



ISSN 1684-9434
N° 30
DICIEMBRE 2010

**Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias**



Generando
sinergia



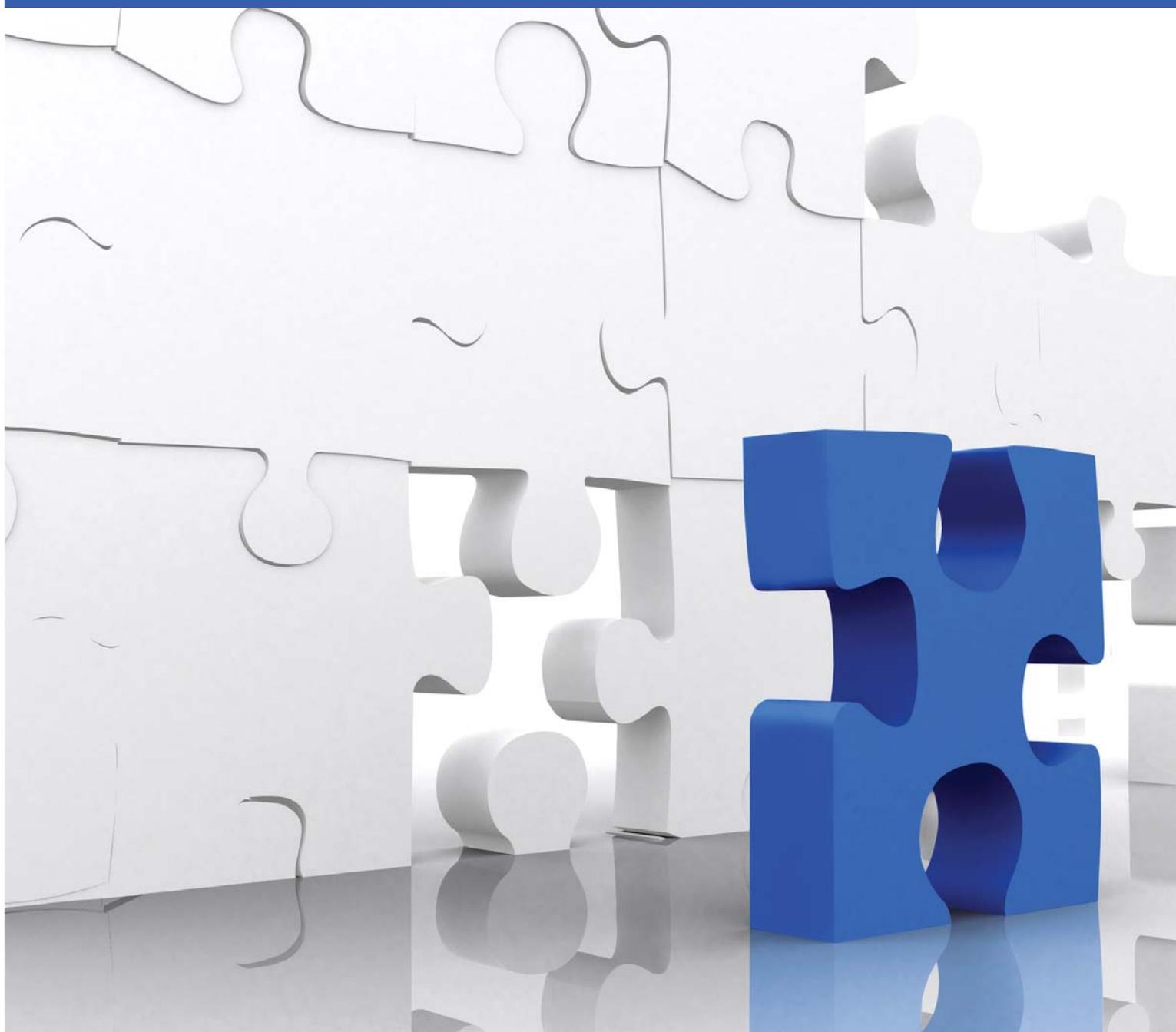
Gestión del
conocimiento



Mejores políticas

Revista de

administración tributaria



Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF

No. 30
Diciembre 2010

Director de la Revista

Márcio Ferreira Verdi

Consejo Editorial

Márcio Ferreira Verdi
María Raquel Ayala Doval
Miguel Eduardo Pecho Trigueros
Luis Cremades Ugarte
Ángel González

Secretaria de Redacción

Neila Jaén Arias

Organismos Patrocinadores



Centro Interamericano
de Administraciones Tributarias - CIAT



Agencia Estatal de
Administración Tributaria - AEAT



Instituto de Estudios Fiscales - IEF
Ministerio de Economía y Hacienda de España

Política Editorial

En el marco del Acuerdo de Cooperación Técnica suscrito entre el CIAT y la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) de España, se estableció el compromiso de editar una revista que sirviera de medio de expresión de los distintos enfoques tributarios vigentes en América Latina y Europa.

Un Consejo Editorial conformado por funcionarios del CIAT (el Secretario Ejecutivo, la Directora de Estudios y Capacitación y el Gerente de Estudios e Investigaciones Tributarias) y los Jefes de las Misiones española y francesa, son los responsables de definir los tópicos sobre los cuales trata cada edición de la revista.

Los artículos son seleccionados por el Consejo Editorial de una convocatoria pública que realiza la Secretaría Ejecutiva del CIAT para cada edición de la revista. Pueden participar todos los funcionarios de las administraciones tributarias de los países miembros y miembros asociados del CIAT y, previa evaluación del Consejo Editorial, otros miembros de la Comunidad MiCiat.

Correspondencia

Toda comunicación debe ser dirigida al correo electrónico: revista@ciat.org o al Apartado 0834-02129, Panamá, República de Panamá.

Responsabilidad del Autor

Las opiniones vertidas por los autores no representan las de las instituciones para las que trabajan ni las de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

Propiedad Intelectual

Ninguna parte de esta publicación puede ser reproducida sin la autorización escrita de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF

Contenido

No. 30
Diciembre 2010

Márcio Ferreira Verdi Editorial	i
Alves Fernandez, Marcelo Luiz; Botelho Junqueira, Álvaro Ribeiro; Hama, Renato; Hernandes Júnior, Nelson; Mitsutani, Heitor; Tsuha, Simone Un Nuevo Paradigma para el Control y la Supervisión de los Contribuyentes Minoristas	1
Balbo, Elvira Hebe Federalismo Fiscal y Sistemas de Transferencias para la Financiación de los Gobiernos Sub-Nacionales en América Latina	15
Cardoza Espinoza, Marvin Análisis del Sector Industrias de República Dominicana	27
Cavalcante, Denise Lucena Directrices Constitucionales del Sistema Tributario Brasileño.....	41
Chapelet, Sonia Ivone Trabajo sobre Intercambio de Información entre Argentina y Canadá	55
Faúndez Ugalde, Antonio Control de los Gastos Computados por Establecimientos Permanentes al Amparo del Modelo de Convenio de la OCDE	71
Ferré Olive, Edgardo Héctor Hacia una Fiscalidad Ambiental	85
Mancilla Rendón, María Enriqueta Notas sobre la Factura Electrónica en México	107
Manya Orellana, Marlon Vicente La Subcapitalización como Práctica Elusiva de Impuestos y su Control por parte de las Administraciones Tributarias	121

Editorial

En el marco de la nueva política de comunicación de la Secretaría Ejecutiva (SE) del CIAT, es muy grato presentarle a todos los funcionarios de las administraciones tributarias de los países miembros y miembros asociados de nuestro organismo y, en general, a toda la comunidad fiscal internacional, el nuevo formato de la Revista de Administración Tributaria que se edita como parte del Acuerdo de Cooperación Técnica que el CIAT mantiene con la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de España.

En los últimos años la revista sirvió para difundir los trabajos ganadores del Concurso de Monografías y la Beca de Investigación. Sin embargo, fue siempre el interés de los organismos patrocinadores que la misma “sirviera de medio de expresión de los distintos enfoques tributarios vigentes en América Latina y Europa”. En ese sentido, durante el primer semestre del año 2010 se tomó la decisión de adoptar un nuevo formato para la revista para cumplir de mejor forma este objetivo y, así, convertirla en una publicación especializada en asuntos de política y administración tributaria que promueva la discusión y el intercambio de ideas.

Agradecemos la gran acogida que tuvo la convocatoria para presentar contribuciones para esta edición de la revista. Fue muy difícil para el Consejo Editorial seleccionar los artículos debido a la gran calidad de todas las propuestas. En esta edición se presentan artículos que discuten tópicos de la tributación doméstica de diversos países de América Latina como descentralización fiscal, impuestos ambientales, cargas tributarias efectivas sobre la industria y control tributario, así como aquellos que abordan los asuntos de control en materia de tributación internacional.

Esperamos sinceramente que la revista sirva de estímulo para la transferencia de conocimiento, la transformación de información en aprendizaje y éste a su vez en un recurso útil de práctica aplicabilidad para la comunidad tributaria internacional.



Director de la Revista
Márcio Ferreira Verdi

Un Nuevo Paradigma para el Control y la Supervisión de los Contribuyentes Minoristas

Alves Fernandez, Marcelo Luiz; Botelho Junqueira, Álvaro Ribeiro; Hama, Renato; Hernandes Júnior, Nelson; Mitsutani, Heitor; Tsuha, Simone



RESUMEN

Las administraciones tributarias de Brasil han venido utilizando innovaciones tecnológicas en forma creciente. Sin embargo, en el sector minorista no existe un sistema eficiente para la supervisión y el relevamiento de datos. El equipo utilizado actualmente en el sector minorista requiere la presencia física de supervisión en las instalaciones del contribuyente. Este procedimiento no es viable en el Estado de San Pablo. Esto motivó el cambio de paradigma para la supervisión del sector minorista, pasando el foco del equipamiento físico a la transmisión de documentos con validez legal a las bases de datos de la Secretaria de la Hacienda del Estado de San Pablo.

Palabras clave: SAT-CF-e, minorista, cambio de paradigma, Cupón Fiscal Electrónico, Cupón Fiscal.

Los Autores: Laboran en la Directoria Ejecutiva de la Administración Tributaria de la Secretaria de la Hacienda del Estado de São Paulo. El equipo está formado por profesionales de diversos campos de formación, como abogados, ingenieros y especialistas en informática, contribuyendo en gran medida a la sólida estructura del proyecto.

INTRODUCCIÓN

Contenido:

Introducción.

1. El estado de San Pablo y la recaudación del impuesto ICMS.
2. Modelo actual de supervisión del sector minorista – programa de factura fiscal “paulista” y emisor de cupón fiscal – ECF.
3. Motivación para la concepción de un nuevo paradigma.
4. El concepto de SAT y cupón fiscal electrónico.
5. Modelo operativo de la CF-e del SAT.
6. Un nuevo modelo de supervisión minorista.
7. Conclusiones.
8. Bibliografía.

El presente artículo analiza el modelo de supervisión de los contribuyentes del sector minorista vigente en el Estado de San Pablo, Brasil, muestra sus deficiencias y aborda la necesidad de establecer paradigmas nuevos y modernizadores, utilizando las herramientas emergentes provistas por el creciente uso de TI de parte de la Administración Tributaria brasileña.

En las últimas dos décadas, la Administración Tributaria promovió cambios notorios en

la prestación de servicios, el suministro de información y los procedimientos administrativos internos al utilizar recursos de TI. Estos son algunos ejemplos de dichos cambios:

- Las elecciones gubernamentales se realizan a través de votación electrónica a nivel nacional desde hace más de una década;
- Los programas de inclusión digital (tales como el “Acessa Sao Paulo” del Estado de San Pablo) le brindan acceso gratuito a Internet a cualquier ciudadano en espacios públicos equipados con computadoras.

Este proceso de constante evolución tecnológica y adopción de acciones gubernamentales electrónicas, sumado a la necesidad de optimizar los recursos humanos de la Administración Tributaria, promueve el desarrollo de nuevos modelos de supervisión. En otras épocas, estos modelos no podían implementarse por motivos tales como falta de disponibilidad de tecnología y altos costos. Para ejemplificar estos modelos, podríamos mencionar los siguientes proyectos de supervisión de las Administraciones Tributarias: el formulario anual de declaración tributaria del impuesto a la renta, la factura electrónica, el SPED – sistema público de contabilidad digital, y el análisis de datos en el Servicio de Ingresos Internos de Brasil.

Respecto del modelo de supervisión de contribuyentes minoristas, el presente artículo presenta el concepto del proyecto SAT-CF-e, en desarrollo en la Secretaria de la Hacienda del Estado de San Pablo, que apunta a introducir nuevos paradigmas de supervisión en este sector.

2. EL ESTADO DE SAN PABLO Y LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO ICMS

El Estado de San Pablo es el de mayor tamaño entre las 27 unidades federales de Brasil, tanto en términos de población como por su economía. En San Pablo viven 41 millones de habitantes¹, aproximadamente 1/5 de la población de Brasil.

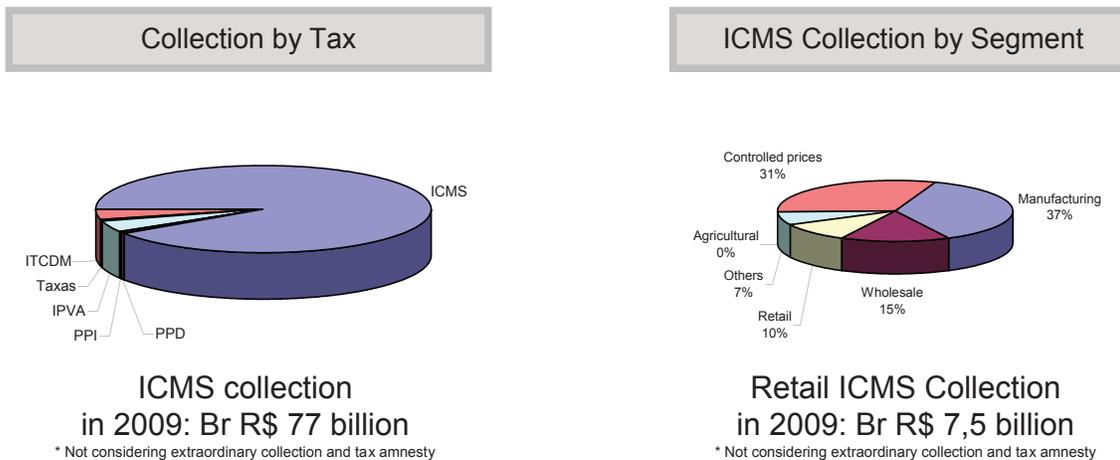
El estado es responsable de alrededor del 34% del PBI de Brasil¹, con aproximadamente Br R\$ 467 mil millones¹ (US\$ 275 mil millones). El estado es el mayor centro industrial de Brasil y es principalmente exportador, a pesar del hecho de que su gran población crea una alta demanda de consumo en el sector minorista.

La Constitución Federal de Brasil, promulgada en 1988, define los impuestos estaduais, entre ellos el ICMS – el impuesto a la circulación de bienes y servicios interurbanos de transporte y comunicaciones –, el impuesto más importante. En

el caso de las operaciones de ventas (circulación de bienes), es el vendedor el responsable de abonar el impuesto debido. El ICMS es una especie de impuesto al valor agregado y no es acumulativo. En otras palabras, es posible usar el impuesto pagado en operaciones previas en la cadena de producción para compensar el importe debido. Sin duda, se trata del recurso financiero más importante del Estado.

En 2009, en el Estado de San Pablo el ICMS era responsable de la recaudación de Br R\$ 78.2 mil millones² (US\$ 46 mil millones), equivalente al 34.4% del total recaudado en Brasil por concepto de ICMS en el mismo período². En un análisis sectorial, uno puede observar que el sector minorista, si bien representa solo el 9.6% de la recaudación total³, en cifras absolutas representa una gran fuente de fondos (Br R\$ 7.5 mil millones³, US\$ 4.4 mil millones).

Figura 1 y 2 – Recaudación de ICMS y recaudación de ICMS por sector



Fuente: Informe de Ingresos Tributarios del Estado de San Pablo. Julio de 2010³

1 SÃO PAULO. Información acerca del Estado de San Pablo. Disponible en: <http://www.investimentos.sp.gov.br/porque/porque_principal>. Accedido el 23 de agosto de 2010

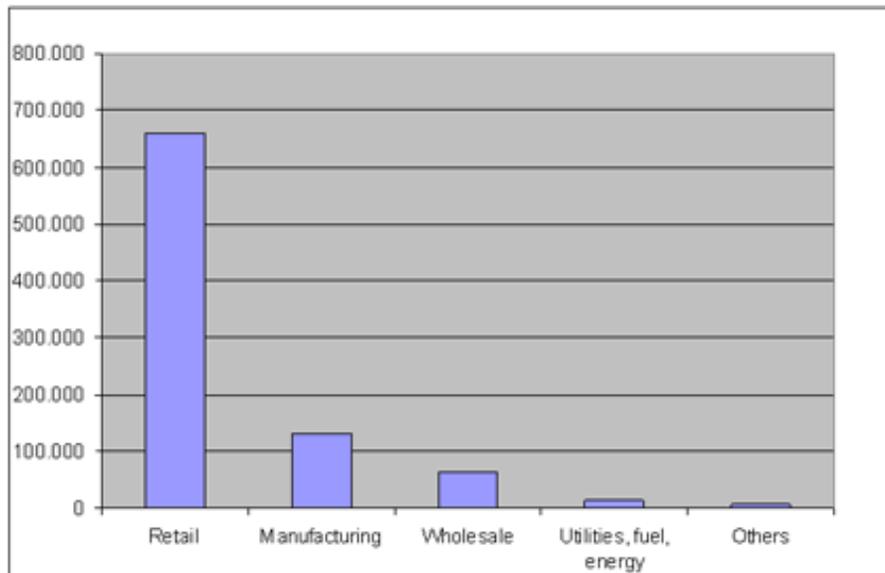
2 SEFAZ-SP. Informe sobre Ingresos Fiscales del Estado de San Pablo. Julio de 2010. Disponible en: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/2010/julho/tabelas/tabela14.asp>>. Accedido el 23 de agosto de 2010

3 SEFAZ-SP. Informe sobre Ingresos Fiscales del Estado de San Pablo. Julio de 2010. Disponible en: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/2010/julho/tabelas/tabela14.asp>>. Accedido el 23 de agosto de 2010

A diferencia de otros sectores donde la recaudación se concentra en una cantidad más limitada de contribuyentes, en la Administración Tributaria de San Pablo hay más de 700,000 contribuyentes minoristas registrados⁴. Esta cifra representa uno de los

desafíos que enfrentaba la Administración Tributaria de San Pablo para rastrear, monitorear y controlar eficientemente la debida cobranza de los impuestos sobre la circulación de bienes, y en especial sobre las ventas a los consumidores finales.

Figura 3 – Cantidad de contribuyentes por sector



Fuente: Informe de Ingresos Fiscales del Estado de San Pablo. Julio de 2010³

2. MODELO ACTUAL DE SUPERVISIÓN DEL SECTOR MINORISTA – PROGRAMA DE FACTURA FISCAL “PAULISTA” Y EMISOR DE CUPÓN FISCAL – ECF

La Secretaria de la Hacienda del Estado de San Pablo – SEFAZ/SP – es la institución del gobierno del Estado de San Pablo responsable de la cobranza de impuestos y la administración de los gastos originados en la ejecución del presupuesto del estado. Para lograr dicha misión, la SEFAZ/SP comenzó sus actividades en 1892 con 10 empleados⁵ y ahora cuenta con una estructura con casi 8.400 empleados⁶.

El Estado de San Pablo posee una Administración Tributaria organizada desde 1925, cuando la Secretaria de la Hacienda, movida por la expansión de la economía del estado, creó la Directoría de Supervisión. Hoy en día, la administración de la cobranza, un rol fundamental del estado para ejecutar las acciones de gobierno, recae en la CAT (la Coordinación de la Administración Tributaria).

⁴ SEFAZ-SP. Informes internos de la Secretaría de Hacienda del Estado de San Pablo

⁵ SEFAZ-SP. Acerca de la Secretaría de Hacienda. Disponible en: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/institucional/oque.shtm>>. Accedido el 23 de agosto de 2010.

⁶ SEFAZ-SP. Información estadística de nómina – Comparación estadística de los meses de junio y mayo de 2010. Disponible en: <http://www.fazenda.sp.gov.br/ddpe/comparativo/serv_ativos_total.asp>. Accedido el 23 de agosto de 2010.

Para cumplir con su función de supervisión tributaria, la CAT se divide en 18 Supervisiones Tributarias Regionales a lo largo y ancho del estado de San Pablo, entre ellas 3 ubicadas en la capital del estado. Además, existen supervisiones especializadas, cada una de ellas con experiencia en una industria específica, ubicadas en la sede de la Secretaria de la Hacienda en la capital del estado.

La supervisión de los impuestos del sector minorista se basa en dos líneas de acción principales: la supervisión de los emisores de cupones fiscales, y la supervisión del programa de Factura Fiscal “Paulista”. Este último promueve la educación fiscal al instar a los consumidores a exigir la emisión del Cupón Fiscal en el punto de ventas. Faculta al consumidor a solicitar tanto un reembolso tributario de parte del impuesto ICMS debido en la operación de venta como un ticket electrónico para competir por premios en efectivo. Este fuerte incentivo para que el consumidor solicite al comercio la emisión del Cupón Fiscal establece la conexión entre ambas líneas.

Los contribuyentes sujetos al ICMS minorista tienen la obligación de utilizar el equipamiento para ECF (Emisor de Cupón Fiscal), que almacena la información sobre las operaciones de venta e imprime el correspondiente Cupón Fiscal. En síntesis, el equipamiento consiste en una impresora, sumada a memorias de almacenamiento en un tablero de control. La carcasa del equipo se sella mediante sellos de seguridad. Para utilizar el ECF, al contribuyente se le exige hacer su registro en el sitio de SEFAZ en Internet mediante el Portal de Servicios al Contribuyente.

Luego del registro del ECF, y desde el momento en que comienza a utilizarse el equipo, para cada operación de ventas debe imprimirse y entregarse al consumidor un Cupón Fiscal. La información de la operación

de venta se almacena en una memoria RAM en el ECF. Al término del día, un comando enviado al ECF comienza el procedimiento de resumen (“Z reduction”), que consolida las ventas del día en la memoria permanente e imprime esta consolidación. Debido a que los modelos actuales de ECF solamente deben almacenar la información de operaciones de venta en el equipo, los contribuyentes ahora están obligados a realizar la contabilidad de estas ventas en forma electrónica al formatear el archivo REDF (Registro Electrónico de Documentos Fiscales), y transmitirlo a la Administración Tributaria. La remisión puede hacerse o bien automáticamente por Webservices, o manualmente al subir los archivos en el Portal de Servicios al Contribuyente en el website de SEFAZ. La obligación de remisión vence 49 días posteriores a la operación de venta.

Con excepción de los casos en que la Supervisión Tributaria realiza una inspección física del ECF en el local del contribuyente, el acceso a la información de las operaciones de venta de parte de la Supervisión Tributaria exige la participación activa del contribuyente mediante la remisión.

En la práctica, la remisión no siempre ocurre por una serie de razones. Entre ellas podríamos mencionar la evasión fiscal, la dificultad para la Administración Tributaria de inspeccionar a minoristas que están muy diseminados por el estado, y el tiempo que deben ocupar los contribuyentes para cumplir con esta obligación, que va en desmedro del negocio principal del minorista, es decir, la venta.

Para promover la educación tributaria y el cumplimiento con la remisión de los archivos REDF, la Secretaria de la Hacienda creó el programa “Paulista” de Factura Fiscal, que pasó a ser un elemento esencial para la supervisión de las ventas de bienes a los consumidores finales.

Ahora describiremos el programa en funcionamiento: al realizar una operación de compra de bienes, el consumidor final (ya sea persona o empresa), puede registrar su Número de Identificación entre la información del Cupón Fiscal. Este registro lo habilita para recibir o bien premios en efectivo por rifas, o reembolsos de impuestos de un porcentaje del impuesto ICMS debido por el minorista en la operación de venta. De este modo, el consumidor se torna un participante activo en la supervisión de los minoristas al exigir su Cupón Fiscal impreso y, en consecuencia, el registro del Cupón Fiscal en la memoria del ECF.

Debido a que los premios financieros se calculan y se otorgan a los consumidores según la información de los archivos REDF, el consumidor tiene un fuerte incentivo para supervisar la transmisión de información. Al acceder al website del programa de Factura Fiscal “Paulista”, alojado en el website de la SEFAZ, puede verificar si sus Cupones Fiscales realmente se recibieron y almacenaron en la base de datos de la SEFAZ. Con los Cupones Fiscales impresos en mano, el consumidor puede obtener y

verificar su información individualmente. Más aún, también puede verificar los premios en efectivo y las devoluciones impositivas a las que tiene derecho, exigir que dichos créditos le sean transferidos a su cuenta corriente personal, o utilizarlos para reducir o cancelar la totalidad el pago del impuesto sobre la propiedad de vehículos automotores – IPVA, otro impuesto estadual. Otro destino posible para los créditos es donarlos a entidades de caridad o instituciones de salud. En caso de que su Cupón Fiscal no se encuentre en la base de datos, el consumidor puede presentar una queja en el website: adjunta una copia de su Cupón Fiscal impreso, y el sistema le exige al minorista una explicación. En caso de que el minorista no responda, o que su explicación se considere insatisfactoria, el consumidor puede convertir su queja en un proceso formal. En el entorno de TI de la SEFAZ, los auditores fiscales pueden recuperar, clasificar y analizar las quejas formales, y luego aplicar multas en los casos necesarios. Todo este proceso de análisis es totalmente digital, sin manipulación de documentos en papel, lo que lo hace rápido y práctico.

3. MOTIVACIÓN PARA LA CONCEPCIÓN DE UN NUEVO PARADIGMA

A pesar de los esfuerzos de la Administración Tributaria por reducir la evasión fiscal en el segmento minorista, y considerando la gran cantidad de contribuyentes y el número limitado

de auditores fiscales destinados a inspeccionar a los minoristas, hay cuatro motivos que señalan la necesidad de un cambio de paradigma en la supervisión del sector minorista.

3.1. Cantidad de ECF contra la cantidad de auditores fiscales

Para iniciar un procedimiento de inspección en particular es necesario asignarle al auditor fiscal una cantidad de tiempo compatible, llamada Esfuerzo Fiscal. Como veremos, en la actual situación de ECF, la cantidad de equipos demanda una cantidad de tiempo muy superior al Esfuerzo Fiscal disponible para el segmento minorista.

De un total de 3.800 auditores fiscales en actividad en la Administración Tributaria de San Pablo⁷, alrededor de 2.100 trabajan efectivamente en la inspección tributaria directa⁷.

En una evaluación preliminar, se llegaría a la conclusión de que cada auditor fiscal que trabaja en FDT sería responsable de la inspección periódica de 115 ECF.

3.2. Esfuerzo fiscal para la inspección de ECF

Esta elevada proporción no sería un problema siempre y cuando el esfuerzo fiscal se destinara exclusivamente a la inspección de ECF en el sector minorista.

Sin embargo, considerando que alrededor del 10% de la cobranza total de ICMS proviene del segmento minorista, la mayoría de los Auditores Fiscales están dedicados a acciones relativas a segmentos más significativos en términos de ingresos, tales como fabricación, comercio mayorista, comunicaciones y energía. Incluso en el comercio minorista, las acciones de la Administración Tributaria también comprenden inspecciones no relacionadas con ECF, tales como Análisis Contable Fiscal, modificaciones en los Registros de Contribuyentes, otras

inspecciones fiscales. En suma, no todos los Auditores Fiscales trabajan con la inspección tributaria directa en el sector minorista, e incluso los que sí lo hacen no están focalizados en la inspección periódica de ECF.

Al consultar los registros históricos de la Secretaría, es posible estimar que llevaría aproximadamente 45 años inspeccionar todas las ECF instaladas, sin tomar en cuenta los equipos nuevos y el mantenimiento durante dicho período.

3.3. Aumento del costo de los ECF

El uso de ECF es obligatorio solamente para los minoristas que alcanzan una cifra anual de ingresos superior a BR R\$ 120.000 (US\$ 68.571). Los demás, que representan el 70%⁸ de los contribuyentes minoristas, actualmente emiten sus documentos fiscales en forma manual, utilizando libros impresos de Factura Fiscal de Ventas al Consumidor. En este sentido, el uso de ECF sufre una limitación relativa al costo del equipamiento. Una nueva especificación legal para ECF, reglamentada por el Convenio ICMS 09 (ICMS Acuerdo # 9), del 3 de abril de 2009, establece nuevos mecanismos de seguridad, entre ellos llaves de encriptación, interconexión de equipos y comunicación con la Administración Tributaria, que se prevé aumentarán aún más el costo de los ECF.

Al comparar una impresora no fiscal (sin funciones de seguridad) con el ECF actual, es posible observar una gran diferencia de precios. Una investigación en un vendedor de equipos comerciales de automatización muestra que el precio promedio de un ECF es 196% superior que el de una impresora no fiscal.

⁷ SEFAZ-SP. Informes internos de la Secretaría de Hacienda del Estado de San Pablo

⁸ SEFAZ-SP. Informes internos de la Secretaría de Hacienda del Estado de San Pablo

Impresoras	Fiscales	No Fiscales	Diferencias
Precio Medio	R\$ 2.656,34	R\$ 898,89	196%
Menor valor	R\$ 1.647,10	R\$ 565,25	138%
Mayor Valor	R\$ 6.043,90	R\$1.213,15	398%

Fuente: www.automateq.com.br. Accedido el 20 de agosto de 2010.

3.4. Limitaciones de la información electrónica recibida

Como se mencionara antes, desde la implementación del programa de Factura Fiscal “Paulista”, la Administración Tributaria recibe información sobre las operaciones de venta del sector minorista por medio del REDF (Registro Electrónico de Documentación Fiscal). El REDF se utiliza para calcular créditos y premios para aquellos consumidores que incluyeron su Número de Identificación en el Cupón Fiscal.

Sin embargo, a pesar de la obligación mensual de remitir esta información a la Administración Tributaria (incluyendo a todos los contribuyentes), se observa que:

1. Si bien están obligados a presentar el REDF, muchos contribuyentes no cumplen, especialmente aquellos que no utilizan el ECF, debido al esfuerzo que implica transcribir la información de las facturas emitidas manualmente;

2. En general, los REDF se remiten haciendo un “upload”, proceso que se presta a errores, en especial entre pequeños contribuyentes. Los casos de uso del Webservices automatizado son excepcionales;
3. Los REDF no tienen una firma digital vinculada, y por ello su integridad y autenticación no están garantizadas por las reglamentaciones brasileñas sobre documentos con firma digital (ley provisoria nro. 2.200-2/01)
4. Los archivos REDF tienen un layout específico, utilizado solamente en el Estado de San Pablo.

Las dificultades inherentes al envío de información electrónica sobre los documentos fiscales a las bases de datos de la Administración Tributaria llevan a que los consumidores a menudo eleven quejas en el programa de Factura Fiscal “Paulista”.

4. EL CONCEPTO DE SAT Y CUPÓN FISCAL ELECTRÓNICO

4.1. Objetivos a lograr con SAT

El modelo actual para el control de las operaciones de ventas con el ECF genera resultados para el modelo de supervisión minorista en general:

1. debido a que los ECF almacenan la información en memorias protegidas dentro de los mismos, es necesario que los Auditores Fiscales inspeccionen el equipo físicamente en las instalaciones del contribuyente. Estas acciones requieren un esfuerzo fiscal costoso, lo que limita la cantidad de contribuyentes que puede alcanzar la Administración Tributaria.
2. el modelo REDF presenta un grado importante de incumplimiento e inexactitud de los datos.

La intención de diseminar el control minorista por medio del ECF se ve limitada por su costo creciente, que representa una carga considerable para el contribuyente.

En síntesis, es necesario ofrecer un Nuevo modelo fiscal que alcance los siguientes objetivos:

- **Eficiencia:** utilizar un esfuerzo fiscal pequeño para la supervisión y la inspección
- **Cobertura:** que sea posible implementarlo en los contribuyentes que hoy no utilizan ECF.
- **Simplicidad:** hacer que para el contribuyente sea sencillo cumplir cabalmente con sus obligaciones legales tributarias
- **Seguridad:** garantizar la integridad, la autenticidad y servir como documento fiscal para todos los fines.

4.2. Características del equipamiento SAT

Para lograr los requisitos mencionados más arriba, la SEFAZ especificó el SAT-CF-e (Sistema Electrónico de Autenticador de Cupón Fiscal y Transmisor), con las siguientes características básicas:

- Tecnología de Internet por banda ancha para comunicación (Wi-Fi o Ethernet) – para permitir la transmisión veloz de información;
- CF-e (Cupón Fiscal Electrónico) con su layout basado en el de NF-e (norma XML). La adopción de XML está motivada en el hecho de que es una norma abierta y muy ampliamente difundida. Además, hay una preocupación de que los layouts del CF-e y de la NF-e sean similares en todos los aspectos posibles, desde la estructura hasta los nombres de los campos, para facilitar la diseminación de la CF-e, dado que la NF-e ya es obligatoria para los contribuyentes de otras industrias distintas de la minorista;
- El equipamiento cuenta con su certificado digital propio, con capacidad para la firma digital de los datos de las operaciones de venta, elemento fundamental para asegurar la autenticidad y la integridad de la CF-e. Todas las CF-e generadas por SAT serán firmadas con este certificado digital, que será verificado por la SEFAZ luego de recibido;
- Impresión con impresora común, no fiscal. El mecanismo de impresión y su tablero de control dentro del ECF son responsables de gran parte de las funciones de seguridad del ECF, y

por su aumento de precio. Al permitir que la impresión se realice fuera de su carcasa, el SAT ganará en simplicidad y reducirá los costos;

- Bajo costo – las estimaciones iniciales muestran un precio de venta de alrededor de US\$ 200.00 (R\$ 350.00⁹), muy inferior al precio promedio del ECF (R\$ 2.200,00).
- Comandos remotos desde la SEFAZ al SAT – que permitirán el control de las operaciones del SAT y su parametrización desde SEFAZ sin intervención humana en las instalaciones del contribuyente. Será posible, por ejemplo, modificar la frecuencia de la transmisión de las CF-e según la ubicación geográfica del contribuyente, la industria, perfil de

riesgo, etc. Otros comandos diseñados son: actualización del software básico del SAT, actualizar su certificado digital, entre otros;

- Equipamiento autónomo – a diferencia del ECF, el SAT no requerirá un técnico de un tercero para su mantenimiento. En caso de problemas, el equipo será devuelto al fabricante y reemplazado por uno nuevo.
- Control de la transmisión por parte del contribuyente – el sistema de procesamiento a ser implementado en la SEFAZ permitirá que se controlen todas las CF-e, desde su transmisión hasta su recepción exitosa. Una función le permitirá al contribuyente seguir la CF-e que él mismo emitió.

5. MODELO OPERATIVO DE LA CF-e DEL SAT

5.1. Requisitos de hardware y software para el contribuyente

Abajo se enumeran los requisitos para utilizar el SAT:

- Programa de Aplicaciones de Caja – CAP o PAF: controla y registra las ventas en la caja del comercio minorista, envía la información necesaria para que el SAT pueda crear y remitir la CF-e. Con el ECF funcionan programas similares, que controlan sus operaciones.
- PC para el PAF – se supone que hoy este requisito ya está satisfecho por una gran porción de los minoristas que utilizan ECF

Impresora no fiscal – como se mencionó antes, puede utilizarse cualquier impresora para realizar una impresión de la CF-e para el consumidor

- Acceso a Internet con conexión por banda ancha – la mayoría de los contribuyentes grandes y medianos ya cuentan con este acceso en el Estado de San Pablo. La penetración entre los pequeños va en aumento, alimentada por los programas federales y nacionales de popularización de Internet.

5.2. Esquemas operativos simplificados

El modelo operativo seguirá el esquema que se muestra a continuación:

⁹ BACEN. Tipo de cambio en US\$ el 23 de agosto de 2010. Disponible en: <[http:// http://www.bcb.gov.br/](http://www.bcb.gov.br/)>. Accedido el 23 de agosto de 2010

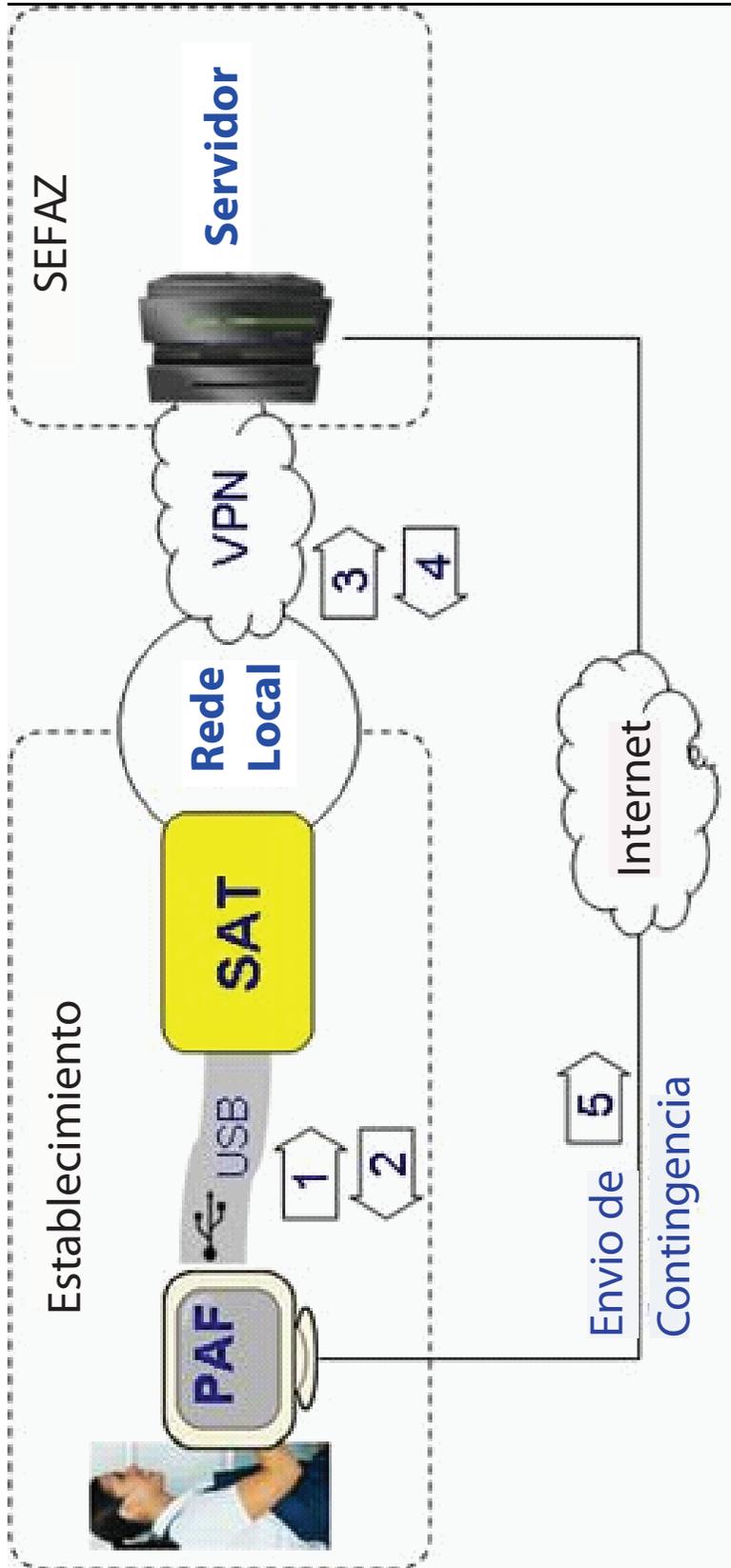


Figura 4 – Modelo operativo de la CF-e del SAT

Pasos:

- (1) y (2) – el SAT ejecuta la autenticación local de la operación de venta en el establecimiento del contribuyente
- (3) – transmisión periódica automática de los cupones fiscales de ventas (CF-e) desde el SAT a la Administración Tributaria (SEFAZ) a través de la red local del contribuyente, que se comunicará por Internet utilizando una conexión segura.
- (4) – Recepción de información desde SEFAZ al SAT para ejecutar comandos específicos y recibir el comprobante de remisión exitosa de la CF-e.
- (5) – Transmisión en modo contingente, donde el contribuyente debe copiar archivos CF-e almacenados en CAP/PAF y subirlos manualmente a la Administración Tributaria.

Tras la recepción de parte de la Administración Tributaria, se libera la CF-e para consultas de los consumidores de dos formas:

- A través del website del programa de Factura Fiscal “Paulista” – para consumidores inscriptos en el programa que necesitan informar su número de identificación al momento de la operación de venta en el comercio minorista;

- A través de una clave de consulta – para los consumidores no inscriptos en el programa de Factura Fiscal “Paulista” existirá la posibilidad de consultar sus cupones fiscales por medio de una clave de consulta a ser exhibida en la CF-e impresa al momento de la operación de venta en el comercio minorista.

5.3. Procesos de los contribuyentes:

- Inscripción inicial – luego de la adquisición del equipamiento del SAT, el contribuyente tendrá que registrarlo en la Administración Tributaria mediante una funcionalidad específica del website de la SEFAZ en Internet;
- Activación y pruebas – luego de registrar el equipo del SAT, el contribuyente lo conectará a su PC, y ejecutará un procedimiento de activación, funcionalidad y pruebas de conectividad a Internet;
- Operación de ventas y emisión de CF-e – según descripción en 6.2;
- Seguir la transmisión de la CF-e – según se menciona más arriba, el contribuyente podrá seguir la transmisión de su CF-e hasta su recepción exitosa a través de la funcionalidad disponible en el website de la SEFAZ. En el futuro, este proceso pasará a ser obligatorio para el contribuyente.

6. UN NUEVO MODELO DE SUPERVISIÓN MINORISTA

Con la futura introducción de la CF-e del SAT, se adoptará un Nuevo modelo de supervisión con el fin de superar las deficiencias del modelo actual, según lo expuesto en 5.1.

El nuevo modelo debería cambiar el foco de la Administración Tributaria del control de equipamiento a un control más abarcativo del comportamiento fiscal del contribuyente.

Los principales componentes de este nuevo modelo son:

- Evaluación del comportamiento fiscal por medio del análisis de datos – al recibir información confiable mediante la recepción eficiente de la CF-e, la Administración Tributaria podrá establecer el control de comportamiento en base al análisis de información disponible en sus bases de datos. A modo de ejemplo, será posible evaluar la compatibilidad entre el valor de la mercadería que ingresa y es recibida por el contribuyente, y el volumen de ventas registradas. El volumen de ingreso estará dado por la NF-e emitida por los proveedores del contribuyente; estas NF-e ya están registradas electrónicamente en la base de datos de la Administración Tributaria. El volumen de ventas estará dado por la CF-e emitida y registrada. Una diferencia material entre ambos valores podría indicar un ingreso no declarado (operaciones de venta sin emisión de los correspondientes cupones fiscales) a ser

inspeccionado por procedimientos de auditoría.

La administración tributaria podrá crear muchos otros análisis utilizando la CF-e y demás información disponible.

En el futuro, informes automatizados indicarán a los auditores fiscales la existencia de un comportamiento potencialmente irregular, a ser investigado en profundidad, lo que permitirá el uso más eficiente de los escasos recursos humanos.

- Perspectiva del consumidor – el consumidor podrá visualizar el registro de sus compras en el website de la SEFAZ en un lapso mucho más breve que en la actualidad, dado que la transmisión de sus cupones fiscales electrónicos se hará automáticamente, sin intervención humana. Al percibir esta mejora del proceso, el consumidor se verá estimulado a exigir con más frecuencia la emisión de los cupones fiscales electrónicos en todas sus compras.

7. CONCLUSIONES

El sector minorista es un componente importante de los Ingresos Fiscales del Estado de San Pablo, con una participación del 10% del total de impuestos ICMS cobrado.

A pesar de esta importancia, la Administración Tributaria no contaba con un sistema eficiente para rastrear los cupones fiscales emitidos por los contribuyentes del sector minorista. Este problema se superó con un programa para el estímulo de la educación tributaria lanzado en 2007, el programa “Paulista” de Factura Fiscal.

Sin embargo, la iniciativa implicó una obligación adicional para los contribuyentes minoristas, ya que deben informar a la Administración Tributaria un registro electrónico de sus operaciones de ventas.

La CF-e del SAT se propone como solución para que la Administración Tributaria incremente su control sobre los contribuyentes, reduzca tanto el tiempo de registro de los Cupones Fiscales en la Secretaría de Ingresos como los costos al contribuyente.

Todas las partes implicadas se beneficiarán con este sistema, ya que la Administración Tributaria intercederá mejor para evitar la competencia desleal ocasionada por la evasión fiscal, la sociedad ayudará a atacar la evasión fiscal con agilidad, y los contribuyentes podrán dedicar más tiempo a sus negocios principales, es decir vender y atender a sus clientes.

8. BIBLIOGRAFÍA

Acerca de la Secretaria de la Hacienda. Disponible en: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/institucional/oque.shtm>>. Accedido el 23 de agosto de 2010.

AUTOMATEQ. Precio promedio de equipamiento ECF. Disponible en: <<http://www.automateq.com.br>>. Accedido el 23 de agosto de 2010.

SÃO PAULO. Información sobre el Estado de San Pablo. Disponible en: <http://www.investimentos.sp.gov.br/porque/porque_principal>. Accedido el 23 de agosto de 2010.

SEFAZ-SP. Información estadística de nómina – comparación estadística de los meses junio

de 2010 y mayo de 2010. Disponible en: <http://www.fazenda.sp.gov.br/ddpe/comparativo/serv_ativos_total.asp>. Accedido el 23 de agosto de 2010.

SEFAZ-SP. Informe sobre el Ingreso Fiscal del Estado de San Pablo. Julio de 2010. Disponible en: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/2010/julho/tabelas/tabela18.asp>>. Accedido el 23 de agosto de 2010.

SEFAZ-SP. Informe sobre el Ingreso Fiscal del Estado de San Pablo. Julio de 2010. Disponible en: <<http://www.fazenda.sp.gov.br/relatorio/2010/julho/tabelas/tabela14.asp>>. Accedido el 23 de agosto de 2010.

Federalismo Fiscal y Sistemas de Transferencias para la Financiación de los Gobiernos Sub-Nacionales en América Latina

Elvira Hebe Balbo



RESUMEN

En el marco del acuerdo interjurisdiccional firmado por las provincias argentinas y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, se describe el mecanismo de resolución de conflictos vinculado con la múltiple imposición horizontal del Impuesto a las Actividades Económicas. Esta experiencia exitosa de armonización normativa y coordinación de diferentes administraciones tributarias puede ser analizada y replicada, tanto en sus aspectos sustantivos como en las cuestiones procedimentales, en otros países con problemáticas similares.

El Autor:

Contadora Pública de la Universidad Nacional de Buenos Aires, Especialista en Tributación de la Universidad Nacional de Buenos Aires, Especialista en Docencia Universitaria de la Universidad Nacional de Buenos Aires, Diplomada en Desarrollo Local y Economía Social de la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales. Profesora en Carreras de Posgrado en varias universidades de Argentina. Coordinadora de la Comisión de Tributos Locales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Vice Presidenta de la Comisión de Estudios de las Finanzas Públicas del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ex Jefe Nivel País SICOM. Profesional del Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de los Recursos de la Seguridad Social dependiente de la Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP-.

INTRODUCCIÓN

Contenido:

Introducción.

