos fondos y, si esos fondos con los mecanismos de acceso previstos para los mismos, son suficientes para el desarrollo integral de las OSC. Porque el objetivo del financiamiento radica en permitirles su fortalecimiento, para una mejor calidad y cantidad de servicios de interés general, para que lo hagan con mayor capacidad de innovar por ser más flexibles y adaptables que los mercados y el Estado, dado que, finalmente, de eso trata el fundamento constitucional para otorgar amplias exoneraciones tributarias a las instituciones de enseñanza privada y a las culturales, *como subvención por sus servicios*.

Algunas respuestas tentativas o primarias, a estas preguntas, podrían concluir que, más allá de la discusión de la suficiencia o no de los fondos destinados a las OSC, existe

en nuestro país un sistema general de alta inequidad y baja transparencia, en el acceso a los fondos públicos, derivados principalmente de los regímenes de franquicias fiscales por donaciones especiales, y al menos parcialmente, por los Ingresos por subsidios y subvenciones estatales, pues ambos regímenes quedan indirectamente ligados por su funcionamiento y elegibilidad.

Es que, bajo el mecanismo de subsidios y subvenciones estatales se aprueban (norma legal) periódicamente partidas (créditos presupuestales) o incrementos de partidas originales, a un sinnúmero de instituciones de la sociedad civil (públicas y privadas), sin ningún mecanismo de evaluación sobre el porqué de las cantidades asignadas a cada una de las instituciones beneficiarias, respecto del total de fondos presupuestales destinados a tales fines. Cabe recordar que este mecanismo de subsidios directos queda ligado de forma indirecta al régimen de donaciones especiales, dado que las entidades que reciban subsidios o subvenciones del Presupuesto Nacional deberán optar entre percibir el subsidio o subvención, o ampararse en el beneficio del régimen de donaciones especiales.

Por otra parte, las OSC que no obtienen subsidios directos de fondos públicos, en teoría, pueden procurar obtener ingresos directos por donaciones especiales en el régimen de franquicias tributarias. No obstante, el régimen principal de donaciones especiales, limita el acceso a instituciones que se integran en una lista taxativa (a la que naturalmente se accede por lobby en el sistema político), que además, limita la calidad de donantes elegibles sólo a las empresas contribuyentes de IRAE y, que finalmente se adjudica el mayor porcentaje de proyectos promovidos – en el orden del 40% – a un conjunto minoritario de cuatro instituciones vinculadas a una red de empresas y empresarios que promueven su desarrollo.

Adicionalmente, y sin ser parte de las fuentes de ingresos que denominamos como “financiamiento a través de franquicias tributarias” y siendo parte central de las fuentes de ingresos que denominamos como “Ingresos por servicios contratados por el Estado en procesos competitivos”, nos queremos

referir a una problemática que de forma indirecta afecta al sistema tributario y por ende, también deberíamos integrar su análisis en una – esperemos pronta – discusión nacional para la elaboración de una nueva institucionalidad en el financiamiento de las OSC. Nos referimos, concretamente, a que resulta visible (entre otras, por expresiones explícitas de algunas autoridades) que, en muchas de esas formas de contratación, se observan casos cuyo objetivo principal fue eludir rigideces propias en las formas de contratación de personal que el propio Estado requiere (transparencia, selección, control etc.), e incluso y más preocupante a nuestros efectos, la elusión de los aportes patronales por contribuciones especiales de seguridad social. En particular esta situación se da por un doble motivo, la sobreimposición que tienen algunas entidades públicas por alícuotas mayores al régimen general en los aportes patronales al BPS (por ejemplo, los Gobiernos Departamentales aportan por una alícuota de 16,5% en lugar del 7,5% del régimen general) *versus* la exoneración de aportes patronales al BPS que tienen las OSC, según la interpretación legal vigente de que los aportes y contribuciones también quedarían alcanzadas por el artículo 69 de la Constitución de la República.

Finalmente, sin pretender abordar toda la problemática de las fuentes de financiamiento de las OSC para su fortalecimiento y desarrollo sustentable y, aún con un análisis primario sobre los impactos observados en las fuentes de financiamiento vinculadas a las exoneraciones y franquicias del sistema tributario, nos permitimos realizar algunas conclusiones que procuramos contribuyan a un mejor debate en nuestra sociedad, en particular entre las organizaciones nucleadas en ANONG y los representantes del sistema político.

