



ISSN 1684-9434  
**N° 34**  
DICIEMBRE 2012

**Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias**



Generando  
sinergia



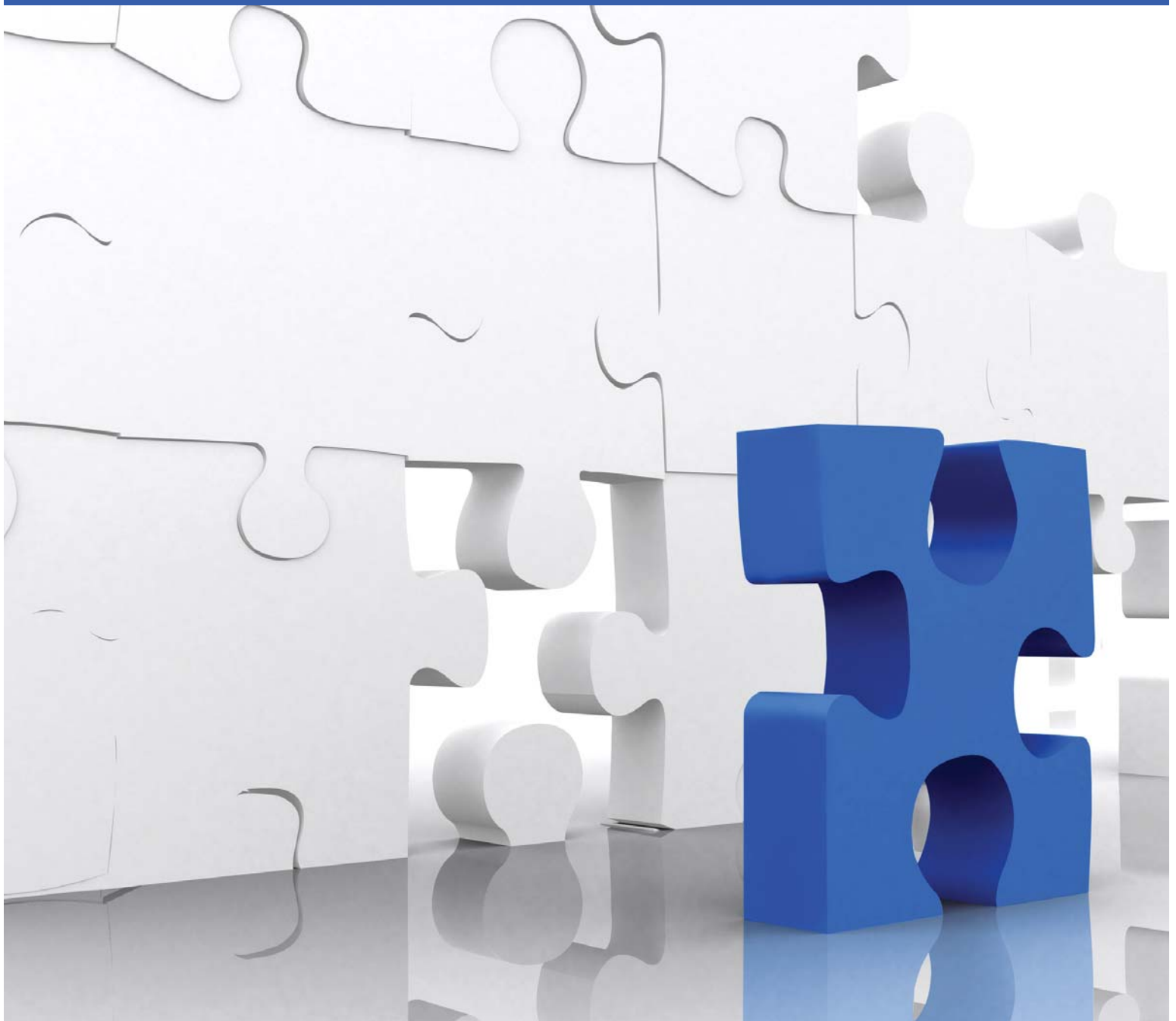
Gestión del  
conocimiento



Mejores políticas

Revista de

administración tributaria



# Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF

**No. 34**  
Diciembre 2012

## Director de la Revista

Márcio Ferreira Verdi

## Consejo Editorial

Fernando Herrero  
Luis Cremades Ugarte  
Márcio Ferreira Verdi  
Miguel Eduardo Pecho Trigueros  
Stefano Gesuelli

## Secretaría 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, el Director de Estudios e Investigaciones Tributarias, un Asesor y los jefes de las Misiones española e italiana) es el responsable de definir los tópicos sobre los cuales trata cada edición de la revista y seleccionar los artículos a ser publicados.

Los artículos son seleccionados por el Consejo Editorial a través 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, Aduanas y/o Ministerios de Economía y Finanzas de los países miembros y miembros asociados del CIAT. Previa evaluación del Consejo Editorial, también podrán participar aquellos miembros de la Comunidad MiCiat que no pertenezcan a una de las entidades referidas.

## Correspondencia

Toda comunicación debe ser dirigida al correo electrónico: [revista@ciat.org](mailto: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. 34**  
Diciembre 2012

<b>Márcio Ferreira Verdi</b> Editorial .....	iii
<b>Hernán D. Cruells y Edgardo H. Ferré Olive</b> Incentivos Fiscales y Energías Renovables .....	1
<b>José Luis García Ríos y Rosa María Vásquez</b> Información para la Gestión .....	16
<b>Michel Jorratt</b> Estimación de la Evasión Tributaria en los Impuestos Selectivos al Consumo: El caso de Chile .....	29
<b>Gemma Patón García</b> Fiscalidad Agraria: Especial Referencia a OCDE y España .....	46
<b>Fernando Peláez y Leticia Olmos</b> Gasto Tributario: Incentivos a la Inversión y la Generación de Empleo en el Uruguay, a través de Reducciones en la Carga Directa de las Empresas.....	65
<b>Marcos Aurélio Pereira Valadão</b> Metodología sobre Precios de Transferencias en Brasil: Un Enfoque Sencillo y Eficiente del Principio de Independencia Mutua de las Partes.....	82
<b>Sérgio Rodrigues Mendes</b> Los Plazos para Determinar la Obligación y para el Exigir el Pago de las Deudas Tributarias, en los Países Miembros del CIAT. ....	98

# Editorial

Estimados lectores:

La presente edición de la Revista de Administración Tributaria refleja la madurez y diversidad del debate tributario en los países miembros del CIAT. Es un debate que cruza constantemente las barreras imprecisas y cambiantes entre la administración y la política, entre lo nacional y lo global, y entre las diversas disciplinas del conocimiento y la práctica social.

Los temas tratados en esta oportunidad son muy variados. Une a los artículos el afán de contribuir al conocimiento en forma comparada y el de aportar instrumentos metodológicos para una mejor toma de decisiones de política y gestión tributarias en nuestros países.

Un artículo analiza los plazos para determinar la obligación y para exigir el pago de las deudas tributarias, en los países miembros del CIAT. Nos complace y compromete que el autor señale que "... la mayoría de estos ordenamientos sigue, bien de cerca, las directrices contenidas en el Modelo de Código Tributario del CIAT".

Otros dos artículos se ocupan de temas críticos para la gestión tributaria: uno sobre la estimación de la evasión, en el caso de los impuestos selectivos de Chile y otro acerca de los sistemas de información para la gestión. El análisis de la evasión debería convertirse en una práctica permanente en todas las administraciones tributarias pues su reducción es un objetivo central de todas ellas.

Tres artículos se ocupan del uso de las políticas tributarias para estimular sectores específicos de la economía: la agricultura en los países miembros de la OCDE, la generación de energía de fuentes renovables en Argentina, y la inversión y el empleo en Uruguay. Se trata de temas que van más allá de la gestión tributaria, ubicándose en el centro del debate de política económica. La gran pregunta en estos casos es si la intervención se justifica frente a las alternativas disponibles, incluida la no intervención. La descripción sistemática de las normas vigentes es un aporte de estas contribuciones. También lo es, el esfuerzo en dos de los casos por medir el "gasto tributario" –un coste fiscal que debe ser parte del debate sobre los beneficios netos de la intervención. En los trabajos publicados los autores no ocultan sus preferencias de política pero proporcionan al lector una visión de las prácticas existentes y algunos de sus costos y beneficios. Es un campo en el que los administradores tributarios pueden hacer un importante aporte a los responsables de la toma de decisiones de política.

La metodología de precios de transferencia, y particularmente la desarrollada por Brasil, es también abordada en esta edición de la revista. Es trivial repetir que la globalización abre nuevas oportunidades para todos. También abre oportunidades a la evasión de impuestos, y por ello los países y las organizaciones internacionales se han avocado a la tarea de desarrollar metodologías para normar y controlar la valoración de las transacciones al interior de las empresas. En este artículo se presenta y defiende la opción desarrollada por Brasil, que parte del reconocimiento de las particularidades e intereses de los países en desarrollo y en particular los emergentes.

Por favor envíenos sus comentarios y sugerencias. Le invito a aprovechar las ventajas que nos ofrece este medio de comunicación para fomentar el diálogo sobre temas de interés común.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'MARCIO FERREIRA VERDI', with a stylized flourish at the end.

**Director de la Revista**  
Márcio Ferreira Verdi

# INCENTIVOS FISCALES Y ENERGÍAS RENOVABLES

Hernán D. Cruells y Edgardo H. Ferré Olive



## RESUMEN

Los incentivos fiscales son tratamientos particulares que el Estado otorga a ciertas actividades o regiones, de manera que resulten atractivos para la inversión y el desarrollo; al cuantificarlos se mide la pérdida de recaudación fiscal por la implementación de esta medida, denominándose Gasto Tributario.

El objeto del presente es desarrollar los gastos tributarios aplicados a la actividad relacionada con las energías denominadas “limpias” o renovables, y los aspectos relacionados con la aplicación del Protocolo de Kyoto, proponiendo el estudio de estos incentivos y su aplicación socio económica.

*Los Autores: Cruells, Hernán D. Contador Público Nacional (Universidad Nacional del Litoral). Especialista en Tributación (Universidad Nacional de Entre Ríos). Magíster en Tributación (Universidad del Salvador, Buenos Aires). Ejerce funciones en la Dirección de Análisis de Fiscalización Especializada, Administración Federal de Ingresos Públicos. Ferré Olive, Edgardo H. Contador Público Nacional (Universidad Argentina John F. Kennedy). Magíster en Finanzas Públicas (Universidad Nacional de La Matanza-Instituto de Estudios de las Finanzas Públicas Argentinas). Ejerce funciones en la Escuela de Entrenamiento Tributario y Aduanero, Administración Federal de Ingresos Públicos.*



## CONTENIDO

### Introducción

1. Incentivos Fiscales
2. Gasto tributario
3. Energías renovables
4. Protocolo de kyoto y energías renovables
5. Proyectos presentados
6. Conclusiones
7. Bibliografía

Atento la creciente actividad económica, y la aplicación de procesos productivos complejos que afectan el ambiente, se han ido incrementando la emisión de gases de efecto invernadero(GEI).

El Cambio Climático y la energía se relacionan entre sí: gran parte de las emisiones de GEI provienen del sector energético en sus diversas formas (incluyendo el transporte).<sup>1</sup>

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.<sup>2</sup>

En tal sentido se debe optimizar el uso de la energía, resultando recomendable la disminución paulatina de la utilización de los combustibles fósiles reemplazándolos o sustituyéndolos por fuentes de energía denominadas “renovables” -término utilizado en contraposición de los recursos agotables como el petróleo- a efectos de proteger el medio ambiente.<sup>3</sup>

A tal fin, se deben aplicar ciertos incentivos fiscales tendientes a dar impulso y promoción a la utilización de “energías renovables” -algunos de ellos relacionados con las tecnologías y actividades denominadas “limpias” con relación al tratamiento y la conservación del ambiente-.

El objeto del presente es desarrollar en particular los gastos tributarios aplicados a la actividad de “biocombustibles”, de Energía Eólica y Solar, etc., y los aspectos relacionados con la aplicación del Protocolo de Kyoto, proponiendo el estudio de estos incentivos y su aplicación socio económica.

1. *Existen otras alternativas en el ámbito energético para mitigar las emisiones de GEI, aparte de las energías renovables, principalmente la eficiencia energética, pero también el uso más intenso, en términos sustitutivos, de combustibles fósiles más eficientes en términos de GEI o la captura y almacenamiento de carbono, existiendo otras razones extra-ambientales para desarrollar las tecnologías renovables (seguridad energética, efectos positivos sobre la economía, etc.), en Labandeira, Xavier; Pedro Linares y Klaas Würzburg “Energías renovables y cambio climático”, Revistas ICE (Información comercial española), N° 83, primer semestre año 2012, página 37.*
2. *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.*
3. *Mateo indica que las energías renovables no podrán reemplazar en forma íntegra a las de origen fósil, considerando el incremento demográfico mundial (población que se duplicará en torno al año 2050) y mucho menos si se pretende equiparar las condiciones de vida de todos los componentes de nuestra especie. Pero lo que puede afirmarse es que estas energías renovables pueden ofrecer un alivio significativo para el equilibrio energético de la Humanidad, en Mateo, Ramón Martín “Medidas fiscales para apoyar las energías renovables”, Fiscalidad Ambiental, Edición a cargo de Ana Yábar Sterling, Cedecs Editorial, Barcelona, 1998, página 123.*

## 1. INCENTIVOS FISCALES

Antes de introducirnos en el tema que nos ocupa, nos pareció apropiado brindar una síntesis sobre los “incentivos fiscales”.

Los incentivos fiscales consisten en tratamientos particulares que el Estado otorga o asigna a ciertas actividades o regiones, de tal manera que resulten atractivos para la inversión y el desarrollo –constituyen una de las herramientas elegidas dentro de las políticas de fomento de determinado sector, región o actividad económica y pueden o no tener relación con la protección del medioambiente-.

Se puede indicar que los incentivos tributarios constituyen instrumentos por medio de los cuales se busca afectar el comportamiento de los actores económicos a un costo fiscal limitado.<sup>4</sup>

Los objetivos habituales que se persiguen con su instrumentación consisten, entre otros, en el aumento de la inversión; el desarrollo regional de zonas que presentan características de desventajas naturales, sociales o económicas con otras del mismo país o región; la promoción de exportaciones; la industrialización; la generación de empleo; el cuidado del medio ambiente; la transferencia de tecnología; la diversificación de la estructura económica y la formación de capital humano.

Dentro de estos regímenes, los de mayor importancia relacionados con las energías renovables en la República Argentina son los siguientes:

Tabla 1

### Regímenes energéticos e incentivos fiscales

RÉGIMEN	DETALLE DE INCENTIVOS FISCALES
Ley N° 25.019 de Energía Eólica y Solar	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Inversiones de capital con diferimiento en el pago del Impuesto al Valor Agregado (IVA) por el término de 15 años a partir de la promulgación de la ley.</li> <li>· Precio preferencial para el kwh por un período de 15 años a partir de la solicitud de inicio del período de beneficio.</li> <li>· Estabilidad fiscal por el término de 15 años (excepto IVA y Contribuciones de los Recursos de la Seguridad Social).</li> </ul>
Ley N° 26.093 de Regulación y Promoción para la Producción y uso sustentables de Biocombustibles	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Durante la vigencia del régimen, la posibilidad de recuperar en forma anticipada el IVA (con la acreditación contra otros impuestos a cargo de la AFIP o el pedido de devolución).</li> <li>· En el Impuesto a las Ganancias optar por amortizar en forma acelerada los bienes.</li> <li>· Los bienes afectados a los proyectos, no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.</li> </ul>

4. Conforme indican Jiménez y Podestá, los incentivos tributarios pueden tomar diferentes formas: a) exoneraciones temporales de impuestos (tax holidays) y reducción de tasas; b) incentivos a la inversión (depreciación acelerada, deducción parcial, créditos fiscales, diferimiento impositivo), c) zonas especiales con tratamiento tributario privilegiado (derechos de importación, impuesto a la renta, impuesto al valor agregado) y d) incentivos al empleo (rebajas en impuestos por la contratación de mano de obra), en Jiménez, Juan Pablo y Podestá, Andrea “Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina”, CEPAL, Naciones Unidas, Serie Macroeconomía del desarrollo 77, Santiago de Chile, Marzo de 2009, página 16.



Ley N° 26.123 de Promoción del Hidrógeno	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Devolución Anticipada del IVA y Sistema de amortización acelerada conforme Ley N° 25.924.</li> <li>· Bienes afectados a las actividades promovidas, no integrarán la base imponible del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, hasta el tercer ejercicio cerrado, inclusive, con posterioridad a la fecha de puesta en marcha del respectivo proyecto.</li> <li>· El hidrógeno producido por titulares de proyecto no estarán alcanzados por el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural, por el Impuesto al Gas Oil ni por la tasa de Infraestructura Hídrica.</li> </ul> <p>El régimen tendrá una vigencia de 15 años a contar desde el ejercicio siguiente al de la promulgación de la ley, y se establece un cupo fiscal de estos beneficios promocionales.</p>
Ley N° 26.154 de Promoción para la exploración y explotación de hidrocarburos	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Se aplica un régimen de devolución anticipada del IVA, de amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias (en tres cuotas anuales, iguales y consecutivas) y la exención del pago de derechos de importación y todo otro derecho, impuesto especial, gravamen correlativo o tasa de estadística -excluyendo las tasas retributivas de servicios- por la introducción de bienes de capital, o partes, que no se fabriquen en el país y que sean necesarios para las actividades comprendidas en el régimen.</li> <li>· Bienes pertenecientes a los titulares de permisos de exploración y concesiones de explotaciones bajo el régimen de esta ley, no integrarán la base imponible del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, hasta el tercer ejercicio cerrado, inclusive, con posterioridad a la fecha de adjudicación.</li> <li>· Los beneficios establecidos en esta ley serán de aplicación por un período de 10 a 15 años conforme distintas áreas categorizadas en el artículo 2° de la ley, estableciéndose en forma anual un cupo fiscal de beneficios promocionales.</li> </ul>
Ley N° 26.190. Régimen de Fomento Nacional para el uso de fuentes renovables de energía destinada a la producción de energía eléctrica.	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Devolución Anticipada del IVA y Sistema de amortización acelerada conforme Ley N° 25.924.</li> <li>· Bienes afectados a las actividades promovidas, no integrarán la base imponible del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, hasta el tercer ejercicio cerrado, inclusive, con posterioridad a la fecha de puesta en marcha del respectivo proyecto.</li> </ul>
Ley N° 26.270 de Promoción del desarrollo y producción de la Biotecnología moderna	<ul style="list-style-type: none"> <li>· *Amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias por los bienes de capital, equipos especiales, partes o elementos componentes de dichos bienes, nuevos, adquiridos con destino al proyecto promovido.</li> <li>· Devolución anticipada del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a dichos bienes que hubieran sido facturados a los titulares del proyecto.</li> <li>· Conversión en Bonos de Crédito Fiscal del CINCUENTA POR CIENTO (50 %) del monto de las contribuciones a la seguridad social que hayan efectivamente pagado con destino a los sistemas de seguridad social previstos en las Leyes 19.032 (Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados), 24.013 (Ley de Empleo) y 24.241 (Sistema Integrado Previsional Argentino), sobre la nómina salarial afectada al proyecto.</li> <li>· Los bienes indicados no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta, a partir de la aprobación del proyecto por parte de la Autoridad de Aplicación y durante el período que ésta establezca.</li> <li>· Conversión en Bonos de Crédito Fiscal del CINCUENTA POR CIENTO (50 %) de los gastos destinados a las contrataciones de servicios de investigación y desarrollo con instrumentos pertinentes del sistema público nacional de ciencia, tecnología e innovación.</li> <li>· (Estos bonos no se aplican para los proyectos de producción de bienes y/o servicios). Los bonos de crédito fiscal son de carácter intransferible y durarán DIEZ (10) años contados a partir de la fecha de aprobación del proyecto, no serán considerados a efectos de establecer la base imponible correspondiente al Impuesto a las Ganancias.</li> </ul>
Ley N° 26.360 de Promoción de Inversiones en Bienes de Capital y Obras de Infraestructura	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Devolución anticipada del IVA.</li> <li>· Opción de Régimen de amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias (considerando la opción de la venta y reemplazo, artículo 67 de la ley del impuesto).</li> <li>· Beneficios de amortización acelerada y devolución anticipada del IVA excluyentes excepto que los proyectos de inversión sean exclusivamente para el mercado de exportación y/o se enmarquen en un plan de producción limpia o de reconversión industrial sustentable aprobado por la Autoridad de Aplicación.</li> <li>· Se establece un cupo fiscal anual.</li> </ul>

## 2. GASTO TRIBUTARIO

Los incentivos tributarios deben ser cuantificados; a efectos de cuantificar el costo fiscal del incentivo, los gobiernos han avanzado en la medición de la pérdida de recaudación fiscal por la implementación de esta medida, lo que se denomina Gasto Tributario.<sup>5</sup>

El Gasto Tributario comprende el monto de ingresos que el fisco deja de percibir al otorgar un tratamiento impositivo particular, con el objetivo de beneficiar a determinadas actividades, zonas, contribuyentes o consumos.

Se reconocen al menos tres razones que justifican estudiar los incentivos o gastos tributarios (tax expenditures):

- a. constituyen el principal instrumento de política de gasto gubernamental;
- b. a nivel doméstico, los incentivos afectan la asignación local de recursos, y
- c. a nivel internacional, pueden causar distorsiones en la competitividad afectando la asignación internacional de recursos.<sup>6</sup>

Las mediciones de los mismos se realizan a través de estimación de gastos, siendo el último informe en Argentina el de “Estimación de los Gastos Tributarios para los años 2010 a 2012” emitido por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.<sup>7</sup>

Estas estimaciones de gastos tienen como objetivo primordial aportar una mayor transparencia a la política fiscal, al analizar que políticas públicas se financian a través del otorgamiento de preferencias de carácter tributario, en lugar de hacerse a través de gastos directos, y al estimar los importes que el Estado deja de percibir en concepto de ingresos tributarios como consecuencia de la aplicación de estas políticas.<sup>8</sup>

Por otra parte, provee información necesaria para medir el rendimiento potencial del sistema tributario y el desempeño de su administración. El método de cálculo del Gasto Tributario considera la estructura establecida en la legislación de cada impuesto –su objeto, alícuotas, deducciones generales, exenciones,

5. *Ver al respecto el Manual emitido por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en el que se ha plasmado las experiencias en la medición de gastos tributarios en un grupo de países de Iberoamérica, con la coordinación del Gerente de Estudios e Investigación del CIAT, Eco. Miguel Pecho Trigueros, en “Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios- Una experiencia Iberoamericana”, CIAT, 2011. En este documento se desarrolla un marco conceptual, la clasificación de los gastos tributarios, la aplicación práctica del tema en los países analizados, las buenas prácticas y las convenciones propuestas. Con relación a las buenas prácticas, en el Capítulo 4 se desarrollan los tópicos más relevantes para la cuantificación de la pérdida de recaudación que experimenta el Estado por la aplicación de los gastos tributarios, debiendo profundizarse los aspectos relacionados con las fuentes de información y los métodos de medición (página 59).*
6. *Simonit, Silvia “Principales Tendencias sobre Gastos Tributarios desde una Perspectiva Internacional”, IX Encuentro de Economía Pública, Vigo, 2002. Esta autora también indica que toda gestión de gobierno debe tender hacia una mayor transparencia fiscal, y que los gastos tributarios (tax expenditures) implementados mediante el sistema tributario dan una matiz de opacidad, frente a programas de gastos directos que están sujetos a aprobación legislativa, aún cuando los objetivos sean similares, en Simonit, Silvia “Incentivos y Renuncia Tributaria”, Naciones Unidas, 2001.*
7. *Informe elaborado por la Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Presidencia de la Nación, Argentina.*
8. *Al respecto, Villela, Jorratt De Luis y Lemgruber Viol opinan que resulta primordial el efectuar un análisis desde la economía política y su relación con los gastos tributarios, tendientes a delimitar la proliferación de los mismos, integrando los gastos tributarios en el presupuesto y limitando estos gastos como se limitan los gastos directos, en Villela, Luis; Michael Jorratt de Luis Andréa Lemgruber Viol, “Desafíos para la Medición de los Gastos Tributarios”, Asamblea General del CIAT N° 44, Montevideo Uruguay, 2010, publicado en Serie Temática Tributaria 9, Gasto Tributario, Marzo 2011, página 29.*

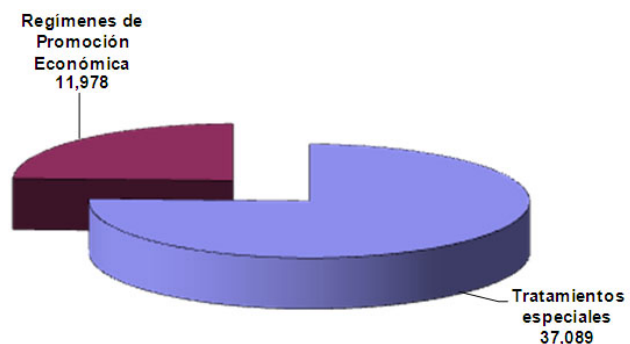
etc.-, señalándose los casos que se benefician con un tratamiento especial.

Con relación a los incentivos fiscales y su aplicación en las energías alternativas, en la República Argentina se consideran como Gastos Tributarios exclusivamente los casos que provocan pérdidas definitivas en la recaudación. No se consideran gastos tributarios el diferimiento del pago de impuesto, la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias y la devolución anticipada de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, considerando que la pérdida de recaudación a que dan lugar en los años en que los beneficios se usufructúan es compensada con mayores pagos de impuestos en años posteriores.<sup>9</sup>

Un criterio general utilizado es el que las estimaciones estuvieran dirigidas a obtener valores de mínimo Gasto Tributario, a efectos de no sobreestimar la utilidad en la recaudación que se obtendría de la eventual eliminación o reducción del tratamiento especial. (tampoco se tuvo en consideración la tasa de evasión que se presume existe en cada tributo).

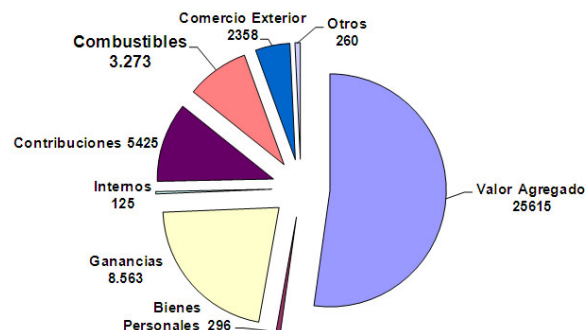
El monto de Gastos Tributarios estimado para el año 2012 alcanza a \$ 49.067 millones, que equivale al 2,35 % del PBI y al 7,30 % de la recaudación de impuestos nacionales y contribuciones a la seguridad social proyectada para ese año. De este importe, \$ 37.089 millones corresponden a tratamientos especiales establecidos en las leyes de los respectivos impuestos y \$ 11.978 millones a beneficios otorgados en los diversos regímenes de promoción económica. (Ver Gráfico 1.)

**Gráfico 1**  
**Gasto Tributario Estimado**  
**(en millones de pesos)**



En el Gráfico 2 se refleja la composición total del gasto tributario estimado para el año 2012.

**Gráfico 2**  
**Detalle por Gravamen del Gasto Tributario**  
**(en millones de pesos)**

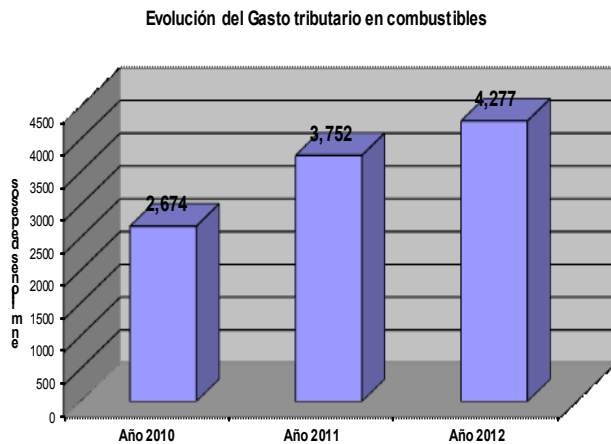


9. *Del Informe citado en (7) surge que estos incentivos generan al Estado un costo de carácter financiero, pero que éste habitualmente no se contabiliza como Gasto Tributario en los Informes que se han ido elaborando. Con respecto a la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias, en un documento emitido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), se efectuó un estudio de los Gastos Tributarios en diez países de la OCDE, y en la Parte II de dicho trabajo se consideraron siete de ellos para efectuar un análisis comparativo ( Canada, Germany, Korea, Netherlands, Spain, United Kingdom and United States). De este análisis, surge que en tres países se ha determinado un porcentual del gasto tributario en el impuesto a las ganancias por la aplicación de la "accelerated depreciation", que fueron las mediciones de Korea (2006): 0,05 %; United Kingdom (2006): 6,56 % y United States (2008): 3,40 %. En el resto de los países analizados en esta Parte del estudio, se indica que no existen por este concepto gastos tributarios, en " Tax expenditures in OECD Countries", Organisation for Economic Co-Operation and Development, 2010, page 226.*

Con relación al Impuesto sobre los Combustibles, se advierte que el incremento del gasto tributario fue de aproximadamente del 40 % entre los años 2011 y 2010 y del 14 % resultante de la comparación interanual 2012 y 2011. Téngase presente que el gasto tributario total verifica un incremento interanual del 21 % en el período 2011/2012.

A continuación, en el Gráfico 3, se puede observar el incremento que ha ido experimentando el gasto tributario en combustibles desde el año 2010 a 2012.<sup>10</sup>

**Gráfico 3**



Estos gastos representan, relacionándolos con el Producto Bruto Interno una participación del orden del 0,21 % para el año 2012.

En el Impuesto sobre los Combustibles, el beneficio tributario más importante es el otorgado por el Régimen para la Producción y Uso Sustentable de los Biocombustibles. Por el mismo se exime al bioetanol y al biodiesel de los impuestos que gravan a los combustibles fósiles.

El resto de los Gastos Tributarios en este impuesto se origina en la diferencia de las alícuotas que rigen para las naftas, el gasoil -sólo se considera el consumo de automóviles- y el gas natural comprimido y en la exención a los utilizados en la zona sur del país.

### 3. ENERGÍAS RENOVABLES

Se ha tornado necesario el abandono de las fuentes tradicionales de origen fósil (carbón, petróleo y gas) atento ser no renovables y por la degradación que producen en el medio ambiente.

Dentro de este proceso de sustitución de fuentes energéticas, la política fiscal actuará estimulando las actividades alternativas, que son energías renovables y no contaminantes, o por lo menos, que provocan menos contaminación.<sup>11</sup>

10. Datos que surgen del Informe citado en (7).

11. En el ámbito europeo, la Directiva 2009/28/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, del 23 de abril de 2009 (Diario Oficial N° 140 del 5 de Junio de 2009) establece pautas relacionadas con el fomento del uso de energía procedentes de fuentes renovables, con el objetivo para la Comunidad de lograr una cuota global de energía procedente de fuentes renovables. En España, la Ley 2/2011 de Economía Sostenible (BOE 5/3/2011), en su Título III de Sostenibilidad Ambiental, Capítulo I, desarrolla un modelo energético sostenible, con objetivos de ahorro energético y participación de energías renovables.

---

Las energías alternativas son el biodiesel, energía eólica, energía solar, hidrógeno, biomasa, fuerza magnética y energías geotérmica y nuclear.<sup>12</sup>

Estas fuentes alternativas coexistirán con las fuentes tradicionales de energía<sup>13</sup>, que atento la crisis energética a nivel mundial en el mediano o corto plazo se debe disminuir su consumo para posteriormente ir reemplazando a las fuentes no renovables.

## Régimen nacional de energía eólica y solar

Este régimen de energía alternativo y sustentable se establece en Argentina por la Ley N° 25.019, que declara de interés nacional la generación de energía eléctrica de origen eólico y solar en todo el territorio de la nación, estableciendo una desgravación impositiva y un precio preferencial para el Kwh generado mediante estas fuentes de energía renovables. La Autoridad de Aplicación es la Secretaría de Energía.<sup>14</sup>

- 
12. *Al respecto, un interesante tratamiento de los incentivos tributarios aplicables para estas fuentes alternativas (energía eléctrica de fuente eólica o solar, biocombustibles e hidrógeno) son desarrollados por Sanmartín Sobré, Ignacio “Incentivos Tributarios para las fuentes alternativas de energía”, Revista Impuestos, Editorial La Ley, Argentina, N° 16, Agosto 2007, páginas 1538/1551. Con relación al tratamiento tributario de la energía solar fotovoltaica en España, Lasarte López y Díaz Ravn desarrollan su tratamiento en los distintos impuestos (IRPF, Impuestos sobre Sociedades, Impuestos sobre la Renta de no residentes, Impuestos sobre transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, IVA, y en el ámbito de la Imposición local), en Lasarte López, Rocío y Díaz Ravn, Nicolás “Algunas cuestiones sobre la fiscalidad de la producción de energía eléctrica mediante fuentes renovables”, páginas 503 a 524, en “Tributación ambiental y haciendas locales”, Obra Colectiva, Dirección Serrano Antón, Fernando, Editorial Civitas-Thomson Reuters, Madrid, 2011.*
  13. *A estas fuentes tradicionales de energía se le aplican en Argentina las siguientes normas tributarias: Ley N° 23.966, Capítulo I, Título III (Impuestos sobre los Combustibles Líquidos y el Gas Natural), Ley N° 26.028 (Impuesto sobre la Transferencia o Importación del Gasoil), Ley N° 26.181 (Fondo Hídrico de Infraestructura), Leyes Nros. 15.336 y 24.065 (Régimen de la energía eléctrica). Con relación al tema de la fiscalidad ambiental relacionado con el sector hidrocarburos, es interesante el documento de Roccaro, Isabel y Fernández, Edgardo “Fiscalidad medioambiental y aspectos tributarios del sector hidrocarburos, el caso argentino”, en IEFPA, Criterios Tributarios, Año XXIII N° 154, Edición Abril de 2008, Argentina, págs. 112 a 143. Rodríguez Luengo desarrolla aspectos de fiscalidad de los hidrocarburos como un instrumento al servicio de la reducción de las emisiones de dióxido de carbono y del cambio climático. Este impuesto especial sobre hidrocarburos es un tributo ambiental ya que cumple con los dos requisitos establecidos por la definición de EUROSTAT (Oficina Estadística de las Comunidades Europeas)-OCDE: tiene su base impositiva definida en unidades físicas y grava un producto energético con un probado impacto negativo sobre el medio ambiente, ya que la combustión de hidrocarburos genera emisiones contaminantes, entre las que se destacan las de dióxido de carbono que es uno de los gases de efecto invernadero antropogénicos considerados en el Protocolo de Kyoto, y principal responsable del cambio climático, en Rodríguez Luengo, Javier “El impuesto especial sobre los hidrocarburos y el medio ambiente”, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), España, Documento 6/04. Otro documento de interés es el desarrollado por Durán Cabré y de Gispert Brosa que incluye propuestas para España en temas de fiscalidad ambiental sobre la energía, que incluye un análisis comparado con otros países europeos, en Durán Cabré, José María, de Gispert Brosa, Cristina “Fiscalidad medioambiental sobre la energía: propuestas para España”, Institut d’Economía de Barcelona, Centre de Recerca en Federalisme Fiscal i Economía Regional, Document de treball 2001/10. Con relación a los recursos naturales no renovables, Scalone desarrolla en un documento el rol del estado y los modos de imposición frente a los recursos naturales, y en especial la complejidad del tratamiento tributario de los recursos no renovables, en Scalone, Enrique L., “Impuesto sobre los recursos naturales no renovables”, en Tratado de Tributación, Tomo II, Política y Economía Tributaria, Volumen I, Director Vicente O. Díaz, Capítulo VI, La Tributación Medioambiental”, Editorial Astrea, Argentina, págs. 533 a 593.*
  14. *Bernardelli desarrolla el tratamiento de la Energía Solar Termodinámica en América Latina (los casos del Brasil, Chile y México), que son los tres países de Latinoamérica que presentan las condiciones geográficas ideales para el desarrollo eficiente de los proyectos de generación eléctrica mediante fuente termo-solar a concentración, indicando el autor que no se ha explotado ni aprovechado este potencial, en Bernardelli, Federico “Energía Solar Termodinámica en América Latina: los casos del Brasil, Chile y México”, CEPAL, Naciones Unidas, Documento de Proyecto, 2010. Con relación a la Energía Eólica, en España se han dictado dos leyes: la Ley 8/2009 de regulación de aprovechamiento eólico en Galicia y de creación de un canon eólico y de un Fondo de Compensación; y la Ley 9/2011 de creación del canon eólico y el Fondo para el Desarrollo Tecnológico de las Energías Renovables y el Uso Racional de la Energía en Castilla-La Mancha.*



Se determina que las inversiones de capital destinadas a la instalación de centrales y/o equipos eólicos o solares podrán diferir el pago del Impuesto al Valor Agregado por el término de quince (15) años a partir de la promulgación de la Ley. Estos diferimientos se cancelarán en quince (15) anualidades a partir del vencimiento del último diferimiento realizado.

Esta actividad gozará de estabilidad fiscal por el término de quince (15) años desde la promulgación de la Ley N° 25.019, siempre que esta energía se utilice en los mercados mayoristas y/o que esté destinada a la prestación de servicios públicos (por el Decreto Reglamentario N° 1.597/99 se excluyen del beneficio las contribuciones de la Seguridad Social y el Impuesto al Valor Agregado).

### **Biocombustibles**

Los biocombustibles comprenden al bioetanol, biodiesel y biogás, que se producen a partir de materias primas de origen agropecuario, agroindustrial o desechos orgánicos.

Estos combustibles no producen gases efectos invernadero<sup>15</sup> y constituyen una actividad en

pleno desarrollo, y en nuestro país se le ha dado un marco regulatorio que contempla ciertos incentivos tributarios.<sup>16</sup>

La Ley N° 26.093 de biocombustibles establece su vigencia en 15 años desde la promulgación del régimen, no previendo la estabilidad fiscal para el mismo.

Los estímulos de este régimen parten de la implementación de un “corte obligatorio” que es una mezcla de biocombustibles con combustibles de origen fósil. Con vigencia desde el 1/1/2010, el gas oil o diesel oil debe ser mezclado con la especie “biodiesel” en un 7 % como mínimo de este último, medido sobre la cantidad total del producto final -para la nafta se aplica el mismo procedimiento pero la mezcla es con la especie “bioetanol”-.

Los incentivos tributarios comprenden:

- durante la vigencia del régimen, la posibilidad de recuperar en forma anticipada el Impuesto al Valor Agregado (con la acreditación contra otros impuestos a cargo de la Administración Federal de Ingresos Públicos o el pedido de devolución),

15. Conforme indica Cambra, “en realidad, los biocombustibles emiten casi la misma cantidad de dióxido de carbono que los combustibles fósiles, pero a diferencia de estos últimos, el mismo es vuelto a fijar por la masa vegetal a través del proceso de la fotosíntesis”, produciendo un “ciclo de carbono”, no existiendo acumulación de gases, en Cambra, Santiago A. “Nuevo régimen de promoción para biocombustibles”, Editorial La Ley Online, Práctica Profesional 2006-25.

16. Walsh, Juan Rodrigo “Política Ambiental y promoción de energías alternativas y biocombustibles: articulaciones necesarias para el desarrollo sustentable”, Revista Derecho Ambiental N° 16, Abeledo Perrot, Argentina, 2008, páginas 179 a 225, efectúa un análisis de los biocombustibles y energías renovables en la Unión Europea, Estados Unidos de Norte América, América Latina, Mercosur y Argentina, considerando el dilema existente entre la producción de alimentos y la producción de energía y los beneficios ambientales de los biocombustibles en términos de su balance energético y las reducciones de emisiones de GEI (Gases de Efecto Invernadero). En un documento de la CEPAL, se desarrolla una “Tablero de Comando” para la promoción de los biocombustibles en Argentina, en base a siete ejes que determinan la problemática de los biocombustibles: institucional, energético, agrícola, económico social, ambiental, industrial y tecnológico. En el eje VI –ambiental- los autores indican que los impactos ambientales de la producción de biocombustibles son: a) efectos de degradación de suelos, b) efectos sobre la biodiversidad y sobre ecosistemas únicos o frágiles (por ejemplo debido a la deforestación), c) efectos sobre las emisiones globales de gases de efecto invernadero a lo largo de todo su ciclo de vida y d) otras emisiones y efectos ambientales locales (por ej, contaminación por agroquímicos, emisiones atmosféricas), en Chidiak, Martina y Stanley, Leonardo ““Tablero de Comando” para la producción de los biocombustibles en Argentina”, CEPAL, Naciones Unidas, 2009.



- en el Impuesto a las Ganancias optar por amortizar en forma acelerada los bienes y
- los bienes afectados a los proyectos, no integrarán la base de imposición del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta.<sup>17</sup>

También gozan los sujetos promovidos en los regímenes de las Leyes N° 26.093 (Biocombustibles) y N° 26.334 (en particular

Bioetanol), de exenciones en determinados gravámenes como el Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y bajo ciertas condiciones tampoco tributan al Fondo Hídrico de Infraestructura ni el Impuesto Adicional al Gas Oil, fijándose el tratamiento tributario a dispensar considerando si los biocombustibles son puros o mezcla y que los sujetos sean o no promovidos.

#### 4. PROTOCOLO DE KYOTO Y ENERGÍAS RENOVABLES

Un protocolo es un acuerdo internacional autónomo pero vinculado a un tratado existente. Ello significa que el protocolo sobre el clima comparte las preocupaciones y los principios establecidos en la Convención sobre el Cambio Climático. Lo toma como base y le adiciona nuevos compromisos, que son más enérgicos y complejos y detallados que los estipulados en la Convención.

Del mismo Protocolo de Kyoto se destaca la creación de un régimen de comercialización de las emisiones; los países que limitan o reducen las emisiones más de lo exigido en la meta acordada pueden vender los créditos de emisiones excedentarias a los países que consideren más difícil o más oneroso satisfacer sus propias metas.<sup>18</sup>

Mediante el mecanismo para un desarrollo limpio -Artículo 12 del Protocolo- se suministrarán créditos destinados a financiar proyectos de

reducción o supresión de emisiones en países en desarrollo. Por este mecanismo se ofrece a los gobiernos y a las empresas privadas nuevas vías para transferir tecnologías limpias y promover el desarrollo sostenible. Este mecanismo estará regido por las partes a través de una junta ejecutiva, y las reducciones serán certificadas por una o varias entidades independientes.

Con el dictado del Decreto N° 1.070/05 se crea el “Fondo Argentino de Carbono (FAC)”, con el objeto de facilitar el desarrollo de proyectos para el “Mecanismo para un desarrollo limpio (MDL)” en la República Argentina, designándose como autoridad de aplicación a la Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable dependiente del Ministerio de Salud y Ambiente.

El Protocolo de Kyoto contempla tres mecanismos basados en el mercado: el intercambio de cuotas de emisión entre las Partes del Protocolo, la aplicación conjunta de

17. *Al respecto, y conforme lo indicado en el Informe citado en (7), “No se consideran gastos tributarios el diferimiento del pago de impuesto, la amortización acelerada en el Impuesto a las Ganancias y la devolución anticipada de créditos fiscales en el Impuesto al Valor Agregado, considerando que la pérdida de recaudación a que dan lugar en los años en que los beneficios se usufructúan es compensada con mayores pagos de impuestos en años posteriores”. La medición que se debe efectuar es la relacionada con el impuesto a la ganancia mínima presunta, pero en la evolución del gasto tributario 2001-2009 informada por el Ministerio de Economía, surge desde el año 2004 valores inferiores al 0,01 % del PBI (Página web : [www.mecon.gob.ar](http://www.mecon.gob.ar)).*

18. *Esto se considera una licencia para contaminar, ya que constituye un “input” productivo, respaldando la utilización en dichos procesos de materias primas y combustibles fósiles que son no renovables, en Ferré Olive, Edgardo Héctor “Impuestos Ambientales”, Boletín Impositivo AFIP, N° 146, Septiembre 2009, página 1583.*

proyectos entre esos países y el mecanismo para un desarrollo limpio –MDL- (con países que no sean partes del Protocolo).<sup>19</sup>

calificados y aprobados estarán alcanzados por los beneficios que prevén los mecanismos del Protocolo de Kyoto

Conforme surge de las normas relacionadas con los biocombustibles en Argentina<sup>20</sup>, los proyectos

## 5. PROYECTOS PRESENTADOS

En la República Argentina se están desarrollando ciertos Proyectos relacionados con las Energías Renovables, como la Planta de Energía Fotovoltaica San Juan I (Energía Solar) y los Parques Eólicos Rawson I y II en Rawson, Chubut, Producción de Biogás y Biodiesel en Colón, Entre Ríos, entre otros.