1. Cómo se distribuyen las potestades tributarias en la Argentina.
2. El impuesto sobre los ingresos brutos.
3. El convenio multilateral del 18/8/1977: un mecanismo de coordinación horizontal.
4. Conclusión.
5. Bibliografía.

Nos proponemos mostrar de qué forma la Argentina ha solucionado, con bastante éxito, los problemas de múltiple imposición horizontal del denominado Impuesto a las Actividades Económicas¹, que existe en varios países de la región. Para ello las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires², que detentan la potestad tributaria del mismo, han acordado un mecanismo que contempla la distribución de su base imponible y una forma alternativa de resolución de los conflictos que el mencionado reparto pueda suscitar. Además, comentaremos como se han coordinado las Administraciones Tributarias provinciales y la Administración Federal de Ingresos Públicos –AFIP– realizando acciones conjuntas para beneficio de los fiscos y los contribuyentes involucrados.

1. CÓMO SE DISTRIBUYEN LAS POTESTADES TRIBUTARIAS EN LA ARGENTINA

No es nuestro objetivo detallar el entramado de las relaciones fiscales que sustentan el sistema federal argentino. No obstante, efectuaremos un breve recorrido por sus partes fundamentales con el propósito de situarnos en el tema que nos ocupa en esta oportunidad. Los constituyentes consagraron en nuestra Carta Magna un Estado Federal donde coexisten tres niveles de gobierno: el Gobierno Nacional, las Provincias y los Municipios. Por lo expuesto,

la descentralización política y administrativa es la esencia de esta forma de gobierno que se sustenta en el federalismo. En Argentina, existen veintitrés provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y alrededor de 2216 municipios, comunas o entes similares. La Constitución de 1853 estableció el principio de separación de fuentes de origen tributario entre la Nación y las Provincias, que pueden sintetizarse en el siguiente cuadro³:

-
- 1 *En Argentina actualmente se conoce como: Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Anteriormente se lo ha denominado: Impuesto a las Actividades Lucrativas e Impuesto a las Actividades con fines de Lucro.*
 - 2 *El status jurídico de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no es idéntico al que detentan las provincias. No obstante, y sólo a los fines de simplificar el desarrollo de este documento se entenderá que al nombrar a las provincias nos estamos refiriendo a estas y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires – CABA-.*
 - 3 *De la Autora: “La coparticipación municipal: no es sólo cuestión de especialistas”. Revista IR 3. Editada por el Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de la Seguridad Social -dependiente de la AFIP-. Buenos Aires. 2008. Disponible en : www.afip.gov.ar/instituto*

Clases de Recursos Tributarios	Facultades	
	Gobierno Federal	Provincias
Comercio exterior	Exclusiva y Excluyente	Prohibidas
Contribuciones directas	Excepcionalmente	Regularmente
Indirectas	CN1994: facultad concurrente	

Además de la separación de fuentes, utilizada para el comercio exterior, está vigente en la Argentina un sistema que se denomina de Coparticipación Federal de Impuestos. Las Provincias han delegado en el Gobierno Federal la recaudación de los tributos legislados por este último nivel, pero que son de su propiedad exclusiva (contribuciones directas; v.gr Impuesto a la Renta) o concurrente (contribuciones indirectas). La última ley de Coparticipación sancionada fue la Ley 23.548 del año 1988 que dispone un “régimen transitorio de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las Provincias” que “regirá desde el 1 de enero de 1988 hasta el 31 de diciembre de 1989”. Su vigencia se prorrogó automáticamente ante la inexistencia de un régimen sustitutivo del presente.

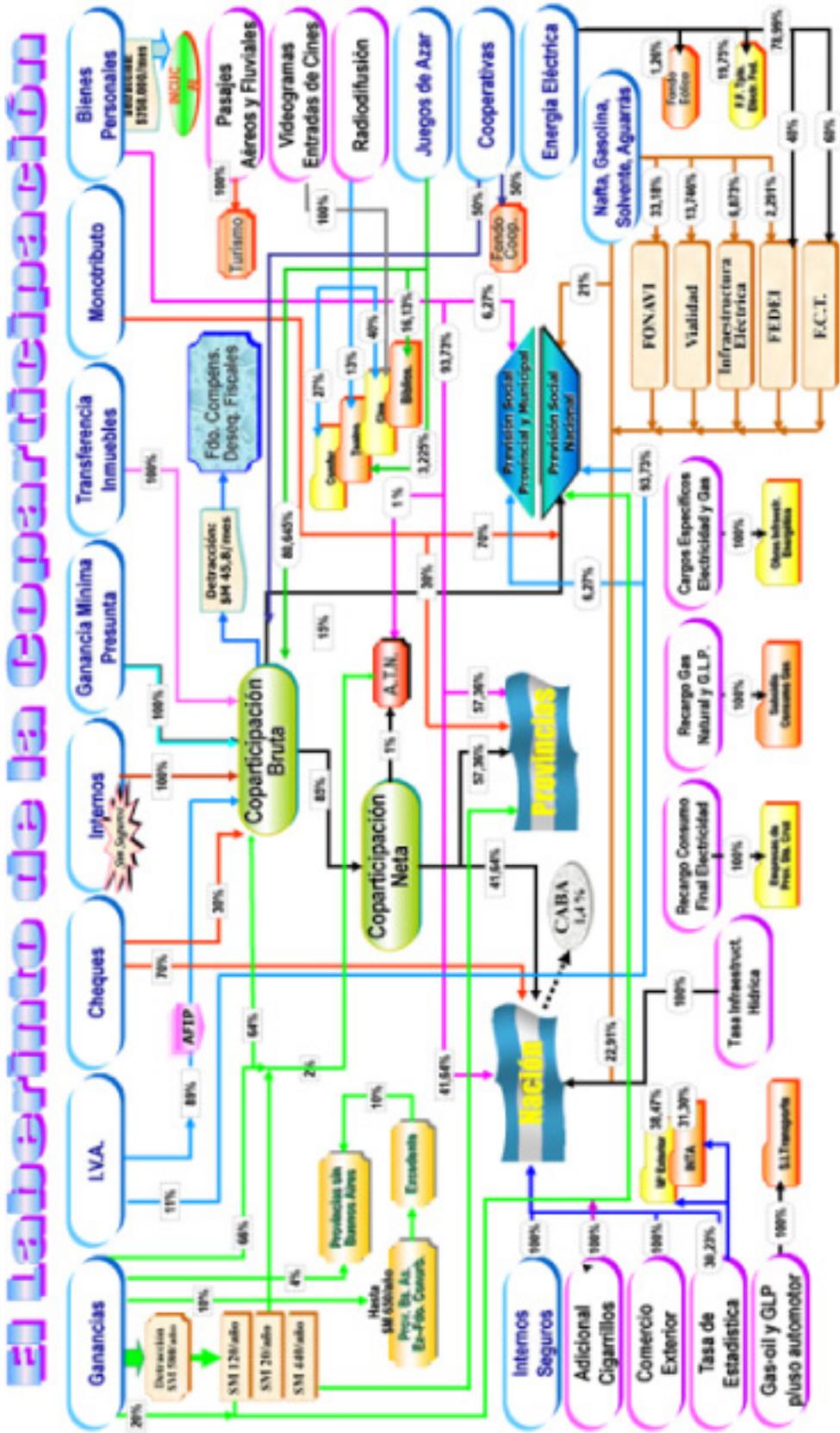
La masa de fondos a distribuir esta integrada por el producido de la recaudación de todos los impuestos nacionales existentes o a crearse, con las siguientes excepciones:

- Los derechos de importación y exportación que corresponden exclusivamente a la Nación, según lo previsto en el artículo 4 de la Constitución Nacional.
- Los impuestos cuya distribución, entre la Nación y las provincias, esté prevista o se prevea en otros sistemas o regímenes especiales de coparticipación.

- Los impuestos y contribuciones nacionales con afectación específica a propósitos o destinos definidos y por tiempo determinado.
- Los impuestos y contribuciones nacionales cuyo producido se afecte a la realización de inversiones, servicios, obras y al fomento de actividades, que se declaren de interés nacional por acuerdo entre la nación y las provincias.

Del monto total recaudado, con las restricciones antes descriptas, se distribuirá el 42,34% en forma automática a la Nación (distribución primaria), el 54,66% al conjunto de Provincias (distribución secundaria), el 2% para el recupero relativo de algunas provincias y el 1% para el Fondo de Aportes del Tesoro Nacional (ATN), que se destinará a atender situaciones de emergencia y desequilibrios financieros de los gobiernos provinciales y será asignado según decisión del Ministerio del Interior.

Desde 1992 a 2002 la Nación y las provincias suscribieron varios pactos y acuerdos fiscales. Además, se modificó la Constitución Nacional en 1994 y se estableció, en su cláusula transitoria sexta, que se arribaría a un nuevo régimen de coparticipación antes de diciembre de 1996, aún no sancionado. La distribución actual del producido de los tributos se plasma en el gráfico que sigue:



En el cuadro que antecede se aprecian, en la parte superior, los impuestos que constituyen la masa a distribuir y el destino de cada uno de ellos que se afectan a pre-coparticipaciones hasta llegar a la distribución primaria entre Nación y Provincias.

4 El autor del gráfico que se acompaña es el Dr. Anibal Oscar Berteau, Asesor Jurídico de la Comisión Federal de Impuestos, órgano encargado de tutelar el cumplimiento del Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos. Disponible en: www.cfi.gov.ar

1.1. Los Recursos Municipales

Si bien la Constitución Nacional no distribuye potestades tributaria a los municipios, asegura el régimen municipal en su artículo 5º cuando establece que: “Cada provincia dictará para sí una Constitución bajo el sistema representativo republicano, de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional; y que asegure su administración de justicia, su régimen municipal, y la educación primaria. Bajo de estas condiciones el Gobierno Federal, garante a cada provincia el goce y ejercicio de sus instituciones”.

Además, la ley de Coparticipación Federal de Impuestos determina que las provincias se obligan “a establecer un sistema de distribución de los ingresos que se originen en esta Ley para los municipios de su jurisdicción, el cual deberá estructurarse asegurando la fijación objetiva de los índices de distribución y la remisión automática y quincenal de los fondos” (artículo 9º, Ley 23.548, Obligaciones Emergentes del Régimen).

De lo dicho se desprende que la existencia de un régimen municipal es de ineludible cumplimiento por parte de las provincias ya que, sólo si las provincias lo aseguran, el Gobierno Federal les garantiza “el goce y ejercicio de sus instituciones”. Por lo tanto, en Argentina no hay provincias sin municipios. Más aún, en su artículo 123, la Constitución Nacional asegura la autonomía municipal, aunque establece que su alcance estará reglado por la Constitución Provincial⁵.

Además de los recursos que los municipios reciben de los otros niveles de gobierno vía la coparticipación (nación/provincia y provincia/municipio), aplican tributos propios autorizados por las Constituciones de las provincias a las cuales pertenecen. Estos tributos no deben vulnerar la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos que no permite que los municipios apliquen impuestos análogos a los nacionales coparticipables. Esta limitación al poder tributario municipal, surgida del régimen de coordinación fiscal, determina que la especie tributaria municipal típica sea la tasa ya que, prácticamente, no quedan otros “baldíos” tributarios para ser utilizados por los gobiernos locales sin vulnerar los compromisos asumidos de rango federal.

1.2. Los Recursos Provinciales

Se encuentran conformados por las acreditaciones, que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, reciben desde la Nación por aplicación del régimen de coparticipación federal de impuestos y por los tributos provinciales legislados en sus propios Códigos Tributarios, a la luz de las disposiciones de las Constituciones de las provincias .

Los principales impuestos que aplican las provincias son⁷: el impuesto de sellos⁸, el impuesto inmobiliario, el impuesto al parque automotor o de patentes de los automotores, algunos impuestos sobre la nómina salarial que se destinan con fines asistenciales y el impuesto sobre los ingresos brutos, similar al también denominado impuesto sobre las actividades económicas⁹. Precisamente, es éste último tributo el que otorga al conjunto de provincias la mayor recaudación propia que sustenta los presupuestos provinciales¹⁰.

5 “Cada provincia dicta su propia constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5º asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, económico y financiero” (Constitución Nacional, art. 123).

6 Las provincias en las que se explotan recursos naturales no renovables también reciben por ellos Regalía.

7 Se hace notar que dado el carácter autónomo de las provincias cada una de ellas legisla en materia tributaria y es por esto que los impuestos no son idénticos en todas ellas, aunque son similares.

8 Grava los actos, contratos y operaciones comprendidos en las disposiciones del Código Fiscal de la provincia que se suscriban en ella o que tengan efecto en su territorio, con arreglo a los montos y alícuotas que fije la ley impositiva.

9 Además de los impuestos mencionados es de destacar que la Provincia de Buenos Aires, la más poblada del país, sancionó en 2009 un Impuesto a la Transmisión Gratuita de Bienes – impuesto a la herencia- Ley n° 14.044, que no está legislado en otras provincias.

10 Según la Dirección Nacional de Coordinación Fiscal con las Provincias, dependiente del Ministerio de Economía del Poder Ejecutivo Nacional, en el primer semestre de 2009 de una recaudación de aproximadamente 25 mil millones de pesos, para el total de provincias más CABA, 18 mil millones corresponden al impuesto sobre los ingresos brutos. http://www.mecon.gov.ar/hacienda/dncfp/recursos_tributarios/corrientes/1Sem2009.xls

2. EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

2.1. Generalidades

Este impuesto grava el ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de una provincia, de comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad -lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza).

Como antecedente de este tributo, hacia fines de los 40, apareció el impuesto a las actividades lucrativas en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y poco después empezó a regir en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para esa época Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires¹¹. Luego, se fue incorporando al régimen tributario de otras provincias y desde hace muchos años está vigente en las veinticuatro jurisdicciones – veintitrés provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires-. Su estructura original era más simple que la vigente y su antiguo diseño lo hacía menos distorsivo que el impuesto actual, en el que se ha enfatizado el efecto plurifásico y en cascada, de la mano de una alícuota inconvenientemente alta¹². Varios embates abolicionistas ha resistido este impuesto a lo largo de su dilatada permanencia en la Argentina. En la década de los 70 iba a ser reemplazado por el Impuesto al Valor Agregado. Sin embargo, tal vez por la significativa importancia que tiene su recaudación para las provincias, subsistió y convive con el tributo al

valor agregado que es un impuesto nacional. En los 90, en virtud de un Pacto Fiscal suscripto por la Nación y las provincias, se pretendió sustituirlo por otro impuesto que alcanzaría sólo a las ventas minoristas. Con la intención de mejorar la competitividad de la economía gradualmente se iban a eximir del impuesto a algunas actividades como la producción primaria, la industria y la construcción hasta arribar a su derogación. Por diversas situaciones esta reforma no llegó a plasmarse totalmente y muchas de las jurisdicciones que habían otorgado exenciones o disminución en las alícuotas fueron, con el tiempo, dando marcha atrás y volvieron a alcanzar, de modo diverso, las actividades antes eximidas. En conclusión, el impuesto que nos ocupa está plenamente vigente en todas las provincias y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y relacionados a él se han generado múltiples regímenes de retención, percepción y recaudación bancaria, que adelantan y aseguran el ingreso de los fondos a las jurisdicciones.

2.2. Su Aplicación Multilateral

Si bien en Argentina este tributo se denomina “impuesto sobre los ingresos brutos”, es importante destacar que el hecho imponible al que se refiere está constituido por el ejercicio de una actividad en forma habitual y a título oneroso. Su nombre lo ha tomado del parámetro que ha elegido el legislador para medir el desarrollo de esa actividad: los ingresos brutos devengados por el contribuyente que, en realidad, conforman la base imponible del impuesto. El hecho de que todas las provincias puedan aplicarlo, y que el

¹¹ Bulit Goñi, Enrique. *Impuesto sobre los Ingresos Brutos*. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1997

¹² La alícuota general actual – tasa- del impuesto sobre los ingresos brutos es del 3,5% en la mayoría de las jurisdicciones. En sus orígenes la misma era del 0,4%.

impuesto grave el desarrollo de la actividad, nos conduce inexorablemente a que varias de ellas puedan concurrir sobre una misma base imponible y se verifiquen múltiples imposiciones de carácter horizontal. Si bien esta situación no genera agravio constitucional, ni tampoco es ilegal, sus efectos económicos no son deseados y es por ello que debe ser evitada.

En la década de los 50 la Provincia de Buenos Aires y la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires (hoy Ciudad Autónoma) suscribieron un acuerdo bilateral para evitar esta superposición tributaria¹³. Poco después ese acuerdo fue adoptado por el resto de las provincias que lo aplican hasta la fecha, unánimemente, con un texto que está vigente desde 1977 y que se denomina: Convenio Multilateral¹⁴. Como puede verse en el cuadro que sigue, si dos jurisdicciones A y B legislan el impuesto sobre

los ingresos brutos pueden verificarse diferentes situaciones. Habrá contribuyentes que sólo tributarán en una de ellas ya que el desarrollo de su actividad no sobrepasa el territorio provincial. En ese caso no se producirá doble imposición y el sujeto será un contribuyente “puro” o directo de A o B, según corresponda, como se muestra en las celdas (1) y (2). Si ninguna de las dos jurisdicciones del ejemplo aplicara el impuesto (situación que no se da en la realidad), no habría tributación¹⁵ y estaríamos en el caso de la celda (3). En estos dos supuestos, el del contribuyente directo y el de la no tributación, no se generan inconvenientes. Sin embargo, la dinámica de los negocios no respeta fronteras y los agentes económicos extienden su brazo fuera de su provincia sede en procura de lograr mayores ingresos. Este es el caso que se muestra en la celda (4) y que dio origen a la implementación del mencionado convenio.

A / B	GRAVA	NO GRAVA
GRAVA	<p>DOBLE TRIBUTACIÓN (4)</p> <p>CONVENIO MULTILATERAL</p>	CONTRIBUYENTE PURO DE A (1)
NO GRAVA	CONTRIBUYENTE PURO DE B (2)	NO HAY TRIBUTACIÓN (3)

13 El inspirador del Convenio Bilateral y luego del Multilateral fue el profesor Dr. Dino Jarach, destacado jurista italiano de amplísima trayectoria en la Argentina

14 La obligación de la aplicación unánime del Convenio Multilateral está establecida en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos. De esta forma, los dos mecanismos de armonización tributaria que existen en Argentina – vertical y horizontal-, se entrelazan y sostienen mutuamente.

15 Las veintitrés provincias y la CABA aplican el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Convenio Multilateral. Los casos de no tributación de la celda (3) podrían darse si las jurisdicciones consideraran que el sujeto no resulta alcanzado por el tributo o si estuviera exento.

3. EL CONVENIO MULTILATERAL DEL 18/8/1977: UN MECANISMO DE COORDINACIÓN HORIZONTAL

La solución que en Argentina se ha encontrado para evitar la múltiple imposición horizontal en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (impuesto a las actividades económicas) se plasma en un acuerdo multilateral suscripto por todas las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y posteriormente ratificado por cada uno de los poderes legislativos de estas jurisdicciones¹⁶. Con su implementación, además de evitarse la superposición tributaria no deseada, se minimizan los conflictos que podrían surgir entre los fiscos que aspiran a una porción de la base imponible o sea de los ingresos brutos del contribuyente interjurisdiccional. Las actividades a que se refiere el Convenio: “son aquéllas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varias o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable, deben atribuirse conjuntamente a todas ellas ya sea que las actividades las ejerza el contribuyente por sí o por terceras personas, incluyendo las efectuadas por intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia. (Artículo 1º).

La distribución de la base imponible correspondiente a la actividad interjurisdiccional se efectúa utilizando un coeficiente conformado por los ingresos y los gastos del contribuyente en cada provincia (artículo 2º)¹⁷. Además, el acuerdo establece un mecanismo para la resolución en sede administrativa de los casos concretos que pudieran plantearse, entre los fiscos y los contribuyentes, que se someten a la decisión de un órgano colegiado denominado

Comisión Arbitral el cual, en su composición plenaria, se conforma con los representantes de todas las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

3.1. La Obligación Tributaria “interjurisdiccional”

Por aplicación del Convenio mencionado en el punto anterior surge una categoría especial de contribuyentes que denominaremos: “interjurisdiccional”. Es un sujeto que debe responder a varios fiscos en forma simultánea, por la misma obligación tributaria. El concepto tradicional de la obligación jurídico-tributaria, en la que existe un sujeto pasivo y un sujeto activo, se ve modificado. En la obligación interjurisdiccional el sujeto pasivo sigue siendo único, pero responde frente a varios sujetos activos que aspiran a la misma base imponible. De tal forma, puede darse el caso que un contribuyente que ha declarado y abonado el total que le corresponde puede, no obstante, resultar deudor ante un fisco si éste no acepta el mecanismo que ha aplicado en la distribución.

3.2. La Administración del Contribuyente Compartido

La exteriorización de voluntades conjuntas plasmadas en el Convenio Multilateral, que definió diferentes formas de reparto de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, se inspiró en el ideal de encarar acciones coordinadas y armonizar los procedimientos de los fiscos. Las jurisdicciones adheridas se comprometieron: “a prestarse la colaboración

¹⁶ Bulit Goñi, Enrique. *Convenio Multilateral. Distribución de Ingresos Brutos*. Editorial Depalma. Buenos Aires. 1992.

¹⁷ El régimen de distribución establecido en el artículo 2º del Convenio Multilateral se denomina Régimen General y se efectúa utilizando un coeficiente unificado, conformado por el 50% de los ingresos provenientes de una jurisdicción y el 50% de los gastos soportados en ella. Para distribuir la base imponible de algunas actividades especiales el Convenio dispone de otros procedimientos, que se encuentran establecidos en los artículos 6º al 13º, y que se denominan: Regímenes Especiales.

necesaria a efectos de asegurar el correcto cumplimiento por parte de los contribuyentes de sus obligaciones fiscales. Dicha colaboración se referirá especialmente a las tareas relativas a la información, recaudación y fiscalización del tributo” (artículo 31°).

Sin embargo, la enunciada armonización tardó en llegar. Los responsables debían inscribirse ante cada uno de los fiscos en los que desarrollaban actividad, obedeciendo los circuitos previstos a estos efectos y obteniendo un número de inscripción diferente. Ante la necesidad de informar una novedad, también debían hacerlo en cada Administración, sin importar la distancia que existía entre esta y su domicilio real. A la hora de abonar, el sujeto debía concurrir a tantos bancos como jurisdicciones de destino tuvieran los fondos, ya que cada uno de ellos transfería el monto recaudado en forma individual. Cada fisco actuaba en forma independiente ante el contribuyente y no existía intercambio de información entre ellos, lo que originaba que muchos contribuyentes adecuaban las declaraciones juradas a su conveniencia, dando datos diferentes respecto de un mismo hecho imponible.

Con el correr del tiempo las Administraciones Tributarias provinciales fueron avanzando en el control de estos sujetos compartidos, en base a sucesivos acuerdos de colaboración. Partieron de la utilización de un número único de inscripción, formularios de declaración jurada y pago idénticos, unificaron la boca de cobranza y los canales de rendición de fondos, uniformaron los formularios destinados a comunicar altas, modificaciones y bajas. Poco después adoptaron una declaración jurada anual única que era presentada por el contribuyente en su fisco sede y circularizada por éste al resto de las jurisdicciones involucradas. Con este tipo de presentación se puso fin a la práctica de algunos contribuyentes de declarar bases imponibles diferentes, sobre una misma operación, a las diversas administraciones tributarias provinciales.

Sin embargo, el mayor avance registrado se operó con el advenimiento de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones – TICs–, que permitieron la incorporación de otras herramientas que mejoraron la performance de los fiscos y simplificaron la tarea de los responsables. Este salto tecnológico fue aprovechado por la Comisión Arbitral que, en 1995, puso en funcionamiento un sistema al que denominó SICOM, réplica y rediseño del Sistema 2000 de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Este sistema de recaudación incluyó, en un principio, a los contribuyentes interjurisdiccionales de mayor interés fiscal con sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que desarrollaban actividades en todo el país. Eran aproximadamente 1.700 sujetos controlados que aportaban el 75% de la recaudación total país del impuesto sobre los ingresos brutos, liquidado bajo el régimen del Convenio Multilateral.

La Unidad Operativa SICOM, dependiente de la Comisión Arbitral, es un ejemplo de trabajo conjunto de 24 administraciones tributarias que comparten un universo de contribuyentes comunes. Se sustentó en la filosofía del desarrollo de un vector fiscal que, al inicio del año, carga los periodos identificados con un número de obligación que permanece como pendiente hasta su cancelación. De esta forma, al finalizar el día de vencimiento se podían obtener los contribuyentes morosos e informarlos a todos los fiscos involucrados para su intimación. El sistema también se encargaba de distribuir los fondos y los datos contenidos en las declaraciones juradas a cada administración.

En la actualidad, se posibilita “a través de un sistema de generación, la validación y captura automática de los datos, el funcionamiento de un sistema integral de Recaudación y Control del impuesto, bases contributivas, contribuyentes y responsables que se encuentren bajo el régimen del Convenio Multilateral”. De esta forma el sistema es capaz de “aportar la información del cumplimiento, comportamiento, progreso,

tendencias y pronósticos que permitan contar con elementos evaluativos para la conformación de políticas y legislación y una mayor eficiencia” de todos las administraciones tributarias adheridas¹⁸.

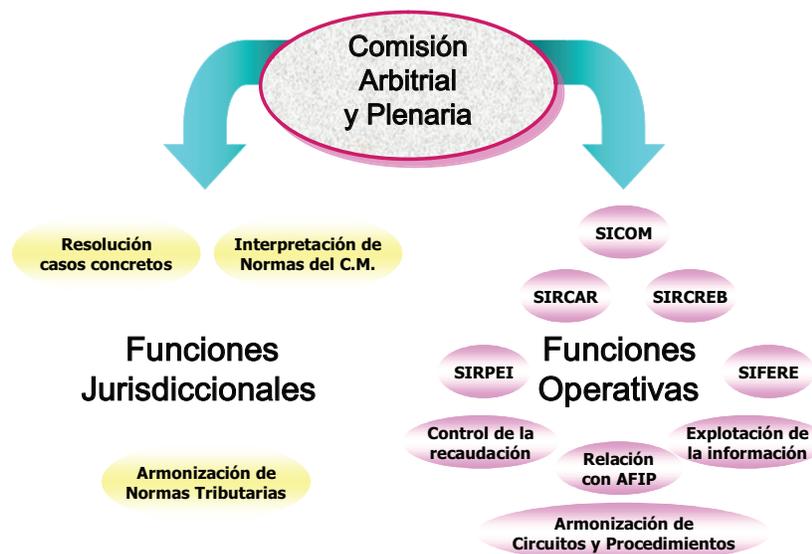
De la mano del SICOM llegaron a la Comisión Arbitral, luego, otras unidades operativas:

- **SIRCAR:** sistema especial de Recaudación y Control de Responsables como Agentes de Recaudación (Retenciones y/o Percepciones) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral, para contribuyentes controlados por el Sistema SICOM
- **SIRPEI:** sistema de Recaudación de las Percepciones que deben practicarse en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en las operaciones de importación definitiva a consumo de mercaderías que ingresen al territorio aduanero. La administración de este sistema se realiza en forma conjunta con la Administración Federal de Ingresos Públicos – AFIP –, a través del

Sistema Informático “MARIA”, de la Dirección General de Aduanas.

- **SIRCRESB:** sistema de Recaudación y Control de Acreditaciones Bancarias que posibilita el cumplimiento de los regímenes de recaudación que practican los bancos, en su carácter de agentes de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral, aplicable sobre los importes que sean acreditados en cuentas abiertas en las entidades financieras.

De esta forma, a las funciones jurisdiccionales propias del organismo¹⁹ referidas a la resolución de casos concretos de distribución de base imponible del régimen del Convenio Multilateral y al dictado de Resoluciones Generales Interpretativas –, se le agregaron otras funciones de características operativas que beneficiaron a los fiscos y a los contribuyentes interjurisdiccionales de todo el país, facilitando el cumplimiento y el control y asegurando la recaudación de 24 jurisdicciones, como se muestra en el diagrama que sigue:



¹⁸ Fuente: www.ca.gov.ar

¹⁹ Establecidas en el artículo 24° incisos a) y b) del Convenio Multilateral: a) Dictar de oficio o a instancia de los fiscos adheridos normas generales interpretativas de las cláusulas del presente Convenio, que serán obligatorias para las jurisdicciones adheridas; b) Resolver las cuestiones sometidas a su consideración que se originen con motivo de la aplicación del Convenio en los casos concretos. Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto.

Finalmente, a partir de 2006²⁰, es de uso obligatorio para todos los contribuyentes del Convenio Multilateral el denominado: Sistema Federal de Recaudación, "SIFERE". Un software aplicativo domiciliario que permite la liquidación de las Declaraciones Juradas Mensuales y Anuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral-, que se ha desarrollado en colaboración con la AFIP y opera sobre su plataforma SIAp (Sistema Integrado de Aplicaciones) disponible en www.afip.gov.ar

Con el objeto de mejorar la calidad de la información que se obtenía en aquel momento la Comisión Arbitral, a través del mandato de las Jurisdicciones adheridas, celebró un Convenio con la Administración Federal de Ingresos Públicos a los efectos de coordinar la implementación de este "Sistema

Federal de Recaudación". Se desarrolló un nuevo software domiciliario que permite la liquidación, pago y presentación de Declaraciones Juradas mensuales y anuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos efectuadas por los contribuyentes de dicho impuesto que tributan bajo las disposiciones del Convenio Multilateral y que funciona dentro del Sistema de Recaudación OSIRIS de la AFIP. Este sistema es un claro ejemplo de cómo las administraciones tributarias pueden colaborar entre ellas. Mejora la atención al contribuyente al proporcionar una herramienta informática que le permite presentar electrónicamente sus Declaraciones Juradas a través del sitio web de la AFIP, utilizando la clave fiscal asignada por ella - en el marco de la Resolución General N° 1345/02 (AFIP) y sus modificatorias²².

4. CONCLUSIÓN

La descentralización tributaria en los países federales, y en los que no lo son, plantea diversos desafíos para sus administraciones tributarias. En Argentina, el impuesto sobre los ingresos brutos – impuesto a las actividades económicas –, se aplica en sus 23 provincias y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Ello implica que existen contribuyentes que están obligados ante varios fiscos a la vez, en forma simultánea. Son los contribuyentes "interjurisdiccionales", que responden a una obligación jurídico- tributaria atípica: un sujeto pasivo frente a varios sujetos activos del mismo nivel de gobierno, que aspiran

a una porción de una base imponible en común. En los últimos treinta años se han aplicado a estos casos algunas soluciones normativas, con bastante éxito. Sin embargo, lo realmente destacable es que se ha conseguido que las administraciones tributarias subnacionales y la Administración Federal de Ingresos Públicos trabajen en forma coordinada para beneficio de los fiscos y de los contribuyentes en el ámbito de un organismo denominado Comisión Arbitral. Tal vez este modelo pueda resultar de utilidad para su aplicación en otros países miembros del CIAT, en situaciones similares.

20 Resolución General de la Comisión Arbitral 09/2005

21 De la autora: *Necesidad impostergable de una administración tributaria integrada*. Periódico Económico Tributario del 29/03/04, n° 297. Ed. La Ley. Buenos Aires

22 Este no es el único caso de colaboración entre las Administraciones Tributarias de Argentina. La AFIP ha suscrito con las provincias y algunos municipios diversos acuerdos. Algunos de ellos no son onerosos y en otros la AFIP aporta recursos en el marco de la Disposición 513/08 que en su artículo 1° establece: "Fijase en hasta el TRES POR CIENTO (3%) anual de los recursos indicados en el inciso a) del artículo 1° del Decreto N° 1399/01, el monto que podrá afectarse a programas orientados al desarrollo de proyectos que contemplen planes, tareas, ejecución de obras y la realización de actividades relacionadas con la aplicación, percepción, fiscalización y ejecución de las obligaciones tributarias, aduaneras y de la seguridad social y el control del comercio internacional, que se realicen en forma conjunta o en las que participen organismos nacionales, provinciales, interprovinciales, municipales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, vinculados con la administración tributaria, con el control de fronteras, con el registro de bienes o de personas físicas y jurídicas". www.infoleg.gov.ar

5. BIBLIOGRAFÍA

ASENSIO, Miguel “La Descentralización Fiscal en el Cono Sur y la experiencia internacional (Buenos Aires, 2006 Ed. Osmar D. Buyatti).

BALBO, Elvira “La coparticipación municipal: no es sólo cuestión de especialistas”. Revista IR 3. (Buenos Aires, 2008 Editada por el Instituto de Estudios Tributarios, Aduaneros y de la Seguridad Social).

BALBO, Elvira “Necesidad impostergable de una Administración Tributaria integrada”. Periódico Económico Tributario (Buenos Aires, 2004 Ed. La Ley).

BULITGOÑI, Enrique. “Impuesto sobre los Ingresos Brutos” (Buenos Aires, 1997 Ed. Depalma)

BERTEA, Anibal Oscar “Nuevo paradigma del federalismo fiscal argentino”, Tributación Local Provincial y Municipal (Buenos Aires, 2010 Ed. Ad Hoc)

BIRD, Richard “Descentralización Fiscal: una revisión”. Descentralización Fiscal y Regímenes de Coparticipación Impositiva” (Buenos Aires, 1996)

SPISSO, Rodolfo “Derecho Constitucional Tributario” (Buenos Aires, 2000 Ed. Depalma)

Gráfico “República Argentina: El nuevo Laberinto de la Coparticipación- Marzo 2002”. Berteau, Anibal Oscar: Disponible en <http://www.cfi.gov.ar/docs/LaberintoCoparticipacion032002.pdf>.

Análisis del Sector Industrias de República Dominicana

Marvin Cardoza Espinoza



RESUMEN

El presente artículo nos permite dar un vistazo al sector industrias de la República Dominicana, la evolución de sus ventas totales y gravadas del impuesto al valor agregado, las leyes de incentivos y su aporte fiscal. En esta última parte del análisis, se llama la atención sobre la necesidad de diferenciar los impuestos que son efectivamente pagados por las empresas, de los impuestos que son retenidos por estas pero que realmente son pagados por los consumidores finales y/o asalariados.

***El Autor:** Profesor de Economía de la Escuela de Negocios del Instituto Tecnológico de Santo Domingo (INTEC) y de la Facultad de Administración y Economía de la Pontificia Universidad Católica Madre y Maestra (PUCMM); Magíster en Economía con mención en Macroeconomía y Políticas Públicas de la Pontificia Universidad Católica de Chile (concentración en Econometría Aplicada) e Ingeniero en Sistema de Información en la Pontificia Universidad Católica de Nicaragua. Es Director del Departamento de Estudios Económicos y Tributarios de la Dirección General de Impuestos Internos de la República Dominicana.*

INTRODUCCIÓN

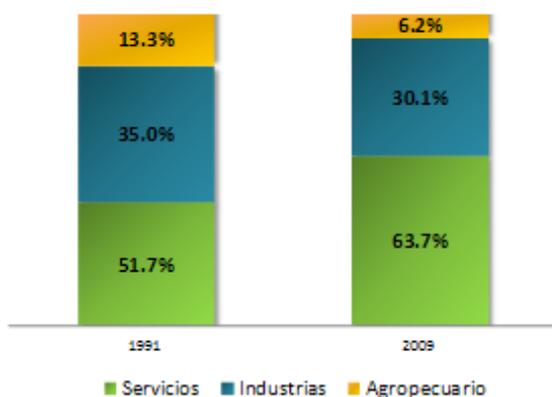
Contenido:

- Introducción
- 1. Sector industrias: descripción de la actividad.
- 2. Análisis de la recaudación: operaciones totales y gravadas, leyes de incentivos e impuestos pagados.
- 3. Ley de incentivos.
- 4. Conclusiones
- 5. Bibliografía

La economía dominicana está compuesta por tres sectores: Servicios, Industrias y Agropecuaria. De estos, el sector Servicios es el mayor generador de empleos, riqueza y el de mayor contribución en las recaudaciones impositivas.¹ En segundo orden, en términos de producción e impuestos reportados, se encuentra el sector Industrias y por último el Agropecuario. (Ver **Gráfica 1**)

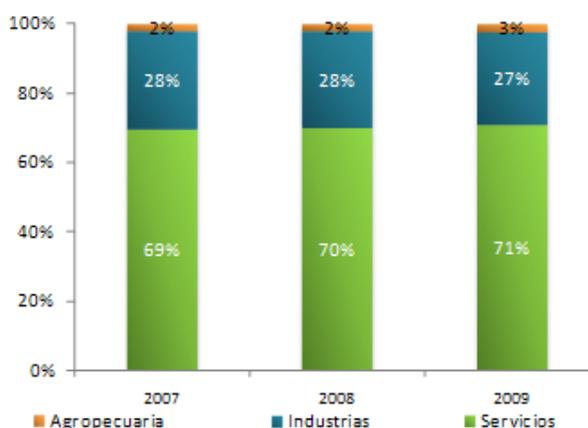
En la actualidad, esta distribución en la composición de la economía dominicana se mantiene, medida a través de las ventas en la economía formal, así como los impuestos reportados, la cantidad de contribuyentes registrados y los empleos generados. (**Gráficas 2, 3 y 4**)

Gráfica 1
Composición de la Producción Nacional
1991,2009; % del PIB Nominal



Fuente: BCRD

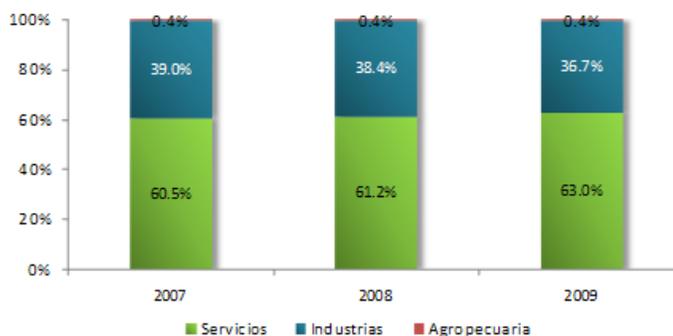
Gráfica 2
Participación Ventas Reportadas en DGII
según Sector; en porcentajes; 2007-2009



Fuente: Dpto. de Estudios Económicos y Tributarios, DGII

¹ Es importante aclarar que el sector Servicios incluye la sub-actividad Comercio.

Gráfica 3
Ingresos Fiscales, Según Sector Económico
2007 – 2009; en porcentaje

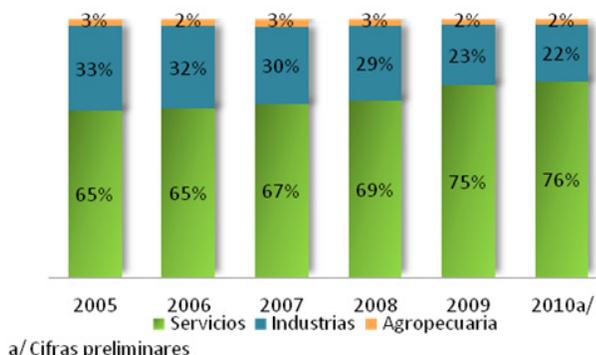


Fuente: Dpto. de Estudios Económicos y Tributarios, DGII

En el 2009 la DGII registraba 123,758 contribuyentes activos,² de los cuales 13,697³ pertenecen al sector Industrias, representando un 11.1% del total de contribuyentes y 86.8% en el Servicios. En Agropecuaria sólo se localiza el 2.1% de contribuyentes.

En cuanto al empleo del sector formal, medido por los empleados a los que su empleador reporta pago de salario⁴ y seguridad social, actualmente el sector Industrias ocupa el segundo lugar con 301,952⁵ empleados. Si se analiza la evolución durante el período 2005-2010, se observa que a pesar de que se mantiene en segundo lugar respecto a los demás sectores, se presenta una reducción en la cantidad de empleados, pasando de 33% en 2005 a 22% en 2010.

Gráfica 4
Participación del Empleo Formal;
según sector económico; 2005-2010

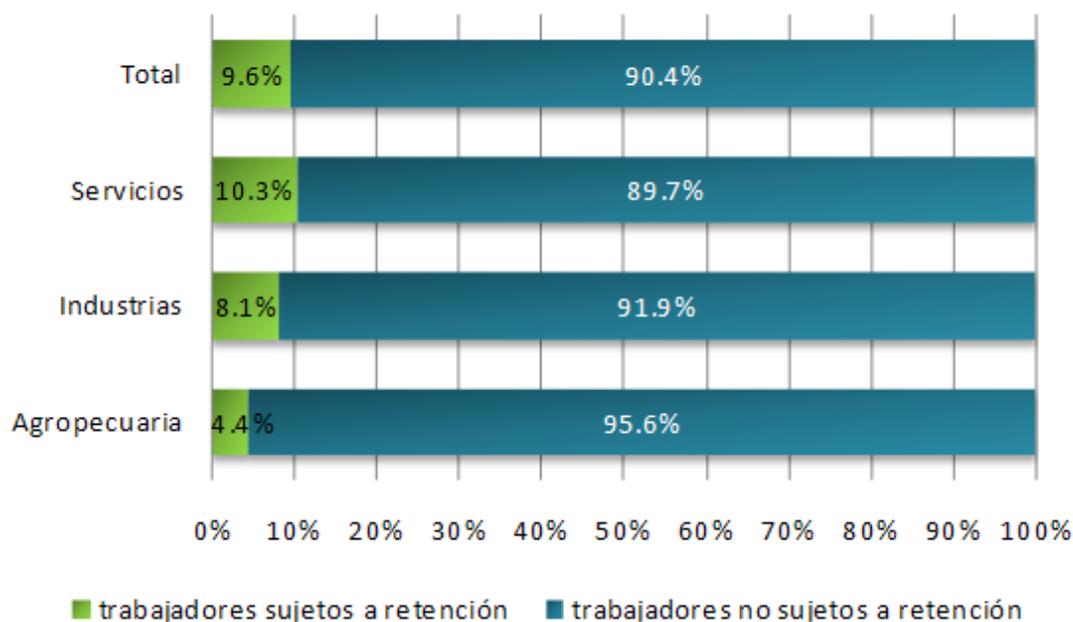


Fuente: DGII según datos de la TSS

- 2 Incluye empresas, profesionales liberales. No incluye asalariados.
- 3 De estos contribuyentes, 4,756 (35%) figuran como Persona Física y 8,941 (65%) como Persona Jurídica.
- 4 La cantidad de asalariados se obtiene de los reportes de nómina presentadas por las empresas ante la DGII y la Tesorería de la Seguridad Social. Se tomó como referencia el mismo mes para cada año (junio); asumiéndose que la cantidad de empleados se mantiene constante durante el año.
- 5 Es importante aclarar que en esta cifra las personas con pluriempleo se repiten y pueden ser contados más de una vez.

En la estructura del Impuesto sobre los Ingresos (ISR) de las personas del sistema tributario dominicano, se contempla un tramo de ingresos exento de pago de impuestos.⁶ Debido a esto, al 92% de los empleados que laboran en el sector Industrias no se les hace retención del pago del Impuesto sobre los salarios devengados, recayendo la obligación del pago de impuestos en sólo 8% restante. Esto va en concordancia con toda la economía nacional, en donde sólo alrededor de 9.6% del total de empleados del sector formal paga el ISR. (**Ver Gráfica 5**)

Gráfica 5
Retenciones de Impuesto Sobre la Renta de los salarios;
según sector económico; 2009



Fuente: DGII

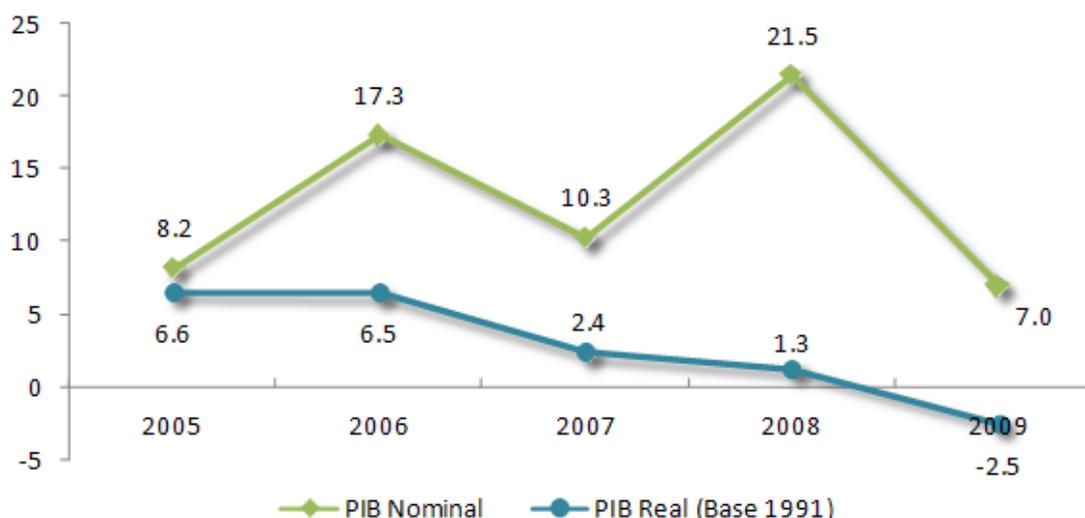
⁶ El Artículo 327 del Código Tributario, deja exento del pago del ISR a los salarios y rentas inferiores a un monto que es publicado por la DGII y actualizado anualmente por la inflación. Para el año 2010 las rentas inferiores a RD\$29,110.5 mensual, o RD\$349,326 anual, están exentas.

1. SECTOR INDUSTRIAS: DESCRIPCIÓN DE LA ACTIVIDAD

El sector Industrias ha promediado 2.9% de crecimiento real anual en el período 2005-2009, mostrando crecimiento positivo todos los años, exceptuando el 2009 que presenta un crecimiento

real negativo de 2.5%. Este decrecimiento sigue el mismo ritmo de la desaceleración económica atribuido en parte a la crisis financiera global. (Ver Gráfica 6)

Gráfica 6
Crecimiento anual PIB sector Industrias
2005-2009, en porcentaje



Fuente: Banco Central de la República Dominicana

El sector Industrias, de acuerdo con el Sistema de Cuentas Nacionales de la República Dominicana, está compuesto por cuatro ramas de actividades productivas, la **Explotación de minas y canteras, Manufactura local, Manufactura zonas francas y Construcción**.

En cuanto al pago de impuestos, la actividad Manufactura de Zonas Francas no es relevante ya que la legislación dominicana las exime del pago de los impuestos sobre las rentas y de los impuestos al consumo; estos solo pagan las retenciones a asalariados, sin embargo el 95% de los salarios se encuentran por debajo de exención contributiva.

La rama de actividad de mayor aporte es la Manufactura Local, que toma en consideración el trabajo industrial efectuado en fábricas, talleres y pequeñas empresas familiares. Para un detalle de estas actividades ver Anexo.