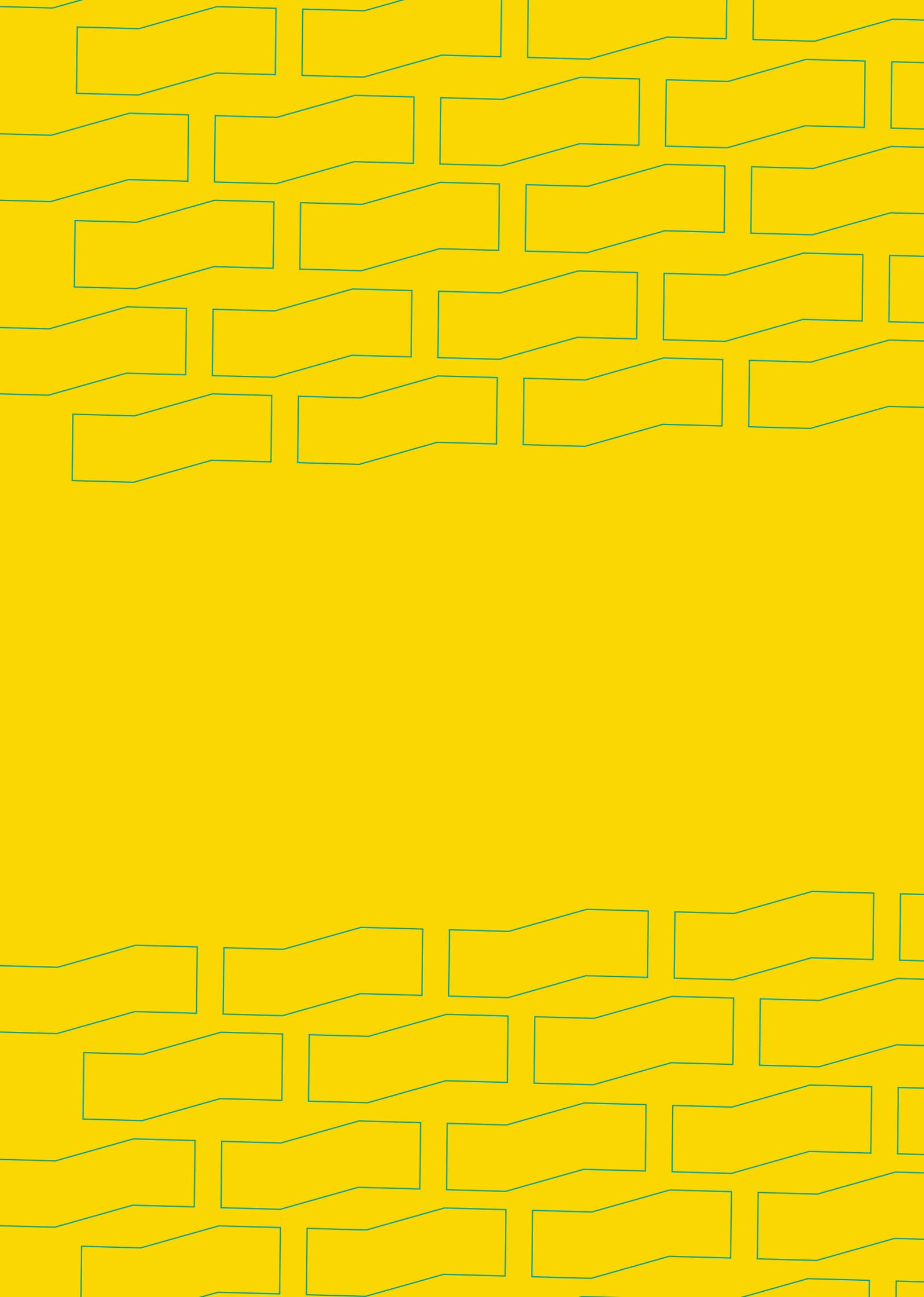
Las mismas se centran en la necesidad de discutir con fundamentos acerca de la sustentabilidad financiera de las OSC, con un objetivo primario de mejora de los servicios de interés general en nuestra sociedad, incluyendo aspectos que hacen a la descentralización y el acceso a servicios de interés general en todo el territorio (en particular servicios transversales vinculados a educación, salud y cuidados) y profundizar la participación democrática en el ámbito del espacio público, con mecanismos de colaboración público-privada.

