



ISSN 1684-9434

N° 37  
JULIO 2014

Centro Interamericano de  
Administraciones Tributarias



Generando  
sinergia



Gestión del  
conocimiento



Mejores políticas

Revista de  
administración tributaria



# Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF

**No. 37**  
Julio 2014

## Director de la Revista

Márcio Ferreira Verdi

## Consejo Editorial

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 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. 37**  
Julio 2014

<b>Márcio Ferreira Verdi</b> <u>Mensaje del Secretario Ejecutivo.....</u>	iii
<b>Ricardo Echegaray</b> <u>Los Recursos de la Seguridad Social como Misión de la Administración Tributaria en la Argentina .....</u>	1
<b>José Luis Galíndez Narváez y Alfredo Julio Sosa</b> <u>Una Revisión a la Problemática de los Precios de Transferencia en América Latina en el Marco de las Acciones Propuestas por la OCDE en su Plan de Acción BEPS .....</u>	18
<b>Carlos Gallardo Torres y Yazan Al-Karablieh</b> <u>Reduciendo la Brecha del Impuesto sobre la Renta del Trabajo en Perú .....</u>	33
<b>María Enriqueta Mancilla Rendón, Eduardo Arizmendi Salcido y Valentín Ricardo Padilla Peña</b> <u>Estudio Comparativo del Régimen de Consolidación Fiscal y el Régimen Opcional para Grupos de Sociedades: El Caso de México .....</u>	62
<b>Marcelo Miranda Ribeiro</b> <u>E-Fisco: El Conflicto entre la Eficiencia Recaudatoria y el Derecho Fundamental a la Privacidad: La Experiencia de Brasil .....</u>	76
<b>Fredy Richard Llaque Sánchez</b> <u>La Estrategia de Control del IVA y el Impuesto a la Renta de las Empresas Constructoras en el Perú: Avances y Agenda Pendiente .....</u>	95

# Mensaje del Secretario Ejecutivo



Estimados lectores:

Nuevamente es para mí un placer el presentarles este nuevo número de la Revista de Administración Tributaria. En esta nueva etapa ya consolidada no queda más que agradecer a los autores y a los lectores tanto por sus valiosas colaboraciones como por los comentarios y sugerencias que nos permiten el establecer una trayectoria de mejora continua en esta publicación periódica.

Como en números anteriores se trata de presentar a los lectores una miscelánea de temas con el denominador común de abordar cuestiones interesantes y actuales que preocupan al devenir de nuestras Administraciones Tributarias.

Así en esta línea, se incluye el tema referente al conflicto entre el interés público en la labor recaudadora y el derecho fundamental de garantizar la privacidad en el mundo de la Administración electrónica.

La idea organizativa de las Administraciones integradas tiene su máxima expresión en determinados países y, en este sentido, se recoge de una forma muy interesante, la solución Argentina de administrar los recursos de la Seguridad Social por parte de su Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

En el campo de las figuras tributarias se aborda un trabajo de Perú que analiza de una forma integral la reforma del Impuesto sobre la Renta del Trabajo analizando las distintas opciones de reforma y proponiendo recomendaciones de implantación. Igualmente desde la perspectiva de Perú, y en este caso en las figuras tributarias del Impuesto sobre el Valor Añadido y de la Renta de las Empresas se expone de una forma sistemática, la estrategia de control de estos impuestos en las de las empresas constructoras.

Nuevamente y como en números anteriores nos introducimos en el mundo de la fiscalidad internacional, en este caso, dentro de la acción BEPS (OCDE) analizando la revisión de la problemática de los precios de transferencia en la región de América Latina.

Finalmente, se incluye un artículo sobre el estudio comparativo del régimen de consolidación fiscal y el régimen opcional para grupos de sociedades que suponen un reto, tanto desde el punto de vista del desarrollo normativo de estos sistemas como, en el desarrollo organizativo que los mismos demandan de nuestras Administraciones Tributarias.

Agradeciéndoles de nuevo su fidelidad e interés por esta publicación reciban un cordial saludo.



Márcio Ferreira Verdi  
**Secretario Ejecutivo**

# LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL COMO MISIÓN DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA ARGENTINA

Ricardo Echegaray



## SINOPSIS

El presente trabajo consiste en comentar el modelo de administración y gestión de los aportes y contribuciones con destino a los distintos subsistemas de la seguridad social, que en adelante llamaremos “Recursos de la Seguridad Social” (RRSS), que ha sido adoptado por la República Argentina y que tiene a la Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP) como la encargada de dicha tarea.

*El Autor: Ricardo Echegaray. Administrador Federal de Ingresos Públicos de Argentina. Ex Presidente del Consejo Directivo del CIAT 2013 - 2014.*

## Contenido

1. La gestión de los recursos de la seguridad social. Evolución histórica hacia la agencia única
2. Los recursos de la seguridad en la agencia única
3. Competencias concurrentes e interacción con otros organismos de la seguridad social
4. Aplicación parcial de la ley de procedimiento tributario
5. Cuestiones del procedimiento tributario no remitidas a la seguridad social. Normativa específica aplicable a la materia infraccional, a la determinación de oficio de la deuda y las vías recursivas
6. Un proyecto esencial de coordinación entre los organismos e instituciones de la seguridad social: La simplificación registral
7. La agencia única como modelo adoptado por AFIP
8. Modernización de la gestión
9. Inserción organizacional a nivel regional y mundial
10. Conclusión

Este trabajo presenta el modelo de administración y gestión de los aportes y contribuciones con destino a los distintos subsistemas de la seguridad social, que en adelante llamaremos Recursos de la Seguridad Social (RRSS), que ha sido adoptado por la República Argentina y que tiene a la **Administración Federal de Ingresos Públicos (en adelante AFIP)** como la encargada de dicha tarea.

Como lo indica el título de este artículo, se busca resaltar que la recaudación de dichos recursos constituye una misión esencial de nuestra administración tributaria.

A esos fines se presenta un breve relato de la evolución histórica de la gestión de la Seguridad Social en su faz recaudatoria, para luego adentrarnos al modo en que se gestiona en la AFIP, en función del modelo de agencia única que ha adoptado la República Argentina.

## 1. LA GESTIÓN DE LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL. EVOLUCIÓN HISTÓRICA HACIA LA AGENCIA ÚNICA

La Seguridad Social en nuestro país es un sistema contributivo, financiado, primordialmente, mediante aportes y contribuciones a cargo de trabajadores dependientes y sus empleadores y de trabajadores independientes y está compuesto por un conjunto de normas, instituciones y procedimientos que tienden a dar

cobertura a las distintas contingencias sociales, a saber:

- Vejez, invalidez y muerte, a través del régimen jubilatorio –hoy Sistema Integrado Previsional Argentino, Ley N° 24.241 y sus modificaciones;

- Enfermedad inculpable durante la actividad, mediante el régimen de Obras Sociales – hoy Régimen Nacional de Obras Sociales y Seguro Nacional de Salud, Leyes N° 23.660 y 23.661 y sus modificaciones;
- Enfermedad inculpable durante la pasividad, hoy Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, Ley N° 19.032;
- Enfermedad profesional y accidentes de trabajo, hoy Régimen de Riesgos del Trabajo, Ley N° 24.557;
- Cargas de familia, mediante un sistema de asignaciones y subsidios familiares, de pago directo –hoy Régimen Nacional de Asignaciones Familiares, Ley N° 24.714;
- Desempleo, a través del seguro respectivo, hoy Fondo Nacional de Empleo, Ley N° 24.013, para la generalidad de los trabajadores y del Registro Nacional de Trabajadores y Empleadores Agrarios (RENATEA) para trabajadores de esa actividad, Ley N° 25.191 y su modificatoria Ley N° 26.727.

La mayoría de los mencionados subsistemas de la seguridad social tuvieron un origen convencional, a través de acuerdos entre trabajadores y empleadores de un mismo gremio o rama de actividad.

Así tuvieron su origen las primeras cajas de jubilaciones y pensiones a principios del siglo pasado. Del mismo modo, las Obras Sociales que comenzaron a generalizarse a partir de la segunda mitad del mismo siglo y las cajas de asignaciones y subsidios familiares, tuvieron ese mismo origen, no estatal sino corporativo.

No obstante, a partir de la generalización de estos regímenes a la mayor parte de los trabajadores, dependientes o autónomos, el

Estado comenzó a unificar sus regulaciones y a controlar a las entidades –en su mayoría entes públicos no estatales- a través de leyes que unificaban los respectivos subsistemas y tornaban obligatoria tanto la sujeción como el pago de los respectivos aportes y contribuciones que tendían a su financiamiento.

Este proceso de unificación y estatización, se consolidó en la década del 60 del Siglo XX, con la concentración de las cajas jubilatorias y el control centralizado de las obras sociales y tiene un hito importante con la creación, mediante la Ley N° 23.769, del Instituto Nacional de Previsión Social, el 28 de diciembre de 1989. Ese Instituto, en cuyo directorio estaban representados los trabajadores, los jubilados y los empleadores, absorbió las tareas de recaudación de la Dirección Nacional de Recaudación Previsional, las de prestaciones de las tres cajas de jubilaciones, el rol de máxima instancia administrativa que tenía la Comisión Nacional de Previsión Social y las funciones de la Dirección Nacional de Protección Social, en materia de accidentes de trabajo.

El mencionado proceso tiene una nueva profundización en el año 1991, con el dictado del Decreto N° 2284 del 31 de octubre de 1991, mediante el cual se unificaron los distintos subsistemas de la seguridad social que fueran detallados precedentemente al integrarlos a todos ellos en un Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS). Con el dictado de esta norma queda claro que la cobertura de las distintas contingencias sociales en la Argentina integra un sistema único.

A su vez la norma establece que dicho Sistema Único se financiará con una Contribución Unificada de la Seguridad Social (CUSS). Es decir, que los distintos aportes y contribuciones con destino a los subsistemas de la seguridad social, cuya recaudación no era uniforme, pasan a integrar un único tributo de carácter compuesto.

---

Esa nueva Contribución Unificada tendrá una base de imposición común, que es la remuneración de los trabajadores dependientes, definida en la ley que rige el Sistema Jubilatorio –hoy la Ley N° 24.241 y sus modificaciones.

Por último la norma estableció que tanto la administración del SUSS cuanto la recaudación

de la CUSS, se encontrarían a cargo de un organismo público en el ámbito del Ministerio de Trabajo, que un decreto posterior, el N° 2741/91 del 26 de diciembre de 1991, concretó creando la Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES), como la encargada de otorgar las prestaciones jubilatorias, administrar al SUSS y recaudar la CUSS.

## 2. LOS RECURSOS DE LA SEGURIDAD EN LA AGENCIA ÚNICA

El proceso de unificación en un solo organismo de la administración y la recaudación del Sistema Único de Seguridad Social, sufre una profunda modificación en el año 1993, cuando se decide encomendarle a la entonces Dirección General Impositiva (DGI) la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los Recursos de la Seguridad Social, que en ese momento competían a la ANSES, organismo este último que conservó la administración del sistema.

Con esta decisión comienza a plasmarse en nuestro país el modelo de agencia tributaria única, que consiste en que un mismo organismo del Estado concentre la recaudación y control de los impuestos nacionales, los aportes y contribuciones de la seguridad social y, con posterioridad en el año 1996, con la fusión de las entonces **Dirección General Impositiva y Administración Nacional de Aduanas**, creándose la **Administración Federal de Ingresos Públicos**, organismo autárquico en el ámbito del entonces Ministerio de Economía de la Nación.

Este nuevo organismo, tiene a su cargo, como dijimos, la aplicación, recaudación, fiscalización y ejecución judicial de los Recursos de la Seguridad Social y cuenta actualmente con tres Direcciones Generales encargadas operativamente de cada una de las tareas que componen la agencia única.

La materia en análisis se encuentra a cargo hoy de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, cuyas funciones son análogas a las de las restantes dos Direcciones Generales –DGA y DGI, creada en octubre de 2001, la que podrá operar a través de la DGI.

La Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, cuenta con dos Subdirecciones Generales que la asisten, a saber: la Subdirección General de Técnico Legal de los Recursos de la Seguridad Social y la Subdirección General de Coordinación Operativa de los Recursos de la Seguridad Social, las que a su vez son secundadas por Direcciones, Departamentos y Divisiones.

### 3. COMPETENCIAS CONCURRENTES E INTERACCIÓN CON OTROS ORGANISMOS DE LA SEGURIDAD SOCIAL

En este punto corresponde indicar que existen otros organismos y entidades que poseen facultades concurrentes con la AFIP, en materia de RRSS. Entonces es menester explicar las limitaciones de tal accionar concurrente, dado que algunos tienen facultades originarias (otorgadas por leyes) y otros delegadas.

El Ministerio de Trabajo es la autoridad de aplicación del Sistema Integral de Inspección del Trabajo y de la Seguridad Social (SIDITYSS).

Dado que las provincias tienen reservado constitucionalmente el poder de policía en materia laboral, integran asimismo el referido Sistema.

La **Administración Nacional de la Seguridad Social (ANSES)** es la encargada de la administración del **Sistema Único de la Seguridad Social (SUSS)** y a los fines del cumplimiento de sus funciones posee facultades de verificación para corroborar la real prestación de servicios por parte de los sujetos que peticionan sus respectivos beneficios.

Las Obras Sociales tenían, con anterioridad a la creación del SUSS, la potestad de recaudar los aportes y contribuciones con destino a la cobertura de salud.

Sin embargo, con la creación del SUSS estas entidades perdieron la facultad originaria en materia de recaudación, que pasó a manos del ente público encargado de recaudar tal contribución unificada, hoy la AFIP.

No obstante, desde un principio, los Ministerios de Trabajo y de Economía le delegaron a las Obras Sociales no la recaudación pero si la fiscalización y la ejecución judicial de esos recursos.

La existencia de facultades concurrentes entre la AFIP, el Ministerio de Trabajo, la ANSES y las Obras Sociales, obliga a dichos organismos a coordinar sus esfuerzos para maximizar los resultados, teniendo en cuenta el carácter único del SUSS.

### 4. APLICACIÓN PARCIAL DE LA LEY DE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO

La norma que dispuso el traspaso de la recaudación de los recursos de la seguridad social a la administración tributaria, determinó la aplicación parcial de la Ley de Procedimientos Tributarios a esta materia.

La lógica legislativa de la mencionada remisión parcial tuvo como objetivo dotar a la recaudación de los Recursos de la Seguridad Social de todas aquellas herramientas normativas de origen tributario que resultaran compatibles con su particular naturaleza y que habían demostrado su efectividad a la hora de recaudar impuestos.

En cambio, deliberadamente, se desecharon aquellos instrumentos que no parecían recomendables remitir a la seguridad social, teniendo en cuenta la mayor eficacia de aquellas normas específicas de la materia, las que, por lo tanto, conservaron su vigencia.

Someramente enumeramos las principales normas de procedimiento tributario aplicables a la Seguridad Social.

**El principio de interpretación por la realidad económica:** Sabido es que atento a su

---

especificidad, las normas tributarias poseen un método propio, que permite al intérprete apartarse de las formas jurídicas que las partes le hubieran otorgado a un determinado acto, para adentrarse en la real naturaleza del negocio de que se trate.

Este método se compadece con la naturaleza eminentemente económica de los hechos imponibles, que son aquellos actos que permiten inferir capacidad contributiva en los sujetos que los realizan.

El domicilio fiscal es uno de los atributos de la personalidad del contribuyente o responsable y es el elemento físico que permite relacionar a los contribuyentes y responsables con la administración tributaria y es el lugar en el que se practican las comunicaciones, notificaciones e intimaciones por parte del Fisco a dichos sujetos.

La responsabilidad solidaria, esto es los supuestos específicos en que un sujeto es responsable por deuda ajena, son regulados por la Ley de Procedimientos Tributarios y son aplicables a Seguridad Social.

Lo expuesto se suma a la aplicación de normativa específica en materia previsional y laboral que también establece obligaciones solidarias respecto del pago de los aportes y contribuciones, como los casos de las transferencias de fondos de comercio y la emergente de los contratos de trabajo, en caso de transferencia, cesión o subcontratación.