En el año 2009 esta actividad/subsector representó el 70% de PIB del sector Industrias y en el total de los ingresos declarados por las empresas del sector Industrias. La segunda rama en importancia es la Construcción, 18% en el PIB y 14% en los ingresos declarados, seguido por Zonas Francas, y Explotación de minas y canteras. (Ver Cuadro 2)

Cuadro 2
Composición Sector Industrias en el Ventas y PIB Nominal
Según actividad; año 2009

Sub-actividades	Participación Ventas Sector Industrias	Participación dentro del PIB
Construcción	14%	18%
Explotación de Minas y Canteras	1%	1%
Manufactura	70%	70%
Elaboración de Productos de Molinería	2%	1%
Elaboración de Azúcar	3%	1%
Elaboración de Bebidas y Productos de Tabaco	11%	6%
Fabricación de Productos de la Refinación del Petróleo	12%	1%
Resto Industrias Manufactureras	42%	62%
Manufactura Zonas Francas	15%	11%
Total	100%	100%

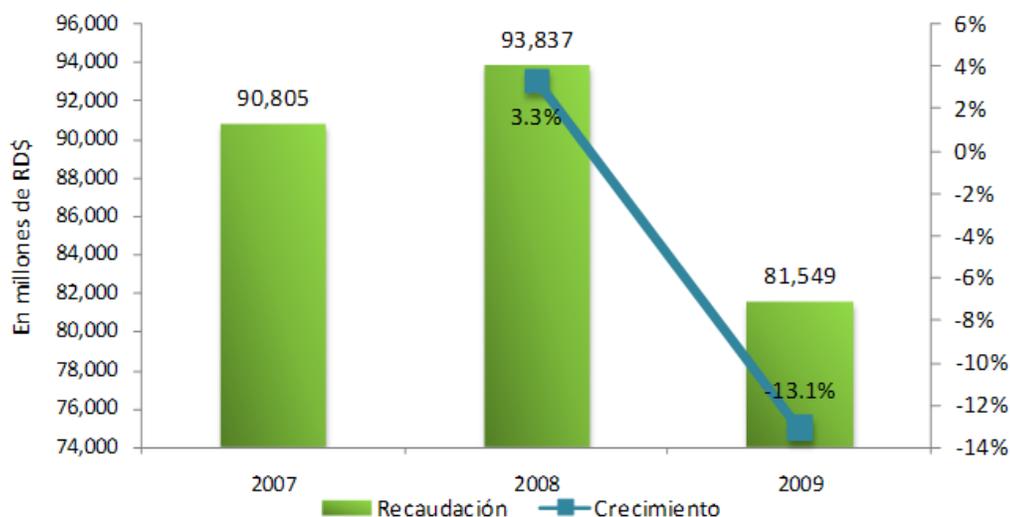
Fuente: DGII, BCRD

2. ANÁLISIS DE LA RECAUDACIÓN: OPERACIONES TOTALES Y GRAVADAS, LEYES DE INCENTIVOS E IMPUESTOS PAGADOS

Al evaluar la recaudación de los impuestos reportados proveniente de las empresas del sector Industrias, esta presentó un crecimiento de 3.3% en el 2008, reduciéndose en 13.1% en el 2009. Esta reducción va de la mano con la desaceleración experimentada por la economía dominicana durante dicho año,

las medidas fiscales tomadas para hacerle frente a la crisis como la Ley No. 182-09 que modifica el pago de retenciones del Estado y sus dependencias, pasando de 5% a 0.5%, y el incremento de las exenciones tributarias de las empresas acogidas al Régimen de Pro-industria.

Gráfica 7
Sector Industrias: Recaudación Impuestos
2007 – 2009

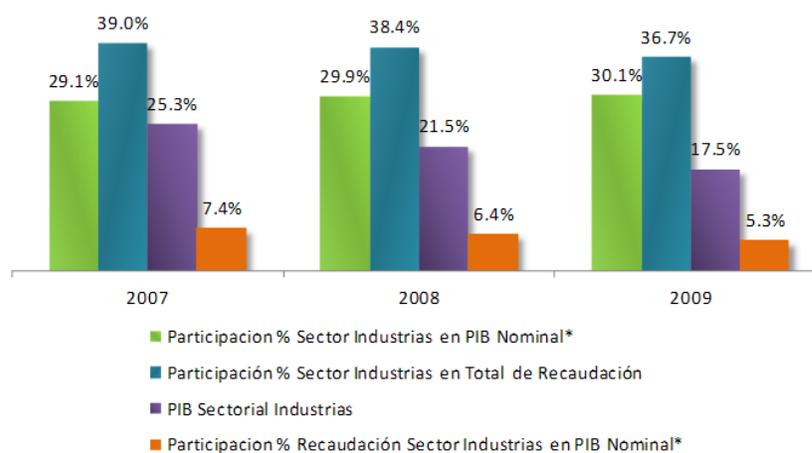


Nota: Incluye la recaudación por parte de la DGII, DGA y TN del sector Industrias.

Fuente: Dpto. de Estudios Económicos y Tributarios, DGII

La participación del sector Industrias en los ingresos fiscales guarda relación con la participación en la economía, medida a través del PIB. En el año 2009, su aporte a los ingresos fiscales fue de 36.7% y promedió 38% en el período 2007-2009. (Ver Gráfica 8)

Gráfica 8
Participación % Industrias en PIB Nominal y Total Recaudación
2007-2009, en porcentaje



*Tomando en cuenta solo el Valor Agregado.

Fuente: Banco Central de la República Dominicana y DGII.

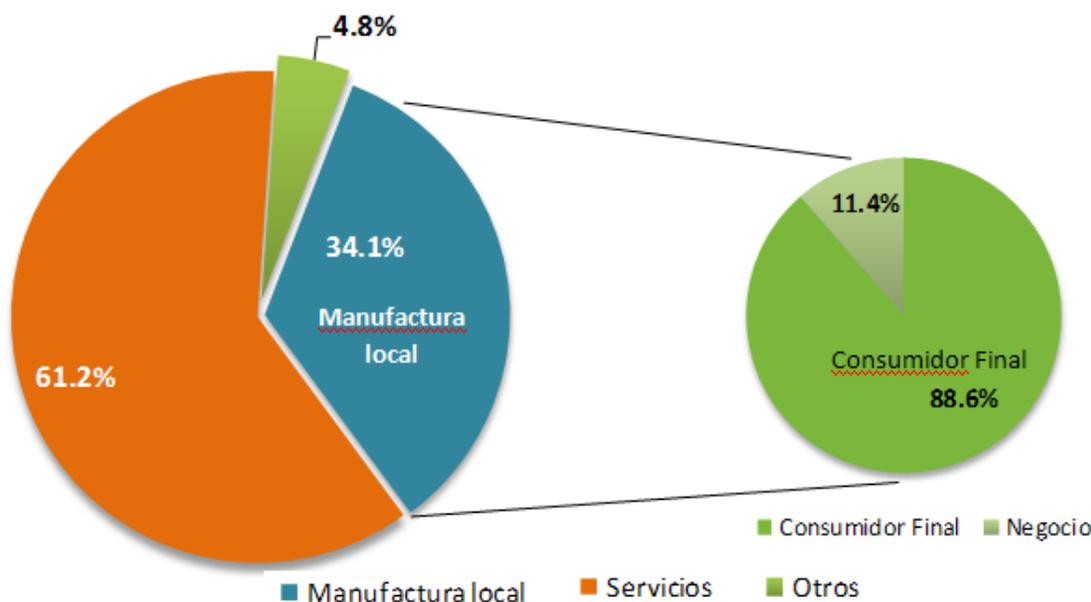
No obstante, pa-ra hacer un análisis impositivo objetivo es necesario diferenciar los impuestos que son efectivamente pagados por las empresas, de los impuestos que son retenidos por estas pero que realmente son pagados por los consumidores finales y/o asalariados.

En el caso de los impuestos que gravan al consumo de bienes y servicios,⁷ los llamados impuestos indirectos, la carga recae directamente en los consumidores. Esto mismo ocurre con los impuestos sobre los salarios, que son pagados por los trabajadores que laboran en las empresas, y los dividendos repartidos a los accionistas, entre otros, cuya carga no

recae sobre la empresa. Por otro lado, están los impuestos que gravan la renta devengada por las empresas y el pago de los impuestos sobre los activos que inciden directamente sobre el negocio.

Como se muestra en la **Gráfica 9**, los impuestos reportados por las empresas que pertenecen a la subactividad de Manufactura Local⁸ representaron el 34.1% del total de los ingresos fiscales. Sin embargo, apenas el 11% fue efectivamente pagado por las empresas, mientras que el 89% restante fue retenido por las empresas pero realmente pagado por los consumidores finales y/o asalariados.

Gráfica 9
Participación de la recaudación del 2008 por actividad económica
En porcentaje



Nota: La categoría “Otros” incluye Agropecuaria, Zonas Francas Industriales, Construcción y Explotación de Minas y Canteras.

⁷ Se incluyen en estos impuestos, el ITBIS, Selectivos Alcoholes y Tabaco, los Impuestos Selectivos al Consumo de Hidrocarburos, Telecomunicaciones, Seguros, sobre el uso de bienes y licencias, entre otros.

⁸ Manufactura Local es la mayor actividad dentro del sector Industrias, medido a través de los ingresos fiscales reportados durante el 2008.

Es importante destacar que 6 empresas dominan alrededor del 70% de la recaudación reportada por Manufactura Local. Dichas empresas pertenecen a las subactividades Fabricación de Productos de la Refinación del Petróleo (40%), Elaboración de Bebidas (23%) y Elaboración de Productos de Tabaco (6%). (Ver Cuadro 3)

Cuadro 3
Distribución de los ingresos fiscales del 2008 según Actividad Económica
(En porcentaje)

Actividad económica	Total (1)+(2)	De los cuales lo paga el:	
		Negocio (1)	Asalariado y/o consumidor final (2)
Agropecuaria	0.4%	0.1%	0.3%
Industrias	38.4%	6.1%	32.4%
Construcción	2.1%	0.6%	1.5%
Explotación de Minas y Canteras	2.1%	1.6%	0.5%
Zona Franca	0.2%	0.0%	0.2%
Manufactura Local	34.1%	3.9%	30.2%
Conservación, Producción y Procesamiento de Carne	0.3%	0.1%	0.2%
Edición, Grabación, Impresión	0.6%	0.2%	0.4%
Elaboración de Aceites y Grasas de Origen Vegetal y Animal	0.2%	0.0%	0.1%
Elaboración de Azúcar	0.2%	0.0%	0.1%
Elaboración de Bebidas	7.7%	0.6%	7.1%
Elaboración de Cacao, Chocolate y Confitería	0.0%	0.0%	0.0%
Elaboración de Plástico	0.6%	0.1%	0.6%
Elaboración de Productos de Molinería	0.1%	0.0%	0.0%
Elaboración de Productos de Panadería	0.1%	0.0%	0.0%
Elaboración de Productos de Tabaco	2.1%	0.3%	1.8%
Elaboración de Productos Lácteos	0.2%	0.1%	0.2%
Fabricación de Cemento, Cal y Yeso	1.2%	0.3%	0.8%
Fabricación de Jabones y Detergentes	1.5%	0.2%	1.3%
Fabricación de Muebles y Colchones	0.2%	0.0%	0.2%
Fabricación de Productos de Cerámicas	0.1%	0.0%	0.1%
Fabricación de Productos de la Refinación del Petróleo	13.5%	0.8%	12.6%
Fabricación de Productos de Madera, Papel y Carton	0.3%	0.0%	0.2%
Fabricación de Productos de Vidrio	0.1%	0.0%	0.1%
Fabricación de Productos Farmaceuticos	0.4%	0.1%	0.2%
Fabricación de Productos Textiles y Prendas de Vestir	0.2%	0.0%	0.2%
Fabricación de Sustancias Químicas	0.5%	0.2%	0.4%
Industrias Básicas de Hierro Y Acero	1.8%	0.2%	1.6%
Otras Industrias Manufactureras	2.2%	0.5%	1.7%
Servicios	61.2%	15.9%	45.2%
Administración Pública	4.0%	1.2%	2.8%
Alquiler de Viviendas	1.6%	0.8%	0.8%
Comercio	23.7%	3.5%	20.3%
Comunicaciones	7.2%	2.6%	4.7%
Electricidad, Gas y Agua	1.5%	0.7%	0.7%
Hoteles, Bares y Restaurantes	3.3%	0.9%	2.4%
Intermediación Financiera, Seguros y Otras	11.2%	3.8%	7.4%
Zona Franca de servicios	0.1%	0.0%	0.1%
Servicios de Enseñanza	0.2%	0.0%	0.1%
Servicios de Salud	0.4%	0.2%	0.2%
Transporte y Almacenamiento	3.8%	0.6%	3.3%
Otros Servicios	4.3%	1.8%	2.5%
Total	100.0%	22.1%	77.9%

Nota: No incluye Fondos de Terceros, recargos ni interés indemnizatorio.

Datos elaborados por el Dpto. De Estudios Económicos DGII en base a información de DGII, DGA y TN

Por otro lado, las ventas reportadas del sector Industrias han mostrado crecimiento positivo en el período 2005-2009, a excepción del año 2009 donde decreció 10%. El subsector que presenta la mayor cantidad de ventas dentro de Manufactura es el de fabricación de productos de la refinación de petróleo, sin embargo ninguna de sus operaciones se encuentran gravadas por el ITBIS, aunque sí están gravadas con impuestos selectivos al consumo. Las empresas del subsector de elaboración de bebidas ocupan el segundo lugar por sus ventas, y alrededor del 85% de estas se encuentran gravadas por el ITBIS. Dentro de las Otras Industrias Manufactureras, la actividad con mayores ventas es la de elaboración de otros productos alimenticios; en esta, cerca del 60% de las ventas están gravadas, y a su vez ocupa el tercer lugar en las ventas del subsector Manufactura. (Ver Cuadro 4)

Cuadro 4
Principales actividades subsector Manufactura
Ventas gravadas y exentas del ITBIS;
2009 en porcentaje del total de ventas

Sub-actividades	Participación Ventas Sector Industrias	Participación dentro del PIB
Construcción	14%	18%
Explotación de Minas y Canteras	1%	1%
Manufactura	70%	70%
Elaboración de Productos de Molinería	2%	1%
Elaboración de Azúcar	3%	1%
Elaboración de Bebidas y Productos de Tabaco	11%	6%
Fabricación de Productos de la Refinación del Petróleo	12%	1%
Resto Industrias Manufactureras	42%	62%
Manufactura Zonas Francas	15%	11%
Total	100%	100%

* Se encuentra clasificada dentro de "Otras industrias manufactureras".

Fuente: DGII

3. LEYES DE INCENTIVO

El Sistema Tributario Dominicano cuenta con una serie de leyes que otorgan incentivos a distintos sectores con el fin de motivar la producción nacional y/o impulsar el desarrollo de actividades económicas o regiones del país. En este sentido, algunas empresas del sector Industrias cuentan con la posibilidad de beneficiarse de alguna de estas leyes de regímenes especiales. Estos regímenes son: Pro-Industria, Exportadores,

Confotur, Desarrollo Fronterizo, Desarrollo del sector Turismo, Zonas Francas Industriales, Cadena Textil y/o Cuero, Importadores y Productores de Bienes Exentos.

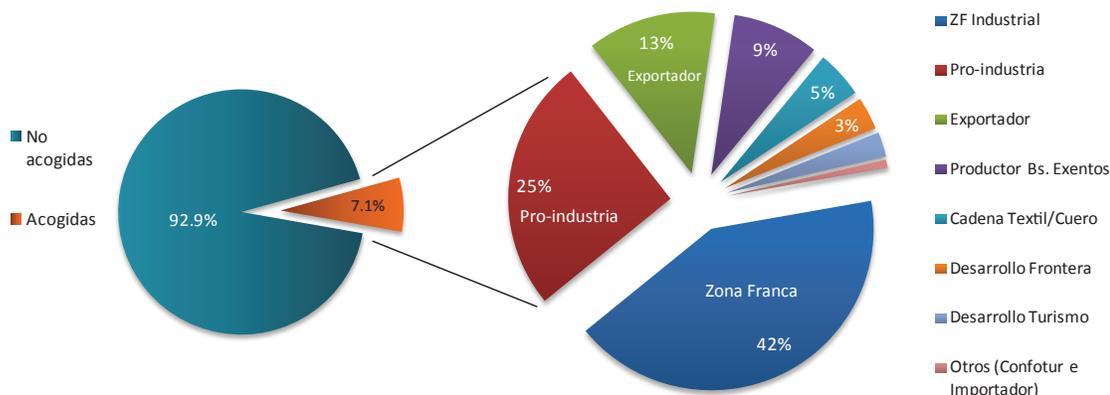
Del total de las empresas registradas en el sector Industrias que durante el 2009 se encontraban económicamente activas ante la DGII, sólo 7.1% se encuentran acogidas a leyes de incentivo.⁹

⁹ Las empresas económicamente activas son aquellas que realizaron algún pago o declaración de impuesto ante la DGII durante un período determinado.

Los regímenes que registran mayor número de contribuyentes son Zonas Francas Industriales con 42%, Pro-industria con 25%, y exportadores

con 13%. El 9% productor de bienes exentos y el 11% restante se encuentran registrados en los otros 5 regímenes. (Ver Gráfica 10)

Gráfica 10
Cantidad de empresas del sector Industrias acogidas y no acogidas a regímenes especiales Según tipo de régimen; 2009; en porcentaje

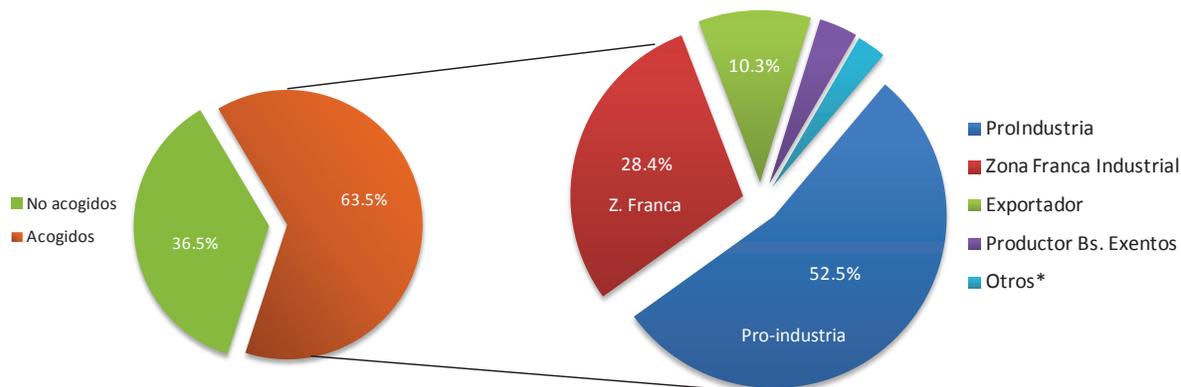


Fuente: Dpto. de Estudios Económicos y Tributarios, DGII

No obstante, estas pocas empresas representaron el 64% de los ingresos brutos declarados del sector Industrias. De este total el

53% pertenece a Proindustria, el 28% a Zonas Francas Industriales, el 10% son exportadores, entre otros. (Ver Gráfica 11)

Gráfica 11
Sector Industrias
Proporción de ingresos brutos declarados de empresas acogidas y no acogidas a regímenes especiales Según tipo de régimen; 2009; en porcentajes



* Otros incluye Desarrollo Fronterizo, Desarrollo Turismo, Cadena Textil/Cuero, Confotur e Importador.

Fuente: Dpto. de Estudios Económicos y Tributarios, DGII

Por otro lado, en lo que se refiere al sacrificio fiscal resultante de la aplicación de estos regímenes, según está establecido en el Presupuesto de Ingresos y Ley de Gastos Públicos de 2011,¹⁰ del total estimado, las empresas de Zonas Francas son las más beneficiadas, significando un sacrificio por RD\$4,221.3 millones, lo que representa un 0.2% del PIB. Mientras, la estimación para las empresas acogidas a Proindustria es 0.08% del PIB, y 0.03% del PIB para las empresas pertenecientes a desarrollo fronterizo. El gasto tributario total estimado para dicho año fue de 5.2% del PIB, esto incluye otras variables que no afectan al sector Industrias. (Ver Cuadro 5)

Cuadro 5
Sacrificio Fiscal por Régimen
Estimado 2011

Régimen	%PIB
ITBIS	3.22%
Otros	1.50%
Zonas Francas	0.20%
Proindustria	0.08%
Turismo	0.06%
Desarrollo Fronterizo	0.03%
Cadena Textil y/o Cueros	0.00%
Total	5.17%

Fuente: Presupuesto de Ingresos y Ley de Gastos Públicos, 2011

4. CONCLUSIONES

Al evaluar la composición de la economía dominicana, es clara la importancia que ha ido ganando el sector Servicios, convirtiéndose en el mayor generador de riquezas del país desde hace algunos años. Por su parte, el sector Industrias ocupa la segunda posición en términos de producción e impuestos recaudados, siendo la Manufactura Local la de mayor importancia dentro de este renglón.

Del total de las empresas registradas en el sector Industrias, sólo 7.1% se encuentran acogidas a leyes de incentivo. No obstante, estas pocas empresas representaron el 64% de los ingresos

brutos declarados del sector Industrias. De este total el 53% pertenece a Proindustria, el 28% a Zonas Francas Industriales, el 10% son exportadores, entre otros.

Con relación a la composición de los ingresos tributarios, dicho sector reportó el 38.4% de los ingresos recaudados en 2008. No obstante, es importante diferenciar los impuestos que son efectivamente pagados por las empresas, de los impuestos que son retenidos por estas pero que realmente recaen sobre los consumidores finales y/o asalariados, que como fue visto, representa la mayor parte del recaudo.

¹⁰ El gasto tributario de 2011 se estima en base a los ingresos del periodo 2009, declarados durante el 2010.

ANEXO

Detalles de las Sub-actividades que componen Manufactura

Sub Actividad	Participación dentro del total de Manufactura, según Ingresos
Zona Franca	15.5%
Construcción	14.1%
Fabricación de Productos de la Refinación del Petróleo	12.1%
Elaboración de Bebidas	10.1%
Otras Industrias Manufactureras	9.9%
Industrias Básicas de Hierro Y Acero	3.7%
Fabricación de Cemento, Cal y Yeso	3.1%
Fabricación de Sustancias Químicas	3.0%
Elaboración de Azúcar	2.9%
Conservación, Producción y Procesamiento de Carne	2.9%
Fabricación de Productos Farmaceuticos	2.8%
Elaboración de Plástico	2.6%
Fabricación de Jabones y Detergentes	2.5%
Elaboración de Aceites y Grasas de Origen Vegetal y Animal	2.5%
Edición, Grabación, Impresión	2.1%
Elaboración de Productos de Molinería	1.8%
Elaboración de Productos Lácteos	1.7%
Fabricación de Productos de Madera, Papel y Carton	1.3%
Explotación de Minas y Canteras	1.3%
Elaboración de Productos de Tabaco	1.2%
Fabricación de Muebles y Colchones	0.8%
Fabricación de Productos Textiles y Prendas de Vestir	0.7%
Elaboración de Productos de Panadería	0.6%
Fabricación de Productos de Cerámicas	0.3%
Fabricación de Productos de Vidrio	0.1%
Total	100.0%

Nota: Este cuadro se hizo tomando como base los ingresos declarados y/o operaciones totales reportadas en el período 2009.

5. BIBLIOGRAFÍA

BANCO CENTRAL DE LA REPUBLICA DOMINICANA. Informe de la Economía Dominicana 2005-2009 [en línea]. Disponible en Web: www.bancentral.gov.do.

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DE LA REPÚBLICA DOMINICANA. Clasificador dominicano de actividades económicas CIIU 2009 [en línea]. Disponible en Web: <http://www.dgii.gov.do/publicaciones/estudios/Documents/CIIU2009.pdf>

DIRECCIÓN GENERAL DE IMPUESTOS INTERNOS DE LA REPÚBLICA DOMINICANA. Aviso de Ajuste por Inflación 2010 para contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta [en línea]. Disponible en Web: <http://www.dgii.gov.do/publicaciones/avisos/Documents/AJUSTE%20POR%20INFLACI%C3%93N%202010.pdf>

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO DE LA REPÚBLICA DOMINICANA. Estadísticas de Ingresos Fiscales [en línea]. Disponible en Web: www.hacienda.gov.do

REPÚBLICA DOMINICANA. Ley 11-92 del 16 de mayo de 1990 que aprueba el Código Tributario de la República Dominicana [en línea]. Disponible en Web: <http://www.dgii.gov.do/legislacion/LeyesTributarias/Documents/ley11-92.pdf>

REPÚBLICA DOMINICANA. Ley 4315 del 22 de octubre del 1955 que crea la Institución de

las “Zonas Francas” dentro del Territorio de la República Dominicana y Dicta otras Disposiciones [en línea]. Disponible en Web: <http://www.dgii.gov.do/legislacion/LeyesTributarias/Documents/Ley4315.pdf>

REPÚBLICA DOMINICANA. Ley 28-01 del 1 de febrero del 2001 que una Zona Especial de Desarrollo Fronterizo [en línea]. Disponible en Web: <http://www.dgii.gov.do/legislacion/LeyesTributarias/Documents/Ley28-01.pdf>

REPÚBLICA DOMINICANA. Ley 392-07 del 4 de diciembre de 2007 sobre Competitividad e Innovación Industrial [en línea]. Disponible en Web: <http://www.dgii.gov.do/legislacion/LeyesTributarias/Documents/Ley392-07.pdf>

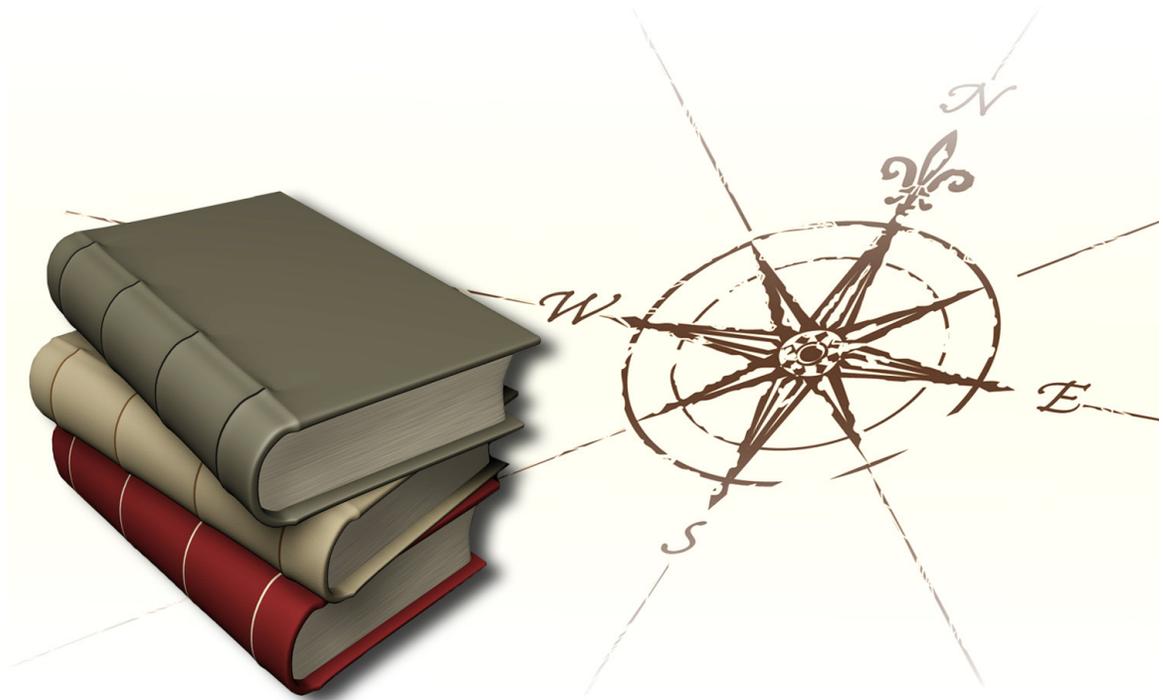
REPÚBLICA DOMINICANA. Ley 56-07 del 4 de mayo de 2007 que declara de prioridad nacional los sectores pertenecientes a la cadena textil [en línea]. Disponible en Web: <http://www.dgii.gov.do/legislacion/LeyesTributarias/Documents/Ley56-07.pdf>

REPÚBLICA DOMINICANA. Ley 158-01 del 6 de septiembre del 2001 sobre fomento al desarrollo turístico [en línea]. Disponible en Web: <http://www.dgii.gov.do/legislacion/LeyesTributarias/Documents/Ley%20158-01.pdf>

ROSEN, HARVEY. Public Finance. 6ta. Edición 2002. McGraw-Hill

Directrices Constitucionales del Sistema Tributario Brasileño

Denise Lucena Cavalcante



RESUMEN

Las directrices constitucionales del Sistema Tributario Brasileño destacan los derechos fundamentales del ciudadano-contribuyente en la Constitución. En el Brasil, las directrices constitucionales son muy importantes en la lucha en controlar los excesos estatales, limitando el poder de tributar y repitiendo insistentemente el elenco de los derechos y garantías fundamentales del ciudadano-contribuyente. Hoy en día uno de los grandes desafíos del Brasil es exactamente desenvolver económicamente un sistema federado y realmente tener una justicia fiscal ante las tantas desigualdades existentes.

El Autor: Profesora de Derecho Tributario y Financiero de graduación y post-graduación de la Universidad Federal de Ceará – UFC; Vice-Coordinadora de Post-graduación; Doctora en Derecho Tributario por la PUC/SP; Procuradora de la Hacienda Nacional. Tutora virtual del Curso de Tributación Internacional/CIAT - 2009. E-mail: deniluc@fortalnet.com.br.

INTRODUCCIÓN

Contenido:

Introducción.

1. Federalismo fiscal brasileño.
2. Sistema tributario brasileño en la constitución de 1988.
3. De los principios constitucionales tributarios.
4. Reforma tributaria en el Brasil.
5. Repartición de la receta tributaria.
6. Consideraciones finales.
7. Bibliografía.

El artículo destaca el Sistema Tributario Brasileño conforme las directrices constitucionales, enfatizando la necesidad de adaptación de este sistema a los nuevos paradigmas del Derecho en el siglo XXI. En el Brasil, el Sistema Constitucional Tributario obtuvo grandes avances con la disposición expresada en las “Limitaciones del poder de tributar”, reforzando en el ámbito constitucional los derechos del ciudadano-contribuyente. En esta era “principiológica” se debe buscar una reafirmación de los principios expresados en el texto Constitucional, enfocando la materialización de éstos en reglas específicas, o sea, en medidas simples y de gran alcance¹.

1. FEDERALISMO FISCAL BRASILEÑO

El Brasil se caracteriza por su forma federativa de Estado, compuesta por la alianza indisoluble de la Unión Federal; 26 Estados-miembros; 5.564 Municipios y el Distrito Federal, integrando todos a la República Federativa del Brasil².

Los entes de la Federación están dotados de autonomía, abriendo mano de la soberanía para

que la República Federativa del Brasil actúe en el ámbito internacional.

Cuando se establece la autonomía de los entes federados significa que ellos no poseen una relación jerárquica entre sí³, siendo capaces de tener su propia administración y gestión, no obstante, la dependencia económica de

¹ Informamos que los textos de los autores brasileños y portugueses fueron traducidos libremente por la autora.

² Así establece la Constitución Federal: “Art. 1º. La República Federativa del Brasil, formada por la unión indisoluble de los Estados y Municipios y del Distrito Federal, constituyese en Estado Democrático de Derecho y tiene como fundamentos:

I – La soberanía;

II – La ciudadanía;

III – La dignidad de la persona humana;

IV – Los valores sociales del trabajo y de la iniciativa privada;

V – El pluralismo político.

³ En este sentido establece Roque Carrazza: “Laboran en equívocos los que ven una relación jerárquica entre el gobierno central y los gobiernos locales. Lo que hay, en verdad, son para cada una de esas entidades políticas, campos de actuación autónomos y exclusivos, estrictamente trazados en la Carta Suprema, que ley alguna puede alterar.” (Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 96).

los Estados y Municipios menos favorecidos compromete severamente dicha autonomía, una vez que no hay que se hablar en autonomía sin la debida capacidad financiera.

En el Brasil, frente a las grandes diferencias regionales, la autonomía financiera aún es frágil, teniendo una desigualdad muy grande entre los entes federados que componen la nación.

Uno de los grandes desafíos del Brasil es exactamente desenvolver económicamente un sistema federado⁴, ante las tantas desigualdades existentes y con una dimensión geográfica acentuada por tales diferencias.

El sistema federativo fiscal brasileño precisa propiciar a los Estados y Municipios no solamente la autonomía política, sino también, principalmente, la autonomía financiera, alcanzando la independencia prevista por Paulo Bonavides⁵:

En el Estado Federal, nos deparamos varios Estados que se asocian con vistas la una integración armoniosa de sus destinos. No poseen esos Estados soberanía externa y desde el punto de vista de la soberanía interna se hallan en parte sujetos a un poder único, que es el poder federal, y en parte conservan su independencia. Moviéndose libremente en la esfera de la competencia constitucional que les fue señalada para efecto de auto-organización. Como disponen de esa capacidad de auto-organización, que implica el poder de fundar un orden constitucional propio, los Estados-miembros, actuando ahí fuera de toda la sumisión a un poder superior y pudiendo en el cuadro de las relaciones federativas exigieron del Estado Federal el cumplimiento de determinadas obligaciones, se convierten en organizaciones políticas incontestablemente de carácter estatal.

Se percibe aún en el contexto brasileño una grande sumisión económica de los Estados y Municipios frente a la Unión Federal, una vez que ésta, la Unión, no solamente detenta la mayor parte de la recaudación tributaria, sino también, condiciona los repases financieros obligatorios para los Estados y Municipios a reglas nuevas, causando una visible agresión al principio federativo.

La previsión del constituyente originario determinaba en el art. 160 de la Constitución brasileña la prohibición del veto de los repases constitucionales, que, luego después, por Enmienda Constitucional, tal veto fue restringido, permitiendo la retención y bloqueo en caso de deudas de los entes estatales, en los siguientes términos:

Art. 160. Es vetada la retención o cualquier restricción a la entrega y al empleo de los recursos atribuidos, en esta sección, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios, en ellos comprendidos adicionales e incrementos relativos a los impuestos.

Párrafo único. El veto previsto en este artículo no impide a la Unión y a los Estados de condicionar la entrega de sus recursos:

I – Al pago de sus créditos, inclusive de sus autarquías;

II – Al cumplimiento de lo dispuesto en el art. 198, § 2º, II y III⁶. (El párrafo único e incisos fueron incrementados por la Enmienda Constitucional n. 29, de 13 de septiembre de 2000).

Este dispositivo constitucional todavía hoy es punto de críticas, pues permite una retención de recursos que pertenecen a los entes federados, no debiendo tener restricciones, ni mismo en el caso de deudas. El hecho de haber deudas por si solo no justificaría las retenciones y bloqueos,

4 *El federalismo es cláusula pétrea prevista en el art. 60, § 4º, inciso I, de la Constitución Federal: “No será objeto de deliberación la propuesta de enmienda tendiente a abolir la forma federativa de Estado”.*

5 *BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 207-208.*

6 *Este artículo trata de la aplicación de los porcentuales obligatorios para la salud.*

principalmente en el contexto brasileño, donde casi todos los municipios son deudores de la Previdencia Social.

Además de las discrepancias económicas entre los entes federados brasileños, aún hay las diferencias económicas de la población. Se nota, pues, las dificultades en administrar el quinto mayor país del mundo, que tiene de frontera terrestre 15.700 Km, con una población de más de 195 millones de habitantes.

Solamente para tener una idea de la distorsión económica que prevalece en el Brasil, de su inmensa población, podemos decir que cerca de 25 millones de brasileños son contribuyentes del impuesto a la renta, o sea, poco más de 10% de la población, lo que caracteriza a mala distribución de la renta per capita en el país⁷.

En este país de proporciones continentales las dificultades son muchas, motivo por el cual el constituyente originario en 1988 determinó como uno de los principios fundamentales previstos en la República Federativa del Brasil la búsqueda de la reducción de las desigualdades sociales y regionales, así dispuesta en la Constitución Federal:

Art. 3º. Constituyen objetivos fundamentales de la República Federativa del Brasil:

- I – Construir una sociedad libre, justa y solidaria;
- II – Garantizar el desarrollo nacional;
- III – Erradicar la pobreza y la marginalización

y reducir las desigualdades sociales y regionales;

IV – Promover el bien de todos, sin prejuicios de origen, raza, sexo, color, edad y cualesquiera otras formas de discriminación.

Tal previsión constitucional es importante, pues ejerce una mayor presión legislativa en las políticas públicas reconociendo el establecimiento de conductas que sean orientadas para la minimización de los problemas socio-económicos decurrentes de las desigualdades regionales.

Por eso, mismo frente de tantas discrepancias entre el texto formal y la realidad social, la Constitución ejerce un papel importante en la lucha constante por controlar los excesos decurrentes de la mala comprensión de la soberanía estatal, limitando el poder de tributar y repitiendo insistentemente el elenco de los derechos y garantías fundamentales del ciudadano-contribuyente.

De ahí la relevancia del llamado **Derecho Constitucional Tributario y no, Derecho Tributario Constitucional**, como bien resaltó José Osvaldo Casás⁸, debiendo la Constitución ser siempre la base de todo y cualquier estudio de las normas de tributación.

En este sentido esclarecerá Rodolfo Spisso⁹ que todo análisis jurídico debe partir de la perspectiva constitucional:

7 “El Brasil es uno de los países que carga el peso de ser el país más injusto del mundo, aquel en que la distribución de renta es peor. La injusticia no decore de la pobreza – El Brasil es la 11ª economía del mundo, en términos de producción bruta -, pero por su pésima distribución. La injusticia decore del contraste entre los más ricos y los más pobres, entre el polo de riqueza – similar al de países de Primer Mundo – y el polo de pobreza, similar al de los países más pobres del mundo” (SADER, Emir. *Perspectivas. Colección Os porquês da desordem mundial*. Rio de Janeiro: Record, 2005, p. 129).

8 “El sector jurídico en el que nos desenvolveremos, conforme a las mejores tradiciones de la doctrina latina de la tributación – americana y europea – encuentra su más correcta caracterización cuando se alude a él como “Derecho constitucional tributario”, y no como “Derecho tributario constitucional”. (...) Dentro del vasto espectro que conforma el “Derecho constitucional tributario” se vislumbran claramente dos secciones; una elaborada a partir de la parte dogmática de las constituciones en los Estados de Derecho o “Derecho constitucional de la libertad”, que corporiza todo un sistema de derechos y garantías del ciudadano que actúa como límite y cauce al ejercicio de la potestad tributaria normativa del Estado (...).” (CASÁS, José Osvaldo. *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente*. Buenos Aires: Ad Hoc, 2002, p. 119).

9 SPISSE, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 2000, p. 3.

“Es por ello que la institución tributaria, al igual que las demás instituciones jurídicas que integran nuestro ordenamiento, no puede ser suficientemente comprendida ni explicada si no es a la luz de la perspectiva constitucional. El programa constitucional ilumina y condiciona de tal manera a las concretas instituciones jurídicas, que éstas, para responder a criterios de justicia, no deben estar sólo al servicio de sus fines y objetivos específicos, sino también al servicio de los fines y objetivos constitucionales. De ahí, la necesidad de que el análisis del plan o programa constitucional haya de constituir en el futuro uno de los puntos básicos en la

elaboración doctrinal de los estudiosos de cualquier ciencia jurídica.

Desde esa perspectiva, la Constitución se nos presenta como un instrumento no exclusivamente regulador de los principios cardinales de la organización y funcionamiento del gobierno, sino, esencialmente, de restricción de poderes en amparo y garantía de la libertad individual”.

Frente a esta peculiaridad, compartimos con el pensamiento de Humberto Ávila cuando afirma que el Derecho Tributario Brasileño es esencialmente un Derecho Constitucional Tributario¹⁰.

2. SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEÑO EN LA CONSTITUCIÓN DE 1988

El Brasil se destaca por contener en su texto constitucional un extenso capítulo sobre el Sistema Tributario Nacional¹¹.

Se puede afirmar que la Constitución Brasileña, por su extensión y detalles es reglamentarista, adoptando aquí el término de Domingo García Belaunde¹².

Y el punto es el siguiente; o se elabora una constitución principista (o analítica) o se prefiere una constitución extensa (o reglamentarista). La idea que anima a la primera es que la constitución, sin ser un texto largo, debe ser sobria en su exposición, conteniendo solamente los principios

más generales en lo que se refiere a los derechos fundamentales y a los medios para protegerlos, así como los mecanismos precisos para el comportamiento y control entre los poderes. Los demás aspectos, deberán ir tratados en leyes o estatutos constitucionales (como decía en días pasados Alberto Borea O., en estas mismas páginas) y cuya modificación debe tener un trámite especial. Lo contrario es, caer en toda nuestra tradición republicana, de textos muy ceñidos y detallados, que envejecen con el tiempo. Es preciso hacer hincapié en esta idea fundamental, ya que una constitución no puede ser un memorial de agravios ni un catecismo político.”

10 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 110.

11 “El sistema tributario nacional es el conjunto de normas positivas y principios que, teniendo como ápice la Constitución Federal, regula los derechos y deberes tributarios tanto de los contribuyentes cuanto del Poder Público. El deber de pagar tributos es tan fundamental cuanto los derechos así denominados en la CF (salud, educación, vivienda, libertad), pues la recaudación es el antecedente lógico de la dispensa, medio público de efectividad de los derechos fundamentales.” (WEISS, Fernando Lemme. *Princípios tributários e financeiros*. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2006, p. 140).

12 *Constitución y Política*. 3. ed. N. 2. Lima: Biblioteca Peruana de Derecho Constitucional, 2007, p. 107.

Y excesivamente detallista es el Sistema Tributario Brasileño en la Constitución de 1988 por lo que por muchas veces se corre el riesgo de contener elementos materialmente espurios, como afirmó el constitucionalista portugués Paulo Ferreira Cunha¹³.

Así está tratado en el Capítulo I, del Título VI, de la Constitución Brasileña: **Tributación y del Presupuesto**, con sus 19 (diecinueve) artículos y más de 100 (cien) incisos y líneas, disponiendo sobre el Sistema Tributario Nacional.

Tantos dispositivos constitucionales podrían hasta justificarse si consideramos que la Constitución Brasileña fue promulgada en 1988, o sea, más de veinte años después del Código Tributario Nacional - CTN, que fue promulgado por la Ley n. 5.172, de 25 de octubre de 1966. Siendo el CTN anterior a Constitución de 1988 está lo recepcionó como Ley Complementar, atendiendo a lo dispuesto en el art. 146, de la Constitución que determina que solamente Ley Complementar¹⁴ podrá tratar de Normas Generales de Derecho Tributario.

El Sistema Tributario Nacional está dispuesto en seis secciones de la Constitución de la República Federativa del Brasil, con los siguientes subtítulos:

Art. 145 al art. 162:

- De los Principios Generales;
- De las Limitaciones al Poder de Tributar;
- De los Impuestos de la Unión;
- De los Impuestos de los Estados y Distrito Federal;
- De los Impuestos de los Municipios;
- De la Repartición de las Recetas Tributarias.

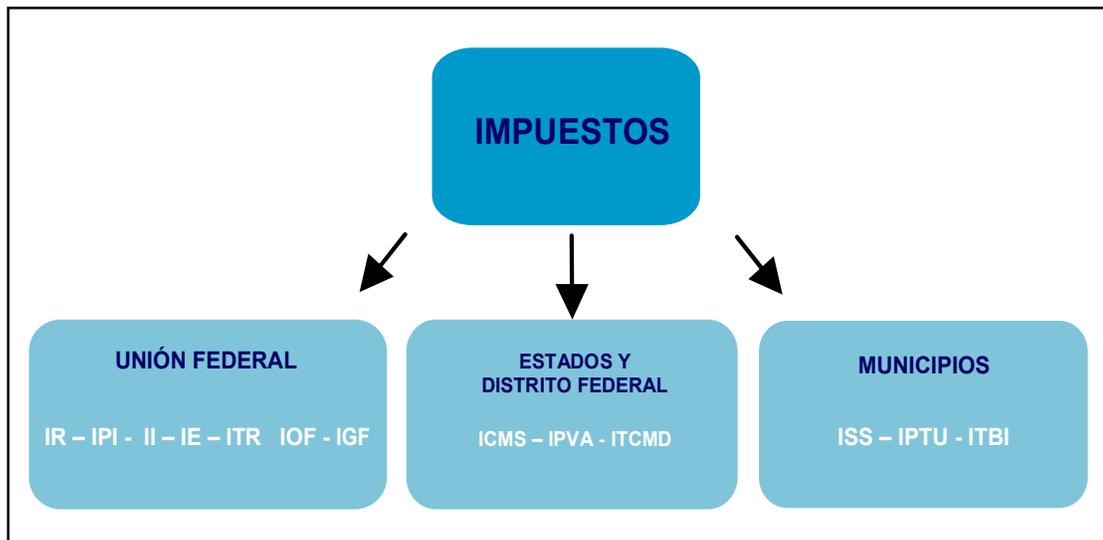
En relación a la repartición de los impuestos, el constituyente delimitó cuales impuestos que cada ente de la federación podrán instituir, por eso que se dice en el Brasil que “la discriminación constitucional de competencia” es rígida, no pudiendo los otros entes estatales instituir nuevos impuestos¹⁵, salvando solamente “la competencia residual” de la Unión Federal.

13 “La Constitución de 1988 [brasileña] es una de las más progresivas del mundo, a pesar su carácter detallista pueda hacerla contener elementos materialmente espurios. Sin embargo, es un marco en la construcción constitucional y especialmente preocupada con la ciudadanía, por eso mereciendo el llamado de Constitución Ciudadana.” (CUNHA, Paulo Ferreira. *Direito constitucional geral*. Guid Juris: Lisboa, 2006, p. 225).

14 En el Brasil las leyes pueden ser complementares o ordinarias. La regla general es ley ordinaria, siendo la ley complementar la excepción, por tanto, cuando necesaria, dependiendo de la materia, el constituyente determina expresamente. De forma clara expone José Afonso da Silva: “Cuanto a estas últimas [ley complementar] nada más parece decir sino que solamente diferencian del procedimiento de formación de las leyes ordinarias en la exigencia del voto de la mayoría absoluta de las Casas, para su aprobación (Art. 69), siendo, pues, formadas por procedimiento ordinario con quórum especial.” (**Curso de direito constitucional positivo**. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 531).

15 “Las competencias privativas antes referidas implican, de un lado, en una afirmación del poder fiscal de su titular; y de otro, que, implican en una negación de este mismo poder. De hecho, con base en su soberanía el Estado todo podría hacerlo. La Constitución, entre tanto, limita ese poder en la medida en que lo comparte entre las órdenes parciales de gobierno que componen la Federación. Tal es hecho a través de atribuciones de campos económicos determinados para cada uno. Así, tiene el legislador competente la posibilidad de instituir el impuesto dentro de los linderos de su campo. Si, entre tanto, extravasa de cualquier forma o captar manifestaciones de riqueza diversa de la que le fue atribuida, habrá inconstitucionalidad por invasión de competencia. De ahí la importancia de investigar si los hechos de exteriorización escogidos por la ley tributaria están comprendidos en el campo reservado a la competencia de la entidad tributante o aún si los criterios de determinación de tributo no lo desnaturalizan.” (SOUZA, Hamilton Dias de. *A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar*. In *Princípios e limites da tributação*. Coord. Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 260).

Por el cuadro a seguir se tiene una síntesis de los impuestos existentes en el Brasil¹⁶:



Se esclarece, oportunamente, que en el Brasil el tributo representa el género, cuyas especies son: impuestos, tasas, contribuciones de mejorías, préstamos coactivos e contribuciones sociales.

Las contribuciones sociales en el derecho tributario brasileño merecen destaque,

siendo hoy de gran relevancia en la recaudación tributaria, representante un porcentual de los más elevados en el total de la recaudación, lo que altera su naturaleza anteriormente extra-fiscal para predominantemente fiscal, si es que aún se puede hacer tal distinción.