\*Proyecto N° 5, Parque de Energía Eólica Antonio Morán en la Región Patagónica, Argentina, Aprobado en Instancia Nacional (IN) el 19-07-2005 y registrado en Instancia Internacional (II) el 29-12-2005.<sup>22</sup>

Pero también se han presentado Proyectos en los términos de los Mecanismos de Desarrollo Limpio, a saber<sup>21</sup>:

Objetivo: generación y distribución de la electricidad producida por la planta con una capacidad de 10.56 MW, pretendiendo sustituir la adquisición de energía al Sistema Regional Patagónico, cuya generación se realiza

- 
19. *En un estudio para América Latina y el Caribe, Acquatella desarrolla los mecanismos de flexibilidad bajo el Protocolo de Kyoto, el Mecanismo de Desarrollo Limpio (MDL) y el tamaño potencial del mercado y la aplicación del MDL para la región, 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.*
20. *El artículo 17 de la Ley N° 26.093 establece: "Todos los proyectos calificados y aprobados por la Autoridad de Aplicación serán alcanzados por los beneficios que prevén los mecanismos –sean Derechos de Reducción de Emisiones, Créditos de Carbono y cualquier otro título de similares características– del Protocolo de Kyoto de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre Cambio Climático de 1997, ratificado por Argentina mediante Ley N° 25.438 y los efectos que de la futura ley reglamentaria de los mecanismos de desarrollo limpio dimanen." La norma reglamentaria (artículo 21 del Decreto N° 109/2007), establece: "La Secretaría de Ambiente y Desarrollo Sustentable, dependiente de la Jefatura de Gabinete de Ministros deberá adoptar las decisiones que resulten necesarias para asegurar el cumplimiento de lo establecido en el Artículo 17 de la Ley N° 26.093. A tales efectos asesorará a la Autoridad de Aplicación y a los sujetos calificados para gozar de los beneficios previstos en la Ley N° 26.093 sobre las condiciones, programas y beneficios contemplados en el Artículo 17 de la Ley N° 26.093, a los fines de que los mismos puedan ser capitalizados por los sujetos beneficiarios."*
21. *Conforme información de página web de la secretaría de ambiente, www.ambiente.gov.ar, consulta efectuada el 5-10-2012. Fronti de García realiza una análisis de los proyectos aprobados presentados en Argentina y aprobados en instancia internacional, e indica como características de los proyectos de desarrollo limpio : 1) deben favorecer un desarrollo sostenible en los países cuya emisión de gases de efecto invernadero no está limitada por el Protocolo de Kyoto; 2) deben ser supervisados y aprobados por la Junta Ejecutiva de proyectos de desarrollo limpio de las Naciones Unidas, así como la Autoridad Nacional designada de cada uno de los países que intervienen en dicho proyecto, y 3) la reducción de emisiones de cada actividad del proyecto debe ser certificada por las Entidades Operacionales designadas, siendo una condición necesaria para que sean calificadas como tal que la reducción de emisiones sean adicionales a las que se producirían en ausencia de la actividad del proyecto, en Fronti de García, Luisa "La Gestión Ambiental Empresaria y el Cambio Climático. Mecanismo de Desarrollo limpio en Argentina, página 23, Documentos de Trabajo de Contabilidad Social, Centro de Investigación en Contabilidad Social, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, 2010.*
22. *Proyecto en que el participante del país organizador es la Sociedad Cooperativa Popular Limitada de Comodoro Rivadavia y el participante del proyecto en el país en carácter de inversor es la Japan Carbon Finance Ltd. (private entity).*

---

principalmente mediante Centrales Térmicas abastecidas por gas natural y centrales Hidroeléctricas, (Reducción de emisiones totales: 185.483 Ton CO<sub>2</sub> eq en 7 años).

\*Proyecto N° 11, Bio Energía en General Deheza de Generación Eléctrica a partir de cáscara de maní y cáscara de girasol. Aprobado (IN) 11-10-2006 y Registrado (II) el 9-4-2007.

Objetivo: el proyecto consiste en instalar generación eléctrica dentro de la planta de Aceitera General Deheza, utilizando residuos de biomasa para generación de energía e intercambio con el sistema eléctrico argentino. (Reducción de emisiones total: 585.760,9 Ton CO<sub>2</sub> eq en 21 años).

\*Proyecto N° 22, Planta de Generación de Energía Eléctrica con Biomasa Forestal, Aprobado (IN) el 18-3-2008 y Registrado (II) el 25-6-2011.

Objetivo: generación de energía eléctrica a través de la construcción de una planta de 4MW de cogeneración que utilizará biomasa como combustible. (Reducción de emisiones totales: 491.127 Ton CO<sub>2</sub> eq en 21 años).

Existen algunos proyectos que se encuentran en estado de aprobación de Instancia Nacional (Proyecto Granja Eólica Diadema, suspendidos (por ejemplo dos Plantas de Biodiesel para autoconsumo, un Proyecto de Parque Eólico Jorge Romanutti) o en evaluación ( Parques Eólicos Loma Blanca, Koluel Kayle, Proyecto parques solares fotovoltaicos La Chimbera, etc.)<sup>23</sup>

## 6. CONCLUSIONES

A efectos de desarrollar las Energías Renovables, se debe profundizar el análisis de los efectos de la aplicación de los incentivos fiscales.

Las mediciones de Gastos Tributarios deben incluir los efectos de los incentivos fiscales orientados hacia el Sector Energético, publicitando los mismos con miras a la aceptación social de estos incentivos considerando sus implicancias sobre el desarrollo sostenible.

Un futuro sostenible implica, por un lado reforzar el ahorro energético, y por otra parte apoyar las tecnologías con bajas o nulas emisiones de CO<sub>2</sub>, especialmente las energías renovables.

Dentro de las fuentes de energías alternativas, se desarrollan en Argentina, entre otras, las de Energía Eólica y Solar y los Biocombustibles.

---

23. Conforme información de página web de la secretaria de ambiente, [www.ambiente.gov.ar](http://www.ambiente.gov.ar); consulta efectuada el 5-10-2012. A Julio de 2008 se han presentado cinco proyectos MDL de biocombustibles, cuatro de ellos para la producción de biodiesel (dos en Tailandia con base en aceite de palma y girasol, respectivamente; uno en la India a partir de especies arbóreas, principalmente *Jathropa* y otro en China utilizando aceite usado de cocina). El quinto proyecto es de etanol y se ha desarrollado en Tailandia a partir de caña de azúcar, en Gómez, José Javier; José Luis Samaniego, y Mariana Antonissen, "Consideraciones ambientales en torno a los biocombustibles líquidos", CEPAL, PNUD, Serie Medio Ambiente, N° 137, Santiago de Chile, 2008, página 36. Estos autores indican que las principales causas para la no aprobación de los proyectos corresponden a dificultades metodológicas asociadas al cambio del uso del suelo (comprobar que el proyecto no producirá impactos negativos en el uso de la tierra, como deforestación) y a la doble contabilidad (verificar que los consumidores del biocombustible producido no serán países del Anexo I u otros destinatarios que pudieran registrar el consumo como reducción de GEI).

Los proyectos de energía eólica y solar se desarrollan con capitales privados y utilizando los MDL que surgen del Protocolo de Kyoto.

La consideración de los aspectos ambientales, junto a los objetivos de diversificación energética y de desarrollo agrícola, suelen acompañar las políticas que impulsan la utilización de los biocombustibles líquidos para el transporte.

Ello observando que la dimensión de los beneficios asociados a la reducción de emisiones de SO<sub>2</sub> depende, entre otros factores, del contenido en azufre de los combustibles y de la edad del parque vehicular; cuanto mayor sea el contenido en azufre y de la edad promedio de los vehículos, mayor es el beneficio potencial de la introducción de Biocombustibles.

Los biocombustibles han experimentado un crecimiento sostenido en los últimos años y las proyecciones auguran que los volúmenes producidos seguirán una tendencia creciente debido, en gran medida, a la sustitución de los combustibles fósiles.

El desarrollo de la industria de los biocombustibles y el incremento de la demanda mundial, fue advertido por las autoridades energéticas que han brindado un marco regulatorio apropiado para su crecimiento, inclusive con regímenes de incentivos de índole fiscal.

Debemos considerar como un riesgo ambiental la ocupación de áreas naturales para el cultivo de las materias primas de los biocombustibles, ya sea en forma directa, o bien como efecto de la sustitución y del desplazamiento de otros cultivos, ya que por esta situación se puede generar la pérdida de áreas naturales, que desarrollan un papel de importancia en la provisión de bienes y servicios ambientales y

contribuir al aumento de las emisiones de gases de efecto invernadero por la vía del cambio del uso del suelo.

Podemos indicar que la reducción de la dependencia de los combustibles fósiles, la reactivación de la agricultura y la reducción de emisiones de contaminantes locales son los principales motivos para impulsar el uso de los biocombustibles en los países en desarrollo.

Teniendo en cuenta que estos países no están sujetos a los compromisos de reducción de sus emisiones de GEI, el potencial interés de este aspecto de los biocombustibles deriva de la posibilidad de obtener financiamiento para impulsar sus proyectos de fomento de biocombustibles a través del Mecanismo de Desarrollo Limpio uno de los llamados mecanismos flexibles para reducir emisiones de GEI establecidos en el Protocolo de Kyoto.

Los proyectos desarrollados a través del Mecanismo de Desarrollo Limpio deben contribuir al desarrollo sostenible del país receptor mediante la transferencia de tecnología y una mejora ecológica, no pudiendo ocasionar impactos ambientales negativos.

Las energías renovables pueden permitir la reducción a gran escala de las emisiones de GEI si se convierten en alternativas económica y técnicamente viables a las fuentes energéticas fósiles convencionales, descarbonizando el sector eléctrico y abandonando en parte el uso de los combustibles fósiles en el resto de los sectores de actividad económica.

La medición de los Gastos Tributarios con relación a las energías renovables deben tender a utilizar todos los mecanismos y procedimientos a efectos de lograr una mayor transparencia fiscal en su medición.

## 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.

Bernardelli, Federico “Energía Solar Termodinámica en América Latina: los casos del Brasil, Chile y México”, CEPAL, Naciones Unidas, Documento de Proyecto, 2010.

Cambra, Santiago A. “Nuevo régimen de promoción para biocombustibles”, Editorial La Ley Online, Práctica Profesional N° 25, Buenos Aires, Argentina, 2006.

CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), “Manual de Buenas Prácticas en la Medición de los Gastos Tributarios- Una experiencia Iberoamericana”, 2011.

CIAT, Serie Temática Tributaria 9, Gasto Tributario, 2011.

CEPAL (Comisión Económica para América Latina), Naciones Unidas, “La Economía del Cambio Climático en América Latina y el Caribe, Síntesis 2009”, 2009.

Chidiak, Martina y Leonardo Stanley, “Tablero de Comando” para la producción de los biocombustibles en Argentina”, CEPAL, Naciones Unidas, 2009.

Cruells, Hernán y Edgardo Héctor Ferré Olive “Fiscal Incentives and Renewable Energies in Argentina”, 12th. Global Conference on Environmental Taxation, Market Instruments and Sustainable Economy, Renewable Energy, Incentives and Policies, Madrid, Spain, October 2011. Traducción en: “Ponencia: Incentivos Fiscales y Energías Renovables en la República

Argentina”, Boletín Impositivo AFIP, N° 174, Enero 2012.

Durán Cabré, José María, Cristina de Gispert Brosa, “Fiscalidad medioambiental sobre la energía: propuestas para España”, Institut d’Economía de Barcelona, Centre de Recerca en Federalisme Fiscal i Economía Regional, Document de treball 2001/10.

Ferré Olive, Edgardo Héctor “Impuestos Ambientales”, Boletín Impositivo AFIP, N° 146, Buenos Aires, Argentina, 2009.

Ferré Olive, Edgardo Héctor “Incentivos Fiscales y Biocombustibles”, Práctica Profesional Tributaria, Laboral y de la Seguridad Social N° 142, Editorial La ley, Argentina, 2011.

Ferré Olive, Edgardo Héctor “Tributos ambientales y desarrollo sostenible”, EDICON, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la C.A.B.A., 2012.

Fronti de García, Luisa “La Gestión Ambiental Empresaria y el Cambio Climático. Mecanismo de Desarrollo limpio en Argentina”, Documentos de Trabajo de Contabilidad Social, Centro de Investigación en Contabilidad Social, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Buenos Aires, Argentina, 2010.

Gómez, José Javier., José Luis Samaniego, y Mariana Antonissen, “Consideraciones ambientales en torno a los biocombustibles líquidos”, CEPAL, PNUD, Serie Medio Ambiente, N° 137, Santiago de Chile, 2008.

Jiménez, Juan Pablo y Andrea Podestá, “Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina”, CEPAL, Naciones Unidas, Serie Macroeconomía del desarrollo 77, Santiago de Chile, Marzo de 2009.



Labandeira, Xavier, Pedro Linares y Klaas Würzburg “Energías renovables y cambio climático”, Revistas ICE (Información comercial española), N° 83, primer semestre año 2012.

Lasarte López, Rocío y Díaz Ravn, Nicolás “Algunas cuestiones sobre la fiscalidad de la producción de energía eléctrica mediante fuentes renovables”, páginas 503 a 524, en “Tributación ambiental y haciendas locales”, Obra Colectiva, Dirección Serrano Antón, Fernando, Editorial Civitas-Thomson Reuters, Madrid, España, 2011.

Mateo, Ramón Martín “Medidas fiscales para apoyar las energías renovables”, Fiscalidad Ambiental, Edición a cargo de Ana Yábar Sterling, Cedecs Editorial, Barcelona, España, 1998.

OECD (Organisation for Economic Co-Operation and Development), “Tax expenditures in OECD Countries”, 2010.

Presidencia de la Nación Argentina, “Estimación de los Gastos Tributarios para los años 2010 a 2012”, Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría de Hacienda, Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, Argentina.

Roccaro, Isabel y Fernández, Edgardo “Fiscalidad medioambiental y aspectos tributarios del sector hidrocarburos, el caso argentino”, en IEFPA, Criterios Tributarios, Año XXIII N° 154, Buenos Aires, Argentina, 2008.

Rodríguez Luengo, Javier “El impuesto especial sobre los hidrocarburos y el medio ambiente”, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), Documento 6/04, España.

Sanmartín Sobré, Ignacio “Incentivos Tributarios para las fuentes alternativas de energía”, Revista Impuestos, Editorial La Ley, N° 16, Buenos Aires, Argentina, 2007.

Scalone, Enrique L., “Impuesto sobre los recursos naturales no renovables”, en Tratado de Tributación, Tomo II, Política y Economía Tributaria, Volumen 1, Director Vicente O. Díaz, Capítulo VI, La Tributación Medioambiental”, Editorial Astrea, Argentina, 2004.

Serrano Antón, Fernando “Tributación ambiental y haciendas locales”, Obra Colectiva, Editorial Civitas-Thomson Reuters, Madrid, España, 2011.

Simonit, Silvia “Incentivos y Renuncia Tributaria”, Naciones Unidas, 2001.

Simonit, Silvia “Principales Tendencias sobre Gastos Tributarios desde una Perspectiva Internacional”, IX Encuentro de Economía Pública, Vigo, España, 2002.

Villela, Luis; Michael Jorratt de Luis, , Andréa Lemgruber Viol, “Desafíos para la Medición de los Gastos Tributarios”, Asamblea General del CIAT N° 44, Montevideo Uruguay, 2010.

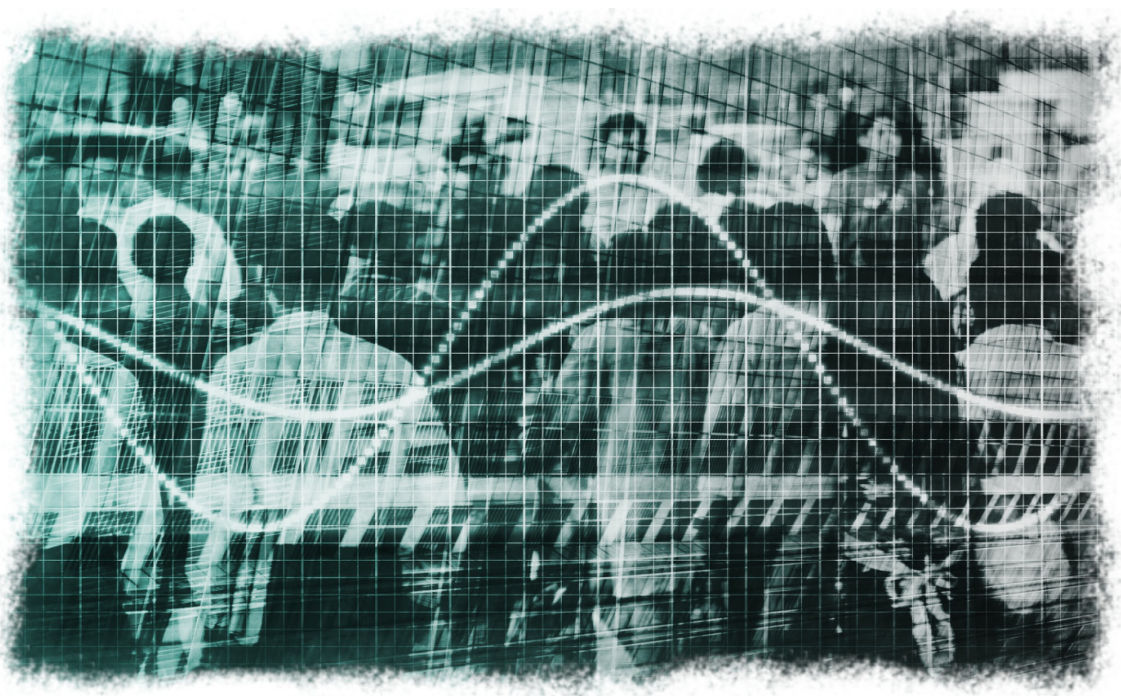
Walsh, Juan Rodrigo “Política Ambiental y promoción de energías alternativas y biocombustibles: articulaciones necesarias para el desarrollo sustentable”, Revista Derecho Ambiental N° 16, Abeledo Perrot, Buenos Aires, Argentina, 2008.

Yábar Sterling, Ana “Fiscalidad Ambiental”, Directora de Obra Colectiva, Cedecs Editorial, Barcelona, España, 1998.



# INFORMACIÓN PARA LA GESTIÓN

José Luis García Ríos y Rosa María Vásquez



## RESUMEN

La calidad de la información que recibe la Administración de Tributos es altamente dependiente de la eficiencia de los procesos de validación que utiliza en la detección y disuasión de errores de la entrada de datos; de los factores socio-culturales que los provocan y de las estrategias que elige para inducir a la sociedad a declarar con transparencia su realidad económica.

Los factores socio-culturales constituyen parámetros para la gestión no inhibitorios de acciones inteligentes que los induzcan a la modificación de las conductas, en tanto la gestión de riesgo requiere la más amplia comprensión de que su éxito está condicionado a la aptitud de los procesos para validar la información que utiliza para alimentarla.

*Los Autores: José Luis García Ríos Contador público UBA, Lic. Administración BA- Fue Director SCD, Director de Fiscalización, Sub Director General de Planificación de la DGI y Contador Fiscal General del TCN en la Rca. Argentina. Desde 1991 se desempeña como consultor internacional. Rosa María Vásquez Economista, Máster en Administración, Máster Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública. Fue Gerente de Recaudación de Principales Contribuyentes e Intendente de la Regional Lima de la SUNAT de Perú. Desde 1999 se desempeña como consultora internacional.*

## CONTENIDO

Introducción

1. Información censal
2. Información económico tributaria - declaraciones
3. Información y registro de deudas
4. Procesamiento de la entrada de información
5. Conclusiones
6. Bibliografía

El cumplimiento de los objetivos de la Administración Tributaria responde principalmente a la calidad de información con que cuenta.

La calidad de la información depende de la cultura tributaria imperante, de la vocación social por el cumplimiento, de la asistencia que reciben los contribuyentes para presentar la información de su actividad económica, de los procesos de validación implantados y de la retroalimentación

oportuna respecto de los incumplimientos de la obligación tributaria.

La información que ingresa debe pasar por procesos validadores que la vinculan con el registro censal y las bases de datos históricas en cotejos y cálculos que la depuran de errores e incoherencias para almacenarla finalmente en bases de datos alimentadoras de los procesos de control, libre de las fallas en que se oculta la falta de cultura y el fraude tributario.

Tales procesos determinan la necesidad de integrar en un concepto global el análisis de entrada y validación de las bases que identifican y ubican a los sujetos responsables y las que almacenan su actividad económica.

La definición del sistema de información o su reingeniería deben prever la integración, la omisión de alguna de las bases en el análisis de su desarrollo, afectará la eficiencia general.

En el presente documento se revisan los procesos de ingreso de información insistiendo en algunos elementos que podrían aportarle una mejor calidad.

## 1. INFORMACIÓN CENSAL

Algunas administraciones utilizan el concepto de Registro Único de Contribuyentes para referirse a todas las personas, naturales o jurídicas registradas, que tienen obligaciones tributarias y por tanto son objeto de control. Esta definición podría dejar de lado a personas que la ley les otorga ciertos beneficios tributarios y que no son contribuyentes.

En varios países la normativa establece beneficios de devolución de impuestos o exoneraciones para ciertos grupos como personas de la tercera edad y discapacitados.

Estos tratamientos especiales requieren que la administración cuente con un registro de información de quienes los perciben a fin de verificar si cumplen con los requisitos que las normas establecen. Algunas administraciones prevén el control de las personas que no tributan en bases de datos separadas que no ingresan a los procesos de validación masiva o de cruces de información.

La base de datos censal debe ser única y contener información de las personas o entidades que de alguna forma interactúan con ella como contribuyentes o beneficiarios.

---

La información de personas censadas se integra con datos básicos, indicios e información autogenerada.

### **Datos básicos**

Son los declarados por las personas censadas al momento de su inscripción y/o proporcionados o confirmados por entidades u organismos como:

- El registro civil de personas, que dispone información sobre identidad de personas físicas nacionales o extranjeros nacionalizados;
- Los organismos de registro de personas extranjeras que registran información sobre identidad, nacionalidad y tipo de visa de las personas físicas extranjeras;
- Las instituciones responsables de crear personas jurídicas que registran sus datos de inscripción y las modificaciones que ocurrieran;
- Las entidades u organismos responsables de autorizar la realización de ciertas actividades económicas;
- Los colegios profesionales o entidades que certifican los títulos profesionales;
- Las aduanas, que proporcionan información sobre las personas que realizan operaciones de comercio exterior y
- Las instituciones de seguridad social que registran a los trabajadores y a las empresas que los contratan.

Los datos básicos constan en el censo de la Administración y deben estar disponibles para consulta interna y externa.

### **Identificación fiscal**

La legislación define diferentes obligaciones según tipo de persona: persona física, sociedad anónima, sociedad de hecho, asociación sin fin de lucro, entidad estatal, organismo internacional o misiones diplomáticas. La identificación y el tipo de persona en el registro censal son de suma importancia para la determinación del tratamiento fiscal que corresponde.

Para verificar la identidad y el tipo de persona, se puede solicitar confirmación de las entidades responsables de registrar su nacimiento, según sean personas naturales o jurídicas mediante transmisión de información en línea o en diferido.

El mantenimiento de un registro de información veraz y actualizada de personas requiere de la participación activa de dichas instituciones, con las que se puede suscribir acuerdos de intercambio de información y colaboración.

La identidad fiscal de las personas físicas nacionales conviene sea expresada con el número de identidad otorgado por las instituciones de registro de identificación civil, lo que facilitará obtener y validar sus datos con el propio registro civil y con otras instituciones públicas o privadas que cuentan con información vinculada a sus actividades.

En el caso de personas físicas extranjeras y personas jurídicas se puede asignar un número autogenerado, siendo conveniente que las demás instituciones públicas y privadas utilicen el mismo identificador en forma obligatoria.

La inscripción de personas extranjeras requiere contar con la confirmación del órgano que regula su permanencia en el país y el tipo de autorización asignada para ejercer actividad económica. Los procesos de inscripción de extranjeros no residentes deberían prever el registro de su caducidad conforme la de las visas otorgadas o en todo caso facilitar el seguimiento y control de su estatus migratorio a fin de evitar impunidad en caso de fraudes al fisco.

### **Domicilio fiscal**

Uno de los principales problemas que enfrenta la administración es el elevado porcentaje de contribuyentes cuyos domicilios no pueden ser ubicados. Los errores y falsedades en la declaración de domicilios comienzan con la inscripción, cuando no se cuenta con las herramientas necesarias para validar en ella las direcciones que se registran.

La disponibilidad de mapas geográficos digitales permite confirmar automáticamente la consistencia de los domicilios declarados al momento del registro. Las verificaciones físicas de domicilio constituyen una opción, aunque más costosa.

La estandarización de las direcciones, soportada en los mapas digitales, permitirá la selección en el sistema de nombres de ciudades, barrios, calles o avenidas, sin necesidad de digitarlas, reduciendo de esa manera la posibilidad de errores.

La información de domicilios estandarizada ofrece diversas alternativas para mejorar la gestión, tales como la programación de intervenciones considerando la variable de ubicación geográfica; la utilización de sistemas de ubicación georeferencial para la definición de rutas óptimas y seguimiento de operaciones de campo y de actividades de los sujetos controlados; la ejecución de notificaciones o la contrastación de la información de propiedad o alquiler de inmuebles con los catastros municipales, entre otras.

Gran parte de municipios e instituciones públicas y privadas, cuentan con información georeferenciada de los inmuebles registrados, lo que facilita el intercambio de información con ellas.

### **Sector de actividad económica**

El sector de actividad económica en que operan es declarado por las personas naturales al momento de su inscripción o es el que consta en los estatutos de creación de las personas jurídicas. Su veracidad está sujeta a verificación a través de acciones de campo o por la información proporcionada por terceros.

El sector de actividad económica que figura en los registros es relevante para la determinación de las obligaciones tributarias de las personas o de los beneficios y excepciones que les corresponde conforme a ley. Omisiones en la

información de actividades económicas puede resultar en omisiones a la declaración y pago de tributos.

La administración debe establecer claramente la responsabilidad del registro de determinadas actividades económicas, especialmente si se tiene en cuenta que sus bases de datos constituyen una importante fuente de información para instituciones del Estado, entidades financieras y empresas privadas.

Teniendo en cuenta la dificultad que supone la verificación de la calidad de la información de sector de actividad económica informada por los sujetos obligados, cabe preguntarse si previo el registro, debería convalidarse su veracidad.

Tal el caso del título académico y la licencia para ejercer de las personas inscritas como profesionales (ingenieros, abogados, médico, entre otros); de la autorización por la autoridad competente de las empresas que figuran como transportistas de carga interprovincial o del registro en los órganos de regulación de actividades informales que incluyen desde el ejercicio del comercio hasta la explotación de recursos naturales no recuperables como la minería.

En algunos países la actividad económica declarada por el contribuyente constituye un requisito que debe constar en los comprobantes de venta y demás documentos que utilizan con efectos tributarios como guías de remisión y comprobantes de retención.

Cualquiera sea la situación, resulta evidente que la administración no es ajena al orden legal existente y debe tener control del ejercicio de actividades económicas en coordinación con las entidades públicas responsables de su monitoreo. En tal sentido deben preverse validaciones de las actividades económicas declaradas, sea por razones del tratamiento fiscal diferenciado que ameritan o por su alta sensibilidad para el interés nacional.



---

El sistema de registro implementado debería poder analizar si la actividad económica declarada por la persona requiere autorización para operar de alguna institución pública o privada y de ser el caso y existir base legal, condicionar la activación del registro a la existencia de la autorización correspondiente.

### **Vector Fiscal**

Se denomina vector fiscal a la información que permite tipificar a los sujetos registrados según las obligaciones y beneficios que la ley establece para ellos.

El vector fiscal incluye principalmente:

- los impuestos cuyo control corresponde a la administración, tanto para las obligaciones como para los beneficios derivados de ellos: ej. devoluciones, exoneraciones o condiciones preferenciales para la presentación de declaraciones.
- las obligaciones sustanciales y las formales con sus respectivos vencimientos. Entre ellas corresponde incluir la obligación de llevar contabilidad para todas las personas que realizan actividad económica, indicando el alcance de dicha obligación: contabilidad completa, libros de ingresos y gastos; asimismo la forma de su registro: manual, computarizado, libros electrónicos; tipos de documentos utilizados según el régimen de facturación vigente según el tipo de contribuyente o régimen tributario al que está sujeto (general o simplificado).

La construcción del vector fiscal parte de las declaraciones suscritas por los contribuyentes donde manifiestan expresamente las obligaciones que reconocen y las condiciones que les permite acogerse a situaciones de excepción, sin perjuicio de la validación o rectificación que realiza la administración.

### **Indicios**

Resultan de la información proporcionada por terceros que complementa los datos básicos del registro. Si bien no resulta suficientemente segura para modificarlos automáticamente, es de gran utilidad para actualizarlos mediante acciones complementarias.

La información de indicios proviene de diversas fuentes, en forma voluntaria u obligatoria; periódica o eventual, entre las que destacan las siguientes:

- Terceros declarantes.
- Instituciones públicas con las cuales la administración ha suscripto o debe suscribir convenios de intercambio de información
- Municipios que pueden informar ubicación de predios, identificación de propietarios, actividades económicas, etc.
- Aduanas por operaciones de comercio exterior.
- Administraciones tributarias de otros países con las cuales existan convenios de intercambio de información.
- Entidades públicas o privadas que prestan servicios masivos.
- Unidades operativas que atienden contribuyentes y actualizan la información registrada.

### **Información autogenerada**

Un tercer tipo de datos está referido a información que permite conceptualizar subjetivamente a la persona a partir de ciertos calificadores como riesgosa, no riesgosa, grande, mediana, pequeña u otros necesarios para discriminar el tratamiento en los procesos de control o de servicios, sobre la base de los datos históricos que se dispone.

## Perfil de riesgo

La generación de perfil de riesgo de los sujetos registrados se realiza a partir de la evaluación del cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales, tanto en los tributos internos como en los aduaneros y por información de otras fuentes externas como las centrales de riesgo del sistema financiero, antecedentes policiales y judiciales de las personas naturales o de los responsables de las personas jurídicas, entre otras.

El perfil de riesgo se alimenta entre otros criterios con información de comportamiento tributario de las personas naturales, de las personas jurídicas y las vinculadas a estas, socios, accionistas, representantes legales; evaluadoras de crédito financiero y comercial, centrales de riesgo; situación patrimonial; actividad económica que realizan; antecedentes judiciales de las personas físicas y las vinculadas en caso de personas jurídicas.

La información aduanera tiene especial relevancia en la determinación del perfil de riesgo por cuanto refiere a las actividades de comercio exterior de alta significación en los países de la región que explican buena parte de los ilícitos tributarios

Si al momento del registro no existe información de la persona física, puede asignarse un perfil de riesgo inicial sobre la base de lugar de origen, edad, sexo, estado civil, profesión o actividad, entre otros. Si se trata de personas jurídicas el perfil de riesgo inicial puede resultar de información histórica propia o de los socios, accionistas, representantes legales y contadores que las integran.

La gestión de riesgos permite asegurar que las estrategias de control se orienten a segmentos de mayor incumplimiento con el menor costo de oportunidad de sus recursos; su eficacia depende de la calidad de la información que dispone.

## Realimentación por los procesos de gestión

La calidad de los datos debe ser preocupación y tarea de todas las áreas de la administración, aún cuando exista un área específica con la responsabilidad final de mantener la información actualizada.

Las áreas de servicio, que tienen contacto permanente con los contribuyentes, deben incluir como rutina en sus procesos la verificación permanente de los datos censales como domicilio, teléfono y actividad económica.

Esta rutina puede incluirse en forma automática en los procesos, sea que se ejecuten personalmente, por teléfono o Internet. En el caso de presentación de declaraciones por Internet, el software puede condicionar el completamiento y envío de las formas, a la confirmación de los registros.

Los sistemas de facturación electrónica y de autorización de impresión de comprobantes de venta constituyen excelentes mecanismos para mejorar la calidad de datos, condicionando las autorizaciones de uso de documentos al cumplimiento de requisitos de actualización de la información censal o de presentación de declaraciones.

Los contribuyentes pueden colaborar en mejorar la calidad de datos validando en los sistemas de la administración la información de los documentos emitidos por sus proveedores y exigiéndoles la actualización de sus registros fiscales para asegurar el crédito fiscal.

Las acciones de campo deben incluir procedimientos para verificar la veracidad de los datos censales registrados y los que se consignan en los comprobantes de venta y demás documentos tributarios.

En la atención de reclamos por deudas no reconocidas o en solicitudes de devolución de impuestos o facilidades de pago, además de



---

la comprobación de los datos del solicitante, corresponde verificar que la persona que presenta la solicitud como responsable o representante legal sea la que figura con ese

carácter en los registros de la administración. Si resultan diferencias se debe condicionar la atención de lo solicitado a la actualización de las bases de datos.

## 2. INFORMACIÓN ECONÓMICO TRIBUTARIA- DECLARACIONES

La mayor parte de la información que consta en las bases de los obligados resulta de sus declaraciones.

Las declaraciones constituyen soportes de información del movimiento económico del contribuyente que permiten determinar su obligación tributaria. Integran la base de información más importante de la administración, son manifestaciones de responsabilidad tributaria, “confesión” de resultados de actividad económica y el principal testimonio fiscal para consolidar el ingreso y comprobar el cumplimiento de la obligación u objetar y determinar de oficio las diferencias que resultan de ellas.

Constituyen además el vehículo de comunicación mas frecuente entre la administración y la sociedad contribuyente, en una interactividad que puede ser aprovechada para actualizar y mejorar la calidad de los registros mediante el ingreso de novedades en su estado, identidad, domicilio o actividad.

### Información de detalle

Se suman al concepto de declaración los llamados “anexos de información” que las administraciones exigen a los contribuyentes con detalle de clientes y proveedores de los hechos económicos globalizados en sus declaraciones. Esta información es útil para alimentar cruces con la finalidad de detectar operaciones informales y determinar montos de impuesto omitidos.

### Verificación de consistencia de información declarada

Las declaraciones deben ser validadas aritmética y lógicamente previo su almacenamiento en las bases. De no existir validaciones los errores pasan a las etapas de control y llegan a los programas de auditoría, que no dan abasto para verificarlos, significando para la administración un alto costo de oportunidad.

El proceso incluye el universo de declaraciones presentadas y debe desarrollarse inmediatamente después de cumplido el plazo de presentación, sus errores e incoherencias pueden ser corregidos con recursos menos especializados de la administración en oficinas, apoyados en sistemas, mediante tratamientos masivos

Un problema mayor, es la omisión de presentación de declaraciones que debe ser detectada al momento del vencimiento, reclamada y sancionada en forma inmediata.

La omisión de presentación de declaraciones no debe incluirse en programas de auditoría hasta un periodo razonable en el cual previamente operen programas de recuperación con sucesivas acciones sin resultado que permitan concluir en el desacato a la obligación.

La negativa a presentar declaraciones, en la que pueden ocultarse conductas dolosas, ratificada en el rechazo de los intentos para conseguirlas, supone uno de los mayores costos, la intención

del incumplimiento, inhibe el rescate de indicios que permitan presumir los resultados negados, restando solo la búsqueda en información externa o de terceros; la utilización de algoritmos legales de presunción y un régimen sancionatorio lo suficientemente gravoso para disuadirlas.

Las declaraciones informativas, debieran encontrar en el registro censal el primer filtro, los datos, deben ser confirmados, los datos no válidos hacen presumir falta de veracidad y representan un importante elemento inductor de los programas de auditoría.

La asistencia al contribuyente en la presentación de declaraciones y la puesta a su disposición de programas de validación que le indiquen los errores en forma previa a la presentación constituyen recursos que mejoran la calidad de los datos ingresados.

### **Información para la elaboración de declaraciones**

La administración puede inducir persuasivamente la confección y presentación de declaraciones anticipando a los sujetos obligados el conocimiento que tiene de sus actividades económicas, poniendo a su disposición la información obtenida por cruces o inferencias

internas o puede hacerlo en forma disuasiva, elaborando con ella borradores para que los confirmen u opongán sus objeciones.

Con tal propósito, la base de información debe quedar actualizada previamente a los vencimientos de las obligaciones.

Si el contribuyente no responde a la inducción, la información disponible puede constituirse en la base presunta para la determinación de oficio de la materia imponible.

Cualquiera de los casos requiere de la existencia de procesos de cruces con información de terceros e intercambio con fuentes externas, que alimenten las bases de datos, como asimismo de una administración con suficiente capacidad informática para el ingreso, validación y almacenamiento de datos.

El procedimiento representa varias ventajas para la administración: supone una inducción objetiva al cumplimiento, ofrece una alternativa para reducir el volumen de omisiones tanto a la presentación, como a su veracidad y puede ser operada al igual que los procesos de validación, por una planta adiestrada, con menor costo de oportunidad y apoyada adecuadamente por aplicaciones informáticas.

## **3. INFORMACIÓN Y REGISTRO DE DEUDAS**

Las deudas se generan por información de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y por acciones de control realizadas por la administración, la calidad de sus saldos es altamente dependiente de las validaciones aritméticas, lógicas o de congruencia que se realizan al ingreso de las declaraciones.

Los errores de información en el registro de deudas constituyen uno de los problemas mayores de la cobranza y suelen ser origen del descrédito de los sistemas de la administración.

Las validaciones y verificaciones realizadas masivamente en forma previa al inicio de las acciones de auditoría y acompañadas de acciones de reclamo inmediatas y puntuales, en los casos en que se detecten inconsistencias, permiten recuperar créditos perdidos a bajo costo.

Una práctica frecuente en algunas administraciones, es la realización de acciones de auditoría de profundidad sin haber agotado las etapas previas de validación, lo que induce

---

a la generación de significativos volúmenes de deudas que se registran en los sistemas y se traducen en porcentajes muy bajos de recaudación con altos costos de depuración, atención de reclamos y cobranza.

Idéntico resultado deriva de la contabilización de débitos generados por determinaciones de

auditoría sin tener un oportuno registro de los recursos administrativo-legales interpuestos por los contribuyentes que aseguren la certeza de la deuda, los apesuramientos en su determinación estimulados en la práctica de acrecer los resultados de los programas, deriva posteriormente en complicaciones de la información para su cobro.

#### 4. PROCESAMIENTO DE LA ENTRADA DE INFORMACIÓN

La entrada de información se vincula a los sistemas de servicio y control para asignación de tareas, para comunicación con los sujetos obligados, para ejecutar validaciones, para pesquisar los archivos institucionales o para realimentarse.

Tal vínculo no pasa exclusivamente por los procesos informáticos, sino principalmente por la relación funcional de los procedimientos que constituyen el control tributario.

La eficiencia del registro de entrada de información requiere algo más que la acumulación de datos; debe prever la interacción entre los diferentes sistemas de servicio, verificación y cobro para obtener la realimentación suficiente que asegure su calidad.

##### Interacción

El análisis de la interacción comienza por el ordenamiento sistemático de los requerimientos y la selección de los procesos involucrados para establecer los vínculos que garanticen la calidad de la información, la interrelación con sistemas externos que comparten o intercambian información con la administración es de suma importancia al efecto.

Establecidos tales vínculos, los procesos de validación con el registro censal, deben alimentar los procesos de revisión de carácter aritmético y lógico y éstos los que realizan control

de coherencia con la información derivada de cruces con la de terceros informantes y con la de bases institucionales de antecedentes para el almacenamiento definitivo en la base que ha de proveer a los programas de auditoría.

El cruce de datos con los sistemas de gestión y los de entidades externas, permite generar información sobre patrones de comportamiento de los contribuyentes de gran utilidad para la selección de los que han de ingresar a los programas de seguimiento y control de veracidad.

Desde la óptica expuesta, como hemos visto, la identidad, ubicación, actividad, responsabilidad y perfil de riesgo provistos por el registro censal resultan elementos necesarios no suficientes y solo su vínculo con los procesos de información asociados al servicio y control, asegura el camino hacia los fines perseguidos.

La información del registro censal y las declaraciones de actividad económica realimentadas por los procesos de gestión, deben integrarse en una base de datos completa y correcta para evaluar y calificar el perfil de riesgo de los contribuyentes, calificación útil para definir la gradualidad de las acciones de control y también para garantizar la confiabilidad de los operadores económicos como ciudadanos.

La estrategia de utilización y aplicación funcional de la información, debe ser definida a partir de

ese concepto global e instrumentada en políticas para su gestión.

### **Infraestructura institucional**

Una vez definida la estructura de información e identificados los procesos necesarios previo a su sistematización, procede el análisis de las condiciones institucionales sobre las que se va a fundar comenzando por el análisis de los procedimientos de instalación de los procesos.

El apresuramiento por instalar tecnología hace perder de vista sus escollos, si bien es cierto que ella facilita la superación de restricciones organizacionales e infraestructurales, no cabe el desarrollo de procesos sin conocer las bases que los han de soportar.

Constituyen objetivos de los procedimientos apoyados por el sistema de información:

- a. minimizar el tiempo total desde la entrada de información hasta su almacenamiento en las bases de control,
- b. reducir la cantidad de procesos,
- c. optimizar los métodos de recuperación de errores y
- d. elaborar un adecuado protocolo de servicios

El manipuleo, los sellados o marcas del soporte documental de las solicitudes de inscripción y declaraciones que se verifican en procesos manuales o la falta de "amigabilidad" de los procesos electrónicos de la administración, afectan la operatividad del sistema.

El sistema debe adaptarse a los picos y sobrecargas de los volúmenes de información que ingresan en los vencimientos establecidos y ajustarse a ellos sin capacidad ociosa y deficitaria.

Si la atención de contribuyentes y la recepción de datos se prevén personalizadas, el sistema debe atender la resistencia con que algunos factores físicos y psicológicos de los recursos aplicados inciden en su dinámica y afectan la

velocidad de la atención y el buen servicio que deben prestar. La monotonía impuesta por la rutina, las condiciones de la temperatura en que se opera, los ruidos en los espacios destinados al procesamiento y el stress al que somete la producción continua al operador, inciden desfavorablemente en su capacidad de servicio.

Resulta conveniente automatizar los procedimientos para controlar los efectos negativos del entorno, se consideran ventajosos los procesos con mínima o ninguna participación de operadores.

La disponibilidad tecnológica de la administración debe ser prevista en compatibilidad con la utilizada por los organismos externos vinculados en sus propósitos y adecuada a la superación de normas administrativo-legales condicionantes del intercambio interinstitucional de información.

### **Líneas generales del diseño de los sistemas de información**

Conforme la estructura de información prevista y la evaluación de las características y condiciones del entorno hayan sido analizadas y evaluadas, es menester avanzar hacia la definición de características de la herramienta electrónica que ha de soportar el sistema.

### **Configuración**

Comienza por la propuesta de una estructura de datos única, sistemas informáticos interrelacionados y entrada de datos sistematizada: estructura de datos única, tipo relacional, centralizada, implementada sobre una única base de datos física y operada por el gestor de bases de datos, con capacidad de almacenamiento y proceso de grandes volúmenes.

La interrelación entre los diferentes sistemas se establece mediante dos mecanismos: el primero a través de datos compartidos, y el segundo mediante su interconexión en tiempos de ejecución, posibilitando que las acciones de un

---

sistema enerven a los otros. De la interrelación de sistemas debe resultar un sistema único y genérico para resolver funcionalidades comunes a varios sistemas.

Esta característica debe dinamizar todo el sistema en el procesamiento de la información interrelacionando las aplicaciones de entrada de datos: registro de contribuyentes, declaraciones y pagos de contribuyentes con las de control de la gestión administrativa.

### **Parametrización**

Los datos contenidos en tablas del sistema, parametrizables, permiten realizar modificaciones sin necesidad de reprogramación por cambios normativos o nuevos requerimientos de usuarios.

### **Registro histórico**

Toda modificación de datos de contribuyentes debe registrarse en el sistema, indicando fecha e identificación del responsable de su ingreso.