**La determinación del tributo:** Uno de los temas de mayor trascendencia en materia tributaria es el modo en el que se determinan las obligaciones fiscales y la forma de percepción de las mismas por parte de la administración tributaria.

El método preponderante en materia tributaria en nuestro país es el de la auto declaración, en la que el contribuyente obligado declara – bajo juramento- la cuantía y los alcances de su obligación, sujeta la misma a la eventual revisión

posterior del Fisco y es el que rige actualmente en materia de Seguridad Social.

La implementación, por parte de la AFIP, de este principio, ha dado lugar a tres sistemas que constituyen la piedra angular del régimen de determinación de los RR SS, a saber:

#### **1. Aplicativo SICOSS:**

Con la implementación del Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones, hoy SIPA, que tuvo vigencia desde julio de 1994, fue necesario dotar, tanto a los contribuyentes cuanto a la administración tributaria, de un instrumento que permitiera identificar, en forma nominativa, a cada uno de los cotizantes de la seguridad social, para permitir direccionar los aportes de cada uno de ellos a los distintos subsistemas de la seguridad social (concretamente, en ese comienzo, entre el Régimen Público de Reparto o el de Capitalización, ambos componentes del SIJP), de acuerdo con las opciones escogidas por cada uno de ellos.

A esos fines fue necesario identificar a cada trabajador con un código (CUIL) y establecer una serie de datos referenciales que permitiera, a partir de las distintas modalidades previstas por las normas, establecer la obligación tributaria respecto de cada uno de ellos.

Esto es así dado que no todos los trabajadores cotizan igual ni están obligatoriamente comprendidos en todos los subsistemas de la seguridad social.

Así nació la necesidad de contar con un aplicativo informático de generación de las declaraciones juradas que permitiera su procesamiento inmediato y la posterior distribución de fondos en tiempo real a las distintas entidades de la seguridad social. Esa necesidad se vio reforzada con la posibilidad de que cada trabajador pudiera optar, una vez al año, por cualquiera de las Obras Sociales sindicales.

Ese sistema aplicativo, que es permanentemente remozado en función de las modificaciones normativas que va sufriendo la materia, hoy se denomina **Sistema de Calculo de Obligaciones de la Seguridad Social –SICOSS** y es generado y aplicado vía WEB y calcula la obligación a pagar, a partir de la información que debe completar el contribuyente empleador.

## 2. Mi Registro:

Uno de los principales escollos que encontraban los empleadores, lo que obstaba a su regularización era la cantidad de trámites ante numerosos organismos que debían realizarse para registrar a un trabajador.

Teniendo en cuenta que el Sistema de Seguridad Social es único y el Estado su garante y, en gran medida, su administrador, se impuso la necesidad de unificar los trámites ante una única ventanilla y que la información así obtenida fuera compartida por las distintas entidades competentes.

Ese sistema se denomina “**Simplificación Registral**” y consiste en una fuente única de datos de la seguridad social con acceso, en tiempo real, a la información de los empleadores, los trabajadores y su grupo familiar, a través de datos confiables consolidados.

Se nutre de la información que produce el empleador cuando registra al trabajador ante la AFIP, a través de la Clave de Alta Temprana. Esa alta, como su nombre lo indica, debe efectuarse con anterioridad al comienzo de la relación laboral y debe contener los datos que permitan identificar correctamente al cotizante. El sistema se completa con las bajas y modificaciones que se realizan de cada trabajador.

Las restantes entidades de la seguridad social -ANSES, Superintendencias de Servicios de Salud y de Riesgos del Trabajo, Ministerio de Trabajo, etc- obtienen, online, la

referida información, lo que permite ahorrar trámites al empleador.

## 3. Declaración en línea:

Sin perjuicio del principio de auto declaración toda vez que la AFIP posee cuantiosa información proporcionada por u obtenida de los contribuyentes o de terceros, con el fin de facilitarle la tarea a los obligados, se dispuso un sistema de generación de las declaraciones juradas pro-forma por parte de la administración tributaria.

Ese sistema se denomina “**Declaración en Línea**” y consiste en la confección por AFIP de la declaración jurada determinativa, a partir de los datos registrados en el Sistema “**MI REGISTRO**” y se valida en tiempo real.

Permite la aceptación o modificaciones en línea por parte de los contribuyentes. Si no hay correcciones, previa validación vía web, la DJ pro forma se considera definitiva.

Todo lo atinente al pago, sea en dinero o mediante compensación utilizando créditos fiscales, así como los modos de imputación de los pagos frente a distintas obligaciones adeudadas, son profusamente tratados en la Ley de Procedimientos Tributarios y son aplicables a Seguridad Social.

En particular, se faculta a la AFIP a establecer los plazos de vencimiento. A su vez está facultada a percibir anticipadamente impuestos no vencidos. De acuerdo con la capacidad contributiva estimada del contribuyente –en función de lo abonado en un ejercicio anterior- el Fisco puede establecer anticipos, que constituyen pagos a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda abonar al finalizar el ejercicio.

Del mismo modo la AFIP puede recaudar los tributos en la misma fuente, instituyendo regímenes de retención o percepción. En materia de los RRSS, la AFIP ha dispuesto numerosos regímenes de retención y percepción.

---

**Verificación y fiscalización:** Si bien rige, como vimos anteriormente, el régimen de auto declaración de los RRSS, esto es que los contribuyentes determinan el quantum de su obligación tributaria, este régimen se complementa con amplias facultades de verificación y fiscalización por parte de la administración tributaria, de manera de poder controlar la corrección de dichas liquidaciones o, eventualmente, poder determinar esa obligación.

Las referidas facultades de la Ley de Procedimientos Tributarios consisten tanto en las facultades de verificación y compulsión de datos por parte de la AFIP, cuanto las obligaciones de los contribuyentes y responsables de poner a disposición del Fisco toda la documentación respaldatoria de sus operaciones, lo que permite corroborar la exactitud de las declaraciones juradas determinativas, incluida la obligación de mantener en operatividad los sistemas informáticos a través de los cuales confeccionan sus registros y son plenamente aplicables a la Seguridad Social.

**Intereses:** La falta de pago en término de los RRSS conlleva la aplicación automática de intereses. Dado que la mora es automática – se produce al mero vencimiento de los plazos generales, sin necesidad de interpelación previa por el Fisco- la indisponibilidad de los fondos, en los términos legales conlleva el derecho del Fisco de resarcirse por tal indisponibilidad.

En materia impositiva, ese interés, denominado justamente resarcitorio, es aplicable a la Seguridad Social.

Por otro lado, en los casos en que debe entablarse una ejecución fiscal para el cobro de la deuda impaga, la LPT establece desde la interposición de la demanda, un incremento en la tasa de interés aplicable, al que denomina punitivo por tratarse de una penalidad ante la conducta remisa del deudor.

**Infracciones y sanciones:** Los contribuyentes y responsables están obligados para con el Fisco al cumplimiento de deberes, tanto formales como materiales.

Las obligaciones formales consisten en el mantenimiento y puesta a disposición de toda la documentación respaldatoria de sus operaciones y asientos contables, que permitan su verificación por parte del Fisco.

También comprende la presentación en tiempo y forma oportunos de formularios, declaraciones juradas, transacciones por internet, etc, que le sean requeridos por normas legales y reglamentarias y que tienden a brindar toda la información que requiere el Fisco, sea propia del contribuyente o de terceros.

Las obligaciones materiales tienen que ver, en cambio, con lo atinente a la declaración, liquidación e ingreso de los tributos a cargo de los contribuyentes.

El incumplimiento de cualquiera de estos deberes, trae aparejado la aplicación de sanciones administrativas, las que, en virtud del principio de legalidad, se encuentran debidamente tipificadas en leyes.

De la Ley de Procedimientos Tributarios se aplican a los Recursos de la Seguridad Social la mayoría de las sanciones a los incumplimientos formales y sólo algunas correspondientes a las materiales.

**Ejecución fiscal:** A partir de que una deuda quede total o parcialmente impaga luego de su vencimiento, sea que la obligación haya sido autodeclarada por el contribuyente o determinada por el Fisco la AFIP se encuentra habilitada para intentar su cobro coactivo por vía judicial.

Dado el principio de especialidad del derecho tributario, la Ley de Procedimientos Tributarios

establece un procedimiento especial para que la AFIP reclame judicialmente las deudas tributarias y es una especie del género de la ejecución fiscal y es aplicable a la Seguridad Social.

**Embargo preventivo:** La Ley de Procedimientos Tributarios permite a la AFIP, en determinadas circunstancias, cautelar judicialmente sus créditos, para evitar la insolvencia del contribuyente. Esta facultad es aplicable a los recursos de la Seguridad Social.

## 5. CUESTIONES DEL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO NO REMITIDAS A LA SEGURIDAD SOCIAL. NORMATIVA ESPECÍFICA APLICABLE A LA MATERIA INFRAACCIONAL, A LA DETERMINACIÓN DE OFICIO DE LA DEUDA Y LAS VÍAS RECURSIVAS

Corresponde ahora enumerar las cuestiones procedimentales de la Seguridad Social en las que no se aplica la Ley de Procedimientos Tributarios.

**Determinación de deuda:** Cuando el contribuyente no cumple en tiempo y forma oportunos con la obligación de auto declarar el tributo, o cuando la presentada es insuficiente o no se compadece con la realidad, la administración tributaria se encuentra facultada para suplir al responsable y determinar la real cuantía del tributo adeudado.

La norma específica de Seguridad Social utiliza el término determinación de oficio en forma análoga al utilizado para la temática impositiva al establecer que la determinación de los aportes y contribuciones de la Seguridad Social se efectúa mediante declaración jurada del empleador o responsable. Sin perjuicio de lo anterior, cuando no se hayan presentado dichas declaraciones juradas o resulten impugnables las presentadas por no representar la realidad constatada, la AFIP procederá a determinar de oficio y a liquidar los aportes y contribuciones omitidos, sea en forma directa, por conocimiento cierto de dichas obligaciones, sea mediante estimación, si los elementos conocidos sólo permiten presumir la existencia y magnitud de aquéllas.

Las determinaciones de deuda pueden ser sobre base cierta, cuando el Fisco cuenta con la totalidad de los elementos que le permitan calcular la obligación tributaria omitida, o a través de presunciones.

La elaboración de presunciones constituye un proceso lógico a partir de la comprobación de datos reales que permiten inferir otros datos que se encuentran ocultos. Por ejemplo, la comprobación real de la elaboración de un producto o de una obra o de la prestación de un servicio, se puede inferir la ocupación de mano de obra.

Esta norma ha permitido a la AFIP establecer Indicadores Mínimos de Trabajadores (IMT), para distintas actividades, que constituye la cantidad mínima de trabajadores presunta requerida para cada unidad de producción.

**Infracciones y sanciones:** Las infracciones a deberes formales y materiales de la Seguridad Social respecto de las cuales no se aplican las sanciones previstas en la Ley de Procedimientos Tributarios, encuentran sanción en normas específicas de la seguridad social.

**Prescripción:** La prescripción liberatoria, que es el instituto que hace perder la acción para reclamar un derecho, por el transcurso del tiempo sin que el acreedor la hubiera ejercido, en materia de Seguridad Social se rige por su normativa específica, que establece la prescripción decenal, contada a partir del vencimiento de la obligación.

Dado que la norma citada no tiene especificaciones sobre la suspensión o la interrupción de la prescripción, dichos institutos deben tomarse del derecho común.

---

**Procedimiento contencioso administrativo y judicial. Vías recursivas.** En nuestra materia rige un procedimiento especial de impugnación de la determinación de deuda ante la misma AFIP.

Las resoluciones que dicta la AFIP rechazando las impugnaciones que deducen los contribuyentes contra las determinaciones de deuda, son apelables ante la Cámara Federal de la Seguridad Social, exigiendo el depósito previo de la deuda determinada (solve et repete), como condición de admisibilidad del recurso.

**El régimen penal aplicable a evasión y a la apropiación indebida de los recursos de la seguridad social:** Determinados incumplimientos a los deberes que tienen los contribuyentes y responsables respecto de los RRSS, traen aparejados, además de las sanciones administrativas que ya analizamos, la posibilidad de persecución penal.

Es la intagibilidad de los fondos de la seguridad social el bien jurídico tutelado por la ley.

En la especie rige la misma norma que trata los delitos impositivos. En la lógica de esta ley existen delitos específicamente impositivos, de la seguridad social y delitos comunes.

Asimismo establece el procedimiento previo necesario para formular la denuncia penal.

La evasión consiste en la maniobra integrada mediante un ardid, engaño, declaración engañosa o maliciosa, por acción u omisión, mediante la cual se omite ingresar el tributo adeudado.

El delito se integra con una condición subjetiva –la maniobra de ocultamiento, con intención de evadir- y una condición objetiva –que el tributo evadido supere un determinado monto que fija la ley.

A su vez el delito de evasión admite la forma agravada –que conlleva una mayor sanción- en función del monto evadido o determinadas circunstancias que la ley establece como especialmente reprochables.

La apropiación indebida de aportes consiste en retenerlos del salario bruto del trabajador y no ingresarlos.

Por otro lado, como vimos, hay sujetos que son investidos por la AFIP como agentes de retención o percepción tanto de aportes como de contribuciones.

También aquí la apropiación indebida consiste en retener o percibir de terceros y no ingresarlos a favor de la AFIP.

En este delito, la ley impone dos condiciones objetivas: **1)** que el monto apropiado indebidamente supere una suma determinada y **2)** que el depósito no se efectúe dentro de un plazo determinado.

También la norma le exige a la AFIP habilitar la posibilidad de que el responsable pueda cancelar solamente los aportes retenidos, de manera de evitar la sanción penal.

En el supuesto de la evasión la ley exige la previa determinación de la deuda y, en su caso, el dictado de la resolución que rechaza la impugnación.

## 6. UN PROYECTO ESENCIAL DE COORDINACIÓN ENTRE LOS ORGANISMOS E INSTITUCIONES DE LA SEGURIDAD SOCIAL: LA SIMPLIFICACIÓN REGISTRAL

En agosto de 2006 se implementó el sistema denominado “**MI REGISTRO**” en el que intervinieron el Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, la AFIP, la Administración Nacional de la Seguridad Social, la Superintendencia de Riesgos del Trabajo y la Superintendencia de Servicios de Salud, con el mandato legal de establecer los procedimientos destinados a la simplificación y unificación en materia de inscripción laboral y de la Seguridad Social, con el objeto de que la registración de empleadores y trabajadores se cumpla en un solo acto y a través de un único trámite”.

Con el correr de los años y la creación de los distintos organismos se fueron dictando normas que conformaron un amplio universo de reglamentaciones que los empleadores debían observar a fin de declarar los datos requeridos por las diferentes instituciones. Ello trajo como consecuencia la conformación de bases con amplia gama de datos que resultan ser paralelos y repetitivos. Así, el artículo transcrito se fundamenta, entonces, en la necesidad de simplificar los procedimientos que deben cumplirse ante los organismos laborales y de la Seguridad Social.

Luego la AFIP creó el denominado “Registro de Altas y Bajas en Materia de la Seguridad Social”, también conocido como “**MI REGISTRO**”. A través de una norma conjunta con el Ministerio de Trabajo se creó el “Programa de Simplificación y Unificación en materia de inscripción y registración laboral y de la Seguridad Social” asignándole a la AFIP la implementación del mismo. Los objetivos perseguidos se indican seguidamente:

- simplificar las obligaciones registrales de los empleadores y trabajadores;
- reducir la multiplicidad de trámites que deben realizar los empleadores para registrar las relaciones laborales;

- centralizar y modernizar y agilizar la captura de datos relevantes de uso común a todos los organismos de la Seguridad Social y al Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social quienes como contrapartida asumirán responsabilidades en torno al mantenimiento de los mismos;
- eliminar la duplicidad de datos entre los organismos que operan en el ámbito laboral y de la Seguridad Social;
- inducir a la formalización de las relaciones laborales a partir de la facilitación de los procesos registrales.

En base a estas premisas, los organismos involucrados en el Programa “**SIMPLICACIÓN REGISTRAL**” definieron los datos que deben ser requeridos a los empleadores a fin de nutrir sus bases y que son colectados y distribuidos por la AFIP. Bajo tales parámetros, el sistema ha sido diseñado para que el contribuyente declare las siguientes informaciones: **a.** las correspondientes a su condición de empleador; **b.** las inherentes a la relación laboral con el trabajador y **c.** los vínculos familiares de sus empleados.