16 Para esclarecer las siglas utilizadas, se transcribe el texto de la Constitución Federal que así dispone:

De los impuestos de la Unión

Art. 153. Toca a la Unión instituir impuestos sobre:

I – importación de productos extranjeros (II);

II – exportación, hacia el exterior de productos nacionales o nacionalizados (IE);

III – renta y sueldos de cualquier naturaleza (IR);

IV – productos industrializados (IPI);

V – operaciones de crédito, cambio y seguro, o relativas a títulos o valores mobiliarios (IOF);

VI – propiedad territorial rural (ITR);

VII – grandes fortunas, según lo dispuesto en ley complementar (IOF).

montante cobrado en las anteriores;

De los impuestos de los Estados y del Distrito Federal

Art. 155. Toca a los Estados y al Distrito Federal instituir impuestos sobre:

I – transmisión causa mortis y donativo, de cualquier bien o derecho (ITCMD);

II – operaciones relativas a la circulación de mercancías y sobre prestaciones de servicios de transporte inter-estadual y inter-municipal y de comunicación, aún cuando las operaciones y las prestaciones se empiecen en el exterior (ICMS);

III – propiedad de vehículos motorizados (IPVA).

De los impuestos de los Municipios

Art. 156. Toca a los Municipios instituir impuesto sobre:

I – propiedad predial y territorial urbana (IPTU);

II – transmisión inter vivos, a cualquier título, por acto oneroso, de bienes inmóviles, por naturaleza o acto físico o de derechos reales sobre inmuebles, excepto los de garantías, así como cesión de derechos de adquisición (ITBI);

III- servicios de cualquier naturaleza no alcanzados en el art. 155, II, definidos por ley complementar (ISS).

3. DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES TRIBUTARIOS

Los principios dispuestos en la Constitución Brasileña reflejan los cambios histórico-políticos del Derecho Brasileño, cuando se instaura definitivamente en 1988 la democracia en el Brasil. A pesar de muchas de las previsiones normativas, aunque aún no hayan gozado de plena eficacia, las normas previstas en el capítulo referente al Sistema Tributario Nacional ya representan un grande avance. Cabe ahora al jurista brasileño hacer con que la eficacia de estas normas alcance la realidad, como enseña Paulo Bonavides¹⁷:

En toda Constitución esta prevista por los menos de un mínimo de eficacia sobre la realidad – mínimo que el jurista debe procurar convertir, posiblemente, en máximo – está claro que el problema constitucional toma en nuestros días nueva dimensión, postulando la necesidad de colocarla en términos globales, en el reino de la Sociedad. Esa sociedad, invadida de interferencias estatales, no dispensa, por consiguiente, el reconocimiento de las fuerzas que en ella actúan poderosamente, capaces de

modificar con rapidez y frecuencia, el sentido de las normas constitucionales, maleables y adaptables en la medida en que puedan corresponder, de manera satisfactoria, a las apremiantes y fundamentales exigencias del medio social.

El constituyente al establecer tantas directrices estableció el compromiso de transformación de la sociedad brasileña a través del nuevo orden Constitucional¹⁸, en contrapunto al “desorden” socio-económica que aún prevalece en el país¹⁹.

De ahí, al principio, en una primera lectura se tiene la sensación de que muchas normas sean redundantes u obvias, mientras, lo que pretendió el constituyente fue esencialmente resguardar los derechos fundamentales del ciudadano-contribuyente limitando los poderes del Estado a estrictas ligaciones legales.

Las limitaciones constitucionales al poder de tributar son tratadas como Principios Generales (Sección I) del art. 145 al art. 149-A, de la Constitución Federal.

17 BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 79.

18 Ives Gandra da Silva Martins dice con propiedad: “Los veinte años de la 7ª Constitución Brasileña demuestran que el régimen jurídico por él instituido propició una estabilidad institucional jamás alcanzada, sobre las Constituciones anteriores. (...) En otras palabras: el régimen democrático funcionó perfectamente, lo que, a mi modo de ver se debió al hecho de la Constitución de 1988 haber conformado un equilibrio de Poderes, desconocido, por ejemplo, por nuestros vecinos (Venezuela, Ecuador y Bolivia), cuyas constituciones, más recientes que la nuestra, no fueron capaces de instituir. Con efecto, en estos países, las constituciones privilegian apenas el Poder Ejecutivo – son casi dictaduras – tomando a los otros 2 (dos) Poderes (Legislativo y Judicial) vicarios y subordinados al Ejecutivo. Tal vez haya sido el grande mérito de la Ley Suprema de 1988, que, nada obstante a las 62 enmiendas (56 en el proceso ordinario y 6 (seis) en el denominado proceso de revisión al cuál se llama de revisional) y los 1.600 proyectos de enmienda en tránsito en el Congreso, mantiene la estabilidad democrática, gracias a la estabilidad de las instituciones. Con este particular, la efectividad de la Constitución es inequívoca. En el campo tributario, todavía, permanecen indiscutibles impases, que han llevado a sucesivas modificaciones.” (Efetividade da Constituição em matéria tributária. In *Revista Brasileira de Direito Tributário e finanças públicas*. São Paulo: Magister e CEU. Vol. 12, jan./feb., 2009, p. 23).

19 Sobre esta cuestión, se sugere la lectura: SADER, Emir. *Perspectivas*. Colección *Os porquês da desordem mundial*. Rio de Janeiro: Record, 2005.

Esos principios²⁰ representan de un lado, las garantías fundamentales del ciudadano-contribuyente y, del otro, un freno al poder fiscal. El Sistema Tributario Brasileño reconoce los siguientes principios generales de derecho tributario en la Constitución²¹:

1. Capacidad contributiva (Art. 145, § 1º)
2. Legalidad (Art. 150, I)
3. Igualdad ante la ley (Art. 150, II)
4. Irretroactividad (Art. 150, III, a)
5. Anterioridad (Art. 150, III, b)
6. No confisco (Art. 150, IV)
7. Libertad de tránsito (Art. 150, V)

Además de los principios especificados, el constituyente también estableció en la Constitución Brasileña la inmunidad referente a los impuestos, representando esta inmunidad también una limitación constitucional al poder de tributar.

La inmunidad tributaria significa la imposibilidad de la Unión, de los Estados y los Municipios

de instituir impuestos sobre el patrimonio, renta o servicios en los casos previstos en la Constitución. Se trata, pues, de una garantía constitucional, en los siguientes términos²²:

“La no incidencia constitucional representa mismo una garantía a los ciudadanos cuando debidamente prevista. Habiendo una norma limitadora determinando que personas, bienes y servicios no sean tributados, tal norma estará generando derecho, cual sea, la garantía de la no cobranza de impuestos.

Al contrario de la incidencia de la norma, que una vez ocurrida hace nacer derechos para el Fisco, precisamente el derecho de constituir un crédito, la norma que impide la incidencia, o mismo vetada de antemano cualquier interferencia en determinados casos, también crea derechos, solamente para el ciudadano y no para el Fisco.”

Como lo mencionado anteriormente, la inmunidad se restringe solamente a los impuestos, siendo éstos una de las especies tributarias.

20 “Conforme enseñó Jean Boulanger, los principios son un indispensable elemento para la fecundación del orden jurídica positiva. Ellos contienen, en estado virtual (à l'état de virtualité), un grande número de soluciones exigidas por la realidad. Una vez afirmados y aplicados por la Jurisprudencia, los principios constituyen el material gracias al cual la doctrina puede edificar con confianza las construcciones jurídicas. Y concluye aquel autor francés: ‘Le constructions juridiques ont les principes pour armature’ La concepción del Derecho como un sistema normativo cercado de principios requiere de una visión de orden jurídica diferente de aquella construida en el pasado. Aceptar el hecho de que el orden jurídico-positiva está articulado en torno de principios, que confieren sistematicidad orgánica al real funcionamiento del Derecho, tiene como consecuencia una profunda alteración en la forma de pensar y de aplicarse el Derecho.” (PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 28).

21 DE LAS LIMITACIONES DEL PODER DE TRIBUTAR (Constitución):

Art. 150. Sin perjuicio de otras garantías aseguradas al contribuyente, esta vetado a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:

I - exigir o aumentar tributo sin ley que lo establezca;

II - instituir tratamiento desigual entre contribuyentes que se encuentren en situación equivalente, prohibida cualquier distinción en razón de la ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos;

III - cobrar tributos:

a) en relación a hechos generadores ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera instituido o aumentado;

b) en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los instituyó o aumentó;

c) antes de decorridos noventa días de la fecha en que haya sido publicada la ley que los instituyó o aumentó, observado lo dispuesto en la línea b; (Incluido por la Enmienda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

IV - utilizar tributo con efecto de confisco;

V - establecer limitaciones al tránsito de personas o bienes, por medio de tributos inter-estadales o inter-municipales, salvada la cobranza de peaje por la utilización de vías conservadas por el Poder Público.

22 RODRIGUES, Denise Lucena. *A imunidade como limitação à competência impositiva*. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 21.

En el siglo XXI los principios han crecido y pasan a direccionar más directamente el Derecho, superando la fase de la estricta aplicación de las reglas. Se percibe esto en las decisiones jurisprudenciales que ya no se limitan a la aplicación de la regla estricta.

El argumento aquí defendido es que nuevos paradigmas prevalecen en esta época, donde se deben buscar mucho más la idea de justicia, de que la mera aplicación de la ley genérica, sea ella buena o mala. En este contexto, con seguridad, se puede afirmar que la “mala-ley” debe ser expurgada del sistema a través de la fuerza constitucional de los principios generales del Derecho.

En las palabras de Paulo Ferreira da Cunha, sería la tutela del caso concreto y no de la ley general²³:

“Un Derecho de lo concreto. Derecho más de la tutela del caso concreto que de la ley general (Perelman, Müller). Osaríamos decir que se deberá ir por el pensamiento tópico-problemático y no por el pensamiento dogmático, por el judicialismo y no por el normativismo y, hasta, por el pluralismo jurídico (desde luego pluralismo en las fuentes consideradas) y no por el monismo jurídico – sobre todo en su figura de positivismo legalista del *dura lex sed lex* y, peor aún, en su versión portuguesa, *<son ordes>*, con o sin acompañamiento del *argumentandum baculinum*... También

el derecho post-moderno da prioridad al cumplimiento de un conjunto mínimo de leyes, contra la selva normativa, que banaliza o trivializa la norma: y la mala norma, como la mala moneda, expulsa a la buena.”

Estas ideas son muy importantes para el Derecho Tributario, una vez que este es uno de los ramos más rígidos del Derecho, vez que está siempre relacionado con conflictos patrimoniales entre el Fisco y el ciudadano-contribuyente.

El Derecho Tributario también tiene que adaptarse a los nuevos paradigmas de la post-modernidad, minimizando su aspecto coercitivo y burocrático y, muchas veces, amenazador, conforme expuesto por el propio símbolo de la “Receita Federal” en Brasil que aún hoy es la figura del “león” como animal representativo de este órgano. La simbología leonina es completamente incompatible con el actual Estado Democrático de Derecho, además de perjudicar la imagen del Fisco, que insiste en una figura propagandista de la década de los setenta, donde aún reinaba la dictadura militar en el Brasil²⁴.

Los grandes cambios en el sistema tributario brasileño deben comenzar en los pequeños detalles (se sugiere, desde luego, la extinción del inapropiado símbolo del “león”), partiendo del cambio burocrático de los balcones de atención al público de los órganos de la hacienda hasta la reafirmación de los principios constitucionales tributarios.

23 *Geografia constitucional – sistemas juspolíticos e globalização*. Lisboa: *Quid Juris*, 2009, p. 314.

24 *La figura del León tributario es, inclusive, el destaque del programa “ciudadanía fiscal” que de excelente calidad, a nuestro modo de ver, no debería insistir en la figura del “león”*. Disponible en: <http://leaozinho.receita.fazenda.gov.br>. Acezado en: 12/06/2010.

4. REFORMA TRIBUTARIA EN EL BRASIL

Actualmente esta siendo discutido en el Brasil, una amplia Reforma Tributaria, en tramitación en el Congreso Nacional a través de la Propuesta de Enmienda Constitucional n. 233 – PEC n. 233/2008. Sin embargo, a pesar de las importantes alteraciones allí previstas, más de 60 (sesenta) alteraciones en los dispositivos constitucionales ya fueron instauradas en el Sistema Tributario Nacional a través de 10 (diez) Enmiendas Constitucionales implementadas después de la promulgación de la Constitución en 1988, cuales fueron:

1. EC n. 3, de 17/03/1993
2. EC n. 20, de 15/12/1998
3. EC n. 29, de 13/09/2000
4. EC n. 33, de 11/12/2001
5. EC n. 37, de 12/06/2002
6. EC n. 39, de 19/12/2002
7. EC n. 41, de 19/12/2003
8. EC n. 42, de 19/12/2003
9. EC n. 44, de 30/06/2004
10. EC n. 55, de 20/09/2007

Tantas alteraciones tienen fundamento en la propia Constitución brasileña que tiene una previsión expresa sobre la necesidad de evaluación periódica de la funcionalidad del sistema tributario nacional y, considerando que las principales directrices del sistema se encuentran en el texto constitucional, casi todas las alteraciones solamente pueden ser hechas por enmiendas constitucionales. Así prevé el art. 52:

Art. 52. Compete privativamente al Senado Federal:

XV-evaluar periódicamente la funcionalidad del Sistema Tributario Nacional, en su estructura y sus componentes y el desempeño de las administraciones tributarias de la Unión, de los Estados y del Distrito Federal y de los Municipios. (Texto incluido por la Enmienda Constitucional n° 42, de 19.12.2003).

Tantas alteraciones aún no consiguieron alcanzar el principal objetivo para suplir las necesidades contemporáneas del país, dentro de ellas, la implementación de un sistema eficiente que viabilice la justicia fiscal; la creación de una estructura estatal compatible con los cambios efectuados y condiciones concretas para enfrentar la “litigiosidad” fiscal en masa que predomina en Brasil.

Delante de tantas distorsiones que prevalecen en el sistema tributario brasileño, las alteraciones de la PEC n. 233/2008 tienen como objetivos principales:

1. simplificación del sistema tributario, reduciendo y desburocratizando la legislación;
2. fin de la guerra fiscal;
3. corrección de distorsiones en la estructura tributaria que perjudican la inversión y la eficiencia;
4. exoneración tributaria, con foco en los tributos que más perjudican el crecimiento;
5. mejora de la Política de Desarrollo Regional;
6. mejoría de la calidad de las relaciones federativas.

5. REPARTICIÓN DE LA RECETA TRIBUTARIA

La técnica adoptada en Brasil para mejor distribuir la recaudación tributaria entre los entes de la Federación fue la de la repartición constitucional de las recetas tributarias.

La recaudación proveniente de los impuestos no es suficiente para garantizar la necesaria autonomía para los Estados y Municipios, causando una situación de sumisión económica de ésta en relación a la Unión Federal, responsable por la mayor parte de la recaudación y posterior repartición de las recetas.

Con la finalidad de sanear estos desequilibrios en la recaudación, la Constitución estableció en los arts. 157-162 la previsión de transferencias constitucionales, que consta de parcela de las recetas federales recaudadas por la Unión.

La división proporcional de la receta proveniente da recaudación de impuestos entre los entes

federados debería ser un mecanismo para amenizar las desigualdades regionales, con la tentativa de promover el equilibrio socio-económico entre los entes federados, pero, delante de las ingerencias políticas y de la fuerza económica centralizada de la Unión Federal, aún se está muy lejos de un sistema justo.

Dentro de las principales transferencias de la Unión para los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, previstas en la Constitución, se destacan: el Fondo de Participación de los Estados y del Distrito Federal (FPE); el Fondo de Participación de los Municipios (FPM); el Fondo de Compensación por la Exportación de Productos Industrializados - FPEX; el Fondo de Manutención y de Desarrollo de Enseño Fundamental y de Valorización del Magisterio - FUNDEF; y el Impuesto sobre la Propiedad Territorial Rural - ITR.

6. CONSIDERACIONES FINALES

Se pretendió en el presente estudio hacer un abordaje del actual Sistema Tributario Nacional conforme las directrices constitucionales, destacando por su aplicabilidad en los casos concretos, así como también, por enfatizar la necesidad de adaptación de este sistema a los nuevos paradigmas del Derecho en el siglo XXI.

Cuando se presenta determinada estructura jurídica de un país, debe dar una visión de como las instituciones que instrumentalizan el Derecho expuesto en las reglas actúan, dejando claro como es la realidad venida de los casos concretos.

En el Brasil, el Sistema Constitucional Tributario obtuvo grandes avances con la

disposición expresada en las “Limitaciones del Poder de Tributar”, reforzando en el ámbito constitucional los derechos del ciudadano-contribuyente.

En esta era “principiológica” se debe buscar una reafirmación de los principios expresados en el texto Constitucional, enfocando la materialización de éstos en reglas específicas, o sea, en medidas simples y de gran alcance, como por ejemplo, en la des-burocratización de la atención al ciudadano-contribuyente; en la necesidad de cordialidad en los balcones de atención al público; en la elaboración de directrices colectivas de esclarecimiento de nuevas reglas; simplificación y disponibilidad

del sistema de atención electrónico; en fin, actos concretos y derechos que faciliten cada vez más la rutina fiscal del ciudadano-contribuyente.

Lo importante, en este contexto contemporáneo, es hacer con que la Justicia Fiscal sea un principio fundamental y lo sea cada vez más adecuado a la realidad²⁵.

7. BIBLIOGRAFÍA

ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributario. São Paulo: Saraiva, 2004.

BELAUNDE, Domingo Garcia. Constitución y política. 3. ed. N.2. Lima: Biblioteca Peruana de Derecho Constitucional, 2007.

BONAVIDES, Paulo. Ciência política. 7. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1988.

_____. Curso de direito constitucional. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CASÁS, José Osvaldo. Derechos y garantías constitucionales del contribuyente. Buenos Aires: Ad Hoc, 2002.

CAVALCANTE, Denise Lucena e, RODET, Régis. Fédéralisme fiscal – Brésil. Revista NOMOS, vol. 27, jul./dez. , 2007/2, p. 15-24.

CUNHA, Paulo Ferreira da. Direito constitucional geral. Guid Juris: Lisboa, 2006.

_____. Geografia constitucional – sistemas juspolíticos e globalização. Lisboa: Quid Juris. 2009.

MANCHEGO, PALOMINO. IN Três ensayos sobre historia constitucional (SUANZES-CARPEGNA, Joaquín Varela). Lima: Biblioteca Nacional del Peru. 2008, p. 15-53.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Efetividade da Constituição em matéria tributária. In Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas. São Paulo: Magister e CEU. Vol. 12, jan./fev. 2009, p.21-29.

PONTES, Helenilson Cunha. O princípio da proporcionalidade e o direito tributário. São Paulo: Dialética, 2000.

RODRIGUES, Denise Lucena. A imunidade como limitação à competência impositiva. Malheiros: São Paulo, 1995.

SADER, Emir. Perspectivas. Coleção: Os porquês da desordem mundial. Rio de Janeiro: Record, 2005.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

25 Como bien afirma Klaus Tipke: “La Justicia se garantiza primordialmente mediante la igualdad ante la ley, en el Derecho tributario mediante la igualdad en el reparto de la carga tributaria. Quien desee comprobar si se respeta o se lesiona el principio de la de igualdad necesita un término de comparación adecuado a la realidad. Éste se obtiene a partir de los principios adecuados a la realidad en los que idealmente debe fundarse el Derecho positivo. Quien desee encontrar el principio adecuado a la realidad debe estar familiarizado con dicha realidad.” (TIPKE, Klaus. Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes. Traducción de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 30).

SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. In *Princípios e limites da tributação*. Coord. Roberto Ferraz. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SPISSO, Rodolfo R. *Derecho constitucional tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Depalma, 2000.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Traducción de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

WEISS, Fernando Lemme. *Princípios tributários e financeiros*. Lumen Juris: Rio de Janeiro, 2006.

Trabajo sobre Intercambio de Información entre Argentina y Canadá

Sonia Ivone Chapelet



RESUMEN

El presente trabajo describe los aspectos prácticos y teóricos del intercambio de información entre Argentina y Canadá, como resultado de un trabajo de investigación de campo realizado en el año 2009 en el cual se analizó la relevancia de los tratados y de los acuerdos de intercambio de información, la capacidad que tienen para establecer condiciones equitativas de tributación, y su importancia en la lucha contra la evasión.

El Autor: Contadora Pública Nacional, Doctoranda de Doctorado en Ciencias Económicas en la Universidad Nacional de La Matanza, Argentina. Master en Derecho Tributario Internacional de la Universidad de Barcelona, España; Inspector de la Administración Federal de Ingresos Públicos – Dirección General Impositiva, de la República Argentina.

INTRODUCCIÓN

Contenido:

Introducción

1. Análisis del tratado entre Canadá y la República Argentina para evitar la doble imposición en el impuesto a la renta y sobre el capital.
2. Intercambio de información entre Canadá y Argentina.
3. Cláusula de intercambio de información en el tratado entre Canadá y Argentina para evitar la doble imposición en el impuesto a la renta y sobre el capital.
4. Modificaciones efectuadas al artículo 26 en el actual modelo de convenio de OCDE – Comparación con el artículo 26 en vigencia entre Canadá y Argentina.
5. Aplicación del manual para intercambio de información de OCDE.
6. Intercambio de información previa petición – guía de OCDE.
7. Obstáculos a la colaboración entre las administraciones, presentadas por el actual art 26 del convenio entre Argentina y Canadá.
8. Conclusión
9. Bibliografía

La relevancia de los tratados entre dos o más países para evitar la doble imposición y de los acuerdos de intercambio de información, radica en la capacidad que tienen para intentar establecer condiciones equitativas de tributación entre contribuyentes nacionales y extranjeros, anulando

además la doble imposición, así como en la lucha contra la evasión y la competencia desleal que esta representa. Esta funcionalidad se traduce en un fin social a pesar de ser tratados del ámbito económico, ya que toda circunstancia económica, definirá en gran parte el aspecto social de un país a través de los medios con que su población cuente y la forma en que viva y se desarrolle.

Encontramos su protagonismo en el actual mundo globalizado en la capacidad que tienen para fortalecer los mercados, siendo los que tienen la capacidad de lograr la correcta distribución de los recursos y la correcta medición de aquellos cuando nos referimos a hechos tributarios que afectan a más de un país, reforzando a la administración tributaria a través de la posibilidad de actuar más allá de sus fronteras geográficas.

Estos aspectos de los tratados internacionales para evitar la doble imposición y sobre todo los de intercambio de información fue ampliamente analizada por distintos organismos, podemos citar por ejemplo la resolución técnica de la 36° Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT, realizada en Canadá en el año 2002, donde se fijó como tema central a las “Oportunidades para mejorar el cumplimiento tributario a través de la interacción y la cooperación”, concluyendo que la cooperación internacional debía ser promovida a través de la celebración de tratados internacionales. Por su parte la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha creado el Foro Global para la cooperación y la transparencia fiscal, para que trabaje en forma permanente en el avance y mejoramiento en las relaciones internacionales con fines tributarios, reconociendo la necesidad de los países de fijar políticas fiscales que aseguren condiciones de mercado legítimas en la competición internacional enfrentada por las empresas.

A través de entrevistas personales con los funcionarios de las administraciones tributarias y Ministerios de Finanzas como así también de otras reparticiones públicas involucradas en la negociación de tratados internacionales y en la aplicación de los mismos en Argentina y Canadá, realizando además consultas en

Bibliotecas de Instituciones educativas y archivos nacionales de documentación relativa a tratados, se obtuvo una fotografía bastante detallada del funcionamiento de esta importante herramienta para la cooperación internacional en el ámbito de la protección de la base y soberanías tributarias.

1. ANÁLISIS DEL TRATADO ENTRE CANADÁ Y LA REPÚBLICA ARGENTINA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL IMPUESTO A LA RENTA Y SOBRE EL CAPITAL

La relevancia de los tratados entre dos o más países para evitar la doble imposición y de los acuerdos de intercambio de información, radica en la capacidad que tienen para intentar establecer condiciones equitativas de tributación entre contribuyentes nacionales y extranjeros, anulando además la doble imposición, así como en la lucha contra la evasión y la competencia desleal que esta representa. Esta funcionalidad se traduce en un fin social a pesar de ser tratados del ámbito económico, ya que toda circunstancia económica, definirá en gran parte el aspecto social de un país a través de los medios con que su población cuente y la forma en que viva y se desarrolle.

Encontramos su protagonismo en el actual mundo globalizado en la capacidad que tienen para fortalecer los mercados, siendo los que tienen la capacidad de lograr la correcta distribución de los recursos y la correcta medición de aquellos cuando nos referimos a hechos tributarios que afectan a más de un país, reforzando a la administración tributaria a través de la posibilidad de actuar más allá de sus fronteras geográficas.

Estos aspectos de los tratados internacionales para evitar la doble imposición y sobre todo los de intercambio de información fue ampliamente analizada por distintos organismos, podemos citar por ejemplo la resolución técnica de la 36^o Asamblea General del Centro Interamericano

de Administraciones Tributarias, CIAT, realizada en Canadá en el año 2002, donde se fijó como tema central a las “Oportunidades para mejorar el cumplimiento tributario a través de la interacción y la cooperación”, concluyendo que la cooperación internacional debía ser promovida a través de la celebración de tratados internacionales. Por su parte la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha creado el Foro Global para la cooperación y la transparencia fiscal, para que trabaje en forma permanente en el avance y mejoramiento en las relaciones internacionales con fines tributarios, reconociendo la necesidad de los países de fijar políticas fiscales que aseguren condiciones de mercado legítimas en la competición internacional enfrentada por las empresas.

A través de entrevistas personales con los funcionarios de las administraciones tributarias y Ministerios de Finanzas como así también de otras reparticiones públicas involucradas en la negociación de tratados internacionales y en la aplicación de los mismos en Argentina y Canadá, realizando además consultas en Bibliotecas de Instituciones educativas y archivos nacionales de documentación relativa a tratados, se obtuvo una fotografía bastante detallada del funcionamiento de esta importante herramienta para la cooperación internacional en el ámbito de la protección de la base y soberanías tributarias.

Relación Canadá - Argentina

En Latinoamérica y El Caribe, excluyendo a México, Argentina es el 7° socio comercial de Canadá, siendo también el 7° país en el ranking de inversiones directas de Canadá en la misma región. Las exportaciones de bienes producidos por Canadá hacia Argentina, crecieron un 482 % entre los años 2003 a 2008.

Canadá y Argentina poseen un tratado para evitar la doble imposición en el impuesto a la renta y al capital que incluye una cláusula de intercambio de información que además de ser la más efectiva arma contra la doble tributación, es en el fondo un contrato que establece como se repartirá la base

tributaria entre dos naciones y viene a brindar un escenario claro en el ámbito jurídico y fiscal para las empresas de cada país que desean extender sus fronteras, transformándose así en un instrumento catalizador de las relaciones comerciales entre las dos naciones, promoviendo además las inversiones de capital en el exterior ya que este convenio permanece en el largo plazo, asegurando las reglas de juego para los inversores.

Por otro lado, si bien no es el fin específico de este tratado, brindar medios para asegurar la transparencia fiscal y la lucha contra la evasión, es un primer gran paso hacia la consecución de este objetivo, a través de su cláusula de intercambio de información.

2. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN ENTRE CANADÁ Y ARGENTINA

En Argentina, el Administrador Federal de Ingresos Públicos tiene la potestad para suscribir tratados internacionales en el ámbito del intercambio de información y la asistencia mutua administrativa, ya que éstos se consideran “acuerdos simplificados” y no requieren la intervención de otros poderes gubernamentales o ratificación por parte del Congreso. Esta potestad fue otorgada por el Dcto. 618/97 en su art. 9. Siguiendo las disposiciones vigentes en el derecho internacional.

El procedimiento se inicia en AFIP-DGI, en la Dirección de Asuntos Internacionales. Actualmente la política de este Gobierno es suscribir la mayor cantidad posible de acuerdos de intercambio de información, en concordancia con las prácticas de transparencia fiscal que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico está intentando que se sigan a nivel mundial.

Argentina, a través de la Dirección de Asuntos Internacionales, inició en el año 2009 tareas y tratativas a fin de conocer cuál es la posición del Gobierno de Canadá con respecto a la firma de un

convenio específico de asistencia administrativa mutua e intercambio de información.

En Canadá, en cambio, las negociaciones y tratativas para la firma de convenios de intercambio de información son realizadas por el Ministerio de Finanzas con la colaboración de la Agencia de Ingresos Fiscales de Canadá, requiriendo posteriormente la aprobación del Parlamento para que ese tratado entre en vigencia con carácter de Ley.

De la información recabada en el Ministerio de Finanzas de Canadá se pudo conocer que Canadá no espera firmar nuevos convenios para la asistencia mutua de administraciones tributarias o intercambio de información con aquellos países con quienes ya posee un convenio o tratado internacional con cláusula de intercambio de información, ya que sus esfuerzos se encuentran abocados a la firma de tratados con aquellos países con los cuales no existe aún ningún tipo de normativa internacional en la lucha contra la doble tributación o la evasión impositiva, tal como es el intercambio de información.

El interés de Canadá se centra en la firma de tratados siguiendo el modelo de Tratado para el intercambio de la información, creado por OCDE, siendo en esta etapa suficiente establecer acuerdos para intercambiar información a pedido de las partes. No se considera aún la posibilidad del intercambio automático o espontáneo, ya que actualmente sólo realizan estas prácticas con su socio comercial N° 1, Estados Unidos, atento la relevancia de las relaciones entre ambos países.

Ya en el año 1971, Canadá impuso como su principal meta crear la más extensa red de tratados internacionales que les fuera posible. Lo que en definitiva llevaría a la consecución de una economía fuerte, cuyas ventajas beneficiaría a todos los canadienses.

Este punto de vista se basa en la idea que un sistema impositivo internacional fuerte, transparente y justo mejora la competitividad del país atrayendo inversionistas en actividades de alto valor agregado, innovación y empleo calificado que es lo que se considera necesario y relevante en este momento en Canadá.

En su presupuesto del año 2007, en donde la idea central consistió en lograr justicia en la tributación internacional, se creó un panel de expertos en tributación para que trabajaran con ese propósito.

Este panel trabajó tomando en cuenta también el trabajo y la experiencia del Foro Global en Transparencia e intercambio de Información de OCDE, de los grupos G-7 y G-20, emitiendo un reporte final en el año 2008 titulado "Enhancing Canada's international tax advantage" - Mejorando las ventajas impositivas internacionales de Canadá-.

La meta principal del panel consistió en apoyar las ventajas comerciales que presenta Canadá, fijando ciertos objetivos que deberían cubrirse con la política tributaria internacional.

Estos objetivos son:

1. El sistema impositivo internacional canadiense para las inversiones y negocios nacionales en el exterior debe ser competitivo al compararse con los sistemas de los principales socios comerciales de Canadá.
2. Las Inversiones canadienses y extranjeras en Canadá deben tener un tratamiento igualitario, protegiendo la base tributaria y medición de la misma para las ganancias de fuente canadiense.
3. Debe incluir herramientas que brinden seguridad y protección a la base gravable canadiense.
4. La normativa tributaria debe ser fácil de interpretar, cumplir, aplicar y administrar, en favor de los contribuyentes como también de la Agencia de Ingresos Fiscales.
5. También es importante comparar y analizar los sistemas tributarios de los socios comerciales más relevantes con el sistema Canadiense regularmente, es decir acudir al benchmarking.
6. Cualquier cambio importante en la legislación impositiva internacional debe ser ampliamente consultada y estudiada.

Además, Canadá consideró que siendo uno de sus objetivos atraer la inversión extranjera al país, debía tenerse especial atención al fijar la política internacional impositiva, que sería la que los posiciona en cuanto a su competitividad.

Para que el sistema tributario creara esta competitividad, debía lograr la neutralidad en: La exportación de capital, la importación de capital o en la tenencia de capital, estos objetivos son inalcanzables en forma conjunta, pero cualquiera de estas neutralidades se puede obtener mediante la firma de tratados para evitar la doble imposición con otros países, sumando esta acción a la fijación de otros factores en la política fiscal y comercial, sólo restaría decidir

cuál de las tres neutralidades es la que mejor se adapta a las políticas económicas nacionales.

También se consideró que si bien Canadá necesita inversión directa en su país, este objetivo puede alcanzarse en el largo plazo a través de la inversión canadiense en el exterior, ya que está demostrado que los países tienden a repatriar las utilidades de sus inversiones extranjeras, por lo que una mejor opción para Canadá puede ser la búsqueda de mercados más prósperos en el corto plazo, que fortifiquen el stock doméstico de capital para el largo plazo, y una vez más los tratados internacionales son los que promueven estos movimientos de capital y por otro lado aseguran que Canadá proteja su base tributaria teniendo toda la información necesaria acerca de las actividades que realizan las empresas nacionales en el exterior ya sea en forma directa o a través de sus filiales. En este punto el panel de estudio llegó al acuerdo que el riesgo de crear un ambiente fiscal competitivo que genere la exportación de capital y empleo es menor que el riesgo de perder inversión porque el sistema no es competitivo.

Junto a la promoción de la inversión, este sistema tributario internacional debe también proteger la base impositiva, lo cual se logra estableciendo normas antievasión, como el intercambio de información.

En su carrera por establecer la mayor red de tratados internacionales, Canadá ha alcanzado la cantidad de 86 tratados internacionales en el área fiscal, siendo ésta la mayor cantidad entre los países desarrollados. Con esto Canadá se asegura que si una de las principales preocupaciones en la elección de las bases del sistema impositivo era igualar el campo de juego para las empresas canadienses y extranjeras realizando actividades en suelo canadiense, entonces, esta red de tratados internacionales

tiene un rol protagónico en la consecución de tal meta.

Con el pasar del tiempo, está a la vista que Canadá no sólo trabajó en mejorar y ampliar su red de tratados, si no que también cumplió con el mejoramiento de su sistema tributario, pasando de ser el país impositivamente más caro dentro del grupo de los 7, en 1994, a ser el país con menor costo impositivo dentro del mismo grupo en la actualidad, logrando recaptar las inversiones y la creación de empleos para su país.

Esta red de tratados internacionales es de vital importancia además a la hora de contar con información necesaria en la retroalimentación de la política tributaria internacional del país. La información sobre los contribuyentes, sus actos económicos, los movimientos de capital, la generación de ingresos que se producen y en general toda cuestión que influya en la base tributaria de fuente extranjera del país o de fuente canadiense de los residentes no nacionales, constituye la materia prima principal al establecer las bases y principios del sistema tributario.

Si el Gobierno depende de la información aportada exclusivamente por los contribuyentes se enfrenta con la problemática de la falta de calidad en la información y la falta de obligación de aportar tal información. Esta situación es enfrentada por todos los países, por lo que los esfuerzos de la Administración Tributaria y del Ministerio de Finanzas no son suficientes, considerando el Panel que deben extremarse las acciones para optimizar la recolección y uso de la información de contribuyentes en el área de la tributación internacional, estableciendo un Sistema de Gerenciamiento de la información a fin de obtener y procesar la misma eficientemente.

3. CLÁUSULA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN EL TRATADO ENTRE CANADÁ Y ARGENTINA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN EL IMPUESTO A LA RENTA Y SOBRE EL CAPITAL

Actualmente se encuentra en vigencia el tratado entre los Gobiernos de Argentina y Canadá para evitar la doble imposición en el impuesto a la renta y sobre el capital, firmado bajo la Ley N° 24.398 (según el ordenamiento Argentino), obteniendo la aceptación del Parlamento Canadiense con el correspondiente consentimiento Real el 15-06-1994. El acuerdo se basó en el modelo de OCDE de tratado para evitar la doble imposición en relación a los impuestos sobre la Renta y sobre el Capital, en su versión del año 1977.

La herramienta con que cuentan las Administraciones de Canadá y Argentina en cuestión de intercambio de información, es únicamente el artículo 26 del tratado mencionado, con algunos agregados que trataban de solucionar las falencias detectadas en el modelo seguido, según se expone a continuación, las que se tomaron del modelo de convenio de Naciones Unidas:

A lo contemplado sobre intercambio de información según el art. 26 del modelo OCDE, las partes contratantes agregaron un párrafo según el cuál los estados deberán intensificar sus esfuerzos para obtener la información, cuando la misma les sea requerida, aunque no la necesiten para sus propios fines, prestándola en la misma forma y extensión en que la obtengan de acuerdo a sus normas y prácticas administrativas, este agregado responde al modelo de convenio de Naciones Unidas.

Se excluyó la aplicación del artículo 1° del modelo de OCDE para evitar la doble imposición, con respecto al intercambio de información, por lo que se elimina la limitación del intercambio de información relativa a personas residentes de alguno de los países contratantes, extendiéndose la misma a personas de terceros países con la única condición que el país requirente posea soberanía para exigir impuestos a esa persona

en los términos del Convenio, es decir por los impuestos contemplados en él, y esté en conocimiento que el otro país contratante está en condiciones de brindar esa información.

El artículo 26 establece la asistencia mutua de administraciones tributarias con ciertas limitaciones y a pedido de partes. Presentándose algunas desventajas, ya que el tratado en vigencia siguió el modelo de OCDE previo a las modificaciones del año 2000.

La información a remitir o solicitar se ve limitada en los siguientes aspectos:

1. Las partes contratantes solo pueden solicitar información necesaria para la aplicación del propio Convenio o de las leyes internas relativas a los impuestos cubiertos por el convenio que son el impuesto a la renta y al capital únicamente.

Esta limitación de “necesaria” evita que los estados realicen prácticas de “echado de redes” (fishing expeditions) solicitando informaciones, con la respectiva carga de trabajo para el estado que recepciona esta solicitud, sin tener conocimiento de la existencia de hechos gravables. Esta limitación es importante a la hora de evitar el echado de redes, pero perjudicial desde el punto de vista que un estado puede no tener una presunción lo suficientemente cierta o comprobable de la existencia de base imponible omitida, y al existir esta limitación se ve imposibilitado de obtener la confirmación o desestimación de sospechas de evasión tributaria, ya que el artículo 26 tampoco contempla el intercambio espontáneo cuando una

administración detecta circunstancias que puedan resultar de interés para el otro estado.

2. La remisión de la información está limitada por una cláusula restrictiva de reciprocidad, según la cuál ninguno de los dos países contratantes se ve obligado a realizar esfuerzos que superen o sean contrarios a las prácticas administrativas normales o a su legislación para la obtención de la información, surgiendo así una limitación en la práctica que es que ninguno de los dos países obtendrá información que supere a la que él mismo puede brindar, ya sea en cantidad de

información o en relevancia de la misma a los efectos fiscales.

3. No se podrá aportar información que revele secretos comerciales, industriales o profesionales, procedimientos comerciales o información contraria al orden público.
4. La información obtenida sólo puede ser utilizada a los fines de la aplicación del convenio y compartida con las autoridades competentes de las administraciones fiscales. Por lo que no puede utilizarse para denunciar otros delitos que no sean fiscales ni para iniciar otro tipo de investigación fuera de la auditoria impositiva.

4. MODIFICACIONES EFECTUADAS AL ARTÍCULO 26 EN EL ACTUAL MODELO DE CONVENIO DE OCDE – COMPARACIÓN CON EL ARTÍCULO 26 EN VIGENCIA ENTRE CANADÁ Y ARGENTINA

Si analizamos la actual redacción del artículo 26, en su versión del modelo de OCDE del año 2008, se observa que se solucionaron algunas falencias que se presentaban en la aplicación del artículo tal como estaba redactado en el convenio suscripto por Canadá y Argentina, a saber:

La limitación de la solicitud de información “necesaria” para la aplicación del convenio o las leyes internas de los países contratantes de los impuestos contemplados en el convenio se ve eliminada al incorporar en la nueva redacción la posibilidad de intercambio de información “previsiblemente necesaria o relevante” logrando un alcance amplio al intercambio, ya que el país requirente sólo debe aportar los datos de información identificados en el manual de intercambio de información confeccionado por OCDE para el caso de intercambio previa petición a los efectos de comprobar la posible relevancia de la información y sólo en el caso que no contara con esta información mínima sobre el

contribuyente a verificar, el país requerido puede suponer la existencia de un caso de pesca de información.

Por otro lado, al agregar la provisión de información relevante para la administración, gestión y aplicación de las leyes internas de los países contratantes, otorga la herramienta necesaria para brindar asistencia en la recaudación de impuestos además de la determinación de la base tributaria.

Por último, con respecto a las limitaciones del ámbito de aplicación, la cláusula en vigencia entre Argentina y Canadá establece que con respecto al intercambio de información, no se aplicará lo dispuesto en el artículo 1° del Convenio, es decir se puede intercambiar información sobre contribuyentes que no residan en ninguno de los países contratantes, pero no menciona ninguna excepción con respecto al artículo 2, como lo hace la nueva redacción, por lo que sólo puede intercambiarse información

relativa a la aplicación del propio Convenio o de las leyes internas de cada país contratante correspondientes a los impuestos alcanzados por el Convenio y en tanto que estas leyes internas no sean contrarias al Convenio.

La nueva redacción del artículo 26 elimina la aplicación del artículo 2 del Convenio, con respecto al intercambio de información, quedando cubiertos así todos los impuestos aplicables en cada uno de los países contratantes, en todos los niveles gubernamentales, por lo que la información podrá ser compartida con distintos niveles de la administración pública de recaudación impositiva, en tanto la aplicación de las leyes internas del país no sean contrarias al Convenio celebrado.

Se mantiene no obstante la prohibición de utilizar la información en otros ámbitos y para otros fines que no sean los de la recaudación de los impuestos por los que se solicitó la información.

En cuanto a la limitación dada por el requerimiento de reciprocidad entre países, la misma se mantiene en la redacción actual, como también se mantiene la limitación relativa al secreto comercial e industrial y la información contraria al orden público o a la política pública.

Aplicación y cumplimiento del art. 26 en sus aspectos prácticos

Se realizaron averiguaciones en la Agencia de Ingresos Fiscales de Canadá, y en la Administración Federal de Ingresos Públicos en Argentina, obteniendo la siguiente información:

En Canadá los requerimientos de información internacional, recibidos o enviados de o hacia otros países son tramitados por la Agencia Canadiense de Ingresos Fiscales en la División nombrada "International and large Business Directorate" (Dirección de Grandes Empresas y Negocios Internacionales), no existiendo normativa interna para la estandarización del proceso de las solicitudes y remisiones de información, por lo que se sigue lo estipulado

en el manual para intercambio de información confeccionado por OCDE en su módulo "Intercambio de información previa petición".

En el caso de Argentina, no existía hasta julio 2010 una normativa interna que estandarice el procedimiento de solicitud o remisión de información. En cambio sí se fijó, mediante disposiciones internas, la asignación de la responsabilidad por el cumplimiento de las solicitudes o remisiones, es decir se estableció claramente quién es la autoridad competente en cada situación. Se cuenta también con el Dictamen 16/94 del 26/01/1994 de la Dirección de Asesoría Legal de la Administración Federal de Ingresos Públicos mediante el cual se analizaron los convenios celebrados por Argentina, en vigencia en ese momento, que contemplaban el intercambio de información, estableciendo los recaudos que debían tomarse para que la información fuera válida en las determinaciones fiscales.

El mencionado Dictamen propone que se contemplen las recomendaciones del Manual para el Intercambio de información emitido por OCDE en el cumplimiento y confección de solicitudes de información. En este Dictamen se mencionó asimismo la falta de reglamentación en cuanto a la delegación de autoridad para llevar a cabo el procedimiento, existiendo a ese momento únicamente lo reglamentado por el Decreto 1326/87 que reconocía como autoridad competente al Ministro de Hacienda. Actualmente se completó la normativa al respecto mediante una disposición interna de AFIP-DGI y una Instrucción General del 23 de julio de 2010, la 894/2010 que establece los procedimientos y competencias de cada área involucrada en el intercambio de información. Esta instrucción sigue los lineamientos del manual para Intercambio de Información emitido por OCDE.

Los procedimientos de intercambio de Información, en Argentina, se encuentran a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos. Con respecto a la autoridad

responsable de realizar las tareas relativas al art. 26 del tratado para evitar la doble imposición, la misma está en cabeza del Subdirector General de la Subdirección General de Fiscalización, en su ausencia o imposibilidad de cumplir con las tareas, debe reemplazarlo la Jefatura del Departamento de Operaciones Internacionales quien podrá cumplir con todas las tareas relativas al intercambio de información, excepto cuando se trate de la modalidad de intercambio automático, aunque no es una práctica que se realice actualmente con Canadá, o cuando se trate de requerimientos tramitados por ante el Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto.

En los casos en que se trate de intercambio de información automático, y el Subdirector General de Fiscalización necesite ser reemplazado en sus tareas, cumplirá con las mismas la Jefatura de la Dirección de Información estratégica para la Fiscalización, pero como ya se mencionó, esta práctica no está contemplada en ninguna normativa internacional vigente.

Vemos que en ambos países se realiza una delegación de la autoridad competente que viene a solucionar uno de los mayores inconvenientes a la hora del intercambio de información y es la disponibilidad y diligenciamiento para obtener la información, al estar tal responsabilidad en cabeza de quienes manejan a diario la información de los contribuyentes, asegurando así que el procedimiento se realice en forma efectiva y oportuna.

Con respecto a la aplicación del manual sobre Intercambio de Información diseñado por OCDE, en donde se tratan de estandarizar las formalidades para la remisión y solicitud de información y el contenido de estas solicitudes, el mismo contiene las ejemplificaciones necesarias de información previa a remitir en las solicitudes para ser respondidas por el país requerido.

Debe tenerse en cuenta que el Manual para la aplicación de las disposiciones relativas al

intercambio de información con fines tributarios de OCDE fue actualizado en el año 2006, y confeccionado en base al artículo 26 del modelo de Convenio revisado por el Comité de asuntos fiscales en el año 2004, el cual difiere del artículo 26 del Convenio firmado por Canadá y Argentina, esta situación fue contemplada en la redacción del manual mediante aclaraciones y recomendaciones adicionales para los casos de tratados firmados con versiones anteriores del artículo bajo análisis.

A los efectos de dar cumplimiento al requerimiento de información, la Administración Fiscal de Canadá aplica exclusivamente lo pautado en el art. 26 del Convenio y la sección 241 de su Ley de Impuesto a las Ganancias, según la cuál existe en Canadá restricción en cuanto a la divulgación de la información de los contribuyentes, debiéndose respetar el secreto fiscal, exceptuándose la aplicación de estas normas cuando se encuentre vigente un tratado internacional que disponga la remisión o petición de información.

La misma normativa se aplica en Argentina, no obstante, al exceptuar la observancia del secreto fiscal por aplicación de un tratado internacional y sólo en la medida fijada por esa normativa, no se estaría en condiciones de brindar cualquier tipo de información tributaria, ya que en el caso específico del tratado entre Canadá y Argentina, el art. 26 establece que la información deberá respetar algunas limitaciones según se analizó previamente.

En el orden práctico, una vez cursada una solicitud de información en los términos del artículo 26 y determinado que la misma es procedente, tanto Argentina como Canadá, tramitan la misma realizando un procedimiento de verificación de acuerdo a sus normas internas de auditoría e investigación de contribuyentes, realizando los procedimientos necesarios para dar cumplimiento a la solicitud en la brevedad posible y manteniéndose dentro de sus tareas habituales.

Cabe destacar que una vez realizado el intercambio de información, no existe normativa que contemple la obligación por parte de alguno de los países contratantes, de informar al sujeto informado sobre el intercambio realizado, por lo que no suele realizarse tal notificación.