### **Canales de atención a contribuyentes**

Los trámites de inscripción, actualización y baja de datos censales; la presentación de declaraciones y cualquier otro trámite ante la administración, deben poder realizarse a través de diversos canales de atención de la administración: personalizados, a través de Internet, por correo electrónico y por vía telefónica, el cumplimiento de las obligaciones de presentación de declaraciones requiere fundamentalmente de servicios de Internet, tanto para el apoyo cuanto para la presentación.

En el particular caso de sociedades, la inscripción, actualización de datos y la baja del registro de contribuyentes debe ser realizada a través de las Instituciones responsables de su creación y control.

### **Integración con otros sistemas**

El sistema debe proporcionar a todos los sistemas de la administración la identificación y situación tributaria de todos los que interactúan en calidad de contribuyentes y a la vez recibir información de ellos vinculándose con sus procesos a fin de realimentarse o incorporar información.

Desde el sistema de información censal debe posibilitar la navegación por toda la información del contribuyente disponible en el sistema y el ingreso de declaraciones y pagos para conocer cuales fueron presentadas por período y tributo; que períodos están omisos a la presentación; que deudas tiene en el módulo de cobranza; que reclamos ha presentado, que solicitudes de devolución, cual es el perfil de riesgo, entre otra información.

### **Uso de herramientas Web**

El sistema desarrollado mediante aplicaciones web facilita su operación y actualización por Internet a usuarios de la administración, al cumplimiento de contribuyentes, a la ejecución de sus actividades económicas y a las entidades responsables de autorizar la creación de sociedades y de proveer información de utilidad para el control.

### **Claves de Acceso**

Se requieren para acceder a cualquier aplicación de Internet que ponga la administración a su disposición.

En el caso de instituciones y responsables de la creación de sociedades o de la autorización de la actividad económica, deben poseer dos claves: una como contribuyentes y otra como usuarios especiales del sistema.



Los contribuyentes y los usuarios especiales del sistema, deben tener la posibilidad de crear claves secundarias para sus empleados a efectos de llevar un mejor control de los cambios que se realicen.

### **Firma electrónica**

Su incorporación permite asegurar la calidad y el sustento legal de la información recibida

### **Transmisión electrónica de información**

Las instituciones responsables de la creación de sociedades y las responsables de autorizar las actividades económicas deben poder realizar el intercambio masivo de información por vía electrónica para efectuar las validaciones, generar los números de identidad para cada una de ellas y remitir la información por igual vía a la institución.

Alternativamente se deben poder desarrollar aplicativos en Internet que permitan el registro de información y resulte respaldo en caso de fallas del primero. Estos aplicativos permitirán también la transmisión de información puntual y masiva para estos casos.

### **Notificación electrónica**

Debe prever notificaciones electrónicas individuales y masivas generadas por el propio sistema o por los otros sistemas de la institución con los que se encuentre integrado.

Las notificaciones masivas deben poder ser remitidas tanto a las direcciones electrónicas registradas en el sistema como al buzón electrónico de cada persona registrada.

Las notificaciones electrónicas permiten una mayor interacción entre la administración y los contribuyentes para mejorar la calidad de su información.

### **Archivo de documentos**

Se debe prever la generación de lotes y folios por tipo de usuarios para el archivo físico de documentos y la posibilidad de recuperarlos.

### **Reportes e información estadística**

Debe contar con la emisión de reportes que permitan conocer y evaluar la gestión administrativa.

## **5. CONCLUSIONES**

La información completa y correcta facilita la selección sistemática y objetiva de contribuyentes para someterla a procesos de comprobación de veracidad por auditoría. El ingreso de errores e incoherencias primarias a los procesos de auditoría degrada su eficiencia e incrementa sus costos de oportunidad.

Los procesos masivos previos al almacenamiento de la información para obtener la omitida, corregir la defectuosa y procurar coherencia en

la que no la tiene, pueden ser gestionados por recursos de menor especialización si se cuenta con procedimientos y apoyos informáticos que lo faciliten

El eje central de la entrada de datos es el registro censal de contribuyentes por lo que su definición requiere el análisis conjunto con los procesos que prestan asistencia al contribuyente en la confección y presentación de declaraciones, los de control y reclamo de

---

omisiones de presentación, los de validación de errores matemáticos y lógicos de la información de declaraciones y los que realimentan y actualizan la información disponible.

La generación y puesta a disponibilidad de los contribuyentes de las bases de datos y la elaboración de simulaciones de declaración para confirmación del contribuyente con información de su actividad económica conocida a través de terceros, constituyen modelos de incentivos

a la recaudación en cuanto la calidad de la información garantice su propósito disuasivo.

La utilización de la tecnología de procesamiento de información disponible actualmente en el mercado, facilita la superación de las restricciones de infraestructura, institucionales y culturales que adolecen las administraciones siempre y cuando resulte evaluada en su capacidad de acompañar el comportamiento social tributario.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

CUARTA REUNION DEL FORO OCDE DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA. CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION, Ciudad del Cabo, República de Sudáfrica del 10-11 de enero 2008

ENTRADA DE DATOS. José Luis García Ríos y Carlos Silvani. Boletín DGI, enero 1977

SEMINARIO-TALLER SOBRE GESTIÓN DEL REGISTRO DE CONTRIBUYENTES, AGENCIA ESTATAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. ESPAÑA, PROYECTO EUROSOCIAL. Antigua, Guatemala, del 26 al 30 de marzo 2007

# ESTIMACIÓN DE LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN LOS IMPUESTOS SELECTIVOS AL CONSUMO: EL CASO DE CHILE

Michel Jorratt



## RESUMEN

El propósito de este trabajo es proponer una metodología para estimar la evasión tributaria en los impuestos selectivos al consumo, y aplicarla al caso de Chile. En la metodología propuesta se estima el potencial teórico a partir de encuestas que miden el consumo personal en los bienes gravados. La aplicación al caso de Chile muestra que, durante 2011, la evasión en los impuestos al tabaco y las bebidas alcohólicas, más su efecto indirecto en otros impuestos, representó el equivalente a medio punto del PIB.

*El Autor:* Ingeniero Civil Industrial de la Universidad de Chile; Magíster en Ingeniería Industrial de la Universidad de Chile; Consultor Internacional en Política y Administración Tributaria; profesor de la Escuela de Ingeniería y de la Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile.

## CONTENIDO

### Introducción

1. Modalidades de incumplimiento en los impuestos selectivos
2. Revisión de las metodologías para medir el incumplimiento tributario y su aplicabilidad a los impuestos selectivos al consumo
3. Estimación de la evasión en el impuesto al tabaco
4. Estimación de la evasión en el impuesto adicional a las bebidas alcohólicas y analcohólicas
5. Discusión de los resultados y las metodologías
6. Bibliografía

Los impuestos selectivos al consumo de tabaco y bebidas alcohólicas forman parte de la estructura tributaria de la gran mayoría de los países. Estos tributos se clasifican dentro de los denominados impuestos pigouvianos, cuyo objetivo es corregir las externalidades negativas que causa el consumo de los productos gravados<sup>1</sup>. Desde el punto de vista económico, tienen la virtud de no causar pérdidas de eficiencia, como sí ocurre con los impuestos a la renta y al consumo. Adicionalmente, la demanda de estos productos es bastante inelástica, por lo que la recaudación no se ve afectada significativamente con los ciclos económicos. Por lo mismo, existe consenso entre los expertos en la conveniencia de aumentar su importancia relativa en las estructuras tributarias, e ir reduciendo a la par la participación de los tributos que producen distorsiones.

No obstante lo anterior, para que estos impuestos desempeñen el rol que se les asigna en la teoría,

es fundamental que exista un adecuado control, que minimice el incumplimiento tributario, que se da a través del contrabando, la sub-declaración de la producción u otras figuras de evasión. Para ello, contar con estimaciones de evasión es fundamental.

En efecto, contar con estimaciones de la evasión permite a la administración tributaria orientar mejor su fiscalización. Si tuviese estimaciones de evasión por impuestos, mecanismos de evasión, zona geográfica o sector económico, podría asignar mejor los recursos para la fiscalización, mejorando así su efectividad. Así también, permite medir los resultados de los planes de fiscalización y realizar modificaciones cuando sea necesario. Por último, la tasa de evasión es uno de los mejores indicadores de la eficacia de la administración tributaria.

En las últimas décadas varias administraciones de Latinoamérica han adoptado la práctica de medir el incumplimiento. Sin embargo, estas estimaciones se concentran principalmente en el IVA y, en menor medida, en Impuesto a la Renta. Hasta la fecha no hay estimaciones de los impuestos selectivos, al menos que se conozcan públicamente. En ese sentido, el objetivo de este estudio es proponer una metodología para estimar la evasión tributaria en los impuestos selectivos al consumo de cigarrillos y bebidas, y aplicar dicha metodología al caso de Chile.

El estudio se organiza de la siguiente manera: en el capítulo 2 se analizan las modalidades de incumplimiento en los impuestos selectivos al consumo; en el capítulo 3 se evalúan las metodologías disponibles para medir la evasión; en el capítulo 4 se estima la evasión en los cigarrillos; en el capítulo 5 se estima la evasión en las bebidas; finalmente, en el capítulo 6 se resumen los resultados y se discuten las ventajas y desventajas de cada método.

1. *En el caso de las bebidas alcohólicas, las principales externalidades son: los delitos, los accidentes vehiculares, el ausentismo laboral y el gasto público causado por todo lo anterior. En el caso del tabaco, son las enfermedades sobre los fumadores pasivos, la inducción al hábito en los adolescentes y el gasto público asociado.*

## 1. MODALIDADES DE INCUMPLIMIENTO EN LOS IMPUESTOS SELECTIVOS

Los bienes sujetos a impuestos selectivos soportan una carga impositiva superior a la de la generalidad de los productos, sobre todo en el caso de los cigarrillos y las bebidas alcohólicas. Esto determina una mayor propensión a la defraudación fiscal, puesto que la rentabilidad del incumplimiento tributario es superior a los demás casos. Es por ello que productos como los recién mencionados suelen ser objeto de diversas prácticas de subdeclaración, contrabando y falsificaciones, en órdenes de magnitud superiores a otros bienes de consumo masivo.

Las modalidades de incumplimiento pueden ser clasificadas, en primer lugar, de acuerdo al origen del producto. Es así que se puede tratar de bienes de producción doméstica o bienes importados. En segundo lugar, pueden ser clasificadas en función de la formalidad de los operadores que realizan las acciones de incumplimiento, quienes pueden ser autorizados (formales) o no autorizados (informales). Las clasificaciones anteriores se resumen en el diagrama siguiente, que muestra cuatro cuadrantes.

**Diagrama 1**  
**Modalidades de incumplimiento**

<b>Operador</b>	<b>No autorizado</b>	(3) Contrabando de productos no autorizados o falsificados	(4) Venta ilegal de productos no autorizados o falsificados
	<b>Autorizado</b>	(2) Contrabando de productos autorizados	(1) Sub-declaración de impuestos de productos autorizados
		<b>Externo</b>	<b>Interno</b>
		<b>Origen</b>	

En el primer cuadrante se encuentran los operadores autorizados a producir los bienes gravados dentro del país. Se trata de empresas formales, que registran inicio de actividades ante la administración tributaria y, por lo tanto, incumplen los impuestos mediante prácticas tales como la sub-declaración de la producción y las ventas, la sobre declaración de exportaciones para ocultar ventas internas que no han pagado los impuestos o la exportación de productos que luego reingresan de contrabando para su venta en el mercado interno, entre otras.

En el segundo cuadrante se encuentra el contrabando de productos autorizados. En este caso, son bienes producidos por empresas formalmente constituidas en el extranjero, que se exportan hacia el país, pero que ingresan sin ser declaradas en la Aduana y, por ende, sin pagar derechos ni impuestos arancelarios. Generalmente, éste se produce de tres formas alternativas: (i) a través del ingreso de las mercancías desde los países limítrofes por pasos no controlados; (ii) ocultando las mercancías en contenedores que ingresan formalmente por las aduanas, pero con una declaración falsa del contenido; y (iii) sub-declarando las cantidades o los valores de las mercancías ingresadas formalmente por las aduanas.

En el tercer cuadrante aparece el contrabando de productos no autorizados o falsificados. Es decir, bienes que son producidos en el extranjero, por empresas no autorizadas, que generalmente falsifican marcas reconocidas. Las formas de ingreso de estas mercancías al país pueden ser las mismas mencionadas para el caso de contrabando de productos autorizados.

Finalmente, en el cuarto cuadrante se encuentra la venta interna ilegal de productos de fabricación nacional, elaborados por empresas informales o no autorizadas a la fabricación de los mismos.



---

En este caso, puede tratarse de empresas formalmente constituidas, pero que no están registradas ante la administración tributaria como contribuyentes de los impuestos selectivos, pues desarrollan la actividad en forma encubierta. Se da tanto la falsificación de marcas o la producción de marcas propias.

Las diferentes metodologías disponibles para medir evasión permiten capturar en mayor o menor medida los incumplimientos en estos cuatro cuadrantes, cuestión que será abordada en el capítulo siguiente.

Por otro lado, hay una serie de factores que determinan la frecuencia de estas prácticas, entre ellas cabe señalar los siguientes:

### **Efectividad de la fiscalización**

La eficacia de la acción fiscalizadora, tanto de la administración tributaria interna como de las aduanas, se resume en la probabilidad de detección del incumplimiento. A su vez, esta probabilidad depende de una serie de factores, tales como los recursos humanos, físicos y tecnológicos con los que cuentan las entidades fiscalizadoras y la amplitud de las fronteras, en el caso particular del contrabando. Una dificultad especial de control la constituye el conteo de productos ingresados al país o producidos dentro del país y la verificación si han pagado los impuestos correspondientes.

### **Carga impositiva de los productos**

Tal como fuera señalado anteriormente, mientras mayor es la tasa efectiva de tributación de los productos, mayores son los incentivos al incumplimiento, puesto que la rentabilidad que es posible obtener del comercio ilícito de las mercancías es mayor.

A modo de ejemplo, según información obtenida de la página Web de BAT S.A., en 2010 el comercio ilegal habría aumentado un 45% respecto de 2009, cifra que se deduce de los decomisos efectuados en ambos años<sup>2</sup>. Particularmente, en la Región Metropolitana el incremento habría sido de un 100%. Una explicación para este notable incremento sería el alza del impuesto al tabaco, que entró en vigor en el mes de agosto de ese año.

### **Carga impositiva en los países limítrofes**

Es frecuente que las mercaderías de contrabando provengan de los países limítrofes. Esta situación se exagera en la medida que en tales países las tasas impositivas sobre los productos sean menores que las aplicadas domésticamente. Ello hace rentable, incluso, el ingreso de productos que han pagado los impuestos en el país de origen.

### **Zonas francas**

Las zonas francas permiten el ingreso de productos libres de impuestos y derechos arancelarios. Una vez ingresados, existen dos destinos posibles: la reexpedición a otros países o la importación al resto del país. Una práctica común es que parte de las mercancías supuestamente reexpedidas terminan ingresando ilegalmente al resto del país, para luego ser comercializadas tanto en establecimientos formales o a través del comercio informal.

### **Sanciones**

Sin duda que el nivel de las sanciones es determinante en la frecuencia y magnitud del incumplimiento. Sanciones más altas disuaden el comportamiento evasor. Pero no sólo el nivel de las sanciones es importante. También lo son la exactitud jurídica de las sentencias, la oportunidad de su aplicación y la efectividad de la cobranza.

---

2. *Se debe precisar, en todo caso, que el aumento de los decomisos constituyen un indicio de un mayor incumplimiento, pero no son necesariamente una buena medida del mismo, pues en ellos pueden incidir otras variables. Por ejemplo, un cambio en las estrategias de fiscalización.*

## 2. REVISIÓN DE LAS METODOLOGÍAS PARA MEDIR EL INCUMPLIMIENTO TRIBUTARIO Y SU APLICABILIDAD A LOS IMPUESTOS SELECTIVOS AL CONSUMO

Medir el incumplimiento es una tarea compleja, puesto que se debe recurrir a vías indirectas para observar su magnitud. En efecto, preguntar directamente a los contribuyentes es inoficioso, pues difícilmente revelarán cuánto impuesto han dejado de pagar en un período dado, aun cuando se les garantice total anonimato.

La literatura sobre el tema enseña que son dos los enfoques metodológicos más difundidos para llevar a cabo esta tarea. Un primer enfoque es el del “potencial teórico”, que recurre a variables relacionadas para aproximar la recaudación que se obtendría si todos los contribuyentes pagasen sus impuestos, la que luego puede ser comparada con la recaudación efectiva para determinar evasión. Forman parte de este enfoque los métodos que usan agregados de Cuentas Nacionales para estimar la recaudación potencial y aquellos que se basan en encuestas. Un segundo enfoque son los métodos muestrales de auditoría, que utilizan las capacidades de la administración tributaria para detectar incumplimiento, fiscalizando una muestra representativa de contribuyentes y extendiendo luego sus resultados al universo de ellos.

A continuación se revisan las ventajas y desventajas de cada uno de ellos, en su aplicación a los impuestos selectivos al consumo.

### 2.1 Método del potencial teórico usando encuestas

Una forma de estimar la recaudación potencial de los impuestos es por medio de encuestas que miden el consumo, los ingresos y gastos de los hogares u otras similares. Este método se ha

aplicado a la medición de incumplimiento en los impuestos personales a la renta.

Para el caso del impuesto personal a la renta, la estimación se realiza primero calculando el impuesto que debería haber pagado cada individuo encuestado con la escala de tasas correspondientes según sus rentas anualizadas. En seguida, se agrupa la recaudación calculada en percentiles de ingreso y se la compara con la recaudación efectiva declarada ante la administración tributaria a nivel de esos mismos percentiles de ingreso. La comparación se realiza “pareando” grupos de individuos y no a nivel de cada uno de ellos, porque no se dispone de la información suficiente para hacerlo<sup>3</sup>.

Una estimación de incumplimiento de impuestos al consumo supone estimar, en primer lugar, la base imponible, tomando como punto de partida el gasto reportado por los hogares para cada producto. Un ajuste que se debe hacer a estos montos es descontar la recaudación efectiva, puesto que las encuestas recogen el gasto valorado a precios de consumidor. Posteriormente, se debe estimar la recaudación teórica, aplicando las respectivas tasas de impuesto a los valores de consumo de cada producto contemplado en la encuesta. Finalmente, se deben expandir los resultados al universo, usando los factores de expansión que provee la misma encuesta.

Para la estimación del incumplimiento de los impuestos selectivos es posible utilizar los resultados de encuestas que estiman el comportamiento de compra de los productos gravados con estos impuestos. Este tipo de encuestas utilizan técnicas estadísticas

3. *Las administraciones tributarias están sujetas al secreto tributario, en tanto que las entidades que realizan encuestas aplican el secreto estadístico, por lo que no es posible realizar un pareo a nivel de individuos.*

---

ampliamente aceptadas, y son frecuentemente usadas por las industrias para la determinación de participaciones de mercado o tamaños de los mercados potenciales, así como por el sector gubernamental para conocer las prevalencias de consumo.

La principal limitación de este método se refiere a la sub-declaración de los montos de ingresos y gastos por parte de los encuestados, así como también la omisión de algunos ítems, sobre todo de ingresos. La sub-declaración puede ser consecuencia de errores de recordación, condicionamiento de los encuestados o cansancio producto de la extensión del cuestionario. Normalmente, para corregir la sub-declaración de los ingresos, los valores de las encuestas se comparan con las cifras de ingresos del Sistema de Cuentas Nacionales. Así, se puede obtener un factor de corrección para los datos microeconómicos de las encuestas por cada fuente de ingresos sobre la base de los datos macroeconómicos de cuentas nacionales. Un procedimiento similar puede ser seguido para ajustar la sub-declaración en los consumos.

El tema de la sub-declaración del consumo ha recibido bastante atención entre los especialistas. Así por ejemplo, Tseng et al (2012) analizaron la Encuesta de Gasto de Consumo Trimestral de Estados Unidos (CEQ), con el propósito de medir la dirección y la magnitud del error de medición. Para ello, entrevistaron a 115 individuos, a quienes solicitaron en una primera entrevista responder un cuestionario sobre gastos de consumo basado en recordación; luego les solicitaron reunir los comprobantes o respaldos de tales gastos y los contrastaron con los primeros. La conclusión fue que el 37% de los encuestados subestimó los gastos, el 33% los sobrestimó y el 30% reportó gastos relativamente coincidentes con la realidad.

La magnitud de los errores en las respuestas sobre consumo depende también del método

aplicado en la encuesta. Un primer método es el de recordación, en el cual se le pregunta al entrevistado respecto de las cantidades compradas y/o los montos gastados en un determinado producto, durante un período reciente. Un segundo método consiste en solicitar al entrevistado que registre, en una libreta que se le entrega para tal fin, todos los gastos que vaya a realizar en dicho producto, durante un período determinado. Este último método es el que se aplica normalmente en las Encuestas de Presupuestos Familiares que tienen como propósito determinar la canasta básica de consumo para la medición de la inflación.

En general, existe la creencia de que las encuestas que se basan en la recordación de gastos están sujetas a más errores que las encuestas que se basan en el registro de los gastos en una libreta, a las que se les atribuye mayor precisión. Ahmed et al (2010) comparan ambos métodos, utilizando la Encuesta de Gastos en Alimentos de Canadá (Foodex), la que pide a los encuestados recordar sus gastos en alimentos en las cuatro semanas anteriores y luego solicita registrar los gastos durante las dos semanas siguientes, ofreciendo de esta manera una oportunidad ideal para comparar directamente ambos métodos. Del análisis de las respuestas se observa que el método de recordación lleva a cifras de gastos superiores a las del método del registro. La interpretación usual de este resultado es que el método de recordación produce una sobre declaración significativa. Sin embargo, al analizar los datos con más cuidado, encuentran que el método de registro de gastos produce un efecto de agotamiento de los encuestados, que se manifiesta en que los gastos anotados en la libreta tienden a disminuir con el transcurso de los días. Por lo tanto, la diferencia se explicaría más bien porque el registro de gastos lleva a una sub-declaración significativa. Este fenómeno ha sido observado también en otras investigaciones<sup>4</sup>.

---

4. Por ejemplo, Stephens (2003) reporta un fenómeno similar en el registro de gastos de la Encuesta de Presupuestos Familiares de Estados Unidos (CEX).

A lo anterior, se debe agregar que muchas personas tienen un comportamiento de compra impulsivo, que es frenado por el solo hecho de registrar las compras. Es decir, el instrumento de medición condiciona la conducta de compra. El tema de la sub-declaración es especialmente relevante en el consumo de cigarrillos y bebidas alcohólicas. Varios estudios muestran que, dada la naturaleza de estos productos, existe una tendencia a ocultar las verdaderas cantidades consumidas. Para determinar la veracidad del consumo de cigarrillos auto-reportado por fumadores de origen mexicano en Estados Unidos, Pérez-Stable et al (1990) compararon las cantidades auto-reportadas con las concentraciones de cotinina en una muestra de 547 participantes en la Encuesta de Salud y Nutrición de los Hispanos (HHANES). Encontraron que el porcentaje de sub-reporte oscilaba entre un 2,2 y un 24,7% de los individuos, dependiendo del sexo y la cantidad de cigarrillos fumados al día.

En otro estudio de este tipo, Hatziaandreu et al (1989) compararon, para los Estados Unidos, el consumo de cigarrillos auto-reportados en las encuestas de prevalencia de consumo, con los datos de consumo ajustado obtenidos a partir del impuesto selectivo a los cigarrillos y que estima el Departamento de Agricultura (USDA), lo anterior para el período 1974-1985. Se concluye que durante ese período la sub-declaración de los valores auto-reportados fue, en promedio, de un 28%. El ratio entre ambos consumos no sufre cambios significativos a través del tiempo, de lo que se deduce que, al menos durante dicho período, no hubo incrementos en el porcentaje de sub-declaración de los consumidores.

La dinámica utilizada para consultar a los encuestados respecto de su consumo de tabaco y bebidas alcohólicas también puede traducirse en diferencias significativas en las tasas de sub-declaración. Es así que esta tasa puede ser mucho mayor cuando el grupo familiar tiene acceso a las respuestas entregadas por el encuestado, pues muchas veces los individuos

quieren ocultar a sus más cercanos sus reales hábitos de consumo de dichos productos. Este es un problema particular de las Encuestas de Presupuestos Familiares que realizan los países para determinar las canastas de consumo de la población, puesto que la metodología usada consiste en la entrega de una libreta, en donde el grupo familiar debe registrar sus consumos diarios.

La característica antes descrita lleva a descartar a las Encuestas de Presupuestos Familiares como fuente para estimar el incumplimiento en los impuestos selectivos a los cigarrillos y las bebidas alcohólicas. Si se ha de usar este método, la fuente de información independiente deberá ser una encuesta de consumo especialmente diseñada para medir los hábitos de consumo de estos productos y que garantice el total anonimato, especialmente respecto del grupo familiar del encuestado.

## **2.2 El método del potencial teórico usando cuentas nacionales**

Muchas administraciones tributarias han recurrido a las cuentas nacionales para obtener estimaciones principalmente de evasión en el IVA y, en menor medida, en el impuesto a la renta. En términos generales, este método consiste en estimar la recaudación potencial de un impuesto —es decir, aquella que se obtendría si la evasión fuese nula— a partir de una fuente de información independiente, tomada de Cuentas Nacionales. Posteriormente, se compara esta recaudación potencial con la recaudación real o efectiva, obteniendo una brecha que se atribuye a evasión tributaria.

En términos generales, la principal limitación de este método de medición guarda directa relación con el grado de confiabilidad de la información que se usa para construir las Cuentas Nacionales. Algunas características de esta información, que podrían cuestionar su confiabilidad para medir evasión en impuestos selectivos, son las siguientes:

- 
- El uso de información contable de las empresas en algunos sectores económicos, o bien de encuestas de producción, lo cual podría contener parte de la evasión causando que los cálculos de incumplimiento sean subestimados.
  - El uso de información tributaria para estimar el producto para aquellos sectores que se miden por actividad y no por corriente de bienes, tales como el sector servicios y el sector industrial.
  - La variación de existencias es una variable de ajuste, de tal forma que si el consumo está subestimado, se subestimaría la evasión y se adjudicaría el consumo no declarado a variación de existencias.
  - En la estimación anual de las Cuentas Nacionales se asume para algunos sectores que la productividad permanece constante, es decir, igual a la estimada para el año base. Si hay aumentos de productividad, esto llevaría a subestimar el valor agregado teórico, y por ende la evasión.
  - Algunos supuestos que utiliza el Sistema de Cuentas Nacionales pueden resultar en la no aplicabilidad del método para determinados productos. Por ejemplo, en el caso de los cigarrillos, los cuadros de oferta-utilización del Banco Central de Chile asignan un margen de comercialización del 1,5%, en circunstancias que la industria aplica un margen del 8,3%.

Ahora bien, en la construcción de las Cuentas Nacionales se concilian datos provenientes de diversas fuentes de información. Si con fuentes independientes de información (v.g. encuestas de consumo y corrientes de bienes) se logra captar las cantidades efectivamente transadas y sus precios, es posible que las subestimaciones o sobre estimaciones no sean tales.

Otra limitación de este método es que las estimaciones suelen estar disponibles con un desfase de más o menos un año y, en general,

permite mediciones en forma agregada. Por lo tanto no es una herramienta muy útil para tomar decisiones respecto a la asignación de recursos de las administraciones o para evaluar la marcha de programas de fiscalización. A lo anterior se agrega que las cifras más recientes de cuentas nacionales suelen tener el carácter de provisionales y son ajustadas cada cierto tiempo. Este aspecto cobra relevancia porque la tasa de evasión estimada resulta bastante sensible a las revisiones de cifras que lleva a cabo el Banco Central.

Con todo, se considera que los estudios de evasión que usan el método del Potencial Teórico usando Cuentas Nacionales son útiles para determinar órdenes de magnitud de la evasión y su evolución, aun cuando no es posible evaluar cuan confiables son.

Por otro lado, para la aplicación de este método a la estimación de incumplimiento en los impuestos selectivos al consumo, se requiere de un cierto detalle de información que no siempre está disponible. Es necesario contar con cuadros de oferta y utilización que contemplen filas independientes para los productos gravados con el impuesto.

Otra limitación importante de este método para los fines del presente estudio es que las cuentas nacionales usan como insumo para la estimación del consumo de los hogares los resultados de la Encuesta de Presupuestos Familiares, las que como se explicó en la sección anterior, están sujetas a una sub-declaración significativa en el caso de los cigarrillos y las bebidas alcohólicas. Si bien es cierto que en su construcción se compatibilizan una serie de fuentes de información, que incluyen datos de producción e importaciones de dichos productos, no se tiene certeza sobre cuánto pueden influir dichos errores en el resultado final de la estimación del consumo.



### 2.3 Métodos muestrales

La forma más directa de obtener estimaciones del incumplimiento de un determinado impuesto es a través de auditorías a una muestra aleatoria de contribuyentes. La calidad de los resultados de este método depende de la profundidad y conocimiento con que se practiquen las auditorías, ya que ellas sólo permiten descubrir una parte de la evasión total. El porcentaje de incumplimiento detectado en las auditorías dependerá, entre otros factores, de la experiencia de los fiscalizadores que las lleven a cabo. También es importante la representatividad de la muestra. La principal ventaja de este enfoque es que realizado apropiadamente permite aplicar técnicas estadísticas para definir niveles de confianza y precisión para los resultados, clasificar los mismos por categorías, validar hipótesis, etc. Desafortunadamente, las estadísticas de resultados de auditorías disponibles en los departamentos de fiscalización por lo general no son útiles para estimar la evasión, pues tienen un sesgo de selección difícil de corregir (se auditan aquellos contribuyentes que se estima tienen una mayor posibilidad de evasión). En consecuencia, estimar anualmente la evasión a través de este método sería costoso, pues implicaría realizar auditorías a una muestra de contribuyentes especialmente diseñada.

### 2.4 Selección de un método

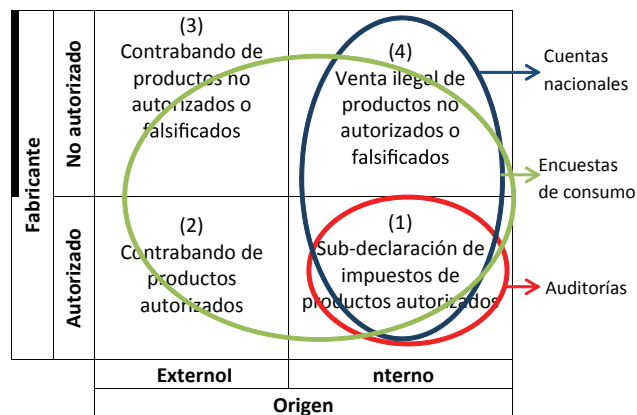
Para la selección de un método se considerará la cobertura de la estimación que es posible lograr con cada uno de ellos, la que se ilustra en el diagrama 2. Desde este punto de vista, el alcance más limitado lo ofrecen los métodos muestrales de auditorías. Dado que sólo es posible auditar a empresas formalmente constituidas, los resultados de tal estimación sólo cubren parte del cuadrante 1, sub-declaración de impuestos de productos autorizados. Con este método no es posible abarcar el contrabando y tampoco la producción interna informal. Por otro lado, la aplicación de auditorías requiere de la participación activa de

la administración tributaria, lo que está al margen de las posibilidades de este trabajo.

En segundo lugar, el método del potencial teórico usando cuentas nacionales permite una estimación razonable del incumplimiento generado en la producción doméstica, pero no así de la evasión en importaciones, puesto que las cuentas nacionales toman como cierta la información aduanera. Asimismo, al basarse en el consumo reportado por la Encuesta de Presupuestos Familiares, cabe esperar una subestimación del consumo de cigarrillos y bebidas alcohólicas, por las razones anteriormente enumeradas. En consecuencia, este método permitiría una estimación parcial del incumplimiento asociado a los cuadrantes 1 y 4.

Finalmente, el método del potencial teórico usando encuestas de consumo es el que permite la mayor cobertura, abarcando los cuatro cuadrantes. No obstante, la sub-declaración típica de las encuestas de consumo permite suponer que las cifras de incumplimiento que arroje este método corresponderán a una subestimación de los verdaderos montos de evasión tributaria. En consecuencia, en los capítulos siguientes se aplicará este método a la estimación del incumplimiento en cigarrillos y bebidas alcohólicas.

**Diagrama 2**  
**Cobertura de las estimaciones**  
**bajos distintos métodos**



### 3. ESTIMACIÓN DE LA EVASIÓN EN EL IMPUESTO AL TABACO

En Chile, la venta de paquetes de cigarrillos está gravada con IVA, cuya tasa actual es de 19%, y con un impuesto específico, el cual tiene dos componentes: un impuesto equivalente a 0,0000675 unidades tributarias mensuales por cada cigarrillo y una tasa ad-valorem de 62,3%, que se aplica sobre el precio de venta al consumidor, incluido impuestos, por cada paquete.

La evasión tributaria corresponde a la diferencia entre la recaudación teórica, definida como aquella recaudación que es posible obtener con un cien por ciento de cumplimiento en el pago del impuesto, y la recaudación efectiva. En ese sentido, cualquiera sea la metodología que se utilice para medir la evasión se debe estimar, en primer lugar, una base imponible teórica, tomando como punto de partida alguna fuente de información independiente que permita aproximarse a la definición legal de la base tributaria del impuesto. En segundo lugar, se calcula la recaudación teórica, aplicando la estructura de tasas correspondiente al impuesto sobre la base imponible teórica previamente estimada:

Recaudación Teórica = Base Imponible Teórica \* Tasa de impuesto

Luego, se puede aproximar la magnitud de la evasión calculando la diferencia entre la recaudación teórica y la recaudación efectiva a partir del siguiente cálculo:

Monto de Evasión = Recaudación Teórica - Recaudación Efectiva

Se define también una tasa de evasión, que corresponde a la evasión estimada como porcentaje de la recaudación teórica del impuesto:

Tasa de Evasión = (Monto Evasión / Recaudación Teórica) \* 100

Para medir la evasión en el Impuesto al Tabaco se utilizará la Metodología del Potencial Teórico Usando Encuestas de Consumo. Para ello se usarán los resultados de una encuesta de consumo, que proyecta a nivel nacional las unidades de cigarrillos consumidas al año por marcas, las que luego son valoradas a precios corrientes, permitiendo estimar de esta manera la base imponible teórica del impuesto.

En este caso, la fuente de información independiente para estimar la recaudación teórica es la estimación de consumo anual de cigarrillos, obtenida del Estudio de Dimensionamiento de Consumo de Cigarrillos y Bebidas alcohólicas en Chile, encuesta realizada por la empresa IBOPE Inteligencia. Esta encuesta se realizó a nivel nacional, con el objetivo de medir el consumo de cigarrillos, cervezas, vinos y otros licores.

El estudio se aplicó sobre una muestra aleatoria de 1.200 personas, que incluyó a residentes en hogares urbanos en el territorio nacional, de 14 años y más de edad, que produjo un margen de error de 2.8%.

El diseño muestral consideró la selección de personas residentes en zonas urbanas de siete regiones del país. La extrapolación al consumo total nacional, consideró la proyección de la población al 2011 y se supuso similitud entre el consumo per cápita en zonas urbanas y rurales. La encuesta proyecta un consumo anual de cigarrillos igual a 14.864 millones de unidades, equivalentes a 743 millones de paquetes de veinte unidades cada uno. Para valorar este consumo en pesos, se debe multiplicar por el precio promedio ponderado de un paquete de cigarrillos. Para estimar dicho precio se recurrió a los resultados de la encuesta, en cuanto a porcentajes de consumo por marca, y a los precios de venta al público vigentes en 2011 y

publicados en la página Web del SII. El cálculo arroja un precio promedio ponderado igual a \$1.861 por cajetilla (ver tabla 1).

**Tabla 1**  
**Determinación del precio promedio ponderado de un paquete de cigarrillos en 2011**

Marca	Porcentaje de personas que la consumen	Precio vigente en 2011
Belmont	34,9%	1.850
Pall Mall	32,7%	1.700
Lucky Strike	14,0%	2.067
Kent	11,5%	2.200
Viceroy	5,9%	2.200
Derby	1,7%	1.800
Latino	1,5%	1.000
Malboro	1,3%	1.950
Fox	1,1%	1.500
Phillip Morris	0,9%	1.100
Hilton	0,5%	1.100
Otras	1,1%	1.500
NS/NR	0,1%	1.500
Precio promedio ponderado		1.861

Una vez que se cuenta con la estimación de consumo en pesos y unidades, es posible estimar todos los impuestos teóricos. El impuesto específico al tabaco se estima como la tasa expresada en pesos promedios de 2011 multiplicada por la cantidad de cigarrillos consumida. El impuesto ad-valorem corresponde al consumo expresado en pesos multiplicado por la tasa vigente en 2011, igual a 62,3%. Finalmente, el IVA teórico se obtiene multiplicando el consumo expresado en pesos por la tasa de 19% y dividiendo el resultado por 1,19.

El detalle de la estimación de los impuestos teóricos y la evasión se muestran en la tabla 2. Los resultados dan cuenta de una evasión de \$155.592 millones en el impuesto al tabaco y \$38.011 millones en IVA, lo que da un total de \$193.603 millones (unos US\$388 millones), lo que representa una tasa de evasión del 17,3%.

**Tabla 2**  
**Estimación de la evasión en ventas de cigarrillos en el año 2011**

Ítem	Fórmula	Valor
Millones de cigarrillos consumidos al año	a	14.864
Millones de cajetillas consumidas al año	$b = a / 20$	743
Precio PM por cajetilla (\$)	c	1.861
Consumo anual estimado (mm\$)	$d = b \times c$	1.382.792
Impuesto específico (\$/cigarrillo)	e	2,58
IVA teórico (mm\$)	$f = d \times 0,19 / 1,19$	220.782
Impuesto específico teórico (mm\$)	$g = e \times a$	38.415
Impuesto ad-valorem teórico (mm\$)	$h = d \times 62,3\%$	861.480
Impuesto al Tabaco teórico (mm\$)	$i = h + g$	899.894
IVA efectivo (mm\$)	j	182.771
Impuesto al Tabaco efectivo (mm\$)	k	744.302
Evasión IVA	$l = f - j$	38.011
Evasión Impuesto al Tabaco	$m = i - k$	155.592
Evasión IVA + IT	$n = l + m$	193.603
Tasa de evasión	$o = n / (f + i)$	17,3%

---

## 4 ESTIMACIÓN DE LA EVASIÓN EN EL IMPUESTO ADICIONAL A LAS BEBIDAS ALCOHÓLICAS Y ANALCOHÓLICAS

Las bebidas alcohólicas y analcohólicas están sujetas, además del IVA, a tasas adicionales que se aplican sobre las ventas e importaciones. Al igual que el IVA, el impuesto se aplica sobre el valor agregado de cada etapa de la distribución y comercialización, pero sólo hasta la penúltima etapa. Es decir, en las ventas minoristas no se cobra el impuesto. En la actualidad, existen tres tasas: 13% para las bebidas analcohólicas; 15% para el vino, la cerveza y similares; y 27% para los licores, piscos, whisky, aguardientes y destilados.

Para la medición de la evasión se usará como fuente de información independiente la misma encuesta de consumo que para el caso de los cigarrillos, la cual recoge también información sobre el consumo de cervezas, vinos y otros licores.

La metodología es la misma descrita para el caso del impuesto al tabaco. La principal diferencia radica en la mayor dificultad en este caso para determinar el precio promedio ponderado de cada producto. Esto se debe a que, a diferencia de lo que ocurre en el mercado del tabaco, en donde hay un bajo número de marcas y los precios de venta al público los fija la empresa tabacalera, en el mercado del vino y las cervezas existe una gran diversidad de productos y los precios difieren entre los distintos puntos de ventas. No obstante lo anterior, la encuesta también muestra que el consumo está bastante concentrado en unas pocas marcas.

Por la lógica del impuesto, es necesario también excluir de la base imponible el margen de comercio minorista. Como la encuesta no aporta información respecto de esta magnitud, se aplicó el porcentaje estimado en la matriz de insumo producto de 2008.

La encuesta entrega información del consumo anual en litros, a nivel nacional, para las cervezas, el vino, el pisco, el ron y otros licores. El método requiere de la estimación de un precio promedio ponderado por litro de cada tipo de bebida, para multiplicarlo por el consumo en litros y obtener de esta forma una estimación del consumo valorado a precios de usuario. La encuesta entrega información respecto de las preferencias de marcas de los consumidores, para las cervezas, el vino, el pisco y el ron. A cada marca se asignó un precio, correspondiente al observado durante el mes de junio de 2012 y expresado en pesos por litro, obteniéndose un precio promedio ponderado que fue luego deflactado para expresarla en pesos promedio del año 2011, usando el IPC de cada tipo de bebida, estimado por el INE. Los resultados de este procedimiento se muestran en las tablas 3, 4, 5 y 6.

Para el caso de otros licores, como no se cuenta con una estimación del consumo por marcas, se supuso un precio promedio igual al promedio de los precios estimados para el pisco y el ron.

**Tabla 3**  
Estimación del precio promedio ponderado de las cervezas

Marca	Participación en Consumo	Precio (\$/litro)	Particip. x Precio
Cristal	38,1%	1.054	401
Escudo	24,7%	1.114	275
Corona	15,2%	1.933	294
Becker	9,9%	871	86
Heineken	8,7%	1.551	135
Báltica	6,5%	826	54
Royal Guard	4,2%	1.348	57
Kunstman	3,2%	2.947	94
Austral	3,0%	2.502	75
Stella Artois	1,9%	1.370	26
Dorada	1,8%	809	15
Paulaner	1,0%	1.511	15
Brahma	0,9%	922	8
Otras	4,6%	1.414	65
Precio Promedio Ponderado (\$ de junio de 2012)			1.294
Defactor			0,9859
Precio Promedio Ponderado (\$ de 2011)			1.275

**Tabla 4**  
Estimación del precio promedio ponderado de los vinos

Marca	Participación en Consumo	Precio (\$/litro)	Particip. x Precio
120 Santa Rita	33,0%	3.322	1.096
Clos de Pirque	19,4%	1.422	276
Gato	16,4%	1.803	296
Bodega	7,0%	1.422	100
Casillero del Diablo	6,5%	5.540	360
Tocornal	5,6%	1.422	80
Misiones de Rengo	5,2%	3.720	193
Concha y Toro	4,3%	1.724	74
Santa Helena	4,1%	2.028	83
Santa Carolina	3,6%	2.679	96
Santa Emiliana	2,7%	2.456	66
Errázuriz	2,1%	4.653	98
San Pedro	1,8%	1.986	36
Carmen	1,7%	3.187	54
Otros	18,9%	6.946	1.313
Precio Promedio Ponderado (\$ de junio de 2012)			3.190
Defactor			0,9724
Precio Promedio Ponderado (\$ de 2011)			3.102

**Tabla 5**  
Estimación del precio promedio ponderado del pisco

Marca	Participación en Consumo	Precio (\$/litro)	Particip. x Precio
Alto del Carmen	27,6%	4.490	1.239
Artesanos del Cochiguaz	10,3%	3.557	366
Bauza	12,9%	4.653	600
Campanario	12,9%	2.990	386
Capel	36,5%	3.290	1.201
Control	2,6%	7.787	202
Mistral	38,3%	5.987	2.293
Ruta	0,8%	2.843	23
Otras	0,5%	4.450	22
Precio Promedio Ponderado (\$ de junio de 2012)			4.447
Defactor			0,9246
Precio Promedio Ponderado (\$ de 2011)			4.112

**Tabla 6**  
Estimación del precio promedio ponderado del ron

Marca	Participación en Consumo	Precio (\$/litro)	Particip. x Precio
Barceló	29,9%	5.987	1.790
Flor de caña	16,3%	4.909	800
Pampero	13,9%	7.193	1.000
Sierra Morena	12,0%	5.320	638
Havana Club	11,1%	6.490	720
Mitjans	10,0%	3.665	367
Bacardi	8,3%	6.920	574
Madero	7,3%	3.587	262
Abuelo	5,6%	6.055	339
Cabo viejo	2,1%	5.320	112
Cacique	1,9%	6.640	126
Dominica	1,9%	4.600	87
Varadero	1,8%	4.387	79
Matusalem	1,0%	13.053	131
Precio Promedio Ponderado (\$ de junio de 2012)			5.707
Defactor			0,9916
Precio Promedio Ponderado (\$ de 2011)			5.659



Del consumo valorado a precios de usuario debe restarse los impuestos efectivos y el margen de comercio minorista, para obtener el consumo a precios mayoristas, que es la base imponible del impuesto adicional. El impuesto adicional efectivo se obtiene de las estadísticas de ingresos tributarios del SII. El IVA efectivo se desconoce, pues no existen estadísticas de recaudación de este impuesto por producto. Por lo tanto, se estimó a partir de la cifra de recaudación efectiva del impuesto adicional, agregando a la base imponible de este último el margen de comercio minorista y multiplicando el resultado por la tasa de 19%.