En síntesis, la AFIP cumple en plenitud con la función recaudadora de los tributos específicos para el financiamiento de la Seguridad Social procediendo a la distribución nominativa de las cotizaciones a cada uno de los organismos e instituciones responsables de la administración de los diversos subsistemas, y -a partir- de la vigencia del referido Sistema ha asumido también la responsabilidad primaria en la obtención de toda la información generada por los empleadores tendiente a la gestión de la Seguridad Social, aún en sus aspectos prestacionales.

## 7. LA AGENCIA ÚNICA COMO MODELO ADOPTADO POR AFIP

La experiencia a nivel nacional muestra la implementación de sistemas de recaudación paralelos evolucionando, en los últimos años, hacia el sistema de recaudación integrada, de acuerdo con las características enunciadas por Stanford Ross<sup>1</sup>.

Este es el modelo recaudatorio al que denominamos Agencia Única, adoptado por la AFIP, al que podríamos definir como aquel en que la Administración Tributaria concentra toda la recaudación fiscal (impuestos, cargas sociales y tributos aduaneros) por contar con las mayores posibilidades de explotación de la información, optimizando la atención al contribuyente, la administración del riesgo subjetivo y economizando recursos a partir de la centralización de los procesos administrativos en una sola entidad dedicada a tal fin.

Como fortalezas de la Agencia Única podemos destacar que permite un mayor control sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente en tanto se tiene la información necesaria para realizar cruces de datos relativos a impuestos y a la Seguridad Social, a fin de detectar evasión o elusión.

Otra característica relevante, se sustenta en la disponibilidad de información integrada y de fácil acceso, la complementación de habilidades y competencias de especialistas en las materias que abarcan el concepto de Agencia Única (impositivo, Seguridad Social y aduanero) y la mejor capacidad negociadora para interactuar con otros organismos de control.

Asimismo, reconoce una concentración en la fuerza fiscalizadora y eficiencia en el cobro

coactivo, al unificar en una sola dependencia la promoción de ejecuciones fiscales por impuestos y cotizaciones de la Seguridad Social, evitando dispendio administrativo y judicial.

La Agencia Única aprovecha la sinergia entre los diferentes conceptos, lo cual permite al Estado elaborar planes integrales de recaudación, potenciando las capacidades de control e identificación de los administrados, tanto sea en su carácter de contribuyentes de impuestos nacionales y tributos aduaneros o de obligados con el régimen de Seguridad Social.

En suma, el modelo de Agencia Única tiene evidentes ventajas respecto del esquema de recaudación paralela, y exige -asimismo- un accionar armónico, con una permanente coordinación entre el organismo recaudador y los encargados de la gestión prestacional de la Seguridad Social, así como la utilización común de herramientas tecnológicas que faciliten la relación con los ciudadanos, tanto en su condición de contribuyentes como en la de afiliados o beneficiarios directos o indirectos de la Seguridad Social.

En este orden de ideas, durante los años transcurridos desde la asunción por parte de la DGI de la función recaudatoria de los tributos sobre la nómina salarial, se evidencia un permanente crecimiento en la explotación de las mejores funcionalidades del modelo, una sostenida vocación de colaboración e integración operativa con los responsables de la gestión prestacional y la decisión de vincularse con los administrados a través de herramientas informáticas online (entorno web).

1. Ross, Stanford G.; "Institutional and administrative issues"; en "Social Security in 21<sup>st</sup> century"; Kingson-Schulz", Oxford; 1997

Ello ha contribuido grandemente al éxito del modelo, avanzando hacia un esquema de gobierno electrónico, donde la AFIP optimiza todos los recursos a su alcance para el mejor cumplimiento de sus funciones al servicio de la ciudadanía.

Como corolario de lo expuesto, se debe puntualizar que la asunción por parte de la AFIP del modelo de Agencia Única, y las ventajas que ello implica, están necesariamente

condicionadas al permanente sostenimiento del paradigma del servicio público.

Perseverar en esta tesitura permitirá no sólo sostener adecuados niveles de recaudación, sino también consolidar las bases de una nueva vinculación con los ciudadanos, donde la inclusión y las prestaciones de la Seguridad Social operen como inducción al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

## 8. MODERNIZACIÓN DE LA GESTIÓN

La AFIP, a través de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social, en su condición de articulador de las operaciones de intercambio de información entre Organismos y Entidades vinculadas a la Seguridad Social, ha conseguido un sitio de liderazgo en materia de tratamiento de la información.

El notable incremento en la cantidad de personas que aportan a la seguridad social ha sido sostenido por la aplicación intensiva de las modernas tecnologías Informáticas y de comunicaciones.

El volumen de transacciones, la capacidad de procesamiento instalada y la red informática que actualmente administra la AFIP, convierten al organismo en uno de los principales innovadores en la materia. Siendo que el Gobierno Nacional ha fomentado la aplicación de modernas tecnologías con relación al gobierno electrónico y la firma digital, la AFIP, ha asumido en la práctica una posición de excelencia en tal sentido.

La Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social ha desarrollado, en conjunto con los especialistas del área de Sistemas y Telecomunicaciones, un conjunto de sistemas y aplicaciones que han modificado profundamente la relación entre la administración y los aportantes, los empleadores y la comunidad relacionada con la Seguridad Social.

Todas las herramientas informáticas se operan vía internet, lo cual facilita enormemente a los usuarios las operaciones que requieren de la consulta a los archivos registrales.

La distribución diaria de la recaudación y el control automático del cumplimiento de las obligaciones en materia de Recursos de la Seguridad Social es otro de los pasos importantes que se consiguió con la explotación de la capacidad instalada en materia de informática y comunicaciones, al servicio de la Seguridad Social.

El proceso de inclusión de ciudadanos a la formalidad, a través de las reformas normativas y los mecanismos amigables de realización y atención de trámites, consultas e intercambio de información a través de la web, les permite acceder en línea a la información respecto de sus aportes, lo que coadyuva a su vez a facilitar el control.

En tal sentido, las tareas de la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social se enmarcan en el concepto que rige en la AFIP y que consiste en la mejora permanente, innovación y atención de las necesidades de los contribuyentes.

La utilización intensiva de internet -como mostrador virtual de atención- abarca a la mayoría de las interacciones entre el ciudadano y

---

AFIP. Los avances tecnológicos implementados aportan evidentes facilidades para lograr una gestión de control y servicios de excelencia. La plataforma informática y tecnológica que dispone la AFIP es un hecho cierto y su utilización intensiva una realidad.

El empleo masivo y sistemático de la clave fiscal permite a los aportantes verificar sus aportes con un alto grado de actualización, a los

empleadores constatar sus nóminas de personal y utilizarlas como un registro maestro.

Recientemente se han mejorado –mediante la innovación tecnológica- los procesos sustantivos y están tomadas las medidas para generalizar la utilización de la firma digital en las operaciones telemáticas que requieran asegurar autoría y autenticidad jurídica, así como la generalización de la ventanilla electrónica.

## 9. INSERCIÓN ORGANIZACIONAL A NIVEL REGIONAL Y MUNDIAL

Las acciones referidas a los recursos de la Seguridad Social son de una reciente incorporación en las mesas de trabajo en el ámbito internacional. Hasta la fecha se ha tomado intervención en diferentes ámbitos de acción, tendientes al intercambio de información y a la inserción de la temática recaudatoria de las cotizaciones de la seguridad social en las organizaciones internacionales.

En este contexto se destacan las actividades que se vienen desarrollando en organizaciones especializadas en las temáticas afines, como la Organización Internacional del Trabajo (OIT), la Organización Iberoamericana de la Seguridad Social (OISS), y la Asociación Internacional de la Seguridad Social (AISS), así como con las instituciones representativas de instancias de unidades políticas supranacionales, como el Mercosur o el proyecto de Eurosocial impulsado por la Unión Europea.

En cuanto a los convenios ratificados por nuestro país con contenido en seguridad social, merecen especial mención los suscriptos en el marco de la OIT, así como los acuerdos del Mercosur.

Una de las temáticas que más preocupan en este ámbito internacional es el de la merma en la generación del denominado “trabajo decente” y del empleo registrado. Es en la búsqueda

de revertir esta situación que se centran los mencionados convenios.

A fin de perfeccionar los procedimientos recaudatorios y registrales vigentes, y adecuar los procedimientos a las nuevas realidades socio- económicas resulta conveniente realizar el seguimiento de las nuevas tendencias que permitan aumentar la recaudación de las cotizaciones de los distintos subsistemas que componen la Seguridad Social.

Es por ello que AFIP ha decidido acentuar la participación con relación a las organizaciones internacionales que analizan e investigan sobre la apuntada problemática, en temas tales como:

- Investigación de sistemas recaudatorios en el marco del acuerdo suscripto con la Organización Iberoamericana de la Seguridad Social (OISS);
- Desarrollo de proyectos sobre asistencia técnica y de formación de recursos humanos que permitan el conocimiento dentro de los objetivos perseguidos por el denominado “Observatorio Regional de los Recursos de la Seguridad Social”;
- Estudio de los convenios internacionales de carácter prestacional ratificados por la

Argentina y su proyección en la temática recaudatoria (OIT);

- Inserción y desarrollo de la temática recaudatoria en otras organizaciones internacionales;
- Formalización de nuevos convenios con administraciones tributarias de otros países tendientes al intercambio de información

sobre procedimientos recaudatorios y sistemas informáticos aplicables.

Finalmente, cabe agregar que en materia de seguridad social, se registra una tendencia internacional a analizar la faz recaudatoria y prestacional como aspectos que se complementan en el análisis y factibilidad del financiamiento de los sistemas de Seguridad Social.

## 10. CONCLUSIÓN

De todo lo expuesto queda claro que el desafío que se debe encarar está focalizado en la profundización e intensificación de la lucha contra el empleo no registrado y la informalidad laboral, con su secuela de desprotección y exclusión social, competencia desleal y el consiguiente desfinanciamiento del sistema.

Si bien durante los últimos años se ha logrado reducir significativamente este flagelo, no es menos cierto que el actual nivel de informalidad resulta incompatible con un sistema de seguridad social inclusivo, solidario y con coberturas universales.

Así las cosas, se hace evidente que toda propuesta tendiente a la formalización laboral debe abarcar los siguientes aspectos sustantivos, a saber:

### Incentivos fiscales

Distintos incentivos fiscales se han aplicado para favorecer que los empleadores, en el acto de contratación de un trabajador, cumplan con todos los requisitos registrales que le impone la normativa vigente. De igual forma también se han previsto mecanismos para inducir a la generación de empleo por la vía de la contratación de nuevos trabajadores o la registración de aquellas relaciones laborales que se encontraban en infracción a la ley, consistentes en la reducción de las contribuciones patronales.

Va de suyo que el fin perseguido no solo se encuentra orientado a la recaudación de los aportes y contribuciones sino a que el trabajador tenga un trabajo digno y pueda gozar de las prestaciones que otorga el Sistema Unico de la Seguridad Social.

En tal sentido se encuentra actualmente vigente una sensible reducción de las contribuciones patronales con destino al Sistema Unico de Seguridad Social por el término de 24 meses contados a partir del mes de inicio de una nueva relación laboral o de la regularización de una preexistente.

Otro mecanismo de incentivo a la regularización lo constituye la concertación de los ya mencionados Convenios de Corresponsabilidad Gremial, instituidos por la Ley N° 26.377, respecto de la actividad primaria, en la que existe alta estacionalidad y rotación de trabajadores temporarios o eventuales.

Estos convenios instituyen una nueva modalidad recaudadora de los aportes y contribuciones con destino a la Seguridad Social, a través del ingreso de una tarifa o porcentaje sobre el valor de venta de la producción de que se trate, en sustitución de las mencionadas obligaciones.

Esta práctica resulta un instrumento eficaz que permitirá disminuir el trabajo informal en la actividad rural. Por ello resulta adecuado

---

propiciar la celebración de estos convenios, los que además de su efecto recaudatorio permitirán que los trabajadores gocen de las prestaciones que otorgan los distintos subsistemas de la Seguridad Social.

En este punto, es de particular importancia un proyecto de ley recientemente remitido al Congreso de la Nación, que fuera propiciado por la AFIP, que tiende a otorgar nuevos incentivos fiscales para coadyuvar a la registración laboral, así como incrementar las sanciones de quienes no regularicen su situación.

El proyecto se integra con tres Títulos sustanciales:

**Título I:** Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales.

**Título II:** Regímenes Especiales de Promoción del Trabajo Registrado.

**Título III:** Administración del Trabajo.

- El Registro Público de Empleadores con Sanciones Laborales (REPSAL) tiene por objeto registrar a los empleadores con sanciones firmes por la comisión de las infracciones que el proyecto especifica. Además dichos empleadores, por el hecho de ser incluidos en el Registro, resultarán pasibles de las restricciones/sanciones que determina el propio proyecto.
- Los Regímenes Especiales de Promoción del Trabajo Registrado consisten: a) en un mecanismo a través del cual se busca incentivar la registración de trabajadores por parte de los denominados micro empleadores; y b) un régimen que promueve la contratación de nuevos trabajadores. En ambos casos el mecanismo inductivo se basa en la reducción de contribuciones.
- En materia de Administración del Trabajo el proyecto dispone nuevas competencias a favor del Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social para la aplicación de

sanciones en forma concurrente con las que actualmente detentan los gobiernos provinciales y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Se crea además una Unidad en el ámbito del MTESS destinada a sectores complejos de fiscalizar.

### **Simplificación de procedimientos administrativos**

Como ya se expresara la implementación del Sistema “Simplificación Registral” persigue reducir y simplificar los trámites que deben efectuar los empleadores cuando contratan a un nuevo trabajador, para dar cabal cumplimiento a las obligaciones que le imponen los distintos organismos vinculados a la Seguridad Social.

Este sistema -que se nutre de la información correspondiente a empleadores y trabajadores- otorga la posibilidad de definir nuevos desarrollos que permitan ampliar su ámbito de aplicación, diseñando procedimientos que redundarán en beneficio de los propios obligados y de las distintas entidades de la seguridad social.

Por otra parte, la conformación de bases de datos y el intercambio de información implicará la reducción de los niveles de evasión, constituyéndose en una herramienta eficaz en la lucha contra el empleo no registrado.

Bajo estas premisas, la AFIP implementó el sistema “Certificación vía WEB” el que, a través de Internet, permite a los empleadores emitir en forma automatizada la certificación de servicios prestados y remuneraciones percibidas, cuando se produzca la extinción de la relación laboral o cuando los trabajadores lo soliciten.

Cabe señalar que los procedimientos de simplificación brevemente reseñados conforman una red de información que le permite a los empleadores y a los organismos que utilizan los datos ingresados, ahorrar en costos y agilizar los trámites y obligaciones impuestas por las normas que regulan la Seguridad Social.

Como dijimos al comienzo de este trabajo, pretendimos y esperamos haberlo logrado, resaltar que para la administración tributaria argentina la gestión de los recursos específicos de la Seguridad Social es una misión fundamental.

Y lo es no tan solo por su envergadura desde el punto de vista recaudatorio, sino por su finalidad de inclusión social y de facilitar la existencia de trabajo digno y decente, con la posibilidad de que la clase trabajadora argentina goce de los beneficios que le otorga el derecho laboral y las prestaciones de la Seguridad Social.

A tal fin se ha tenido que asumir el desafío de no tratar solamente con contribuyentes y responsables, sino con la masa de cotizantes (los trabajadores aportantes) y con los distintos organismos y entidades beneficiarios de los fondos que administran los subsistemas de la Seguridad Social y que actúan ante la AFIP

como usuarios- prestatarios de un servicio público, como es la recaudación y distribución nominativa de los aportes y contribuciones en tiempo y forma oportunos.

Para el logro de esos fines, la Seguridad Social ha sido pionera, dentro de la Administración Tributaria, del gobierno electrónico, del que hoy la AFIP se enorgullece de ser líder en el país y a la altura de las principales administraciones a nivel mundial.

También han sido importantes las herramientas normativas que se fueron obteniendo para poder implementar esas políticas.