Pese a las restricciones que puedan presentarse con respecto a la información que se obtenga o brinde en virtud del Convenio, existe también la posibilidad de brindar información o solicitarla, a través de los buenos oficios del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto, en este caso la información sólo puede ser aportada por el Subdirector General de Fiscalización.

Entonces, existiendo plena capacidad de los estados para brindar o solicitar información como una herramienta de cooperación internacional, a través de una solicitud cursada entre Ministerios de Relaciones Exteriores por cauces diplomáticos, cuál es el sentido de la

firma de tratados de intercambio de información? Esto sería justamente, establecer el intercambio de información como una práctica rutinaria, habitual y estandarizada, que no requiera de procedimientos esporádicos y poco habituales que retracen los resultados buscados por la parte solicitante, quitándole al intercambio según convenio el poder que tiene como herramienta de transparencia y cooperación, cuando se respeta la pertinencia en el tiempo y la calidad de la información suministrada.

También es importante considerar la asistencia brindada a través de la aplicación del artículo 26, cuando existen delitos fiscales, en este caso, cuando un estado requerido brinde información de un contribuyente al cual se le instruyó una causa por delito fiscal, lo hará de acuerdo a su legislación nacional interna, basándose en la misma a los efectos de reunir la información, pruebas y documentación necesarias para resolver la causa iniciada por la parte requirente.

5. APLICACIÓN DEL MANUAL PARA INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN DE OCDE

Aspectos Generales

El intercambio de información entre Argentina y Canadá es obligatorio por aplicación del artículo 26 del Convenio, una vez que uno de los países solicita información, el otro país debe fundamentar su negativa o enviar la información solicitada. Esto significa que si la información fuera negada sin una fundamentación suficiente, estaríamos en presencia de incumplimiento a una normativa Internacional que se sanciona de acuerdo a lo estipulado en el derecho Internacional, y en este caso en particular se aplicaría la Convención de Viena.

En cuanto a los impuestos sobre los que se intercambiará la información, ya hemos analizado que la misma versará sobre el Impuesto a las Ganancias, el impuesto sobre

los Activos, actualmente Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta y el Impuesto sobre los Bienes Personales no incorporados al proceso económico en el caso de Argentina y sobre el Impuesto a las rentas en el caso de Canadá.

Respecto a los periodos a los cuales se referirá la información, se deberá tener en cuenta la normativa interna de cada país en cuanto a prescripción de las facultades del fisco para auditar y exigir impuestos.

Sobre la cláusula de reciprocidad, que establece que un país no puede solicitar información que el mismo no estaría en condiciones de brindar de acuerdo a su propia legislación y procedimientos administrativos y un país requerido no está

obligado a brindar más información que la que el puede obtener del otro país de acuerdo a las normativas de ese otro país, surge el hecho que en la práctica es de difícil cumplimiento, ya que la parte requerida puede no tener conocimiento del tipo de información que le es imposible obtener a la parte requirente, de acuerdo a su normativa interna y viceversa. Esto se soluciona incluyendo una declaración de cumplimiento de cláusula de reciprocidad en la solicitud de la información, en la cuál el país que solicita la información declara que él mismo puede obtener ese tipo de información solicitada, con respecto a los contribuyentes realizando actividades en su territorio, con lo cuál la parte requerida estará en conocimiento del cumplimiento de la reciprocidad al enviar la información no pudiendo negarse a otorgar la misma una vez cumplido tal requisito y estando obligado a actuar como si se tratara de su propio interés fiscal y base tributaria.

En lo relativo a la información contraria al orden público y la conservación del secreto comercial, profesional e industrial, no existen consideraciones especiales. Tampoco presenta inconvenientes la normativa respecto a secreto bancario, ya que ambos países contienen previsiones al respecto en su legislación impositiva, con lo cual, no puede negarse información invocando violación del secreto bancario.

La información intercambiada sólo puede utilizarse con fines fiscales y para determinaciones

fiscales. Por otro lado no existe, en la legislación Argentina o Canadiense, disposiciones que obliguen a informar a los sujetos sobre los que versa la información, sobre el intercambio realizado.

Con respecto a las comunicaciones a realizar una vez realizado el intercambio y al fin que debe darse a la información, existen requerimientos internos de información a determinados organismos nacionales que actúan en otros delitos, por ejemplo sobre lavado de dinero, financiación de actividades de terrorismo, etc. Un ejemplo específico en Argentina es el caso de la obligatoriedad de dar conocimiento a la Unidad de Información Financiera cuando se detectan hechos de posible lavado de dinero o delitos financieros, en este caso estamos en presencia de un impedimento al cumplimiento de la normativa interna por aplicación de un tratado Internacional, ya que la información obtenida puede utilizarse exclusivamente para la determinación del impuesto y no puede ser compartida con otras personas que no sean las autoridades competentes en la administración de los impuestos.

En cuanto a los costes del intercambio de información, no está contemplado en el Convenio cuál de las partes asumirá los mismos, por lo que en la práctica las administraciones tributarias resuelven la situación de común acuerdo, encontrando la forma de reducir los costes para ambas partes.

6. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PREVIA PETICIÓN – GUÍA DE OCDE

Previo a la remisión de la petición de información de una persona o empresa bajo verificación, el país que la realiza debe agotar las vías para obtener la información en su propio país a un costo razonable, ya sea a través de la información pública existente en Internet, información que pueden disponer las misiones diplomáticas en el país o todo lo que se pueda obtener a través de la base desarrollada por OCDE como guía de consulta sobre fuentes de información pública en el exterior disponible en www.oecd.org/taxation para las autoridades competentes de las administraciones de ingresos públicos.

Cumplido este paso previo, se remite la solicitud por escrito que debe contener como mínimo la información descripta en el manual para intercambio de información de OCDE, módulo “intercambio previa petición”. Además se deberá incluir la declaración relativa a la cláusula de reciprocidad según se establece en la parte general del manual.

Cuando el país requerido recibe la petición, acusa su recibo y verifica que la misma cumple con todos los requisitos legales, es remitida por la autoridad competente, incluye toda la información necesaria para poder ser respondida y la información solicitada se encuadra en lo dispuesto por el convenio. Si la petición no resulta válida para el país requerido, debe comunicarlo al solicitante, argumentando los motivos por los que considera que la solicitud no puede ser respondida. Si en cambio, la solicitud cumple con todas las formalidades y requerimientos para ser respondida, la misma debe ser tramitada con celeridad.

Una vez que una petición de información se encuentra aceptada y en trámite debe ser respondida con la mayor premura adjuntando además toda la información o documentación, que aun no habiendo sido solicitada, se considere de relevancia de acuerdo a lo expuesto en la solicitud por el país requirente.

No se establecen en el convenio los plazos para la tramitación, sin embargo en la guía de intercambio de información de OCDE se sugiere que las mismas sean respondidas dentro de los 90 días siguientes a la recepción informando a la parte solicitante cuando este plazo no resulte suficiente. Al respecto, deben observarse también las normativas internas en cuanto a verificaciones, teniendo en cuenta la fecha en la que la información carecerá de utilidad para el país requirente, si tal fecha fue informada en la solicitud de información. En el mismo orden, la IG 894 establece que Argentina observará los plazos establecidos en los acuerdos específicos de intercambio de información que disponen un plazo de 3 y 6 meses según la información esté o no disponible internamente.

No existen en Canadá normas internas para cumplir con el procedimiento de intercambio de información, por lo que los plazos máximos para dar cumplimiento no están claramente establecidos, en Argentina se dispone ahora de la IG 894/2010, no obstante, no se obtuvo información que indique que existan problemas o inconvenientes causados por demoras en la tramitación de las solicitudes, por lo que vemos que siempre prima el objetivo de la colaboración y transparencia internacional entre las administraciones.

7. OBSTÁCULOS A LA COLABORACIÓN ENTRE LAS ADMINISTRACIONES, PRESENTADAS POR EL ACTUAL ART 26 DEL CONVENIO ENTRE ARGENTINA Y CANADÁ

Para realizar la solicitud de información, el país requirente debe hacerlo en virtud de una investigación o auditoria en curso al contribuyente en cuestión, que tenga nexo con la solicitud a efectuar y debe estar en conocimiento de la existencia de hechos económicos gravables realizados en el exterior. Es decir debe existir un conocimiento previo de la existencia de base tributaria y el pedido de información sólo ayudará a establecer la medición de esa base, por lo que si existen hechos gravables desconocidos por el país requirente y que no salgan a la luz en el transcurso de la investigación realizada por el país requerido, procediendo éste a informarlos como una medida de buenas prácticas de colaboración, estos hechos quedarán fuera de la determinación. Visto así, el intercambio de información previa petición es útil para llegar a la correcta medición de la base tributaria, no para determinar la base misma, es decir los hechos y conceptos sujetos a imposición.

Debe probarse la “necesidad” de la información, actualmente y de acuerdo a la última redacción del artículo 26, las solicitudes son más amplias, siendo el requisito para la validez de la petición que la información sea “previsiblemente relevante”, no obstante, el modelo de petición confeccionado por OCDE prevé que se brinde información a cerca del concepto que el estado solicitante considera

que tiene derecho a gravar, por lo que sólo se conseguirá información adicional que proteja la medición de la base imponible, si el país requerido envía información adicional que encuentre en el transcurso de la tramitación de la solicitud recibida, pero si el requirente no tiene una idea bastante concisa de los impuestos y conceptos que el verificado está omitiendo declarar, la solicitud no podrá ser cursada.

Aunque más costoso, sería de muchísima utilidad, cumpliendo realmente con el objetivo de transparencia y cooperación internacional, que entre los países contratantes existiera la posibilidad de acceder a bases de datos o cruce de información relativa a empresas o personas de un país contratante que realicen actividades transnacionales de cualquier tipo o perciban ingresos por cualquier concepto, en el otro país contratante. Esto daría herramientas contundentes para decidir que empresas verificar y sobre que contribuyentes y conceptos hacer peticiones específicas de información.

Otro aspecto a considerares que sólo se puede pedir información para determinaciones de los impuestos a las Ganancias, sobre los Bienes Personales o el Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta (en el caso de Argentina), o sobre el impuesto de las empresas o el impuesto a las Ganancias de las personas físicas (en el caso de Canadá).

8. CONCLUSIÓN

Entre Argentina y Canadá existe conciencia de colaboración que lleva a que las administraciones se comuniquen mutuamente los resultados obtenidos en base al intercambio de información realizado, a fin de retroalimentar el procedimiento e ir logrando las mejoras necesarias a lo largo del tiempo.

Ambos países han avanzado de manera considerable en la consecución de las pautas recomendadas por OCDE para el logro de la transparencia fiscal y cooperación internacional, así lo vemos por ejemplo en el caso de

Argentina que ha emitido normativas internas en el transcurso del último año estableciendo de manera clara el procedimiento para el intercambio de información. No obstante, para que el intercambio de información logre eficientemente sus objetivos, es necesario suscribir acuerdos específicos de intercambio de información, y contar además con normativa que obligue a la remisión espontánea de informes en los casos en que se detecte en el transcurso de una verificación, la existencia de hechos de relevancia tributaria para otro país, cualquiera sea el impuesto involucrado.

9. BIBLIOGRAFÍA

ARCHIVO NACIONAL DE CANADÁ. Microfilms de sesiones del Parlamento de Canadá para la discusión del proyecto S-2 para la aprobación de un tratado para evitar la doble imposición entre Canadá y la República Argentina en el impuesto sobre la renta y sobre el capital, sesiones del 15 de Marzo de 1994 y 15 de Junio de 1994.

ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS DE LA REPUBLICA ARGENTINA. Dictamen Dirección asesoría Legal n ° 16/94 (DAL), Boletín de la Dirección General Impositiva n ° 490, del 26 de Enero de 1994.

Estatuto de Impuesto Nacional a las Rentas de Canadá. Ley C.1 (sup. 5). (1985)

GONZALEZ CANO, Hugo, Los modelos de los convenios para evitar la doble tributación del Pacto Andino y de Las Naciones Unidas, (Buenos Aires, 1996).

GORDON, Kathryn, MITIDIERI, Clelia, Multilateral Influences on the OECD Guidelines for Multinational Enterprises, OECD working papers on International Investments, (Paris, 2005).

ADMINISTRACIÓN FEDERAL DE INGRESOS PUBLICOS DE LA REPÚBLICA ARGENTINA. Instrucción General N° 894/2010 (DI PYNF) Instrucción General sobre tramitación y gestión del Intercambio de información tributaria, del 23 de Julio de 2010.

MINISTERIO DE ASUNTOS EXTERIORES Y COMERCIO DE CANADÁ, Access Report 2008, (Ottawa, 2008).

ORGANIZACION PARA EL DESARROLLO Y LA COOPERACIÓN ECONÓMICA (OCDE), Manual de la OCDE para la implantación de las disposiciones sobre intercambio de Información con fines tributarios, (París, 2006)

Panel Asesor sobre el Sistema tributario Internacional de Canadá, Enhancing Canada's international Tax Advantage, (Ottawa, 2008)

REYNOLDS, Alan, Política Tributaria y Reformas de Mercado, trad, por economista Dora de Ampuero, (Guayaquil, 2000).

República Argentina. Ley 24398 del 09 de noviembre de 1994 mediante la cual se aprueba el Convenio entre la República Argentina y Canadá para evitar la doble Imposición en relación a los Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital

Serie Temática tributaria CIAT – Cooperación Internacional e Intercambio de Información, (Biblioteca Electrónica CIAT, 2009).

Control de los Gastos Computados por Establecimientos Permanentes al Amparo del Modelo de Convenio de la OCDE

Antonio Faúndez Ugalde



RESUMEN

En este trabajo se abordan, al amparo del modelo de convenio de la OCDE, los distintos aspectos a considerar en el control de los gastos computados por establecimientos permanentes y las incidencias tributarias que derivan de su fiscalización, precisando cada uno de los alcances normativos que rigen la materia, tomando especial consideración las actuales observaciones y reservas efectuados por los países miembros de dicho organismo internacional.

El Autor: Abogado, Doctorado (c) en Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso; Magíster en Gestión Tributaria de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso; Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales en la Universidad Arturo Prat de Iquique; Abogado del Departamento de Fiscalización de la Dirección Regional de Valparaíso del Servicio de Impuestos Internos; Profesor Asociado al Magíster en Gestión Tributaria de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso; Miembro del Instituto Chileno de Derecho Tributario.

INTRODUCCIÓN

Contenido:

Introducción

1. Planteamiento del problema.
2. Principios a considerar en la determinación de los gastos.
3. Gastos vinculados a beneficios atribuidos a establecimientos permanentes.
4. Conclusiones.
5. Bibliografía.

La globalización de la economía mundial ha sido una de las principales consecuencias del gran desarrollo del comercio de bienes y servicios entre los distintos países, frente a lo cual, las empresas, en búsqueda de internacionalizar sus inversiones, han perfeccionado métodos tendientes a canalizar sus operaciones a través de distintas estructuras societarias, entre las cuales se encuentran: las agencias, sucursales u otro tipo de establecimientos permanentes.

Se entiende por establecimiento permanente "una prolongación efectiva, en otro país, de la actividad empresarial de su casa central, que puede o no estar relacionado con un lugar de

operaciones"¹. Es en este escorzo en que los establecimientos permanentes han surgido como un instituto jurídico complejo enraizado a los distintos grupos de empresas, en sus diversas formas y maneras de desarrollar sus actividades, lo que no se encuentra ajeno a las dificultades que derivan de la doble imposición internacional sobre sus rentas, significando su desvelo, en la pretensión de los distintos países en imponer su jurisdicción tributaria con fines de gravar con impuestos los ingresos que emanan de dichas operaciones internacionales.

Es palpable que la institución de los establecimientos permanentes aún despierta inquietudes en la mayoría de las administraciones tributarias, lo que ha significado el complejo tratamiento de los gastos computados, especialmente cuando éstos se encuentran asociados a rentas de fuente extranjera obtenidas por dichos establecimientos.

Por su parte, el modelo de convenio de la OCDE, que propone normas para evitar o atenuar la doble tributación internacional, ha predominado, declarada y visiblemente entre los Estados, como la principal fuente destinada a suscribir acuerdos en la materia. Sin embargo, es a través de los mismos comentarios al referido modelo de convenio, que los países miembros han realizado observaciones y reservas que en muchas ocasiones limitan su aplicación, caso en el cual se puede generar una posible tensión con el derecho interno de cada Estado, lo cual se tratará de dilucidar en este trabajo.

¹ FAÚNDEZ, Antonio, *Agencias y otros establecimientos permanentes*, en *Manual de consultas tributarias*, n° 389, (Santiago, 2010), p. 21; EL MISMO, *Establecimientos permanentes: aspectos tributarios* (Santiago, 2009), p. 34; EL MISMO, *Beneficios atribuidos a establecimientos permanentes*, en *Revista de Derecho de la Empresa*, 21 (Santiago, 2010), p. 101.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Los países que han suscrito convenios de doble tributación internacional al amparo del modelo de convenio de la OCDE, encuentran la regulación de los gastos computados por establecimientos permanentes en el apartado 3° del artículo 7, norma que dispone lo siguiente: “Para la determinación del beneficio del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, comprendidos los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte.” Pareciera que el citado artículo no establece limitación en la forma de computar gastos, lo que genera el primer cuestionamiento en cuanto a que si dichos gastos necesariamente deben estar ligados a rentas afectas o gravadas con impuestos, o bien, éstos podrán ser deducidos aún en el caso en que se vinculen con rentas exentas o no gravadas.

Considerando lo anterior, será menester dilucidar la aplicación de las normas internas en aquellos casos no regulados por el respectivo convenio, lo que en algunas ocasiones podría generar tensiones con principios reconocidos a nivel internacional e incorporados en los referidos convenios de doble tributación, como sucede, *verbi gratia*, con el principio de la no discriminación de los convenios.

Ahora bien, no escapa del planteamiento anterior la situación de aquellos gastos ocasionados con motivo de operaciones entre el establecimiento permanente y su casa matriz, considerando principalmente la circunstancia de que jurídicamente constituyen la misma entidad. No se debe perder de vista, dentro de la esfera de la tributación, el principio de considerar como empresas separadas al establecimiento permanente respecto de su matriz, lo que no obsta a que puedan presentarse dudas en relación a los actos que forman parte de este límite.

2. PRINCIPIOS A CONSIDERAR EN LA DETERMINACIÓN DE LOS GASTOS

Los principios que se analizarán a continuación resultan esenciales para enfrentar el control de los gastos asociados a establecimientos permanentes, cuyos alcances, a mi juicio, estarán en constante tensión frente a la antinomia de normas, esto es, entre aquellas consagradas en los convenios y las que pertenecen al derecho interno.

1. El principio de la no discriminación de los convenios: ¿una constante tensión con el derecho interno?

El principio de la no discriminación de los convenios consiste en que los establecimientos permanentes no deben soportar, en el Estado en

el que operan, una imposición menos favorable que aquellas que soportan, por las mismas actividades, las empresas de ese Estado. El artículo 24 apartado 3° del modelo de convenio de la OCDE, indica que “[l]os establecimientos permanentes que una empresa de un Estado contratante tenga en el otro Estado contratante no serán sometidos a imposición en ese Estado de manera menos favorable que las empresas de ese otro Estado que realicen las mismas actividades. Esta disposición no podrá interpretarse en el sentido de obligar a un Estado contratante a conceder a los residentes del otro Estado contratante las deducciones personales, desgravaciones y reducciones

impositivas que otorgue a sus propios residentes en consideración a su estado civil o cargas familiares”.

El principio de la no discriminación de los convenios constituye una manifestación del principio de igualdad entre contribuyentes, frente a lo cual, los elementos que deben ser confrontados vincularán a un establecimiento permanente con un residente del Estado en el cual opera. En este sentido, el principio de la no discriminación de los convenios opera entre contribuyentes, pero no entre Estados. Según GARCÍA², lo que debe primar en la resolución de dicha cuestión no es la eliminación de la doble imposición internacional soportada por el establecimiento permanente sino que la tributación en el Estado de situación no sea más gravosa que la que debe soportar una empresa comparable³. Ahora bien, a mi juicio, los criterios comparación no deben quedar radicados solamente en relación al tipo de actividad que desarrollan los contribuyentes, sino que, además, se debe tener en cuenta la naturaleza de las rentas y el tipo de impuesto que gravará dicha actividad, los cuales necesariamente deben ser recogidos a la luz del derecho interno. Los comentarios de la OCDE al modelo de convenio indican que el tratamiento igualitario en relación a los establecimientos permanentes debe quedar radicado en las siguientes seis áreas: (i) liquidación del impuesto; (ii) tratamiento especial de los dividendos percibidos por los establecimientos permanentes; (iii) estructura y tasa de los Impuestos; (iv) retención de impuestos sobre dividendos, intereses y regalías por establecimiento permanentes; (v) descuento

de Impuestos pagados en el exterior; y, (vi) extensión a los establecimientos permanentes del beneficio de los tratados de doble tributación concluidos con terceros países⁴. Sin embargo, los alcances efectuados al artículo 24 del modelo de convenio no han sido recepcionados en forma unánime por los Estados miembros de la OCDE, formulándose reservas en su aplicación⁵. Cabe considerar que muchos países, no miembros de la OCDE, con frecuencia consultan estos comentarios como forma de interpretar sus convenios, empero, las distintas reservas invocadas por los Estados miembros al referido artículo 24, generan un claro alejamiento de los alcances interpretativos de dichos comentarios.

Estos antecedentes conducen a una tensión permanente entre los convenios y el derecho interno, caso en el cual, cada país interpretará el principio de la no discriminación y establecerá criterios comparativos al amparo de su propia legislación. Ahora bien, la tensión es inevitable si el convenio no especifica los criterios comparativos a considerar en resguardo del principio de la no discriminación, caso en el cual, en lo no previsto por el convenio regirá el derecho interno de cada Estado.

2. Factores de jurisdicción que determinan la aplicación de impuestos a beneficios atribuidos a establecimientos permanentes

Fuera del ámbito del modelo de convenio de la OCDE, la hipótesis jurídica tributaria descrita en cada legislación debe estar sustentada en principios vinculados con factores de jurisdicción que determinan la aplicación del impuesto sobre

2 GARCÍA, Francisco, *La cláusula de no discriminación en los convenios para evitar la doble imposición internacional*, en *Fiscalidad Internacional*, (Madrid, 2005), p. 927.

3 *Ibid.*, p. 934.

4 Párrafo 24 al 54 del artículo 24 de los comentarios a la OCDE.

5 Australia, Canadá y Nueva Zelandia formularon reserva a dicho artículo; Estados Unidos se reservó el derecho a aplicar su impuesto sobre sucursales; Francia se reservó la posibilidad de aplicar las disposiciones del apartado 1° solamente a las personas físicas; Reino Unido formula reserva a la segunda frase del apartado 1°; Suiza se reservó el derecho a no incluir el apartado 2° en sus convenios; Grecia, Irlanda, Luxemburgo y el Reino Unido se reservaron el derecho a restringir la aplicación del apartado 6° a los impuestos comprendidos en el convenio (OCDE, *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*, en *Instituto de Asuntos Fiscales*, [Madrid, 2005], pp. 324-325).

las rentas. Estos principios se relacionan en la mayoría de los casos con el territorio de un Estado o con la residencia de un contribuyente.

En tal sentido, si se aplica como factor de jurisdicción el principio de la territorialidad, se debe distinguir entre renta de fuente nacional y renta de fuente extranjera. Las rentas de fuente nacional estarán constituidas por aquellos beneficios atribuidos a establecimientos permanentes que provengan de bienes situados en el Estado en el que operan o de actividades desarrolladas en él. Por su parte, las rentas de fuente extranjera serán aquellas que provengan de bienes situados o actividades desarrolladas en un país distinto del que operan dichos establecimientos.

El principio de la residencia es un segundo factor que puede influir en la aplicación de los impuestos. En términos generales este principio consiste en que los residentes de un Estado pagarán impuestos sobre sus rentas de cualquier origen. En este caso se puede presentar el fenómeno de la doble tributación en el evento de que ese residente adquiera rentas de fuente extranjera sometidas a impuestos en el Estado en el cual se originaron. Este principio constituye para los Estados la principal base para la aplicación de los impuestos. Así en Chile se encuentra reconocido en el artículo 3° de la Ley sobre impuesto a la renta; en Perú está regulado en el artículo 6° de la Ley del impuesto a la renta; en México el artículo 1° de la Ley del impuesto sobre la renta; en Colombia el artículo 9° del Estatuto tributario; en Venezuela el artículo 1° de Ley de impuesto sobre la renta; en Argentina el artículo 1° de la Ley de impuestos a las ganancias; entre otros.

Ahora bien, en el ámbito del modelo de convenio de la OCDE el principio de la residencia constituye la regla general como factor de determinación

del Estado contratante que gravará las rentas. En tal sentido, se otorga el derecho exclusivo de imposición al Estado de la residencia de un contribuyente, esto significa, que las rentas que obtenga un contribuyente en un Estado contratante en el cual no reside, dicho Estado no podrá imponer un gravamen, sino que el derecho de imposición quedará reservado para el Estado contratante en donde reside el referido contribuyente, evitándose de esta forma una doble tributación de las rentas.

La regla de excepción está en el principio de la fuente para aquellos casos consagrados expresamente en el modelo de convenio. Tal situación sucede con los establecimientos permanentes, los cuales de conformidad con lo estipulado en el apartado 1° del artículo 7°, las rentas que obtengan en el Estado contratante en el cual operan, estarán sujetas a impuestos, también, en ese Estado contratante. Ahora bien, para los efectos de evitar o atenuar la doble imposición de las rentas en este caso de excepción, el modelo de convenio estipula en los artículos 23A y 23B, que el Estado de la residencia del establecimiento permanente deberá permitir una desgravación a través de dos métodos: el de la exención y el de la imputación o crédito⁶.

No obstante las reglas anteriores, el modelo de convenio no se pronuncia respecto de aquellas rentas que puede obtener el establecimiento permanente en un Estado distinto del que opera. A mi juicio, el apartado 1° del artículo 7° del modelo de convenio, solamente se pone en la situación de las utilidades que pueda obtener un establecimiento permanente en el Estado contratante en el cual opera, razón por la cual es motivo suficiente para aplicar el derecho interno respecto de la tributación de aquellas utilidades que pueda obtener el establecimiento permanente en un Estado distinto del que

⁶ En el caso de Chile, de conformidad con lo establecido en el artículo 41C en relación con el artículo 41A letra B de la Ley sobre impuesto a la renta, las empresas constituidas en el país que operan con establecimientos permanentes en el extranjero podrán optar por el método del crédito con ciertos topes que indica la misma normativa.

opera. En este sentido, para determinar las reglas de gravamen de dichas rentas, debemos recurrir al principio de la territorialidad señalado precedentemente en relación a las rentas de fuente extranjera que pueda obtener un establecimiento permanente, pero, en este caso, bajo el alero del derecho nacional de cada Estado contratante. En Chile, el Servicio de Impuestos Internos⁷ ha declarado que el establecimiento permanente es considerado un no residente, frente a lo cual, tributará en el Estado de la fuente solamente en relación a las rentas que obtenga en dicho Estado y, en consecuencia, no pagará impuestos en ese Estado respecto de las rentas que pueda obtener en el otro Estado contratante o un tercer Estado⁸.

El criterio de considerar al establecimiento permanente como un no residente en el país en el cual opera, tiene una aceptación generalizada por los países, lo cual se encuentra sustentado en el hecho de la dependencia a un no residente. Para efectos de control, las administraciones tributarias, por lo general, exigen a las empresas extranjeras que operan con establecimientos permanentes, que designen un domicilio conocido, lo cual puede generar cierta confusión en calificarlo como un residente de ese Estado, lo que puede generar drásticas consecuencias a la hora de liquidar un impuesto determinado. Por la misma razón, tal designación de un domicilio conocido solamente puede tener un efecto

de control ante una eventual fiscalización. Es en este escenario en que cobra sentido el fundamento jurídico que llevará a gravar a los establecimientos permanentes sólo en base a las rentas que obtengan en el Estado contratante en el cual operan, lo que se sustenta en un criterio de “dependencia” a la residencia de su matriz⁹.

En otro sentido, el autor GARCÍA, en el ámbito de los convenios de doble imposición, indica que la no consideración del establecimiento permanente como empresa residente del Estado de situación deriva de su imposible consideración como persona de ese Estado contratante¹⁰. Este autor sustenta su teoría en la circunstancia de que el establecimiento permanente no dispone de la condición de persona jurídica, frente a lo cual no podría considerarse como persona del Estado en el cual opera y, a consecuencia de lo mismo, tampoco podría considerarse como un residente del mismo.

Ahora bien, en virtud de las reglas anteriores se deben determinar los gastos que se vincularán con aquellas rentas que serán objeto de carga impositiva en el Estado en el cual opera el establecimiento permanente, considerando para tal efecto el principio de la residencia contemplado en el modelo de convenio y el principio de la territorialidad de conformidad a lo establecido por el derecho nacional de cada Estado, lo que pasaremos a analizar en las siguientes líneas.

7 *Organismo fiscalizador en quien radica la facultad de interpretar administrativamente las normas tributarias a través de su Director Nacional.*

8 *Oficio n° 2.556 del Servicio de Impuestos Internos, de fecha 8 de junio de 2004.*

9 *FAÚNDEZ, Antonio, cit. (n° 1) Agencias, p. 65-65.*

10 *GARCÍA, Francisco, El Establecimiento Permanente. Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria (Madrid, 1996), p. 435.*

3. GASTOS VINCULADOS A BENEFICIOS ATRIBUIDOS A ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

El modelo de convenio de la OCDE exige en el apartado 3° del artículo 7°, que los gastos que se vinculen con los beneficios atribuidos a un establecimiento permanente, deben estar destinados al cumplimiento de los objetivos de su actividad empresarial. Ahora bien, la norma referida no precisa si los gastos cuya rebaja se pretenden, deben o no estar vinculados a beneficios atribuidos a establecimientos permanentes que se someterán a una carga impositiva¹¹. En este sentido, resulta indispensable analizar el concepto de atribución de beneficios para determinar, luego, aquellos que se someterán a impuestos.

1. Beneficios atribuidos a establecimientos permanentes

El autor BETTINGER define los beneficios atribuibles como “[...] aquellos que se obtengan por el desarrollo de una actividad empresarial, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional y que se efectúen por la oficina central, por otro establecimiento del residente en el extranjero o directamente por este último, según sea el caso”¹². En este sentido, los beneficios que serán atribuidos a un establecimiento

permanente serán determinantes, por un lado, para establecer la carga impositiva que los gravará en el país en el cual opera y, por otro lado, es esencial para que la casa central invoque los beneficios destinados a atenuar o disminuir la doble tributación internacional¹³.

El apartado 2° del artículo 7° del modelo de convenio de la OCDE, establece que para los efectos de determinar las utilidades de un establecimiento permanente, éste debe ser considerado como una empresa distinta y separada de su casa central¹⁴, sin embargo, dicho apartado no precisa la forma cómo deben determinarse las referidas utilidades. En este sentido, en opinión de BAKER y COLLIER, a la cual me adhiero, la ley interna no necesita adecuarse en cada jurisdicción al concepto de la empresa separada o al principio de la distancia prudente, es decir, a cada jurisdicción le corresponde decidir por sí misma, cómo determinar las utilidades imponibles de una empresa, y cómo, a propósito de la ley interna, se le adjudican beneficios a un establecimiento permanente¹⁵. Sin embargo, no se debe perder de vista lo señalado en el apartado 1° del artículo 7°, en cuanto a que las utilidades que serán objeto de una carga impositiva corresponderán

11 *En Chile, según lo dispuesto en el artículo 31 de la Ley sobre impuesto a la renta, los gastos que se pueden deducir de la renta bruta son todos aquellos necesarios para producirla, pagados o adeudados, y que estén destinados al giro del negocio o empresa. La norma anterior debe complementarse con lo dispuesto en la letra e) del N° 1 del artículo 33 de la misma ley, en el sentido de que los gastos deben, además, vincularse con rentas que se sometan a una carga impositiva; en consecuencia, no se aceptarán como un gasto aquellos que se vinculen a ingresos no rentas o rentas exentas de impuestos.*

12 BETTINGER, Herbert, *Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente*, (México, 2008), p. 113.

13 FAÚNDEZ, Antonio, *cit. (n° 1)*, *Beneficios*, p. 102.

14 *Internacionalmente la doctrina se ha dividido en dos teorías: (i) la relevant business activity approach, en virtud de la cual, para determinar los beneficios del establecimiento permanente, se considerará la actividad comercial de la matriz en su totalidad, es decir, como una “empresa individual” de la cual el establecimiento permanente es parte. De esta forma, determinados los beneficios globales de la matriz, posteriormente serán atribuidos al establecimiento permanente; y, (ii) la functionally separate entity approach, en donde los beneficios que se atribuyen a un establecimiento permanente son aquellos que obtenga como una entidad separada de la empresa a la cual pertenece; este es el criterio adoptado en los comentarios del modelo de la OCDE.*

15 *Cfr: BAKER, Philip y COLLIER, Richard, Cahiers de droit fiscal International: The attribution of profits to permanent establishments, V.91b, en International Fiscal Association, (The Netherlands, 2006), p. 28.*

a aquellas que sólo se puedan imputar al establecimiento permanente, lo que significa que el Estado en el cual opera dicho establecimiento no podrá gravar las utilidades que la matriz pueda obtener en ese mismo Estado por otros medios.

Ahora bien, los Estados han adoptado tres métodos para determinar los beneficios atribuidos a un establecimiento permanente: (i) el método directo, a través del cual las utilidades del establecimiento permanente se determinan sobre la base de sus propios resultados, independiente de las utilidades totales de la casa central; (ii) el método indirecto, caso en el cual se consideran las utilidades totales de la empresa y a partir de ellas se distribuyen al establecimiento permanente en proporción a ciertos factores auxiliares, como ocurre, *verbi gratia*, en Suiza, en donde los beneficios totales de la empresa son distribuidos a varios establecimientos permanentes en proporción a sus utilidades separadas, calificando dicho método como “distribución total de beneficios”¹⁶; y, (iii) el método mixto, que es una aplicación del método directo y del indirecto, pero con preeminencia de uno sobre el otro.

El método mixto es aplicado en países como Alemania, en donde prima el método de distribución directo por sobre el indirecto¹⁷. El método mixto también opera en Chile con preeminencia del método directo, lo que se encuentra regulado en el artículo 38 de la Ley sobre impuesto a la renta; esta norma establece que la renta de fuente chilena de un establecimiento permanente se determinará sobre la base de sus propios resultados,

independiente de las utilidades totales de la casa matriz; sin embargo, más que una preferencia del método directo por sobre el indirecto, este último se aplica en forma sancionable por la autoridad fiscalizadora en el evento de no poder determinar los resultados reales a través del primero¹⁸.

Ahora bien, los gastos que podrán deducir los establecimientos permanentes necesariamente deben estar vinculados con los beneficios que se le atribuyan en conformidad a los métodos analizados anteriormente; sin embargo, cabe precisar que si el gasto se encuentra vinculado a beneficios exentos o no gravados con impuestos, éstos no podrán ser deducidos si la legislación respectiva expresamente instituyera tal límite, situación que pasaremos a analizar a continuación.

2. Gastos que pueden ser deducidos a la luz del modelo de convenio de la OCDE

La determinación de los gastos del establecimiento permanente encuentra su regulación en el apartado 3° del artículo 7° del modelo de convenio de la OCDE, norma que dispone lo siguiente: “Para la determinación de la utilidad del establecimiento permanente se permitirá la deducción de los gastos realizados para los fines del establecimiento permanente, incluyéndose los gastos de dirección y generales de administración para los mismos fines, tanto si se efectúan en el Estado en que se encuentra el establecimiento permanente como en otra parte”. Esta norma encuentra su fundamento en el principio de la empresa separada que establece el apartado 2° del artículo 7° analizado anteriormente.

16 *Ibid.*, p. 37. Cabe destacar un estudio elaborado por Sven Olof Lodin y Malcolm Gammie, en el cual se proponen programas sobre la aplicación de un sistema común de impuestos sobre sociedades en la Unión Europea, lo que refleja claramente un método indirecto. Este sistema se denomina *Home State Taxation*, y consiste, a grandes rasgos, en que una sociedad, residente en un Estado determinado, calcule la base imponible, no sólo de esa sociedad, sino de todas sus filiales y sucursales situadas en los Estados que se adhieran al sistema, con arreglo a las normas fiscales del Estado de la sociedad (RAVENTÓS, Stella, *La Reestructuración Empresarial como Instrumento de Planificación Fiscal Internacional*, en *Centro de Estudios Financieros*, (Madrid, 2005), p. 1.184.

17 NAUMANN, M., FÖRSTER, H. y ROSENBERG, O., *Cahiers de droit fiscal International: The attribution of profits to permanent establishments*, V. 91b, en *International Fiscal Association*, (The Netherlands, 2006), p. 344.

18 *Al respecto se sugiere consultar el texto Beneficios atribuidos a establecimientos permanentes*, en *Revista de Derecho de la Empresa*, 21 (Santiago, 2010), del autor Antonio FAÚNDEZ.

Lo primero que cabe hacer presente es que el apartado 3° del artículo 7° del modelo de convenio de la OCDE, pareciera no establecer limitación alguna en la forma de computar gastos, extendiéndolos incluso a aquellos generados en otro Estado. Dicha norma no precisa si se aceptan como gastos aquellos vinculados a beneficios no gravados o exentos de impuestos. Ante dicha omisión se debe tener presente lo dispuesto en el apartado 2° del artículo 3° del modelo de convenio, esto es, que para la aplicación del convenio por un Estado contratante en un momento determinado, cualquier término o expresión no definida en el mismo tendrá, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente, el significado que en ese momento le atribuya la legislación de ese Estado. Ahora bien, del contexto de la norma del apartado 3° del artículo 7° no se vislumbra una solución al comentado problema, frente a lo cual no cabe más que aplicar la legislación interna del Estado en el cual opera el establecimiento permanente y, en tal sentido, cuando el derecho interno lo disponga, no se podrá aceptar como un gasto aquellos vinculados a rentas no gravadas o exentas¹⁹. La solución propuesta concilia la determinación de los gastos en la misma forma establecida para una empresa constituida en el mismo Estado en que opera el establecimiento permanente, lo que obedece seguir los lineamientos del principio de la no discriminación de los convenios.

Si se analiza el caso particular de Chile, según lo dispuesto en el inciso primero del artículo 38 de la Ley sobre impuesto a la renta, los beneficios de un establecimiento permanente se determinarán sobre la base de resultados reales obtenidos en su gestión en el país; empero, atendido a que dicho

establecimiento se considera un no residente, solamente tributará en Chile por las rentas de fuente chilena, situación que la Ley de la renta regula en el artículo 3°. En tal sentido, las rentas de fuente extranjera que obtenga un establecimiento permanente que opera en Chile, no se someterán a tributación considerando que dicho establecimiento es un no residente y, por la misma razón, por aplicación de la letra e) del n° 1 del artículo 33 de la Ley sobre impuesto a la renta, no se podrán imputar gastos que se vinculen con rentas no gravadas o exentas.

Ahora bien, la contabilidad del establecimiento permanente puede reflejar gastos que se originen en un país distinto del que opera, los cuales podrían estar destinados a producir renta en el Estado en el que ejerce su actividad empresarial. En estos casos, será de carga del contribuyente acreditar debidamente tal circunstancia por las formalidades y condiciones que establezca el derecho interno. La complejidad se presenta cuando se contabilizan gastos asociados tanto a la matriz como al establecimiento permanente, caso en el cual se debe proceder a separar o prorratear dichos gastos. Los comentarios de la OCDE señalan que, respecto de los gastos generales de administración realizados en la sede central de la empresa, puede ser adecuado computar una parte proporcional según la relación entre el volumen de ventas del establecimiento permanente (o eventualmente su utilidad bruta) y el del conjunto de la empresa²⁰.

Por otro lado, en la práctica pueden presentarse numerosos problemas particulares, pero, como regla general, la determinación de las utilidades imputables a un establecimiento permanente deberá basarse siempre en la contabilidad de ese establecimiento en la medida en que ésta represente

¹⁹ *Supra cit.* n° 11.

²⁰ *Párrafo 16 del apartado 3° del artículo 7° del modelo de convenio de la OCDE. En Chile el inciso segundo del artículo 27 del Código tributario establece la facultad para el Servicio de Impuestos Internos de separar o prorratear gastos en el evento de que el contribuyente no acompañe documentos o estos sean incompletos.*

la situación real; al contrario, si la contabilidad disponible no refleja los hechos reales, será necesario establecer nuevas cuentas o rectificar la contabilidad inicial, debiendo utilizar, a estos efectos, los valores normales de mercado²¹. En tal sentido, los comentarios de la OCDE señalan al respecto que, si revisada la contabilidad de la matriz y del establecimiento permanente, se presentan partidas que detallan funciones puramente artificiales en lugar de las funciones económicas reales de las diferentes partes de la empresa, tales partidas se podrán ignorar, practicándose los ajustes correspondientes²². Tal situación ocurriría, por ejemplo, si por las ventas que realice un establecimiento permanente son calificadas en la contabilidad como una función principal que implica soportar gastos de seguros y fletes que conlleva la operación, se determina, en los hechos, que su función es solamente de intermediario, caso en el cual dichos gastos no podría ser imputados.

3. Gastos asociados a operaciones entre el establecimiento permanente y la casa matriz.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia coinciden en que el establecimiento permanente y su casa

central, para efectos jurídicos, constituyen una misma entidad, situación que no se aleja de la realidad si consideramos que el primero es una extensión de la segunda en relación con su actividad económica. Su tratamiento cambiará al momento de establecer la tributación de cada uno de ellos, caso en el cual, de conformidad con lo señalado en el apartado 2° del artículo 7° del modelo de convenio de la OCDE, serán considerados como dos empresas separadas e independientes. Esta separación, en muchas ocasiones ha generado serios problemas referente a determinar cuál sería el límite entre considerarlos como una sola entidad, para efectos jurídicos, y como empresas separadas e independientes, para efectos tributarios.

La principal consecuencia en considerar al establecimiento permanente y su matriz como una sola entidad, es que no cabe la existencia de obligaciones jurídicas entre ellos. Conducente con ello, en toda obligación contractual, por regla general, se requiere la concurrencia de dos personas, por un lado, un sujeto que revista la calidad de acreedor y, por otro lado, alguien que asuma la condición de deudor²³.

21 Párrafo 14 del apartado 2° del artículo 7° del modelo de convenio de la OCDE.

22 Párrafo 12.1 del apartado 2° del artículo 7° del modelo de convenio de la OCDE.

23 El artículo 1.437 del Código Civil chileno señala: “Las obligaciones nacen, ya del concurso real de las voluntades de dos o más personas, como en los contratos o convenciones; ya de un hecho voluntario de la persona que se obliga, como en la aceptación de una herencia o legado y en todos los cuasicontratos; ya a consecuencia de un hecho que ha inferido injuria o daño a otra persona, como en los delitos y cuasidelitos; ya por disposición de la ley, como entre los padres y los hijos sujetos a patria potestad”.

En el mismo tenor, la autoridad fiscalizadora de Chile (Servicio de Impuestos Internos) estableciendo criterios de interpretación, ha declarado en Oficio N° 800 de 2008 que: “[...]al amparo de la legislación tributaria y atendido a que la matriz y su agencia en el exterior son la misma persona jurídica, una agencia en el exterior no puede tener la calidad de acreedora de su matriz en Chile, ya que toda obligación supone la existencia de sujetos de derecho distintos, según lo dispuesto por el artículo 1.437 del Código Civil. En consecuencia, al conformar la casa matriz en Chile y su respectiva agencia en el extranjero, una misma persona jurídica, no es procedente la existencia de créditos y obligaciones recíprocas entre ambas entidades, y por lo tanto, en la especie no es pertinente efectuar los ajustes tributarios por concepto de corrección monetaria que establece el artículo 41 de la Ley de la Renta...”. Asimismo, el Servicio de Impuestos Internos en Oficio N° 1.276 de 2007, declaró lo siguiente: “[...]se concluye que las acciones que formarán parte del capital efectivo que la agencia extranjera tendrá en el país para el giro de sus operaciones, no importa una enajenación de tales títulos, pues su titular sigue siendo la misma persona jurídica. Dichas acciones sólo se destinarán a la realización de operaciones en Chile, pero no se modificará el dominio sobre las mismas”.

En la jurisprudencia extranjera, en Australia, en el caso *Max Factor*, la Corte Suprema declaró que una entidad no puede devengar utilidades en negocios consigo misma. Del mismo modo, en la India, las Cortes han fallado señalando que un establecimiento permanente y su casa matriz son parte de una misma entidad legal y no pueden devengar utilidades una de la otra (BAKER, Philip y COLLIER, Richard, cit. [n° 15], p. 38.)

En consecuencia, si la contabilidad del establecimiento permanente registra gastos que dicen relación con contratos suscritos con su casa central, estos asientos deberán ser rectificadas. Tal situación sucede, por ejemplo, si se contabilizan gastos por contratos de arrendamiento suscritos entre el establecimiento permanente y su matriz.

En la jurisprudencia extranjera hay casos en que las Cortes han rechazado expresamente la deducción de ciertos gastos vinculados a contratos suscritos entre el establecimiento permanente y su matriz, como ocurrió por ejemplo en una sentencia dictada por el Tribunal Federal de Apelación de Canadá, declarando que no se podía deducir de los beneficios un alquiler pagado por un establecimiento permanente en Canadá a la matriz en Estados Unidos²⁴. Bajo el mismo tenor, los tribunales suecos han establecido que la matriz extranjera y el establecimiento permanente sueco no pueden concluir un contrato de préstamo por lo que, en consecuencia, no cabe que el establecimiento permanente deduzca los intereses pagados a su casa matriz extranjera²⁵.

Los comentarios de la OCDE señalan que en caso de pagos realizados a la sede central por sus establecimientos permanentes en concepto de intereses por préstamos, la

cuestión se plantea principalmente por dos razones: (i) desde un punto de vista jurídico, la transferencia de capital en pago de un interés y el compromiso de reembolso a determinada fecha es, de hecho, un acto formal incompatible con la auténtica naturaleza jurídica del establecimiento permanente; y, (ii) desde un punto de vista económico, las deudas y créditos internos pueden resultar inexistentes, dado que si una empresa está financiada, sólo o principalmente, mediante fondos propios, no debe admitirse la deducción de unos intereses que evidentemente no ha tenido que pagar; si bien es cierto que los cargos e ingresos simétricos no falsean la utilidad global de la empresa, no es menos cierto que los resultados parciales pueden ser alterados arbitrariamente²⁶. Agrega el mismo comentario que, si las deudas contraídas por la sede central de la empresa se utilizaran solamente para financiar su actividad o, de forma clara y exclusiva, la actividad de un establecimiento permanente determinado, el problema se reduciría a una cuestión de subcapitalización del usuario efectivo de tales préstamos. De hecho, normalmente los préstamos contraídos por la sede central de la empresa sólo servirán para sus propias necesidades hasta cierto punto, mientras el resto de los fondos adeudados servirá para dotar a los establecimientos permanentes de capital básico²⁷.

24 Sentencia dictada en el asunto *Cudd Pressure*, 1999, 1 CTC 1 (FCA), citada por DARMO, Marc y SMIT, Carrie, *Cahiers de droit fiscal International: The attribution of profits to permanent establishments, V.91b*, en *International Fiscal Association, (The Netherlands, 2006)*, p. 236.

25 VON UTHMANN, Karin, *Cahiers de droit fiscal International: The attribution of profits to permanent establishments, V.91b*, en *International Fiscal Association, (The Netherlands, 2006)*, p. 640.