A su vez, el margen de comercio minorista se obtiene de la matriz de insumo-producto del año 2008, expresado como porcentaje del consumo a precios de usuario.

Posteriormente, se calcula el impuesto adicional teórico y el IVA teórico, multiplicando el consumo antes de impuestos y margen minorista por la tasa adicional correspondiente a cada tipo de bebida y la tasa de 19% del IVA, respectivamente. Los resultados se muestran en las tablas 7, 8 y 9. Se estima una tasa de evasión de 20% para las cervezas, 18% para el vino y 34% para el pisco y demás licores.

**Tabla 7**  
**Estimación de la evasión en ventas de cervezas en el año 2011**

Ítem	Fórmula	Valor
Litros consumidos al año	a	509.913.716
Precio promedio ponderado por litro	b	1.275
Consumo a precio usuario (mm\$)	$c = a \times b$	650.353
Impuesto adicional efectivo	d	55.844
IVA efectivo	e	79.793
Margen minorista	$f = c \times 7,33\%$	47.671
Consumo antes de impuestos y margen minorista	$g = c - d - e - f$	467.045
Impuesto adicional teórico	$h = g \times 15\%$	70.057
IVA teórico	$i = g \times 19\%$	88.739
Evasión impuesto adicional	$j = h - d$	14.213
Evasión IVA	$k = j \times 0,19 / 0,15$	18.003
Evasión total	$l = j + k$	32.216
Tasa de evasión	$m = l / (h + i)$	20,3%

**Tabla 8**  
**Estimación de la evasión en ventas de vinos en el año 2011**

Ítem	Fórmula	Valor
Litros vino consumidos al año	a	136.283.179
Precio promedio ponderado por litro	b	3.102
Consumo vino a pu (mm\$)	$c = a \times b$	422.810
Consumo vino, champaña y chica a pu (mm\$)	$d = c / 0,94$	452.072
Impuesto adicional efectivo	e	37.996
IVA efectivo	f	57.542
Margen minorista	g	49.547
Consumo antes de impuestos y margen minorista	$h = d - e - f - g$	306.988
Impuesto adicional teórico	$i = h \times 15\%$	46.048
IVA teórico	$j = h \times 0,19 / 1,19$	58.328
Evasión impuesto adicional	$k = i - e$	8.052
Evasión IVA	$l = k \times 0,19 / 0,15$	10.200
Evasión total	$m = k + l$	18.252
Tasa de evasión	$n = m / (i + j)$	17,5%

**Tabla 9**  
**Estimación de la evasión en ventas de pisco y licores en el año 2011**

		Pisco	Ron	Otros	Total licores
Litros consumidos al año	a	30.915.636	49.028.267	19.202.783	99.146.686
Precio promedio ponderado por litro	b	4.112	5.659	4.886	
Consumo a pu (mm\$)	c = a x b	127.123	277.455	93.825	498.403
ILA efectivo	d				52.384
IVA efectivo	e				55.272
Margen minorista	f				96.890
Consumo antes de impuestos y margen minorista	g = c - d - e - f				293.857
Impuesto adicional teórico	h = g x 27%				79.341
IVA teórico	i = g x 19%				55.833
Evasión impuesto adicional	j = h - d				26.957
Evasión IVA	k = j x 0,19 / 0,27				18.970
Evasión total	l = j + k				45.927
Tasa de evasión	m = l / (h + i)				34,0%

## 5. DISCUSIÓN DE LOS RESULTADOS Y LAS METODOLOGÍAS

### 5.1 Resumen de los resultados obtenidos

En el presente trabajo se ha estimado la evasión en los impuestos selectivos a los cigarrillos y a las bebidas alcohólicas. Para ello se utilizó el método del potencial teórico usando una encuesta de consumo de cigarrillos y bebidas alcohólicas, en la que se cuantifica el consumo anual de estos productos.

En la tabla 10 se muestra la pérdida fiscal que significa la evasión en estos impuestos. Se ha incluido en esta cuantificación la pérdida de ingresos asociada a la evasión del impuesto selectivo al consumo (impuesto a los cigarrillos e impuesto adicional a las bebidas) y el IVA, más el impacto indirecto que esta evasión tiene en el impuesto a la renta de las empresas evasoras. La estimación de la pérdida de ingresos en el impuesto a la renta supone que la base imponible no declarada en los impuestos selectivos al consumo tampoco se incluye en la declaración de los impuestos directos. Es así que la evasión en Primera Categoría se ha estimado como un

17% de la base imponible subdeclarada, en tanto que la evasión en Global Complementario o Adicional se ha estimado en un 18% de la misma base. Es decir, se asume que los socios o accionistas vinculados a las empresas evasoras soportan una tasa media del 35%.

Sólo para efectos de disponer de un orden de magnitud de la evasión en todos los productos, se ha supuesto para el caso de las bebidas sin alcohol una tasa de evasión igual al promedio de las tasas de evasión medidas para las bebidas alcohólicas, esto es, un 24,1%. Se debe recordar que la encuesta de consumo utilizada consultó sólo respecto del consumo de cigarrillos y bebidas alcohólicas.

Se concluye que, durante el año 2011, el fisco habría dejado de percibir del orden de los US\$1.200 millones por concepto de evasión en los impuestos selectivos y los demás impuestos vinculados, cifra que representa medio punto del PIB.

**Tabla 10**

**Resumen del Impacto Fiscal de la Evasión en Cigarrillos y Bebidas según el Método de Encuesta de Consumo**

	Cigarrillos	Piscos y otros licores	Vinos	Cervezas	Bebidas no alcohólicas	Total
Impuesto Selectivo al Consumo	155.592	26.957	8.052	14.213	27.842	232.657
IVA	38.011	18.970	10.200	18.003	40.692	125.876
Primera Categoría	34.010	16.973	9.126	16.108	36.409	112.626
Global Complementario y Adicional	36.010	17.972	9.663	17.055	38.550	119.251
<b>Pérdida Fiscal Total</b>	<b>263.623</b>	<b>80.872</b>	<b>37.041</b>	<b>65.379</b>	<b>143.493</b>	<b>590.409</b>
Pérdida Fiscal Total (mmUS\$)	527	162	74	131	287	1.181
Tasa de evasión	17,3%	34,0%	17,5%	20,3%		

**5.2 Ventajas y limitaciones del método de encuestas**

El método de encuestas tiene la ventaja de que se basa en una encuesta que ha sido diseñada exclusivamente para medir el consumo de los productos analizados. Como la unidad encuestada es el individuo, a diferencia de la EPF en que la unidad es el hogar, la sub-declaración del consumo es menos frecuente o de menor magnitud, pues el encuestado no corre el riesgo de revelar su nivel de consumo al resto del grupo familiar.

Otra diferencia es que la encuesta utilizada se basa en la recordación, en cambio la EPF, que como se recordará es un insumo para la construcción de las cuentas nacionales, se basa en el registro diario de las compras realizadas por los hogares. Si bien la recordación induce a errores, la supuesta ventaja del registro diario no es evidente, a la luz de las investigaciones realizadas y que fueron referenciadas en el capítulo 3. Es así que el registro diario conduce a una subestimación del consumo, producto del efecto “agotamiento” del encuestado, que lleva a que los montos registrados se vayan reduciendo con el pasar de los días.

Desde el punto de vista del método de estimación utilizado a partir de la disponibilidad de datos de la encuesta, las limitaciones tienen

que ver principalmente con los supuestos que es necesario realizar. En efecto, la encuesta entrega una buena estimación de las cantidades de consumo de cigarrillos y bebidas alcohólicas, pero no de los consumos valorados en dinero. Por lo tanto, es necesario estimar el consumo valorado haciendo supuestos respecto de los precios pagados por unidad de producto, lo que lleva claramente a una aproximación que puede contener algún grado de error.

Por otro lado, la encuesta consulta respecto de las marcas consumidas, pero necesariamente debe haber una categoría “otras”, que impide una asignación exacta de un precio al consumo de esa categoría. El efecto de la recordación puede también inducir a errores en las respuestas sobre las marcas consumidas, lo que puede llegar a ser relevante sobre todo en aquellos productos con menos fidelidad de marca.

Con todo, las limitaciones de las Encuestas de Presupuestos Familiares, que son usadas como insumo en las estimaciones de consumo de las cuentas nacionales, llevan a concluir que resulta más adecuado para los fines de estimar la evasión en cigarrillos y bebidas alcohólicas el uso de encuestas de consumo diseñadas especialmente para este fin, como la utilizada en este caso.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

- Ahmed, N.; M. Brzozowski y T. F. Crossley (2010): "Measurement Errors in Recall Food Consumption Data". University of Cambridge.
- Banco Central de Chile (2011): "Cuentas Nacionales de Chile. Compilación de Referencia 2008".
- Chaloupk, F.; P. Cook; R. Peck, J. Tauras (2008): "Enhancing Compliance with Tobacco Control Policies". Terry Sanford Institute of Public Policy, Duke University, Sanford Working Papers Series SAN08-07 May 2008.
- Hatziandreu E.J.; J.P. Pierce; M.C. Fiore; V. Grise; T.E. Novotny; y R.M. Davis (1989): "The Reliability of Self-Reported Cigarette Consumption in the United States". *Am J Public Health* 1989; 79:1020-1023.
- IBOPE (2012): "Estudio de Dimensionamiento de Consumo de Cigarrillos y Bebidas alcohólicas en Chile", informe de resultados.
- Oficina contra la Droga y el Delito, de las Naciones Unidas, y Organización Mundial de Aduanas (2007): "Informe analítico sobre la utilización de contenedores en el mundo, 2007".
- Perez-Stable, E.; B. Vanoss Marin; G. Mar; D. J. Brody; y N. L. Benowitz (1990): "Apparent Underreporting of Cigarette Consumption among Mexican American Smokers". *Am J Public Health* 1990; 80:1057-1061.
- Tseng, N.; J. Brattland; J. Davis; E. Geisen; B. Kopp; y M. C. Stringer (2012): "Exploring Underreporting and Respondent Records Usage in the Consumer Expenditure Survey". Bureau of Labor Statistics, U.S.
- Yang, S.; Y. Zhao y R. Dhar (2010): "Modeling the Under Reporting Bias in Panel Survey Data". *Journal Marketing Science*, Volume 29 Issue 3, May 2010, Pages 525-539.

# FISCALIDAD AGRARIA: ESPECIAL REFERENCIA A OCDE Y ESPAÑA

Gemma Patón García



## RESUMEN

La agricultura es uno de los sectores económicos cuyos resultados soportan una mayor incertidumbre debido a factores que escapan del control de los gobiernos. Por ello, la fiscalidad es utilizada como incentivo para favorecer el sector agrario. En este trabajo se observan los condicionamientos económicos que influyen en el sector agrario según la OCDE y nos ocupamos del caso de España, con una especial protección constitucional para el sector agrario. Este aspecto se ha traducido en distintos beneficios fiscales de los impuestos directos e indirectos que soportan los agricultores.

***La Autora:** Doctora en Derecho, Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario y Coordinadora de Relaciones Internacionales en la Universidad de Castilla-La Mancha (España). Investigadora del Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF) y miembro de la Red de investigación internacional en Fiscalidad y Cambio Climático (IDEA-CEU). Ponente en Masters, Doctorados y Postgrados en España e Iberoamérica (Argentina, Costa Rica, Bolivia, Ecuador, Perú, México y Honduras). Conferenciante en universidades europeas (Francia, Italia y Portugal) y autora de numerosas publicaciones científicas. Sus áreas de interés son: Fiscalidad medioambiental, Derecho tributario constitucional y Fiscalidad internacional.*



## CONTENIDO

Introducción

1. Relevancia económica del sector agrario en los países OCDE y su fiscalidad
2. Régimen fiscal de la actividad agraria en España
3. Conclusiones
4. Bibliografía

Si nos situamos en un contexto internacional podemos decidir que según la OCDE (2005) la mayor parte de países miembros conceden un trato diferencial al sector agrario, aunque la cuantificación del potencial beneficio fiscal es siempre difícil.

En todo caso, nuestro análisis debe comenzar por ofrecer el fundamento jurídico que justifica un tratamiento fiscal específico para el sector agrario, frente a otros sectores económicos. Y una vez razonado este extremo, procede observar la relevancia económica del sector en el territorio en que se aplica, pues no cabe duda de que el aporte de la actividad agraria al producto interior bruto de un país dependerá de factores intrínsecos como la inversión empresarial, la tecnología incorporada, la especialización de la mano de obra, aunque también de factores extrínsecos como las condiciones climáticas, los tipos de cultivos, etc. En definitiva, confluyen condicionantes políticos y económicos en el auge de este sector económico.

## 1. RELEVANCIA ECONÓMICA DEL SECTOR AGRARIO EN LOS PAÍSES OCDE Y SU FISCALIDAD

Es una evidencia que la agricultura representa un sector económico donde los precios de los productos y, por tanto, la rentabilidad de la producción, se somete a mayores riesgos e incertidumbres para los productores, consumidores y gobiernos en general. De este modo, los datos económicos que arroja el sector agrario se ve condicionado significativamente por las condiciones climáticas imprevisibles, pero también por otros factores como el nivel de existencias que mitiga las diferencias entre la oferta y la demanda; los precios de la energía (transporte, biocombustibles, etc.); el tipo de cambio, que puede afectar los precios locales de los productos básicos; las restricciones a las importaciones y exportaciones que aumentan la volatilidad de precios en los mercados internacionales, etc. En este escenario, las inversiones públicas en investigación y desarrollo en el sector agrícola adquieren una dimensión esencial.

No obstante, la situación del sector agrícola debe observarse en el marco de las cuestiones coyunturales que conlleva la actual crisis económica y en este sentido la tendencia acusada se dirige hacia el crecimiento de los precios de los productos básicos, debido a las menores cosechas en zonas productoras clave y las existencias bajas que redujeron la oferta disponible, y hacia la recuperación del crecimiento económico en economías en desarrollo y emergentes aumentó la demanda.

El Informe de la OCDE-FAO "Perspectivas de la agricultura 2011" sostiene que unos precios más altos son una señal positiva para un sector que ha venido experimentando bajadas reales en el precio de los productos básicos durante décadas, y supondrán un incentivo para invertir en mejoras de productividad e incrementar la producción para cubrir la creciente demanda de alimentos. Sin embargo, la respuesta de la

oferta está condicionada por los costes relativos de los insumos, mientras que los incentivos que traen consigo los precios más elevados a nivel internacional no siempre llegan a los productores debido a los altos costes de transacción o a las políticas nacionales proteccionistas. En algunas importantes regiones productoras, la subida de tipos de cambio también ha afectado a la competitividad de sus sectores agrícolas limitando los efectos en la producción.

Así pues, a corto plazo se espera que la producción agrícola aumente, como consecuencia de la respuesta esperada de la oferta a los elevados precios actuales. Los precios de los productos básicos deberían bajar desde los máximos de principios de 2011, pero se espera que en términos reales sean un promedio un 20% más altos para cereales (maíz), hasta un 30% para carnes (aves de corral), en el período 2011-2020, comparados con la última década. Los incrementos de precios de productos básicos se están desplazando a través de la cadena de producción hacia los productos pecuarios. Se prevé que la producción agrícola mundial crezca en media un 1,7% anual, si bien sería menor el crecimiento en cultivos como oleaginosas y cereales secundarios, con mayores costes de producción y menores mejoras de productividad. Por lo que se refiere a la demanda, el consumo alimentario per cápita crecerá con más rapidez en Europa del Este, Asia y Latinoamérica, donde los ingresos crecen y el crecimiento de la población disminuye, destacándose como productos que deberían experimentar mayores aumentos de demanda, los lácteos, el azúcar y la carne.

En cualquier caso, a pesar de que el sector agrícola parece demostrar mayor resistencia a la crisis económica mundial, lo cierto es que la contracción económica podría aumentar las dificultades en el sector, pues la recuperación económica no termina de despegar, lo que puede

resultar preocupante de acuerdo a lo señalado en el Informe “Perspectiva de la Agricultura 2009-2018” de la OCDE-FAO<sup>1</sup>.

Véase a continuación el cuadro sobre datos representativos del sector agrícola en distintos países de la OCDE:

**Tabla 1**

	Agricultura s/ PIB (%)	Empleo agrario/Pobl. Activa Ocupada	Export. Agrícolas/Exp Totales	M. Agrícolas/M. Totales
UE - 15	1,9	5,0	3,6	3,5
EE.UU	1,7	2,7	7,3	1,8
AUSTRALIA	3,2	5,2	17,7	1,1
N.ZELANDA	7,0	8,4	36,3	2,9
CANADA	1,5	5,0		
JAPÓN	1,9	5,3	5,6	2,9
MEDIA OCDE	2,1	8,2	3,2	4,7

Fuente: OCDE

Los gobiernos son conscientes de la necesidad de utilizar el instrumento fiscal para favorecer el sector agrario. En consecuencia, según la OCDE la mayor parte de países miembros conceden trato diferencial al sector agrario, aunque la cuantificación del potencial beneficio fiscal es siempre difícil, el porcentaje de explotaciones potencialmente beneficiadas por los regímenes especiales es menor en Francia y Alemania que en España<sup>2</sup>.

La casuística de la fiscalidad agraria es muy variable tanto dentro de los miembros de la OCDE como en los países integrantes de la Unión Europea. No obstante casi todos los Estados contemplan algún tipo de tratamiento diferenciado de la imposición directa e indirecta del sector agrario. La OCDE (2005) proporciona algunos datos comparativos a este respecto.

1. Vid. Informe OCDE-FAO en el sitio web: <http://www.oecd.org/site/oecd-faoagriculturaloutlook/48186264.pdf>.

2. OCDE, “Non-sectoral Policies for the agriculture and the agro-food sectors: taxation and social security”, 2005.

En el impuesto sobre la renta es frecuente la existencia de sistemas de estimación distintos, en general basados en estándares en lugar de sistemas basados en una contabilidad detallada. Este es el caso de, al menos, Austria, Bélgica, Francia, Alemania, Italia, Polonia, España y Estados Unidos. No puede asegurarse que en todos los casos estos sistemas supongan un tratamiento preferencial, pero sin duda reducen los costes de contabilidad y declaración. En el impuesto del Valor Añadido el panorama internacional es más complejo de definir. Hay frecuentemente regímenes especiales para la agricultura, y es difícil evaluar si estos sistemas resultan en una sobrecompensación.

En Francia, el Impuesto sobre la Renta incluye además del Régimen General de estimación real normal o simplificado, un “régimen especial a tanto alzado” (forfait), para los agricultores que no superen los 76.000 euros en cifra de negocios. En este régimen que se aplica entorno al 60% del colectivo, el montante del Impuesto se obtiene como suma de un elemento calculado a nivel de Departamento como referencia colectiva y un elemento derivado de las características de los productores en función de la superficie de tierra disponible, número de animales, etc. En el IVA existe un Régimen especial para agricultores con ingresos inferiores a 45.700 euros y que se aplica al 25% de los agricultores que declaran. En este caso, los agricultores pagan el IVA de sus compras y reciben un pago a tanto alzado del Estado por sus ventas. Existe, por otra parte, un tipo preferencial en el impuesto de carburantes para el uso de gasóleo en agricultura.

En Alemania, los tipos que gravan la renta son los mismos que en otros negocios, pero existe un tipo especial deducible para las rentas de la agricultura cuando la renta bruta de los agricultores casados no supera los 61.400 euros. Asimismo los agricultores, pueden beneficiarse de un método de cálculo del beneficio a tanto

alzado para los que explotan menos de 20 hectáreas, así como otros parámetros para los productos ganaderos, u otras actividades y en general menos de 25.000 euros de beneficios. En este caso se encuentran el 35% de las explotaciones. Por lo que se refiere al IVA, los agricultores venden sus productos a un precio aumentado en un tipo a tanto alzado, que a partir de 1994 se situó en el 9%. Existe asimismo un tipo rebajado para el uso de gasoil en el sector agrario y una exención de los Impuestos para vehículos empleados en la explotación.

En Reino Unido el régimen en el Impuesto sobre la Renta de los agricultores, es el que con carácter general se aplica al resto de las actividades. Se permite calcular medias bianuales para reducir el impacto de la progresividad cuando las rentas agrarias son muy variables. Por lo que se refiere al IVA, también el régimen aplicable es el general, aunque con tipo cero aplicado a casi todas las ventas, por lo que el agricultor puede recuperar el IVA pagado por sus compras. Existe además un tipo reducido del Impuesto en el uso de gasoil para la agricultura, así como reducciones en las tasas anuales de vehículos agrícolas.

El régimen fiscal aplicable al sector agrario en España comienza a diferenciarse del resto de sectores económicos a partir de 1977 con la llegada del período constitucional, cuyas coordenadas iban dirigidas a la introducción de modificaciones en el tratamiento tributario de este sector que permitiesen acomodarlo a la realidad del sector y atender a las necesidades de desarrollo económico del sector primario en su conjunto. Con todo, el objetivo esencial de la incorporación del sector a un régimen fiscal específico consiste en facilitar el cumplimiento de las obligaciones formales por los sujetos pasivos que, en muchas ocasiones, se trata de explotaciones familiares de pequeño o mediano tamaño con una escasa tradición en cuanto a documentación.

## 2. RÉGIMEN FISCAL DE LA ACTIVIDAD AGRARIA EN ESPAÑA

### 2.1 Fundamento constitucional de la fiscalidad agraria

Pues bien, es el propio artículo 130.1 de la Constitución española el que nos proporciona el fundamento para enmarcar un tratamiento individualizado para el sector agrario al exhortar a los poderes públicos a “la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y en particular de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”. Este reconocimiento constitucional de especial fomento del sector primario se hace residir sobre un deber activo de promover la modernización y el desarrollo del sector y en una consecuencia cualitativa que es la persecución del incremento del nivel de vida de quienes realizan su actividad en este sector.

En cualquier caso, tal y como se ha recogido en el Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural<sup>3</sup>, la discriminación fiscal que se viene ofreciendo por el legislador al sector agrario goza del respaldo explícito de un precepto constitucional, lo cual ha conducido a los siguientes hitos normativos en España que citamos destacadamente:

- Ley 49/1981, 24 diciembre, del Estatuto de la Explotación Familiar Agraria y de los Jóvenes Agricultores.
- Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias –en adelante, LMEA.
- Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de régimen fiscal de las cooperativas – en adelante, LRFCA-, incluyéndose las cooperativas agrarias dentro del régimen de las cooperativas “especialmente protegidas”.

Asimismo, cada Comunidad Autónoma ha ejercido un desarrollo normativo en esta materia con distintas medidas fiscales de apoyo al sector económico y relacionadas con tributos que inciden en la actividad agraria, esencialmente, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante, ITPAJD- el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones –en adelante, ISD.

Dicho fundamento constitucional se ve reforzado por el artículo 129.2 de la Constitución española, donde al hilo del deber de los poderes públicos de promover “eficazmente las diversas formas de participación en la empresa” se incluye la prescripción de fomentar las sociedades cooperativas”. El modelo societario de las cooperativas representa un instrumento esencial de economía social, cuya trascendencia en el sector agrario se intensifica fundamentalmente, entre otros, por dos motivos: 1) en orden al arraigo regional de las cooperativas agrarias en su compromiso con su entorno, en tanto que no suelen producirse huídas de las explotaciones hacia otros territorios a pesar de la obtención de una rentabilidad mínima; y 2) el desarrollo de una labor de dinamización sociocultural de las cooperativas agrarias que dotan de formación profesional a sus socios y educación de valores de la sociedad en el mundo rural.

Con estas premisas, el tributo, caracterizado por su “fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”, también “podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución” (art. 2.1.2º párrafo). Por tanto, junto a la función principal que debe atender todo tributo de recaudar ingresos

3. *Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid 2003. Puede consultarse en la dirección web: [http://www.libroblancoagricultura.com/publicacion/pdf/Cap01a10\\_T2.pdf](http://www.libroblancoagricultura.com/publicacion/pdf/Cap01a10_T2.pdf).*

públicos, aquél también puede servir como técnica de fomento de la política económica general. En cualquier caso, en la mayor parte de los tributos se advierte algún componente o motivación no estrictamente fiscal. Las figuras tributarias han pasado de ser una institución neutral, con una finalidad exclusivamente recaudatoria, a ser un instrumento que posibilita la consecución de toda una serie de objetivos marcados por la sociedad.

Sin embargo, puede ocurrir que la utilización de fines no fiscales conlleve una desnaturalización del tributo. Una prestación patrimonial coactiva dejará de ser “tributaria” cuando su esencia contributiva o, más genéricamente, recaudatoria quede anulada o sustituida por no importa qué finalidad no fiscal. La garantía institucional del tributo exige que los fines no fiscales que con él se persiguen no acaben desnaturalizando la función típica y caracterizadora de este instituto jurídico, siendo imprescindible una mínima congruencia entre el mecanismo elegido y la función a que se adscribe.

Asimismo, desde la vertiente subvencional, el establecimiento de beneficios fiscales en impuestos tradicionales de naturaleza estrictamente recaudatoria ha inundado progresivamente su configuración jurídica con el objetivo de protección de otros fines constitucionales. No obstante, ha de advertirse que la función redistributiva y de política económica conlleva el riesgo de acabar por “elevar completamente el principio de capacidad contributiva como principio de igualdad”, si la discrecionalidad del legislador se llevase al extremo de tener como único elemento de razonabilidad la política económica, cuestión que en estos supuestos encuentra acomodo en el fundamento constitucional de especial tratamiento del sector agrario.

Por otro, el incentivo fiscal, instrumentado en cualesquiera modos jurídicamente posibles, supone un “estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un beneficio fiscal”<sup>4</sup>. Así, la introducción de beneficios fiscales a la carga tributaria de determinadas figuras impositivas en tanto se adopta un comportamiento proclive a la protección medioambiental, posiblemente lleva consigo una función de promoción, apoyo o estímulo instrumental al sector agrario, pero a costa de una reducción recaudatoria que sería asumida por el conjunto de los ciudadanos, lo cual debe invocar a la cautela en su introducción. En principio, las medidas fiscales aprobadas que inciden en el sector agrario más que técnicas desgravatorias, vienen constituyendo auténticos beneficios fiscales. Así, las primeras son un puro reflejo del objeto imponible delimitado por el legislador, a diferencia de los beneficios fiscales que constituyen una excepción al régimen ordinario del tributo, un tratamiento más favorable para determinados supuestos de hecho, con principios propios basados en funciones de promoción<sup>5</sup>.

Por tanto, existe una tendencia a contraerse de las explotaciones, siendo que la adopción de medidas jurídicas de apoyo al sector pasa por la necesidad de proteger la población activa que ocupa en tiempos de crisis económica con elevadas tasas de desempleo en los países occidentales. En cualquier caso, las debilidades de la productividad del sector agrario continúan situándose tanto en la reducida dimensión de explotaciones, como en el consabido sometimiento a las contingencias climáticas.

Planteamos, pues, como desafíos ineludibles a los que se enfrenta este sector:

4. SOLER ROCH, M.T., *Incentivos a la inversión y justicia tributaria*, Civitas, Madrid, 1983, pág. 49.

5. FICHERA, F., *Le agevolazioni fiscali*, Cedam, Padova, 1992, pág. 56.



1. El aumento de inversiones en el sector productivo agrícola; 2) la búsqueda de competitividad en precios e innovación de productos; 3) la configuración de instrumentos fiscales para estimular el sector agrario.

El tratamiento fiscal que recibe el sector agrario no puede abstraerse en ningún momento de la relevancia económica que representa para el territorio donde se va a aplicar, porque ha de evaluarse la procedencia económica de tales medidas.

**Tabla 2**  
**España: PIB por sectores económicos**  
**(en %)\***

Año	Agricultura y pesca	Industria y energía	Construcción	Servicios
1970	11,0	34,0	8,8	46,3
1980	7,0	28,6	7,9	56,5
1990	5,5	25,1	8,8	60,6
2000	4,4	20,9	8,3	66,4
2005	3,1	18,4	11,6	66,8
2009	2,5	15,1	10,7	71,7
2010	2,7	15,6	10,1	71,6

\* Fuente: Elaboración propia a partir de datos de Contabilidad Nacional del INE

**Tabla 3**  
**España: Estructura del empleo por**  
**sectores económicos (%)\***

Año	Agricultura y pesca	Industria y Energía	Construcción	Servicios
1970	29,3	25,3	8,9	36,5
1980	18,6	27,2	9,3	44,9
1990	11,5	23,7	9,9	55
2000	6,6	20	11,2	62,3
2005	5,3	17,3	12,4	65
2009	4,2	14,4	9,7	71,7
2010	4,4	14,2	8,5	72,8

\* Fuente: Elaboración propia a partir de datos de la Encuesta de Población Activa del INE

## 2.2 Incidencia fiscal y financiera en el sector agrario

En primer lugar, corresponde realizar una aclaración terminológica pues habitualmente la referencia a la fiscalidad del sector agrario comprende las tres actividades fundamentales del sector primario (agricultura, ganadería y pesca). Así las normas tributarias aplicables en estas actividades económicas, si bien obtienen una regulación específica, no incluyen las actividades forestales –en consonancia con el ámbito de aplicación de las normas comunitarias-. No obstante, debe advertirse que

la fiscalidad del sector agrario no es idéntica para actividades agrícolas y ganaderas, pues existen diferencias notables en determinadas actividades ganaderas.

Incluimos, a continuación, un cuadro ilustrativo acerca de la incidencia fiscal y financiera en el sector agrario y haremos un breve recorrido por el mismo, para después adentrarnos con mayor detalle en el contenido del régimen fiscal de la actividad agraria.

Tabla 4

Tributos estatales	Tributos autonómicos	Subvenciones y Ayudas públicas
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas <ul style="list-style-type: none"> <li>• Régimen de estimación objetiva</li> </ul>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	Política Agraria Comunitaria
Impuesto sobre el Valor Añadido <ul style="list-style-type: none"> <li>• Régimen especial</li> </ul>	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	
Impuesto sobre Sociedades <ul style="list-style-type: none"> <li>• Cooperativas</li> <li>• Sociedades Agrarias de Transformación</li> </ul>		
*Elaboración propia		

Como puede apreciarse, son los principales impuestos -IRPF e IVA-, los tributos donde la actividad agraria obtiene un régimen diferenciado y constituye una especialidad respecto al régimen general de cada uno de ellos. Además, si la actividad agraria se realiza mediante la organización en determinadas formas societarias como las cooperativas, fundamentalmente, también los beneficios empresariales derivados de la actividad agraria podrán aprovecharse de un régimen “especialmente protegido” en el Impuesto sobre Sociedades -IS. Nos dedicamos en epígrafes posteriores a desarrollar los principales elementos del tratamiento jurídico de la incidencia fiscal en estos impuestos.

Desde el punto de vista de otras operaciones relacionadas con el negocio agrario, hemos de referirnos a la transmisión del mismo, donde encontramos preceptos específicos aplicables tanto en el ITPAJD (transmisión onerosa) como en el ISD (transmisión gratuita).

Así, desde el inicio de una actividad agraria, la mera adquisición de una explotación agrícola

en su totalidad y siempre que el adquirente continúe el ejercicio de la misma actividad empresarial del transmitente (art. 7.1a)) no se encuentra sujeta a IVA por excepción a la regla general de sujeción a este impuesto de todas las operaciones realizadas por empresarios y profesionales. Es preciso señalar que esta no sujeción al IVA exige la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial del vendedor y que el adquirente del mismo sea una sola persona sociedad o entidad, y que ésta continúe en la misma actividad que el transmitente. Si alguno de estos requisitos no se diese, la operación quedará sujeta a IVA. De otro lado, la compraventa de la totalidad de la explotación agrícola se encontrará también no sujeta al ITPAJD a tenor del art. 7.5 del TRLITPAJD.

Ahora bien, en el ITPAJD se contemplan determinadas exenciones que guardan relación con el sector agrario, es el caso de la concentración parcelaria, las de permuta forzosa de fincas rústicas, las permutas voluntarias autorizadas por el Instituto de

---

Reforma y Desarrollo Agrario, etc., con la finalidad de que el coste fiscal no sea un freno a su realización<sup>6</sup>.

Pero es la LMEA la que introdujo buena parte del tratamiento fiscal diferenciado en este impuesto. Así, la LMEA dispuso la exención del gravamen de AJD de las primeras copias de escrituras públicas de constitución, modificación o cancelación de préstamos hipotecarios sujetos al IVA, cuando los mismos se concedan a titulares de explotaciones prioritarias para la realización de planes de mejora y a los titulares de explotaciones que no siendo prioritarias alcancen dicha consideración mediante adquisiciones financiadas con los préstamos. Asimismo, la transmisión o adquisición por cualquier título, oneroso o lucrativo, inter vivos o mortis causa, del pleno dominio o del usufructo vitalicio de una explotación agraria en su integridad, a favor o por el titular de otra explotación que sea prioritaria o que alcance esta consideración como consecuencia de la adquisición, gozará de una reducción del 90% de la base imponible del impuesto que grave la transmisión o adquisición de la explotación siempre que no se altere la condición prioritaria de la explotación del adquirente, elevándose al 100% la reducción si continúa la explotación el cónyuge superviviente. Por otro lado, el artículo 20 LMEA dispone que la transmisión o adquisición estará exenta cuando se trate de un agricultor joven o un asalariado agrario para su primera instalación en una explotación prioritaria, y se incrementará la reducción general en 10 puntos porcentuales si el adquirente es agricultor joven o asalariado agrario y la transmisión o adquisición se realiza durante los 5 años siguientes a su primera instalación.

Adicionalmente, si el cultivo ha sido calificado por la Comunidad Autónoma respectiva como una “explotación agraria prioritaria” tendrá derecho a la aplicación de beneficios fiscales, en

atención a parámetros y requisitos económicos, unidades de trabajo agrario empleados, renta de referencia y viabilidad de la explotación agrícola. Tomando el ejemplo de la región de Castilla-La Mancha la Ley 9/2008, de 4 de diciembre, de medidas en materia de tributos cedidos establece en su artículo 13 deducciones en las transmisiones onerosas de las explotaciones agrarias, sometidas al ITPAJD:

- Se establece una deducción del 100% de la cuota del ITPAJD para las operaciones a las que se refieren los artículos 9, 10, 11 y 13 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias, siempre que se cumplan los requisitos exigidos en la mencionada ley.
- Tendrán una deducción del 50% de la cuota los hechos imponible relacionados con las explotaciones agrarias de carácter singular definidas en el artículo 4 de la Ley 4/2004, de 18 de mayo, de la Explotación Agraria y del Desarrollo Rural en Castilla-La Mancha.
- Los hechos imponible del impuesto, señalados en el artículo 10.1 de esta Ley, relacionados con las explotaciones agrarias preferentes, definidas por el artículo 5 de la Ley de la Explotación Agraria y del Desarrollo Rural en Castilla-La Mancha, el porcentaje de deducción de la cuota tributaria será de un 10 por ciento.

Otra forma de adquirir la propiedad de una explotación agraria es mediante negocios gratuitos inter vivos, es decir, mediante la donación del mismo, en cuyo caso la adquisición quedará sujeta al Impuesto sobre Donaciones, regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD. Pues bien, el art. 20 de la Ley establece una reducción en la base imponible del Impuesto que asciende al 95% del valor de una empresa individual, negocio profesional o de las participaciones en entidades o derechos de usufructo sobre las mismas, cumpliendo

---

6. MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., *La fiscalidad en el sector agrario*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004, pág. 50.

los requisitos legales salvo que la Comunidad Autónoma competente establezca un resultado distinto. Al igual que el ITPAJD, el ISD es un impuesto cedido y por tanto las Comunidades Autónomas gozan de competencia para concretar beneficios fiscales al respecto, y así lo han hecho un buen número de ellas.

Por último, las subvenciones agrícolas procedentes de la Política Agraria Comunitaria (PAC) son muy importantes como instrumento financiero de la actividad agraria, pero no entramos a profundizar en esta cuestión, pues se trata de un mecanismo de apoyo directo – no indirecto como los tributos que es nuestro objeto de estudio. Diremos, no obstante, que las sucesivas reformas de la PAC se han dirigido a configurar un modelo de agricultura sostenible a través de un complejo sistema jurídico que toma en consideración la actividad agrícola en función de sus implicaciones ecológicas y la anunciada reforma de la PAC –proyectada para su entrada en vigor en 2014- parece que se orientaría a la reserva de un 40% de las ayudas agrarias condicionadas al factor medioambiental.

### 2.3. Régimen especial agrario: IRPF e IVA

Con carácter general, el tratamiento fiscal del sector agrario y pesquero está sujeto a un sistema de regímenes especiales que afectan fundamentalmente al IRPF e IVA –en adelante, REAGP. Estos regímenes pretenden sobre todo reducir las obligaciones formales para incorporar al sistema fiscal el mayor número de explotaciones agrarias, incluidas las más numerosas de pequeño y mediano tamaño.

El elemento diferenciador para la agricultura en el IRPF consiste en el método de estimación objetiva de las rentas como porcentaje del valor de la producción, específico para cada producto. Este método es incompatible con el régimen de estimación directa, y su renuncia conlleva la renuncia al régimen especial del IVA.

En cuanto al IVA, el art. 124 LIVA permite aplicar a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras la exención de obligaciones formales y materiales que conlleva el régimen general. Este régimen supone, además, que ante la imposibilidad de deducir el IVA soportado, los agricultores acogidos al régimen se resarcirán mediante una compensación a tanto alzado por las cuotas del IVA soportado o satisfecho por las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios prestados.

Recientemente, las últimas novedades normativas por efecto de subida de los tipos impositivos en el IVA, llevados a cabo por el Real Decreto-Ley 12/2012, han afectado a los productos agroalimentarios, al tiempo que se ha incorporado un incremento del IVA compensatorio (art. 130 ap. 5º) a partir del mes de septiembre de 2012<sup>7</sup>. De este modo, si bien aumenta el coste de producción por la elevación del tipo del IVA, se contrarresta con la compensación del IVA que los sujetos pasivos podrán aplicarse. No obstante, no han sido atendidas las reclamaciones del sector al continuar manteniéndose una distinción entre la actividad agraria y la actividad ganadera, ésta última con un menor IVA compensatorio<sup>8</sup>.

7. *La modificación normativa ha incorporado como decimos una subida generalizada con efectos a partir del 1 de septiembre de 2012, que se ha instrumentado a través de dos medidas: en primer lugar, un aumento de los tipos, general y reducido (del 18% al 21%, y del 8% al 10%, respectivamente), mientras que permanece inalterado el tipo superreducido (4%); en segundo lugar, un grupo de determinados productos y servicios que hasta el momento tributaban al tipo reducido pasan a tributar al tipo general. En concreto, el incremento del IVA en los productos agrarios no ha afectado a los productos de primera necesidad (pan, harinas, leche, quesos, huevos, frutas, verduras, hortalizas, tubérculos y cereales) a los que continúa aplicándose el 4%. Al resto de alimentos (carnes, aceites y productos transformados), productos fitosanitarios, semillas, piensos, servicios veterinarios y agua y prestaciones de servicios a favor de titulares de explotaciones agrarias, forestales o ganaderas (plantación, siembra, abonado, cultivo, etc.) pasan del 8% al 10%, y los medios de producción de agricultores y ganaderos (energía, carburantes y maquinaria agrícola) son gravados al 21%, en lugar de al 18%.*

8. *Así, mientras que la ganadería pasa a aplicarse una compensación del 8,5% al 10,5%, en cambio en el sector de la agricultura se aplica el 12% en lugar del 10%.*

---

Así pues, este régimen especial se caracteriza por una gran sencillez, en un claro intento de adaptar el impuesto a la realidad de un sector, como es el agrícola, menos preparado para cumplir con las exigencias del régimen general del impuesto. De aquí que como razones justificativas de la existencia de este régimen concurren: 1) la inexistencia en el sector agrícola de la organización administrativa necesaria para la aplicación del impuesto en su integridad, cuestión recogida en la Directiva que permite otorgar a los productores agrícolas un régimen a tanto alzado que tienda a compensar la carga del impuesto pagada por las compras de bienes y servicios por los agricultores sometidos al régimen de tanto alzado, y 2) un motivo técnico basado en el propio funcionamiento del impuesto, de manera que el establecimiento del sistema de compensación por la carga fiscal soportada de las adquisiciones o servicios que reciben los agricultores, admite que las compensaciones puedan deducirse de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen<sup>9</sup>.

### **IRPF: Régimen especial**

El régimen de estimación objetiva en el IRPF (art. 31 LIRPF y art. 32 RIRPF), tiene como objeto la determinación del rendimiento neto de, exclusivamente, las actividades empresariales que están acogidas al mismo, generalmente pequeñas empresas. Esta determinación del rendimiento neto, se efectúa a través de índices, signos o módulos, que son el resultado de los análisis y estudios estadísticos sobre rendimientos de las actividades empresariales incluidas en el régimen efectuados por el Ministerio de Economía y Hacienda.

En consecuencia, el rendimiento neto resultante, no tiene nada que ver con los resultados reales

de las distintas actividades empresariales incluidas en el régimen. Hasta tal punto esto es así, que las ganancias que se hubieren podido obtener como consecuencia de las diferencias existentes entre los rendimientos reales y los derivados de los módulos, nunca pueden ser objeto de gravamen, quedando eximidas de tributación.

En consonancia con esta pretensión, se han reducido las obligaciones formales de los empresarios incluidos en el régimen hasta el mínimo necesario para efectuar los pocos controles que el propio régimen precisa. Igualmente, el artículo 101.5, letra d) de la LIRPF establece un porcentaje de retención sobre los rendimientos derivados de actividades del 2 % en el caso de rendimientos procedentes de actividades agrícolas o ganaderas -salvo en el caso de las actividades ganaderas de engorde de porcino y avicultura, en que se aplicará el 1 %- lo cual supone un anticipo del pago bastante más reducido que para otras actividades sometidas al régimen de estimación objetiva<sup>10</sup>.

Por su parte, el régimen simplificado en el IVA (art. 122 LIVA y 34 RIVA), al igual que el de estimación objetiva en el IRPF, está pensado como un régimen de estimación objetiva de las cuotas del Impuesto, igualmente para pequeñas empresas, con la misma característica de la reducción a la mínima expresión de las obligaciones formales de los empresarios, cuya actividad se encuentra incluida en el mismo. De conformidad con ello, en la Resolución DGT nº 2551/2005, de 22 diciembre, se señaló que el régimen simplificado del IVA es un régimen especial que consiste en la estimación objetiva de las cuotas devengadas por operaciones corrientes, con deducción de las cuotas satisfechas o soportadas realmente en el ejercicio de la actividad. Por ello, las

---

9. ROMERO GARCÍA, F., "El IVA y la actividad agraria. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca" en *La fiscalidad de la agricultura y la ganadería*, CISS, Madrid, 2007, págs. 172-173.

10. *La aplicación de los límites al método de estimación objetiva para actividades agrícolas o ganaderas no ha variado tras la modificación operada en el mismo (art. 31.1 LIRPF) por la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.*



cuotas devengadas por dichas operaciones corrientes no son las que efectivamente el sujeto pasivo ha repercutido a los destinatarios de sus operaciones, sino que se calculan sobre la base de unos módulos en función de la actividad de que se trate.

La mencionada subida de tipos impositivos ha ocasionado que la Orden HAP/2259/2012 de 22 octubre, incorpore la revisión de los módulos del régimen simplificado a fin de actualizar su importe en paralelo. Respecto al IRPF, se mantienen para el ejercicio 2012 la cuantía de los módulos, los índices de rendimiento neto de las actividades agrícolas y ganaderas y sus instrucciones de aplicación; y también se sigue manteniendo la reducción del 5% sobre el rendimiento neto de módulos derivada de los acuerdos alcanzados en la Mesa del Trabajo Autónomo. Es destacable que el régimen especial obtiene mayor atractivo tras la incorporación de seis disposiciones adicionales mediante esta Orden.