Aún cuando siempre quedan nuevos desafíos que cumplir y cuestiones que perfeccionar, creemos que nuestra Administración Tributaria ha estado a la altura de quienes idearon, como política de estado, poner esta tarea en sus manos.

# UNA REVISIÓN A LA PROBLEMÁTICA DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN AMÉRICA LATINA EN EL MARCO DE LAS ACCIONES PROPUESTAS POR LA OCDE EN SU PLAN DE ACCIÓN BEPS

José Luis Galíndez Narvaéz y Alfredo Julio Sosa



## SINOPSIS

En el presente artículo se abordan las principales acciones en materia de precios de transferencia del reporte del Plan de Acción de Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficio elaborado por la OCDE, y su impacto en el control fiscal de las operaciones comerciales entre partes vinculadas en los países de América Latina, donde la importancia de la problemática ha despertado la atención de las Administraciones Tributarias.

*Los Autores: José Luis Galíndez Narvaéz. Licenciando en Administración de Empresas, Magister en Gerencia Tributaria de la Empresa de la UNIMET, Magister en Derecho Fiscal mención Administración Fiscal de la Université Paris Dauphine - Université Paris I Sorbonne, Doctorado en Derecho Université Paris Dauphine (en curso); Profesor de Postgrado de la Universidad Metropolitana; Profesor de Postgrado de la Escuela Nacional de Hacienda Pública; Instructor de precios de transferencia del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias; Miembro de la International Fiscal Association (IFA). Alfredo Julio Sosa. Ingeniero en Sistemas de Información (Universidad Tecnológica Nacional). Postgrado en Ingeniería Gerencial. Coordinador del Curso de Precios de Transferencia del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias*

## Contenido

1. Las normas de precios de transferencia
2. El plan de acción de la OCDE contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios
3. Del acuerdo político a la normativa tributaria: La necesidad de una implementación rápida de las medidas
4. Conclusiones
5. Bibliografía

El **Plan de acción de Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficio**<sup>1</sup> (o Plan de Acción BEPS<sup>2</sup>) es un trabajo realizado por la OCDE<sup>3</sup> con el objetivo de mejorar los vacíos que existen actualmente en los mecanismos para luchar contra la

evasión fiscal internacional. Dicha Organización ha expresado su preocupación por el uso de esquemas de planificación fiscal agresiva por distintas empresas multinacionales.

En tal contexto, ciertas estructuras empresariales han hecho uso de los convenios para evitar la doble tributación con la finalidad de disminuir sus obligaciones tributarias y en algunos casos eludir las mismas. Si bien es cierto que los convenios fiscales fueron creados para evitar la doble tributación y luchar contra la evasión fiscal internacional, en ciertas ocasiones son instrumentos para generar doble exoneración.

Es de esperar que el Plan de Acción BEPS permita establecer bases comunes en el control fiscal de las operaciones comerciales entre partes vinculadas, y en particular, en los países de América Latina<sup>4</sup>, donde la importancia de la problemática ha despertado la atención de las Administraciones Tributarias.<sup>5</sup>

## 1. LAS NORMAS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

La cuestión de la jurisdicción tributaria está estrechamente relacionada con el cálculo de los beneficios: después de determinar que una parte de los beneficios de una empresa proceden de un determinado país y que ese país debería tener derecho a gravarlos, es necesario establecer normas para asignar la proporción

de los beneficios que estará sujeta al impuesto. Las normas sobre precios de transferencia desarrolladas por la OCDE cumplen esta función<sup>6</sup>.

El cálculo de los Precios de Transferencia se basa en el principio internacionalmente aceptado

1. *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE 2013*

2. *En Inglés, "Base erosion and profitshifting".*

3. *OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico link <http://www.oecd.org>*

4. *Se tomará como base documental el reporte del Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT) denominado Control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe (2013) Link [http://webdms.ciat.org/action.php?kt\\_path\\_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=8068](http://webdms.ciat.org/action.php?kt_path_info=ktcore.actions.document.view&fDocumentId=8068)*

5. *El 70% de los países de América Latina contempla normas generales, el 10% de estos países contemplan principios básicos, el 78% cuenta con oficinas o equipos especializados y el 73% realiza inspecciones de campo. Fuente: El control de la manipulación de Precios de Transferencia CIAT.*

6. *Dichas normas fueron denominadas Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. Su última edición fue realizada en 2010. OCDE. (Paris, 2010).*

---

de Plena Competencia o Concurrencia<sup>7</sup>, en virtud del cual, a efectos tributarios, las partes vinculadas deben distribuirse los ingresos como si se tratara de entidades independientes en idénticas o similares circunstancias<sup>8</sup>.

El Principio de Plena Competencia ha sido, para la mayoría de las legislaciones Latinoamericanas, el estándar internacional para regular las transacciones entre partes vinculadas. Dicho principio se basa en comparar una transacción entre partes vinculadas como si hubiese sido realizada entre partes independientes en condiciones similares.

Cuando las empresas independientes negocian entre sí, las fuerzas del mercado determinan normalmente las condiciones de sus relaciones comerciales y financieras (por ejemplo, el precio de los bienes comercializados o de los servicios prestados y las condiciones de la transacción o de la prestación)<sup>9</sup>.

Cuando las operaciones tienen lugar entre empresas vinculadas, puede suceder que las fuerzas del mercado no influyan directamente en sus relaciones de la misma forma.

El principio de plena competencia establece que el precio pactado y las condiciones en las que se desarrollan las operaciones entre entidades vinculadas sean coherentes con aquellas que acordarían empresas independientes en operaciones similares realizadas en circunstancias comparables.

En las operaciones realizadas entre empresas independientes, la remuneración refleja generalmente las funciones desempeñadas por cada una de las entidades, teniendo en cuenta los activos utilizados y los riesgos asumidos. Por consiguiente, al determinar si es posible comparar operaciones con transacciones en el mercado, es necesario un análisis para asegurarse, desde un punto de vista económico, que las características pertinentes de las situaciones que se estudian sean razonablemente comparables.

Uno de los factores clave de dicho análisis consiste en un análisis funcional para determinar y comparar los elementos económicamente significativos de la operación: las actividades realizadas, los activos utilizados, las responsabilidades y los riesgos asumidos por las partes.<sup>10</sup>

Este principio, formulado inicialmente por la Sociedad de Naciones<sup>11</sup>, figura en la legislación de la mayoría de los países y está recogido en los artículos 7 y 9 de los modelos de convenios fiscales de la OCDE y las Naciones Unidas, así como en la práctica totalidad de los convenios de doble imposición.

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias y el informe titulado “La atribución de beneficios a los establecimientos permanentes”<sup>12</sup> proporcionan orientaciones sobre la aplicación

---

7. *El criterio de los países miembros de la OCDE continúa siendo el principio de plena competencia como aquel que debe regir la determinación de los precios de transferencia entre empresas asociadas. Este principio tiene un sólido fundamento teórico, ya que ofrece la posición más próxima al funcionamiento del libre mercado en los casos en que se transmiten propiedades (bienes u otros tipos de activos tangibles o intangibles) o se prestan servicios entre empresas asociadas. Aunque no siempre resulte sencillo llevarlo a la práctica, suele determinar niveles apropiados de renta entre miembros de grupos multinacionales, aceptables para las administraciones tributarias.*

8. *Lucha Contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).*

9. *Comentario 1.2 de Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. OCDE. (Paris, 2013).*

10. *Lucha Contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).*

11. *Organismo internacional creado por el Tratado de Versalles, el 28 de junio de 1919. Disuelta el 18 de abril de 1946, siendo sucedida por la Organización de las Naciones Unidas (ONU).*

12. *La atribución de beneficios a los establecimientos permanentes (Link [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/14\\_Beneficios.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/libros/OCDE/14_Beneficios.pdf). OCDE (Paris, 2008)*

de los artículos 7 y 9 de los convenios que se inspiran en el Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE.

El establecimiento de estas directrices fomentó la toma de conciencia de la necesidad de establecer una legislación explícita sobre los precios de transferencia que incluyeran obligaciones documentales<sup>13</sup> y como consecuencia de ello, cada vez más países han promulgado legislaciones sobre precios de transferencia y exigencias documentales conexas.

Aunque la gran mayoría de los regímenes nacionales de precios de transferencia se basan en el principio de plena competencia, cada régimen nacional tiene sus propias características y refleja las posiciones de cada país en esa materia.<sup>14</sup>

Una de las principales premisas en que se basa el principio de plena competencia es que cuanto más importantes sean las funciones, los activos y los riesgos de una de las partes en la transacción, mayor será la remuneración esperada, y viceversa. Por consiguiente, esto crea un incentivo para desplazar las funciones, los activos y los riesgos allá donde su gravamen sea más favorable.

Si bien a veces resulta difícil desplazar determinadas funciones fundamentales, en

cambio los riesgos y la propiedad de los activos tangibles e intangibles pueden, por su propia índole, desplazarse con mayor facilidad.

Numerosas estructuras empresariales de planificación fiscal se centran principalmente en transferir los riesgos más importantes y los activos intangibles, difíciles de valorar, hacia países de menor tributación, donde sus ingresos puedan beneficiarse de un régimen tributario más favorable. Estos mecanismos pueden contribuir o dar lugar a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios.

Cabe destacar que el contexto económico contemporáneo se caracteriza por un desplazamiento de la riqueza mundial hacia las economías emergentes. Esta transición tiene sus orígenes en la apertura económica de China e India, proceso que toma forma durante la década de los noventa, y que gana fuerza con el inicio del siglo XXI. La combinación del tamaño de estas economías con su crecimiento intenso y sostenido, y su fuerte demanda de recursos naturales, ha proporcionado un soporte al crecimiento en un gran número de economías emergentes y en vías de desarrollo. Como resultado, el mundo emergente asume mayores cotas de representatividad en la economía global<sup>15</sup>. En comparación con Asia, América Latina contribuye marginalmente al desplazamiento de la riqueza hacia emergentes<sup>16</sup>.

---

13. E. LLianares, Sébastien Gonnet et Yohann Bénard, *Gestion stratégique des prix de transfert*, Comenta en su obra “Una buena política de precio de transferencia debe estar soportada por una documentación adecuada y en la actualidad ningún contribuyente dispone tal documentación”. EFE. (Paris, 2006).

14. *Lucha Contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OCDE. (Paris, 2013).

15. *Perspectivas económicas de América Latina 2014. Logística y competitividad para el Desarrollo*. El presente informe señala: “Si en 2000 el peso relativo de las economías no pertenecientes a la OCDE estaba en el 40% del PIB mundial, esta proporción ha aumentado hasta un 49% en 2010 esperando que aumente hasta un 57% en 2030”. OCDE/CEPAL/CAF (Paris, 2013). p. 68.

16. El reporte indica: “a pesar del período de crecimiento que se registra en la región desde principios del presente siglo, no podemos decir que América Latina se haya convertido en un nuevo polo de crecimiento global.

## 1.1. El control de las operaciones con partes vinculadas en América Latina y el Caribe

En los países de América Latina y el Caribe, la evolución en el control de los precios de transferencia ha sido dispar. Si clasificamos los países, tomando en consideración una serie de indicadores, tales como el tiempo en que fueron emitidas e implementadas las legislaciones, el avance en materia de control/auditoría y los aspectos vinculados con los recursos humanos; podríamos definir cinco grupos<sup>17</sup>.

Un **primer grupo**, conformado por aquellos países que han implementado normas desde hace más de una década, como es el caso de Argentina, Brasil y México; un **segundo grupo** de países, que ha implementado legislaciones más tarde, pero que han logrado avances sustantivos, como es el caso de Chile, Ecuador, República Dominicana y Venezuela.

En todos los países que integran estos dos primeros grupos, las legislaciones cubren todos o la mayoría de los aspectos que permiten el control de los precios de transferencia y tienen unidades dedicadas exclusivamente al control de estos, obligaciones de documentación, auditorías, así como, casos en tribunales.

Un **tercer grupo** está compuesto por los países que han fortalecido las legislaciones de precios de transferencia y han creado o se encuentran en un proceso de formación de unidades especializadas, como es el caso de Colombia, Perú y Uruguay.

Un **cuarto grupo** de países, se encuentra en una etapa más prematura de desarrollo de la normativa, dado que si bien sus legislaciones ya han sido promulgadas, estas recién han entrado en vigencia o no han entrado en vigencia aún.

De igual modo, sus unidades de precios de transferencia se encuentran en proceso de formación. En este grupo observamos a El Salvador, Guatemala, Honduras y Panamá.

El resto de los países analizados, que conforman el **quinto grupo**, son aquellos que a la fecha no han introducido normativas. Aquí encontramos a Bolivia, Costa Rica, Jamaica, Nicaragua, Paraguay y Trinidad y Tobago. Sin embargo, todos los países antes señalados, con excepción de Jamaica y Bolivia, se encuentran en proceso de formulación de regímenes para el control de los precios de transferencia.

La mayoría de las administraciones tributarias de los países de la región han llevado a cabo auditorías para el control de precios de transferencia, aunque en algunos casos, como producto de las normas adoptadas, sin considerar los elementos guiados por las pautas internacionales que han marcado las directrices de la Organización para la Cooperación y el desarrollo Económico (OCDE).

La heterodoxia en la región se observa en:

- El uso del método descrito en la normativa argentina.
- Los métodos para determinaciones la determinación de precios de mercado en operaciones hoteleras en República Dominicana.
- Los “regímenes de protección” o “safe harbours” para maquiladoras en México.
- Los métodos de márgenes fijos brasileños que han generado grandes discusiones en el seno de los foros tributarios internacionales.

Todos ellos han marcado pautas internacionales y respuestas para los países que los han adoptado al momento de contrarrestar la planificación abusiva de los precios de transferencia.

17. Clasificación realizada sobre datos de 2012 procedentes del informe denominado *Control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe*. CIAT. (Panamá, 2012).

Sin duda se ha desarrollado una escuela de aprendizaje y de réplica de buenas prácticas y de experiencia en los países de la región. Por ejemplo, cinco de los países (Brasil, Ecuador, Guatemala, Perú y Uruguay) recogieron la experiencia de Argentina e implementaron medidas similares a la del sexto párrafo<sup>18</sup> de su normativa para valoración de bienes con cotización en mercados transparentes o “commodities”<sup>19</sup>, cuando interviene un intermediario situado en el exterior.

En consecuencia, la distribución de las bases imponibles de los grupos internacionales entre jurisdicciones fiscales en América Latina sigue basándose en el principio de plena competencia, en particular de los Principios emanados en la Directrices de Precios de Transferencia de la OCDE, sin embargo algunos países de la región han implementado algunas alternativas para el control de transacciones entre partes vinculadas, distinta al principio de plena competencia.

Sobre este tema en particular se debe decir que los problemas de precios de transferencia en América Latina se basan en:

- La redacción de la legislación.
- La capacitación de los inspectores.
- El conocimiento de las cadenas globales de valor (CGV)<sup>20</sup>, la estructura y funcionamiento de negocios y/o sectores económicos.
- El acceso de información con la finalidad de realizar la comparación de una transacción vinculada con una transacción independiente.

- La poca efectividad en los mecanismos de intercambio de información fiscal entre administraciones tributarias.

Ahora bien, la adaptación de medidas legislativas y del desarrollo de capacidades administrativas a las necesidades estratégicas y a los recursos fiscales de cada país puede constituir uno de los factores de éxito para la implementación del Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

En general, esto significa:

- Priorizar las actividades de cumplimiento y control en materia de precios de transferencia en función de las circunstancias de cada economía y, en particular, del tipo de comercio internacional, de su complejidad y del número de grandes contribuyentes afectados
- Fijar objetivos de cumplimiento y control realistas, y que tomen en cuenta las capacidades de la administración.
- Establecer condiciones de cumplimiento de la normativa que sean razonables para los contribuyentes de acuerdo con la importancia del comercio internacional.