26 Párrafo 18 del apartado 3° del artículo 7° del modelo de convenio de la OCDE.

27 Párrafo 18.1 del apartado 3° del artículo 7° del modelo de convenio de la OCDE. Cabe hacer presente, sin embargo, que los comentarios de la OCDE reconocen que existen consideraciones especiales en el caso de los pagos de intereses efectuados entre las diferentes partes de una empresa financiera (por ejemplo, un banco) sobre anticipos y conceptos similares (distintos de la dotación de capital), sobre la base de la estrecha relación entre la concesión y recepción de anticipos y el objeto social de tales empresas.

Ahora bien, bajo ciertas circunstancias, sí procedería deducir gastos vinculados con determinadas operaciones entre el establecimiento permanente y su casa central, destinadas a concretar negocios que generarán rentas sujetas a una carga impositiva. Así por ejemplo, los gastos que se produzcan por el traslado de mercaderías desde la matriz al establecimiento permanente, las cuales serán destinadas a la venta en el Estado en donde opera este último. El autor SKAAR²⁸ señala que los traslados de existencias, servicios o bienes intangibles entre departamentos de un mismo contribuyente, no estarían sujetos a tributación, sino que el hecho imponible se produce cuando los bienes o las mercancías son transferidos posteriormente por el establecimiento permanente a un tercero. Asimismo VON UTHMANN²⁹ señala que,

en Suecia, los traslados de activos desde la matriz al establecimiento permanente, en virtud de los principios generales internos y del crédito fiscal del respectivo convenio de doble imposición, no tributa hasta la venta del activo a un tercero ajeno a la empresa.

Sin embargo, en otras legislaciones como en Sudáfrica existen normas especiales que regulan el traspaso de activos entre la matriz y el establecimiento permanente, operaciones calificadas por dicha legislación como una venta a precio de mercado y una compra inmediata a este mismo valor. Esta misma regla se aplica a la inversa, es decir, cuando se trata de un establecimiento permanente sudafricano que traspasa un activo a una matriz no residente³⁰. En este Estado si procedería imputar los gastos que se generen por tales operaciones.

4. CONCLUSIONES

El desarrollo de la hipótesis planteada demuestra que el modelo de convenio de la OCDE propone una regulación genérica en relación a los gastos susceptibles de ser imputados a los beneficios atribuidos a un establecimiento permanente, situación que genera complejidades por las innumerables situaciones que se pueden presentar por las operaciones suscitadas entre dicho establecimiento y su matriz. En tal escorzo, será el derecho interno quien tendrá la misión de suplir las situaciones no previstas por el convenio respectivo.

Los principios que determinan los factores de jurisdicción en la aplicación de los impuestos a los beneficios atribuidos a establecimientos permanentes, deberán ser plenamente considerados en la determinación de los gastos. En tal sentido, la complejidad radicará en establecer el límite de aplicación de las normas del convenio y las normas del derecho interno, en especial, cuando el establecimiento permanente pretende imputar gastos vinculados con rentas obtenidas en un Estado distinto del que opera.

28 SKAAR, Arvid, *Cahiers de droit fiscal International: The attribution of profits to permanent establishments, V.91b, en International Fiscal Association, (The Netherlands, 2006), p. 525.*

29 VON UTHMANN, Karin, *cit. (n° 25), p. 639.*

30 HATTINGH, Johann y NEWTON, Basil, *Cahiers de droit fiscal International: The attribution of profits to permanent establishments, V.91b, en International Fiscal Association, (The Netherlands, 2006), p. 578.*

Considerando lo anterior, del contexto del apartado 3° del artículo 7° del modelo de convenio de la OCDE, no es posible precisar si se aceptan como gastos aquellos vinculados a beneficios no gravados o exentos de impuestos, frente a lo cual no cabe más que aplicar la legislación interna del Estado en el cual opera el establecimiento permanente y, en tal sentido, cuando el derecho interno lo disponga, no se podrá aceptar como un gasto aquellos vinculados a rentas no gravadas o exentas.

Por otro lado, cuando se contabilizan gastos asociados tanto a la matriz como al establecimiento permanente, se debe proceder a separar o prorratear dichos gastos. En el caso específico de los gastos generales de administración realizados en la sede central de la empresa, puede ser adecuado computar una parte proporcional según la relación entre el volumen de ventas del establecimiento permanente y el del conjunto de la empresa. En tal sentido, si revisada la

contabilidad de la matriz y del establecimiento permanente, se presentan partidas que detallan funciones puramente artificiales en lugar de las funciones económicas reales de las diferentes partes de la empresa, tales partidas se podrán ignorar, practicándose los ajustes correspondientes.

Finalmente, considerando que el establecimiento permanente y su matriz constituyen la misma entidad, en el evento de que la contabilidad de dicho establecimiento registre gastos que dicen relación con contratos suscritos con su casa central, estos asientos deberán ser rectificadas y el gasto debe ser agregado a la utilidad. Ahora bien, bajo ciertas circunstancias sí procedería deducir gastos vinculados con determinadas operaciones entre el establecimiento permanente y su casa central, las cuales deben estar destinadas, específicamente, a concretar negocios con terceros que impliquen beneficios sujetos a una carga impositiva.

5. BIBLIOGRAFÍA

BAKER, Philip y COLLIER, Richard, Cahiers de droit fiscal International: The attribution of profits to permanent establishments, V .91b, en International Fiscal Association, (The Netherlands, 2006).

BETTINGER, Herbert, Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente, (México, 2008).

DARMO, Marc y SMIT, Carrie, Cahiers de droit fiscal International: The attribution of profits to permanent establishments, V .91b, en International Fiscal Association, (The Netherlands, 2006)

FAÚNDEZ, Antonio, Agencias y otros establecimientos permanentes, en Manual de consultas tributarias, 389, (Santiago, 2010).

FAÚNDEZ, Antonio, Beneficios atribuidos a establecimientos permanentes, en Revista de Derecho de la Empresa, 21 (Santiago, 2010).

FAÚNDEZ, Antonio, Establecimientos permanentes: aspectos tributarios (Santiago, 2009).

GARCÍA, Francisco, El Establecimiento Permanente. Análisis jurídico tributario internacional de la imposición societaria (Madrid, 1996).

GARCÍA, Francisco, La cláusula de no discriminación en los convenios para evitar la doble imposición internacional, en Fiscalidad Internacional, (Madrid, 2005).

HATTINGH, Johann y NEWTON, Basil, Cahiers de droit fiscal International: The attribution of profits to permanent establishments, V .91b, en International Fiscal Association, (The Netherlands, 2006).

NAUMANN, M., FÖRSTER, H. y ROSENBERG, O., Cahiers de droit fiscal International: The attribution of profits to permanent establishments, V .91b, en International Fiscal Association, (The Netherlands, 2006).

OCDE, Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio, en Instituto de Asuntos Fiscales, (Madrid, 2005).

RAVENTÓS, Stella, La Reestructuración Empresarial como Instrumento de Planificación Fiscal Internacional, en Centro de Estudios Financieros, (Madrid, 2005).

SKAAR, Arvid, Cahiers de droit fiscal International: The attribution of profits to permanent establishments, V .91b, en International Fiscal Association, (The Netherlands, 2006).

VON UTHMANN, Karin, Cahiers de droit fiscal International: The attribution of profits to permanent establishments, V .91b, en International Fiscal Association, (The Netherlands, 2006).

Hacia una Fiscalidad Ambiental

Edgardo Héctor Ferré Olive



RESUMEN

Ante el deterioro del ambiente a nivel global, los países deben desarrollar estrategias de mitigación, analizando si implementando tributos ambientales o mecanismos administrativos de control se pueden conservar los recursos existentes dando solución a los problemas ambientales. En este artículo se desarrollan estos instrumentos y mecanismos, dentro de un marco de sostenibilidad, con la propuesta de análisis de una reforma fiscal verde.

El Autor: Funcionario de la Dirección de Capacitación de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Becario de la AFIP en el Seminario de Fiscalidad Internacional dictado por el Instituto de Estudios Fiscales de España (IEF, Madrid, 2000). Tutor Virtual del Curso en Tributación del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el área de Política y Técnica Tributaria (2007). Miembro de la International Fiscal Association (IFA).

INTRODUCCIÓN

Contenido:

Introducción.

1. Desarrollo económico y sostenible.
2. Instrumentos económicos.
3. Impuestos y tasas.
4. Estableciendo el impuesto ambiental.
5. La reforma fiscal ambiental.
6. Conclusiones.
7. Bibliografía.

Nos encontramos ante uno de los grandes desafíos para la humanidad en este siglo; el cambio climático global que provoca aumento

de temperaturas medias, modificaciones en los patrones de precipitación, el aumento del nivel del mar, la reducción de la superficie cubierta por nieves y glaciares , etc.

Se debe propender a una estrategia internacional de mitigación, pero se debe considerar al respecto la magnitud de los costos económicos que se deben afrontar, aspecto que se relaciona con las características y opciones de desarrollo económico en las próximas décadas.¹

Atento el deterioro producido en el ambiente en los últimos años, la falta de información ambiental en la ciudadanía, y la falta de efectividad de los mecanismos regulatorios utilizados en la protección al ecosistema, se debe analizar si con la implementación de tributos ambientales se pueden conservar los recursos existentes y dar solución a los problemas que se van generando en el ambiente, dentro de un sistema tributario que los adopte.

¹ Al respecto, la CEPAL considera que las economías de América Latina y el Caribe deberán enfrentar en el Siglo XXI el reto que plantea el cambio climático, incluidos los costos de la adaptación y la mitigación, debiendo abordar simultáneamente las demás asignaturas pendientes, como el crecimiento económico sostenido, la generación de empleo o la reducción de la pobreza, en “La Economía del Cambio Climático en América Latina y el Caribe, Síntesis 2009”, Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina, 2009, página 9.

1. DESARROLLO ECONÓMICO Y SOSTENIBLE

En el Informe Brundtland de la Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo (1987) se incorpora el concepto de desarrollo sostenible, que es el desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades.

Las pautas que surgen de dicho Informe son las siguientes:

- El ritmo de extracción de los recursos renovables tiene que ser siempre menor que el ritmo de regeneración natural.
- El flujo de residuos debe mantenerse por debajo o al mismo nivel que la capacidad de asimilación del medio ambiente.
- La reducción de existencias de recursos no renovables debe compensarse con un aumento de recursos renovables.
- La reducción de existencias de recursos no renovables debe conllevar una eficiencia creciente en su uso.

Asimismo, en este Informe se desarrollan dos conceptos: de equidad intrageneracional e intergeneracional.²

En el tratamiento de los problemas ambientales se hace referencia al resguardo de los derechos e intereses de las generaciones futuras, pero un problema que se debe tratar en la actualidad ya que se trata de un problema de las actuales generaciones, es la exclusión social que se vive en nuestro planeta.³

El Desarrollo Sostenible es un modelo de desarrollo económico que permite satisfacer las necesidades actuales sin poner en peligro la satisfacción de las necesidades de las generaciones venideras. El mercado en la teoría económica enfrenta a productores y consumidores de esta generación, no teniendo en cuenta las necesidades de las generaciones futuras. ¿Se podrá establecer una solidaridad intergeneracional en que no se den esfuerzos egoístas en el mercado sino solidarios?⁴

2 *Al respecto, Garnica indica que la equidad intrageneracional es la justa distribución tanto de los beneficios como de los costos medioambientales, lo que lleva a planificar la redistribución de los beneficios y costos entre la población de un país, mientras que la equidad intergeneracional es la justa distribución de los beneficios y gastos medioambientales entre las generaciones presentes y futuras, en Garnica, Juan F. "Tributos orientados a la protección del medio ambiente", Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXVI, Julio 2005.*

3 *Fazio, Horacio, "Racionalidad Económica, ética ambiental y generaciones futuras", aparecido en "Ambiente, economía y sociedad", FLACSO-LIBRONAUTA, Bs. As. 2001.*

4 *Esta solidaridad intergeneracional se relaciona con la elección intertemporal que enfrenta el regulador al determinar el nivel de protección del medio ambiente, y los efectos en el consumo o sobre explotación de los recursos naturales. Ante la elección de la secuencia óptima de consumo intergeneracional, se debe considerar un tratamiento equitativo a las generaciones futuras, ponderando su bienestar, en Ianello, Pablo A. "Elección intertemporal y el tratamiento igualitario intergeneracional", Revista de Derecho Ambiental, N° 12, Lexis Nexis, Argentina Octubre/Diciembre de 2007, páginas 173 a 177. Uno de estos recursos naturales es el agua, que constituye un bien común o colectivo, conformando el patrimonio común de la humanidad, siendo sus titulares las generaciones actuales y futuras.*

Por ello, se deben analizar aspectos de economía ambiental, la aplicación de Instrumentos Económicos y, el tratamiento de los impuestos y tasas relacionados con el ambiente.

Los conceptos medioambientales han estado presentes en el ámbito de estudio de la Economía desde el mismo nacimiento de ésta como disciplina científica.⁵

Con la Revolución Industrial la humanidad deja de depender, desde un punto de vista ecológico, en forma exclusiva de la energía solar para cubrir sus necesidades básicas (atento la incidencia que dicha energía posee en el ciclo de vida de los productos agrícolas), comenzando a generar procesos de manufacturación que fueron capaces de generar energía en estado fósil (petróleo, carbón mineral.etc.), con un proceso de desarrollo y expansión respaldado con la escuela económica de pensamiento “clásico”, con la división del trabajo de Adam Smith.

La denominada escuela “neoclásica” surge en Europa hacia fines del siglo XIX apuntando a adaptar las ciencias con las metodologías utilizadas en las ciencias físicas y matemáticas.

Un economista perteneciente a esta escuela, Arthur Pigou desarrolló el concepto de “externalidad”, que son las consecuencias – económicas o extraeconómicas – del intercambio de bienes o servicios en el mercado y que pueden afectar a terceras partes. Las mismas pueden ser positivas o negativas: serán positivas por ejemplo si el dueño de un comercio habilita un sistema de iluminación en el mismo que beneficia a otros locales cercanos, y negativas si en una ciudad turística se construye una fábrica que emite contaminantes.

Los aspectos centrales de análisis desde el punto de vista de la economía ambiental comprende:

Derechos de propiedad:

Es muy interesante su análisis, ya que los recursos naturales y los residuos, en un principio, no son propiedad de nadie. Si la idea es privatizar, su aplicación en los residuos es algo más compleja, ya que a nadie le interesará poseer residuos sin valor económico; pero lo que se puede lograr es que el que produce el residuo es su propietario y será responsable de su eliminación.⁶

5 *La primera escuela de pensamiento económico reconocida como tal, la “fisiocracia” consideraba que la única actividad susceptible de generar riquezas era la agricultura., y que gracias al comercio esta riqueza se desplazaba desde los agricultores hacia el resto de la sociedad. Conforme indica Repetto, la fisiocracia surgió en Francia durante el siglo XVII, siendo sus principales exponentes Richard Cantillon Francois Quesnay, Jean Vincent y Pierre Samuel du Pont de Nemours, en Repetto, Patricio Ernesto “La ecología en la Ciudad de Buenos Aires. Enfoques particulares de las Ciencias Económicas”, EDICON, Editorial del Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la C.A.B.A., Buenos Aires, 2007.*

6 *Perez comenta al respecto que de los estudios realizados por Coase con relación a los costos sociales que si las transacciones se realizan sin ningún costo y los derechos de apropiación están claramente establecidos se producirá una redistribución cuyo resultado será el de máxima eficiencia. Estos “derechos de apropiación” son la traducción de la expresión inglesa “property rihgts” y tiene un significado más amplio que “derecho de propiedad”. Perez cita el ejemplo de que si se autoriza a una empresa a verter sus residuos al río, no se le está concediendo un derecho de propiedad sobre el río, pero sí un derecho de apropiación, debiendo la empresa que se habilite relizarlo en la forma más eficiente, en Perez, Daniel G. “La reforma fiscal verde y los tributos argentinos”, Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas Centro de Investigaciones Tributarias, Director: Luis Omar Fernández, 2009, página 20.*

Externalidades:

Constituye un concepto de suma importancia en la economía ambiental. Las externalidades son las consecuencias – económicas o extraeconómicas – del intercambio de bienes o servicios en el mercado y que pueden afectar a terceras partes, pudiendo las mismas ser positivas o negativas.

El concepto de externalidad a efectos medioambientales de las actividades económicas, trae consigo no una valoración económica sino política, es una decisión tomada por el gobierno y no una valoración en función de los costes y beneficios de los diferentes agentes económicos presentes en el mercado.

El problema es cómo valorar estas externalidades y cómo cobrarlas.⁷

Con respecto a su valoración, una posibilidad es aplicar el principio “quien contamina paga” (Polluter Pays-Principle, PPP). En el caso de la empresa contaminante, el valor económico de las externalidades medioambientales que produce una fábrica que contamina una ciudad sería el coste económico de devolver esa ciudad contaminada de nuevo a su estado original, o quizás a una situación de mínima contaminación, límites que se deben aplicar adoptando una decisión política. Dicho coste implica establecer un sistema de pago de canon mensual equivalente a la valoración de la externalidad, que el gobierno invertirá en el saneamiento de la ciudad.

Algunas veces estos costos no pueden calcularse y otras veces se debe considerar que, ante actividades contaminantes, nos podríamos encontrar con un necesidad de cambiar el

modelo industrial de un país, lo que implica la existencia de costos de descontaminación incalculables.

Al valorar la externalidad, su cobro se puede realizar por una multa, un canon o una ecotasa, pero si su coste es intolerable para la sociedad, se procederá al cierre de la actividad.

Las ecotasas o impuestos ecológicos:

Podemos indicar que las ecotasas son impuestos que gravan a aquellas actividades económicas que provocan externalidades medioambientales negativas. El objeto de su aplicación, es el de gravarlas y darle competitividad en el mercado a otras actividades o alternativas tecnológicas menos perjudiciales para el medio ambiente. Las ecotasas pueden ser finalistas, y por ende la recaudación se dedica a fomentar, con subvenciones las tecnologías alternativas; cumpliendo con el objetivo de una ecotasa no con fines recaudatorios sino como incentivo de las actividades económicas denominadas limpias.

Las subvenciones:

Las subvenciones que se producen a las tecnologías limpias y/o las que sustituyen recursos no renovables por recursos renovables son la contrapartida de las ecotasas. Por ello, si nos encontramos con una externalidad positiva (por ej. la instalación de energía renovable, que ahorra combustible fósil o no renovable), la sociedad puede pagar dicha externalidad mediante una ayuda o subvención.

⁷ Delacámara, en un análisis de valoración de las externalidades, indica que muchas decisiones se adoptan considerando los aspectos económicos sin conocer, valorar o contabilizar las externalidades asociadas a las mismas., en Delacámara, Gonzalo “ Guía para decisores. Análisis económico de externalidades ambientales”, Naciones Unidas, CEPAL, Documento de Proyecto, , 2008, Página 15,

2. INSTRUMENTOS ECONÓMICOS

El uso de instrumentos económicos por parte del Estado en materia ambiental debe tender a la utilización racional de los recursos naturales. Una gestión eficiente de los recursos ambientales se basa en la internalización de los costos de prevención, control y daños que derivan de la contaminación.

Esta internalización puede efectuarse en dos formas:

- a) por la reglamentación administrativa (“command and control”) o
- b) por instrumentos basados en mecanismos de mercado (“incentives based”)⁸.

Conforme indica Macón⁹ los instrumentos para reducir la contaminación – es decir, las externalidades – a un nivel compatible con una vida en salud son de tres clases: los “mecanismos administrativos”, las “transacciones privadas” y “los mecanismos fiscales”.

Los mecanismos administrativos implican la identificación de causas y aplicación de sanciones, que pueden llegar a la clausura. Se lo critica pues con estos mecanismos se disminuye o elimina la actividad económica pudiendo solucionarse el tema de la contaminación pero

no con una solución racional. Los mecanismos financieros constituyen las “licencias transferibles”, y los fiscales son los que ha adoptado la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) con el principio “el que contamina paga” (Pax Polluter Principle).

Los instrumentos económicos se basan en el mercado y constituyen herramientas políticas que afectan el comportamiento de los agentes económicos para satisfacer los objetivos de política ambiental o modificar ciertos comportamientos mediante avisos en el mercado, en vez de realizarlo a través de normas sobre el control del nivel o forma de la contaminación.

La teoría indica que si se ponen en funcionamiento de manera adecuada, los instrumentos económicos permiten alcanzar cualquier nivel de control de la contaminación al menor costo global para la sociedad.

Con relación a la externalidad, la misma se puede internalizar, formando parte del proceso que la misma origina. Si es negativa se incluirá en los costos que debe asumir quien la genere, y si es positiva se incluirá en los importes a percibir por el beneficiario.

⁸ Estos instrumentos se mencionan en la Agenda 21, Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Brasil, 1992, Capítulo 8, inciso C “Utilización eficaz de instrumentos económicos e incentivos de mercado y de otro tipo”, puntos 8.27 a 8.40. En el ámbito de la Unión Europea, se desarrolla, entre otros, en el V Programa de acción de las Comunidades Europeas en materia de medio ambiente (1993), punto 31 “La ampliación de la gama de instrumentos”, y en el VI Programa de acción (2001), punto 2.3 “Incitar al mercado a actuar a favor del medio ambiente” También surgen del Acuerdo Marco del Mercosur; Ley N° 25841, fijándose acciones para fomentar la internalización de los costos ambientales mediante el uso de instrumentos económicos y regulatorios de gestión.

⁹ Macón, Jorge “Economía del Sector Público, Ediciones Mc Graw –Hill Interamericana, Buenos Aires, 2000, págs. 43 y sig. Otros autores “Magadán Díaz, Marta y Rivas García, Jesús “Fiscalidad y medio ambiente en España”, Septem Ediciones, Oviedo España, 2003, pág. 8, indican que dentro del marco de un análisis teórico de la Fiscalidad Ambiental, existen tres formas de solucionar o internalizar las externalidades: a través de impuestos, definiendo los derechos de propiedad y por último, la regulación administrativa o reglamentación.

Al analizar la contaminación ambiental, desde el punto de vista económico, existen divergencias entre los costos sociales y privados, que se denominan economías o deseconomías externas, (externalidades) que han sido introducidas por Pigou.¹⁰

Por ello, los costos en que se incurren deben ser afrontados y contabilizados por las empresas productoras considerando los costos totales y la existencia de externalidades positivas y negativas, tratando que la asignación de recursos sea la óptima, y que los costos privados sean iguales a los costos sociales (los que soporta la comunidad).

Al no producirse esta situación, debe intervenir el Estado.

CLASIFICACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS ECONÓMICOS

Las principales categorías de instrumentos económicos son:

- a) Impuestos sobre las emisiones y efluentes,
- b) Tasas para el tratamiento y eliminación de residuos,
- c) Fiscalidad ecológica (instrumentos fiscales o ecotributos),
- d) Sanciones por incumplimientos,
- e) Tributos sobre el producto,
- f) Depósitos reembolsables,
- g) Derechos o certificados de emisiones negociables,
- h) Derechos negociables de uso de recursos,
- i) Tasas por el uso de los recursos naturales o por el disfrute ambiental,
- j) Fianzas o garantías de cumplimiento

Como alternativa de los instrumentos económicos se puede establecer una normativa directa de comando y control, que se utiliza cuando se necesita en el corto plazo altos niveles de protección ambiental, o cuando se debe ser rígido en la materia¹¹.

Esta normativa puede incluir:

- objetivos específicos sobre emisiones contaminantes,
- standards de producto para la industria,
- realización de etiquetado de productos en forma obligatoria,
- uso de tecnologías específicas para controlar o minimizar los daños al medio ambiente.

Las administraciones públicas por ley dan mandato para la realización de estos procedimientos, y se controla a posteriori asegurando su cumplimiento. Como desventaja en la búsqueda de una mejor calidad y protección del ambiente es su inflexibilidad. Asimismo obliga a la industria a cumplir con las obligaciones exigidas por la norma, sin considerar los costos que se deben afrontar.

Si se realiza por control administrativo, se basa en fijar límites de cantidad y calidad de los efluentes o emisiones o vertidos en el ambiente. Este control puede ser eficaz en una primera parte para sensibilizar a la población en la reducción de la contaminación, disminución de residuos o comprender mejor la necesidad de tutela del medio ambiente.¹²

Los instrumentos económicos comprenden la tributación de las emisiones, los derechos de contaminación, los sistemas de depósitos reembolsables y las subvenciones entre otros.

10 Pigou, A.C. "La economía del bienestar ", págs. 146 y sig. Madrid, 1946, Ediciones Aguilar. El ejemplo que utiliza este autor es el de una locomotora que con sus chispas afecta la cosecha de los agricultores vecinos al paso del ferrocarril. Este medio de transporte no sufre ni contabiliza el daño causado, por ello el costo social del ferrocarril es diferente y mayor del costo privado, produciendo una externalidad negativa.

11 Yabar Sterling, Ana, y Herrera Molina, Pedro "La Protección Fiscal del Medio Ambiente ", Capítulo II, "Instrumentos Jurídico-Públicos de Protección del Medio Ambiente", Marcial Pons , Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid- Barcelona, 2002, págs. 127 a 183.

12 Rosembuj, Tulio "Los tributos y la protección del medio ambiente", Marcial Pons , Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1995, pág. 49.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico prefiere la utilización de los instrumentos económicos, por ser un incentivo permanente para reducción de contaminación y que produce un ahorro de costos en los agentes contaminadores, ya que le permiten buscar diferentes opciones para reducir la acción contaminante, siendo más flexible que las soluciones

reglamentarias o administrativas (“command and control”).

Al respecto, los impuestos medioambientales pueden desempeñar un papel importante, ya sea creando nuevos impuestos o modificando los existentes, considerando los problemas fiscales que pueden darse con relación a la neutralidad de los mismos.

3. IMPUESTOS Y TASAS

La tasa pretende financiar el coste de un determinado servicio público, y el impuesto tiene una afectación genérica sin importe preestablecido.

Los tributos ambientales son aquellos impuestos, tasas y contribuciones especiales cuya estructura establece un incentivo a la protección ambiental, o bien compensa los daños ocasionados al medio ambiente por los sujetos que soportan la carga tributaria.

El tributo ecológico ideal no producirá recaudación cero. La falta de recaudación equivale a la ausencia total de la conducta gravada, y esto no se debe buscar por un tributo sino con una prohibición, sanciones y control administrativo.

Existen distintas clasificaciones de tributos medioambientales, entre ellos¹³.

- tasas de cobertura de costes,
- tasas sobre los usuarios: tasas con la que se pretende cubrir los costes de los servicios ambientales y las medidas de control de la descontaminación (tasa por residuos),
- tasas de recuperación de costes: se utilizan para financiar gastos ambientales conexos (tasas por eliminación de pilas o

por la contaminación acústica provocada por aeronaves),

- impuestos con objetivo de incentivos, que tratarán de cambiar el comportamiento de los productores y consumidores, (impuesto sobre fertilizantes o contaminación del agua),
- tributos medioambientales fiscales, con la finalidad de aumentar la recaudación (impuesto que grava la emisión de dióxido de carbono).

La clasificación de los tributos (impuestos, tasas y contribuciones especiales), difieren del concepto de tributo ambiental.

Los impuestos se basan en la capacidad económica y las tasas en el principio de equivalencia, pero tanto los impuestos como las tasas ambientales responden al principio quien contamina paga, que según la doctrina alemana, es una manifestación del principio de equivalencia.¹⁴

La diferencia entre la tasa y el impuesto ecológico es que el impuesto no tiende a la cobertura de los costos de un servicio público relativo a bienes ambientales, sino a reducir o impedir emisiones que dañen al ambiente; el impuesto no se confronta con el precio sino con la prohibición reglamentaria.¹⁵

¹³ Magadán Díaz, Marta y Rivas García, Jesús “Fiscalidad y medio ambiente en España”, Septem Ediciones, Oviedo España, 2003, pág. 8.

¹⁴ Herrera Molina, Pedro M. VI Congreso Nacional del Medio Ambiente, Grupo de Trabajo 25, Fiscalidad Ambiental, España, 2002..

¹⁵ Op. cit. en 12 pág. 86

La figura tributaria adecuada es el impuesto; la tasa se puede utilizar para autorizaciones, permisos, control de emisiones, servicios individualizados.

La gestión de residuos con propósito ambiental fiscal, no se puede efectivizar con la tasa, ya que la misma no aplica el doble mecanismo recaudatorio-cambio de comportamiento, siendo coherente a otro instituto tributario, que es el impuesto o la contribución especial negativa.¹⁶

IMPUESTOS AMBIENTALES

A efectos del desarrollo de los aspectos salientes de los mismos, se clasifican en:

- a) Impuestos especiales sobre productos,
- b) Impuestos generales sobre consumos e insumos,
- c) Impuestos sobre las emisiones,
- d) Impuestos diferenciales, subsidios e incentivos,
- e) Certificados Verdes,
- f) Permisos de Emisión-Licencias negociables,
- g) Depósitos reembolsables.

a) Impuestos Especiales Sobre Productos

Estos impuestos especiales sobre productos se aplican a bienes contaminantes, sea en al etapa industrial, del consumo o de residuo.

El mismo se aplica sobre pesticidas, aceites lubricantes, azufre en los combustibles, fertilizantes, baterías, envases no retornables.

Los impuestos sobre productos gravan los “inputs” de los procesos productivos – materias primas e intermedias para la producción – o bien los bienes de consumo final.

La ventaja de aplicar este tipo de impuesto es que sus costos administrativos son reducidos.

La desventaja en su aplicación es que la valoración ecológica dependerá de la dificultosa relación entre consumo del producto y el problema ambiental.

Los impuestos ecológicos se pueden aplicar a este tipo de productos, para modificar los precios relativos y disminuir su consumo o propiciar su sustitución. La eficacia de estos impuestos dependerán de la elasticidad de la demanda y de la sustitución de los productos.

b) Impuestos Generales sobre Consumos e Insumos

Si se trata de vincular la imposición indirecta con el resultado ambiental, se puede indicar la propuesta de un impuesto sobre la contaminación añadida (Value Added Pollution), vinculado a la contaminación, para incrementar el costo del producto y desalentar la demanda de consumo de los bienes y servicios que no sean aceptables en términos ambientales.

La función de un impuesto de este tipo es reducir la contaminación a nivel global sobre la capa de ozono.

Con respecto a la competitividad los productos manufacturados en países que adopten este impuesto sobre la contaminación añadida, el gravamen se aplica a los que se producen en el país y se encuentra exento en el momento de la exportación.¹⁷

Un impuesto selectivo al consumo es el impuesto al carbono, es decir al contenido de carbono de los combustibles fósiles que tiende a reemplazar a los impuestos corrientes a los combustibles y la utilización de energía, y que grava los combustibles pero en proporción al carbono que contienen.

¹⁶ *Op. cit. en 12 pág. 205. Chico de la Cámara indica que esta contribución especial negativa ha sido empleada por la doctrina científica con dos acepciones completamente distintas: a) para referirse a supuestos en que la Administración consiente la creación de situaciones de desventaja que perjudican a un conjunto de individuos, y b) cuando el ente público exige esta contribución para financiar una obra o establecimiento o ampliación del servicio público, que tiene como objeto corregir o disminuir la contaminación ambiental que se origina por la situación de ventaja – “beneficio particular”- que disfrutan unos individuos frente a la colectividad, en Chico de la Cámara, Pablo “Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales”, Yábar Sterling y Herrera Molina, Obra Colectiva, 2002, páginas 243 a 245.*

¹⁷ *Op. cit. en 12 pág. 111*

(este impuesto al carbono está vinculado con el “efecto invernadero”).¹⁸

La imposición sobre el consumo, trae problemas en la distribución de la carga fiscal, siendo impuestos que aumentan la regresividad del sistema tributario.

La OCDE recomienda la fiscalidad sobre el consumo, pero indica que no pueden gravarse todos los “inputs” contaminantes, y con respecto al IVA no es el mecanismo ideal ya que los sujetos pasivos no lo consideran como un costo sobre los factores de producción.¹⁹

Estos tributos gravan la utilización de ciertos insumos que generan contaminación, tratando de modificar el comportamiento del agente económico para que adquiera otro insumo menos contaminante.

Esto se encuentra condicionado a que un insumo produzca contaminación en un caso y no en todos, afectando a los costos empresarios sin ningún justificativo, pues en la práctica es muy difícil diferenciar un gravamen del producto según su destino.²⁰

Este tipo de gravámenes puede aplicarse en un sistema tributario anticontaminante si se puede diferenciar el tributo según el destino y al ser muy numerosos los sujetos que producen la contaminación se los pueda controlar en forma adecuada (gravando el consumo de combustibles no renovables).

c) Impuestos sobre las Emisiones

En los impuestos sobre las emisiones el hecho imponible lo configura la emisión de sustancias o gases contaminantes.

Las desventajas que surgen de la aplicación de este tipo de impuesto son:

- que estos sistemas no guardan relación con los sistemas tributarios vigentes, y,
- que son difíciles de controlar, ya que deben ser monitoreados.

Se basan en la cantidad y/o calidad de las descargas contaminantes al ambiente. Los mismos se fijan en función del volumen de emisión y del grado de daño ecológico, denominados “impuestos de Pigou”.

Estas tarifas pueden ser uniformes o diferir conforme la cantidad de los efluentes tratados.

El grado de perjuicio al ambiente se mide en unidades contaminantes, y los ingresos resultantes de este cargo se destinan a medidas para mantener o mejorar la calidad de agua y para cubrir los costos administrativos en que se haya incurrido.

Es compatible con el principio “contaminador pagador”, pero es dificultosa la determinación de su base imponible.

A efectos de su cuantificación se puede:

- a) valuar el daño que se producen en la comunidad por la contaminación (gastos médicos, de limpieza, etc), ó
- b) en términos de costo de oportunidad, haciendo pagar al productor el costo que implica para la comunidad, eliminar todos sus desperdicios.

¹⁸ Macón, Jorge “Economía del Sector Público”, Ediciones Mc Graw-Hill Interamericana, Buenos Aires, 2000., págs. 43 y sig.

¹⁹ OCDE, *La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias*, Madrid, 1994, pág.109. Rosembuj, *Op. cit.* en 12 pág. 258, considera que esta crítica no aparece debidamente fundada. Se puede emplear este impuesto a fines ambientales, considerando el consumo final de bienes o servicios contaminantes, con una aplicación global y mecanismos de gestión administrativa ya probados.

²⁰ Macón, Jorge “La política fiscal en el contexto de la contaminación ambiental”, Publicada en IMP. 1980- A. 141 y en “Impuestos- Doctrinas Fundamentales 1942-2002”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2002, págs. 395 a 403.

d) Impuestos Diferenciales-Subsidios-Incentivos

d.1) Impuestos diferenciales

Los impuestos diferenciales se emplean como incentivos en el área de transporte. Se aplican impuestos elevados a los vehículos contaminantes, para que se logre la compra de automóviles limpios. Esto se utiliza en muchos países para diferenciar los precios de las gasolinas, con un mayor valor para las que contienen plomo.

Estos impuestos forman parte de los sistemas tributarios, son incentivadores y aplican el principio PPP (Pax Polluter Principle).

d.2) Subsidios

La diferencia entre un impuesto y un subsidio es que con el impuesto que se aplica a la empresa, la misma tiene un incremento de costos y una reducción de su producción. Pero con el subsidio puede ser un ingreso adicional sin efecto en la contaminación o quizás que provoque su aumento. Por ello, los subsidios se deben otorgar con la condición de que se reduzca la contaminación.

Los subsidios consisten en una asistencia financiera para alterar el comportamiento de los contaminadores o para financiar empresas que realicen modificaciones en su actividad productiva que les permita cumplir con las exigencias ambientales.

Los subsidios también se proveen para el desarrollo de tecnología no contaminante.

Pero el problema es que todo subsidio tiende a no dar transparencia a los precios relativos de los productos. La alternativa de obtener ingresos reduciendo otros impuestos crea el riesgo de

establecer un conflicto entre la efectividad ecológica de la tributación y los beneficios fiscales.

La OCDE sostiene que la utilización de subsidios deberá justificarse, y se deberá controlar que se respete el principio “el que contamina paga”, indicando que los subsidios no tienen la eficacia de los impuestos para afrontar los perjuicios causados al medio ambiente.²¹

Esto, según Macón²², modifica el principio formulado por la OCDE, pasando de “el que contamina paga” a “paga el que es contaminado.” Y según que impuesto sea, hasta pueden pagar los que son contaminados y los que no lo son.

Estos subsidios que se ofrecen a las empresas pueden consistir en una reducción tributaria- que puede ser una deducción especial en el impuesto a la renta sobre la parte del costo de equipos depuradores- a cambio de evitar la contaminación.

d.3) Incentivos

Los estímulos tributarios son incentivos económicos que tienen naturaleza tributaria. Con estos incentivos se puede financiar de manera indirecta la reconversión tecnológica empresarial para el cuidado del medio ambiente.

Los incentivos pueden ser préstamos con plazos especiales para los tomadores o tasas de interés reducidas con relación a los valores de mercado, desgravaciones impositivas o incentivos y premios por la eliminación de residuos o desechos.

Esto tratando de modificar las conductas de los agentes que contaminan, pero estos incentivos son criticados, pues afectan la equidad en la aplicación de los tributos, la aplicación del principio “contaminador pagador” y no ayudan a la armonización tributaria.²³

21 OCDE, “La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias”, Madrid, 1994, p. 110.

22 Macón, Jorge “Economía del Sector Público, Ediciones Mc Graw-Hill Interamericana, Buenos Aires, 2000, pág. 46. Op. Cit. en 18. Conforme expresa Valls “.. el monto del subsidio debería ser tan alto como para disuadir al beneficiario de seguir dañando el ambiente, pero tan bajo como para que la comunidad no esté pagando más de lo que efectivamente vale la preservación ambiental que logre”, en Valls, Mario Francisco. Manual de Derecho Ambiental. Ugerman Editor, Buenos Aires, 2001, página 95.

23 Alurralde, Aldo M., Mordini, José S., Catinot, Silvia G. “Ecotributos e incentivos tributarios”. Ediciones La Ley, Periódico Económico Tributario 122, 2004

e) Certificados Verdes

Los certificados verdes son títulos negociables que justifican que los sujetos están empleando energías limpias, como la producción de energía eléctrica partiendo de una fuente renovable.

Esto produce dos efectos:

- se protege el medio ambiente y se evita el agotamiento de los recursos no renovables.
- las fuentes de energía renovable colaboran en la mitigación del cambio climático, ya que no liberan gases de efecto invernadero a la atmósfera.

Este sistema de certificados verde funciona al adquirir los consumidores de energía (empresas o particulares) una determinada cuota de energía renovable. Estos certificados constituyen también un “input” productivo, ya que se respalda la utilización de energía en los procesos, cualquiera sea la fuente de la que provenga, hasta el valor acreditado en los certificados.

f) Permisos de Emisión. Licencias Negociables

En la reunión de Kyoto, Japón, en diciembre de 1997, 162 países convinieron en reducir las emisiones de dióxido de carbono y otros gases que producen el efecto de invernadero. Este “Protocolo de Kyoto” establece que los países industriales deben reducir en un 5,2 % sus niveles de emisión en el período 2008 a 2012

con relación a los niveles registrados en el año 1990. No ha sido uniforme este propósito, ya que la Unión Europea fijó una meta de reducción del 8 %, mientras que Japón y Estados Unidos acordaron reducir las emisiones en un 6 % y 7% respectivamente.

El dictado de este Protocolo implica que los países deberán evaluar qué costo de aplicación tendrá el mismo y qué política se deberá aplicar para cumplimentarlo. No existe un acuerdo internacional sobre las opciones de política para alcanzar las metas y cumplir los plazos que se establezcan, pero las autoridades deberán elegir entre dos instrumentos económicos: los impuestos ecológicos (o ecotasas) o las licencias negociables como complemento de instrumentos de política más tradicionales como la intervención directa y la reglamentación (denominadas “medidas de comando y control”).

La mayoría de los países han recurrido con mayor frecuencia a los impuestos que a las licencias para controlar la contaminación. En Europa se están realizando proyecciones utilizando las ecotasas, pero se observa un creciente interés en experimentar con las licencias negociables, sobre todo considerando las metas de emisión que fija el Protocolo de Kyoto.²⁴

Para el período post-Kyoto (a partir de 2012) se deben considerar los aspectos tratados en la Cumbre de Cambio Climático de Copenhague (COP 15 año 2009), y los que se tratarán en la próxima Conferencia (COP 16 año 2010) que se desarrollará en México.

24 Norregaard, John- Reppelin Hill, Valérie “Control de la contaminación mediante el uso de impuestos y licencias negociables”, en *Temas de Economía, y se basa en “ Taxes and Tradeable Permits as Instruments for Controlling Pollution: Theory and Practice.” Fondo Monetario Internacional, Washington, 2000. Acquatella desarrolla los fundamentos económicos de los mecanismos de flexibilidad para la reducción internacional de emisiones en el marco de la Convención de Cambio Climático, realizando un análisis de la estimación del costo y la reducción de emisiones para cumplir con la meta del Protocolo de Kyoto (pág. 11), los fundamentos económicos del mercado internacional (MDL: mecanismo de desarrollo limpio) (pág. 15) y los aspectos políticos en la negociación del MDL (pág. 27). Es muy interesante el análisis del autor de estos aspectos políticos, y en especial la posición de los Estados Unidos de Norteamérica y de la Unión Europea sobre el criterio de “suplementariedad”. (este criterio exige que un porcentaje de la merma total de reducción de emisiones comprometida por parte de los países indicados en el Anexo B del Protocolo de Kyoto, debe realizarse en su propio territorio y el resto puede realizarse “suplementariamente” a través de los mecanismos de flexibilidad) , en Acquatella, Jean “ Fundamentos económicos de los mecanismos de flexibilidad para la reducción internacional de emisiones en el marco de la Convención de Cambio Climático (UNFCCC)”, CEPAL, Serie Medio Ambiente y Desarrollo N° 38, Santiago de Chile 2001.*

g) Depósitos Reembolsables

El consumidor paga un depósito al efectuar la compra. Al devolver o retornar el envase vacío a un centro de recuperación o desechos, percibe un reembolso del depósito, siendo el mismo la subvención.

Esta restitución se dirige a la reducción del daño ambiental que, de otra forma, se produciría en los desperdicios o vertidos ilegales.

La OCDE define este sistema como un depósito (tributo) recaudado sobre un producto potencialmente contaminante, a devolver cuando el envase se retorna a un almacén, o punto de tratamiento o reciclaje. Se puede utilizar en botellas, aceite lubricante usado, baterías de automóviles, pilas de mercurio, etc.

En el **Cuadro 1** se detallan algunos incentivos y tributos ambientales de aplicación en la Unión Europea.²⁵

25 *Al respecto se deben evaluar en forma concreta las medidas tributarias para la protección de ambiente que aplican los diversos países. En la Conferencia Técnica del CIAT de 2008 en Sudáfrica, se presentaron ponencias relacionadas con las funciones extra-fiscales de la tributación y su repercusión en las administraciones tributarias, realizando presentaciones los “Países Bajos” y “Alemania”. Los impuestos de aplicación en los “Países Bajos” son los impuestos al agua subterránea, sobre el agua potable, a los desechos, al carbón, a la energía, a los pasajeros aéreos, al embalaje, al consumo sobre aceites minerales, sobre vehículos automotores. Los incentivos ecológicos se relacionan con la deducción a la inversión en energía, a la inversión medioambiental, las inversiones verdes y la aplicación de alícuotas medioambientalmente diferenciadas. Los de aplicación en “Alemania” son los impuestos sobre los vehículos, impuestos ecológicos (tratamiento de la energía), tributación del tráfico aéreo y la aplicación de impuestos al consumo. Los incentivos se relacionan con la viabilidad de aplicación de diferentes alícuotas del I.V.A. sobre los productos energéticos o de los productos energéticamente eficientes, y ciertos beneficios y desgravaciones fiscales, en Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Conferencia Técnica “Tópicos emergentes en la agenda de las administraciones tributarias”, Johannesburgo, Sudáfrica, 2008, publicado en Boletín Impositivo AFIP N° 136, Noviembre 2008, páginas 2031 a 2088.*

CUADRO 1. Incentivos y Tributos Ambientales de Aplicación en los Países de la Unión Europea

Incentivos medioambientales	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto sobre los beneficios de las sociedades • Impuesto sobre la renta de las personas físicas
Impuestos sobre carburantes	<ul style="list-style-type: none"> • Impuesto sobre el valor añadido • Impuestos sobre consumos específicos • Otros impuestos
Tributos sobre productos energéticos	<ul style="list-style-type: none"> • Impuestos sobre ventas de vehículos • Impuestos anuales sobre tenencia • Tratamiento fiscal de los automóviles de empresa y de los gastos de desplazamiento al centro de trabajo
Impuestos sobre inputs de la agricultura	<ul style="list-style-type: none"> • Impuestos sobre fertilizantes • Impuesto sobre el estiércol • Venta minorista de pesticidas • Impuesto sobre los excedentes de abonos animales • Impuesto sobre abonos y pesticidas
Impuestos especiales sobre otros bienes	<ul style="list-style-type: none"> • Aceites lubricantes • Envases de bebidas • CFCs • Maquinillas de afeitar • Cámaras de fotos desechables • Vasos, platos y cubiertos desechables • Polietileno como materia prima para fabricar bolsas de plástico • Bombillas ordinarias • Pilas • Arenas y gravas
Otros tributos medioambientales	<ul style="list-style-type: none"> • Tasas de aeropuertos y otras tasas sobre aviación civil con impacto ambiental • Cánones para el suministro de agua y para los servicios de eliminación de vertidos de agua

Fuente: Magadán Díaz, Marta y Rivas García, Jesús I. "Fiscalidad y medio ambiente en España", Septem Ediciones, Oviedo, 2003, Capítulo 2 "La Fiscalidad Ambiental en la Unión Europea", Tabla 2.1, página 21.

4. ESTABLECIENDO EL IMPUESTO AMBIENTAL

El impuesto de carácter ambiental debe tener incidencia en el comportamiento de los agentes económicos, debiendo vincularse el pago del impuesto con el problema ambiental.

Un aspecto que se debe considerar es que al reglamentar un tributo ambiental se debe coordinar aspectos político-institucionales para ponerlo en vigencia. Esto implicará una coordinación entre la autoridad ambiental, que debe identificar el problema ambiental e identificar el mismo y que corrección se pretende alcanzar con el tributo.

La política y administración tributaria diseñará si es factible la aplicación y administración del tributo.²⁶

En el desarrollo realizado en un Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina²⁷, se indican los lineamientos que deben considerarse para establecer Tributos Medioambientales, definiendo en los distintos incisos de la propuesta:

- 1) Concepto de tributo medioambiental y los aspectos a considerar para el hecho imponible.
- 2) Indemnización de los daños causados como consecuencia del hecho imponible (obligación de recomponer).
- 3) El tratamiento de los supuestos de prohibición absoluta, ya que no podrán gravarse conductas prohibidas que dañen el medio ambiente.
- 4) Consideración de los supuestos en los que los actos o hechos que inciden en forma negativa sobre el medio ambiente o que provocan

la tutela medioambiental se producen de manera fortuita o en caso de fuerza mayor (“supuestos de no sujeción”).