En la primera, con el objetivo de incentivar la contratación de trabajadores sin que ello suponga mayor coste fiscal, en relación con el régimen de estimación objetiva en el IRPF, se establece que, si en el año 2012 hubiese tenido lugar un incremento del módulo "personal asalariado" por comparación con el año 2011, a esa diferencia positiva se le aplicará el coeficiente cero. En la segunda se dispone que los sujetos pasivos que inicien su actividad 2012 y determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva, reducirán dicho rendimiento en el ejercicio de inicio de la actividad y en el siguiente en un 60% y en un 30%, respectivamente. La reducción será de un 70% en ambos ejercicios si se trata de sujetos pasivos discapacitados con un grado de minusvalía igual o superior al 33%. Interesante para la producción agroalimentaria resulta la Disposición Adicional tercera de la Orden citada más arriba, que se ocupa de fijar la aplicación para el año 2012 del índice de 0,173 para las actividades agrícolas dedicadas a la obtención de tomate, de brócoli, de melocotón y de espárrago, con destino a industria, que

determinen su rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva. En la cuarta se recoge una reducción general para el año 2011, del 5% aplicable al cálculo del rendimiento neto por el régimen de estimación objetiva en todas las actividades económicas recogidas en los anexos I y II de la Orden Foral 13/2011, de 8 de febrero. En la quinta se modifican para el año 2011, en relación con el régimen de estimación objetiva, los índices de determinadas actividades agrícolas y ganaderas que atraviesan especiales dificultades económicas. Finalmente, en la sexta se reducen para el año 2011 determinados signos, índices o módulos aplicables a la actividad de transporte de mercancías por carretera.

Existen unos criterios cuantitativos límite a la hora de aplicar los módulos correspondientes, de forma que la magnitud aplicable al conjunto de actividades será conforme a los arts. 31 y 32 LIRPF y art. 122 LIVA:

- a. 450.000 euros de volumen de ingresos anuales para el conjunto de las actividades económicas. Se computarán: 1) Las operaciones que deban anotarse en el libro registro de ventas e ingresos (art. 68.7 RIRPF) o en el libro registro previsto (art. 40.1 RIVA); 2) Igualmente, se computarán las operaciones, no incluidas anteriormente, por las que los empresarios estén obligados a emitir y conservar facturas, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de facturación, art. 2 con excepción de las operaciones comprendidas en el artículo 121.3 de la LIVA, así como de los arrendamientos de bienes inmuebles que no se califiquen como rendimientos de actividad económica.
- b. 300.000 euros de volumen de ingresos en las siguientes actividades: Ganadería independiente; Servicios de cría, guarda y engorde de ganado; Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA; Otros trabajos, servicios y actividades accesorios

---

realizados por titulares de actividades forestales que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA; Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades agrícolas desarrolladas en régimen de aparcería; Aprovechamientos que correspondan al cedente en las actividades forestales desarrolladas en régimen de aparcería; Agrícola o ganadera susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA; Forestal susceptible de estar incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del IVA; Procesos de transformación, elaboración o manufactura de productos naturales, vegetales o animales, que requieran el alta en un epígrafe correspondiente a actividades industriales en las Tarifas del IAE y se realicen por los titulares de las explotaciones de las cuales se obtengan directamente dichos productos naturales.

Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas deberán computarse no sólo las operaciones correspondientes a las actividades económicas desarrolladas por la propia entidad en régimen de atribución, sino también las correspondientes a las desarrolladas por sus socios, herederos, comuneros o partícipes; los cónyuges, descendientes y ascendientes de éstos; así como por otras entidades en régimen de atribución de rentas en las que participen cualquiera de las personas anteriores, en las que concurran las circunstancias señaladas.

También se incluye la condición de cultivo ecológico para hallar el rendimiento neto de los módulos, siempre que la producción cumpla los requisitos establecidos en la normativa legal de las Comunidades Autónomas, por la que asumen el control de este tipo de producción de acuerdo con el RD 1852/1993 de 22 de octubre y el Reglamento (CEE) 2092/91 del Consejo de 24 de junio de 1991 a los que se les aplicará un índice corrector del 0,95.

#### **IVA: Régimen especial**

El régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca –REAGP- fue diseñado para conseguir una simplificación en la gestión por parte de la Administración tributaria, lo que conlleva una disminución de los costes correspondientes, y, a su vez, una reducción en las obligaciones formales de los sujetos pasivos, cuya característica esencial es la carencia absoluta en el cumplimiento de dichas obligaciones.

Al mismo tiempo, este régimen intenta conseguir el cumplimiento del principio de justicia, permitiendo por medio de un mecanismo concreto, la compensación, que los sujetos pasivos puedan recuperar el impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios. Este régimen es voluntario, aplicándose, sin embargo, directamente cuando concurran los requisitos establecidos por la LIVA, salvo renuncia expresa de los sujetos pasivos, realizada en la forma y en los plazos establecidos en el artículo 33 del RIVA. La renuncia tendrá efecto para un período mínimo de tres años y se entenderá prorrogada para cada uno de los años siguientes en que pudiera resultar aplicable el respectivo régimen especial, salvo que se revoque expresamente en el mes de diciembre anterior al inicio del año natural en que deba surtir efecto.

Ambos regímenes –IRPF e IVA- están coordinados, así la renuncia a uno de ellos supone la renuncia al otro, y la exclusión de éste supone la exclusión del régimen de estimación objetiva en el IRPF.

El régimen se aplica a los titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, siempre que cumplan los requisitos legales y no hayan efectuado su renuncia dentro del plazo reglamentario para ello (art. 124 LIVA). No obstante, los sujetos pasivos pueden ser excluidos del REAGP por el volumen de operaciones (art. 124 Dos.6 LIVA y art. 43.2 RIVA), esto es, si superan:

- a. 300.000 euros durante el año inmediato anterior, para el conjunto de las operaciones relativas a las actividades comprendidas en

aquél, salvo que la normativa reguladora del IRPF estableciera otra cifra a efectos de la aplicación del régimen de estimación objetiva para la determinación del rendimiento de las actividades agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, en cuyo caso se estará a esta última.

- b. 450.000 euros durante el año inmediato anterior, para la totalidad de las operaciones realizadas durante el mismo.
- c. Los sujetos pasivos que hayan superado en el año inmediato anterior el importe de 300.000 euros anuales, excluido el IVA, por las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios para el conjunto de las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, excluidas las relativas a elementos del inmovilizado.

Este régimen será aplicable a las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas y pesqueras que cumplan las siguientes condiciones (art. 125 LIVA y art. 44 RIVA):

- a. Que sus productos se obtengan directamente de sus cultivos, explotaciones o capturas, lo que implica que no sean admisibles actividades intermedias para su obtención.
- b. Que se obtengan productos naturales, vegetales o animales, no pudiendo, por tanto, efectuar sobre ellos cualquier tipo de transformación.
- c. Que la obtención de los productos se realice para su transmisión a terceros, así como a los servicios accesorios a dichas explotaciones a los que se refiere la LIVA.

Como decíamos las importantes ventajas que presenta este régimen especial se sitúan en la simplificación en las obligaciones materiales y formales de los sujetos pasivos, que facilitan, a la vez, la gestión tributaria por la Administración y la cumplimentación del impuesto por los

sujetos pasivos acogidos a este régimen (art. 129 LIVA y art. 47 RIVA). En concreto, los sujetos pasivos acogidos a este régimen, no están sometidos a: 1. la obligación de liquidar, repercutir o pagar el impuesto; 2. la obligación de presentar autoliquidaciones; 3. la obligación de ingresar la cuota tributaria; 4. la obligación de exigir el recargo de equivalencia, en su caso; 5. la obligación de expedir o entregar facturas; 6. las obligaciones de llevar contabilidad o registros específicos, excepto la de llevar un libro registro en el que se anotarán las operaciones comprendidas en el régimen especial.

Sin embargo esta liberación de obligaciones no existe en los siguientes supuestos:

- las importaciones de bienes;
- las adquisiciones intracomunitarias de bienes;
- las operaciones de entrega de bienes de inversión de carácter inmobiliario;
- los supuestos de inversión del sujeto pasivo.

En cualquier caso, los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial, deberán cumplir las obligaciones generales de cualquier contribuyente, tales como efectuar el alta en el censo, solicitar el NIF correspondiente y, si realizan otras actividades diferenciadas, además, las obligaciones que, respecto a ellas, se establezcan legalmente.

Por otro lado, y en directa correlación a la imposibilidad de que los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial deduzcan las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes de cualquier naturaleza o por los servicios que les hayan prestado, siempre que los mismos se utilicen en la realización de las actividades a las que les sea aplicable el régimen especial, y con el fin de no perjudicar a los sujetos pasivos acogidos a este régimen, se establece el sistema de las compensaciones (art. 130.Uno LIVA).

Pese al mecanismo sustitutivo del IVA que no se repercute por el agricultor que está llamado a cumplir el régimen de la compensación,

---

sus diferencias con la repercusión de IVA son notables. Así, el IVA repercutido se recauda por los empresarios con destino a la Hacienda Pública, en tanto que el importe de las compensaciones va a parar al agricultor que no realiza liquidación (ni ingreso) de IVA. Por otro lado, la base sobre la que se aplica el porcentaje de la compensación no coincide exactamente con el de la base imponible del IVA porque, siendo la base considerada para el cálculo de la compensación el precio de venta de los productos agrícolas en él no se incluyen los gastos accesorios que se cargan separadamente al adquirente (embalajes, comisiones, portes, transportes, seguros,...) que, en cambio, sí forman parte de la base imponible a efectos del IVA en régimen general. Por último, parece evidente señalar que los porcentajes que se aplican sobre el precio de venta de los productos entregados por el agricultor para el cálculo de la compensación no son coincidentes con los tipos de gravamen IVA, habiendo señalado la normativa comunitaria al respecto que los porcentajes a tanto alzado se determinarán en función de los datos macroeconómicos del colectivo de la agricultura sometidos al régimen especial en los tres últimos años, con la expresa prohibición de que tengan por efecto que los agricultores examinados en su conjunto reciban compensaciones superiores a la carga del IVA soportado.

Como consecuencia de la aplicación de este régimen especial de la agricultura, no es el agricultor el obligado a “repercutir” (trasladar) la compensación al adquirente sino el adquirente quien está obligado a compensar al agricultor, por lo que el deber de expedir factura en la que se deje constancia de la compensación satisfecha corre a cargo, no del agricultor, sino del adquirente de sus productos.

Así el régimen de las compensaciones consiste en que los empresarios acogidos a este régimen especial tienen derecho a percibir una compensación a tanto alzado por las cuotas del IVA que hayan soportado o satisfecho por las

adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, en la medida en que utilicen dichos bienes o servicios en la realización de actividades a las que resulte aplicable este régimen especial.

En cuanto a las operaciones que dan derecho a percibir la compensación, el art. 130 Tres LIVA señala:

1. Las entregas de productos naturales obtenidos en las explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras, a otros empresarios o profesionales, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos, con las siguientes excepciones:

- Las efectuadas a empresarios que estén acogidos a este mismo régimen especial en el territorio de aplicación del IVA y que utilicen los referidos productos en el desarrollo de las actividades a las que apliquen dicho régimen especial. Es decir, sólo se tiene que pagar la compensación cuando los receptores de los productos no se encuentren acogidos a este régimen especial.
- Las efectuadas a empresarios o profesionales que en el territorio de aplicación del IVA realicen exclusivamente operaciones exentas del impuesto, que no den derecho a deducir éste.

2. Las entregas intracomunitarias exentas de los productos naturales obtenidos en dichas explotaciones, cuando el adquirente sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional y las adquisiciones intracomunitarias que realice se encuentren sujetas en el Estado miembro de destino.

3. Las prestaciones de servicios accesorios a la actividad agrícola, forestal, ganadera o pesquera, cualquiera que sea el territorio en el que estén establecidos sus destinatarios y siempre que estos últimos no estén acogidos a este mismo régimen especial en el ámbito espacial del impuesto.

No existe el derecho a percibir la compensación, cuando los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial efectúen las entregas o exportaciones de productos naturales en el desarrollo de actividades a las que no fuese aplicable dicho régimen especial. Ello, sin perjuicio, a su derecho a las deducciones establecidas para el régimen general (art. 130 Cuatro LIVA).

Respecto al cálculo de la cuantía de la compensación, se trata de la cantidad resultante de aplicar el porcentaje que establece la LIVA, al precio de venta de los productos o de los servicios accesorios prestados a terceros (art. 130 Cinco LIVA). Para la determinación del precio de venta no se computarán los tributos indirectos que graven las referidas operaciones, ni los gastos accesorios o complementarios a las mismas cargados separadamente al adquirente, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros, gastos financieros u otros. En las operaciones realizadas sin contraprestación dineraria, los referidos porcentajes se aplicarán sobre el valor de mercado de los productos entregados o de los servicios prestados. En la Resolución DGT núm. 2394/2008, de 26 octubre se indicó que la compensación del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca a satisfacer por una cooperativa, por las entregas de uva que sus socios efectúan a la misma, será el resultado de aplicar el tanto por ciento correspondiente sobre el precio de las entregas de uvas que perciban sus asociados, con independencia de cuál sea el criterio (gastos fijos y variables) que se tomen en consideración para el cálculo de dicho precio.

Como se ha adelantado anteriormente, con efectos de 1 septiembre de 2012, el artículo 23 del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, ha dado una nueva redacción al apartado 5 del artículo 130 LIVA, siendo que en adelante la compensación a tanto alzado será la cantidad resultante de aplicar, al precio de venta de los productos o de los servicios sujetos al referido

régimen especial, el porcentaje que proceda de entre los que se indican a continuación:

- El 12 por 100 (10 por 100 hasta 31 agosto 2012), en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones agrícolas o forestales y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones;
- El 10,5 por 100 (8,5 por 100 hasta 31 agosto 2012), en las entregas de productos naturales obtenidos en explotaciones ganaderas o pesqueras y en los servicios de carácter accesorio de dichas explotaciones.

Para la determinación de los referidos precios, no se computarán los tributos indirectos que graven las citadas operaciones, ni los gastos accesorios o complementarios a las mismas cargados separadamente al adquirente, tales como comisiones, embalajes, portes, transportes, seguros, financieros u otros.

Finalmente, los sujetos pasivos que hayan satisfecho las compensaciones, podrán deducir su importe de las cuotas devengadas por las operaciones que realicen, aplicando, a estos efectos, las reglas establecidas por la LIVA respecto de las cuotas soportadas deducibles (art. 134.1 LIVA y art. 49 RIVA). No podrán deducir las compensaciones, los sujetos pasivos a quienes sea aplicable el régimen especial del recargo de equivalencia en relación con las adquisiciones de los productos naturales destinados a su comercialización al amparo de dicho régimen especial, al igual que tampoco pueden deducir en ningún caso el IVA soportado en sus adquisiciones (art. 134.Dos LIVA). Para poder efectuar la deducción, se exige como requisito documental, que los sujetos pasivos deban estar en posesión del recibo original (art. 134.Tres LIVA y art. 49 RIVA).

#### **2.4. El régimen fiscal de las cooperativas agrarias en el impuesto sobre sociedades**

Atendiendo a la Ley 27/1999, de Cooperativas, se denomina cooperativa a la sociedad constituida por personas que se asocian, en



---

régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático. Estas sociedades cooperativas, recogidas en el art. 7.1a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS) gozan de régimen fiscal especial regulado por la Ley 20/1990-LRFC. En principio, las cooperativas agrarias gozan de un régimen especialmente protegido en razón del objeto social que desarrollan y a las que se aplica los beneficios fiscales de los artículos 33 y 34 de la LRFC.

Por ello, goza de gran trascendencia el control del cumplimiento de los requisitos exigidos para el régimen de las cooperativas protegidas<sup>11</sup>. A este respecto, recientemente, se ha actualizado el artículo 38 de la LRFC, señalando que compete a la Administración tributaria la comprobación acerca de la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en la Ley y practicar la regularización que corresponda en la situación tributaria de la cooperativa.

Asimismo, “el resultado de dichas actuaciones se comunicará a las Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas interesadas en cuanto pueda tener trascendencia respecto de los tributos cuya gestión les corresponda”<sup>12</sup>.

El régimen fiscal de las cooperativas agrarias se caracteriza por ofrecer un tratamiento fiscal más ventajoso para los resultados cooperativos, entendiéndose por tales los enumerados por el art. 17 LRFC, que forman parte de la base imponible del IS, junto con los rendimientos extracooperativos e incrementos y disminuciones patrimoniales. Así, los beneficios fiscales aplicables a las cooperativas agrarias se concretan en el tipo de gravamen aplicable a la base imponible de los resultados cooperativos que será del 20%, frente al tipo general que se aplicará a los resultados extracooperativos. Además se regula un supuesto de libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el registro de cooperativas y una bonificación del 50% de la cuota íntegra del IS, de acuerdo a la LRFC, por tratarse de cooperativas especialmente protegidas.

---

11. *Tales requisitos de la Ley de Cooperativas han sido criticados por ALGUACIL MARÍ, P., ROMERO CIVERA, A., afirmando que “aunque califica al régimen como «protector», realmente no «protege» sino que realiza una serie de ajustes técnicos, especialmente en el Impuesto de Sociedades a las cooperativas. Por otro lado, tampoco ofrece verdaderos «incentivos» en el citado impuesto. Sería más lógico que estas medidas de «ajuste técnico» se reunieran en un régimen de adaptación de las Cooperativas a un impuesto pensado para sociedades de «capital», bajo la denominación de un «régimen especial», en “Requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial de cooperativas”, Quincena Fiscal Aranzadi nº 21/2011, BIB 2011\1750.*

12. *Disp. Final 2ª de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude.*

### 3. CONCLUSIONES

Frente a otros sectores económicos donde la intervención pública encuentra un fundamento genérico en la Constitución, el sector agrario permite una actividad de promoción pública que justifica la adopción de medidas fiscales más beneficiosas, y ello también desde el punto de vista tributario. Esta óptica debe llevarse a la práctica desde la prudencia que impone la necesidad de recaudar de manera efectiva en tiempos de crisis, pero también desde el convencimiento de que el favorecimiento del sector puede ingresar los recursos tributarios a través del incremento de la productividad y el intercambio de productos agrícolas.

Por otro lado, es importante que la introducción de medidas fiscales en el sector agrario se realice dejando un margen a las regiones para la atención específica a determinados tipos de cultivos o actividades que sean más apropiados en cada zona geográfica del país, en desarrollo de su autonomía tributaria.

Asimismo, los parámetros de actuación legislativa deben tener presente que el diseño de la fiscalidad del sector agrario debe dirigirse a promover la transformación estructural y no a solucionar cuestiones coyunturales, pues no hay que olvidar que el rendimiento de la producción de las explotaciones agrarias se encuentra enmarcada en un contexto de mercados abiertos, lo cual obliga a hacer frente a las exigencias económicas del mismo. Para ello, un elemento clave es la modernización de las explotaciones agrarias, donde la imposición directa (IRPF e IS) puede ejercer un papel relevante, prestando especial énfasis a la diversificación de actividades según

las demandas sociales –conectadas por la protección medioambiental- y el estímulo fiscal del turismo rural o agroturismo.

Sin duda, en el caso español el tratamiento ofrecido al sector en IVA es el que puede valorarse de especialmente generoso, ya no sólo por la facilitación en el cumplimiento de obligaciones formales, sino también sustantivamente, pues incluso en la situación actual de crisis económica, el legislador ha protegido especialmente el sector agrario –acogiendo las peticiones de las Comunidades Autónomas y de las principales organizaciones agrarias- al intentar paliar los efectos de la subida de tipos impositivos que afectan a productos agroalimentarios con el incremento del IVA compensatorio a tanto alzado por el coste fiscal soportado de los productos y servicios de los que se han provisto los agricultores y ganaderos. No obstante, sigue persistiendo una diferencia de trato fiscal no suficientemente justificada.

También pensamos que la vulnerabilidad del sector puede permitir una flexibilización en la tributación de actividades complementarias como las artesanales o contemplar la realidad de la participación de distintos miembros de la familia que se implican habitualmente en el rendimiento de las pequeñas explotaciones.

La trascendencia tributaria del régimen tributario de las cooperativas más beneficioso puede acarrear mayores desventajas en relación con el régimen jurídico establecido para mismas, cuestión ésta que puede considerarse una dificultad añadida en situaciones de transformación, disolución o liquidación<sup>13</sup>.

13. Así lo han puesto de manifiesto MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., al constatar las diferencias de tratamiento en tales situaciones de las cooperativas respecto de las sociedades mercantiles, “El régimen tributario de la agricultura en España”, en *La fiscalidad en el sector agrario*, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004, p. 41.

---

## 5. BIBLIOGRAFÍA

ALGUACIL MARÍ, P., ROMERO CIVERA, A., “Requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial de cooperativas”, Quincena Fiscal Aranzadi nº 21/2011, BIB 2011\1750.

Libro Blanco de la Agricultura y el Desarrollo Rural, Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación, Madrid 2003, [http://www.libroblancoagricultura.com/publicacion/pdf/Cap01a10\\_T2.pdf](http://www.libroblancoagricultura.com/publicacion/pdf/Cap01a10_T2.pdf).

MARTÍN FERNÁNDEZ, F.J., RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J., “El régimen tributario de la agricultura en España”, en La fiscalidad en el sector agrario, Instituto de Estudios Económicos, Madrid, 2004.

OCDE, “Non-sectoral Policies for the agriculture and the agro-food sectors: taxation and social security”, 2005.

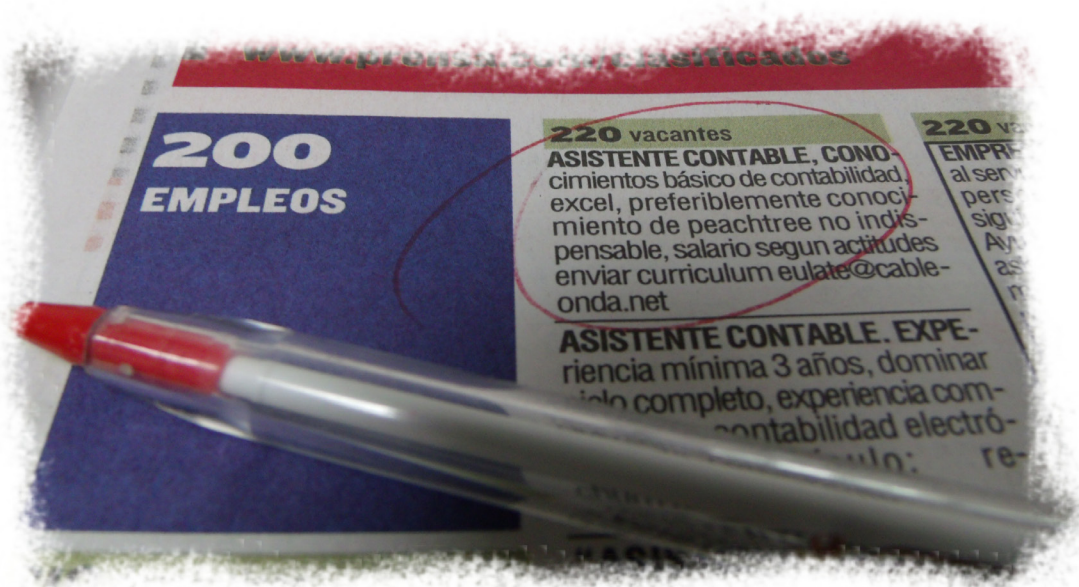
OCDE-FAO, “Perspectivas de la Agricultura 2009-2018”, <http://www.oecd.org/site/oecd-faoagriculturaloutlook/48186264.pdf>.

ROMERO GARCÍA, F., “El IVA y la actividad agraria. Régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca” en La fiscalidad de la agricultura y la ganadería, CISS, Madrid, 2007.

SOLER ROCH, M.T., Incentivos a la inversión y justicia tributaria, Civitas, Madrid, 1983.

# GASTO TRIBUTARIO: INCENTIVOS A LA INVERSIÓN Y LA GENERACIÓN DE EMPLEO EN EL URUGUAY, A TRAVÉS DE REDUCCIONES EN LA CARGA DIRECTA DE LAS EMPRESAS

Fernando Peláez y Leticia Olmos



## RESUMEN

Con este trabajo se busca conocer cuál es el perfil de las empresas que aprovechan el beneficio, su dimensión económica, su nivel de rentabilidad, así como su carga fiscal antes y después del beneficio, contrastándolas con la generalidad de las empresas. Por otra parte se inquiriere en como son estas empresas en lo que tiene que ver con la intensidad en uso de mano de obra, su potencialidad como generadores de empleo, así como la evolución de sus niveles salariales.

*Los Autores: Fernando Peláez, Encargado de Proyectos de la Asesoría Económica de la Dirección General Impositiva, Contador Público de la Universidad de la República, Master en Administración Tributaria y Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales. Leticia Olmos, Asesor Económico de la Asesoría Económica de la Dirección General Impositiva, Licenciada en Economía de la Universidad de la República, Docente del Departamento de Economía de la Facultad de Ciencias Económicas y de Administración de la UDELAR.*

## CONTENIDO

### Introducción

1. Instrumentos de promoción de la inversión en el sistema tributario uruguayo
2. Evaluación del aprovechamiento del beneficio del nuevo régimen promoción de inversiones y de los resultados en cantidad y calidad del empleo
3. Conclusiones
4. Bibliografía

Este artículo se basa en el documento presentado por los autores para el Premio: Centro de Estudios Fiscales del Uruguay y desarrolla sobre los instrumentos de promoción de la inversión en el sistema tributario uruguayo, especialmente el régimen establecido en la reciente re-reglamentación de la Ley de inversiones. Sus principales objetivos, expresamente explicitados

en el texto normativo, son el crecimiento de la inversión como forma de fortalecer el proceso de desarrollo del sistema productivo, mejorar la cantidad y calidad del empleo, favoreciendo la aplicación del beneficio a las pequeñas y medianas empresas. La medición cuantitativa del sacrificio fiscal de este régimen promocional para el año 2010 alcanzó a un 0,46% del PIB, la que es recogida del informe de Gasto Tributario, por lo que puede decirse que tiene una significancia económica importante.

La medición sistemática y periódica del gasto tributario, hecho de reciente iniciación en nuestro país, permite conocer la dimensión del esfuerzo que toda la sociedad realiza, para sostener una determinada política fiscal que se base en la generación de excepciones en el sistema tributario. El monitoreo de la ejecución de estas políticas, permite hacer las correcciones necesarias para el mejor cumplimiento de sus objetivos, por lo que además de medir el gasto tributario es necesario observar la generación de los resultados que originan la existencia de aquellas.

## 1. INSTRUMENTOS DE PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN EN EL SISTEMA TRIBUTARIO URUGUAYO

El sistema tributario uruguayo contempla una serie de excepciones a los regímenes generales de tributación, las que son consecuencia de objetivos de política claramente diferenciados que cohabitan en el sistema. Algunas excepciones tienen como finalidad mejorar la progresividad (o paliar la regresividad) del sistema. Podemos citar como ejemplos de este caso la reducción de la alícuota del Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicable a los bienes de la canasta de consumo. Otras excepciones tienen

como justificación la promoción de la actividad económica y/o el empleo. Estas se encuentran básicamente en el Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE) e Impuesto al Patrimonio (IP).

La valuación de todas las excepciones, y el análisis de las partidas, es realizado por la Dirección General Impositiva en el estudio de Gasto Tributario<sup>1</sup>.

1. *El Gasto Tributario en el Uruguay 2005 -2010.* [www.dgi.gub.uy](http://www.dgi.gub.uy)



## 1.1. El gasto tributario en el Uruguay

Desde hace algún tiempo varios países se han detenido a identificar y valorar el sacrificio fiscal procedente de las exoneraciones o excepciones a los regímenes generales de tributación. La cuantificación de estas excepciones suele denominarse Gasto Tributario. Estas valuaciones son útiles para apreciar el costo de ciertas políticas aplicadas, medir la eficacia de las mismas y de esta forma tener más elementos para discernir si los beneficios obtenidos compensan el sacrificio asociado. Las publicaciones de estos resultados, contribuyen a dotar de mayor transparencia al sistema.

El Uruguay presentó el primer informe de Gasto Tributario en 2008 el que incluía la identificación y valuación de las excepciones existentes en el IVA, el IRAE y el IP. En las sucesivas actualizaciones se han revisado las valuaciones y se han ido incorporando al estudio otros impuestos. En la actualidad el informe de Uruguay mide las excepciones también del IMESI y el IRPF, los que conjuntamente con los tres impuestos mencionados anteriormente concentran el 95% de la recaudación.

Suelen observarse la aplicación de disímiles metodologías en la práctica de estos estudios, lo que ha llevado a instituciones como el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), a introducirse en el estudio de las buenas prácticas de medición de los gastos tributarios, elaborando el denominado Manual de Buenas Prácticas<sup>2</sup>, el que recoge la experiencia de Uruguay, entre otros países. La adopción de una metodología y unas técnicas estandarizadas serán enriquecedoras para los estudiosos de esta temática, sobre todo en lo que tiene que ver con la homogeneización de los resultados y de las clasificaciones de los rubros, facilitando las comparaciones de los resultados entre los distintos países.

El estudio de Gasto Tributario en el Uruguay adoptó lo que se denomina un enfoque legal, es decir que considera como estructura normal del impuesto la definición general establecida en las normas legales y reglamentarias. El cálculo se basó en el método conocido como de pérdida de ingresos o medición ex post. El estudio aplica el criterio de lo devengado para todas las estimaciones con un enfoque de largo plazo por lo que, los beneficios existentes que implican un diferimiento de impuestos no son considerados gasto tributario.

Si bien el país ya cuenta con el estudio y las estimaciones, este texto no integra el cuerpo de las leyes de presupuesto, como si ocurre en otros países de la región y del mundo. De acuerdo a los resultados del estudio, el sacrificio fiscal por las exoneraciones existentes en el sistema equivalió al 5,72% del PIB del país en 2010.

En el siguiente cuadro se pueden ver los principales resultados de ese estudio.

**Cuadro 1**  
**Gasto Tributario 2008 – 2010.**  
**(En porcentaje de la recaudación y del PIB)**

Impuestos/ Año	Gasto Tributario como porcentaje del PIB			Gasto tributario como porcentaje de la recaudación de cada impuesto		
	2008	2009	2010	2008	2009	2010
IVA	2,89%	2,75%	2,77%	27,22%	26,27%	27,09%
IRAE	1,64%	1,68%	1,74%	61,21%	61,30%	63,05%
IRPF	0,19%	0,20%	0,22%	8,74%	9,48%	10,44%
IPAT	0,99%	1,10%	0,99%	93,85%	89,81%	89,57%
<b>Total</b>	<b>5,72%</b>	<b>5,72%</b>	<b>5,72%</b>	<b>34,46%</b>	<b>34,68%</b>	<b>35,23%</b>

*Fuente: Elaborado sobre la base de los resultados del Gasto tributario de acuerdo al Informe de Gasto Tributario 2005 – 2010, Asesoría Económica – DGI.*

2. *Manual de buenas prácticas en la medición de los gastos tributarios. CIAT - 2012.*

---

Se mencionó anteriormente la necesidad de contar con estos estudios para tener una idea más cabal del esfuerzo económico que realiza el Estado más allá del contenido en su presupuesto de erogaciones. Se puede decir que la incidencia del gasto tributario es de relativa importancia comparada con la presión impositiva actual de estos impuestos (en 2010 = 18,9% según boletín estadístico de la DGI).

Al interior de cada impuesto, a través de los resultados, podemos saber que tan erosionada está la base por las excepciones del sistema, observando la relación entre el gasto tributario y la recaudación individual de cada tributo analizado. La dimensión del gasto tributario en el IP es prácticamente equivalente a su recaudación, mientras que en el IVA esta relación alcanza al 27,09% en el 2010.

Por el lado de los impuestos a las rentas, se puede ver que los contribuyentes logran aprovechar unos montos que en porcentajes, son mayores en las excepciones del IRAE que en el IRPF. Este último tiene una limitada cantidad de exenciones, tanto en las rentas de capital como de trabajo.

Respecto a la recaudación efectiva de estos impuestos, el equivalente de gastos tributarios representó el 35,23% de la misma en el 2010, fundamentalmente incidido por las excepciones en el IVA, las que representan prácticamente el

50% de la pérdida total que genera el sistema de excepciones.

## **1.2. Promoción de la inversión a través de beneficios en el IRAE. El nuevo régimen de promoción de inversiones**

En el Gasto Tributario del IRAE, predomina claramente el fundamento de promoción de la actividad económica y del empleo, a través de la reducción en la tributación directa de las empresas. Algo análogo puede decirse de las excepciones identificadas en el IP. En menor medida, se encuentran en el IRAE algunas excepciones que buscan una mayor formalización en especial en aquellos sectores de reducida dimensión económica, a través de exoneraciones o de unos sistemas simplificados de tributación, que reducen la carga tributaria para pequeños contribuyentes<sup>3</sup>.

El nuevo sistema tributario (NST), incorporó modificaciones en las excepciones que dan lugar al Gasto Tributario. Entre los instrumentos incorporados por la ley de reforma del sistema tributario, con el propósito de promoción de la inversión y el empleo, podemos citar el mejoramiento de la denominada exoneración por inversiones<sup>4</sup>, la extensión del plazo del abatimiento de pérdidas de ejercicios anteriores<sup>5</sup>, así como la denominada deducción por promoción del empleo<sup>6</sup>.

- 
3. *Se han identificado algunas excepciones al IRAE, que si bien reducen los costos administrativos de la determinación del impuesto, generan una carga tributaria mayor, si comparada con la opción de liquidación por el régimen general del impuesto.*
  4. *A través de este mecanismo aquellas empresas que realizan inversiones en determinados bienes de capital pueden descontar de la renta sujeta a impuesto, hasta un 40% o hasta un 20% (dependiendo se trate de bienes muebles o inmuebles), siempre y cuando se cumplan ciertas condiciones. El NST, permite aplazar la parte de la renta no exonerada hasta dos ejercicios cuando en el de adquisición no se pudo aplicar íntegramente el beneficio.*
  5. *El NST extendió de 3 a 5 años el periodo de aprovechamiento de pérdidas de ejercicios anteriores abatiendo la renta para la determinación del impuesto. -Este ajuste es considerado que forma parte del sistema normal del IRAE, por lo que no se lo incluye en el estudio de gasto tributario.-*
  6. *Mediante este ajuste, aquellas empresas que tuvieron una mayor ocupación de personal de un ejercicio respecto al inmediato anterior pueden realizar abatimientos adicionales en la renta, antes de la determinación del impuesto.*

**Cuadro 2**  
**Gasto Tributario 2008 – 2010**  
**(En millones de pesos y porcentaje del PIB)**

Impuestos / Año	Gasto Tributario como porcentaje del PIB			Gasto tributario como porcentaje de la recaudación de cada impuesto		
	2008	2009	2010	2008	2009	2010
IVA	2,89%	2,75%	2,77%	27,22%	26,27%	27,09%
Bienes a la tasa mínima	0,60%	0,62%	0,61%	5,63%	5,92%	5,92%
IRAE	1,64%	1,68%	1,74%	61,21%	61,30%	63,05%
Zonas Francas	0,67%	0,59%	0,66%	25,12%	21,68%	23,89%
Promoción de Inversiones	0,28%	0,45%	0,47%	10,54%	16,30%	16,99%
Exoneración por inversiones	0,09%	0,12%	0,14%	3,20%	4,35%	5,20%
IRPF	0,19%	0,20%	0,22%	8,74%	9,48%	10,44%
IPAT	0,99%	1,10%	0,99%	93,85%	89,81%	89,57%
<b>Total</b>	<b>5,72%</b>	<b>5,72%</b>	<b>5,72%</b>	<b>34,46%</b>	<b>34,68%</b>	<b>35,23%</b>

*Fuente: Elaborado sobre la base de los resultados del Gasto tributario de acuerdo al Informe de Gasto Tributario 2005 – 2010, Asesoría Económica – DGI.*

Las rentas generadas en las Zonas Francas y exoneradas del tributo<sup>7</sup> son el principal instrumento generador de gasto tributario, representando un 38% de la pérdida total de generación en el IRAE en 2010. Le sigue en importancia el régimen de promoción de inversiones que se ha ido incrementando a partir del 2008, dando como resultado para el año 2010 un sacrificio fiscal del 0,47% del PIB. El régimen de exoneración por inversiones representa un gasto tributario de un 0,14% del PIB en el 2010.

En diciembre de 2007, se re-reglamenta la denominada Ley de Inversiones<sup>8</sup> a través del Decreto 455/007<sup>9</sup>. El nuevo régimen prevé una serie de beneficios para las empresas

que resulten promovidas. Estos comprenden reducciones en el IRAE, la exoneración de los tributos en ocasión de la importación, el tratamiento de exportadores por el IVA incluido en las adquisiciones que forman parte de la inversión promovida y la consideración de los activos como exonerados a los efectos del IP.

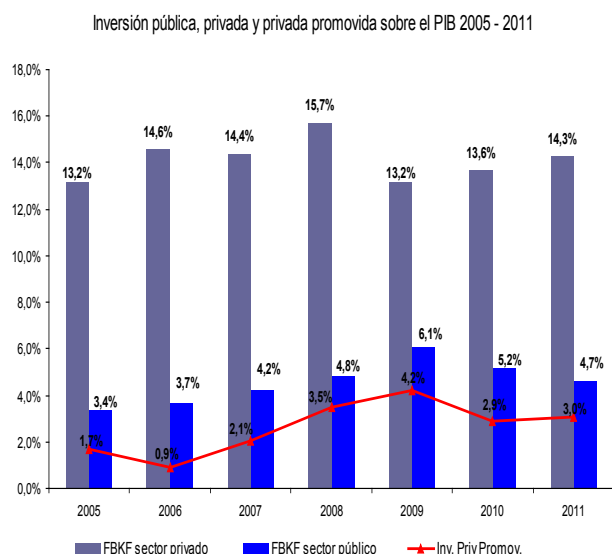
La norma reglamentaria plantea que el crecimiento de la inversión es la clave para fortalecer el proceso de desarrollo del sistema productivo, desarrollo este que debe generar una importante mejora en el empleo tanto en la cantidad de personas ocupadas como en sus retribuciones. Con esa finalidad se plantea como indispensable adoptar aquellas medidas que permitan estimular ese desarrollo. Las mismas apuntan a mejorar las relaciones con el inversor así como proponer un sistema de exoneraciones basado en unos criterios objetivos, explícitos y compatibles con los fines de la ley. Respecto al alcance de los beneficios a otorgar, la norma plantea que se segmentarán los proyectos de acuerdo a su magnitud y se establecerá un régimen simplificado para los proyectos pequeños, favoreciendo la aplicación del beneficio a las pequeñas y medianas empresas, para las que era inaccesible el régimen anterior dado su complejidad.

El análisis de la autorización de este beneficio, permite inferir que en los próximos ejercicios el sacrificio fiscal irá en aumento, debido al número creciente de adherentes al régimen y de los montos acumulados pendientes de utilización. La Comisión de Aplicación<sup>10</sup> es el órgano

7. *Ley 15.921 de Zonas Francas, áreas del territorio nacional de propiedad pública o privada con amplias exoneraciones tributarias.*
8. *La Ley 16.906 de 1998, de Promoción y Protección de Inversiones, declara de interés nacional la promoción y protección de inversiones realizadas por inversores nacionales y extranjeros en el territorio nacional.*
9. *Regula los beneficios a otorgar a los proyectos de inversión y a actividades sectoriales específicas. Dichos beneficios se vinculan al cumplimiento de objetivos referentes a: incorporación de progreso técnico; aumento y diversificación de exportaciones (mayor valor agregado); generación de empleo productivo; facilitación de la integración productiva; fomento de las actividades de micro, pequeñas y medianas empresas; contribución a la descentralización geográfica; utilización de tecnologías limpias. A partir de 2012, con la entrada en vigencia del decreto 002/012 se introducen algunas modificaciones al régimen que implican modificaciones a la metodología de evaluación de los proyectos, que buscan optimizar las ponderaciones de los indicadores de las matrices de objetivos con el fin de estimular el crecimiento de la inversión. También se introducen modificaciones en la forma de aplicar el beneficio que, de acuerdo a lo expresado en los considerandos del decreto, buscan estimular más a las micro y pequeñas empresas.*

encargado de evaluar los proyectos y determinar el beneficio a otorgar, a través de la utilización de unos indicadores y considerando el monto de la inversión. Los beneficios pueden alcanzar al 100% de los montos totales realizados, y se aplican directamente sobre la cuota del impuesto. En el siguiente gráfico se aprecia la evolución del indicador FBKF/PIB, discriminando la originada en el sector público y en el sector privado, así como la evolución de la inversión total promovida, para el período 2005 – 2011:

**Gráfico 1**  
**Inversión público, privada y privada promovida sobre el PIB 2005-2011**



Fuente: Elaboración propia, sobre la base de CCNN y reportes de la Comisión de Aplicación

En el gráfico se aprecia la evolución de la formación bruta de capital fijo, tanto pública como

privada, respecto al PIB. Puede observarse que la inversión privada tuvo un registro máximo en 2008, del 15,7% del producto. En 2011 la FBKF alcanzó el 14,3% sobre el PIB, creciendo 0.7 puntos respecto al año anterior. Por su parte, la inversión pública parece tener un dinamismo algo distinto mostrando un crecimiento sostenido hasta 2009. Esta última pasó de representar el 20,4% de la FBKF total en 2005, al 31,4% en 2009. La inversión promovida tiene un rápido crecimiento a partir de los ejercicios de aplicación del nuevo régimen de promoción de inversiones, llegando al 4,2 del PIB en 2009, monto equivalente al 32% de la inversión privada total ejecutada en ese año.

En el último bienio, se aprecia una recuperación de la inversión privada respecto al 2009, lo que podría hacernos pensar que, incentivando la realización de inversión, ésta se ha venido concretado de manera creciente. También es un hecho que parte del beneficio está siendo tomado por la reinversión estructural de los negocios preexistentes, y no solo por inversión incremental, o nueva, atraída por el beneficio. En sentido contrario podría pensarse que el nuevo esquema de promoción, implicó el incentivo a un tipo de inversión de mayor productividad, lo que también podría explicar el descenso del ratio de inversión privada sobre el PIB. Por su parte el estudio de gasto tributario muestra que en el IRAE, el nuevo régimen de promoción de inversiones es el segundo rubro generador de sacrificio fiscal, desde el primer ejercicio de su ejecución, con un monto equivalente al 17,3% de la recaudación del impuesto en 2010 (un 0,46% del PIB).

10. Órgano creado por la Ley 16.906, cuyo cometido es el de evaluar las inversiones que se propongan para su beneficio.

## 2. EVALUACIÓN DEL APROVECHAMIENTO DEL BENEFICIO DEL NUEVO RÉGIMEN PROMOCIÓN DE INVERSIONES Y DE LOS RESULTADOS EN CANTIDAD Y CALIDAD DEL EMPLEO

En este capítulo se buscará analizar si, en lo que va del período de vigencia del nuevo régimen, dos de los principales objetivos explicitados por la nueva norma reglamentaria de la Ley de inversiones se han logrado materializar y en que medida. Por un lado se estudiará si efectivamente las empresas de reducida dimensión económica están aprovechando el beneficio, por lo menos en la misma forma que las empresas medianas y grandes, a través del análisis de la carga tributaria antes y después de la aplicación del beneficio, segmentando a las empresas por dimensión económica.

Por otra parte se analizarán las diferencias en la dinámica del empleo directo generado por las empresas beneficiarias del nuevo régimen y si estas muestran diferencias respecto a la dinámica general del empleo en toda la economía.

La información para este análisis son dos bases de datos independientes proporcionadas por la Dirección General Impositiva (DGI).

Una de ellas contiene los estados contables base para la determinación del IRAE y el IP de los contribuyentes incluidos en los grupos Grandes Contribuyentes (GC) y Control Especial de Empresas (CEDE) de la DGI para los ejercicios 2006 a 2010, Estado de Situación Patrimonial y Estado de Resultados<sup>11</sup>. La otra base contiene una serie de variables para estas mismas empresas relacionadas con el empleo, tales como, el número de trabajadores y los montos anuales pagados a cada trabajador por concepto de retribuciones para los ejercicios 2008 a 2010.