Si bien es cierto que el principio de plena competencia ha funcionado eficazmente en la gran mayoría de los países de la región, y constituyen unos de los métodos más seguro para disminuir los riesgos de doble tributación y los riesgos de doble exoneración, “los límites

18. *La ley argentina incorporó seis párrafos al artículo 15 de la ley del impuesto dando marco legal a la aplicación del denominado sexto método. El párrafo sexto, establece la aplicación de un “mejor método” para el caso de exportaciones realizadas a sujetos vinculados que tengan por objeto cereales, oleaginosas, demás productos de la tierra, hidrocarburos y sus derivados, y, en general, bienes con cotización conocida en mercados transparentes, en las que intervenga un intermediario internacional que no sea el destinatario efectivo de la mercadería. Ese mejor método ordena considerar el precio de mercado transparente para el día de la carga de la mercadería. Países como Uruguay y Brasil han extendido la regulación, a las operaciones de importación incorporando algunos criterios propios en su aplicación.*

19. *Los commodities se caracterizan por poseer un valor de referencia en mercados definidos geográficamente con entrega inmediata o futura, son bienes intercambiables con otros del mismo tipo, su calidad suele diferir muy poco, siendo esencialmente uniforme sin distinciones entre productores.*

20. *“Estas redes permiten a los países especializarse en actividades concretas del proceso productivo, sin necesidad de asumir todos los pasos necesarios para la producción final del bien. Adicionalmente, en América Latina los servicios aparentan ser, en el caso de algunas industrias de manufacturas y de productos primarios, como otra fuente potencial de valor agregado”. Perspectivas económicas de América Latina 2014. Logística y competitividad para el Desarrollo. OCDE/CEPAL/CAF 2013. (Paris, 2013) p. 21.*

---

del principio de plena competencia plantean preguntas sobre la posibilidad de una base alternativa para la asignación de grupos de bases imponibles entre jurisdicciones fiscales<sup>21</sup>.

La OCDE reconoce que las normas nacionales que regulan la tributación internacional y las normas internacionalmente se caracterizan por un bajo nivel de integración mientras que el entorno actual de los contribuyentes a escala

mundial se caracteriza por una evolución constante, en gran parte, sostenida por las tecnologías de la información y la comunicación.

Es por ello que hizo eco de las preocupaciones planteadas por el traslado de beneficios, formulando un Plan de Acción del cual discutiremos algunas de sus acciones referidas directa e indirectamente al tratamiento de los Precios de Transferencia.

## 2. EL PLAN DE ACCIÓN DE LA OCDE CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE BENEFICIOS<sup>22</sup>

En el cambiante entorno de la imposición internacional, una serie de países han expresado su preocupación por el modo en que los estándares internacionales en que se basan los tratados bilaterales distribuyen las potestades impositivas entre los países de la fuente y de residencia.

Este Plan de Acción se centra en solucionar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, aunque las acciones que propone para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios restaurarán la imposición tanto en la fuente como en la residencia en una serie de casos en que, de otro modo, los ingresos transfronterizos quedarían sin gravar o lo estarían con muy baja imposición, tales acciones no están directamente dirigidas a cambiar los estándares internacionales actuales sobre la distribución de las potestades impositivas respecto de los ingresos transfronterizos<sup>23</sup>.

La labor promovida por la OCDE relativa a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios comprende los trabajos sobre:

1. **Los bienes intangibles**, cuya finalidad es precisar las normas sobre los precios de transferencia relativas a la utilización y la transferencia de bienes intangibles y precisar las obligaciones de índole económica que deben respetarse en los acuerdos de los contribuyentes,
2. **Las obligaciones documentales**, cuya finalidad es simplificar el cumplimiento tributario a la vez que, simultáneamente, proporcionan a los Estados información más útil para evaluar los riesgos asociados a los precios de transferencia, y
3. **Las normas de exención de responsabilidad** (“safe harbours”), cuya finalidad es articular mecanismos para resolver eficazmente los problemas menos controvertidos en relación con los precios de transferencia, a fin de que se preste más atención a la delicada cuestión de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

---

21. Bernard Castagnede. *Précis de Fiscalité Internationale*. (Paris, 2010) p. 100.

22. *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OCDE. (Paris, 2013).

23. *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OCDE. (Paris, 2013).

Por otro lado se mencionan los trabajos sobre:

- 1. La reorganización de empresas**, en los que se examinan aspectos de los precios de transferencia relativos a la reorganización de empresas y, en particular, se examinan por primera vez las cuestiones relativas a la distribución del riesgo.
- 2. Los métodos basados en los beneficios**, que han dado lugar a nuevas orientaciones sobre la elección del método de precios de transferencia más adecuado para cada situación, y la aplicación práctica de los métodos de beneficio transaccional.
- 3. La atribución de beneficios a los establecimientos permanentes**, en los que se examinan las cuestiones relativas a la atribución de los ingresos a las operaciones de las sucursales de conformidad con el principio de plena competencia.

En resumen este Plan de Acción busca optimizar los instrumentos nacionales e internacionales contra la erosión de la base imponible y los beneficios. En ese sentido la OCDE, propone algunas medidas para mejorar las normas existentes, estableció un plazo de dos años para realizar las acciones, así como los recursos necesarios y la metodología a seguir para la puesta en marcha del plan.

### **2.1. El plan de acción y el contexto latinoamericano**

Reconociendo que el traslado de beneficios es un problema global que afecta claramente a

la movilización de recursos domésticos en los países en desarrollo, la OCDE ha organizado hasta el momento dos eventos regionales.

El primero de ellos se celebró en Seúl y el segundo, del cual expondremos en este trabajo, en Bogotá el 27 y 28 de febrero de 2014<sup>24</sup> reuniendo en este último caso a los países y organizaciones de América Latina y el Caribe.<sup>25</sup>

En la reunión realizada en la ciudad de Bogotá se discutió sobre las implicaciones que las prácticas de erosión de bases tienen para los países de la región de América Latina y el Caribe, así como los desafíos particulares a que éstos se enfrentan para hacer frente a los problemas del traslado de beneficios y los retos para las Administraciones de los países de la región a la hora de implementar los nuevos estándares que resulten del Plan de Acción BEPS, entre otras cuestiones relacionadas.

En ese orden de ideas sobresalen dos mensajes de la reunión que los autores entienden centrales a la problemática latinoamericana:

- La relativa disparidad en el grado de desarrollo de los sistemas fiscales de la región, con especial atención a la fiscalidad internacional, indican que no existe una problemática única, y que por tanto las soluciones deben atender a todas las situaciones.
- Para los países en desarrollo es crucial que las medidas de política fiscal que resulten sean susceptibles de aplicación práctica, teniendo en cuenta las limitaciones existentes actualmente sobre la capacidad de las Administraciones y del acceso a la información

24. *Consulta Regional sobre Erosión de Bases y Traslado de Beneficios Bogotá - Colombia Febrero de 2014*, Link <http://www.oecd.org/ctp/resumen-LAC-consulta-regional-BEPS.pdf>

25. *El evento ha reunido a 78 participantes de 15 países de la Región de América Latina y el Caribe, así como representantes de 10 organizaciones regionales e internacionales, incluyendo a la OCDE, el Centro de la OCDE de Corea, el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria de la OCDE, el FMI, el CIAT, el G20, USAID, ITC, el BID, COSEFIN, GIZ y la Commonwealth of Nations. También estuvieron presentes organizaciones representativas del mundo empresarial (BIAC, a través de aliados regionales y colombianos como Repsol, Unilever y la Asociación Nacional de Industriales-ANDI) y de la sociedad civil (entre ellas: TUAC, TJN, BEPS Monitoring Group, Global Alliance for Tax Justice y Latindadd).*

---

Además, se trataron diversas cuestiones que en el contexto del tratamiento de los Precios de Transferencia podemos citar:

1. La erosión de la base a través de la deducción de intereses y otros pagos financieros (en concordancia con la Acción 4 del Plan de Acción BEPS).
2. La prevención de la competencia fiscal perniciosa entre los países de la región (Acción 5 del Plan de Acción BEPS).
3. La prevención del abuso en la tributación de las rentas derivadas de la extracción de recursos naturales, y el análisis de medidas legislativas adoptadas por países de la región, entre ellas el llamado “sexto método”<sup>26</sup>
4. La clarificación del tratamiento fiscal de los intangibles, especialmente en relación con las regalías (Acciones 8-10 del Plan de Acción BEPS).
5. La erosión de bases mediante pagos por servicios recibidos de la oficina central (Acción 10 del Plan de Acción BEPS).
6. La conveniencia de una documentación más eficaz y armonizada de precios de transferencia, incluyendo el informe país-por-país, sin llegar a imponer una carga demasiado onerosa a empresas y administraciones fiscales (Acción 13 del Plan de Acción BEPS).

A continuación abordaremos los puntos más importantes de las referidas acciones que fueron destacadas en la reunión de Bogotá y que la OCDE intenta desarrollar.

### **2.1.1. La limitación de la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros<sup>27</sup>**

Sin lugar a dudas la disminución de la base imponible mediante la deducción de costos financieros es un tema destacado dentro de la agenda de los Precios de Transferencia para cualquier país que requieran la afluencia de gran cantidad de fondos del exterior vía empresas matrices o entidades financieras de grupos económicos para el desarrollo de los emprendimientos comerciales y productivos.

Conociendo dicha problemática el Plan de la OCDE tiene por objetivo:

- Desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, mediante el uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción excesiva de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos y otros ingresos financieros que son económicamente equivalentes a los pagos de intereses. El trabajo evaluará la eficacia de los diferentes tipos de limitaciones.
- Establecer orientaciones sobre precios de transferencia con respecto a la fijación de precios de las transacciones financieras vinculadas, incluyendo las garantías financieras y el rendimiento, los derivados (incluidos los derivados internos utilizados en las relaciones interbancarias), y seguros cautivos y otras clases de seguro.

---

26. *El llamado Sexto Método, tiene por objetivo evitar la triangulación tributariamente nociva en operaciones que involucran productos primarios con cotización conocida. Estrictamente, no se trata de un método en el contexto de los métodos descritos por la OCDE, sino que perfecciona un instrumento antiabuso, aplicable a situaciones en las que existe sospecha de planificación nociva en la operatoria internacional, cuyo objeto refiere a bienes fungibles que son operados en fuertes volúmenes, como sucede con los commodities.*

27. *Acción 4. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).*

### 2.1.2. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia

Antes de la revisión de 2010, las Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia de la OCDE no proporcionaron una definición general de “sustancia económica”, ni tampoco aclaraban, en términos generales, cómo tratar la sustancia económica de una operación vinculada cuando esta difiere de su forma<sup>28</sup>.

Las Directrices 2010<sup>29</sup> ofrecen pautas sobre la posibilidad de que una administración tributaria cuestione los términos contractuales cuando no sean coherentes con la sustancia económica de la operación, o cuando no se ajusten a la conducta de las partes, sin embargo, el significado de dicho tratamiento se encuentra abierto a muchas interpretaciones. En ese sentido, es una lástima que se carezca de una orientación. Lo es también el hecho de que el borrador de Reestructuración Empresarial de la OCDE (2008), no tuvo en cuenta el tratamiento de sustancia económica, concentrándose sólo en la racionalidad comercial.

Es cierto que el nuevo Capítulo IX de las Directrices de la OCDE incluye una Sección en la cual se intenta definir dicho concepto<sup>30</sup>. Sin embargo, esta cuasi definición es poco precisa y parece crear más problemas de los que resuelve.

Varios comentaristas han utilizado el principio de “sustancia sobre la forma” para describir las situaciones en las que se aplica un tratamiento diferente. Sin embargo, lo que se entiende por “sustancia sobre la forma”, no parece

tener ningún significado preciso y por lo tanto proporciona una guía modesta.

La Acción 5 del Plan de Acción BEPS formulado por la OCDE podría ser generador de las bases para una definición más precisa y pragmática del principio de sustancia económica que permita identificar, clasificar y tratar aquellas prácticas o maniobras desde su verdadero fundamento de abuso tributario.

La Acción en cuestión aborda los siguientes puntos:

- Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencial.
- Adoptar un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.
- Trabajar con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente.

Sobre este último punto la OCDE entiende que las normas actuales funcionan bien en muchos casos, pero necesitan que se las adapte para impedir el traslado de beneficios que resulta de las interacciones entre más de dos países y para que tengan plena utilidad en el contexto de las cadenas de valor mundiales.

28. *Andreas Bullen. Arm's Length Transaction Structures - Recognizing and Restructuring controlled transactions in transfer pricing. IBFD DOCTORAL SERIES. (Ámsterdam, 2011. p. 433.*

29. *Párrafos 1.48 a 1.54 de las Directrices Aplicables en Materia de Precios de Transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias. OCDE. (Paris, 2010).*

30. *Sección C.2 Determinación de la sustancia económica de una operación o de un acuerdo*

---

Con el fin de preservar los efectos previstos en las relaciones bilaterales, las normas deben ser modificadas para abordar el uso de múltiples capas de entidades legales interpuestas entre el país de residencia y el país de la fuente.<sup>31</sup>

### 2.1.3. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente<sup>32</sup>

La OCDE encuentra conveniente rever la definición de Establecimiento Permanente a los fines de:

- Impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica.
- Abordar situaciones relacionadas con la atribución de beneficio.

La OCDE reconoce que las multinacionales han sido capaces de usar y abusar de las normas para separar el ingreso de las actividades económicas que lo producen y desplazarlo a zonas de baja imposición.

Ello se produce casi siempre mediante transferencias de intangibles y de otros activos móviles por valores inferiores a su valor real, por la sobrecapitalización de aquellas entidades del grupo que tributan a tipos reducidos y por las asignaciones contractuales de riesgos a territorios

de baja imposición, en transacciones que raramente ocurrirían entre partes independientes.

La OCDE entiende que algunas medidas especiales, ya sea dentro o fuera de principio de plena competencia, pueden resultar necesarias en lo que respecta a activos intangibles, riesgo y exceso de capitalización para hacer frente a estas deficiencias.

### 2.1.4. Intangibles<sup>33</sup>

La OCDE entiende la importancia de desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros de un grupo.

Lo cual implicará a criterio de dicha organización:

1. La adopción de una definición de intangibles amplia y claramente delineada;
2. Asegurar que los beneficios asociados a la transferencia y al uso de intangibles están debidamente asignados de conformidad con (en lugar de separados de) la creación de valor;
3. Desarrollar normas de precios de transferencia o medidas especiales para las transferencias de intangibles de difícil valoración; y
4. Actualizar la regulación sobre los mecanismos de reparto de costes<sup>34</sup>.

---

31. *La interposición de terceros países en el marco bilateral establecido por los firmantes de un convenio ha propiciado el desarrollo de estructuras tales como establecimientos de empresas extranjeras de baja imposición, sociedades instrumentales, y el desplazamiento artificioso de ingresos a través de precios de transferencia.*

32. *Acción 7. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).*

33. *Acción 8. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).*

34. *Para mayor información sobre los mecanismos de reparto le recomendamos leer el Capítulo VIII, Acuerdo de Reparto de Costes de las Directrices de precios de transferencia aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. OCDE. (Paris, 2010)*

### 2.1.5. Riesgos y capital<sup>35</sup>

La OCDE entiende que se deben desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio de la transferencia de riesgos entre, o la asignación excesiva de capital a, miembros del grupo.

Lo cual implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o de medidas especiales que aseguren que una entidad no acumulará resultados inadecuados únicamente por haber asumido contractualmente riesgos o haber aportado capital.

Las normas a desarrollar requerirán también la alineación de resultados con la creación de valor y su coordinación con el trabajo sobre deducciones de gastos de interés y otros pagos financieros.

### 2.1.6. Otras transacciones de alto riesgo<sup>36</sup>

Otro tema sensible que ha despertado inquietudes entre las Administraciones Tributarias han sido aquellas transacciones que no ocurrirían, o que ocurrirían sólo muy raramente, entre terceros y que posibilitan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

La OCDE entiende que su tratamiento implicará la adopción de normas sobre precios de transferencia o medidas especiales que permitan:

1. Establecer las circunstancias en las que se pueden recalificar las transacciones

2. Clarificar la aplicación de los métodos de precios de transferencia, en particular, el de división de beneficios, en el contexto de las cadenas globales de valor; y
3. Proporcionar protección contra los tipos más comunes de erosión de la base mediante pagos tales como gastos de gestión y gastos correspondientes a la sede principal.

### 2.1.7. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia<sup>37</sup>

Una cuestión clave en la aplicación de los precios de transferencia es la asimetría de información entre los contribuyentes y las administraciones tributarias.