- 5) En la creación del tributo ambiental, y en los proyectos de establecimiento de estos tributos se deberá incluir (bajo pena de nulidad de pleno derecho de las disposiciones que precisen la cuantía del tributo medioambiental) un estudio técnico económico medioambiental que justifique los criterios de cuantificación utilizados.
- 6) Este estudio técnico económico se utilizará como parámetro de cuantificación de la recaudación del tributo ambiental, que no podrá exceder, en su conjunto, la mayor de las cantidades relacionadas con el daño causado, el coste que tendrían que haber afrontado los contribuyentes para evitar el daño causado o el costo de las actividades públicas de tutela medioambiental. Si no es de aplicación este criterio, se deberá determinar la incidencia individual de la contaminación, pudiendo utilizarse criterios de progresividad medioambiental.
- 7) Al ir estableciendo los distintos niveles de gobierno los tributos medioambientales se debe respetar el principio de congruencia tributaria (el incumplimiento de este requisito determinará la nulidad de pleno derecho de las disposiciones que precisen la cuantía del tributo medioambiental).
- 8) Luego de dictada esta legislación, los gobiernos locales de carácter provincial y municipal deberían sancionar en sus propias legislaciones los tributos medioambientales específicos.

26 Podría ocurrir que la autoridad tributaria determine que no es factible la aplicación del tributo (por constituir un alto costo de administración con relación a la recaudación o establecer conflictos con otra base tributaria), quedando descartada su aplicación, en Motta, Ronaldo Seroa da “Tributación ambiental, macroeconomía y medio ambiente en América Latina: aspectos conceptuales y el caso de Brasil”, CEPAL, Serie Macroeconomía del desarrollo, N° 7, Chile, 2001, página 42.

27 Instituto de Estudios Fiscales (IEF), España. “Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina”, Directores Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina, Doc. N° 18/03, 2001. Este documento del IEF se desarrolla con una introducción del método y plan y un cuadro sinóptico que describe la situación actual de los países analizados en el documento, incluyendo referencias del Modelo de Código Tributario para América Latina y al Modelo de Código Tributario del CIAT. Los países analizados son Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica, Chile, Reino de España, México y Panamá.

5. LA REFORMA FISCAL AMBIENTAL

En el camino hacia el desarrollo sostenible, se deben integrar las políticas económicas y ambientales, con una reforma fiscal ambiental orientada en dicho sentido.

Se deben coordinar la política ambiental y el marco fiscal, aunque estudios de la CEPAL²⁸ indican que la mayoría de los países en América Latina carecen de una plataforma operativa que permita la coordinación de políticas y desarrollo conjunto de instrumentos económicos entre autoridades ambientales y fiscales.

Los sujetos que deben tomar decisiones en lo referente a proponer una reforma de impuestos ambientales pueden optar por tres tipos de decisiones ambientales²⁹ las cuales se pueden complementar:

- **La eliminación de subsidios:**

Los mismos afectan la financiación de los recursos destinados al medio ambiente y su eliminación o disminución (en caso de corresponder) permite la obtención de un doble beneficio al generar ingresos que pueden utilizarse para reducir las tasas de otros impuestos que distorsionan la economía.

Alguno de estos subsidios son los que conforman la deducción de impuestos en gastos de transporte y las tarifas de energía subsidiadas; estas medidas impositivas aplicadas en el sector energía inducen a altas tasas de consumo y más contaminación.

- **La reestructuración de impuestos existentes:**

Los impuestos a los combustibles se han creado en sus orígenes con el objetivo de generar ingresos fiscales para los gobiernos. En los países de la OCDE el 80 % del precio de los combustibles son impuestos. La idea ha sido indexar el impuesto al nivel de contaminación de los combustibles. El mercado ha respondido con la creación de combustibles más limpios (gasolina sin plomo).

- **La introducción de nuevos impuestos ambientales:**

Algunos países de la OCDE han creado nuevos impuestos, cargos o derechos en productos tales como: residuos, baterías, envases, pesticidas, fertilizantes, detergentes y aceites. El objetivo de esta introducción es disminuir su consumo, minimizando el impacto en el medio ambiente.

En el análisis de la aplicación de la Reforma Fiscal Ecológica, la misma se basa en tres objetivos³⁰:

- 1) La incorporación al sistema fiscal de disposiciones medioambientales, encaminadas a la modificación, cuando no supresión, de las estructuras tributarias que al seguir otorgando beneficios a sujetos contaminadores incentivan comportamientos negativos para el entorno natural.
- 2) El establecimiento de figuras impositivas respetuosas con el medio ambiente.

²⁸ Acquatella, Jean "Construcción de una plataforma operativa para lograr mayor coordinación entre la política ambiental y el marco fiscal: El rol conjunto de las autoridades ambientales y autoridades fiscales". CEPAL, Taller de Política Fiscal y Medio Ambiente, Santiago de Chile, 2003.

²⁹ Barde, Jean Philippe "Reformas Fiscales Ambientales, una revisión de la experiencia en países de la OCDE", en *Impuestos Ambientales. Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México*, Instituto Nacional de Ecología. México, Diciembre 2002..

³⁰ López Guzmán, Tomás J., Lara de Vicente, Fernando y Gómez Puerto, Ángel B, en "Medio Ambiente y Reforma Fiscal: una Propuesta Autonómica", *Revista Interdisciplinaria de Gestión Ambiental (Editorial La Ley)*, N° 73, España, 2005.

- 3) La inspiración en el diseño de los grandes tributos (Impuesto sobre la Renta, IVA e Impuesto sobre Sociedades) de una filosofía de protección del entorno natural en base al concepto del desarrollo sostenible.
- 2) la creación e introducción de nuevos impuestos ecológicos en el ámbito de la imposición indirecta – por ejemplo impuestos sobre los fertilizantes o sobre aceites usados- y
- 3) en forma paralela a las dos primeras fases, la tercera fase consistiría en incorporar políticas de compensación y mitigación para los grupos más perjudicados por esta reforma fiscal verde.

Asimismo, Gago Rodríguez, Labandeira Villot y Rodríguez Méndez³¹ indican tres fases en el diseño de las reformas fiscales verdes:

- 1) revisión profunda del sistema fiscal vigente, con un triple objetivo: la sustitución, bajo el principio de neutralidad fiscal, de los tributos que penalizan la mano de obra por impuestos sobre las actividades nocivas para el medio ambiente; la introducción en la imposición indirecta-en particular toda la que grava la energía- de nuevos argumentos o elementos ecológicos, y la eliminación de aquellos incentivos fiscales – deducciones, exenciones, amortizaciones anticipadas, etc- que promuevan la realización de actividades incompatibles con el concepto de entorno natural.

En el **Cuadro 2** se incorpora un desarrollo efectuado por estos autores en el que se profundiza este análisis, con una fase inicial de revisión y adaptación del sistema fiscal vigente, una segunda y tercera fase de incorporación de nuevos impuestos ambientales y de otros instrumentos fiscales de política ambiental y una cuarta fase de medidas precautorias y compensatorias.

Atento lo desarrollado, cada autoridad tributaria deberá evaluar (en el supuesto de tomar esa decisión) como aplicar una reforma fiscal, los objetivos de la misma y las fases de diseño de la reforma fiscal verde.

³¹ Gago Rodríguez, A., Labandeira Villot, X y Rodríguez Méndez, M “ Experiencia, efectos y pautas de diseño de reformas fiscales verdes: una puesta al día” Hacienda Pública Española, Monografía 2001, páginas 323 a 342.

CUADRO 2 - Contenidos de un Esquema General de Reforma Fiscal Verde

<p>Fase Inicial: Revisión y adaptación del sistema fiscal vigente.</p> <ul style="list-style-type: none">• Imposición Directa tradicional: posibles propuestas de reducción de tipos en IRPF (Impuesto a la Renta Personas Físicas), Sociedades y Cotizaciones Sociales.• Imposición Directa tradicional: revisión del sistema existente de reducciones e incentivos para adaptarlo al argumento ambiental.• Imposición Indirecta sobre Hidrocarburos: adaptación de los impuestos especiales en vigor para graduarlos al factor contaminante relevante.
<p>Segunda Fase: Incorporación de nuevos impuestos ambientales.</p> <ul style="list-style-type: none">• Incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre la energía, completando los impuestos especiales existentes. Serán uno o varios impuestos directamente relacionados con el nivel de emisiones, que someterán a gravamen el uso como “inputs” de combustibles fósiles (gas, carbón, gas oil, calefacción) y la energía nuclear y eléctrica.• Incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre la utilización como “inputs” de otra serie de productos con efectos contaminantes negativos (fertilizantes, pesticidas, etc.).• Incorporación de nuevos impuestos ambientales sobre la generación de residuos (impuestos sobre vertederos) y sobre la emisión de vertidos líquidos.• Incorporación de nuevos tributos ambientales de perfil específico aplicados sobre consumos con efectos ambientales nocivos (pilas, baterías, bolsas de plástico, etc.).
<p>Tercera Fase: Incorporación de otros instrumentos fiscales de política ambiental.</p> <ul style="list-style-type: none">• Exenciones concedidas a productos o consumos con efectos ambientales positivos.• Reducciones en base para comportamientos energético-eficientes.• Deducciones en cuota por la inversión en instalaciones de saneamiento y equipamiento energético-eficientes y por la adquisición de edificios y viviendas con esas condiciones.
<p>Cuarta Fase: Medidas precautorias y compensatorias.</p> <ul style="list-style-type: none">• Implantación gradual de los nuevos impuestos, con extensión progresiva de las bases imponibles y crecimiento de tipos impositivos en el tiempo, fijando tasa anual y período máximo de adaptación.• Bonificaciones decrecientes para el sector productivo durante un período máximo, condicionando su concesión a los incrementos de carga producidos con la incorporación de los nuevos impuestos ambientales.• Mecanismos redistributivos (incremento de mínimos vitales, elevación del mínimo exento, reducción de tipos marginales mínimos, etc.) para compensar la incidencia negativa de los nuevos impuestos ambientales en término de equidad.

Fuente: Gago Rodríguez, Alberto; Labandeira Villot, Xavier y Rodríguez Méndez, Miguel, en “Imposición Ambiental y Reforma Fiscal Verde: tendencias recientes y análisis de propuestas”, Seminario de Economía Pública, Instituto de Estudios Fiscales, España, Marzo de 2002.

6. CONCLUSIONES

- El análisis de los aspectos económicos y ecológicos nos permiten indicar que el análisis económico ambiental (derechos de propiedad, externalidades, la aplicación de mecanismos administrativos o instrumentos económicos) constituyen un elemento esencial en la protección del medio ambiente.
- En un período de reestructuración de las actividades económicas e industriales no es posible terminar en forma drástica con la contaminación y deterioro ambiental, por su alto costo y el desempleo que produciría. La aplicación de exenciones, franquicias o reducciones tributarias para las empresas contaminantes sería muy importante en el proceso de reconversión empresarial para que no sean significativos sus mayores costos
- Se deben crear ecotributos para lograr un control ambiental como medida preventiva (utilización de tributos ecológicos como incentivos a la no contaminación).

Los mismos se podrían aplicar como instrumentos económicos en forma de gravámenes a los productos contaminantes, a las emisiones o efluentes o bien impuestos diferenciales. Se deben instrumentar por ley y ser igualitarios para los sujetos pasivos que se encuentren en una misma situación frente al medio ambiente, dañándolo o protegiéndolo. Deberán ser proporcionales, progresivos y adecuarse a la capacidad contributiva siguiendo el principio de equidad.
- Las sumas recaudadas por ecotributos deben invertirse exclusivamente en gastos políticos ambientales, principalmente en el saneamiento del medio ambiente es decir que los fondos aportados por el “contaminador pagador” sean utilizados en tareas de limpieza y no para financiar ocasionales déficits presupuestarios.
- Los impuestos ambientales tienen como objetivo influir en el comportamiento de los individuos. Muchas veces los impuestos que se relacionan con el medio ambiente se crean en primer lugar por razones fiscales y en forma colateral ayudan a incentivar un comportamiento que sea adecuado desde el punto de vista ambiental. Para el medio ambiente es de suma importancia que los instrumentos incidan en el comportamiento de los agentes económicos, debiendo vincularse el pago del impuesto con el problema ambiental.
- Se debe prestar atención a la coordinación legislativa tributaria ambiental en el ámbito federal, regional, provincial y municipal con relación a la conservación de la naturaleza y su restauración
- Una reforma fiscal ambiental debe estar orientada hacia el desarrollo sostenible; la misma se puede orientar a la eliminación de subsidios, la reestructuración de impuestos existentes y la introducción de nuevos impuestos ambientales.
- Los mecanismos administrativos o instrumentos económicos se deben establecer en un marco de fiscalidad ambiental, teniendo siempre en consideración el desarrollo sostenible.

7. BIBLIOGRAFÍA

Acquatella, Jean “Fundamentos económicos de los mecanismos de flexibilidad para la reducción internacional de emisiones en el marco de la Convención de Cambio Climático (UNFCCC)”, CEPAL, Serie Medio Ambiente y Desarrollo N° 38, Santiago de Chile 2001.

Acquatella, Jean “Construcción de una plataforma operativa para lograr mayor coordinación entre la política ambiental y el marco fiscal: El rol conjunto de las autoridades ambientales y autoridades fiscales”. CEPAL, Taller de Política Fiscal y Medio Ambiente, Santiago de Chile, 2003.

Agenda 21, Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo, Brasil, 1992.

Alurralde, Aldo M., Mordini, José S., Catinot, Silvia G. “Ecotributos e incentivos tributarios”. Ediciones La Ley, Periódico Económico Tributario 122, Buenos Aires, 2004.

Álvarez Echagüe, Juan M. “Las Tasas Ecológicas: un análisis desde la perspectiva de la normativa de los municipios bonaerenses”, en Obra Colectiva “Derecho Tributario Provincial y Municipal”, Ediciones AD-HOC, Buenos Aires, Argentina, 2002.

Barde, Jean Philippe “Reformas Fiscales Ambientales: una revisión de la experiencia en países de la OCDE”, en “Impuestos Ambientales- Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México-”, Instituto Nacional de Ecología, México, Diciembre 2002.

Braathen, Nils Axel “El uso de esquemas de depósito reembolso en la OCDE”, en Impuestos Ambientales- Lecciones en países de la OCDE y experiencias en México-”, Instituto Nacional de Ecología, México, Diciembre 2002.

CEPAL (Comisión Económica para América Latina) “La Economía del Cambio Climático en América Latina y el Caribe, Síntesis 2009”, Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina, 2009.

CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), Conferencia Técnica “Tópicos emergentes en la agenda de las administraciones Tributarias”, Subtema 1.1. “Las medidas tributarias para la protección del medio ambiente” Johannesburgo, Sudáfrica, Boletín Impositivo AFIP N° 136, Noviembre 2008.

Chico de la Cámara, Pablo “Un apunte sobre la naturaleza jurídica y la valoración constitucional de las contribuciones especiales medioambientales”, Yábar Sterling y Herrera Molina, Obra Colectiva, 2002.

Díaz, Vicente Oscar “ El carácter Extrafiscal de la Tributación y la imposición medioambiental”, Tratado de Tributación, Tomo II, Política y Economía Tributaria, Volumen 1, Director Vicente O. Díaz, Capítulo VI, “La Tributación Medioambiental”, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2004.

Delacámara, Gonzalo “Guía para decisores. Análisis económico de externalidades ambientales”, Naciones Unidas, CEPAL, Documento de Proyecto, 2008.

Dutch Green Tax Commission “A Summary of Three Report of the Dutch Green Tax Commission” <http://www.minfin.nl/uk/taxation/green-doc>, Amsterdam, Ministerio de Hacienda de Holanda, 1998.

European Environment Agency “Recent developments in the use of environmental taxes in the European Union”, July 2000.

Fazio, Horacio, “Racionalidad Económica, ética ambiental y generaciones futuras”, aparecido en “Ambiente, economía y sociedad”, FLACSO-LIBRONAUTA, Bs. As. 2001.

Fernández González, Manuel “Comentarios sobre la Reforma Fiscal Ecológica”, Medio Ambiente & Derecho: Revista electrónica de derecho ambiental, I.S.S.N. 1576, 3196, N° 7, 2002.

Ferré Olive, Edgardo Héctor, “Impuestos Ambientales”, Boletín Impositivo AFIP, N° 146, Septiembre 2009.

- Gago Rodríguez, Alberto., Labandeira Villot, Xavier y Rodríguez Méndez, Miguel “Experiencia, efectos y pautas de diseño de reformas fiscales verdes: una puesta al día” Hacienda Pública Española, Monografía 2001.
- Gago Rodríguez, Alberto; Labandeira Villot, Xavier y Rodríguez Méndez, Miguel, en “Imposición Ambiental y Reforma Fiscal Verde: tendencias recientes y análisis de propuestas”, Seminario de Economía Pública, Instituto de Estudios Fiscales, España, Marzo 2002.
- Gallopín, Gilberto “Prospectiva ecológica de América Latina” en Realidad Económica N° 78, Buenos Aires, 1987.
- Gallopín, Gilberto “La sostenibilidad ambiental del desarrollo en Argentina: tres futuros”. CEPAL, Serie Medio Ambiente y Desarrollo N° 91, Santiago de Chile 2004.
- Garnica, Juan F. “Tributos orientados a la protección del medio ambiente”, Doctrina Tributaria Errepar, Tomo XXVI, Julio 2005.
- Herrera Molina, Pedro Manuel VI Congreso Nacional del Medio Ambiente, Grupo de Trabajo 25, Fiscalidad Ambiental, España, 2002.
- Herrera Molina, Pedro Manuel “Desgravaciones tributarias y protección del medio ambiente (análisis a la luz de los principios constitucionales y del derecho europeo)”, Ponencia, en “Fiscalidad Ambiental”, Obra Colectiva, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, 1998.
- Herrera Molina, Pedro Manuel “Derecho Tributario Ambiental, La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario”, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., Madrid-Barcelona, 2000.
- Herrera Molina, Pedro Manuel “ La Protección Tributaria del Medio Ambiente en España - El uso de beneficios fiscales para la protección del medio ambiente”, parte de la obra “La Protección Fiscal del Medio Ambiente”, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales SA, Madrid-Barcelona, 2002.
- Ianello, Pablo A. “Elección intertemporal y el tratamiento igualitario intergeneracional”, Revista de Derecho Ambiental, N° 12, Lexis Nexis, Argentina Octubre/Diciembre de 2007
- IEF (Instituto de Estudios Fiscales). “Modelo de Código Tributario Ambiental para América Latina”, Doc. N° 18/03, Directores: Miguel Buñuel González y Pedro M. Herrera Molina, 2003.
- IFA (International Fiscal Association (IFA), 47th. Congress “Environmental Taxes and Charges”, Proceedings of a Seminar held in Florence, Italy, 1993, VOL. 18d.
- Lodin, Sven-Olof “Eco-Taxes, Neutrality and Competition”, in “Environmental Taxes and Charges”, Proceedings of a Seminar held in Florence, Italy, 1993, 47th. Congress of the International Fiscal Association (IFA), VOL. 18d.
- López Guzmán, Tomás J., Lara de Vicente, Fernando y Gómez Puerto, Ángel B, en “Medio Ambiente y Reforma Fiscal: una Propuesta Autonómica”, Revista Interdisciplinar de Gestión Ambiental (Editorial La Ley), N° 73, España, 2005.
- Macón, Jorge “Economía del Sector Público”, Ediciones Mc Graw –Hill Interamericana, Buenos Aires, 2000.
- Macón, Jorge “La política fiscal en el contexto de la contaminación ambiental”, “Impuestos-Doctrinas Fundamentales 1942-2002”, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2002.
- Magadán Díaz, Marta y Rivas García, Jesús “Fiscalidad y medio ambiente en España”, Septem Ediciones, Oviedo, España, 2003.
- Majocchi, Alberto “The European Comisión’s Proposal of an Energy-Carbon Tax”, in “Environmental Taxes and Charges”, Proceedings of a Seminar held in Florence, Italy, 1993, 47th. Congress of the International Fiscal Association (IFA), VOL. 18d.
- Motta, Ronaldo Serò da “Tributación ambiental, macroeconomía y medio ambiente en América Latina: aspectos conceptuales y el caso de Brasil”, CEPAL, Serie Macroeconomía del desarrollo, N° 7, Chile, 2001.
- Norregaard, John- Reppelin Hill, Valérie “Control de la contaminación mediante el uso de impuestos

y licencias negociables “, en Temas de Economía, y se basa en “Taxes and Tradeable Permits as Instruments for Controlling Pollution: Theory and Practice.” Fondo Monetario Internacional, Washington, 2000.

OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development), “Environmental Policy: how to apply Economic Instruments”, París, 1991.

OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), “La fiscalidad y el medio ambiente. Políticas complementarias”, Madrid, 1994.

OECD, Development Assistance Committee, Guidelines and Reference Series “Environmental Fiscal Reform for Poverty Reduction”- ISBN-92-64-008683 OECD 2005

Perez, Daniel G. “La reforma fiscal verde y los tributos argentinos”, Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas Centro de Investigaciones Tributarias, Director: Luis Omar Fernández, 2009.

Pigou, A.C. “La economía del bienestar”, Ediciones Aguilar, Madrid, 1946.

Repetto, Patricio Ernesto “La ecología en la Ciudad de Buenos Aires. Enfoques particulares de las Ciencias Económicas”, EDICON, Editorial del Consejo Profesional en Ciencias Económicas de la C.A.B.A., Buenos Aires, 2007.

Rodi, Michael “Tax Expenditure for Environmental Purposes”, in “Environmental Taxes and Charges”, Proceedings of a Seminar held in Florence, Italy, 1993, 47th. Congress of the International Fiscal Association (IFA), VOL. 18d.

Rosembuj, Tulio “Los tributos y la protección del medio ambiente”, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S.A., Madrid, 1995.

Rosembuj, Tulio “Tributos ambientales”, Ponencia, en “Fiscalidad Ambiental”, Obra Colectiva, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, 1998.

Rosembuj, Tulio “Tributos Ecológicos en el Ámbito Municipal”, Instituto de Estudios de las Finanzas

Públicas Argentinas, Criterios Tributarios, Año XIX N° 147, Argentina, 2004.

Rosembuj, Tulio “La Reforma Fiscal Verde”, Editorial La Ley, Revista Impuestos N° 18, Buenos Aires, Septiembre 2006.

Roveda, Eduardo Beaumont “Desafíos y propuestas para la implementación más efectiva de instrumentos económicos en la gestión de América Latina y el Caribe: el caso de Argentina”, CEPAL, PNUD, Serie Medio Ambiente y Desarrollo, N° 81, Santiago de Chile, 2004.

Sandmo, Agnar “Environmental Taxation and Revenue for Development”, United Nations University (UNU), The World Institute for Development Economics Research (WIDER), Discussion Paper No. 2003/86, Finland, December 2003.

Smith, Stephen “Taxation and the environment: Theoretical Framework”, in “Environmental Taxes and Charges”, Proceedings of a Seminar held in Florence, Italy, 1993, 47th. Congress of the International Fiscal Association (IFA), VOL. 18d.

Subdirección General de Estudios del Sector Exterior, España. “La Reforma fiscal verde: objetivos, logros y aplicación”, Boletín Económico de ICE, N° 2717, España, 2002.

Tanzi, Vito “El impacto de la globalización económica en la tributación”, Lexco Fiscal, Boletín Impositivo N° 25, Buenos Aires, 1999.

Valls, Mario Francisco. “Manual de Derecho Ambiental”. Ugerman Editor, Buenos Aires, 2001.

Yábar Sterling, Ana “La necesidad de una reforma fiscal orientada al fomento del crecimiento sostenible”, Ponencia, en “Fiscalidad Ambiental”, Obra Colectiva, Cedecs Editorial, S.L., Barcelona, 1998.

Yábar Sterling, Ana, y Herrera Molina, Pedro “La Protección Fiscal del Medio Ambiente”, Obra Colectiva, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales S.A., Madrid- Barcelona, 2002.

Notas sobre la Factura Electrónica en México

María Enriqueta Mancilla Rendón



RESUMEN

El presente documento describe la forma en que un contribuyente en México debe incorporar la factura electrónica en su actividad, cómo puede generarla, si utiliza medios propios o a través de un proveedor del servicio. En ambos casos la factura electrónica (Comprobante Fiscal Digital), debe reunir con los requisitos fiscales establecidos en Ley, y debe ser generada y enviada, utilizando un Certificado de Sello Digital que autoriza el Servicio de Administración Tributaria. Es una innovadora herramienta informática que beneficia la comunicación entre la autoridad y el contribuyente.

El Autor: Contador Público, Doctorado en Ciencias de la Administración (línea de investigación fiscal), Universidad Nacional Autónoma de México; Magíster en Administración, Escuela Bancaria y Comercial; Contador Público, Escuela Bancaria y Comercial; División de Investigación, Profesor de Tiempo Completo, de la Facultad de Contaduría y Administración, Universidad Nacional Autónoma de México.

INTRODUCCIÓN

Contenido:

Introducción

1. El sistema de administración tributaria y la factura electrónica.
2. Marco fiscal de la factura electrónica.
3. Certificados de sellos digitales.
4. La factura electrónica desde el portal Microe.
5. El resguardo de la información y la NOM 151.
6. Contribuyentes obligados.
7. Beneficios.
8. Bibliografía.

El modelo económico neoliberal ha manifestado la necesidad de administrar, el comportamiento empresarial que participa en la actividad económica, con las administraciones tributarias. El nuevo

orden mundial demanda tratar temas fiscales e informáticos conjuntos, de manera que incidan en una comunicación recíproca, de las actividades que realizan las compañías con la hacienda local. La internacionalización de la economía se acompañó de innovación tecnológica, que las Administraciones Tributarias Estatales incorporaron en sus procedimientos internos, cambios informáticos que han pasado del uso del papel a la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales, como la factura electrónica, documento fiscal digital que beneficia los procesos administrativos de los contribuyentes, ahorra costos, propicia el envío de la información en tiempo real, además de un control efectivo de la Administración Tributaria. Las Administraciones Tributarias de varios países están utilizando la factura electrónica, para reorganizar la recaudación de impuestos. En la Comunidad Europea como en Latinoamérica, particularmente México, la Administración Tributaria ha fortalecido su plataforma tecnológica para implementar el uso de los Comprobantes Fiscales Digitales, uno de ellos es la factura electrónica, que bajo las disposiciones fiscales vigentes, cada día el número de contribuyentes hace más uso de ella.

1. EL SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA FACTURA ELECTRÓNICA

Derivado del esfuerzo de personas y organismos, la factura electrónica en México, está presente desde fines de la década de los noventa. El impulsor de la factura electrónica fue el sector

privado, el cual buscó un mecanismo jurídico que aprobara su uso, para lo cual se instituyó un comité de factura electrónica formado por empresas asociadas¹.

¹ <http://www.amece.org.mx>

La factura electrónica es uno de los documentos electrónicos denominados Comprobantes Fiscales Digitales (CFD), que estableció el Servicio de Administración Tributaria (SAT), bajo las disposiciones fiscales. Se entiende por comprobante digital todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios digitales, ópticos o de cualquier otra tecnología. Un comprobante fiscal se genera y almacena en medios electrónicos, y tiene un alto grado de seguridad. Incorporar un Comprobante Fiscal Digital como un instrumento de control, mejora la comunicación entre los emisores, receptores y la administración tributaria, además de que proporciona información suficiente y competente.

El CFD garantiza que la información quede protegida de cambios o modificación alguna. Un comprobante digital concede la facilidad de poder verificar la identidad del emisor y el receptor. Cuando se valida el folio, número de aprobación y vigencia del certificado de sello digital con el que fue sellado, se garantiza que el comprobante digital sea inviolable, falsificado o repetido.

El actual esquema electrónico ofrece mayor seguridad que la factura en papel, por lo que cada vez más contribuyentes a partir del ejercicio social 2005 están optando por utilizarlos. Al cierre del ejercicio fiscal 2009, 26,512 emisores optaron

por este esquema de comprobación los cuales generaron 278.7 millones de comprobantes fiscales digitales, incrementándose el 272 por ciento respecto de comprobantes generados en 2008. En el primer año de aplicación, 2005, se emitieron 139,509 comprobantes; en el ejercicio 2006 creció sustantivamente, se emitieron 3,567,689 millones de comprobantes; en el 2007, 15,516,665 millones y para el ejercicio 2008 74,949,018 millones de Comprobantes Fiscales Digitales. A Julio de 2010 35,593 contribuyentes han optado por el esquema de CFD, 22,772 son Personas Físicas y 12,821 son Personas Morales.

Las Administraciones Tributarias de varios países están utilizando la factura electrónica, para reorganizar la recaudación de impuestos y cruzar información. En la Comunidad Europea los países que han implementado este mecanismo son Portugal, España, Francia, Italia, República Checa, Alemania, Finlandia, y Reino Unido²; los países de Latinoamérica son: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica y Guatemala. En México se inicio el 31 de marzo del 2004 de manera opcional, sin embargo durante los ejercicios fiscales siguientes la normatividad estableció tres formas de facturación: a través de un impresor autorizado, la auto facturación, y el Comprobante Fiscal Digital, que para el 1º de enero de 2011 éste tendrá un carácter obligatorio.

2 <http://ec.europa.eu>

2. MARCO FISCAL DE LA FACTURA ELECTRÓNICA

El Código de Comercio establece la obligación de llevar y mantener un sistema de contabilidad adecuado. El sistema puede llevarse mediante los instrumentos, recursos y sistemas de registro y procesamiento que mejor se acomoden a las características del contribuyente, permitiendo identificar las operaciones individuales y sus características, así como conectar dichas operaciones con los documentos comprobatorios originales de las mismas. Las aplicaciones deben acumularse de manera que faciliten la preparación de la información financiera del negocio.

El Código Fiscal de la Federación³ connota la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, mediante documentos digitales que se tramitan ante SAT a través de la página de Internet. Los comprobantes fiscales digitales deben contener el sello digital del contribuyente que lo expida, el cual deberá estar amparado por un certificado expedido por el SAT, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes. Los contribuyentes que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce, o usen servicios deben solicitar el Comprobante Fiscal Digital respectivo, con los requisitos que deben reunir los documentos fiscales.

La Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea fiscal⁴ para 2009 describe las reglas administrativas que agrupan y facilitan el cumplimiento de la obligación tributaria. Estas reglas administrativas establecen la manera en que se debe expedir los comprobantes fiscales con el público en general, el almacenamiento de los comprobantes, así como la expedición de los Comprobantes Fiscales Digitales por

las ventas realizadas y servicios prestados por contribuyentes con diferentes actividades. La resolución explica el procedimiento que establece la expedición de los sellos digitales, y la forma de contratación de los servicios de uno o más proveedores de servicios fiscales digitales responsables de generar y enviar los Comprobantes Fiscales Digitales.

La Resolución Miscelánea Fiscal⁵ establece la obligación de informar al SAT sobre los CFD emitidos, el cual describe los medios electrónicos sobre las características técnicas del archivo que contenga el informe mensual de comprobantes fiscales digitales emitidos; los estándares y especificaciones técnicas que deberán cumplir las aplicaciones informáticas para la generación de claves a utilizar para Firma Electrónica Avanzada (FIEL); el estándar de CFD; describe como generar los sellos digitales para Comprobantes Fiscales Digitales; el uso de la facilidad de ensobretado (Addenda); y el uso de la facilidad de Complemento y Concepto.

2.1. Obligaciones del Contribuyente

El contribuyente tiene la facilidad de expedir sus facturas por medios propios o por medio de algún proveedor autorizado por la autoridad hacendaria.

Cuando el contribuyente desee emitir los comprobantes por medios propios, debe contar con un sistema electrónico contable que pueda emitir la serie de folios asignados por el SAT, así como el registro de manera automática en la contabilidad, referenciando en estos folios la fecha, hora, minuto y segundo, en que la factura electrónica fue generada. Debe contar

³ Artículo 29, CFF 2010.

⁴ Capítulo I.2.11 y I.2.12; Capítulo II.2.8 y II.2.9. DOF, 11 de junio de 2010

⁵ DOF, 21 de Diciembre de 2009. Anexo 20.

con Firma Electrónica Avanzada (FIEL), y su Certificado de Sello Digital. A julio de 2010 son 13,338 contribuyentes que han decidido emitir sus Comprobantes Fiscales Digitales a través de medios propios.

El sistema electrónico contable del contribuyente que emite sus propios Comprobantes Fiscales Digitales, debe generar automáticamente el reporte mensual de las facturas electrónicas que fueron expedidas, generando el archivo con el reporte mensual, el cual contiene la FIEL del contribuyente.

Los contribuyentes que deseen emitir facturas electrónicas por sus propios medios, pueden emitir al mismo tiempo facturas electrónicas a través de un proveedor autorizado de CFD, debiendo ser la administración y control de los Certificados de Sello Digital el contribuyente emisor.

Además de informar al SAT mensualmente los folios utilizados, el contribuyente debe conservar en medios electrónicos actualizados las facturas electrónicas, permitiendo a la autoridad la consulta de la información de las facturas electrónicas. El contribuyente emisor que tenga operaciones con el público en general, debe expedir facturas globales a través de un registro federal de contribuyentes genérico XAXX010101000. Si expidiera facturas electrónicas para extranjeros, utilizará el registro genérico XEXX010101000.

Cuando el contribuyente opta por un proveedor de servicios de CFD autorizado por el SAT, éste es quien genera y procesa fuera del domicilio fiscal del contribuyente los Comprobantes Fiscales Digitales, sin que por ello se considere que se lleva la contabilidad fuera del domicilio fiscal. Actualmente 22,255 contribuyentes han optado por imprimir sus Comprobantes Fiscales Digitales a través de proveedor de servicios.

Un proveedor de servicios de Comprobantes Fiscales Digitales autorizado por el SAT debe ser una Persona Moral legalmente constituida que está obligada a dictaminar su Información Financiera por el tiempo que sea un proveedor autorizado. Debe contar con la FIEL y ser emisor de sus propios comprobantes fiscales digitales. Debe demostrar que cuenta con la capacidad tecnológica y de infraestructura que le permita prestar el servicio de generación y envío de comprobantes fiscales digitales, y contar con planes de contingencia para garantizar la operación y respaldo de información de los comprobantes fiscales digitales emitidos. Así mismo, debe proporcionar al contribuyente emisor una herramienta para consulta del detalle de sus comprobantes fiscales digitales.

El proveedor del servicio debe proporcionar en los primeros cinco días del mes siguiente, el archivo con los datos de las facturas electrónicas emitidas del contribuyente, las activas, así como las canceladas por serie, el registro federal del contribuyente que hubiere contratado sus servicios. Debe proveer al SAT la herramienta de acceso permita consultar las facturas emitidas, conservando esta información por un plazo al menos de cinco años. El proveedor del servicio debe administrar, controlar, asignar y resguardar a través de su sistema, los folios entregados al contribuyente.

El contribuyente debe remitir al SAT el comprobante de que sus comprobantes fiscales cumplen los requisitos fiscales y el valide el cumplimiento de los requisitos, asignar el folio del comprobante fiscal digital e incorporar el sello digital del SAT, pudiendo el mismo autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello. El SAT podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores cuando incumplan con alguna de las obligaciones.

Es obligación del contribuyente proporcionar a sus clientes, la impresión del Comprobante Fiscal Digital cuando sea solicitado conservando las especificaciones citadas por la autoridad. El contribuyente establecerá los controles para registrar los pagos, ya sea éstos se realicen en una sola exhibición o en parcialidades, cumpliendo con las especificaciones que solicita la autoridad hacendaria en materia de informática.

De la misma manera que el proveedor de servicios, el contribuyente debe proporcionar mensualmente al SAT la información correspondiente a los comprobantes fiscales que hayan expedido con los folios asignados, de no cumplir con esta obligación, el SAT no autorizará nuevos folios.

El contribuyente puede deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes digitales, quien comprobará ante SAT el nombre, denominación o razón social y clave de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son correctos, así como la autenticidad del dispositivo de seguridad y la correspondencia con los datos del emisor del comprobante.

Los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, así como a expedir los comprobantes con requisitos fiscales cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio soliciten el comprobante para efectuar deducciones o acreditamientos.

Los comprobantes deben señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación que ampara se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante que debe indicar el importe total de la operación y, cuando así proceda,

el monto de los impuestos que se trasladan, desglosados por tasas de impuesto. Si la contraprestación se paga en parcialidades, en el comprobante se debe indicar, además del importe total de la operación, que el pago se realizará en parcialidades y, en su caso, el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto que por concepto de impuestos se trasladan en dicha parcialidad, desglosados por tasas de impuesto.

El Comprobante Fiscal Digital de la contraprestación que se haga en parcialidades, debe contener los siguientes requisitos:

- I. Impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deben señalar en el comprobante el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- II. Contener el número de folio asignado por el SAT o por el proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales y el sello digital.
- III.- Lugar y fecha de expedición.
- IV.- Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida.

El contribuyente tiene la facilidad de imprimir sus propios comprobantes o a través de un tercero, si el monto de las operaciones no excede de \$2,000.00, los cuales deben tener adherido un dispositivo de seguridad. Si el contribuyente no utilizó los dispositivos de seguridad en un plazo de dos años deberán destruirse y deberá dar aviso al SAT. En el caso de ser Comprobantes Fiscales Digitales deberán tener el Certificado de Sello Digital del contribuyente que lo expide.

2.2. Requisitos Fiscales de los Comprobantes Fiscales Digitales

Los contribuyentes deben expedir sus Comprobantes Fiscales Digitales con los requisitos fiscales establecidos; para ello los comprobantes que emita deben contener:

- I. Impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deben señalar en el comprobante el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- II. Contener el número de folio asignado por el SAT o por el proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales y el sello digital.
- III.- Lugar y fecha de expedición.
- IV.- Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida.
- V.- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.

VII.- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

VIII. Tener adherido un dispositivo de seguridad cuando el contribuyente realice operaciones cuyo monto no exceda de \$2,000.00 y emita sus propios comprobantes o a través de terceros. Los dispositivos de seguridad que no hubieran sido utilizados por el contribuyente en un plazo de dos años deberán destruirse y deberá dar aviso al SAT.

IX. El certificado de sello digital del contribuyente que lo expide.

En México, cuando los comprobantes no reúnen alguno de estos requisitos, las compras y los gastos no pueden deducirse, y en el caso de los impuestos, no pueden acreditarse.

3. CERTIFICADOS DE SELLOS DIGITALES

El Certificado de Sello Digital es un documento electrónico mediante el cual el Servicio de Administración Tributaria (SAT) avala el enlace entre la identidad de un sujeto y su clave pública. El objetivo del SAT de expedir Certificados de Sello Digital, es el de firmar digitalmente los Comprobantes Fiscales Digitales. A través de los certificados, el contribuyente sella electrónicamente la cadena original de los comprobantes que emita, garantizando el

origen del Comprobante Fiscal Digital, y su autenticidad. El sello digital permite acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales que emitan las personas físicas y morales.

Es obligación del contribuyente contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente (FIEL) y tramitar ante el SAT el certificado para el uso de los sellos digitales. El contribuyente puede tramitar

un Certificado de Sello Digital sólo si cuenta con la FIEL a través de la Solicitud de Certificados Digitales (SOLCEDI). El contribuyente puede utilizar un Certificado de Sello Digital para todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos.

Para considerarse válidos los certificados que emite el SAT⁶, deben contener la mención de que se expiden como tales; deberán contener el código de identificación único del certificado; la mención de que fue emitido por el SAT y una dirección electrónica; el nombre del titular del certificado y su clave del registro federal de contribuyentes; el período de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación; la mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado; y la clave pública del titular del certificado.

3.1. Generación de la Cadena Original

Se entiende como cadena original, a la secuencia de datos formada con la información contenida dentro del Comprobante Fiscal Digital, de acuerdo con lo que establece las reglas y la secuencia especificada en las reglas administrativas⁷.

La secuencia de formación se presenta en el siguiente orden:

- 1) Datos del comprobante (versión, serie, folio, fecha, número de aprobación, año de aprobación, tipo de comprobante, forma de pago, condiciones de pago, subtotal, descuento, total).
- 2) Datos del emisor (RFC y nombre o denominación social del emisor).
- 3) Datos del domicilio fiscal del emisor (calle, número exterior e interior, colonia, localidad, referencia del domicilio, municipio, estado, país, código postal).
- 4) Datos del domicilio de expedición del comprobante.
- 5) Datos del receptor.
- 6) Datos del domicilio fiscal del receptor.
- 7) Datos de cada concepto relacionado en el comprobante (cantidad, unidad de medida, identificación, descripción, valor unitario, importe, número del documento aduanero, fecha de expedición del documento aduanero, aduana que expide el documento aduanero, número de la cuenta predial).
- 8) Datos de cada retención de impuestos (tipo de Impuesto, importe, total impuestos retenidos).
- 9) Datos de cada traslado de impuestos (tipo de impuesto, tasa, importe, total impuestos trasladados).

⁶ Código Fiscal de la Federación, 2010, artículo 17-G.

⁷ Rubro C del Anexo 20.

Ejemplo de Cadena Original

```
||2.0|ABCD|2|03-05-2010T14:11:36|49|2008|INGRESO|UNASOLAEXHIBICIÓN|2000.00|0
0.00|2320.00|PAMC660606ER9|CONTRIBUYENTEPRUEBASEISESPATERNOSEISMATERN
OSEIS|PRUEBA SEIS|6|6|PUEBLA CENTRO|PUEBLA|PUEBLA|PUEBLA||MÉXICO|72000
|CAUR390312S87|ROSA MARÍA CÁLDERON URIEGAS|TOPOCHICO|52|JARDINES DEL
VALLE|NUEVO LEÓN|MEXICO|95465|1.00|SERVICIO|01|ASESORIA FISCAL Y ADMINIST
RATIVA|2000.00|IVA|16.00|320.00||
```

3.2. Sello Digital

El sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente. El sello digital identifica a la dependencia que recibió el documento y se presumirá, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignen en el acuse de recibo mencionado. Cuando los contribuyentes remitan un documento digital a las autoridades fiscales, recibirán el acuse de recibo que contenga el sello digital de la cadena original (o Comprobante Fiscal Digital) a sellar digitalmente.

El sello digital autentifica la autoría de los comprobantes fiscales digitales que emitan los contribuyentes. El sello digital es el mensaje electrónico que acredita al emisor

de un comprobante fiscal digital, garantizando la autenticidad e integridad. La integridad y autenticidad de un comprobante fiscal digital con sello digital es verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

Ejemplo de sello digital:

```
hKUDq0Sjqnp9lwfMAbX0ggw
UCLRKaHg5q8aYhya63lf2
HVqH1sA08poer080P1J6Z
BwTrQkhcb5Jw8jENXoErk
FE8qdOclDFFAuZPV T
9mkTb0Xn5Emu5U8=
```

4. LA FACTURA ELECTRÓNICA DESDE MICROE DEL SAT

El Microe del SAT es la herramienta tecnológica oficial la cual permite realizar al contribuyente distintas obligaciones fiscales. La plataforma tecnológica está diseñada para que contribuyentes Personas Morales, Personas Físicas con Actividades Empresariales, Profesionales y Arrendamiento puedan hacer uso de ella. A través de Microe, los contribuyentes pueden llevar el registro fiscal de sus operaciones de manera simplificada; el registro de los trabajadores generando el cálculo de su nómina; prepara la información para el pago del Impuesto Sobre la Renta, el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Empresarial a Tasa Única; también puede generar la información para las Declaraciones Informativas de Operaciones con Terceros; administra el valor de los activos calculando el valor de las depreciaciones; captura, genera y consulta los Comprobantes Fiscales Digitales, así como la emisión de distintos reportes.

El objetivo de Microe es la simplificación fiscal. Para ello el contribuyente sólo necesita contar con su FIEL y enviar un aviso de intención de ser usuario de la plataforma tecnológica. El SAT envía una clave como respuesta, que lo identifica como usuario de Microe, y a su vez permite al contribuyente el uso del software. Desde la plataforma, el contribuyente puede generar la emisión de sus Comprobantes Fiscales Digitales. La plataforma tecnológica es una importante herramienta para aquellos contribuyentes cuya capacidad tecnológica es austera, ya que brinda los elementos necesarios que favorecen el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Cuando el contribuyente inicia la utilización de la plataforma tecnológica el contribuyente debe permanecer hasta concluir con el ejercicio fiscal.

Representación impresa de un comprobante fiscal digital

Datos del emisor: (I) ----> Camilo Cruz Estrada (II) ----> RFC: CACE830914602 (III) ----> ESPERANZA NÚM 16, COL. JACARANDAS, DELEGACIÓN IZTACALCO, CP 51530 MÉXICO DF (C) ----> NÚMERO DE SERIE DEL CERTIFICADO DE SELLO DIGITAL: 000000001010060995421 (I) ----> NÚMERO DE APROBACIÓN: 75421 AÑO DE APROBACIÓN: 2005		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tr> <td style="text-align: center;">Comprobante Fiscal Digital</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(IV) ----> Folio: AB 10825</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">(V) ----> MÉXICO DF, 2005-01-29T17:32:37</td> </tr> </table>	Comprobante Fiscal Digital	(IV) ----> Folio: AB 10825	(V) ----> MÉXICO DF, 2005-01-29T17:32:37																					
Comprobante Fiscal Digital																										
(IV) ----> Folio: AB 10825																										
(V) ----> MÉXICO DF, 2005-01-29T17:32:37																										
Datos del receptor: (VI) ----> RFC: _____ NOMBRE: _____ CALLE Y NÚMERO: _____ CP: _____ COLONIA: _____ POBLACIÓN: _____																										
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 10%;">CANT.</th> <th style="width: 10%;">UNIDAD DE MEDIDA</th> <th style="width: 50%;">DESCRIPCIÓN</th> <th style="width: 15%;">PRECIO UNITARIO</th> <th style="width: 15%;">IMPORTE</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">(i) (VII)</td> <td style="text-align: center;">(i)</td> <td style="text-align: center;">(i) (VI)</td> <td style="text-align: center;">(VIII)</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="2"></td> <td style="text-align: center;">(X)</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="padding: 5px;"> Pedimento No: _____ Fecha Pedimento: _____ Aduana: _____ </td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="3" style="padding: 5px;"> TOTAL CON LETRA <----- (VII) </td> <td style="padding: 5px;"> SUBTOTAL ISR RETENIDO. <----- (h) IVA <----- (IX) TOTAL <----- (VIII) </td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		CANT.	UNIDAD DE MEDIDA	DESCRIPCIÓN	PRECIO UNITARIO	IMPORTE	(i) (VII)	(i)	(i) (VI)	(VIII)				(X)			Pedimento No: _____ Fecha Pedimento: _____ Aduana: _____					TOTAL CON LETRA <----- (VII)			SUBTOTAL ISR RETENIDO. <----- (h) IVA <----- (IX) TOTAL <----- (VIII)	
CANT.	UNIDAD DE MEDIDA	DESCRIPCIÓN	PRECIO UNITARIO	IMPORTE																						
(i) (VII)	(i)	(i) (VI)	(VIII)																							
		(X)																								
Pedimento No: _____ Fecha Pedimento: _____ Aduana: _____																										
TOTAL CON LETRA <----- (VII)			SUBTOTAL ISR RETENIDO. <----- (h) IVA <----- (IX) TOTAL <----- (VIII)																							
Cadena Original (a) [[2.0]AD[20]2007-04-13T14:16:43[13578][2007]ingreso[Pago en una sola exhibicion][1414][0]175.6[AXA010101XXA]PRUEBAS SA DE CV[PANCHO LOMA[2]12]AGUILA[MORELOS] MORELOS[MICH]MEXICO[07698]Santa Cecilia[B]120]LOS GALLOS[San Nico]CU[NL]México[04000]DXXA010101RF4] JUAN CARLOS ROJO NETL[CALLE SOL[26]CHULA VISTA[GPE]MEXICO[MEXICO]06129]122]PCD]CARTUCHO[112]1144]IVA[15]212.6]]																										
Sello Digital (b) Tq+qoD+WED9G2/r6FwAb8OoRiTOfmwZ74+wnF CgTao+B4IgUdTJ2OjvcRm9UzFiI5qkNLelom068F16NdBogotcrQMXnAIQ6JIMzFjWhLLUFrF1eUJefC53xRzRfMoYXeOV5LVVWwXMGwXwP18CRbqHtme8GpDG2oYfgqeqt76=																										
(e) ----> Este documento es una impresión de un comprobante fiscal digital																										

Fuente: representación impresa de un comprobante fiscal digital. Documento consultado el 15 de agosto de 2010.
<http://www.sat.gob.mx>

5. EL RESGUARDO DE LA INFORMACIÓN Y LA NOM 151.

Según el Código de Comercio en México, los comerciantes están obligados a conservar por un plazo de diez años los originales de aquellas cartas, telegramas, mensajes de datos o cualesquiera otros documentos en que se consignen contratos, convenios o compromisos que den nacimiento a derechos y obligaciones. En el caso de mensajes de datos, se requiere que la información se haya mantenido íntegra e inalterada a partir del momento en que se generó por primera vez en su forma definitiva, y sea accesible para ulteriores consultas.