### 2.1. Características de la información para el análisis

Se realizó una solicitud específica de información a la DGI<sup>12</sup>. La información solicitada fue la siguiente:

Para el período 2006 – 2008 las siguientes líneas del formulario 2149: (11; 13; 30; 100; de 101 a 115; 154; 155; 156; 301; 330)

Para el período 2008 – 2010 las siguientes líneas del formulario 2149: (61; 13; 30; 160; 161; 162; 100; de 163 a 179; 184; 185; 108; 109; 114; 115; 154; 155; 156; 301; 346; 330)

La información se solicitó empresa a empresa, identificando a cada una con un número identificador distinto del Registro Único de Contribuyente RUC, con el giro a 5 dígitos o a 3 en caso de que el número de empresas incluidas en el giro a 5 dígitos vulnerase el secreto tributario.

Asimismo para cada empresa informada se recibió, para el período 2008 – 2010: el número de empleados y los montos anuales percibidos por cada uno de ellos por año. Para esta base, el RUC de las empresas también es sustituido por un identificador (idéntico al de la base anterior), así como se generó un identificador distinto al documento de identidad para cada empleado registrado en cada empresa.

### 2.2 Análisis de los estados contables

Como se mencionó la información solicitada es únicamente para los contribuyentes incluidos en los grupos CEDE y GC, quienes están obligados

11. No se incluyeron en el análisis a las empresas públicas.

12. La información se solicitó a DGI al amparo de la Ley 18.831 en expediente nro. 2012 05 005 00 04 6151 de julio de 2012.



---

a presentar en forma anual los estados contables, para el cálculo del patrimonio y resultado fiscal, bases para el cálculo del IRAE e IP.

La base completa incluye a 47.122 declaraciones juradas por 10.843 contribuyentes correspondientes a ejercicios 2006 a 2010, contienen 46 variables de los estados contables y cuatro de caracterización de los contribuyentes (giro, grupo, clase y departamento fiscal). Se considerará para el análisis a todas las empresas que por lo menos alguna vez presentaron una declaración jurada. Se observa que la base contiene a empresas que presentaron 1 o más declaraciones en el período, hasta 5. El 75% de las empresas incluidas en el análisis, presentaron las declaraciones correspondientes a los 5 ejercicios.

A partir de las variables de los estados contables se construyen otras, que serán la base para el análisis:

Ingresos Totales (100+101+110+108-109+184-185)  
Activo Fijo (11+61)  
Resultado contable (114 - 115)  
Resultado fiscal (155-156)

### **2.2.1 Ordenamiento de las empresas de acuerdo a la dimensión económica**

Con el objetivo de medir si la dimensión económica de las empresas incide, y en que medida, en el aprovechamiento o utilización de los beneficios fiscales por inversión, las empresas se ordenan y agrupan según su dimensión económica. Para dimensionar a las empresas se eligieron dos variables, una de flujo y otra de stock.

En primer lugar se ordenan a las empresas por ingresos (ingresos totales), asignándole un número correspondiente a la ubicación que tiene la empresa bajo ese criterio de ordenamiento. Luego son ordenadas por activos totales,

siguiéndose el mismo procedimiento. Tanto los ingresos como los activos son los promedios para todo el período considerado. De esta forma cada empresa queda incluida en un solo grupo independientemente de las variaciones observadas en las dos variables elegidas para la ordenación. Se armaron 8 grupos de 1355 empresas cada uno (5 de 1.355 y 3 de 1.356).

### **2.2.2 Clasificación de las empresas según el beneficio fiscal aprovechado**

Dos son los beneficios fiscales por inversión que se considerarán en el análisis: la exoneración por inversiones y promoción de inversiones.

El primero de ellos corresponde a la reducción en la renta fiscal de hasta un 40% o 20% de las inversiones realizadas en determinados bienes de activo fijo efectuadas durante el ejercicio<sup>13</sup> (o en los dos ejercicios anteriores de acuerdo a las modificaciones introducidas en el Título 4 por la Ley 18.083). Mediante este mecanismo las empresas pueden abatir de la renta durante la vida útil del bien un porcentaje superior al costo de adquisición. Se trata de un gasto tributario, el que se registra por el efecto en el impuesto del monto del crédito otorgado. Opera como un crédito automático en la base de determinación del impuesto, es decir, no es necesario solicitar el beneficio. En la medida que los activos y las empresas cumplan con las características previstas en la norma el contribuyente puede hacerse del beneficio.

Por su parte la promoción de inversiones es el crédito en la cuota del impuesto (IRAE) por aplicación de los beneficios incluidos en la norma reglamentaria de la Ley de inversiones<sup>14</sup>. Debido a que el período de análisis comprende hasta el ejercicio 2010, la norma reglamentaria es el decreto 455/007 no aplicándose para este período las disposiciones establecidas en el decreto 002/2012.

---

13. Artículos 53 y siguientes Título 4, Texto Ordenado 1996, con las modificaciones introducidas por la Ley 18.083.

14. Ley 16.906 de interés nacional, de promoción y protección de las inversiones.

De acuerdo a la aplicación de uno u otro beneficio, de los dos, o de ninguno, las empresas fueron clasificadas en 3 tipos:

Tipo 0 = no aplica ningún beneficio por realización de inversión,

Tipo 1 = aplica exoneración por inversiones únicamente,

Tipo 2 = aplica promoción de inversiones (únicamente o conjuntamente con exoneración por inversiones).

Las empresas quedan clasificadas en el Tipo 2 si en al menos un ejercicio abatieron de la renta por promoción de inversiones, independientemente de que haya tomado conjuntamente (o en otro ejercicio) el beneficio de exoneración por inversiones. Si la empresa únicamente usó exoneración por inversiones (en al menos un ejercicio) queda incluida en el Tipo 1.

### 2.2.3 Los tomadores de algún beneficio son hallados principalmente en los grupos más altos de dimensión económica

Con estos dos agrupamientos realizados: 8 grupos de dimensión económica y 3 tipos según aplicación de los beneficios por realización de inversión, podemos contar las empresas que aplican beneficio al interior de cada grupo.

**Cuadro 3**  
**Cantidad de declaraciones juradas por grupo/tipo**

Grupo / Tipo	0	1	2	Total general	Cant de dj por grupo
1	4674	54	5	4733	3,5
2	5451	117	6	5574	4,1
3	5647	270	8	5925	4,4
4	5483	491	28	6002	4,4
5	5510	638	44	6192	4,6
6	5191	860	114	6165	4,5
7	4896	1083	242	6221	4,6
8	4324	1396	590	6310	4,7
Total	41176	4909	1037	47122	4,3

La primera columna indica el grupo en el que quedaron clasificadas las empresas según su dimensión económica y de acuerdo a los parámetros de ordenación comentados anteriormente, mientras que las columnas 0, 1 y 2 refieren a la segunda clasificación, los tipos según el beneficio fiscal aplicado.

La última columna indica la cantidad promedio de declaraciones presentadas por las empresas de cada grupo, en todo el período de análisis. El análisis comprende 5 ejercicios económicos, por lo que podría esperarse como máximo un ratio de 5 en esa columna. Para un promedio general de 4,3 declaraciones presentadas a lo largo del período, el mismo es creciente a mayor dimensión económica. Este hecho es resultado de un menor grado de omisión de los deberes formales por parte de las empresas más grandes, así como una probablemente<sup>15</sup> mayor duración en el tiempo de estas empresas, ya que además de los vacíos por omisión, la base también contiene información de empresas que iniciaron o finalizaron actividades durante el período bajo análisis.

4.909 declaraciones juradas contienen la aplicación del beneficio de exoneración por inversiones (T1) y 1.037 donde los contribuyentes abatieron renta por promoción de inversiones (T2), entre los ejercicios 2006 y 2010. En los grupos 1, 2 y 3 se observan muy pocos casos de tipo 2 de beneficio.

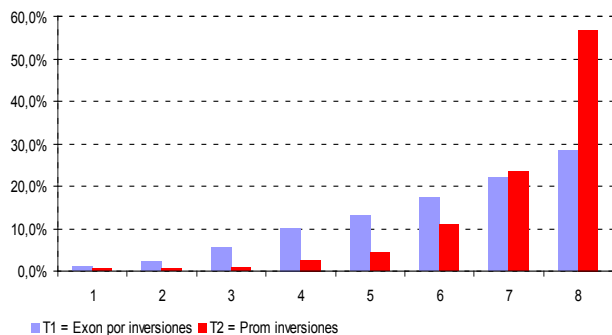
Hay un bajo número de declaraciones con aplicación de alguno de los dos instrumentos si comparado con el total de declaraciones juradas (poco más del 10% entre los dos beneficios). En la medida que suele ser parte de la dinámica económica en las empresas, en general, la realización periódica de inversión y que, por lo menos el régimen de exoneración por inversiones abarca un gran número de activos que en general forman parte de inversión de

15. La información recibida no contiene los datos registrales referidos a las fechas de inicio o finalización de actividades de estas empresas, por lo que la segunda causa planteada como respuesta al mayor número de declaraciones es una suposición.

mantenimiento, podría esperarse a priori una mayor utilización en cantidad.

**Gráfico 2**  
**Porcentaje del total de cada beneficio aplicado, por grupos**

Porcentaje del total de cada beneficio aplicado, por grupos



Mirando los importes relacionados con este beneficio se observa que esta base (CEDE + GC, sin públicas) representa aproximadamente el 70% del gasto tributario informado en los reportes de gastos tributarios de la DGI. La cantidad de observaciones de aplicación del beneficio es creciente a mayor dimensión económica, observándose muy pocos registros de exoneración de inversiones en los grupos 1 a 3 y muy pocas empresas que toman el beneficio de promoción de inversiones. Casi el 60% de quienes abatieron del impuesto por promoción de inversiones quedan clasificados en el grupo 8, lo que implica una mayor concentración que el régimen de exoneración por inversiones.

Esta observación puede indicarnos que la mayor complejidad del nuevo régimen de promoción, respecto a la exoneración por inversiones, es una barrera de entrada, pudiendo superarla aquellas empresas de mayor dimensión

económica, quienes pueden acceder a un nivel de asesoramiento más alto, o que los altos costos de entrada (honorarios) se justifican a partir de determinados niveles de inversión, los que son realizados por empresas más grandes.

Por su parte el régimen de exoneración por inversiones si bien es automático, implica tener un conocimiento previo de la existencia y forma del régimen, contar con resultados contables y fiscales suficientes para poder aplicarlo, tener registros contables suficientes para generar una reserva patrimonial, donde debe registrarse tal utilización, lo que hace que el mismo tenga también un cierto grado de complejidad que, si bien menor al del la ley de inversiones, lleva a que no todas las empresas lo aprovechen<sup>16</sup>.

#### 2.2.4 Los tomadores de beneficio presentan negocios con mayor rentabilidad. En los tipo 2 particularmente, a partir del ejercicio 2008

Para comparar los resultados de las empresas incluidas en los diferentes tipos se observará la rentabilidad total sobre activos totales de cada empresa la que se definió como el cociente del resultado contable (positivo o negativo) sobre los activos totales informados. Ante la observación de algunos casos donde las variables que dan origen al ratio presentaban alguna incongruencia, la formulación general se sustituyó por la que sigue, la que arroja siempre valores entre -1 y 1.

$$\left\{ \begin{array}{l} 0 \text{ si Activos totales} \leq 0 \\ -100\% \text{ si Resultados / Activos totales} \leq -1; \\ 100\% \text{ si Resultados / Activos totales} \geq 1; \\ \text{ó Resultados / Activos totales} \end{array} \right.$$

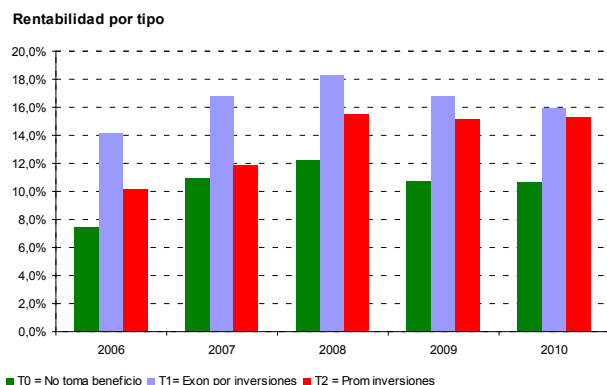
16. La información contable contenida en las declaraciones juradas, son el estado de situación patrimonial y el estado de resultados. Si bien los primeros contienen el saldo de la cuenta de activos fijos, éste es el resultado de los bienes de uso al inicio del ejercicio revaluados; mas los ingresos de nuevos activos; menos las bajas; menos las amortizaciones acumuladas. Esto implica la imposibilidad de poder extraer la parte de aquel saldo, correspondiente a los ingresos de nuevos activos, o la inversión propiamente dicha. Para ello hubiera sido necesario contar con los estados de orígenes y aplicaciones de fondos, donde se expresan las salidas de fondos para adquisición de inversión.

La mayor parte de las empresas presenta resultados mayores o iguales a cero en el período de análisis, lo que implica una predominancia de rentabilidades sobre activos positivas. Al desagregar los resultados del ratio por Tipo de empresa, observamos que: quienes utilizan cualquiera de los dos beneficios fiscales por realización de inversión tienen unas tasas de rentabilidad más altas.

El nuevo régimen de promoción de inversiones comienza a aplicarse en los ejercicios 2008. En ese ejercicio se observa un salto interesante en la tasa de rentabilidad de los Tipo 2, quienes presentaban, hasta el año anterior una tasa de rentabilidad más cercana a los Tipo 0 que los Tipo 1.

Hasta 2008 la tasa de rentabilidad promedio por cada Tipo fue en aumento, descendiendo luego en 2009 y 2010 para los Tipo 1 y Tipo 0, mientras que la tasa de rentabilidad de los Tipo 2, prácticamente se mantuvo constante desde el salto de nivel producido en 2008. Para el ejercicio 2010 las rentabilidades sobre activos ascendieron a 10,7%, 15,9% y 15,3% para los tipos 0, 1 y 2 respectivamente. A lo largo de la curva de ingresos estos resultados presentan unas valoraciones diferentes.

**Gráfico 3**  
**Rentabilidad por tipo**



A nivel de los 8 grupos de ingresos bajo análisis, se observa un incremento de la rentabilidad desde los ingresos más bajos hasta el grupo 4. A partir de allí este ratio tiende a decrecer hasta alcanzar un mínimo de 8,1% promedio para las empresas que se encuentran ubicadas en el grupo 8. Este fenómeno, observable en los tres tipos, puede ser consecuencia de una mayor intensidad en el uso de activos en las empresas con una mayor dimensión económica, así como también a una mayor dinámica de actividad de las empresas en crecimiento (ubicadas en los grupos más bajos), independientemente de si son o no beneficiarios de los regímenes de promoción.

**Cuadro 4**  
**Rentabilidad sobre activos por grupo/tipo.**  
**Ejercicio 2010**

Grupo/Tipo	0	1	2	Promedio
1	7,8%	29,8%	19,5%	8,6%
2	11,9%	29,1%	43,0%	13,3%
3	11,6%	24,5%	21,9%	13,1%
4	14,0%	19,7%	22,2%	15,3%
5	12,3%	17,3%	23,7%	13,7%
6	11,3%	13,7%	18,1%	12,3%
7	8,3%	13,2%	18,6%	11,0%
8	4,8%	10,5%	11,4%	8,1%
Promedio	10,7%	15,9%	15,3%	12,0%

Las columnas "Promedio" en vertical y horizontal, están incididas por el número de contribuyentes incluidos en cada grupo o tipo. Es por ello que el promedio de rentabilidad por grupo se acerca más a los resultados de las empresas del tipo 1, mientras que el promedio de rentabilidad del tipo 1 en general es mayor a la del tipo 2, a pesar de observarse una mayor cantidad de valores mayores en este tipo que en aquel<sup>17</sup>.

17. Por ejemplo: el valor de 43,0% hallado para el grupo 2 tipo 2, es el promedio de rentabilidad de 6 empresas que integran ese grupo, el que está incidido fuertemente por los resultados de 2 de ellas, con altos resultados y bajos niveles de activos. Ese alto valor tiene una baja incidencia luego en el promedio general del tipo 2.

### 2.2.5 Quienes toman beneficios fiscales por inversión reducen la carga tributaria por debajo del resto de los contribuyentes. El fenómeno se acentúa en los grupos de menor dimensión económica

Se analiza en esta sección la presión fiscal sobre activos, considerando para ello el IRAE y el IP determinados en la base de declaraciones. En primer lugar se calcula la presión fiscal propiamente, como la suma de ambos impuestos sobre los activos totales informados, para cada empresa en cada ejercicio económico. En segundo lugar se determina el monto de impuestos resultante en caso de no haber aplicado uno u otro beneficio (o ambos).

El objetivo es observar la potencialidad de cada régimen de beneficio como reductor de la carga tributaria.

**Cuadro 5**  
**Carga tributaria por tipo**

Tipo	0	1		2		
Año	Presión t	Presión t	Presión sin beneficio	Presión t	Presión sin beneficio	Var Pt
2006	5,3%	5,5%	5,7%	5,8%	6,5%	-12,2%
2007	6,2%	6,2%	6,4%	4,0%	4,9%	-22,0%
2008	6,4%	5,9%	6,1%	4,8%	5,6%	-16,7%
2009	6,2%	5,9%	6,1%	5,3%	7,3%	-36,2%
2010	6,2%	5,5%	5,7%	5,1%	7,6%	-47,8%
<b>Promedio</b>	<b>6,1%</b>	<b>5,8%</b>	<b>6,0%</b>	<b>4,9%</b>	<b>6,0%</b>	<b>-23,1%</b>

Para todo el período de análisis se observa una presión tributaria de 6,1% para quienes no utilizan ninguno de los beneficios fiscales para la determinación del impuesto a la renta (tipo 0). Similares son los resultados de presión sin beneficio tanto del tipo 1 como del tipo 2. Si bien

la presión de largo plazo, antes de beneficio es casi igual para los tres tipos, a nivel anual el tipo 2 es el que presenta más oscilaciones con un mínimo de 4,9% en 2007 y un máximo de 7,6% en 2010.

Si bien es obvio que al aplicar un reductor del impuesto la carga tributaria se reducirá, lo que puede observarse es que efectivamente quienes toman alguno de los beneficios por inversión presentan una presión más baja que quienes no lo hacen. Las empresas del tipo 1 logran una exigua reducción de 6,0% a 5,8%. De hecho se observa una reducción de 2 puntos en todos los años sobre unos valores bastante estables de presión<sup>18</sup>. Mayor ganancia obtienen quienes reducen el IRAE con promoción de inversiones, quienes bajaron de 6,0% a 4,9% la presión tributaria sobre activos. Estas reducciones son observables sobretodo en los dos últimos años de análisis, período ya de inicio de maduración del nuevo régimen, donde estos contribuyentes bajan en un 36,2% en 2009 y en un 47,8% en 2010 el indicador.

Interesante es la evolución de la presión sin beneficio para las empresas del tipo 2. La misma se elevó a 7,3% y 7,6% en 2009 y 2010 respectivamente. Nos podemos preguntar si este fenómeno puede ser consecuencia de una menor subdeclaración de rentas, respecto a ejercicios anteriores, a sabiendas que se logrará igualmente una reducción de la carga. De ser cierto este hecho y aunque este incremento de presión a priori se debiera únicamente a ello, igualmente parecería prudente contabilizar como pérdida fiscal neta, a la menor carga final de estos, respecto al grupo de control quienes, aún subdeclarando (o no), reportan unos valores mayores de presión.

18. *Recuérdese que una empresa queda incluida en un tipo al haber tomado por lo menos una vez algún beneficio. Esta exigencia de clasificación implica que no se esté comparando siempre ejercicios con beneficio para quienes pertenecen a alguno de los tipos 1 o 2. Distintos serían los resultados si se hubiesen clasificado en cada tipo a las declaraciones y no a los contribuyentes. Esta elección de clasificación, si bien mostraría brechas más amplias en la presión antes y después del beneficio implicaría dificultades para trabajar a nivel de empresa, ya que estas podrían encontrarse en uno u otro tipo cada año.*



**Cuadro 6**  
**Carga tributaria por grupo/tipo.**  
**Ejercicio 2010**

Tipo	0	1		2		
Grupo	Presión t	Presión t	Presión sin beneficio	Presión t	Presión sin beneficio	Var Pt
1	11,6%	9,5%	10,8%	3,6%	6,5%	-78,4%
2	7,5%	9,0%	9,3%	13,5%	23,9%	-76,6%
3	6,4%	7,6%	7,9%	8,6%	14,2%	-64,7%
4	6,3%	6,5%	6,7%	6,4%	9,5%	-49,6%
5	5,5%	5,9%	6,2%	7,7%	11,8%	-53,2%
6	4,7%	5,0%	5,2%	5,9%	8,8%	-50,4%
7	4,1%	4,7%	4,9%	6,0%	9,0%	-50,6%
8	2,7%	4,0%	4,1%	4,1%	5,8%	-41,6%
Prom 2010	6,2%	5,5%	5,7%	5,1%	7,6%	-47,8%

En la tercera columna del cuadrante de los Tipo 2 se muestran los resultados de la reducción de la carga tributaria a consecuencia de la utilización de los beneficios por inversión. Allí observamos que las empresas incluidas en los grupos más bajos obtienen unas reducciones mayores (p.ej. grupos 1, 2 y 3 -78,4%, -76,6% y -64,7% respectivamente).

Si bien como vimos en 2.2.3 el número de empresas tipo 2 de los grupos más bajos es bajo, estos resultados podrían indicarnos que estas firmas realizan una inversión más relevante respecto a la dimensión de su negocio lo que les permitiría abatir montos más altos de renta, en cambio las empresas de los grupos más altos aprovecharon este beneficio para incorporar inversión ordinaria, la que no altera determinantemente su carga tributaria. De cualquier forma, es un hecho que el beneficio es alto para todos los grupos siendo el mínimo observado un 41,6% de reducción de la carga para las empresas del grupo 8.

Las empresas que únicamente utilizan el beneficio de exoneración por inversiones (tipo 1) logran reducir como máximo un 13,7% ((10,8-9,5)/9,5) la carga tributaria (las del grupo 1).

### 2.3 Análisis de las variables relacionadas con el empleo

Como se indicó en el punto 2.1, para cada empresa informada se recibió la desagregación a nivel de cada empleado incluyendo el número de meses que trabajó en la empresa y los montos totales percibidos por remuneraciones gravadas, para los años 2008 a 2010<sup>19</sup>. Sobre esta base el objetivo es analizar las distintas intensidades en la utilización de la mano de obra según la clasificación de las empresas, las variaciones en el personal ocupado y la evolución de la calidad del trabajo, medida a través del ingreso promedio, en el período de análisis.

La norma reglamentaria de la Ley de inversiones explicita un interés en mejorar la cantidad y calidad de la mano de obra ocupada. Por su parte el beneficio de exoneración de inversiones no, por lo que en este análisis los tipos 0 y 1 se agruparán y se analizarán conjuntamente (denominándose en esta sección tipo 0;1), y se contrastarán con los resultados observables en las empresas ya clasificadas como tipo 2. A nivel de grupos de dimensión económica se presentarán los resultados con la misma apertura que en la sección anterior, esto es, ordenación ascendente en ocho grupos de acuerdo a ingresos y activos. Por lo que, las empresas incluidas en la base de empleo llevan el ordenamiento y la clasificación definidas en la base de estados contables, cuando están en ambas bases.

La base para el año 2008 incluye 366.556 empleados, mientras que los datos correspondientes a 2009 y 2010 incluyen a 518.804 y 537.130 empleados respectivamente. Debido a que en cierta medida los cambios en el número de empleados son consecuencia de la aparición de nuevas empresas, la desaparición de otras así como cuestiones relacionadas con

19. La información se solicitó a DGI al amparo de la Ley 18.831 en expediente nro. 2012 05 005 00 04 6151 de julio de 2012, conjuntamente con la solicitud de información contenida en los estados contables.

la integridad de la información, el análisis del número de empleados por tipo/grupo se realizará sobre la base de los promedios de empleados por empresas por año/tipo/grupo y no el valor total de los mismos.

### 2.3.1 Las empresas promovidas son más intensivas en el uso de mano de obra y han sido quienes más han empujado el crecimiento del empleo

En la base correspondiente al ejercicio 2008 los problemas de integridad de la información se consideraron más relevantes que en los ejercicios 2009 y 2010, algo que puede observarse a priori en el número de empleados. Debido a ello excluimos a este año de este análisis observando únicamente lo ocurrido con el empleo en los años 2009 y 2010.

**Cuadro 7**  
**Número de empleados por grupo/tipo**

Grupo/Tipo	2009		2010		2010/2009	
	0 ; 1	2	0 ; 1	2	Var 0 ; 1	Var 2
1	15	110	16	121	7,6%	9,4%
2	14	79	15	73	8,6%	-7,0%
3	20	23	19	23	-0,7%	-1,9%
4	21	91	21	97	1,8%	6,1%
5	35	39	36	41	3,1%	4,9%
6	40	74	40	86	0,1%	16,2%
7	52	100	55	111	6,0%	11,2%
8	191	341	196	376	2,7%	10,3%
<b>Total</b>	<b>47</b>	<b>221</b>	<b>49</b>	<b>244</b>	<b>3,6%</b>	<b>10,3%</b>
Total empl	381.682	137.122	385.603	151.527	1,0%	10,5%
Total empr	8.093	621	7.889	622	-2,5%	0,2%

Las empresas del tipo 0;1 elevaron de un promedio total de 47 trabajadores en 2009 a 49 trabajadores en 2010, lo que implica un aumento del empleo de 3,6%. Por su parte las empresas promovidas, tipo 2, aumentaron de 221 trabajadores promedio en 2009, a 244 trabajadores en 2010 (10,3%). Es bien marcada la diferencia de intensidad en el uso de mano de obra según el tipo de contribuyente, siendo la relación en 2010 de 4,9 a 1 a favor de las empresas promovidas al amparo de la nueva reglamentación de la ley

de inversiones, con el aumento mayor de empleo de este último tipo esa mayor intensidad de aplicación del factor trabajo se acentuó respecto al año anterior. Esta mayor intensidad del uso de mano de obra en las tipo 2 ocurre a lo largo de todos los grupos, observándose mayores o menores diferencias. Esto puede decirnos que si bien una empresa de uno u otro grupo puede ser similar en lo que tiene que ver con su dimensión económica, otros factores referidos al tipo de actividad, o producción hacen una diferencia relevante ya que las promovidas requieren una mayor cantidad del factor.

### 2.3.2 Las empresas promovidas generan empleo de una calidad levemente superior en la base general, observándose disímiles calidades relativas entre los dos tipos, sobre todo en los extremos de la línea de ingresos

Respecto a la calidad del empleo, podemos decir en primer lugar que co-existen diversos elementos económicos y no económicos que hacen al empleo y su calidad, siendo el trabajo una forma de aportación al desarrollo material de la sociedad por el que se obtiene un ingreso que mejora las condiciones de subsistencia material de las personas. A su vez el trabajo proporciona o puede proporcionar satisfacciones personales que hacen a la calidad desde la perspectiva del prestador del trabajo. Desde el empleador se pueden proveer otros elementos como la seguridad, higiene y/o comodidad la que no se capta como un elemento remuneratorio, pero que hacen a una mejor o peor calidad para el conjunto de trabajadores de una empresa.

A partir de los datos a los que accedimos para el análisis podremos hacer algunas observaciones sobre la calidad en sentido únicamente económico, es decir, cuánto mejoraron/ empeoraron los ingresos de los trabajadores de los diversos tipos/grupos en el período de análisis.

Para observar las variaciones en la calidad del empleo en líneas generales se procedió de la

siguiente forma: en primer lugar se partió de la base de 2008 y se ordenaron a los trabajadores de acuerdo a su nivel de ingreso, generándose 100 conjuntos con el mismo número de integrantes. Los valores de corte de cada percentil de ingresos, fueron ajustados luego por la variación general del Índice Medio de Salarios de 2009 respecto a 2008 y de 2010 respecto a 2008. Para los años 2009 y 2010 se ubicaron a las personas en función de sus ingresos reales en estos nuevos cien grupos. El objetivo es construir un indicador de ingresos (=50 para el total de la base en el año 2008) y observar luego su evolución para los años siguientes según el tipo/grupo y clase. Un mayor indicador en los tipo 2 respecto al resto nos indicaría una mayor calidad medida a través de los ingresos, mientras que el incremento de este indicador para cualquier tipo en los años posteriores, nos indicaría que ésta mejoró respecto al período base.

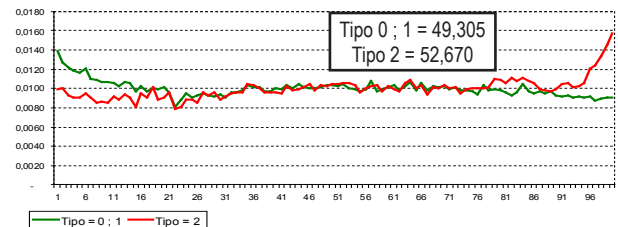
En 2010, los trabajadores de las empresas con promoción de inversiones quedan ubicados en promedio en el percentil 52,670, mientras que los trabajadores de las empresas no promovidas obtienen una ubicación promedio de 49,305. Es decir: hay una proporción levemente superior de trabajadores por encima de la media en las empresas promovidas, mientras que hay una proporción mayor de los trabajadores de las empresas no promovidas que están por debajo de la media.

La participación del número total de trabajadores en cada percentil de ingresos puede observarse en los gráficos siguientes. Podría esperarse a priori que cada percentil tuviese una participación de un 1% en el total de su grupo. Las diferencias sobre ese monto responden a más o menos trabajadores ubicados en el grupo.

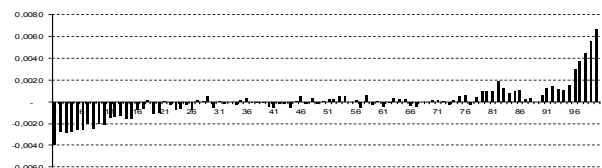
En el gráfico 4 observamos la ponderación de cada percentil en el total para los tipos = 0 ; 1 y tipos = 2, donde puede apreciarse que si bien los valores son siempre cercanos a 0.01, los mismos presentan su acumulación máxima en el extremo inferior en los tipos 0 ; 1 y en el

extremo superior en los tipos 2, lo que explica en buena medida el indicador de 49,305 y de 52,670 . En 2008 esta característica no era tan marcada (gráficos inferiores).

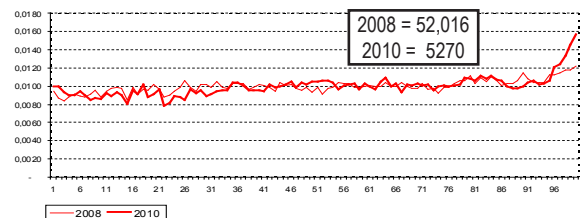
**Gráfico 4**  
**Remuneración por tipo: 2010**



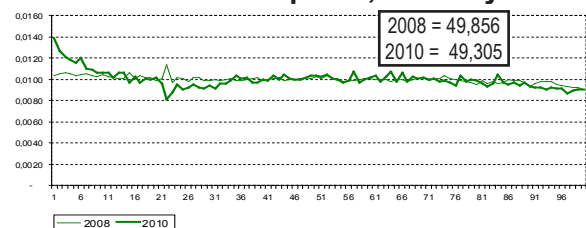
**Gráfico 5**  
**Variaciones tipo =2 sobre tipo =0 ; 1: 2010**



**Gráfico 6**  
**Remuneración tipo =2: 2010 y 2008**



**Gráfico 7**  
**Remuneración tipo=0 ; 1: 2010 y 2008**



Si bien las diferencias son muy bajas, podemos decir que en los contribuyentes no promovidos hay una mayor acumulación de personas en los percentiles más bajos, mientras que lo contrario ocurre en los contribuyentes promovidos.

---

### 3. CONCLUSIONES

En este trabajo se presenta el sacrificio fiscal del Uruguay en la promoción de la inversión. Para ello se describe el principal mecanismo que es el régimen de promoción de inversiones reglamentado a través del decreto 455 del año 2007, cuyos principales objetivos son el crecimiento de la inversión como forma de fortalecer el proceso de desarrollo del sistema productivo, mejorar la cantidad y calidad del empleo y favorecer la aplicación del beneficio a las pequeñas y medianas empresas. El gasto tributario de este régimen para el año 2010 representó un 0,46% del PIB.

La información empleada para valuar los objetivos fueron dos bases de datos independientes de la Dirección General Impositiva. Una referente a los estados contables para la determinación del IRAE e IP de los contribuyentes de los grupos Grandes Contribuyentes y Control Especial de Empresas para los años 2006-2010, y la segunda contiene variables relacionadas con el empleo, como el número de trabajadores y sus retribuciones mensuales para las mismas empresas para los años 2008 a 2010.

Con el objetivo de medir si la dimensión económica de las empresas incide en la utilización de los beneficios fiscales por inversión, se las ordenó y agrupó por su dimensión económica. El resultado encontrado es que aquellas empresas que tomaron el beneficio son hallados en los grupos más altos, siendo el 60% de las empresas que utilizaron el beneficio por promoción de inversiones clasificadas en el grupo de mayores ingresos.

Asimismo se realizó un análisis respecto a la rentabilidad total sobre activos de cada empresa, y el resultado al que se arribó es que las empresas con promoción de inversiones a partir del año 2008 aumentan su rentabilidad. Además por grupos de ingresos se observa un aumento de la rentabilidad desde los ingresos más bajos hasta la mitad de los grupos.

Se analizó la presión fiscal sobre activos, IRAE e IP sobre los activos totales, dando por resultado que quienes toman beneficios por inversión reducen la carga tributaria por debajo del resto de los contribuyentes, y dentro de los mismos los que obtienen mayores reducciones son los de ingresos más bajos que aplican promoción de inversiones.

El objetivo de medir la mejora tanto en cantidad como en calidad de la mano de obra ocupada, se realizó con la base de empleo mencionada. Dando por resultado que las empresas promovidas son las más intensivas en el uso de la mano de obra, puesto que el aumento entre 2009 y 2010 de las empresas promovidas fue de un 10,3%, mientras que para los no promovidas fue de 3,6%.

Para medir la calidad del empleo se realizó un análisis de cuanto mejoraron/empeoraron los ingresos de los trabajadores para las empresas clasificadas en no promovidos y promovidos y por grupos de ingresos. El análisis realizado por percentiles muestra que los contribuyentes no promovidos tienen una mayor acumulación de personas en los percentiles más bajos, mientras que ocurre lo contrario en los contribuyentes promovidos.

#### 4. BIBLIOGRAFÍA

- Adam, Bevan (2000). Fiscal Policy Design in Low-Income Countries. Department of Economics, University of Oxford
- Anderson, Minark (2011). Design Choices for Fiscal Policy Rules. OECD Journal on Budgeting.
- Artana, Templado (2012). Incentivos tributarios a la inversión: ¿Qué nos dicen la teoría y la evidencia empírica sobre su efectividad?. Gerencia de Instituciones para el Desarrollo, BID.
- Asesoría Económica – DGI (2011). Estimación del gasto tributario en el Uruguay 2008 – 2010.
- CIAT (2011). Manual de buenas prácticas en la medición de los gastos tributarios
- Deroose, Kastrop (2008). The quality of public finances. Findings of the Economic Policy Committee-Working Group (2004-2007). European Commission. Directorate-General for Economic and Financial Affairs. B-1049 Brussels, Belgium.
- Dirección Nacional de Investigaciones y Análisis Fiscal, Secretaría. de Hacienda, Ministerio de Economía y finanzas Públicas, Presidencia de la Nación (2011). Estimación de los Gastos Tributarios en la República Argentina. Años 2009-2011
- European Commission (2012). Taxation trends in the European Union. Data for the EU member states, Iceland and Norway
- Fondo Monetario Internacional (2007). Manual de transparencia fiscal.
- Gómez, Velazco (2010). Gastos Tributarios para la promoción de inversiones en el impuesto a la renta de las empresas. Banco Interamericano de Desarrollo, Sector Capacidad Institucional y Finanzas
- González, Montero, Olmos, Peláez (2011). El gasto tributario en el Uruguay: Hacia su inclusión en el presupuesto y rendición de cuentas.
- Jiménez, Podestá (2009). Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina Doc\_77 Macroeconomía del desarrollo, CEPAL.
- Normas tributarias varias: Ley 16.906; Título 4, Texto Ordenado 1996; Decreto 455/007; Decreto 150/007; Decreto 002/012
- Peláez (2011). Gasto tributario: Herramientas fiscales inductivas de la inversión y el empleo. El nuevo régimen de promoción de inversiones en el Uruguay. Extensión del régimen a las personas físicas a través promoción de la capacitación laboral. Instituto de Estudios Fiscales.
- Taroco (2011). Los incentivos fiscales: un caso particular de gasto tributario. Maestría en Derecho Tributario y Técnica Tributaria, Universidad de Montevideo.
- Villela, Lemgruber, Jorrot (2009). Los presupuestos de gastos tributarios. Conceptos y desafíos de implementación.. Banco Interamericano de Desarrollo, Sector de Capacidad Institucional y Finanzas.
- Velayos, Barreix, Garcimartín (2012). El impuesto sobre la renta empresarial. El arte de competir por la inversión y aumentar la recaudación. Banco Interamericano de Desarrollo.
- Weller, Roethlisberger (2011). La calidad del empleo en América Latina. Doc\_110 Macroeconomía del desarrollo, División de desarrollo económico – CEPAL.



# METODOLOGÍA SOBRE PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN BRASIL: UN ENFOQUE SENCILLO Y EFICIENTE DEL PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA MUTUA DE LAS PARTES

Marcos Aurélio Pereira Valadão



## RESUMEN

Este documento trata sobre precios de transferencia bajo la metodología brasileña, que busca aplicar el principio de “arm’s length”, con un procedimiento simplificado en relación con el enfoque tradicional de la OCDE para los métodos tradicionales de RSP y CPM, usando márgenes predeterminados por ley. El artículo igualmente aborda otros aspectos de la metodología brasileña, como un método CUP simplificado aplicado a las “commodities”, reglas específicas para préstamos, y el uso de “safe harbors”. El artículo establece que esta metodología simplificada es una alternativa viable para la administración tributaria de países en desarrollo y menos desarrollados.

*El Autor:* Profesor de Derecho en UCB-Brasil; S.J.D. (SMU), LL.M. Derecho Internacional y Comparado (SMU), LL.M. (UnB, Brazil), LL.B. (PUC-GO, Brasil), B.S. (UnB, Brasil). Miembro por Brasil del Comité de Expertos en Cooperación Internacional en Asuntos Tributarios de Naciones Unidas. Auditor Tributario de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil y Presidente de la 2da. Cámara de la 3ra Sección del Tribunal Administrativo Federal Brasileño de Apelaciones Tributarias (CARF).

## CONTENIDO

### Introducción

1. Visión general y descripción de la metodología brasileña
2. Metodología brasileña con márgenes fijos (predeterminados) para métodos de precios de reventa y de costo incrementado
3. Puertos seguros en la ley brasileña de precios de transferencia
4. Conclusión
5. Bibliografía

Los precios de transferencia constituyen un problema que se refiere a transacciones internacionales entre partes relacionadas el cual afecta la asignación de las ganancias gravables entre países. En terminus generalis se reconoce que más del treinta por ciento del comercio mundial se lleva a cabo entre partes relacionadas, lo que convierte a los precios de transferencia en uno de los más importantes, sino el más importante tema en la tributación internacional. El problema se torna cada vez más importante, ya que cada vez más y más transacciones adquieren carácter internacional y las compañías están más relacionadas de una u otra forma.

La economía brasileña logró un gran auge en términos de transacciones internacionales a partir de los años 90. Anteriormente, la economía brasileña se asemejaba más a una economía cerrada y había muy pocas compañías brasileñas que operaban fuera del país. La expansión en los años 90 constituye también parte del fenómeno llamado "globalización". Así pues, Brasil comenzó a adoptar cambios legislativos relacionados con el impuesto sobre la renta a fin de hacer frente a esta nueva situación. Siguiendo esta tendencia, en 1995 Brasil adoptó leyes tributarias para aplicar la

tributación a la renta de fuente mundial. El cambio legal que permitió la tributación sobre la base mundial se produjo a través de la Ley Federal n. 9.249, de 29 de diciembre de 1995, la cual entró en vigencia el 1° de enero de 1996. La Ley de Precios de Transferencia fue promulgada en 1996 y entró en vigencia el 1° de enero de 1997 (Ley Federal n. 9.430/96). Posteriormente, la Ley Federal 9,430/96 fue modificada mediante la Leyes n. 10.451/ 2002, n. 10.637/2002, n. 10.833/2002, así como la Ley Federal n. 11.196/2005, la cual introdujo una modificación para ajustar la tasa de cambio del Real de acuerdo con las divisas extranjeras y luego mediante la Ley n. 11.727/2008. Recientemente se introdujeron importantes cambios mediante la Ley n. 12.715/2012 (anteriormente Medida Provisional n. 563, del 3 de abril de 2012, convertida en Ley por el Congreso), la cual introdujo una metodología más flexible para ajustar los márgenes de ganancia a los Métodos de Precio de Reventa y Costo Incrementado (RP y CPM, respectivamente), y estableció diferentes márgenes del RP para diferentes sectores económicos, así como una nueva metodología para el método de precio comparable no controlado (CUP) en relación con las mercaderías. La mayoría de los cambios de la Ley n. 12.715/2012 a la Ley 9,430/96 entrarían en vigencia el 1° de enero de 2013; no obstante, el contribuyente puede optar por aplicarlo en el año gravable de 2012.

Los reglamentos brasileños con respecto a los precios de transferencia deben estar basados en la ley promulgada. Puede ser una Regla Administrativa (Ordenanza) ("Portaria") emitida por el Ministro de Finanzas o Instrucción Normativa ("Instrução Normativa RFB"), que es una especie de regla sobre ingresos y procedimiento emitida por el Secretario de Ingresos Federales, con reglamentación detallada sobre la material. Las reglas actuales sobre precios de transferencia aparecen detalladas en la Instrucción Normativa RFB No. 1.312, del 28 de diciembre de 2012, que derogó la Instrucción Normativa SRF No. 243, del 11 de noviembre de 2002 (que fuera enmendada según la Instrucción Normativa SRF No. 321, del

---

14 de abril de 2003, y la Instrucción Normativa No. SRF nº 382, del 12 de diciembre de 2003). Los reglamentos sobre el procedimiento de solicitud de cambios de los márgenes de utilidad bruta y entre costo y precio de venta fueron establecidos por el Ministerio de Finanzas a través de la Regla Administrativa Número 222 emitida en septiembre de 2008 (anteriormente Portaria MF no. 95, de 1997). Existen otros reglamentos que tratan de

los ajustes a la tasa de cambio (emitidos en 2005, 2006, 2007, 2008 y 2011).<sup>1</sup>

En este artículo nos proponemos abarcar las prácticas brasileñas actuales sobre PT, enfocándonos en los métodos tradicionales (RP y CPM) con márgenes fijos y otras características particulares de la metodología brasileña.

## 1. VISIÓN GENERAL Y DESCRIPCIÓN DE LA METODOLOGÍA BRASILEÑA

### 1.1. Visión general

En general, la legislación brasileña adopta el principio de independencia mutua de las partes.<sup>2</sup> No obstante, existen algunas simplificaciones de la metodología tradicional a fin de hacerla más práctica. Si no se observa este principio, la ley autoriza a las autoridades tributarias a reasignar la renta para fines de la recaudación del impuesto sobre la renta y contribuciones de seguridad social. El incumplimiento puede resultar en una sanción tributaria del 75% basado en impuestos no pagados (una sanción hasta de, o 150% en el caso de evasión o fraude tributario premeditado).

La metodología introducida por la ley implementó los métodos de transacciones tradicionales (CUP, método de costo incrementado (CPM) y método de precio de reventa (RP)) pero rechazó el uso de los métodos de ganancias transaccionales

(el método de división de ganancias y el TNMM, ambos de los cuales se encuentran en los Lineamientos de PT de la OCDE) y de distribución mediante fórmulas. Respecto al CUP, en el caso de exportaciones o importaciones, la ley introdujo una metodología que es similar a las prácticas de la OCDE; no obstante, la Ley No. 12,715/2012 introdujo una simplificación del CUP, en relación con los bienes que se consideran mercaderías (para los detalles, véase la Subsección 2.3. más adelante). Sin embargo, en lo que respecta a los métodos de costo incrementado y precio de reventa, en lugar de utilizar transacciones comparables, la ley estableció márgenes fijos para las ganancias brutas y sobreprecio. Además, la ley brasileña establece un conjunto diferente de reglas para importaciones y exportaciones, a pesar del hecho de que los principios aplicables son los mismos.