En muchos países, las administraciones tributarias tienen poca capacidad para desarrollar una visión “panorámica” de la cadena de valor global del contribuyente. Además, las divergencias de enfoque sobre los requisitos de documentación para los precios de transferencia conducen a costos administrativos significativos para las empresas.

En ese sentido, es importante que las administraciones tributarias tengan a su disposición información adecuada acerca de las funciones relevantes realizadas por otros miembros del grupo multinacional en materia de servicios intragrupo y otras transacciones.

Por lo cual la OCDE encuentra importante desarrollar normas relativas a la documentación sobre precios de transferencia para aumentar la transparencia hacia la administración tributaria, teniendo en cuenta los costes de cumplimiento para las empresas.

35. Acción 9. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).

36. Acción 10. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).

37. Acción 13. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).

---

Las normas a desarrollar incluirían el requisito de que las empresas multinacionales suministren a todos los gobiernos pertinentes la información necesaria sobre la asignación mundial de sus ingresos, la actividad económica y los impuestos pagados entre los países, aplicando un modelo común.

Las acciones para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios deben ser complementadas con acciones que garanticen la certeza y la previsibilidad en los negocios. Un complemento importante del trabajo en asuntos de erosión de la base imponible y de traslado de beneficios será trabajar para mejorar la eficacia de los procedimientos amistosos.

La interpretación y la aplicación de las normas nuevas que resulten del trabajo descrito más arriba podrían introducir elementos de incertidumbre que deberían ser minimizadas todo lo posible.

Por consiguiente se realizarán trabajos destinados a examinar y luchar contra obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias derivadas de la aplicación del convenio mediante los procedimientos amistosos. Asimismo, se tendría en cuenta la posibilidad de completar las disposiciones existentes sobre los procedimientos amistosos en los convenios fiscales con una cláusula de arbitraje obligatorio y vinculante.

### **3. DEL ACUERDO POLÍTICO A LA NORMATIVA TRIBUTARIA: LA NECESIDAD DE UNA IMPLEMENTACIÓN RÁPIDA DE LAS MEDIDAS**

Es del entendimiento de la OCDE que el cumplimiento de las acciones incluidas en el plan de acción sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios dará lugar a una serie de resultados.

Algunas acciones darán lugar seguramente a recomendaciones relacionadas con disposiciones legales internas, así como a cambios en las directrices en materia de precios de transferencia de la OCDE. Probablemente, otras acciones darán lugar a cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE.

Este es el caso por ejemplo de la introducción de una disposición anti-abuso de convenio, de los cambios en la definición de Establecimiento

Permanente, de los cambios en las disposiciones sobre precios de transferencia y de la introducción de nuevas disposiciones en el convenio en relación con los desajustes por mecanismos híbridos.

Los cambios en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE no serán directamente efectivos sin las correspondientes enmiendas de los convenios fiscales bilaterales. Si el proceso se aborda convenio por convenio, el gran número de convenios en vigor puede hacer que este proceso sea muy largo, y más aún cuando los países se embarquen en renegociaciones generales de sus convenios fiscales bilaterales. Un instrumento multilateral que modifique los convenios bilaterales es una prometedora vía de avance en este sentido.

## 4. CONCLUSIONES

Como hemos visto, las acciones sobre los precios de transferencia del Plan de Acción BEPS buscan identificar aquellas cuestiones prácticas que limitan el registro y control de las operaciones que fomentan el desplazamiento artificial de beneficios a través de empresas que pertenecen a un mismo grupo económico.

Podemos describir, a modo de resumen, las siguientes acciones destacadas del documento sobre los desafíos que enfrentamos en el control de los precios de transferencia:

- a. La utilización y la transferencia de bienes intangibles y las obligaciones de índole económica que deben respetarse en los acuerdos entre partes vinculadas;
- b. La simplificación de las obligaciones documentales para evaluar los riesgos entre transacciones entre partes vinculadas y realizar un mejor análisis en la cadena de valor global del contribuyente;
- c. Los aspectos relativos a la reorganización de empresas y, en particular, las cuestiones relativas a la distribución de riesgos entre partes vinculadas;
- d. La atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, en los que se examinan las cuestiones relativas a la atribución de los ingresos a las operaciones de las sucursales de conformidad con el principio de plena competencia;
- e. Las orientaciones con respecto a la fijación de precios de las transacciones financieras vinculadas, incluyendo las garantías financieras y el rendimiento, los derivados, seguros cautivos y otras clases de seguro, y los préstamos entre entidades de un mismo grupo;

- f. La proposición en los convenios de doble tributación las normas del arbitraje obligatorio y vinculante en controversias de transacciones entre partes vinculadas.

La aplicación efectiva dichas acciones en América Latina dependerá de las posibilidades y necesidades de cada país, en virtud del desarrollo de sus economías y de la capacidad técnica y humana de sus administraciones tributarias.

Es de destacar, también, que la OCDE fomenta la discusión de algunas medidas especiales, ya sea dentro o fuera de principio de plena competencia, con el fin de evitar el desplazamiento nocivo de beneficios. Los principios base emanados de las Directrices de Precios Transferencia de la OCDE parecen ser un denominador común en la región, sin embargo, casos particulares como los regímenes de protección y normas antielusión, implementados por algunos países, se constituyen, por el momento, como un solución práctica a ciertas situaciones en las cuales, el principio de plena competencia no es visto por parte de las Administraciones Tributarias, como una herramienta factible que permita evitar el desplazamiento de los beneficios y corregir maniobras abusivas.

Sin duda alguna, el rol de la cooperación internacional ha sido y será clave en el desarrollo sobre el control de la transferencia de beneficios para la región. La organización y promoción de actividades de capacitación y asistencia técnica por parte de organismos multilaterales como el BID, Banco Mundial, CIAT, FMI, La Unión Europea, OCDE y ONU, presentan resultados alentadores contra el combate de la evasión y elusión fiscal.

---

## 5. BIBLIOGRAFÍA

Andreas Bullen. Arm's Length Transaction Structures - Recognizing and Restructuring controlled transactions in transfer pricing. IBFD DOCTORAL SERIES. (Amsterdam, 2011).

Bernard Castagnede. Précis de Fiscalité Internationale. (Paris, 2010).

Control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe (2013). CIAT. (Panamá, 2012).

Consulta Regional sobre Erosión de Bases y Traslado de Beneficios. CIAT. (Bogotá, 2014).

La atribución de beneficios a los establecimientos permanentes. OCDE. (Paris, 2008).

Lucha Contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).

Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. OCDE. (Paris, 2010).

Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. OCDE. (Paris, 2013).

Perspectivas económicas de América Latina 2014. Logística y competitividad para el Desarrollo. OCDE/CEPAL/CAF. (Paris, 2013).

Sébastien Gonnnet et Yohann Bénard, Gestion stratégique des prix de transfert. EFE. (Paris, 2006).

# REDUCIENDO LA BRECHA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DEL TRABAJO EN PERÚ

Carlos Gallardo Torres y Yazan Al-Karablieh



## SINOPSIS

Este trabajo analiza la brecha del impuesto sobre la renta del trabajo, una pérdida potencial de ingresos que, si se resuelve, puede dirigirse hacia los objetivos de desarrollo decisivos, movilizando el gasto gubernamental. El diseño actual trae como resultado (1) grandes saltos en las tasas de impuesto marginal, (2) un gran umbral para el pago de impuestos, y (3) una carga tributaria más baja para los contribuyentes de mayores ingresos. El documento propone un diseño que muestra un incremento inmediato de ingresos del impuesto sobre la renta el trabajo de hasta 5.7% solamente en el primer año, con un mayor potencial en los años siguientes. Además, este documento propone un uso masivo e innovador de facturación electrónica.

*Los Autores: Carlos Gallardo Torres. Maestría de Administración Pública en Desarrollo Internacional de la Universidad de Harvard. Licenciatura en Economía de la Universidad del Pacífico, Perú. Anteriormente consultor en el Ministerio de Economía y Finanzas de Perú para el desarrollo y evaluación de reformas relacionadas con aduanas, inversiones, competitividad y tributación y la negociación de Acuerdos de Libre Comercio y Acuerdos de Tributación. Yazan Al-Karablieh. Maestría de Administración Pública en Desarrollo Internacional de la Universidad de Harvard. Licenciatura en Economía de Harvard College. Asociado en investigación y experiencia en asistencia al Jameel Poverty Action Lab, Evidencia para el Diseño de Política en Harvard Kennedy School, y la Oficina Nacional de Investigación Económica.*

*La versión completa de este documento fue escrito en el cumplimiento de los requisitos para el grado de Maestría en Administración Pública en Desarrollo Internacional de la Escuela de Gobierno John F. Kennedy de la Universidad de Harvard. La versión completa está disponible a solicitud a los autores.*

## Contenido

1. La necesidad de reforma
2. Estructura actual del impuesto sobre la renta y tendencias recientes en Perú
3. Lecciones de la teoría y tendencias globales
4. Análisis del problema e identificación de restricciones
5. Revisión de las opciones de política
6. Diseño de la implementación: Llevando a cabo la reforma
7. Conclusión
8. Bibliografía

En un intento por lograr ingresos adicionales, Perú ha logrado avanzar en las áreas de tributación indirecta y corporativa, pero aún está por lograr un avance similar en el incremento de ingresos del impuesto sobre la renta del trabajo por lo que se insta a la Administración Tributaria y al Ministerio de Economía y Finanzas a procurar recomendaciones de reformas. Este estudio se refiere a la brecha del impuesto sobre la renta del trabajo, una pérdida de ingresos potenciales que, si se resuelve, pueden dirigirse hacia los objetivos del desarrollo movilizando gastos gubernamentales vitales y gastos de transferencia. La renta del trabajo en este documento se refiere a los salarios y la renta del trabajo de los trabajadores independientes, ya que los negocios de un único propietario están sujetos más bien al impuesto de sociedades.

En el caso peruano, las principales restricciones potenciales a la reforma del impuesto sobre la renta del trabajo son el diseño del impuesto, el desempeño de la Administración Tributaria y la cultura tributaria. Este estudio propone un diseño de tabla de impuestos que generaría un incremento del ingreso del impuesto sobre la renta del trabajo en un 5.7% solamente en el

primer año, con un mayor potencial en los años siguientes. Sin embargo, el diseño tributario no puede aumentar sustancialmente los ingresos sin un esfuerzo activo por continuar mejorando las prácticas de la Administración Tributaria, la cultura tributaria y tener como meta a los trabajadores independientes. Estos últimos continúan siendo el mayor obstáculo para incrementar la renta imponible. Por lo tanto, cualquier diseño de tabla de impuestos que intente reducir las distorsiones debe ir acompañado de medidas para estimular el cumplimiento.

Además de rediseñar la tabla de impuestos, el estudio recomienda una opción de política de facturación electrónica que puede responder a las limitaciones de la recaudación de impuestos. Dado que las facturas serían deducibles de la renta imponible, hasta cierto límite, la facturación electrónica crearía incentivos para que los clientes exijan sus recibos, especialmente a los profesionales de mayores ingresos. Para lograr una implementación efectiva, el estudio también recomienda a la Administración Tributaria divulgar información sobre el incremento de auditorías, a fin de crear advertencias creíbles contra la evasión, especialmente dirigidas a los trabajadores independientes. Las autoridades adicionalmente deberían enfocarse en expandir programas efectivos que procuren aumentar la conciencia sobre el suministro de servicios públicos y llamar la atención respecto al cumplimiento voluntario del contribuyente.

El análisis considera luego la habilidad de la Administración Tributaria para implementar administrativamente la opción de política recomendada y la habilidad del sistema político para aprobar la ley de reforma tributaria. La capacidad administrativa requiere especial atención, no obstante, hay una creciente confianza en los esfuerzos actuales por manejar la reforma tributaria. La mayor restricción para la implementación será el respaldo político. A tal fin, el estudio sugiere que se realicen esfuerzos para desarrollar una coalición política en el Congreso, involucrando a las partes interesadas según sus intereses, tales como

destacar los beneficios progresivos incluidos en la propuesta para los grupos que representan a los trabajadores de bajos ingresos.

Este análisis se lleva a cabo del siguiente modo: (1) destacando el problema y la necesidad de reforma, (2) una descripción de la estructura tributaria y tendencias recientes en Perú, (3) una

revisión de las lecciones de reforma tributaria de la teoría y tendencias globales, (4) un diagnóstico de las restricciones para aumentar los ingresos del impuesto sobre la renta del trabajo en Perú, (5) consideración de las opciones de política y reforma, y (6) recomendaciones de opciones de política, un plan de implementación y el análisis administrativo y político.

## 1. LA NECESIDAD DE REFORMA

Perú, al igual que muchos países latino-americanos y otros en desarrollo, enfrenta una alta informalidad, evasión y elusión tributarias, así como prácticas de recaudación sub-óptimas. No obstante, la pérdida de ingresos potenciales del impuesto sobre la renta del trabajo también se caracteriza por un diseño tributario ineficiente. Este estudio desglosará las restricciones en el diseño tributario y recomendará cambios a su forma actual. Adicionalmente, comprendiendo que un cambio de diseño debe acompañarse de medidas para alcanzar un mayor cumplimiento y prácticas mejoradas de recaudación, el análisis también se enfocará en enfrentar otros factores que restringen la recaudación del impuesto sobre la renta del trabajo.

La importancia de aumentar los ingresos del impuesto sobre la renta del trabajo se refleja en la necesidad del gobierno de incurrir en gastos adicionales. Gran parte de la economía del desarrollo se ha centrado en la entrega de bienes y servicios por parte del gobierno, tales como educación, dada la contribución que los mismos hacen al crecimiento económico. Perú también utiliza el gasto de transferencia como herramienta de desarrollo para reducir la pobreza y la desigualdad. A pesar de un moderado incremento en gastos desde 1990, el gasto social de Perú permanece entre los

más bajos de América Latina. Adicionalmente, Lustig<sup>1</sup> y otros, encuentran los programas de transferencia peruanos efectivos según la reducción de pobreza y desigualdad alcanzada como porcentaje de PIB gastado. Así pues, cerrar la brecha del impuesto sobre la renta del trabajo sirve como paso esencial para lograr esas metas de desarrollo.

Adicionalmente, el Ministerio de Economía y Finanzas ha impulsado el problema del impuesto sobre la renta del trabajo en la agenda, como resultado del potencial de Perú para incrementar los ingresos y el desempeño de los ingresos tributarios en relación con el impuesto de sociedades y la tributación indirecta. A pesar de haber logrado algún avance en el incremento de los ingresos como porcentaje del PIB, Perú (15.7% del PIB en el 2012) está por debajo del promedio latinoamericano de 17%.<sup>2</sup> De manera interesante, los ingresos tributarios indirectos de Perú de 2012 están a la par de América Latina (10.3%) en alrededor de 9.6% del PIB.<sup>3</sup> Los ingresos del impuesto de sociedades de 2012 de Perú también están en 5.3% del PIB, comparado con el promedio latinoamericano de 3% del PIB.<sup>4</sup> Habiendo logrado avances en otros campos tributarios, el cierre de la brecha del impuesto sobre la renta del trabajo constituye ahora una prioridad.

1. Lustig, N., Pessino, C., & Scott, J. (2013). *The Impact of Taxes and Social Spending on Inequality and Poverty in Argentina, Bolivia, Brazil, Mexico, Peru, and Uruguay: Introduction to the Special Issue. Public Finance Review No. 1313.*

2. Corbacho, A., Cibils, V. F., & Lora, E. (Eds.). (2013). *More than Revenue: Taxation as a Development Tool. Palgrave Macmillan.*

3. Cálculo basado en las bases de datos de CEPALSTAT 2012 y del Banco Central de Perú.

4. *Ibid*

El diagnóstico del problema se inicia con los ingresos de los impuestos de personas naturales y sobre la renta del trabajo de Perú en relación con América Latina. El desempeño del impuesto sobre la renta de personas naturales de Perú está en 1.8% del PIB, aunque los ingresos del impuesto sobre la renta del trabajo generados representaron solamente 1.5% del PIB en el 2012.<sup>5</sup> A pesar de no estar por debajo del promedio latinoamericano, la relación entre los bajos ingresos y el PIB del impuesto sobre la renta del trabajo claramente queda rezagada en comparación al mejor desempeño mostrado por otras fuentes de

recaudación tributaria. La brecha general de la carga tributaria, definida como el déficit en la recaudación tributaria con respecto al estándar internacional, es de alrededor de 3.5% del PIB, mientras que la brecha del impuesto sobre la renta es de alrededor del 1.5% del PIB.<sup>6</sup> Las cifras reflejan que en Perú se recauda menos ingresos en relación con otros países con niveles similares de PIB, tamaño de la fuerza laboral, porcentajes de trabajadores independientes, apertura del comercio y rentas provenientes de los recursos naturales, lo que indica que existe espacio para una mayor recaudación.