Debemos comprender que el fortalecimiento institucional de las OSC no se agota en mejorar la equidad en el acceso a las fuentes de financiamiento, aunque sea este un pilar que no podemos obviar y que, para muchas entidades de la sociedad civil, pueda resultar crítico en las actuales circunstancias.

Por ello, queremos centrar nuestras conclusiones en la necesidad de transparentar y consolidar en una investigación integral, todos los mecanismos de financiamiento existentes con fondos públicos, para así discutir en profundidad sobre la posibilidad de construir una nueva institucionalidad, que permita incorporar evaluación de objetivos, el quantum de montos por fondos públicos asignados a las OSC y las formas de asignación de estos a cada institución.

Para ello creemos necesario poder pensar esa nueva institucionalidad, con, por ejemplo, la creación de un “Fondo OSC”, de dineros públicos para el fortalecimiento de las OSC orientadas al desarrollo y la innovación social, cuya gobernanza se integre naturalmente con autoridades de los distintos poderes y sectores del Estado (por ejemplo, ministerios sectoriales y Congreso de Intendentes, entre otras entidades públicas), pero asegurando, también, participación de los representantes de las organizaciones de la sociedad civil organizada. Los dineros públicos del “Fondo OSC” a crearse, podrían en un punto de partida, ser exactamente los mismos fondos públicos totales que hoy se destinan por los diversos mecanismos existentes a financiar de una u otra forma (directa e indirecta) con regímenes o sistemas poco transparentes y de alta inequidad, a las más diversas instituciones y organizaciones de la sociedad civil.

El acceso por parte de las OSC, a fuentes de financiamiento de fondos públicos bajo mecanismos más transparentes y equitativos, conjuntamente a una nueva institucionalidad y buena gobernanza de las instituciones rectoras de esos fondos, permitirá mayor estabilidad, mayor autonomía e independencia, de las instituciones de la sociedad civil orientadas al desarrollo, contribuyendo al interés general y a la construcción permanente de una sociedad más libre y democrática.





Referencias

Bibliografía

- Etcétera - centro de estudios (2023). Investigación para el monitoreo de la matriz de bienestar. Marzo 2023.
- MEF (2022). Estimación del Gasto Tributario en Uruguay 2018-2021. Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal. Art. 183 Ley 19.438 Ejercicio 2021. Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), Dirección General Impositiva (DGI). Montevideo.
- Rossel, C. (2013). Te amo, te odio, dame más: ONG, participación y representación en el primer gobierno de izquierda de Uruguay. 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires. CLACSO, 2013.
- Soto, F. & Viveros, F. (2016). Organizaciones de la sociedad civil en Chile: propuestas para financiamiento público y fortalecimiento institucional. Polis, Revista Latinoamericana, Volumen 15, N° 45, 2016, págs..429-454.

Registros de leyes y otras normas legales

- Constitución de la República Oriental del Uruguay. De la Constitución de 1830 a la Constitución vigente de 1967 con las modificaciones plebiscitadas el 26 de noviembre de 1989, el 26 de noviembre de 1994, el 8 de diciembre de 1996 y el 31 de octubre de 2004.
- Registro Nacional de Leyes y Decretos del Uruguay – IMPO – Centro de Información Oficial.

Organizaciones que integran ANONG:



Asociación Cultural y Técnica



Instituto del Hombre



Grupo H2O Santa Catalina



Cotidiano MUJER



**más sociedad
más derechos**

**Asociación Nacional de Organizaciones No
Gubernamentales Orientadas al Desarrollo**

anong.org.uy

secretaria@anong.org.uy

(+598) 2924 08 12

Av. Libertador 1985/202.

Montevideo, Uruguay.