---

1. La ley y reglamentos están disponibles en: [www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/PrecosTransf.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LegisAssunto/PrecosTransf.htm) (Textos en portugués)

2. El principio de independencia mutua de las partes es la norma general para determinar el precio de transacción entre partes no relacionadas. El principio está incluido en el artículo 9, párrafo 1 del Convenio Modelo de las Naciones Unidas sobre Doble Tributación entre Países Desarrollados y en Desarrollo y del Convenio Modelo de la OCDE sobre Tributación de Renta y Capital, a la vez que constituye la base de los Lineamientos de la OCDE sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, (Lineamientos de PT de la OCDE). Véase, por ejemplo, Stig Sollund y Marcos Aurelio Pereira Valadao. *El Comentario sobre el Artículo 9 – Los Cambios y su Importancia y el Trabajo en Proceso sobre el Manual de Precios de Transferencia de Naciones Unidas. Bulletin for International Taxation*, v. 66, n.11, p. 608-611, 2012. Sin embargo, hay controversias respecto a otras metodologías para lograr resultados aceptables en relación con los ajustes a los precios de transferencia.

El PIC (Precio Comparable No Controlado para las Importaciones) y PCI (Precio según el Método de Cotización para Importaciones) son variaciones del Método CUP para importaciones, mientras que el PVEx (Método de Precio de Venta para Exportación) y el PECEX (Método de Precio según Cotización para Exportaciones) constituyen variaciones del método CUP para las exportaciones. Mientras que el PIC y PVEx siguen las normas generales, el PCI y PECEX son aplicables solamente a bienes y derechos disponibles en entidades organizadas mercantiles y de cambio de futuros (“commodities”).

El PRL (Método de Precio de Reventa menos Ganancia) para las importaciones, PVA (Método de Precio al por Mayor en el País de Destino Menos la Ganancia), y PVV (Método de Precio al Detal en el País de Destino Menos Ganancia) en el caso de exportaciones constituyen variantes del Método de Precio de Reventa (RP) con márgenes fijos, mientras que la ley establece diferencias dependiendo de si se aplican a importaciones o exportaciones, con diferentes márgenes de ganancias. El CPL (Método de Costo de Producción Más Ganancias) para las importaciones y CAP (Método de Costo de Adquisición o Producción Más Impuestos y Ganancias) para las exportaciones son el mismo Método de Costo Incrementado (CPM) con un conjunto de reglas diferentes y márgenes fijos para las importaciones y exportaciones.

Así pues, hay dos conjuntos de métodos para bienes, servicios y derechos (en general) según se indica a continuación:

#### **Para transacciones de importación:**

- Método de Precio Comparable No Controlado (PIC + PCI) (CUP)
- Método de Precio de Reventa (margen general de ganancia bruta de 20% (PRL) (RSP) + Otros márgenes para sectores específicos (véase los detalles en la Parte 3.1.1).

- Método de Costo Incrementado (margen de sobreprecio de 20%) (CPL)
- (Cost Plus)

#### **Para transacciones de exportación**

- Método de Precio Comparable No Controlado (PVEx + PECEX) (CUP)
- Método de Precio al Por Mayor en el País de Destino Menos Ganancia (margen de 15%) (PVA) (RSP)
- Método de Precio al Detal en el País de Destino Menos Ganancia (margen de 30%) (PVV) (RSP)
- Método de Costo Incrementado (margen de ganancia de 15%) (CAP) (Cost Plus)

Los márgenes de ganancia obligatorios se fijan entre 15 y 40 por ciento, dependiendo del Método de Precio de Transferencia, el sector económico y difieren para las transacciones de productos entrantes y salientes. La ley establece márgenes de ganancia mínimos y máximos; es decir, los márgenes de ganancia se fijan mediante la Ley de Precios de Transferencia y no dependen de transacciones comparables, no controladas. Sin embargo, es importante señalar que la ley contempla la posibilidad de modificar estos márgenes mediante acto del Ministro de Finanzas, ex officio, o mediante solicitud individual formulada por el contribuyente, o asociación de contribuyentes. La solicitud de modificación de un margen de ganancia debe ir acompañada de documentos que comprueben que el margen usado por el contribuyente se ajusta a las prácticas normales entre partes no relacionadas bajo circunstancias comparables.

Existen reglas especiales para las transacciones financieras. El interés pagado o acreditado a una persona relacionada como resultado de un convenio de préstamo, solamente será deducible para fines de determinar la renta imponible por el monto que no sobrepase el valor calculado en base al tipo Interbancario de Oferta de Londres – tasa LIBOR para depósitos en dólares estadounidenses por seis meses, más un porcentaje, como margen, de tres



---

por ciento, el cual puede ser cambiado por el Ministro de Finanzas en base a la tasa promedio de Mercado (dentro del rango de cero a tres por ciento). Se puede considerar como una especie de puerto seguro para los préstamos.

La legislación de PT brasileña no aplica el enfoque del “mejor método”. No existe método preferible; más bien, el contribuyente puede utilizar el que mejor encaja (o funciona) para su transacción, pero no puede utilizar otros métodos tales como el de División de Ganancias y TNMM. Sin embargo, la Administración Tributaria puede cuestionar la opción del contribuyente cuando este último no sigue las reglas aplicables.

## 1.2. Transacciones sujetas a PT en Brasil

Las Reglas sobre Precios de Transferencia Brasileñas se aplican tanto a las personas jurídicas (sociedades) como personas naturales. En ciertas circunstancias, también se aplican a transacciones entre partes no relacionadas. Sin embargo, no se aplica en transacciones que involucran regalía y remuneración por la transferencia de conocimiento tecnológico. Brevemente, las transacciones que están sujetas a las reglas de PT incluyen:

- Importaciones y exportaciones de bienes, servicios y derechos con partes relacionadas;
- pagos o créditos por interés pagado o recibido sobre préstamos con partes relacionadas no registradas en el Banco Central de Brasil.

Las partes relacionadas son personas jurídicas (entidades legales) o personas naturales con intereses comunes (sucursal, sociedades controladas, poseedores de participación, poseedores de derechos exclusivos de distribución, etc.), de acuerdo con un conjunto de reglas complejas establecido por la legislación tributaria. De acuerdo con las Reglas de PT, las partes relacionadas son la entidad brasileña y:

- La casa matriz cuando está domiciliada en un país extranjero;
- una sucursal o subsidiaria en el extranjero de la entidad brasileña;
- una persona natural o entidad legal no residente, domiciliada en el exterior, cuando mantiene por lo menos 10% de las acciones o el control de la compañía brasileña;
- una entidad legal domiciliada en el exterior en la que la compañía brasileña tenga por lo menos un 10% de participación o sea una compañía controlada;
- una compañía extranjera que esté bajo control corporativo o administrativo común, o cuando al menos el 10% de las acciones de cada una pertenezca a un accionista común;
- una persona natural o entidad legal no residente, domiciliada en el exterior que en conjunto tenga al menos un 10% de participación o control de una tercera entidad legal;
- una persona natural o entidad legal residente en el exterior que esté asociada en alguna forma de condominio, consorcio o co-propiedad en cualquier empresa, de acuerdo con la definición de la ley brasileña;
- una persona natural no residente que sea pariente hasta el tercer grado de consanguinidad o sea el cónyuge (legalmente o según el derecho común) de cualquier director o socio controlador directo o indirecto o accionista;
- una persona natural o entidad legal residente en el exterior, que actúe como agente exclusivo y distribuidor (o concesionario privado) para la compra y venta de bienes, servicios y derechos;
- una persona natural o entidad legal residente en el exterior, para quien la entidad legal en Brasil actúa como agente y distribuidor exclusivo (o concesionario privado) para la compra y venta de bienes, servicios y derechos.<sup>3</sup>

---

3. Art. 23 de la Ley n. 9.435/1996.



Las transacciones examinadas conforme a las Reglas de Precios de Transferencia Brasileñas también incluyen transacciones realizadas por personas naturales y entidades legales en Brasil con cualquier persona natural o entidad legal, que resida o esté domiciliada en un país que no grave la renta o que grave la renta a una tasa máxima del 20 por ciento, así como transacciones realizadas con personas con derecho a regímenes tributarios privilegiados en una jurisdicción extranjera, independientemente de si la otra es una parte relacionada. Esta regla también aplica a jurisdicciones que ofrecen confidencialidad respecto a la estructura de propiedad de las entidades legales o no permite la identificación del propietario beneficiario. La actual Instrucción Normativa RFB No. 1.037, emitida el 4 de junio de 2010, incluye una lista de jurisdicciones que cumplen las condiciones antes mencionadas.

Como se dijera anteriormente las Reglas de Precio de Transferencia Brasileñas no son aplicables a pagos de regalías, asistencia técnica y honorarios científicos y administrativos (cuando representan pagos por transferencia de tecnología). Ello obedece al hecho de que estos gastos están sujetos a una deducción limitada (hasta cinco por ciento del volumen de negocios derivado del mismo). También están sujetos al impuesto de retención en la remesa de renta. Estas deducciones limitadas reemplazan la aplicación de las reglas de PT y en algunos casos llevaría a un resultado análogo derivado de su aplicación.

Las Reglas de PT Brasileñas también se aplican a transacciones entre partes que no están relacionadas en una “transacción no controlada” cuando la transacción se realiza a través de una “persona interpuesta” que es una tercera persona que no está directamente asociada a las partes relacionadas, pero que se dedica a negocios (transacciones internacionales de la misma naturaleza) que vinculan a las dos partes relacionadas, a través de un esquema previamente concebido. Se aplica cuando la persona interpuesta actúa como “compañía

conductora”. Realmente se trata de una regla anti-elusión tributaria.

Es evidente que las reglas de PT brasileñas que definen las partes relacionadas (empresas asociadas) son más amplias que las del Convenio Modelo. Por otro lado, la ley de PT brasileña permite el Puerto seguro en situaciones específicas (véase la Parte 4 abajo).

### 1.2.1. Documentación

Los contribuyentes brasileños deben informar en su declaración anual de impuesto de personas jurídicas (DIPJ) si existe algún tipo de vincula con personas o entidades legales relacionadas, residentes o domiciliadas en el exterior. Si la administración tributaria objeta los ajustes de PT del contribuyente, la carga de la prueba está en manos de la administración tributaria. La documentación usada para demostrar los ajustes de los PT debe estar disponible para la administración tributaria durante cinco años (prescripción). Las Reglas Administrativas de PT emitidas por el Secretario de Ingresos Federales no permiten el “enfoque canasta” o compensaciones intencionales para hacer ajustes de PT. Las reglas de PT brasileñas señalan que el método escogido debe ser aplicado a cada bien, servicio o derecho considerado individualmente en un período imponible determinado (para importaciones y exportaciones). Así pues, no permite que se hagan ajustes tomando en consideración una canasta de productos (que permite compensaciones de precios recíprocas), o aun compensaciones intencionales que son comunes cuando dos compañías negocian productos y servicios simultáneamente.

Las reglas requieren que se presenten los siguientes elementos como documentación:

- Publicaciones o informes oficiales del gobierno del país de origen del vendedor o comprador, o una declaración de las autoridades tributarias cuando dicho país tenga un tratado tributario vigente con Brasil;

- Investigación de Mercado realizada por una institución o publicación técnica reconocidas que especifique el sector de la industria, período, compañías investigadas y los márgenes de ganancias para cada compañía comparable seleccionada;
- Cotizaciones de precios de la bolsa de valores local e internacional; e
- Investigación realizada bajo los auspicios de instituciones internacionales de investigación, tales como OCDE y OMC.

### **1.3. El CUP y el enfoque de mercaderías (PCI y PECEX)**

El Método de Precio según Cotización para Importaciones (PCI) y el Método de Precio según Cotización para Exportaciones (PECEX) constituyen variaciones del Método CUP tradicional. Estos métodos específicos fueron agregados recientemente mediante la Ley n. 12,715/2012 para substituir el método CUP tradicional para importaciones (PCI) y exportaciones (PECEX) cuando los precios de los bienes y derechos están disponibles en mercados organizados mediante bolsas mercantiles y de futuros (“commodities”).<sup>4</sup> El objetivo es evitar discusiones sobre precios cuando existe un mercado definido que fija el precio globalmente. Este precio se considera como el precio de independencia mutua de las partes. La ley definió los métodos del modo siguiente:

El Método de Precio según Cotización para Importaciones - PCI se define como el precio diario promedio de bienes o derechos sujetos a precios públicos en productos para entrega futura y bolsas de valores internacionalmente reconocidas.

El Método de Precio según Cotización para Exportaciones - PECEX se define como el precio diario promedio de bienes o derechos sujetos a precios públicos en productos para entrega futura y bolsas de valores internacionalmente reconocidas.

En ambos casos la ley permite el ajuste de precio con respecto a la prima de mercado en la fecha de la transacción. Cuando no hay transacción en el mercado organizado en una fecha específica, el precio se basará en la información más reciente sobre el precio disponible en el mercado. Cuando no hay ningún precio disponible, la Ley le permite al contribuyente y a la administración tributaria investigar el precio en bases de datos internacionalmente reconocidas.

Este método CUP simplificado resulta muy útil, por cuanto ahorra tiempo en la búsqueda de transacciones comparables cuando hay un mercado organizado definido y estable que fija globalmente el precio para ciertos tipos de bienes.

### **1.4. Consideraciones respecto al RSP y CPM con márgenes de ganancia predeterminados**

La adopción de los métodos de precio de reventa y costo incrementado depende de la divulgación (o disponibilidad) de ciertos datos, bases de datos o informes así como la determinación del margen de ganancia bruta y recargo de ganancia bruta. Resulta difícil para las autoridades tributarias e igualmente para el contribuyente encontrar o determinar estos dos últimos elementos. De hecho, según se mencionó anteriormente, para los métodos de precios de transferencia convencionales se requiere acceso a información sobre comparables, pero debido a la dificultad

4. Al respect, la Ley n. 12,715/2012 introdujo los artículos 18-A y 19-A a la Ley n. 9,430/1996.

de lograr acceso a los datos (públicamente disponibles) en ciertos casos, se requiere entonces recurrir a otros métodos distintos a los que inicialmente serían preferibles.<sup>5</sup> Además, el costo de acceso a esta información, así como la asimetría de la información podrían afectar la competencia entre empresas. Adicionalmente, la aplicabilidad de estos métodos depende también del desarrollo y disponibilidad de los recursos humanos (economistas, contadores y otros expertos), que pudieran ser escasos o muy costosos en muchos países en desarrollo. Influye en la aplicabilidad mencionada el nivel técnico humano en relación con aspectos específicos tales como la evaluación de los riesgos incurridos, activos usados y funciones realizadas.

En otras palabras, especialmente la comparación funcional requiere el uso intensivo de recursos humanos y conocimientos técnicos, que pueden ser escasos en los países en desarrollo, y cuyo uso es exigido en otras áreas de los sectores público y privado. Así pues, el uso intensivo de muchos profesionales en aspectos de precios de transferencia puede no justificar los beneficios, por cuanto podrían ser utilizados en asuntos más importantes para el servicio de ingresos tributarios o para el desarrollo económico del país. Desde el punto de vista de la administración tributaria, tomando en cuenta otras prioridades, algunos países podrían considerar que la auditoría tributaria de los precios de transferencia puede ser una tarea que consume tiempo y costos injustificables donde exista un número reducido de los mismos.

Finalmente, el uso convencional de los métodos de precio de reventa y costo incrementado implica cierta incertidumbre e inestabilidad jurídica, por cuanto son implementados por

el contribuyente sin el consentimiento previo o revisión por las autoridades tributarias. Ello afecta la estabilidad y expectativas en lo que se refiere a las relaciones económicas y fiscales.

Por estas razones, un país puede adoptar un margen fijo de ganancia bruta y un sobrecargo de ganancia bruta. En este caso, ni el contribuyente ni la autoridad tributaria requieren determinar dichos márgenes para ajustarse al principio de independencia mutua de las partes, ya que los mismos son establecidos por ley. La compañía no requiere contratar expertos para determinar los márgenes a ser aplicados, por cuanto han sido previamente determinados por ley.

En resumen, este sistema es simple, fácil de implementar y de bajo costo para las compañías y la administración tributaria. Por otro lado, los márgenes predeterminados deben ser cuidadosamente establecidos a fin de ajustarse al principio de independencia mutua de las partes.

En este sentido, los países deben establecer márgenes de ganancia diferentes según el sector económico y línea de negocio o productos, a fin de calcular los precios según el principio de independencia mutua de las partes. Los márgenes de ganancia serían entonces ajustados, tomando en cuenta la rentabilidad de sectores económicos, línea de negocios o productos específicos. Cada país verificaría el instrumento normativo (ley estatutaria, reglamento, etc.) que sea necesario a fin de introducir estas modificaciones a los márgenes de ganancia, dependiendo de cómo funcione el sistema legal del país. Mediante el uso de estos márgenes de ganancia flexibles, estos métodos también pueden ser satisfactoriamente usados para los servicios e intangibles (derechos).

---

5. *Tatiana Falcao ha manifestado que "La búsqueda de comparables es una de las principales preocupaciones de los países en desarrollo que carecen de mercados amplios y abiertos con información e informes accesibles sobre compañías competidoras que comercializan productos comparables o similares. En ocasiones, una compañía puede ser la única productora de un tipo específico de producto, lo que hace irrealizable sino imposible la búsqueda de comparables." En: Brazil's Approach to Transfer Pricing: A Viable Alternative to the Status Quo? Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 20 No. 20, 2/23/2012.*

---

Adicionalmente, algunos países podrían considerar adecuado permitir a los contribuyentes o asociaciones determinar las tasas de ganancia aplicables a su empresa específica. En este caso, cada país podría determinar las condiciones de este procedimiento.

Entre las dificultades respecto al uso de los márgenes predeterminados (fijos) por ley, se encontrará que los márgenes fijos predeterminados deben ser seleccionados cuidadosamente, a fin de ajustarse al principio de independencia mutua de las partes, y que es necesario determinar márgenes de ganancia diferentes y apropiados. Es cierto que mientras más cerca esté el margen establecido por ley del margen real, más se ajustará el precio derivado del método al precio según el principio de independencia mutua de las partes. En efecto, la amplitud del rango del precio según el principio de independencia mutua de las partes obtenido mediante la metodología tradicional constituye un problema; ya que puede ser demasiado grande, hasta el punto que no resulte útil para la administración tributaria.<sup>6</sup> Por esta razón, los márgenes fijos pueden funcionar muy bien cuando son correctamente determinados.

Otra fuerte crítica es que algunas empresas serán gravadas según márgenes de ganancia (mayores o menores) no compatibles con su rentabilidad, y ello puede llevar a la doble tributación, dependiendo de la metodología del otro país en que opera la parte relacionada. Nuevamente, también es cierto, no obstante por la misma razón antes mencionada, que los contribuyentes y las administraciones tributarias probablemente determinen cifras diferentes debido a la amplitud de rango del principio de independencia mutua de las partes. En otras

palabras, independientemente del método aplicado, siempre habrá el riesgo de la doble tributación. Nuevamente, si los márgenes son correctamente determinados, la metodología del margen fijo no se debe a la metodología tradicional.

Por otro lado, la metodología de los márgenes predeterminados (métodos de precio de reventa y costo incrementado) presenta fortalezas notables; es decir:

- elimina la disponibilidad de comparables específicos;
- no distorsiona la competencia entre empresas en un país específico, por cuanto están sujetos a la misma carga tributaria, y no se benefician con la asimetría de la información;
- es adecuada para países con escasez de recursos humanos y conocimiento técnico de aspectos específicos sobre precios de transferencia;
- es fácil de implementar por las autoridades tributarias y los contribuyentes;
- estabiliza las expectativas de las áreas jurídicas y económicas;
- el sistema garantiza igualdad de condiciones de competencia entre compañías;
- es un sistema de bajo costo para las compañías y la administración tributaria;
- énfasis en el sentido práctico.

Los métodos tradicionales de precio de reventa y costo incrementado son aplicables tanto a las transacciones de exportación como de importación. En un tema específico se expondrá una explicación más detallada para diferenciar su manejo.

---

6. Como señalara Michael Durst “En efecto, los rangos del principio de independencia mutua de las partes producidos según los métodos defectuosos usados actualmente son demasiado amplios para proveer a las autoridades tributarias información que resulte útil en la aplicación. La excesiva amplitud de los que deben ser los rangos de independencia mutua de las partes hace que la administración tributaria alrededor del mundo deje una gran cantidad de dinero sobre la mesa al intentar aplicar las reglas de precios de transferencia... “Fixing Double Nontaxation under the Transfer Pricing Guidelines”, *Tax Notes*, May 7, 2012, pages 785-789, citado por David Spencer: *Journal of International Taxation*, n. 23, p. 35-52, 2012, p. 48.

## 2. METODOLOGÍA BRASILEÑA CON MÁRGENES FIJOS (PREDETERMINADOS) PARA LOS MÉTODOS DE PRECIO DE REVENTA Y COSTO INCREMENTADO<sup>7</sup>

### 2.1. Método de precio de reventa con márgenes fijos

El mecanismo del precio de reventa usando márgenes fijos de ganancia bruta no se desvía sustancialmente del método de precio de reventa con márgenes basados en comparables de las metodologías tradicionales (Lineamientos de PT de la OCDE, OECD Transfer Pricing Guidelines). Al fin de determinar el precio de transferencia según el principio de independencia mutua de las partes, el precio de reventa que la compañía de reventa carga a una compañía no relacionada es reducido mediante un margen fijo de ganancia bruta. El restante es el precio de transferencia aceptable (presunción del principio de independencia mutua de las partes) entre partes asociadas. En las exportaciones, este precio será ingresos mínimos y, en las importaciones, el valor restante será un gasto o costo deducible máximo. Se aplica a los bienes, servicios y derechos.

El método es básicamente la relación entre el precio de transferencia y el valor del producto revendido menos un margen de ganancia proporcional. Por lo tanto, es posible elaborar este sistema para considerar la influencia de los costos de valor agregado en un país, cuando se combinan otros insumos con el producto comercializado entre las empresas asociadas y el producto final es revendido.

En esta metodología el precio de transferencia sería calculado tomando en cuenta la participación proporcional del producto negociado entre las partes asociadas y producto revendido a una empresa independiente. Esto se conoce como

relación de participación que es del 100% en una simple reventa. Esta metodología reduce la debilidad de utilizar el método de precio de reventa cuando el revendedor añade costos sustanciales al producto comercializado entre partes asociadas. El precio de reventa a ser considerado será el acordado por la compañía revendedora con una empresa independiente.

El precio según el principio de independencia mutua de las partes (o considerado como tal) sería la diferencia entre el valor de participación del precio de venta del producto en el precio de reventa neto menos su “margen de ganancia bruta”.

Ejemplo general: Producto A (insumo) >> importado de una compañía brasileña (de una compañía relacionada) que lo revende (mismo producto A) o fabrica y vende el producto (a saber, el producto “B”).

A tal fin, el valor de participación de un insumo (A) en el precio de reventa neto del producto a ser vendido (B) sería: la aplicación de la relación de participación del insumo al costo total del producto multiplicado por el precio de reventa neto del producto.

La relación de participación a la que se hace referencia se determina del modo siguiente: la relación del precio del insumo (A) con el costo total del producto revendido (B), calculado de acuerdo con la hoja de trabajo de costo de la compañía. El precio de reventa neto es el precio promedio ponderado de ventas de los productos revendidos (B), menos los descuentos no condicionales otorgados, impuestos indirectos

7. Esta parte de este artículo se basa mayormente en el Capítulo 10.1 del Manual Práctico de Precios de Transferencia para Países en Desarrollo de las Naciones Unidas del cual este autor también fue autor y está disponible en [http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/Chap10\\_CPBrazil\\_%2020121002\\_v6\\_HC-accp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/Chap10_CPBrazil_%2020121002_v6_HC-accp.pdf)



sobre las ventas, y comisiones y honorarios de corretaje pagados.<sup>8</sup> Para el cálculo del precio de reventa neto se pueden hacer algunos ajustes tales como término de pago; inventario; cantidades comercializadas; garantías que implican costos relacionados con la inspección de calidad; y flete y seguros.

El valor de ganancia bruta del producto A (en la reventa del producto B) es la aplicación de, por ejemplo, 20% (margen de ganancia bruta) sobre el valor de participación, según se hizo referencia anteriormente. Tal como se mencionó, bajo la metodología brasileña, el margen de ganancia bruta será establecido por ley. El margen puede variar dependiendo del sector económico de la actividad realizada por la parte asociada, sujeto a los ajustes de precios de transferencia.

A fin de evitar distorsiones entre compañías de un mismo país, se requiere la uniformidad contable entre los contribuyentes del país. Por ejemplo, si ciertas deudas son clasificadas como gastos operacionales por algunas compañías y simultáneamente determinadas como costos de bienes vendidos por terceros, el sistema no será satisfactoriamente implementado.

### **Precio de reventa puro (sin fabricación)**

Si el producto comercializado entre partes relacionadas no está sujeto a ninguna modificación de fabricación, la fórmula adoptada será la misma y la relación de participación será de 100%, ya que el precio del insumo (que ahora lo constituye el producto en sí) será igual al costo de reventa del producto (producto final).

Un ejemplo general sería: Producto A >> importado por una compañía brasileña (de una compañía relacionada) que lo revende (mismo producto o bien "A").

En este caso el cálculo es sencillo, el precio basado en el principio de independencia mutua

de las partes (cargado entre partes asociadas) es el precio de reventa del mismo producto (cargado entre partes independientes) reducido por: los descuentos incondicionales otorgados; impuestos y contribuciones sobre las ventas; comisiones y derechos de corretaje pagados; y un margen de ganancia.

PT ("precio parámetro" es considerado el precio de acuerdo según principio de independencia mutua de las partes) =  $NRP - GPM \times NRP$ ,

Donde:

- PT (precio parámetro) = precio de transferencia según principio de independencia mutua de las partes. El precio máximo sobre las importaciones o el precio mínimo sobre las exportaciones.
- NRP = precio de reventa neto
- GPM = margen de ganancia bruta = el valor de la relación del margen de ganancia bruta, determinado por ley o los reglamentos tributarios.
- PT (independencia mutua de las partes) =  $NRP - GPM \times NRP = NRP - GPM\% \times NRP$
- PT (precio parámetro) =  $NRP (1 - GPM\%)$ .

### **Precio de Reventa con fabricación.**

Un ejemplo general sería: Producto A (insumo) >> importado por compañía brasileña (de una compañía relacionada) que lo fabrica y vende la producción (a saber; producto "B").

La fórmula para el precio de transferencia entre compañías sería:

$$PT (\text{precio parámetro}) = PV - GPMV,$$

Donde:

- PT (precio parámetro) = precio de transferencia según principio de independencia mutua de las partes. El precio máximo sobre importaciones o el precio mínimo sobre exportaciones.

8. "Descuentos incondicionales" son aquéllos que no dependen de eventos futuros y que aparecen detallados en la factura.

- $PV = \text{valor de participación del bien transferido a la empresa asociada en el precio de reventa neto} = (\text{precio de insumo} \div \text{costo de producción del bien}) \times (\text{precio de reventa neto del bien})$ ;
- $GPM = \text{margen de ganancia bruta} = \text{el valor de la relación del margen de ganancia bruta, determinado por ley o el reglamento tributario.}$
- $GPMV = \text{valor de ganancia bruta} = GPM \times PV = GMP \times (\text{precio de insumo} \div \text{costo de producción del bien}) \times (\text{precio de reventa neto del bien})$
- $PT (\text{independencia mutua de las partes}) = PV - GPMV = PV (1 - GPM\%)$

### 2.1.1. Márgenes fijos para el método de precio de reventa

Durante un período de tiempo el método del margen fijo para el precio de reventa (RSP) era de 20 por ciento. Posteriormente se cambió a 20 y 60 por ciento (siendo el margen superior aplicado a transacciones cuando las importaciones estaban sujetas a fabricación en Brasil). En el 2012, hubo un cambio en la ley mediante el cual se adoptaron diferentes márgenes para ciertos sectores específicos, pero en general, se mantuvo el 20 por ciento como el margen prescrito. De acuerdo con cambios recientes en la legislación brasileña sobre PT, los márgenes para el método RSP son los siguientes (incluye transacciones de reventa sencillas y transacciones de fabricación):

- **Cuarenta por ciento para los siguientes sectores:**
  - a. químicos farmacéuticos y productos farmacéuticos;
  - b. productos de tabaco;
  - c. equipos e instrumentos ópticos, fotográficos y cinematográficos;
  - d. maquinaria, aparatos y equipos para uso dental, médico y hospitalario;
  - e. petróleo y gas natural (industria minera), y
  - f. productos de petróleo (derivados de refinerías petroleras y similares);

- **Treinta por ciento para los sectores de:**

- a. químicos (distintos a los químicos farmacéuticos y productos farmacéuticos);
- b. vidrio y productos de vidrio;
- c. pulpa, papel y productos de papel and
- d. metalurgia; y

- **Veinte por ciento para los otros sectores.**

En el caso de las exportaciones, los márgenes son: quince por ciento cuando la transacción en el país exportador es una transacción mayorista y treinta por ciento cuando es una transacción al detal (métodos PVA and PVV, según se mencionó anteriormente).

### 2.2. Método de costo incrementado con márgenes fijos

Al igual que el método con precio de reventa con márgenes fijos, el método de costo incrementado puede ser usado con aumentos predeterminados de ganancia bruta. La funcionalidad básica de este método es muy similar al método de costo incrementado de margen no predeterminado. El método se enfoca en la compañía relacionada fabricante del producto o suministradora de servicio, o derechos, en precio de transferencia con empresas asociadas. Se logra el precio considerado de independencia mutua de las partes añadiendo un costo incrementado predeterminado al costo del producto, servicios o derechos. Será un valor máximo sobre las importaciones o un valor mínimo sobre las exportaciones. Según se explicara previamente, se recomienda que los países establezcan diferentes aumentos de ganancia bruta, de acuerdo con el sector económico y línea de negocio o productos, a fin de calcular el precio según el principio de independencia mutua de las partes.

La diferencia al utilizar el incremento de ganancia bruta predeterminada en lugar de una comparable radica en que el contribuyente no tiene que determinarla. En otras palabras, el

---

contribuyente no tiene que buscar situaciones comparables para utilizar dicho método.

A diferencia del método del precio de reventa, el método de costo incrementado con aumento predeterminado de ganancia bruta fija no requiere calcular la relación de cierto insumo con el producto final. Así, el aumento de ganancia bruta se aplica a los costos en su totalidad para determinar el precio según el principio de independencia mutua de las partes.

#### La fórmula de cálculo es:

$$PT \text{ (precio parámetro)} = CP + GPM \times CP = CP \times (1 + GPM)$$

Donde

PT = precio de transferencia según principio de independencia mutua de las partes (que es el precio parámetro).

CP = Costo de productos o servicios

GPM = aumento de ganancia bruta, según ha sido determinado por ley o el reglamento tributario.

Este método también puede ser aplicado en casos en que el producto no esté sujeto a modificación substancial, es decir, cuando una empresa asociada sencillamente revende el producto a otra empresa asociada. Este método también puede ser aplicado en el caso de servicios y derechos, sin embargo, la existencia de acuerdos sobre distribución de costos en este último caso, hará más difícil su aplicación.

La ley brasileña de PT establece dos conjuntos de incrementos de ganancia bruta fija para el Método de Costo Incrementado, en lo que respecta a transacciones de importación y exportación. El incremento de ganancia bruta fija en las transacciones de exportación es 15%; mientras que para las importaciones es 20% (que constituye el incremento de ganancia bruta requerido para el país de exportación). El Ministro de Finanzas, ex officio, o a solicitud, está autorizado por ley para modificar estos márgenes. La solicitud formulada por un contribuyente, asociación de contribuyentes, debe ser plenamente justificada,

y provista de la documentación pertinente, según lo establece la ley.

### 2.3. Diferencias de la aplicación de estos métodos respecto a las transacciones de importación y exportación

EL RSP y CPM con márgenes fijos son aplicados tanto a las transacciones de exportación como de importación. Sin embargo, debido a la accesibilidad de la información, el RSP es más adecuado para las importaciones y el CPM es más adecuado para las exportaciones, según se explica a continuación. También se considerarán otras características respecto a la aplicación de estos métodos.

#### Importaciones

Tomando en cuenta el caso en que el producto revendido está sujeto a costos de valor agregado o fabricación por la empresa asociada revendedora, el RSP normalmente es más útil en las importaciones que en las exportaciones por razones de secretos industriales y comerciales. La razón para ello es que las compañías normalmente no aceptan dar a conocer sus costos de producción o fabricación, aun a otras compañías asociadas ubicadas en otros países. Este aspecto afectaría la aplicabilidad del método a las exportaciones, por cuanto los datos necesarios sobre costos de fabricación incurridos por la empresa importadora asociada no estarían disponibles para la empresa exportadora asociada y su administración tributaria. Aun cuando las empresas involucradas tengan completo acceso a los datos contables una de la otra, todavía existe un problema de disponibilidad de información para la administración tributaria. Además, los márgenes pueden variar de país a país, haciendo así que el manejo sea más difícil.

Si el método es aplicado a los precios de transferencia de importación, el importador fabricante utiliza sus propios costos contables para calcular el precio de transferencia correcto. Así pues, no tienen necesidad de solicitar

los datos de costos incurridos por la empresa asociada exportadora. Además, en el caso de las importaciones la administración tributaria tiene pleno acceso para evaluar cuáles son las transacciones no controladas (con empresas independientes).

La conclusión es que el método de precio de reventa con márgenes fijos es recomendado para las transacciones de importación.

### Exportaciones

Por las razones correspondientes señaladas sobre el método de precio de reventa, el CPM resulta más útil para las exportaciones que para las importaciones por razones de secretos industriales y comerciales. Las compañías normalmente no aceptan dar a conocer sus costos de producción o fabricación, aun a otras compañías asociadas ubicadas en otros países, lo que afectaría la aplicación

del método a las importaciones, ya que los datos sobre costos de fabricación incurridos por la empresa exportadora asociada no están disponibles para la empresa importadora asociada. Aun si las empresas involucradas tuvieran acceso completo a los datos contables una de la otra, todavía existiría un problema de accesibilidad de información para la administración tributaria.

Si se aplica el CPM a los precios de transferencia de exportación, el exportador fabricante utiliza sus propios costos contables para calcular el precio de transferencia correcto, sin necesidad de solicitar ningún dato. Además, en el caso de exportaciones, toda la información necesaria puede ser accesada y verificada por la administración tributaria del país exportador.

La conclusión es que el método de costo incrementado con márgenes fijos se recomienda para las transacciones de exportación.

## 3. LOS PUERTOS SEGUROS EN LA LEY BRASILEÑA DE PT

Debe quedar claramente establecido que la metodología brasileña de PT con márgenes fijos para RSP y CPM no constituye un puerto seguro. En primer lugar, porque los puertos seguros son opciones para los contribuyentes; segundo porque los puertos seguros deben tomar en consideración situaciones específicas. Este no es el caso de RSP y CPM con márgenes fijos bajo la metodología brasileña. Básicamente hay dos tipos de puertos seguros: de transacciones todas incluidas y “de minimis”. Todas incluidas significa que todo un conjunto de transacciones están fuera del reglamento de PT si utilizan un conjunto de normas (digamos un nivel mínimo de tasa de interés en préstamos entre compañías); puerto seguro “de minimis” significa que las transacciones no son relevantes en términos de valor o volumen, por lo que no deben someterse al reglamento de PT. Se considera que los dos tipos de puertos seguros son factibles. Sin

embargo, el enfoque “de minimis” variará de un país a otro porque lo que es económicamente importante en un país pequeño podría no ser tan importante en un país grande. El reglamento brasileño de PT aplica ambos tipos de puertos seguros y a continuación se presenta una breve descripción de los mismos.

- Los contribuyentes brasileños que tengan una ganancia neta que se origine de ventas de exportación a partes relacionadas (ante del impuesto sobre la renta), tomando en consideración el año imponible corriente y los dos años anteriores, de por lo menos 10% de dichas ventas, no tendrán que realizar ajustes de PT con respecto a la renta derivada de las exportaciones.
- Los contribuyentes brasileños no están sujetos a los precios de transferencia en las exportaciones cuando se demuestra que

---

el ingreso neto de exportaciones en el año gravable es igual o menor al 5% de su total de ingresos netos en el mismo período. No es válido para los productos básicos (quando el metodo PECEX es aplicable), y está sujeto a otras restricciones.

- En las exportaciones, los contribuyentes brasileños no están sujetos al reglamento de precios de transferencia si el precio de venta promedio en las transacciones internacionales controladas es igual a, o mayor al 90% del precio promedio de venta en transacciones no controladas con partes no relacionadas en el mercado brasileño, durante el mismo período y bajo similares condiciones de pago. No es válido para los productos básicos (quando el metodo PECEX es aplicable), y está sujeto a otras restricciones.
- Una brecha de 5% entre precios asumidos como precios no controlados (precio parámetro), en transacciones entre partes relacionadas, y los precios de importación y exportación en los documentos de las

transacciones es aceptable. El mismo refleja el enfoque de rango al principio de independencia mutua de las partes.

- Las reglas especiales para los préstamos entre compañías también pueden considerarse como puerto seguro (véase la Subparte 1.1). Ello obedece al hecho de que una vez la transacción sea realizada de acuerdo con esas reglas, no hay necesidad de ajustes de PT. Cabe mencionar que antes del cambio en la ley de PT en el 2012, el simple registro de los préstamos en el Banco Central Brasileño evitaría la aplicación de las reglas de PT, por lo que la legislación anterior era en efecto un puerto seguro “puro” el cual ya no existe.

Es importante señalar que las reglas señaladas en los puntos 1 y 2 no son aplicables a las ventas a partes relacionadas establecidas en jurisdicciones de bajos impuestos o no transparentes, según lo define el Reglamento Brasileño de PT.

#### 4. COMENTARIOS FINALES

A pesar del hecho de que muchos de los detalles de las leyes y reglamento brasileño sobre PT fueron omitidos aquí (estos detalles dan cabida a algunos ajustes para situaciones específicas), siendo la metodología brasileña mucho más sencilla que los Lineamientos de los Precios de Transferencia de la OCDE.<sup>9</sup> Cabe mencionar que el reciente Manual de Naciones Unidas sobre Precios de Transferencia para Países en Desarrollo sigue los Lineamientos de los PT, sin embargo, incluye las prácticas de cuatro países (Brasil, China, India y Sudáfrica), que pueden resultar muy útiles.

El autor está seguro de que el uso de los métodos tradicionales de transacciones con márgenes fijos, que constituye la principal característica de la metodología brasileña, debido a su simplicidad y sentido práctico constituye una alternativa factible para que los países en desarrollo y menos desarrollados puedan tratar con el importante aspecto de los precios de transferencia.

---

9. *Por consiguiente, Tatiana Falcao afirmó “Ahora que los países en desarrollo son significativamente más importantes debido a su capacidad económica y su potencial económico, la OCDE puede considerar modificar sus lineamientos de precios de transferencia para aceptar el sistema de Brasil como alternativa para otros países en desarrollo que aún no han podido implementar los lineamientos más complejos sobre precios de transferencia de la OCDE debido a una falta de recursos, personal calificado o comparables.” Op. cit, supra nota 5, p. 8*



## 5. BIBLIOGRAFÍA

David Spencer. Will OCDE Adjust to Reality? *Journal of international taxation*, n. 23, p. 35-52, 2012.

OECD. Model tax convention on income and on capital (2010 update, condensed version). Paris: OECD: 2010.

OECD. Transfer pricing guidelines multinational enterprises and tax administrations. Paris: OECD, 2010.

Stig Sollund and Marcos Aurelio Pereira Valadao. The Comentary on Art. 9 – The Changes and Their Significance and the Ongoing Work on the UN Transfer Pricing Manual. *Bulletin for international taxation*, v. 66, n.11, p. 608-611, 2012.

Tatiana Falcão. Brazil's Approach to Transfer Pricing: A Viable Alternative to the Status Quo? *Tax management transfer pricing report*, Vol. 20 No. 20, 2/23/2012.

UN. United Nations practical transfer pricing manual for developing countries, available at [http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/Chap10\\_CPBrazil\\_%2020121002\\_v6\\_HC-accp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/tax/eighthsession/Chap10_CPBrazil_%2020121002_v6_HC-accp.pdf)

UN. United Nations model double taxation convention between developed and developing countries (2011 update). New York: UN, 2012.

### **Brazilian legislation:**

- Ley Federal nº 9.249, del 29 de diciembre de 1995
- Ley Federal nº 9.430, del 27 de diciembre de 1996, art. 18-24
- Ley Federal nº 10.451, del 10 de mayo de 2002, arts. 3rd-4th .
- Ley Federal nº 10,637, del 30 de diciembre de 2002, art. 45
- Ley Federal nº 10,833, del 29 de diciembre de 2002, art. 45
- Ley Federal nº 11,196, del 21 de noviembre de 2005, art. 36
- Medida Provisional nº 563, 3 del abril de 2012, arts. 38-42
- Ley Federal nº 12,715, del 17 de Sept. de 2012, arts. 48-52
- Instrucción Normativa SRF nº 243, 11 de noviembre de 2002
- Instrucción Normativa SRF nº 321, del 14 de abril de 2003
- Instrucción Normativa SRF nº 382, de 12 de diciembre de 2003
- Instrucción Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junio, de 2010
- Instrucción Normativa RFB nº 1,312, del 28 de diciembre de 2012
- Ordenanza (Portaria) MF nº 95, del 30 de abril de 1997
- Ordenanza (Portaria) MF nº 222, del 24 de septiembre de 2008

# LOS PLAZOS PARA DETERMINAR LA OBLIGACIÓN Y PARA EXIGIR EL PAGO DE LAS DEUDAS TRIBUTARIAS, EN LOS PAÍSES MIEMBROS DEL CIAT

Sérgio Rodrigues Mendes



## RESUMEN

Este artículo trata sobre los plazos para determinar la obligación y para exigir el pago de las deudas tributarias, en los países miembros del CIAT. Se examinaron las leyes fiscales de veinte países que conforman el CIAT. Los elementos enumerados fueron los siguientes: término de caducidad/prescripción, cálculo del término de caducidad/prescripción, suspensión del término de caducidad/prescripción, interrupción del término de caducidad/prescripción y otras observaciones. Se concluyó que hay varias similitudes entre los diferentes ordenamientos tributarios y que la mayoría de estos ordenamientos sigue, bien de cerca, las directrices contenidas en el Modelo de Código Tributario del CIAT.

*El Autor:* Funcionario Público Federal, Auditor Fiscal de Rentas Internas de Brasil (RFB). Graduando en Derecho de la Universidad del Sur de Santa Catarina (Unisul), título de Postgrado en Derecho Procesal Tributario de la Universidad de Brasilia (UNB) y en Derecho Público con énfasis en Derecho Tributario por la Universidad Federal de Santa Catarina (UFSC); Profesor-tutor en la Escuela de Administración Haciendaaria (ESAF) de las asignaturas Derecho Tributario Aplicado y Proceso Administrativo Fiscal; Asesor del Consejo Administrativo de Recursos Fiscales (CARF).

## CONTENIDO

### Introducción

1. Investigación en las legislaciones tributarias de los países miembros del CIAT
2. Características comunes de las diversas legislaciones tributarias
3. Conclusiones
4. Bibliografía

En este artículo<sup>1</sup> se pretende señalar algunas características sobre la determinación de la obligación y la exigencia del pago de las deudas tributarias, en los países miembros del Centro Interamericano de Administraciones

Tributarias (CIAT). Se realiza un análisis de la práctica tributaria en estos países, de manera que facilite la comparación y la armonización internacional.

El trabajo de investigación y compilación, que abarca veinte países miembros, se basó, fundamentalmente, en los Códigos Tributarios de esos países.

Dadas las limitaciones de tamaño, en éste trabajo no se tomaron en cuenta la caducidad/prescripción de la acción para exigir el cumplimiento de las obligaciones accesorias, aplicar y exigir el pago de las sanciones tributarias, investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, imponer penas privativas de la libertad, y en los casos de responsabilidad solidaria. Sólo se citan, también, las reglas generales de la caducidad y de la prescripción, sin referencia a las excepciones.

## 1. INVESTIGACIÓN EN LAS LEGISLACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PAÍSES MIEMBROS DEL CIAT

Para elaborar éste estudio, se analizaron las legislaciones tributarias de veinte países miembros del CIAT, como sigue.