**Tabla 1**  
**Resumen**

<b>Gasto social</b>	: <b>Puesto 18 en LAC</b>
<b>Ingreso tributario (%PIB)</b>	: <b>15.7, por debajo del promedio LAC</b>
<b>Ingreso tributario por impuesto a la renta de los individuos (%PIB)</b>	: <b>1.5, por debajo de otras fuentes de ingresos</b>
<b>Brecha de impuesto a la renta del trabajo</b>	: <b>1.5 %PIB en menores ingresos recaudados</b>
<b>Para comenzar a pagar impuestos</b>	: <b>Más de 1.7 veces el PIB per cápita. Más que otros países de LAC y países de ingresos medios</b>
<b>Evasión tributaria</b>	: <b>32% de la renta del trabajo, 51% de la renta de trabajadores independientes</b>
<b>Informalidad laboral</b>	: <b>64% en áreas urbanas</b>

**Fuente:** CEPAL, Administración tributaria, Banco Central de Perú

Aspectos tributarios de diseño y de no diseño contribuyen a la brecha de la renta del trabajo. Por un lado, el componente de diseño tributario muestra grandes saltos antes de la primera tasa de impuesto marginal (15%) lo que podría constituir una señal de que las personas declaran indebidamente su renta con el fin de no pagar impuestos. Muestra además un umbral alto para el pago de impuestos sobre la renta del trabajo; a saber: 1.7 veces del PIB per cápita, por encima de los promedios latinoamericanos y de la OCDE (1.4 y 0.24).<sup>7</sup> Además, dos aspectos que también deben considerarse al

evaluar el diseño actual son: (i) las diferentes oportunidades de elusión tributaria que permite, y (ii) su progresividad o el tamaño del efecto redistributivo a través de los impuestos.

Por otro lado, las restricciones no relacionadas al diseño exacerbaban el problema y arrojan dudas sobre si únicamente el rediseño puede aumentar los ingresos. Algunas evidencias de estas restricciones las constituyen la existencia de una significativa evasión tributaria e informalidad de la fuerza laboral. Otros síntomas importantes incluyen un monitoreo con tasas de auditoría

5. Cálculos del autor basados en datos de la Administración Tributaria de 2012.

6. *Ibid.* 2

7. *Ibid.* 2

de campo bajas, aunque mejorando, mientras que los síntomas administrativos incluyen un costo mayor de la recaudación como proporción de los ingresos tributarios en Perú, en relación con el promedio latinoamericano. Es evidente que Perú enfrenta por lo menos algunas de las limitaciones típicas de los países en desarrollo en lo que respecta la recaudación del impuesto sobre la renta del trabajo. Estas limitaciones forman, en gran medida, parte del problema mayor de la brecha del impuesto sobre la renta del trabajo y, por lo tanto, requiere atención durante el diagnóstico, así como un rol en las intervenciones de política.

La interrogante de política es la siguiente: cómo generar ingresos reduciendo la brecha

del impuesto sobre la renta del trabajo, sin aumentar la carga a los pobres o introducir grandes distorsiones económicas, a la vez que se trata de lograr la aprobación de una reforma administrativa y políticamente factible? También procuramos responder a dos sub-preguntas. Primero, ¿qué principales componentes de la tabla de impuestos pueden ser rediseñados para lograr el objetivo de la interrogante de política? Segundo, ¿cuáles son las principales restricciones de la recaudación de impuesto sobre la renta del trabajo en Perú y qué intervenciones factibles se pueden recomendar para complementar la reforma del diseño tributario, especialmente las que están dirigidas a los trabajadores independientes?

## 2. ESTRUCTURA ACTUAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y TENDENCIAS RECIENTES EN PERÚ

Desde 1980, ha habido dos reformas significativas. La primera, en 1993, fue la reducción del número de tramos y tasas de impuestos de 5 a 2, además de la eliminación de casi todas las deducciones y descuentos tributarios detallados. La segunda, en 2009, fue la implementación del sistema de impuesto sobre la renta dual de personas naturales desarrollado en el 2007, que llevó a un tratamiento tributario diferente de la renta de capital, por un lado, y de la renta del trabajo, por el otro. Adicionalmente, la inestabilidad política ocasionó muchos cambios en la tributación de personas naturales, reflejada en la tabla de impuestos que se modificó diez veces desde 1980. De manera interesante, seis de ellas las realizó el Poder ejecutivo, utilizando poderes legislativos otorgados por el Congreso.

Antes del 2009, Perú tenía un sistema tributario lineal, en el que las rentas devengadas y de capital menos las deducciones y descuentos eran gravadas de forma progresiva de acuerdo

con la presente tabla de impuestos. La tabla de impuestos de 1982 incluía 14 tramos, con tasas de impuesto marginales que ascendían hasta 65%. Sin embargo, distintas reformas tributarias simplificaron y nivelaron la tabla de impuestos: en 1990, la tabla de impuestos incluía 9 tramos de impuestos, con las tasas tributarias entre 8% a 45%; y para 1993, una reforma tributaria redujo el número de tramos de impuestos a 5, con tasas de impuestos marginales que entre 6% y 37%. Estos tramos fueron determinados según Unidades Tributarias Peruanas, un método de indexación usado en la legislación cuyo valor cambia casi cada año.<sup>8</sup>

Los normas tributarias previas incluían muchas deducciones y descuentos, la mayoría de los cuales distorsionantes. Algunas eran de aplicación general, mientras que otras eran exclusivas para las personas naturales independientes o los empleados en planilla. Además, el sistema tributario excluía a cierta

8. El valor de una Unidad Tributaria Peruana para el 2014 es de 3800 Soles (la moneda local), o aproximadamente US\$ 1360

renta de la tributación hasta cierto monto límite. Este monto fue modificado entre una y siete Unidades Tributarias durante este período y fue aplicable tanto a empleados independientes como a empleados en planilla. Además, los empleados independientes podían optar entre una deducción de 20% de su renta bruta (con un límite de 24 Unidades Tributarias) o aplicar por las deducciones detalladas.<sup>9</sup>

Sin embargo, la profunda recesión peruana de finales de los 80 y la subsiguiente reforma de una Administración Tributaria colapsada llevó a una sobre simplificación del sistema tributario. Una reforma redujo el número de tramos y tasas a solamente dos, 15% y 30%, efectivas a partir de 1994. El cambio del 2001 en la tabla de impuestos redujo la tasa marginal superior a 20% con el objetivo de superar la crisis económica de finales de los 90. Posteriormente, los responsables de formular las políticas aumentaron el número de tramos a 3, haciendo que las tasas de impuesto marginales de 15%, 21% y 27%, fueran efectivas a partir del 2002. Finalmente, para igualar la carga tributaria entre las personas naturales que devengan dividendos y otras que devengan otros tipos de renta, la tasa marginal superior fue aumentada a 30% y la tabla de impuestos adoptó su forma actual.<sup>10</sup> En su forma actual, la renta del trabajo gravable equivale a la renta del trabajo bruta (más la renta mundial) menos el monto del umbral (siete Unidades Tributarias) de aplicación general y

la deducción de 20% de la renta bruta (con un límite de 24 Unidades Tributarias) en el caso de los trabajadores independientes. Para poner esto en perspectiva, el sistema dual actual de impuesto sobre la renta de personas naturales tiene los siguientes componentes adicionales: las ganancias de capital, intereses, regalías y renta de la propiedad están sujetos a una tasa de impuesto de 6.25% aplicable al 80% de la renta, mientras que los dividendos están sujetos a una tasa de impuestos final de 4.1%.<sup>11</sup>

Las reformas tributarias previas brindan varias lecciones. Primero, muchas de las reformas se llevaron a cabo en respuesta a las crisis económicas o las altas tasas de inflación. Ello significa que las reformas surgieron de consideraciones prácticas, más que motivadas por la teoría tributaria óptima para aumentar los ingresos de manera eficiente. Segundo, demasiadas reformas en los años 80 y 90 crearon inestabilidad reguladora. El aumento en estabilidad en la década del 2000 muestra el potencial para una mayor recaudación de ingresos. Tercero, y en lo que respecta más al aspecto técnico, las reformas tributarias previas muestran que pocos tramos tributarios marginales no es lo óptimo, mientras que muchos tramos tributarios causan gran distorsión. Cuarto, un incremento en deducciones y descuentos crea distorsiones, pero unas cuantas deducciones pueden resultar útiles dadas ciertas consideraciones para grupos específicos de contribuyentes.

**Tabla 2**  
**La evolución del sistema tributario**

Períodos fiscales	1982-1984	1985	1986	1987-1989	1991	1992-1993	1994-2000	2001	2002	Desde 2003
Número de tramos	14	12	10	9	8	5	2	2	3	3
Tasas impositivas (%)	0 - 65	0 - 50	0 - 48	8 - 45	8 - 37	6 - 37	15 - 30	15 - 20	15 - 27	15 - 30
Deducciones o asignaciones	Uniforme y por ítem						Solo uniforme			

Fuente: Administración tributaria

9. El valor de una Unidad Tributaria Peruana para el 2014 es de 3800 Soles (la moneda local), o aproximadamente US\$ 1360.

10. El informe preparado por el Congreso indica que las personas que recibían dividendos de compañías fueron gravadas a una tasa de impuesto de 27% aplicado a la renta de la compañía y de 4.1% aplicado a los propios dividendos, lo que llevó a una tasa efectiva de 30%.

11. En el caso de dividendos, ellos ya habían sido considerados fuera de la tabla de impuestos progresiva y gravados al 4.1% desde el 2003.

### 3. LECCIONES DE LA TEORÍA Y TENDENCIAS GLOBALES

#### 3.1. Consideraciones sobre igualdad, eficiencia y complejidad

Al reformar el impuesto sobre la renta, los formuladores de políticas deben balancear los objetivos de eficiencia con los objetivos de distribución. El clásico trade-off entre los objetivos de eficiencia y distribución surge del modo siguiente: el bienestar social tiende a ser mayor con una distribución más equitativa, no obstante los impuestos redistributivos y las transferencias pueden crear diferentes incentivos de trabajo y renta.<sup>12</sup> Los objetivos de eficiencia tienden a ser agrupados junto con impulsores del crecimiento, incrementos de los ingresos y menos distorsión en el comportamiento de los agentes. Estas características de eficiencia van de la mano ya que el comportamiento distorsionado reduce la renta gravable de los contribuyentes, y así, siendo todo lo demás igual, un incremento en eficiencia resulta en un incremento en la renta gravable, los ingresos y tiende a estar correlacionado con mayores tasas de crecimiento. No obstante, el lograr los objetivos de distribución tiende a socavar los objetivos de eficiencia y vice versa. Una disminución en las tasas de impuesto marginales de tramos de impuestos más bajos, por ejemplo, puede aumentar la participación de la fuerza laboral y la renta gravable en el extremo inferior de distribución de la renta, pero puede también desalentar a los contribuyentes de los tramos superiores de la distribución. Ello obedece a que los trabajadores de los tramos mayores reducirán las horas trabajadas, o distorsionarán otros comportamientos, a fin de evitar mayores tasas de impuesto marginal. Esta respuesta reduce la renta gravable en el extremo superior de la distribución y crea el riesgo de producir

pérdidas de eficiencia en la forma de distorsiones de comportamiento.

Es importante observar que mientras el trade-off entre eficiencia e igualdad continúa intacta, el argumento de las tasas de impuestos marginales inferiores en la parte superior de la distribución de ingresos no es inmune a una creciente disconformidad. De hecho, luego de llegar a un consenso sobre los efectos distorsionantes de tasas de impuestos marginales superiores muy altas siguiendo el trabajo de Feldstein<sup>13</sup>, recientemente la literatura ha rechazado muchos de los argumentos anteriormente aceptados.

#### 3.2. Respuestas de comportamiento, puntos donde cambia la tasa marginal y diseño de impuestos

Para entender cómo el diseño del impuesto sobre la renta del trabajo puede influir en los ingresos recaudados, es esencial la revisión del diseño óptimo para la tributación progresiva con un enfoque sobre los cambios en las tasas de impuestos marginales. La evidencia de la literatura existente ofrece un punto de referencia para analizar data de la renta imponible en el Perú, especialmente en el primer salto en las tasas de impuestos marginales, el punto donde comienza el pago de impuestos, y finalmente, las tasas de impuestos marginales superiores.

Para diseñar un impuesto progresivo, cualquier autoridad tributaria debe lograr un balance entre eficiencia y equidad, reconociendo el trade-off entre una gran renta gravable y altas tasas de impuestos marginales. La revisión del efecto de las tasas de impuestos marginales

12. Diamond, P., & Saez, E. (2011). *The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations*. *The Journal of Economic Perspectives*, 25(4), 165-190.

13. Feldstein, M. (1995). *The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act*. *The Journal of Political Economy*, 103(3), 551-572.

---

sobre la renta imponible es, por lo tanto, clave para comprender cómo el rediseño de una tabla de impuestos puede influir en los ingresos tributarios y el comportamiento de los agentes. Feldstein<sup>14</sup> demostró el enfoque de la renta gravable que desde entonces se ha tornado convencional al considerar el efecto de la tributación sobre el comportamiento, ya que permite una más amplia gama de respuestas que la idea tradicional de horas de trabajo proporcionadas. Es importante señalar que las respuestas de comportamiento de cambios tributarios no se limitan a cambios en la misma forma de renta gravable, sino que también puede incluir respuestas en otras formas de renta imponible. La elasticidad de la renta imponible con respecto a las tasas marginales de impuestos fue clave en este debate sobre disminuir o aumentar las tasas marginales de impuestos. Dada la creciente importancia de esas elasticidades en los debates de políticas, la literatura desarrolló formas adicionales para medirlas. Por ejemplo, respuestas de comportamiento alrededor de los saltos de las tasas marginales de impuestos permiten el uso del enfoque de agrupamiento para estimar las elasticidades o respuestas de comportamiento alrededor de estos saltos.

Al proporcionar evidencia clave sobre los puntos de cambio en las tasas marginales y el comportamiento, Chetty y otros autores<sup>15</sup> determinan que las elasticidades de la renta imponible, y por ende, las respuestas de comportamiento, son mayores para los puntos de cambio más grandes y para los grupos más grandes de trabajadores. Los autores explican la dimensión de las respuestas de comportamiento en micro estudios a través de costos de buscar y encontrar nuevos trabajos en los que saltos grandes en las tasas marginales tientan a los contribuyentes a pagar los costos de búsqueda para encontrar trabajos que los coloquen por debajo del punto de cambio de las tasas de impuestos. Intuitivamente, los mayores

beneficios de estar por debajo del punto donde cambia la tasa de impuesto, o en el tramo de ingresos anterior –según queda implícito al observar grandes aglomeramientos en la distribución de ingresos de los contribuyentes justo antes del cambio en la tasa de impuestos– induce a los contribuyentes a tolerar costos de búsqueda mayores para obtener un nuevo empleo. Se puede extender esta intuición para que abarque todas las respuestas de comportamiento: mayores beneficios al avanzar hacia el tramo de renta inferior o agruparse en el punto de cambio de la tasa de impuesto. Independientemente de si esto proviene de respuestas legales o de evasión tributaria, puede inducir mayores respuestas de los contribuyentes, distorsionando aún más el comportamiento alrededor de los puntos de cambio de tasas de impuestos. Sin embargo, los trabajadores independientes no enfrentan los mismos costos de ajuste o restricción de horas y así pues, los contribuyentes independientes no muestran un comportamiento de agrupamiento significativamente diferente según la dimensión del punto de cambio de las tasas de impuestos, el tamaño de las deducciones o el agrupamiento agregado de contribuyentes.