La Secretaría de Economía emitió la Norma Oficial Mexicana NOM-151-SCFI-2002, Prácticas comerciales-Requisitos que deben observarse para la conservación de mensajes de datos, normas que deben cumplirse para la protección de los intereses del consumidor, que consignen contratos, convenios o compromisos que den nacimiento a derechos y obligaciones, así como para todas aquellas personas con quienes los comerciantes otorgan o pacten dichos contratos, convenios o compromisos.

La NOM 151 establece que cuando los comerciantes pretendan conservar en un medio electrónico, óptico o de cualquier otra tecnología, la información derivada de un acto de comercio, que se encuentre soportada en un medio físico similar o distinto a aquéllos, los comerciantes podrán optar por migrar dicha información a una forma digital, observando para su conservación en forma digital, las disposiciones del decreto. La migración de la información deberá ser cotejada por un tercero legalmente autorizado, que constatará que dicha migración se realice íntegra e inalterablemente tal y como se

generó por primera vez en su forma definitiva. El tercero legalmente autorizado deberá ser una persona física o moral que cuente con la capacidad tecnológica suficiente y cumpla con los requisitos legales aplicables, sin perjuicio de lo que dispongan otros ordenamientos jurídicos aplicables.

La Secretaría de Economía esta facultada para certificar a los proveedores de los servicios de migración de la información que formará una constancia en formato especial, que se proporcionará solo aquellas empresas que decidan guardar la información. Aunque la constancia debe ser generada por un prestador de servicios de certificación, es factible que la misma empresa pueda ser certificada por la Secretaría de Economía para la conservación de sus propios documentos.

Jurídicamente la NOM 151 es relevante debido a que complementa los procesos de las empresas, al cumplir tanto con los elementos de validez fiscal, como con las obligaciones mercantiles. Si el contribuyente decidiera no utilizar la NOM 151, la empresa pudiera estar en estado de indefensión ante un conflicto legal. En este sentido, podría utilizarlos como documentos probatorios en el caso de controversia ante alguna autoridad. La NOM 151 trae ventajas en los procesos mercantiles.

La legislación no prevé sanción alguna en caso de no utilizarla. Sin embargo, es importante subrayar el carácter probatorio que adquiere la información cuando se somete a la NOM 151. La presente Norma Oficial Mexicana no tiene concordancia con norma internacional, por no existir referencia alguna al momento de su elaboración.

6. CONTRIBUYENTES OBLIGADOS

Los contribuyentes pueden emitir sus comprobantes fiscales digitales por medios propios o a través de proveedores de servicios. De acuerdo a lo que establece el Código Fiscal, cuando el contribuyente realice operaciones cuyo monto no exceda de \$2,000 (dos mil pesos 00/100) pueden emitir sus comprobantes fiscales en forma impresa por medio propios o a través de un tercero, con los requisitos fiscales, a excepción de contener el número de folio asignado por el SAT o por el proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales y el sello digital, así como el certificado de sello digital del contribuyente que lo expide.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, deberán expedir comprobantes simplificados, que deberán contener el valor de la operación sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto de los impuestos que se trasladen y reunir los requisitos comentadas. Dichos contribuyentes quedarán liberados de esta obligación cuando las operaciones con el público en general se realicen con un monedero electrónico.

Los contribuyentes Personas Físicas con Actividad Empresarial del Régimen General, así como el Régimen opcional Intermedio de las Personas Físicas, en términos generales están obligados a facturar electrónicamente, así como el Régimen Simplificado. El Régimen fiscal del Pequeño Contribuyente no escapa a la disposición, debido a que sus actividades principalmente las realiza con el público en general, que para el efecto deberá expedir un sello digital con registro federal de contribuyentes genérico.

En México las empresas grandes y multinacionales cuentan con infraestructura tecnológica, de inversión de equipo y sistemas de información; están en condiciones para la innovación informática en comprobantes fiscales digitales. Actualmente algunas empresas ya aplican las disposiciones fiscales en facturación electrónica.

Podemos decir que hay dos grupos de contribuyentes, el primero de pequeñas y medianas empresas y el segundo de grandes contribuyentes. Si el primer grupo contrata los servicios de digitalización de su contabilidad y de la expedición de sus facturas, con un proveedor autorizado por el SAT, no se verá con la urgencia de capacitar a su personal y de invertir en sistemas y nuevos equipos de cómputo para la emisión de los CFD, sin embargo tiene que buscar a un proveedor de acuerdo con sus necesidades. En cambio, el grupo de los grandes contribuyentes, es suficiente en innovación informática para la emisión de sus propios Comprobantes Fiscales Digitales.

Actualmente los problemas que se presentan en los procesos de facturación electrónica, suceden en la regeneración de facturas ya emitidas; se presenta algunas inconsistencias de la información cuando se informa al SAT, a través del reporte mensual de uso de los folios; las desviaciones en la estructura del archivo XML; y la corrupción de bases de datos que ocasionan pérdidas de comprobantes fiscales. Los retos para sostener un adecuado control de los folios y la entrega mensual de todas las facturas que deberán ser selladas por el SAT, antes de ser entregadas a los clientes, es un gran logro de la autoridad. Sin duda, también lo es, para los contribuyentes que empiecen a hacer sus facturas electrónicas por medios propios.

7. BENEFICIOS

De acuerdo con los contribuyentes que han utilizado la innovación tecnológica digital, la emisión de Comprobantes Fiscales Digitales reducen tiempos y procesos administrativos, brinda rapidez y seguridad en el intercambio de información, lo que se traduce en ahorros y en un incremento a la productividad.

Los ahorros se dan en los costos durante el proceso de facturación, en los gastos de papelería, almacenaje y envíos. Debido a que los procesos se facilitan, los procedimientos de auditoría se aplican de una manera ágil, ya que permite la búsqueda y localización rápida y en un mismo lugar.

Los procesos administrativos se acortan debido a que el envío y recepción de la factura, puede realizarse en tiempo oportuno. En materia

informática el riesgo de contaminarse es bajo. La confidencialidad en el manejo, resguardo y envío de facturas es alto. La posibilidad de falsificación es poco probable debido al sello digital que fortalece el documento. El receptor se beneficia en el momento de tener la oportunidad de acceder a la oferta de servicios para validar si la factura está vigente y no haya sido alterada.

Ha sido un gran acierto que el Servicio de Administración Tributaria de México haya innovado su plataforma tecnológicamente, principalmente que ha facilitado el uso de Comprobantes Fiscales Digitales, lo que probablemente verterá una economía sana, orientada a la legalidad. En el corto plazo, el uso de los Comprobantes Fiscales Digitales se vinculará con las demás obligaciones administrativas en materia informática.

8. BIBLIOGRAFÍA

SAT. Reporte anual 2009 y retos para el 2010, en Servicio de Administración Tributaria, (México, 2009) [en línea]. Disponible en Web: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2010t3/

México. Código Fiscal de la Federación 2010, de 5 de noviembre de 2009. Diario Oficial de la Federación, 7 de diciembre de 2009, p.225 [en línea]. Disponible en Web: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/cff.htm>

México. Código de Comercio 2009, de 15 de abril de 2009. Diario Oficial de la Federación, 27 de agosto de 2009, p.185 [en línea]. Disponible en Web: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/ccom.htm>

México. Resolución Miscelánea Fiscal 2010, 30 de abril de 2010. Diario Oficial de la Federación,

11 de junio de 2010, p. 425 [en línea]. Disponible en Web: <http://dof.gob.mx/index.php?year=2010&month=06&day=11>

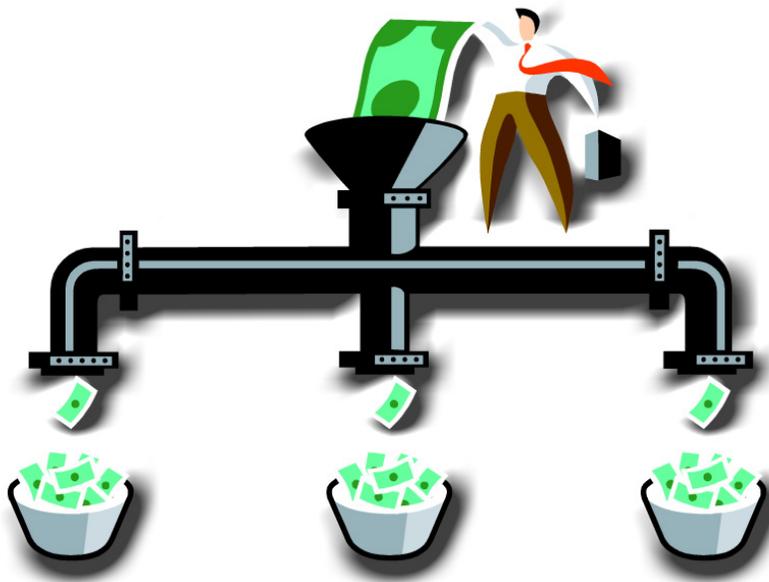
México. Diario Oficial de la Federación, 21 de Diciembre de 2009 [en línea]. Disponible en Web: <http://dof.gob.mx/index.php?year=2009&month=12&day=21>

México. Diario Oficial de la Federación, 4 de junio de 2002 [en línea]. Disponible en Web: <http://dof.gob.mx/index.php?year=2002&month=06&day=04>

SAT. Reporte anual 2009 y retos para el 2010, en Servicio de Administración Tributaria, (México, 2009) [en línea]. Disponible en Web: http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informe_tributario/informe2010t3/

La Subcapitalización como Práctica Elusiva de Impuestos y su Control por parte de las Administraciones Tributarias

Marlon Vicente Manya Orellana



RESUMEN

La subcapitalización como práctica elusiva de impuestos, contrarresta la transparencia en la información que persigue una Administración Tributaria, y se constituye en un problema latente que incide directamente en la erosión de la base imponible de impuesto a la renta. Este artículo presenta aspectos teóricos y legales en esta temática, y un benchmarking asociado sobre el control tributario que se aplica por parte de la OCDE, Ecuador, Argentina, España y República Dominicana para enfrentar este problema.

El Autor: Titulado como Economista por la Escuela Superior Politécnica del Litoral ESPOL. Máster en Relaciones Económicas Internacionales Aplicadas por la Universidad Internacional de Andalucía. Sevilla España. Máster en Hacienda Pública y Administración Financiera por la Universidad Nacional de Educación a Distancia, en convenio con el Instituto de Estudios Fiscales y Agencia Española de Administración Tributaria. Ex Asesor del Directorio del Banco Central del Ecuador. Ex Director de Oficina de Investigaciones Económicas del Banco Central del Ecuador. Miembro del Grupo de Investigación y Docencia Económica GRIDE. Experto Tributario del Servicio de Rentas Internas del Ecuador.

INTRODUCCIÓN

Contenido:

- Introducción.
- 1. El concepto de subcapitalización.
- 2. La disyuntiva: recursos ajenos o recursos propios.
- 3. Métodos de subcapitalización según OCDE.
- 4. El control a la subcapitalización en la OCDE.
- 5. El control a la subcapitalización en Ecuador.
- 6. El control a la subcapitalización en Argentina.
- 7. El control a la subcapitalización en España.
- 8. El control a la subcapitalización en República Dominicana
- 9. Conclusiones.
- 10. Bibliografía.

El concepto de subcapitalización envuelve el análisis de la forma de financiación que utilizan las empresas que pertenecen al mismo grupo económico que se hallan vinculadas y bajo un control común. Se define como cualquier desproporción constatable entre la magnitud del capital de responsabilidad, fijado legal o estatutariamente, y el nivel de riesgo de la empresa que en cada caso se programe para llevar a efecto el objeto social.

Al hablar de capital, tenemos el capital suscrito, es decir, el desembolsado y el pendiente de desembolso, de igual manera es considerado como capital, las aportaciones de los socios no formalizadas como las primas de emisión de acciones y las aportaciones para compensar pérdidas, otra forma de considerar capital son los resultados positivos acumulados en reservas.

La contribución real de capital queda opacada por la figura del interés, lo que causa un cambio en la estructura de la participación patrimonial, lo que indica un riesgo empresarial mínimo y a la vez atractivo para los futuros socios, los mismos que obtienen como beneficio utilidades si la empresa presenta resultados positivos. Dichos préstamos tendrían que tener una tasa no mayor a la autorizada por el Banco Central, justamente para que resulten atractivos y no generen gastos mayores a la empresa vinculada que actúa como prestataria y que éstas no resulten el triple de su patrimonio.

Por otro lado, puede suceder que el grupo para obtener este beneficio utilice la ubicación legal de la sociedad generadora del préstamo en un “paraíso fiscal” y esta situación por lógica consecuencia provoca el incremento de sus utilidades. En cambio, si lo que se coloca en la sociedad es aportación en calidad de préstamo, éste va a cobrar un rendimiento independiente del resultado de la empresa. Básicamente la subcapitalización permite que las relaciones que se dan entre filiales y el grupo del que forma, actúen como máscara para encubrir las aportaciones de capital, adquiriendo una ventaja fiscal originada en la financiación ficticia con recursos ajenos.

1. EL CONCEPTO DE SUBCAPITALIZACIÓN

La subcapitalización o también conocida en el idioma inglés como “thin capitalization”, consiste en la financiación entre empresas de un mismo grupo que se encuentran situadas en distintas jurisdicciones, con el fin de encubrir una financiación con recursos propios por recursos ajenos, en el que una de las partes por lo general se encuentre ubicada en un paraíso fiscal o de menor imposición para reducir el beneficio imponible de la empresa situada en el país donde se tributa más. En otras palabras, la subcapitalización muestra una empresa que aparentemente es financiada mediante el acceso al crédito, pero en realidad es financiada a través de capital social, con el fin de reducir el pago del impuesto a la renta a través de los intereses.

Se conoce de otros conceptos señalados por:

- **González Poveda**,¹ “La subcapitalización es conocida como la maniobra elusiva de las sociedades, que por motivos fiscales, para reducir o minimizar la carga fiscal del grupo, recurren a la financiación con fondos ajenos para encubrir una auténtica aportación de capital”.
- **Silvia Catinot y Norberto Campagnale**,² también suele denominarla “capitalización exigua” (o “capitalización encubierta”), puesto que implica que la proporción del patrimonio societario financiado mediante deuda es anormalmente alta con relación a la proporción financiada con capital propio.
- **Lete**, por su parte define a la subcapitalización como “la situación financiera de una sociedad residente en la que el volumen de recursos ajenos respecto de los recursos propios de aquella supera la proporción que puede considerarse normal respecto de las operaciones que se efectúan en libre concurrencia, buscándose tal situación a través de préstamos con entidades vinculadas no residentes con un fin de reducción a efectos fiscales del beneficio gravable de la primera sociedad”.
- Desde la perspectiva del **Derecho Mercantil Español**, “la subcapitalización hace referencia a la responsabilidad social y de los socios por las deudas sociales. En ese sentido, se trata de circunstancias en las cuales los socios o accionistas no proporcionan los recursos necesarios para el funcionamiento de la empresa, con lo cual se ocasiona una situación de insuficiencia de capital.
- En un sentido amplio, se establece que una entidad se encuentra subcapitalizada o en una situación de infracapitalización cuando su estructura financiera revela una desproporción entre la cifra resultante de computar los recursos propios y la cifra que resulta de las distintas partidas que integran los recursos ajenos.”³
- **García – Herrera Blanco**, “la subcapitalización consiste en una maniobra elusiva de las sociedades que por motivos fiscales, para reducir o minimizar la carga fiscal del grupo, recurren a la financiación con fondos ajenos para encubrir una auténtica aportación de capital

¹ *Tributación de no residentes 1ª y 2ª edición, España 1989.*

² *Limitación a la deducción de interés, Silvia Catinot y Norberto Campagnale.*

³ *La Doctrina de la infracapitalización: Aproximación conceptual a la infracapitalización de sociedades.*

2. LA DISYUNTIVA: RECURSOS AJENOS O RECURSOS PROPIOS

Las empresas tienen distintas formas para obtener financiamiento, ya sea por aportación de capital o endeudamiento. Desde el punto de vista tributario cualquiera que sea la forma de financiación, ésta incide de forma distinta en la carga tributaria, tanto para quien percibe dicho aporte, como para quien lo brinda. La financiación ajena se hace por vía de préstamos los cuales son retribuidos a través del pago de intereses, dichos fondos provienen principalmente de las contribuciones de capital realizadas por los miembros de la sociedad; en el caso de los fondos, éstos son retribuidos a través del pago de dividendos.

Considerando a la sociedad financiada, la decisión de recursos propios o ajenos incide directamente en su base imponible. Los intereses por el uso de capitales ajenos son considerados gastos fiscalmente deducibles que reducen el beneficio gravable, por el contrario la parte de beneficio que la sociedad distribuye como dividendo a sus socios no es considerada como gasto fiscalmente deducible, y por tanto, compone su base imponible.

Con respecto a la tributación de cada aportación generada por cada clase de financiación se

puede considerar que los intereses tributan exclusivamente donde fueron contraídos, ya que son deducibles en la base imponible del pagador, por lo que no se produce doble imposición. Los dividendos en cambio soportan un régimen menos favorable, ya que los convenios de doble imposición autorizan al país de la fuente gravámenes superiores comparados con los intereses ya que rara vez los Estados renuncian unilateralmente al impuesto por obligación de dividendos, por lo que normalmente se produce doble imposición internacional.

Debido a que los intereses y dividendos reciben un distinto trato tributario, la deducibilidad del interés actúa como elemento primordial al momento de decidir cual financiamiento es el adecuado, es por este motivo que resulta más atractivo al momento de elegir financiamiento entre vinculadas, al préstamo ya que es una medida para disminuir la carga fiscal a través del aumento de pasivos y por consiguiente aumento de gastos y una utilidad antes de impuesto mucho menor, por lo que parece más razonable pensar que en muchas ocasiones se preferirá la financiación a través de préstamos.

3. MÉTODOS DE SUBCAPITALIZACIÓN SEGÚN OCDE

El informe de la OCDE distingue dos métodos, los cuales son **el subjetivo** y **el objetivo**. El método que mejor se ajusta al principio de independencia formulado por el Artículo 9 del Modelo de la OCDE es el **método subjetivo**, el cual consiste en comprobar si los recursos obtenidos por el prestamista vinculado, los hubiera obtenido también de un tercero. Mantiene como objetivo primordial el determinar si la sociedad cuenta o no con la posibilidad de acceder a crédito de un independiente donde la Administración Tributaria

es la encargada de realizar esta prueba. En este informe plantea que para analizar esta situación se comparen los siguientes datos:

- a) Ratio de endeudamiento / Capital antes de la operación
- b) Si el préstamo se destina a cubrir pérdidas
- c) Su posible convertibilidad en acciones
- d) La vinculación de los intereses a los beneficios societarios
- e) Subordinación frente a otros acreedores.

Con estos criterios lo que se trata de encontrar es una posible participación de los riesgos de la empresa por parte del prestamista, si esto se da, no se encontraría frente a un préstamo de libre mercado por lo que los intereses estarían próximos a considerarse dividendos. De la misma forma, cuando se intenta establecer un precio normal de competencia en las operaciones vinculadas, y resulta complicada y difícil, la prueba en materia de subcapitalización también resulta compleja de comprobar.

El método objetivo, se basa en parámetros distintos, la misma que es utilizada por un gran número de países. Esta consiste en que la sociedad no podrá exceder su endeudamiento 3 veces más de su capital social. Si pasa este límite, se encuentra subcapitalizada. Sobre el exceso se aplicarán las consecuencias jurídicas de la norma tributaria. Debido a la rigidez de este método el informe de la OCDE establece ciertas cautelas, en la que menciona que si la sociedad supera el coeficiente de endeudamiento, esta sólo es compatible con el principio de plena de competencia (Artículo 9), si comprueba que el endeudamiento se ajusta al principio de independencia (por ejemplo, demostrando que corresponde con el endeudamiento habitual en compañías en el mismo ramo de actividad en el

país) y evitar las consecuencias de la norma en materia de subcapitalización.

Entonces, la prueba consiste en comprobar que los recursos obtenidos en calidad de préstamo por una vinculada los hubiera obtenido también por una independiente. Significa entonces, que el endeudamiento con su relacionada es solo circunstancial, debido a que la capacidad de crédito de la compañía le habría permitido igualmente obtener recursos ajenos de terceros. La prueba es similar al método subjetivo. El contribuyente debe probar que su endeudamiento con sujetos vinculados, pese a exceder el límite legal, es conforme al principio de independencia. Lo que indica que su capacidad de crédito no está todavía agotada. Se aclara también que la existencia de un único coeficiente de endeudamiento para todo tipo de sociedades no es lo más óptimo, dado que cada sector económico opera con niveles de endeudamiento distintos, por lo que un único coeficiente podría ser perjudicial para los contribuyentes. Ante esto, lo recomendable es establecer ratios diferentes dependiendo del sector donde actúa cada sociedad. De lo contrario, se podría obligar al contribuyente presentar un informe cuando desde el punto de vista económico, el coeficiente de endeudamiento fiscal es inferior al sector económico donde se opera.

4. EL CONTROL A LA SUBCAPITALIZACIÓN EN LA OCDE

Las normas de subcapitalización en la OCDE son las siguientes:

- a) **Australia.** Existe una legislación específica relativa a la subcapitalización en la que se tienen en cuenta el tipo de interés, el importe del préstamo y la relación de equidad que es de 3 a 1.
- b) **Bélgica.** Los préstamos entre vinculados están sujetos a una norma restrictiva solamente cuando son efectuados por accionistas que son a su vez gestores de la sociedad.
- c) **Canadá.** Los préstamos concertados por una entidad canadiense a su filial extranjera se considera su rendimiento como dividendo si su vigencia es superior al año desde que finalice el año de su constitución. Los tipos de interés se determinan de forma preestablecida.
- d) **Francia.** La relación de equidad es 1,5 a 1 cuando los fondos son prestados por una sociedad accionista no francesa controladora.
- e) **Alemania.** En la mayoría de los casos la relación de equidad es de 3 a 1. Se aplica

- 0,5 a 1 cuando el retorno del capital varía con los beneficios y finalmente es de 9 a 1 para sociedades holding. Se aplica tanto a residentes como a no residentes.
- f) **Italia.** No tiene normas específicas.
- g) **Japón.** El ratio de equidad es de 3 a 1. Ahora bien, esta norma no se aplica si existen ratios superiores en sociedades independientes comparables.
- h) **Holanda.** No tiene norma específica. Las autoridades fiscales analizarán los intereses en función de las obligaciones contraídas por el préstamo.
- i) **España.** El ratio es de 3 a 1. A partir del 2004 se excluye su aplicación a entidades residentes en países de la Unión Europea
- j) **Suecia.** No tiene norma específica, pero la inspección podrá probar que existe subcapitalización en los Tribunales.
- k) **Reino Unido.** Las leyes inglesas tratan a los intereses como distribución de beneficios a menos que los términos del tratado de doble imposición pruebe que son intereses. En este caso el ratio de equidad es de 1 a 1.
- l) **Estados Unidos.** Existen diferentes niveles de intereses para distintos préstamos. La relación de equidad es de 3 a 1. Se introducen en el cálculo de la relación de equidad los préstamos que estén garantizados por una entidad vinculada.

Donde no existen cláusulas de subcapitalización, las autoridades fiscales ajustan los tipos de interés cuando el importe del préstamo es elevado, aunque también pueden ajustar dicho importe. El ratio de equidad existe bajo disposiciones de limitación de pago de intereses.

5. EL CONTROL A LA SUBCAPITALIZACIÓN EN ECUADOR

El Artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno,⁴ plantea en su numeral 2, la necesidad de establecer un nivel óptimo de endeudamiento: “Para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades. Tratándose de personas naturales, el monto total de créditos externos no deberá ser mayor al 60% con respecto a sus activos totales. Los intereses pagados respecto del exceso de las relaciones indicadas, no serán deducibles”.

En concordancia, el Artículo 30 del Reglamento para la aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno en su punto II, manifiesta que

serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, adquiridos para el giro del negocio, hasta la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador, que estos y sus pagos se encuentren registrados en el Banco Central del Ecuador; y que cumplan las siguientes condiciones:

- Para las sociedades, serán deducibles los intereses generados por sus créditos del exterior siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y el capital social pagado no exceda del 300%.
- Para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, serán deducibles los intereses generados por sus créditos del exterior siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y los activos totales no exceda del 60%.

⁴ *Ley Orgánica Reformatoria e Interpretativa a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, a la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, Registro Oficial. 392-2S, 30-VII-2008*

- Para las sucursales extranjeras, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y el capital asignado no exceda del 300%. No se considerarán créditos externos los recibidos de sus casas matrices.
- Para los consorcios de empresas petroleras que carecen de personería jurídica, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la diferencia neta entre sus activos y pasivos consorciales no exceda del 300%. Para este efecto, no se considerarán aquellos montos que son consecuencia de ajustes contables. No se considerarán créditos externos los recibidos por los integrantes del consorcio, de sus casas matrices.
- Para las sociedades de hecho y demás sociedades que carecen de personería jurídica, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la diferencia neta entre sus activos y pasivos no exceda del 300%. Para este efecto, no se considerarán aquellos montos que son consecuencia de ajustes contables.
- Para el caso de fideicomisos mercantiles, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y la sumatoria de los aportes efectuados por los constituyentes y adherentes no exceda del 300%.

En caso de que las relaciones de deuda, antes indicadas, excedan el límite establecido al momento de devengar el gasto por concepto de interés, no será deducible la porción del gasto generado sobre el exceso de la relación correspondiente, sin perjuicio de la retención en la fuente de Impuesto a la Renta sobre el total de los intereses. Los sujetos pasivos procederán a la correspondiente reliquidación del impuesto, sin perjuicio de la facultad

determinadora de la Administración Tributaria cuando la relación de endeudamiento se modificase. Se entenderá como endeudamiento externo, el total de deudas contraídas con personas naturales y personas jurídicas del exterior. A efectos de la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador que se debe aplicar a los créditos externos, será aquella vigente a la fecha del registro del crédito en el Banco Central del Ecuador, de conformidad con la Ley. Si la tasa del crédito externo excede la tasa autorizada por el Banco Central del Ecuador para créditos del exterior, no serán deducibles los intereses en la parte excedente de las tasas autorizadas.

El problema radica en el control de la subcapitalización, ya que existen empresas que optan por endeudarse con capital de sus socios, o con empresas vinculadas pertenecientes a los mismos. El monto de financiamiento normalmente supera al monto posible que podría obtener en los mercados financieros frente a terceros. Esto genera la existencia de vinculaciones entre partes contratantes. Independientemente de esta premisa, y considerando adicionalmente que cada agente económico es consciente de aquello que es óptimo para sí mismo, la política tributaria ideal para corregir las distorsiones existentes en el ratio (Deuda/Activo), generado por los beneficios tributarios reales existentes vía deducciones de los intereses de deuda, radicaría en crear y mejorar un estímulo equivalente por el lado del Patrimonio, en específico a través de la reinversión de utilidades y regulando créditos vinculados externos o internos vía reglamento de Precios de Transferencia; de tal forma que la tasa de ahorro tributario por dólar de deuda sea equivalente a esta misma tasa por dólar de patrimonio. Es decir, que las decisiones de destinar dinero a deuda y a patrimonio tienen que ser visualizadas como si fuesen dos bienes perfectamente sustituibles entre sí; mostrando al final, la real proporción Deuda-Patrimonio que debiera existir para cada firma.

Con la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria,⁵ se incorpora, en la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, el concepto de partes relacionadas, en su Artículo 4: “Para efectos tributarios se considerarán partes relacionadas a las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una

de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad, domiciliado o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas”.



En Registro Oficial No. 337 del 15 de Mayo del 2008, se publica el Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, que en sus artículos referentes a precios de transferencias indican lo siguiente: En su Artículo 4, con el objeto de establecer partes relacionadas, a más de las referidas en la Ley, la Administración Tributaria con el fin de establecer algún tipo de vinculación por porcentaje de capital o proporción de transacciones, tomará en cuenta, entre otros, los siguientes casos:

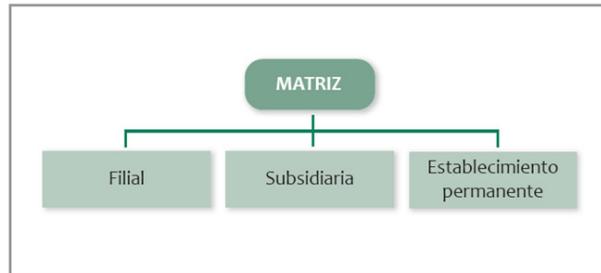
1. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad;

2. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios;
3. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades;
4. Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país;

5 Publicada en el tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de Diciembre del 2007

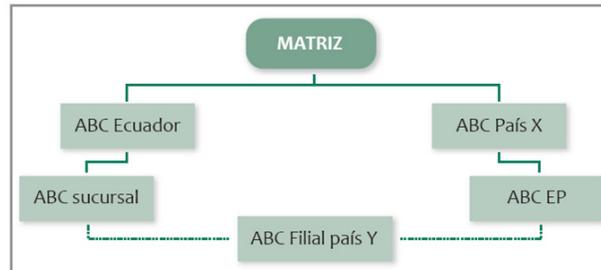
Gráficamente las partes relacionadas podemos representarlas así:

1. Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes entre sí.



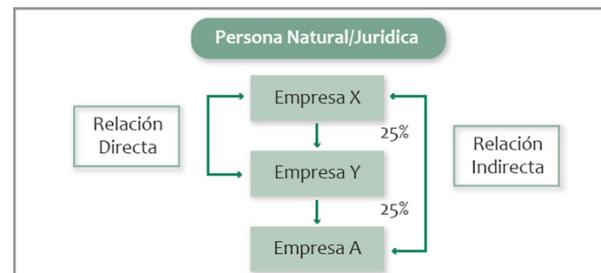
Al tener la matriz relación directa con su filial, subsidiaria o establecimiento permanente, se consideran vinculadas.

2. Las sociedades filiales, subsidiarias o establecimientos permanentes entre sí.



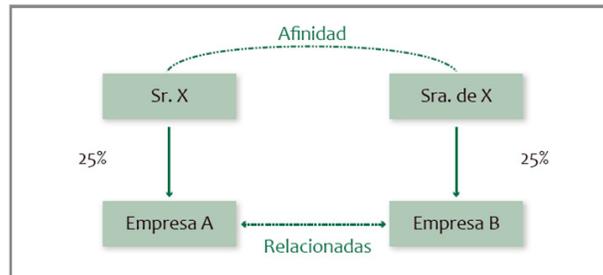
No se requiere establecer porcentaje para determinar vinculación porque la casa matriz ejerce en forma directa el control y dirección.

3. Cuando una persona natural o jurídica posea directa o indirectamente el 25% o más del capital social o de fondos propios en otra empresa, estas serán relacionadas entre sí.

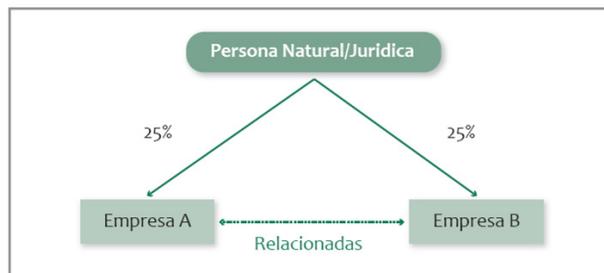


Por poseer el 25% o más del capital social o fondos propios, se consideran vinculadas.

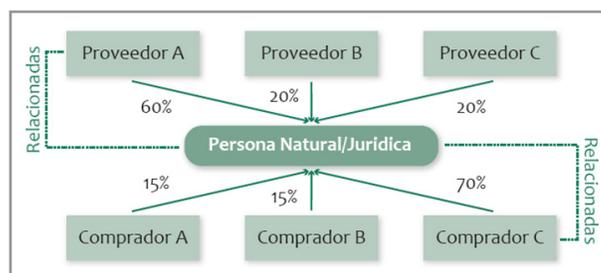
4. Dos sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios.



5. Cuando una persona natural o jurídica posea directa o indirectamente el 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más empresas, estas serán relacionadas entre sí.



6. Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país.



Proveedores o clientes, cuyas transacciones superen el 50% o más en sus compras o ventas, se estable vinculación.

Adicionalmente se incluyeron los siguientes aspectos:

- “Se considerarán partes relacionadas a sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas

en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos fiscales.”⁶

- “Así mismo, la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia.”

6. EL CONTROL A LA SUBCAPITALIZACIÓN EN ARGENTINA

La reforma que se estableció mediante Ley N° 25.063, muestra cambios en el Impuesto a las Ganancias, el Impuesto al Valor Agregado y creó un nuevo impuesto sobre los Intereses Pagados y el Costo Financiero del Endeudamiento Empresarial para regular el problema de la subcapitalización. Estas variaciones con sus debidas restricciones, fueron efectuadas para obtener, mantener y conservar ganancias gravadas y no gravadas generadas por distintas fuentes productoras, indicando además de que la deducción se hará de las ganancias brutas que produce cada una de ellas respectivamente, incluyendo los resultados exentos del gravamen, es decir, que el sujeto empresa deducirá los intereses en función de la proporción que representa la ganancia gravada con respecto al total de las ganancias (gravada, exenta y no gravada). La Ley 25.063, agrega un tercer párrafo al inciso a) del Artículo 81 de la ley, estableciendo otra restricción a la deducción de intereses de deudas por parte de determinados sujetos, en la proporción correspondiente al mayor de los excedentes que resulten de las limitaciones y siempre que éstos desemboquen en forma conjunta.

Con respecto al pago de los intereses, el sujeto quien recibe el préstamo debe abonar el 35% del gasto total de intereses con el fin de que el beneficiario de los intereses no pague dicho tributo. A continuación se adjunta detalles de la Reforma 25.063: “En el caso de los sujetos

comprendidos en el Artículo 49, excluidas las entidades regidas por la ley 21.526, los intereses de deudas con excepción de los correspondientes a préstamos otorgados por personas físicas o sucesiones indivisas domiciliadas o, en su caso, radicadas en el país, de los comprendidos en el punto 2 del inciso c) del Artículo 93 y del cuarenta por ciento (40%) de los restantes, no serán deducibles en el balance impositivo al que corresponda su imputación, en la proporción correspondiente al mayor de los excedentes que resulten de las siguientes limitaciones y siempre que éstos se den forma conjunta:

1. El monto total del pasivo que genera intereses con excepción de los importes correspondientes a los préstamos otorgados por personas físicas o sucesiones indivisas y beneficiarios del exterior excluidos de la limitación al cierre del ejercicio, no debe ser superior a dos veces y media (2,5) al monto del patrimonio neto a esa misma fecha;
2. El monto total de los intereses con excepción de los correspondientes de los préstamos otorgados por personas físicas o sucesiones indivisas y beneficiarios del exterior, excluidos de la limitación, no debe superar el cincuenta por ciento (50%) de la ganancia neta sujeta a impuesto del período, determinada con anterioridad a la detracción de los mismos.”

⁶ Resolución NAC-DGER2008-0182. publicado en el segundo Suplemento del Registro Oficial No. 285 de 29 de Febrero del 2008 Edgar Morales Pérez: “El Problema de la Subcapitalización y las Medidas para Contrarrestarla en la República Dominicana”

Los intereses serán deducibles en el balance impositivo siempre y cuando los préstamos sean otorgados:

- a) Por personas físicas o sociedades independientes domiciliadas o, en su caso, radicadas en el país.
- b) Podrán deducir totalmente los intereses de deuda en el Impuesto a las Ganancias, pero deberán abonar 35% sobre dichos intereses, en concepto del impuesto sobre los intereses pagados y el costo financiero del endeudamiento empresarial, excluyendo entidades bancarias y financieras.
- c) Por sujetos del exterior (personas físicas, sociedades, entidades bancarias o financieras) que no sean una entidad bancaria o financiera radicada en países en los cuales sus bancos centrales hayan adoptado los estándares internacionales de supervisión bancaria establecido por el Comité de Bancos de Basilea. Excluyendo las entidades financieras, podrán deducir totalmente los intereses de deudas en el Impuesto a las Ganancias, pero los beneficiarios del exterior que perciben dichos ingresos sufrirán una retención con carácter de pago único y definitivo en concepto de Impuesto a las Ganancias de 35%.

3. Para los restantes sujetos que no se encuentren comprendidos en los puntos 1) y 2) precedentes (empresas que sean relacionadas). En estos casos exceptuando entidades financieras y bancarias, podrán deducir sólo 40% de los intereses de deudas, con respecto al 60% restante, no será deducible.

Cuando se produzca la restricción de la deducción de intereses antes analizados, el excedente de los intereses no deducidos podrá imputarse a los ejercicios siguientes, 5 años desde el período de origen de los mismos, tomando en cuenta para cada uno de ellos los límites mencionados anteriormente. Los cambios realizados a las normas de subcapitalización evitan la elusión de impuestos a través de la utilización de los intereses como forma de pagar dividendos. La anterior norma establecía restricciones a las empresas residentes, con lo cual se fomentaba el traslado de materia imponible a otros Estados, ya que los intereses se quedaban en el país pagando el impuesto el beneficiario mismo. Por otro parte, el hecho de considerar a los intereses en el pasivo que exceda a dos veces el capital neto y que estos tengan el tratamiento de dividendos es un punto más incorporado en esta legislación.

7. EL CONTROL A LA SUBCAPITALIZACIÓN EN ESPAÑA

El Artículo 20 del actual Texto Refundido de la Ley sobre el Impuesto a las Sociedades (TRLIS) regula la norma de la subcapitalización española. Esta norma tiene como objetivo impedir la deducción de los intereses devengados de un préstamo considerados por el legislador como excesivo, obligando a que se consideren dividendos.

1. Si el endeudamiento neto remunerado, directo o indirecto, de una sociedad, con otra u otras vinculadas, excluidas las entidades

financieras, supera 3 veces el capital fiscal, los intereses devengados que correspondan al exceso tendrán la consideración de dividendo.

2. Para la aplicación de lo establecido en el párrafo anterior, tanto el endeudamiento neto remunerado como el capital fiscal se reducirán a su estado medio a lo largo del período impositivo.
3. Se entenderá por capital fiscal el importe de los fondos propios de la entidad, no incluyéndose el resultado del ejercicio.

4. Según el Artículo 16.7 de la Ley del impuesto sobre sociedades, el contribuyente podrá someter a la Administración Tributaria a una propuesta de la aplicación de un coeficiente distinto del establecido en el apartado 1, la misma que se fundamentará en que la entidad hubiese podido obtener el préstamo en condiciones normales de mercado por una sociedad no vinculada.
5. No es aplicable si el préstamo es realizado a personas o entidades residentes en países considerados paraísos fiscales.

Con respecto a que el contribuyente le dé una propuesta a la Administración Tributaria para aplicar otro coeficiente distinto al establecido en la Ley será posible sólo por entidades que residen en territorio de la Unión Europea, exceptuando a los que son paraísos fiscales. En ese sentido, se considera como endeudamiento excesivo todo préstamo que sobrepase ese importe, determinando que dicho exceso sea tributado como dividendo. Además, la sociedad residente puede argumentar al legislador una propuesta para la aplicación del ratio coeficiente distinto, que será superior al establecido por la Ley. Esta propuesta es acorde con las normas de precio de transferencia a las que se refiere el Artículo 16.6 del TRLIS, la misma que deberá ser fundamentada en el endeudamiento que el sujeto hubiera podido obtener con terceros no vinculados.

Otro supuesto indica que sería estimado como subcapitalización cuando el prestamista reside en un país o territorio considerado como paraíso fiscal, considerando que la empresa residente no podrá solicitar ninguna propuesta para

modificar el coeficiente de acuerdo a la norma antiparaíso en el Artículo 14.1 literal g del TRLIS, exceptuando el caso de que la entidad vinculada resida

en un estado miembro de la Unión Europea, salvo que este estado sea designado como paraíso fiscal. Esta norma se caracteriza por lo siguiente:

1. Endeudamiento neto: si existen saldos activos y pasivos con una misma entidad vinculada, se atenderá al saldo neto de dichas partidas.
2. No se considera el endeudamiento con entidades financieras, al considerarse éste como un negocio típico de las mismas.
3. Se habla de intereses devengados, es decir, no tienen que estar efectivamente pagados.
4. Para determinar el endeudamiento neto y la cifra de capital fiscal se atenderá al saldo medio del periodo impositivo.
5. Se entiende por capital fiscal el importe de los recursos propios de la entidad, sin incluirse el resultado del ejercicio.

Se prevé que los sujetos pasivos propongan en los términos de los Artículos 16 a 28 del TRLIS un coeficiente diferente del previsto en el Artículo 20.1, si bien esto no será aplicable a las operaciones efectuadas con o por personas o entidades residentes en paraísos fiscales. En el caso de sociedades que tributen en grupo consolidado, a la hora de determinar el capital fiscal se atenderá al de cada sociedad de forma individualizada sin que exista la posibilidad de acumular los de todos los miembros del grupo.

8. EL CONTROL A LA SUBCAPITALIZACIÓN EN REPÚBLICA DOMINICANA

Este país no cuenta con prevenciones creadas específicamente para contrarrestar la subcapitalización, sin embargo, el Código Tributario recoge un conjunto de medidas que reducen ayudan a evitar la subcapitalización:

- No se admite la deducción de los pagos en concepto de intereses, regalías o asistencia técnica, efectuados por las filiales establecidas en el país a su casa matriz en el exterior si no han pagado las retenciones del 25%.
- Cuando una empresa domiciliada en el país pague intereses por préstamos contratados con instituciones de crédito del exterior debe retener el 10% de esos intereses como pago de impuestos. Si el pago no es a una institución crediticia se debe retener el 25% del pago realizado.
- Cuando la casa matriz distribuya gastos corporativos a la sucursal o establecimiento en el país, y los mismos no se correspondan al valor de estos gastos por servicios similares que se cobren entre empresas independientes, la Administración Tributaria puede impugnarlos.
- Cuando las cantidades pagadas o adeudadas por concepto de interés, comisiones o cualquier otro pago, que provenga de operaciones crediticias o financieras entre la matriz y su filial se consideren excesivos, la Administración Tributaria podrá impugnar como gasto no necesario dicho exceso. Es decir, el exceso determinado no será deducible al momento de determinar la renta gravada.

9. CONCLUSIONES

- El cambio de modelo económico derivado de la globalización, provocado en este caso presentado por el incremento de los flujos de capitales, ha supuesto un cambio en la naturaleza y fundamentos de las relaciones económicas entre los diferentes países. El régimen fiscal aún resulta insuficiente para solucionar la problemática específica que se plantea en este nuevo modelo de economía abierta.
- La subcapitalización como práctica elusiva de impuestos, es una de las técnicas utilizadas, y consiste en la financiación entre empresas de un mismo grupo que se encuentran situadas en distintas jurisdicciones, con el fin de encubrir una financiación con recursos propios por recursos ajenos, en el que una de las partes por lo general se encuentre ubicada en un paraíso fiscal o de menor imposición para reducir el beneficio imponible de la empresa situada en el país donde se tributa más.
- Existen diferentes metodologías para atenuar su impacto, siendo la más utilizada el cociente entre el endeudamiento medio del período impositivo y los fondos propios o neto patrimonial de la sociedad.
- El problema radica en el control de la subcapitalización, ya que existen empresas que optan por endeudarse con capital de sus socios, o con empresas vinculadas pertenecientes a los mismos. El monto de financiamiento normalmente supera al monto posible que podría obtener en los mercados financieros frente a terceros. Esto

genera la existencia de vinculaciones entre partes contratantes.

- Independientemente de esta premisa, y considerando adicionalmente que cada agente económico es consciente de aquello que es óptimo para sí mismo, la política tributaria ideal para corregir las distorsiones existentes en el ratio (Deuda/Activo), generado por los beneficios tributarios reales existentes vía deducciones de los intereses de deuda, radicaría en crear y mejorar un estímulo equivalente por el lado del Patrimonio, en específico a través de la reinversión de utilidades y regulando créditos vinculados externos o internos vía reglamento de Precios de Transferencia; de tal forma que la tasa de ahorro tributario por dólar de deuda sea equivalente a esta misma tasa por dólar de patrimonio.
- En ese sentido, las decisiones de destinar dinero a deuda y a patrimonio tienen que ser visualizadas como si fuesen dos bienes perfectamente sustituibles entre sí; mostrando al final, la real proporción Deuda-Patrimonio que debiera existir para cada empresa.

10. BIBLIOGRAFÍA

Barbetti Nilda Noemí “La Subcapitalización” Instituto de Estudios Fiscales.

Catinot Silvia y Campagnale Norberto “Limitación a la deducción de los intereses”

Código Tributario de República Dominicana

Cordón Esquerro Teodoro, Gutiérrez Lousa Manuel “La subcapitalización, tratamiento jurídico-tributario y su compatibilidad con el principio de no discriminación”

Cosín Ochaita Rafael “Fiscalidad de los precios de transferencia” Enero 2007

Delgado Abelardo “Algunas cuestiones dudosas en torno a la subcapitalización”

Derecho Mercantil de España: “La Doctrina de la infracapitalización: Aproximación conceptual a la infracapitalización de sociedades”.

Echeverría Zully “La naturaleza de la subcapitalización y su aplicación práctica como norma doméstica antielusión en España”

Instituto de Estudios Fiscales: Tributación de no residentes 1ª y 2ª edición, España 1989.

Instituto de Estudios Fiscales “Manual de Fiscalidad Internacional “ Segunda Edición. Ministerio de Economía y Hacienda.

Ley Orgánica Reformativa e Interpretativa a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, a la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador y a la Ley de Régimen del Sector Eléctrico, Registro Oficial. 392-2S, 30-VII-2008

Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 del 29 de Diciembre del 2007

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno del Ecuador

Morales Pérez Edgar: “El Problema de la Subcapitalización y las Medidas para Contrarrestarla en la República Dominicana”

OCDE “Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias” Reforma 25.063 AFIP Argentina

Registro Oficial No. 285 de 29 de Febrero del 2008

Texto refundido de la Ley sobre el impuesto a las sociedades TRLIS

Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno

Vega Félix “La norma tributaria en materia de subcapitalización. Incidencia de los convenios de doble imposición y del derecho comunitario”

Resolución NAC-DGER2008-0182. publicado en el Segundo Suplemento del

Todo el material de esta publicación fue preparado, e impreso en la Secretaría Ejecutiva del CIAT, Apartado 0834-02129, Panamá Rep. de Panamá. Se terminó la impresión en el mes de diciembre de 2010.