### ARGENTINA<sup>2</sup>

**Término de prescripción:** las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de los impuestos prescriben: (a) en cinco años, en el caso de contribuyentes inscriptos, no inscriptos que no tengan obligación legal de inscribirse ante la Administración Tributaria o que, teniendo esa obligación y no habiéndola

cumplido, regularicen espontáneamente su situación; o (b) en diez años, en el caso de contribuyentes no inscriptos.

**Cálculo del término de prescripción:** desde el 1º de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas.

**Suspensión del término de prescripción:** por un año desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente.

1. Este artículo complementa el artículo anterior titulado *LA DEVOLUCIÓN DE LOS PAGOS INDEBIDOS O EN EXCESO, POR CONCEPTO DE IMPUESTOS, EN LOS PAÍSES MIEMBROS DEL CIAT*, el cual fue publicado en la *Revista de Administración Tributaria* n° 33, p. 71-85.
2. Cf. *Ley de Procedimiento Tributario - Ley 11683, de 13/07/1998, Artículos 56; 57; 65, "a"; y 67*. Disponible en: <[http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/%20procedimiento%20tributario/tor\\_c\\_011683\\_1998\\_07\\_13.xml](http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/%20procedimiento%20tributario/tor_c_011683_1998_07_13.xml)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

---

**Interrupción del término de prescripción:**

(a) por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva; (b) por renuncia al término corrido de la prescripción en curso; y (c) por cualquier acto judicial tendiente a obtener el cobro de lo adeudado.

**BOLIVIA<sup>3</sup>**

**Término de prescripción:** prescribirán a los cuatro años las acciones de la Administración Tributaria para controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos y determinar la deuda tributaria. El término se ampliará a siete años, cuando el sujeto pasivo no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda.

**Cálculo del término de prescripción:** desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.

**Suspensión del término de prescripción:** (a) la notificación de inicio de fiscalización individualizada en el contribuyente; y (b) la interposición de recursos administrativos o procesos judiciales por parte del contribuyente.

**Interrupción del término de prescripción:** (a) la notificación al sujeto pasivo con la Resolución Determinativa; y (b) el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del sujeto pasivo, o por la solicitud de facilidades de pago.

**BRASIL<sup>4</sup>**

**Término de caducidad:** el derecho del constituir el crédito tributario caduca después de cinco años.

**Cálculo del término de caducidad:** (a) del primer día del ejercicio siguiente a su ejecución podría haber sido efectuado; (b) de la fecha en que hace definitiva la decisión que haya anulado, por adicción formal, el lanzamiento anteriormente efectuado o (c) de la fecha en que haya sido iniciada la constitución del crédito tributario notificando al contribuyente, de cualquier medida indispensable para su ejecución.

**Término de prescripción:** la acción de cobro del crédito tributario prescribe en cinco años.

**Cálculo del término de prescripción:** de la fecha de la constitución definitiva del crédito tributario.

**Interrupción del término de prescripción:** (a) por citación personal hecha al deudor; (b) por orden judicial que ordena la notificación de la ejecución fiscal; (c) por protesta judicial; (d) por cualquier acto judicial que constituya la mora de la deuda; y (e) por cualquier acto inequívoco, inclusive ejecuciones extrajudiciales, que se traducen en el reconocimiento de la deuda por el deudor.

**CHILE<sup>5</sup>**

**Término de prescripción:** el Servicio podrá liquidar un impuesto, revisar cualquiera deficiencia en su liquidación y girar los impuestos a que diere lugar, dentro del término de tres años. El plazo señalado será de seis años para la revisión de impuestos sujetos a declaración, cuando ésta no se hubiere presentado o la presentada fuere maliciosamente falsa. En los mismos plazos, prescribirá la acción del Fisco para perseguir el pago de los impuestos.

---

3. Cf. Código Tributario Boliviano - Ley 2492, de 02/08/2003, Artículos 59, I, 1 y 2, y II; 60, I; 61 y 62. Disponible en: <<http://www.impuestos.gob.bo/images/normativa/leyes/ley2492-cdigotributario.pdf>>. Acceso en: 30 oct. 2012.

4. Cf. Código Tributario Nacional - Lei 5172, de 25/10/1966, Artículos 173 y 174. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

5. Cf. Código Tributario - Decreto Ley 830, de 27/12/1974, Artículos 97, 16º; 200 y 201. Disponible en: <<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2002/dl830.htm>>. Acceso en: 30 oct. 2012.

**Cálculo del término de prescripción:** desde la expiración del plazo legal en que debió efectuarse el pago.

**Suspensión del término de prescripción:** (a) durante el período en que el Servicio esté impedido de girar la totalidad o parte de los impuestos comprendidos en una liquidación, cuyas partidas o elementos hayan sido objeto de una reclamación tributaria; y (b) durante la pérdida o inutilización de los libros de contabilidad, hasta la fecha en que los libros legalmente reconstituidos queden a disposición del Servicio.

**Interrupción del término de prescripción:** (a) reconocimiento u obligación escrita; (b) notificación administrativa de un giro o liquidación; y (c) requerimiento judicial.

#### COLOMBIA<sup>6</sup>

**Término de prescripción:** la acción de cobro de las obligaciones fiscales prescribe en el término de cinco años.

**Cálculo del término de prescripción:** (a) vencimiento del término para declarar, fijado por el Gobierno Nacional, para las declaraciones presentadas oportunamente; (b) presentación de la declaración, en el caso de las presentadas en forma extemporánea; (c) presentación de la declaración de corrección, en relación con los mayores valores; o (d) ejecutoria del respectivo acto administrativo de determinación o discusión.

**Suspensión del término de prescripción:** desde que se dicte el auto de suspensión de la diligencia del remate y hasta: (a) la ejecutoria de la providencia que decide la revocatoria; (b) la ejecutoria de la providencia que resuelve la

situación contemplada en el Artículo 567 del Estatuto Tributario; y (c) el pronunciamiento definitivo de la Jurisdicción Contencioso Administrativa en el caso contemplado en el Artículo 835 del Estatuto Tributario.

**Interrupción del término de prescripción:** (a) por la notificación del mandamiento de pago; (b) por el otorgamiento de facilidades para el pago; (c) por la admisión de la solicitud del concordato; y (d) por la declaratoria oficial de la liquidación forzosa administrativa.

**Otras observaciones:** la prescripción será decretada de oficio o a petición de parte.

#### COSTA RICA<sup>7</sup>

**Término de prescripción:** la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación y para exigir el pago del tributo prescribe a los tres años. El término se extiende a cinco años para los contribuyentes no registrados ante la Administración Tributaria o a los que hayan presentado declaraciones calificadas como fraudulentas o no hayan presentado las declaraciones juradas.

**Cálculo del término de prescripción:** desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en que el tributo debe pagarse.

**Suspensión del término de prescripción:** el cómputo de la prescripción para determinar la obligación tributaria se suspende por la interposición de la denuncia por presuntos delitos de defraudación o retención, percepción o cobro indebido de impuestos, según los Artículos 92 y 93 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios, hasta que dicho proceso se dé por terminado.

6. Cf. Estatuto Tributario - Decreto 624, de 30/03/1989, Artículos 817 y 818. Disponible en: <[http://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/DECRETO\\_624\\_1989\[1\]\\_0.pdf](http://www.cancilleria.gov.co/sites/default/files/DECRETO_624_1989[1]_0.pdf)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

7. Cf. Código de Normas y Procedimientos Tributarios - Ley 4755, de 29/04/1971, Artículos 51; 52 y 53. Disponible en: <<http://www.cesdepu.com/nbdp/cotri.htm>>. Acceso en: 30 oct. 2012.



---

**Interrupción del término de prescripción:**

(a) la notificación del inicio de actuaciones de comprobación del cumplimiento material de las obligaciones tributarias; (b) la determinación del tributo efectuada por el sujeto pasivo; (c) el reconocimiento expreso de la obligación, por parte del deudor; (d) el pedido de aplazamientos y fraccionamientos de pago; (e) la notificación de los actos administrativos o jurisdiccionales tendentes a ejecutar el cobro de la deuda; y (f) la interposición de toda petición o reclamo en los términos dispuestos en el Artículo 102 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios.

**CUBA<sup>8</sup>**

**Término de prescripción:** prescribirán a los cinco años el derecho de la Administración Tributaria para determinar la deuda tributaria y la acción para exigir el pago de las deudas tributarias determinadas.

**Cálculo del término de prescripción:** (a) desde la fecha en que finalice el término establecido para presentar la correspondiente declaración; o (b) desde la fecha en que finalice el término voluntario de pago.

**Interrupción del término de prescripción:** (a) cualquier acción administrativa realizada con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al conocimiento, fiscalización, determinación y recaudación de la deuda tributaria; (b) la interposición de un recurso, ya sea en la vía administrativa o en la judicial; y (c) cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al pago de la deuda tributaria.

**Otras observaciones:** la prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque el sujeto pasivo.

**ECUADOR<sup>9</sup>**

**Término de caducidad:** caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria en tres años, o en seis años, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte.

**Cálculo del término de caducidad:** (a) desde la fecha de la declaración, en los tributos que la ley exija determinación por el sujeto pasivo; o (b) desde la fecha en que venció el plazo para presentar la declaración, respecto de los mismos tributos, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte.

**Interrupción del término de caducidad:** por la notificación legal de la orden de verificación, emanada de autoridad competente.

**Término de prescripción:** la obligación y la acción de cobro de los créditos tributarios prescribirá en cinco años, o en siete años, cuando no se hubieren declarado en todo o en parte.

**Cálculo del término de prescripción:** (a) desde la fecha en que fueron exigibles; o (b) desde aquella en que debió presentarse la correspondiente declaración, si ésta resultare incompleta o si no se la hubiere presentado.

**Interrupción del término de prescripción:** (a) por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor; y (b) con la citación legal del auto de pago.

**Otras observaciones:** caduca la facultad de la administración para determinar la obligación tributaria sin que se requiera pronunciamiento previo. La prescripción debe ser alegada expresamente por quien pretende beneficiarse de ella.

---

8. Cf. *Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios - Decreto-Ley 169, de 10/01/1997, Artículos 87, "a" y "b"; 89, "a" y "b"; 90 y 92.* Disponible en: <<http://www.aeec.cu/doc/doc49.pdf>>. Acceso en: 30 oct. 2012.

9. Cf. *Código Tributario - Codificación 2005-009, de 14/06/2005, Artículos 55; 56; 94 y 95.* Disponible en: <<http://eva.utpl.edu.ec/door/uploads/379/379/index.htm>>. Acceso en: 30 oct. 2012.

**EL SALVADOR<sup>10</sup>**

**Término de caducidad:** las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control caducarán: (a) en tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas dentro de los plazos legales establecidos en las leyes tributarias respectivas y para liquidar de oficio el tributo que corresponda; (b) en cinco años para la fiscalización y liquidación del tributo, en los casos en que no se haya presentado liquidación; (c) en cinco años para requerir la presentación de liquidaciones de tributos; o (d) en tres años para la fiscalización de las liquidaciones presentadas y para liquidar de oficio el tributo que corresponda, cuando se hubiere presentado liquidación fuera de los plazos legales establecidos en las leyes tributarias respectivas.

**Cálculo del término de caducidad:** a partir: (a) del vencimiento del término para presentar la liquidación tributaria; o (b) del día siguiente de la fecha de presentación de la declaración.

**Término de prescripción:** las acciones y derechos de la Administración Tributaria para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva prescriben en diez años.

**Cálculo del término de prescripción:** a partir del día siguiente: (a) a aquel en que concluyó el término legal o el de su prórroga para pagar, cuando se trate de impuesto autoliquidado por el contribuyente; o (b) al vencimiento del plazo para el pago, cuando se trate de liquidación oficiosa, determinada por la Administración Tributaria.

**Interrupción del término de prescripción:** con la notificación del requerimiento de cobro administrativo efectuada al sujeto pasivo por la Administración Tributaria.

**Otras observaciones:** la prescripción requiere alegación de parte interesada.

**ESPAÑA<sup>11</sup>**

**Término de prescripción:** prescribirán a los cuatro años el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación y para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas.

**Cálculo del término de prescripción:** desde el día siguiente a aquel: (a) en que finalice el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración o autoliquidación; o (b) en que finalice el plazo de pago en período voluntario.

**Interrupción del término de prescripción:** el plazo de prescripción del derecho para determinar la deuda tributaria, mediante la oportuna liquidación, se interrumpe: (a) por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria; (b) por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado tributario en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso; y (c) por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente a la liquidación o autoliquidación de la deuda tributaria. El plazo de prescripción del derecho para exigir

10. Cf. *Código Tributario - Decreto 230, de 14/12/2000, Artículos 82; 83; 84 y 175, "a", "b" y "e". Disponible en: <[http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/SO\\_Administracion\\_Tributaria/Leyes/Codigo\\_Tributario\\_reformas\\_2011\\_CSJ.pdf](http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/SO_Administracion_Tributaria/Leyes/Codigo_Tributario_reformas_2011_CSJ.pdf)>. Acceso en: 30 oct. 2012.*

11. Cf. *Ley General Tributaria - Ley 58, de 17/12/2003, Artículos 66, "a" y "b"; 67, 1; 68, 1 y 2; y 69, 2. Disponible en: <[http://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2003-23186](http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2003-23186)>. Acceso en: 30 oct. 2012.*

el pago de las deudas tributarias liquidadas y autoliquidadas se interrumpe: (a) por cualquier acción de la Administración tributaria, realizada con conocimiento formal del obligado tributario, dirigida de forma efectiva a la recaudación de la deuda tributaria; (b) por la interposición de reclamaciones o recursos de cualquier clase, por las actuaciones realizadas con conocimiento formal del obligado en el curso de dichas reclamaciones o recursos, por la declaración del concurso del deudor o por el ejercicio de acciones civiles o penales dirigidas al cobro de la deuda tributaria, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso; y (c) por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario conducente al pago o extinción de la deuda tributaria.

**Otras observaciones:** la prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario.

## GUATEMALA<sup>12</sup>

**Término de prescripción:** el derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro años. El plazo se ampliará a ocho años, cuando el contribuyente no se haya registrado en la Administración Tributaria.

**Cálculo del término de prescripción:** a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo.

**Interrupción del término de prescripción:** (a) la determinación de la obligación tributaria, ya sea que ésta se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la de la presentación de la declaración respectiva, o la fecha de la notificación de la determinación efectuada por la Administración Tributaria; (b) la notificación de resolución por la que la Administración Tributaria confirme ajustes del tributo y que contengan cantidad líquida y exigible; (c) la interposición, por el contribuyente, de los recursos que procedan de conformidad con la legislación tributaria; (d) el reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por hechos indudables, por parte del sujeto pasivo de la misma; (e) la solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente; (f) la notificación, a cualquiera de las partes, de la acción judicial promovida por la Administración Tributaria, así como la notificación de cualquier resolución que establezca u otorgue medidas desjudicializadoras emitidas dentro de procesos penales, así como la sentencia dictada en un proceso penal relacionado con delitos contra el régimen tributario o aduanero; (g) el pago parcial de la deuda fiscal de que se trate; y (h) cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.

**Otras observaciones:** se entiende renunciada la prescripción, si el deudor acepta deber sin alegar prescripción o si paga total o parcialmente la deuda prescrita.

## HONDURAS<sup>13</sup>

**Término de prescripción:** las acciones y facultades del Fisco para revisar, investigar, practicar diligencias y exámenes, notificar ajustes, y determinar y exigir el pago de las

12. Cf. Código Tributario - Decreto 6-91, de 25/03/1991, Artículos 47; 48; 49; 50, 1 a 8; y 51. Disponible en: <[http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc\\_download/632-decreto-6-91-del-congreso-de-la-republica-.html](http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_download/632-decreto-6-91-del-congreso-de-la-republica-.html)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

13. Cf. Código Tributario - Decreto 22-97, de 08/04/1997, Artículos 136 y 139. Disponible en: <[http://www.poderjudicial.gob.hn/juris/Leyes/CODIGO%20TRIBUTARIO%20\(actualizada-07\).pdf](http://www.poderjudicial.gob.hn/juris/Leyes/CODIGO%20TRIBUTARIO%20(actualizada-07).pdf)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

correspondientes obligaciones prescribirán, en forma definitiva, por el transcurso de cinco años.

**Cálculo del término de prescripción:** desde el día siguiente a aquel en que se haya presentado la correspondiente declaración.

## MÉXICO<sup>14</sup>

**Término de caducidad:** las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos se extinguen en el plazo de cinco años. El plazo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el Código Fiscal de la Federación, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas.

**Cálculo del término de caducidad:** los plazos de caducidad de cinco años son contados a partir del día siguiente a aquél en que: (a) se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo; o (b) se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones, cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración. El plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en el que se debió haber presentado la declaración señalada.

**Suspensión del término de caducidad:** (a) cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del Artículo 42 del Código Fiscal de la Federación; (b) cuando se interponga algún recurso administrativo o

juicio; y (c) cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

**Término de prescripción:** el crédito fiscal se extingue en el término de cinco años.

**Cálculo del término de prescripción:** a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos.

**Suspensión del término de prescripción:** cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, en los términos del Artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

**Interrupción del término de prescripción:** (a) con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor; (b) por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito; y (c) cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

**Otras observaciones:** la declaratoria de prescripción podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora o a petición del contribuyente.

## NICARAGUA<sup>15</sup>

**Término de prescripción:** toda obligación tributaria prescribe a los cuatro años. La obligación tributaria de la cual el Estado no haya tenido conocimiento, ya sea por declaración

14. Cf. Código Fiscal de la Federación, de 31/12/1981, Artículos 67, I y II; y 146. Disponible en: <ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia\_servicio\_fip/publicaciones/legislacion06/CFF06.doc>. Acceso en: 30 oct. 2012.

15. Cf. Código Tributario - Ley 562, de 28/10/2005, Artículos 43; 45 y 46. Disponible en: <http://www.dgi.gob.ni/documentos/Ley\_562\_CODIGO\_TRIBUTARIO\_DE\_LA\_REPUBLICA\_DE\_NICARAGUA\_CON\_SUS\_REFORMAS.pdf>. Acceso en: 30 oct. 2012.

---

inexacta del contribuyente o por la ocultación de bienes o rentas, prescribirá únicamente después de seis años.

**Cálculo del término de prescripción:** (a) a partir de la fecha en que comencare a ser exigible (cuatro años); o (b) a partir de la fecha en que debió ser exigible (seis años).

**Suspensión del término de prescripción:** (a) el no cumplimiento de la obligación de inscribirse en los registros pertinentes; (b) la interposición de peticiones o recursos administrativos o jurisdiccionales hasta treinta días hábiles después que se adopte resolución definitiva sobre los mismos; y (c) la pérdida de los libros y registros de la contabilidad por caso fortuito o fuerza mayor debidamente demostrados.

**Interrupción del término de prescripción:** (a) por la determinación de la obligación tributaria, ya sea que ésta se efectúe por la Administración Tributaria o por el contribuyente, tomándose como fecha de interrupción, la de la notificación o de la presentación de la liquidación respectiva; (b) por el reconocimiento, expreso o tácito, de la obligación tributaria por parte del contribuyente de la misma; (c) por la solicitud de prórroga o de otras facilidades de pago; (d) por la presentación de demanda judicial para exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias; (e) por el pago de una o más cuotas de prórrogas concedidas; (f) por citación y notificación expresa que la Administración Tributaria efectúe al deudor, respecto de obligaciones tributarias pendientes de cancelación; y (g) por cualquier acción de cobro que realice la Administración Tributaria, siempre y cuando esta acción sea debidamente notificada al contribuyente o su representante legal.

**Otras observaciones:** la prescripción no pueden decretarla de oficio las autoridades fiscales, pero pueden invocarla los contribuyentes cuando se les pretenda hacer efectiva una obligación tributaria prescrita.

## PARAGUAY<sup>16</sup>

**Término de prescripción:** la acción para el cobro de los tributos prescribirá a los cinco años.

**Cálculo del término de prescripción:** a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel en que la obligación debió cumplirse.

**Suspensión del término de prescripción:** la interposición de cualquier petición o recursos administrativos o de acciones o recursos jurisdiccionales suspenderá el curso, hasta que se configure la resolución definitiva ficta, se notifique la resolución definitiva expresa o quede ejecutoriada la sentencia, en su caso.

**Interrupción del término de prescripción:** (a) por acta final de inspección suscrita por el deudor o, en su defecto, ante su negativa suscrita por dos testigos, en su caso; (b) por la determinación del tributo efectuado por la Administración Tributaria, seguida luego de la notificación, o por la declaración jurada efectuada por el contribuyente, tomándose como fecha desde la cual opera la interrupción, la de la notificación del acto de determinación o, en su caso, la de presentación de la declaración respectiva; (c) por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor; (d) por el pago parcial de la deuda; (e) por el pedido de prórroga u otras facilidades de pago; y (f) por la realización de actuaciones jurisdiccionales tendientes al cobro de la deuda determinada y notificada debidamente al deudor.

---

16. Cf. *Nuevo Régimen Tributario - Ley 125/91, de 09/01/1992, Artículos 164; 165 y 166. Disponible en: <<http://www.set.gov.py/pset/agxppdwn?6,18,249,O,S,0,626%3BS%3B1%3B88>>. Acceso en: 30 oct. 2012.*



**PERU<sup>17</sup>**

**Término de prescripción:** la acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria, así como la acción para exigir su pago prescribe a los cuatro años, y a los seis años para quienes no hayan presentado la declaración respectiva.

**Cálculo del término de prescripción:** desde 1° de enero del año siguiente a la fecha: (a) en que vence el plazo para la presentación de la declaración anual respectiva; (b) en que la obligación sea exigible, respecto de tributos que deban ser determinados por el deudor tributario, no comprendidos en el caso del literal (a); o (c) de nacimiento de la obligación tributaria, en los casos de tributos no comprendidos en los literales (a) y (b).

**Suspensión del término de prescripción:** el plazo de prescripción de las acciones para determinar la obligación se suspende durante: (a) la tramitación del procedimiento contencioso tributario; (b) la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial; (c) el procedimiento de la solicitud de compensación o de devolución; (d) el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido; (e) el plazo que establezca la Administración Tributaria para que el deudor tributario rehaga sus libros y registros; y (f) la suspensión del plazo para el procedimiento de fiscalización a que se refiere el Artículo 62°-A del Código Tributario. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se suspende durante: (a) la tramitación del procedimiento contencioso tributario; (b) la tramitación de la demanda contencioso-administrativa, del proceso constitucional de amparo o de cualquier otro proceso judicial; (c) el lapso que el deudor tributario tenga la condición de no habido; (d) el plazo en que se encuentre vigente

el aplazamiento y/o fraccionamiento de la deuda tributaria; y (e) el lapso en que la Administración Tributaria esté impedida de efectuar la cobranza de la deuda tributaria por una norma legal.

**Interrupción del término de prescripción:** el plazo de prescripción de la facultad de la Administración Tributaria para determinar la obligación tributaria se interrumpe: (a) por la presentación de una solicitud de devolución; (b) por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria; (c) por la notificación de cualquier acto de la Administración Tributaria dirigido al reconocimiento o regularización de la obligación tributaria o al ejercicio de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, para la determinación de la obligación tributaria; (d) por el pago parcial de la deuda; y (e) por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago. El plazo de prescripción de la acción para exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpe: (a) por la notificación de la orden de pago, o resolución de determinación; (b) por el reconocimiento expreso de la obligación tributaria; (c) por el pago parcial de la deuda; (d) por la solicitud de fraccionamiento u otras facilidades de pago; (e) por la notificación de la resolución de pérdida del aplazamiento y/o fraccionamiento; y (f) por la notificación del requerimiento de pago de la deuda tributaria que se encuentre en cobranza coactiva y por cualquier otro acto notificado al deudor, dentro del Procedimiento de Cobranza Coactiva.

**Otras observaciones:** la prescripción sólo puede ser declarada a pedido del deudor tributario.

**PORTUGAL<sup>18</sup>**

**Término de caducidad:** el derecho de liquidar los tributos caduca, si la liquidación no fuere

17. Cf. *Código Tributario - Decreto Supremo 135-99-EF, de 19/08/1999, Artículos 43; 44, 1, 2 y 3; 45, 1 y 2; 46, 1 y 2; y 47. Disponible en: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/libro1/libro.htm>>. Acceso en: 30 oct. 2012.*

18. Cf. *Lei Geral Tributária - Decreto-Lei 398/98, de 17/12/1998, Artículos 45; 1, 4 y 7; 46, 1 y 2; 48, 1 y 4; y 49, 1 y 4. Disponible en: <[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT\\_2012.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT_2012.pdf)>. Acceso en: 30 oct. 2012.*

---

válidamente notificada al contribuyente, en el plazo de cuatro años, cuando la ley no fija otro. Ese plazo es aumentado hasta 12 años siempre que el derecho a la liquidación respete a hechos tributarios conexos con: (a) país, territorio o región sujeto a un régimen fiscal claramente más favorable, constante de lista aprobada por orden del Ministro de Finanzas, que, debiendo ser declarados a la administración tributaria, no lo sean; o (b) cuentas de depósito o de títulos abiertas en instituciones financieras no residentes en Estados miembros de la Unión Europea, cuya existencia e identificación no sea mencionada por los sujetos pasivos de IRS en la correspondiente declaración de rentas del año en que ocurran los hechos tributarios.

**Cálculo del término de caducidad:** cuenta, en los impuestos periódicos, a partir del término del año en que se verificó el hecho tributario y, en los impuestos de obligación única, a partir de la fecha en que el hecho tributario ocurrió.

**Suspensión del término de caducidad:** (a) con la notificación, al contribuyente, de la orden de servicio o decisión en el inicio de la acción de inspección externa, cesando, sin embargo, ese efecto, caso su duración tenga ultrapasado el plazo de seis meses después de la notificación; (b) en el caso de litigio judicial de cuya resolución dependa la liquidación del tributo, desde su inicio hasta el tránsito en juzgado de la decisión; (c) en el caso de beneficios fiscales de naturaleza contractual, desde el inicio hasta la resolución del contrato o durante el decurso del plazo de los beneficios; (d) en el caso de beneficios fiscales de naturaleza condicionada, desde la presentación de la declaración hasta el término del plazo legal de cumplimiento de la condición; (e) en el caso del derecho a la liquidación resultar de reclamación o impugnación, a partir de su presentación hasta la decisión; y (f) con la presentación de la solicitud de revisión de la materia imponible, hasta la notificación de la respectiva decisión.

**Término de prescripción:** las deudas tributarias prescriben, salvo el dispuesto en ley especial, en el plazo de ocho años. En el caso de deudas tributarias en que el respectivo derecho a la liquidación sea de doce años, el plazo de prescripción es extendido para quince años.

**Cálculo del término de prescripción:** cuenta, en los impuestos periódicos, a partir del término del año en que se verificó el hecho tributario y, en los impuestos de obligación única, a partir de la fecha en que el hecho tributario ocurrió.

**Suspensión del término de prescripción:** (a) en virtud de pago de prestaciones legalmente autorizadas; y (b) mientras no hubiere decisión definitiva o pasada en juzgado, que pusiere término al proceso, en los casos de reclamación, impugnación, recurso u oposición, cuando determinen la suspensión de cobro de la deuda.

**Interrupción del término de prescripción:** la citación, la reclamación, lo recurso jerárquico, la impugnación y la solicitud de revisión oficiosa de la liquidación del tributo interrumpen la prescripción.

## REPÚBLICA DOMINICANA<sup>19</sup>

**Término de prescripción:** prescriben a los tres años las acciones del Fisco para exigir las declaraciones juradas, impugnar las efectuadas, requerir el pago del impuesto y practicar la estimación de oficio.

**Cálculo del término de prescripción:** a partir del día siguiente al vencimiento del plazo establecido para el pago de la obligación tributaria, sin tenerse en cuenta la fecha de pago del impuesto o la de la presentación de la declaración tributaria correspondiente.

**Suspensión del término de prescripción:** (a) por la interposición de un recurso, sea éste en

---

19. Cf. *Código Tributario - Ley 11-92, de 16/05/1992, Artículos 21, "a"; 22; 23, "a", "b" y "c"; 24 y 25. Disponible en: <<http://www.dgii.gov.do/legislacion/codigoTributario/Documents/TituloI.pdf>>. Acceso en: 30 oct. 2012.*

sede administrativa o jurisdiccional, en cualquier caso, hasta que la Resolución o la sentencia tenga la autoridad de la cosa irrevocablemente juzgada; y (b) hasta el plazo de dos años, por no haber cumplido el contribuyente con la obligación de presentar la declaración tributaria correspondiente, o por haberla presentado con falsedades, y por la notificación al contribuyente del inicio de la fiscalización o verificación administrativa.

**Interrupción del término de prescripción:**

(a) por la notificación de la determinación de la obligación tributaria efectuada por el sujeto pasivo, realizada ésta por la Administración; (b) por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación hecho por el sujeto pasivo, sea en declaración tributaria, solicitud o en cualquier otra forma; y (c) por la realización de cualquier acto administrativo o judicial tendiente a ejecutar el cobro de la deuda.

**Otras observaciones:** la prescripción deberá ser alegada por quien la invoca, ya sea ante la Administración Tributaria o ante los órganos jurisdiccionales.

**URUGUAY<sup>20</sup>**

**Término de prescripción:** el derecho al cobro de los tributos prescribirá a los cinco años. El término de prescripción se ampliará a diez años cuando el contribuyente haya incurrido en defraudación, no cumpla con las obligaciones de inscribirse, de denunciar el acaecimiento del hecho generador, de presentar las declaraciones, y, en los casos en que el tributo se determina por el organismo recaudador, cuando éste no tuvo conocimiento del hecho.

**Cálculo del término de prescripción:** a partir de la terminación del año civil en que se produjo el hecho gravado.

**Suspensión del término de prescripción:** la interposición, por el interesado, de cualquier recurso administrativo o de acciones o recursos jurisdiccionales suspenderá el curso, hasta que se configure resolución definitiva ficta, se notifique la resolución definitiva expresa, o quede ejecutoriada la sentencia, en su caso.

**Interrupción del término de prescripción:** (a) por acta final de inspección; (b) por notificación de la resolución del organismo competente de la que resulte un crédito contra el sujeto pasivo; (c) por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación por parte del deudor; (d) por cualquier pago o consignación total o parcial de la deuda, cuando ella proceda; (e) por el emplazamiento judicial; y (f) por todos los demás medios del derecho común.

**VENEZUELA<sup>21</sup>**

**Término de prescripción:** el derecho para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria prescribe a los cuatro años. El término establecido se extenderá a seis años, cuando ocurran cualesquiera de las circunstancias siguientes: (a) el sujeto pasivo no cumpla con la obligación de declarar el hecho imponible, de presentar las declaraciones tributarias a que estén obligados o de inscribirse en los registros de control que a los efectos establezca la Administración Tributaria; (b) la Administración Tributaria no haya podido conocer el hecho imponible, en los casos de verificación, fiscalización y determinación de oficio; (c) el sujeto pasivo haya extraído del país los bienes afectos al pago de la obligación tributaria, o se trate de hechos imposables vinculados a actos realizados o a bienes ubicados en el exterior; y (d) el contribuyente no lleve contabilidad, no la conserve durante el plazo legal o lleve doble contabilidad. La acción para exigir el pago de las deudas tributarias prescribe a los seis años.

20. Cf. *Código Tributario - Decreto-Ley 14306, de 29/11/74, Artículos 38, I; 39 y 40. Disponible en: <[http://www.dgi.gub.uy/wdgi/ag\\_xppdwn?6,4,205,O,S,0,7908%3BS%3B1%3B877](http://www.dgi.gub.uy/wdgi/ag_xppdwn?6,4,205,O,S,0,7908%3BS%3B1%3B877)>. Acceso en: 30. oct. 2012.*

21. Cf. *Código Orgánico Tributario - Ley 42, de 17/10/2001, Artículos 55, 1; 56; 59; 60, 1 y 6; 61, 1, 2 y 3; 62 y 65. Disponible en: <[http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR\\_CONTENIDO\\_SENIAT/02NORMATIVA\\_LEGAL/2.2COT/2.2COT.pdf](http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.2COT/2.2COT.pdf)>. Acceso en: 30 oct. 2012.*

**Cálculo del término de prescripción:** el cómputo del término de prescripción del derecho para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria se contará desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquél en que se produjo el hecho imponible. En el caso de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias, desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquél en que la deuda quedó definitivamente firme.

**Suspensión del término de prescripción:** el cómputo del término de la prescripción se suspende por la interposición de peticiones o recursos administrativos o judiciales, hasta sesenta días después que se adopte resolución definitiva sobre los mismos. También se

suspenderá el curso de la prescripción de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas, en los supuestos de falta de comunicación de cambio de domicilio.

**Interrupción del término de prescripción:** (a) por cualquier acción administrativa, notificada al sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, fiscalización y determinación, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación del tributo por cada hecho imponible; (b) por cualquier actuación del sujeto pasivo conducente al reconocimiento de la obligación tributaria o al pago o liquidación de la deuda; y (c) por la solicitud de prórroga u otras facilidades de pago.

## 2. CARACTERÍSTICAS COMUNES DE LAS DIVERSAS LEGISLACIONES TRIBUTARIAS

De una extensa investigación realizada en las legislaciones tributarias de veinte países miembros del CIAT, en relación con los plazos para determinar la obligación y para exigir el pago de las deudas tributarias, destacamos las siguientes características comunes, como sigue.

Con respecto a el **término de prescripción**, en cada una de estas legislaciones, varió, en general, de “tres años” en tres países (Chile, Costa Rica y República Dominicana) hasta “diez años” en El Salvador, prevaleciendo el término de “cinco años”, que se observa en nueve países (Argentina, Brasil, Colombia, Cuba, Ecuador, Honduras, México, Paraguay y Uruguay), seguido de un período de “cuatro años” en cinco países (Bolivia, España, Guatemala, Nicaragua y Perú) y de “ocho años” en Portugal.

También hay un período de caducidad en los siguientes países: Brasil y México (“cinco años”), Ecuador y El Salvador (“tres años”) y Portugal (“cuatro años”).

En Venezuela, el derecho para verificar, fiscalizar y determinar la obligación tributaria prescribe a los “cuatro años” y la acción para exigir el pago

de las deudas tributarias prescribe a los “seis años”.

En cuanto al que respecta al **cálculo del término de prescripción**, la encuesta señaló que, en una mayoría de once países, su inicio es contado a partir de la fecha, o a partir del día siguiente a la fecha de vencimiento del término para declarar o para pagar, o de presentación de la declaración, o en que comencare a ser exigible o debió ser exigible la obligación tributaria, según corresponda (Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Guatemala, México y Nicaragua; El Salvador, España, Honduras y República Dominicana). Se exceptúan, en éste sentido, siete países, donde el plazo inicial se produce a partir del 1º de enero del año siguiente a esas fechas o en que se produjo el hecho imponible o la deuda quedó definitivamente firme (Argentina, Bolivia, Brasil, Costa Rica, Paraguay, Perú y Venezuela) y dos países, en que ese término inicial es el último día del año en que se produjo el hecho gravado (Portugal y Uruguay).

Por último, en cuanto a la **declaración de la prescripción**, en diez países que se ocupan de ésta cuestión en sus respectivas legislaciones

tributarias, seis países no admiten decretarla de oficio (Ecuador, El Salvador, Guatemala, Nicaragua, Perú y República Dominicana) y cuatro países admiten, explícitamente, que es

innecesario petición, invocación o alegación de parte del sujeto pasivo para reconocer la prescripción (Colombia, Cuba, España y México).

### 3. CONCLUSIONES

Del análisis y de la comparación de los diferentes ordenamientos tributarios, en lo que se refiere a los plazos para determinar la obligación y para exigir el pago de deudas tributarias, es posible constatar varias similitudes entre éstos.

Estas similitudes son muy claras al señalar que la mayoría de estos veinte ordenamientos tributarios sigue, bien de cerca, las directrices contenidas en el Modelo de Código Tributario del CIAT<sup>22</sup>, a saber:

**a. Término de prescripción:** “Se establece un término común para la prescripción del derecho de la Administración para determinar las obligaciones, [...], exigir el pago de la deuda tributaria y del derecho de devolución o repetición de los obligados tributarios por los pagos indebidos o saldos a favor.” (sólo siete países no siguen esta regla<sup>23</sup>: Bolivia, Cuba, Ecuador, El Salvador, Paraguay, Portugal y Uruguay). “El plazo general para que opere la prescripción de los derechos de la Administración, se amplía cuando se configuren situaciones que implican mayores dificultades para el ejercicio de aquellos derechos” (sólo en siete países este plazo no se extiende: Brasil, Colombia, Cuba, España, Honduras, Paraguay y República Dominicana);

**b. Cálculo del término de prescripción:** “Para iniciar el cómputo del plazo para que opere la prescripción, se establece como norma general el día siguiente al de ocurrencia de las situaciones que pueden dar lugar al ejercicio de un derecho o acción, [...]” (en una mayoría de once países, su inicio es contado a partir de la fecha, o a partir del día siguiente a la fecha de ocurrencia, según corresponda: Chile, Colombia, Cuba, Ecuador, Guatemala, Mexico y Nicaragua; El Salvador, España, Honduras y República Dominicana);

**c. Interrupción del término de prescripción:** “Los casos previstos para la interrupción de la prescripción se refieren a actuaciones de la Administración o del propio contribuyente relativo al ejercicio de los respectivos derechos o acciones” (todos los países tienen posibilidades de interrupción de la prescripción. La única excepción es Honduras); y

**d. Suspensión del término de prescripción:** “Este artículo establece un supuesto de suspensión del plazo de prescripción en el supuesto de interposición de recursos” (la legislación de trece países tienen posibilidades de suspensión de la prescripción. Las excepciones son Brasil, Cuba, Ecuador, El Salvador, España, Guatemala y Honduras).

22. Cf. *Modelo de Código Tributario del CIAT (2006), comentarios a los Artículos 57, 58, 59, 60 y 61*. Disponible en: <[http://www.ciat.org/biblioteca/opac\\_css/index.php?lvl=notice\\_display&id=819](http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=819)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

23. Cf. MENDES, Sérgio Rodrigues. *La devolución de los pagos indebidos o en exceso, por concepto de impuestos, en los países miembros del CIAT*. *Revista de Administración Tributaria*. Junio 2012, n. 33, p. 71-85. En todos estos siete países, el término de la devolución de los pagos indebidos o en exceso es inferior a los plazos para determinar la obligación y para exigir el pago de las deudas tributarias.



## 4. BIBLIOGRAFÍA

Argentina. Ley de Procedimientos Fiscales - Ley 11683, de 13/07/1998. Disponible en: <[http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/%20procedimiento%20tributario/tor\\_c\\_011683\\_1998\\_07\\_13.xml](http://biblioteca.afip.gov.ar/gateway.dll/Normas/Leyes/%20procedimiento%20tributario/tor_c_011683_1998_07_13.xml)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Bolivia. Código Tributario Boliviano - Ley 2492, de 02/08/2003. Disponible en: <<http://www.impuestos.gob.bo/images/normativa/leyes/ley2492-cdigotributario.pdf>>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Brasil. Código Tributário Nacional – Lei 5172, de 25/10/1966. Disponible en: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Chile. Código Tributario – Decreto Ley 830, de 27/12/1974. Disponible en: <<http://www.sii.cl/pagina/actualizada/noticias/2002/dl830.htm>>. Acceso en: 30 oct. 2012.

CIAT. Modelo de Código Tributario (2006). Disponible en: <[http://www.ciat.org/biblioteca/opac\\_css/index.php?lvl=notice\\_display&id=819](http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=819)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Colombia. Estatuto Tributario - Decreto 624, de 30/03/1989. Disponible en: <<http://www.dian.gov.co/dian/15servicios.nsf/etributario?openview>>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Costa Rica. Código de Normas y Procedimientos Tributarios - Ley 4755, de 29/04/1971. Disponible en: <<http://www.cesdepu.com/nbdp/cotri.htm>>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Cuba. Normas Generales y de los Procedimientos Tributarios - Decreto-Ley 169, de 10/01/1997. Disponible en: <<http://www.aeec.cu/doc/doc49.pdf>>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Ecuador. Código Tributario - Codificación 2005-009, de 14/06/2005. Disponible en: <<http://eva.utpl.edu.ec/door/uploads/379/379/index.htm>>. Acceso en: 30 oct. 2012.

El Salvador. Código Tributario - Decreto 230, de 14/12/2000. Disponible en: <[http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/SO\\_Administracion\\_Tributaria/Leyes/Codigo\\_Tributario\\_reformas\\_2011\\_CSJ.pdf](http://www.transparenciafiscal.gob.sv/portal/page/portal/PCC/SO_Administracion_Tributaria/Leyes/Codigo_Tributario_reformas_2011_CSJ.pdf)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

España. Ley General Tributaria - Ley 58, de 17/12/2003. Disponible en: <[http://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2003-23186](http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2003-23186)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Guatemala. Código Tributario - Decreto 6-91, de 25/03/1991. Disponible en: <[http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc\\_download/632-decreto-6-91-del-congreso-de-la-republica.html](http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/leyes/doc_download/632-decreto-6-91-del-congreso-de-la-republica.html)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Honduras. Código Tributario - Decreto 22-97, de 08/04/1997. Disponible en: <[http://www.poderjudicial.gob.hn/juris/Leyes/CODIGO%20TRIBUTARIO%20\(actualizada-07\).pdf](http://www.poderjudicial.gob.hn/juris/Leyes/CODIGO%20TRIBUTARIO%20(actualizada-07).pdf)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

MENDES, Sérgio Rodrigues. La devolución de los pagos indebidos o en exceso, por concepto de impuestos, en los países miembros del CIAT. *Revista de Administración Tributaria*. Junio 2012, n. 33.

México. Código Fiscal de la Federación, de 31/12/1981. Disponible en: <[ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia\\_servicio\\_ftp/publicaciones/legislacion06/CFF06.doc](ftp://ftp2.sat.gob.mx/asistencia_servicio_ftp/publicaciones/legislacion06/CFF06.doc)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Nicaragua. Código Tributario - Ley 562, de 28/10/2005. Disponible en: <[http://www.dgi.gob.ni/documentos/Ley\\_562\\_CODIGO\\_TRIBUTARIO\\_DE\\_LA\\_REPUBLICA\\_DE\\_NICARAGUA\\_CON\\_SUS\\_REFORMAS.pdf](http://www.dgi.gob.ni/documentos/Ley_562_CODIGO_TRIBUTARIO_DE_LA_REPUBLICA_DE_NICARAGUA_CON_SUS_REFORMAS.pdf)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Panamá. Código Fiscal - Ley 8, de 27/01/1956. Disponible en: <[http://webdms.ciat.org/action.php?kt\\_path\\_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=5378](http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=5378)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Paraguay. Nuevo Régimen Tributario - Ley 125/91, de 09/01/1992. Disponible en: <<http://www.set.gov.py/pset/agxppdwn?6,18,249,O,S,0,626%3BS%3B1%3B88>>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Perú. Código Tributario - Decreto Supremo 135-99-EF, de 19/08/1999. Disponible en: <<http://www.sunat.gob.pe/legislacion/codigo/index.html>>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Portugal. Lei Geral Tributária - Decreto-Lei 398/98, de 17/12/1998. Disponible en: <[http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT\\_2012.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT_2012.pdf)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

República Dominicana. Código Tributario - Ley 11-92, de 16/05/1992. Disponible en: <<http://www.dgii.gov.do/legislacion/codigoTributario/Paginas/codigoTributario.aspx>>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Uruguay. Código Tributario - Decreto-Ley 14306, de 29/11/74. Disponible en: <<http://www.dgi.gub.uy/wdgi/agxppdwn?6,4,205,O,S,0,7908%3BS%3B1%3B877>>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Venezuela. Código Orgánico Tributario - Ley 42, de 17/10/2001. Disponible en: <[http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR\\_CONTENTIDO\\_SENIAT/02NORMATIVA\\_LEGAL/2.2COT/2.2COT.pdf](http://www.seniat.gob.ve/portal/page/portal/MANEJADOR_CONTENTIDO_SENIAT/02NORMATIVA_LEGAL/2.2COT/2.2COT.pdf)>. Acceso en: 30 oct. 2012.

Todo el material de esta publicación fue preparado, en la Secretaría Ejecutiva del CIAT, Apartado 0834-02129, Panamá Rep. de Panamá. Se terminó en el mes de Enero de 2013.