La evidencia anterior sugiere que el agrupamiento puede resultar más claro para los tramos de tasas de impuestos marginales inferiores. Sin embargo, no se pueden descuidar los tramos de tasas de impuestos marginales superiores. En primer lugar, ello obedece al incremento de ingresos tributarios que potencialmente los contribuyentes con rentas mayores podrían proveer. Segundo y posiblemente más importante, incrementar los ingresos en la parte inferior de la distribución puede ser limitada debido al objetivo de mantener la progresividad en la tabla de impuestos, así como la capacidad limitada de los hogares de bajos y medianos ingresos para proveer una mayor porción de sus ingresos. En el extremo superior de la distribución del ingreso, sin embargo, donde

---

14. *Ibid.* 13.

15. Chetty, R., Friedman, J. N., Olsen, T., & Pistaferri, L. (2011). Adjustment costs, firm responses, and micro vs. macro labor supply elasticities: Evidence from Danish tax records. *The quarterly journal of economics*, 126(2), 749-804.

las tasas de impuestos marginales son más altas, existe cierto consenso sobre la existencia de una renta imponible bastante sensible. La sensibilidad de la renta imponible a altas tasas de impuestos marginales obedece en parte a la evasión y elusión tributarias. Ello es particularmente relevante para América Latina y Perú, donde la evasión es incuestionablemente alta.

Piketty y otros autores<sup>16</sup> también argumentan que la tributación óptima de la renta del trabajo para los tramos de renta superiores puede no ser tan distorsionadora debido a la presencia de un gran efecto de negociación de compensación.<sup>17</sup> Asumiendo tramos más anchos en la distribución de habilidad o renta, otros estudios también han demostrado que las tasas de impuestos marginales crecientes entre los contribuyentes de ingresos medios y altos están justificadas con tasas óptimas de impuestos marginales sobre los ingresos más altos superiores al 30%. Estas perspectivas resultan útiles en el caso peruano, donde solamente el 2% de los que pagan impuestos pertenecen al tramo más alto de renta, mientras que el 92% pertenece al tramo de tasa de impuestos marginales más bajo.<sup>18</sup>

Los estudios sobre las elasticidades y respuestas de comportamiento también han confirmado que otros componentes que no tienen que ver con las tasas tributarias influyen en el monto de impuesto recaudado. En su relato sobre tres elasticidades que influyen en el vínculo entre las tasas de impuestos y los contribuyentes de mayores ingresos, Picketty y otros autores<sup>19</sup> ofrecen lecciones para una óptima tributación y generación de ingresos, y consolidan algunas de las evidencias combinadas sobre las tasas de impuestos marginales superiores óptimas. Los autores argumentan la existencia de elasticidades de

elusión y negociación, además de la elasticidad real de oferta de trabajo. Un sistema tributario pobremente diseñado que permite la elusión tributaria, ofreciendo muchas oportunidades de elusión, puede enfrentar alta elasticidad de elusión en los tramos de tasas superiores. En este caso, las tasas marginales superiores muy altas pueden ser contraproducentes. Primero, esto demuestra que las tasas de impuestos marginales más bajas en los tramos superiores no deben producir grandes respuestas de comportamiento. Segundo, y algo crucial para este análisis, esto demuestra que la tabla de impuestos no debe ser el único componente en las consideraciones de reformas. Si la complejidad de la norma tributaria puede aumentar estas oportunidades de elusión, entonces una norma tributaria simplificada es más eficiente y puede generar más ingresos. No obstante, la complejidad es solamente el comienzo del problema, lo que significa que las oportunidades de elusión se pueden reducir mejor a través de otras intervenciones, tales como asegurar la aplicabilidad de los impuestos y estimular el cumplimiento voluntario, especialmente en el caso de los empleados independientes.

### 3.3. Tendencias en la política del impuesto sobre la renta

Los países avanzados y en desarrollo muestran varias tendencias y prácticas comunes en la política del impuesto sobre la renta. En general, el tamaño en expansión de los gobiernos y su habilidad para gravar sin “destruir el crecimiento económico” constituyen cambios notables en el siglo 20 tanto para los países avanzados como en desarrollo. Adicionalmente, cuando la recaudación tributaria se lleva a cabo con la asistencia de terceras personas, las tasas de evasión no son importantes, independientemente de la categoría del país – avanzado o en

16. Piketty, T., Saez, E., & Stantcheva, S. (2011). *Optimal taxation of top labor incomes: a tale of three elasticities* (No. w17616). National Bureau of Economic Research.

17. Piketty y otros muestran que cuando las tasas de impuestos marginales superiores son muy altas, la recompensa neta de un ejecutivo altamente pagado por negociar más compensación es modesta, pero cuando las tasas de impuestos superiores descienden, los que devengan altos ingresos comienzan a negociar más agresivamente para aumentar su compensación.

18. Cálculos basados en datos de la Administración Tributaria de 2010.

19. *Ibid.* 16

desarrollo. Lo que diferencia a los países avanzados y en desarrollo es la alta tasa de presentación de informes de terceras personas, especialmente por firmas en países avanzados, donde la información de terceras personas constituye una porción significativamente mayor de la renta imponible.<sup>20</sup>

Otras tendencias comunes han seguido muchas de las recetas teóricas. Las tendencias muestran que, luego de haber ajustado las tasas de impuestos marginales aplicables a los rangos de rentas superiores, estas han tendido a caer a través del tiempo en 11 de los 14 países de la OCDE. Sin embargo, es importante señalar que a pesar de la caída, estas tasas de impuestos marginales continúan siendo significativamente más altas que las tasas de impuestos marginales en Perú. No solamente cayeron las tasas de

impuestos marginales más altas, sino que 9 de los 14 países nivelaron la tasa de impuesto marginal medida mediante una disminución en la distribución de las tasas entre los tramos de renta imponible.<sup>21</sup> Tasas de impuestos niveladas significan cambios menos drásticos en las tasas del impuesto y menores distorsiones en el comportamiento en respuesta a las tasas de impuesto marginales. Finalmente, Mankiw y otros autores<sup>22</sup> demuestran que los países de la OCDE tienden a aumentar la redistribución en años de mayor desigualdad en las ganancias. Las políticas de redistribución de manera creciente han estado dirigidas hacia los grupos vulnerables a la pobreza en estos países de la OCDE. En la medida en que estas políticas representan un retorno hacia la teoría, los países de la OCDE han logrado avanzar en la reducción de ineficiencias y en un retorno hacia la tributación óptima.

## 4. ANÁLISIS DEL PROBLEMA E IDENTIFICACIÓN DE RESTRICCIONES

### 4.1. Identificación de las causas de la pérdida de ingresos usando el ciclo tributario

Al formular una respuesta a la brecha del impuesto sobre la renta del trabajo, resulta útil diagnosticar las restricciones que explican el origen de esta brecha. Para identificar estas restricciones se pueden observar los tres principales procesos del ciclo tributario a los que están sometidos los contribuyentes: registro, declaración, y pago. En muchos países en desarrollo los problemas de recaudación tributaria se pueden atribuir a una gran brecha de registro, en la que los contribuyentes potenciales no están registrados para pagar el impuesto sobre la renta. Igualmente, la brecha de declaración involucra a aquéllos que han sido registrados pero no declaran renta.

Finalmente, la brecha de pago se refiere a los contribuyentes registrados que declaran renta pero no hacen pagos. Desglosando cada una de estas tres brechas en restricciones potenciales del sistema tributario, se puede desarrollar una lista de factores que impiden recaudar ingresos adicionales.

Las restricciones sobre la recaudación tributaria obedecen ya sea a la falta de políticas óptimas en diseño tributario o en atender las restricciones complementarias, o la falta de capacidad administrativa o de implementación para permitir que estas políticas se pongan en práctica. La brecha de registro se puede ver restringida por una falta de políticas para hacerle frente a la economía informal y una falta de capacidad administrativa o altos costos para efectuar el

20. Kleven, H. J., Kreiner, C. T., & Saez, E. (2009). *Why can modern governments tax so much? An agency model of firms as fiscal intermediaries* (No. w15218). National Bureau of Economic Research.

21. Mankiw, N. G., Weinzierl, M., & Yagan, D. (2009). *Optimal Taxation in Theory and Practice*. *The Journal of Economic Perspectives*, 147-174.

22. *Ibid.* 21

registro. La brecha de declaración se puede ver restringida por el diseño tributario, la cultura tributaria, o baja capacidad administrativa o altos costos para monitorear, auditar y asegurar el cumplimiento. De modo similar, la brecha de pago puede obedecer a la cultura tributaria o alguna forma de baja capacidad o complejidad administrativa.

Las principales restricciones de la recaudación tributaria son las siguientes: (1) El desempeño, monitoreo y aplicación de los procesos por la Administración Tributaria, (2) la cultura tributaria y motivación intrínseca, y (3) la tabla de impuestos marginales y la distribución de la renta imponible. Esta sección también se refiere a las implicaciones de la informalidad en la recaudación tributaria.

#### 4.2. Monitoreo y ejecución por la administración tributaria

Esta sección es motivada por la teoría disuasiva de la evasión tributaria, donde los contribuyentes deciden cuanto evadir en base a las sanciones legales y la probabilidad de ser descubiertos. Nosotros seguimos la estructura de evaluación de la administración tributaria propuesta por Vázquez-Caro y Bird.<sup>23</sup> El primer enfoque común es la comparación mediante estadísticas descriptivas o el enfoque cuantitativo, y el segundo es comparación mediante sólidas prácticas institucionales o el enfoque cualitativo. Finalmente, ellos abogan por y usan un enfoque sistémico.

##### 4.2.1. Comparación cuantitativa

Díaz y otros autores<sup>24</sup> sistemáticamente comparan a las administraciones tributarias

en América Latina desarrollando indicadores cuantitativos. Desde una perspectiva de eficiencia, el costo de recaudar ingresos<sup>25</sup> en Perú en el período de 2006-2010 era de alrededor de 1.54 unidades monetarias por 100 unidades recaudadas. Esto es superior al Promedio de América Latina en el mismo periodo (1.37) y el promedio de la OCDE (0.96) en el 2009. A primera vista, esto parece alarmante. Sin embargo calculamos relaciones similares para el 2008-2012, observando una tendencia decreciente en costos relativos entre el 2009 (1.99) y 2012 (1.62).<sup>26</sup> Estas cifras deben ser tomadas con precaución, ya que un bajo costo podría obedecer a un incremento en eficiencia, pero también puede ser el resultado de un corte de gastos en inversión. El hecho de que la Administración tributaria invirtiera alrededor de 2.4% de su presupuesto ejecutado en el 2012, muy similar a otros países en la región, demuestra que el costo inferior obedece a un incremento en eficiencia.<sup>27</sup> Sin embargo, la inversión en sí está por debajo del potencial: la inversión de 2012 fue de solamente 30% de la inversión potencial estimada de ese año<sup>28</sup> y solamente la mitad de la inversión en el 2011.

Otra medida del desempeño de la administración tributaria es la eficacia en recaudación. La primera medida es el registro. Díaz y otros autores mostraron que la participación en el 2010 de personas registradas en la fuerza laboral (32.5%) estaba por encima del promedio latinoamericano (22.8%). Esta relación ha aumentado de 24.2% en el 2006 a 35.5% en el 2012.<sup>29</sup> Este incremento sugiere una mejora en información completa, precisa y constantemente actualizada, que permite el análisis del comportamiento del contribuyente y facilita el control de cumplimiento. Una segunda medida

23. Vázquez-Caro, J., & Bird, R. M. (2011). *Benchmarking Tax Administrations in Developing Countries: A Systemic Approach*. *eJournal of Tax Research*, 9(1).

24. Díaz Yubero, F., Pecho, M., Cremades, L., Vázquez, O., Velayos, F., & Barreix, A. D. (2013). *Estado de la administración tributaria en América Latina: 2006-2010*. Banco Interamericano de Desarrollo.

25. *Resultado de comparar el gasto total de una administración tributaria con los ingresos que genera en un periodo de tiempo dado*.

26. *Cálculo basado en base de datos presupuestaria del Ministerio de Economía y Finanzas*.

27. Díaz y otros 2013 reportan un nivel de inversión en Perú de 4.1% del presupuesto ejecutado en el 2010, ligeramente por encima del promedio latinoamericano (3.9%) sin tomar en cuenta a Colombia (39.1%).

28. *En el informe elaborado por la Administración Tributaria que respaldaba la Ley No 29816 promulgada en el 2011, la Administración Tributaria presentó un plan de inversiones para el periodo 2011-2015, donde aproximadamente el 50% de la inversión estimada era para desarrollar oficinas*.

29. *Los cálculos del autor se basan en el cuestionario de 2013 de Díaz y otros autores y la base de datos del Banco Mundial*.

es la facilitación de la declaración y pago de las obligaciones. Una importante mejora en ese sentido es la oferta de declaraciones previamente preparadas. Esto está disponible en solamente 5 países en América Latina, incluyendo Perú.<sup>30</sup>

Finalmente, una tercera medida es la auditoría. A diferencia de los indicadores previos de la administración tributaria, la evidencia de auditoría en Perú causa preocupación. Díaz y otros autores muestran que el número de contribuyentes auditados en el campo como proporción de los contribuyentes activos en Perú fue de prácticamente cero por ciento en el 2010, situación que es similar en casi todos los países en América Latina.<sup>31</sup> Esto plantea preocupaciones respecto a las capacidades de la administración tributaria para garantizar el cumplimiento y trae como resultado la percepción del contribuyente de que las omisiones al pago deliberadas no son sancionadas. Sin embargo, lo positivo es que el número de auditorías ha aumentado desde entonces. Considerando únicamente a las personas naturales, el valor de esta relación aumentó de 0.63% en el 2011 a 0.84% en el 2012.<sup>32</sup> Conjuntamente con este incremento, el monto de impuesto recaudado directamente relacionado con las acciones de auditoría, tanto en el caso de personas naturales como sociedades, aumentó de 7% a 10.7% del impuesto recaudado en el mismo período.<sup>33</sup>

El desempeño de la Administración Tributaria en general parece estar a la par del de los países latinoamericanos en ciertas medidas, muestra un mejor desempeño en el registro y

ciertamente está mejorando con respecto a la auditoría. Sin embargo, una comparación de los indicadores previos tiene ciertas limitaciones, ya que estos indicadores dependen de un número de factores que no tienen una correlación clara y directa con la eficacia o eficiencia en general. Por ejemplo, éste es el caso de las diferentes tasas y estructuras de impuestos que existen en cada país.<sup>34</sup> Por lo tanto, al llegar a una conclusión en el caso de América Latina y Perú, se requiere considerar, por ejemplo, que solamente tres administraciones tributarias (Brasil, Argentina y Perú) recaudan las tres fuentes de ingresos (impuestos, aranceles y contribuciones de seguridad social).<sup>35</sup> Además, a algunas administraciones tales como la de Perú, se les asignan algunas responsabilidades adicionales.<sup>36</sup> En otros casos, como en Chile, por ejemplo, la Administración Tributaria no está autorizada para judicializar a los deudores tributarios tal como la Administración Tributaria en Perú; Chile tiene otra institución para tal fin.

#### 4.2.2. Prácticas institucionales

Desde una perspectiva institucional, Vázquez-Caro y otros autores<sup>37</sup> utilizan la plantilla fiscal de la Comisión Europea de 2007 para indicar 14 diferentes aspectos deseados en una administración tributaria. Estos incluyen un nivel adecuado de autonomía, legislación tributaria enmarcada de acuerdo con principios claves, y estrategias globales e integradas de recaudación de ingresos, entre otras. Al respecto, la Administración Tributaria peruana ha logrado avances trabajando en planes

30. *Ibid.* 24

31. Díaz y otros reportan una relación de 0.2% como la relación promedio para América Latina. Todos los 13 países que proporcionaron cifras sobre este tema, incluyendo Perú tienen relaciones inferiores al 0.8% (Guatemala).

32. Los cálculos se basan en datos de la Administración Tributaria. El número de auditorías de personas naturales aumentó de 32,924 en el 2011 a 48,440 en el 2012. Además, el número de auditorías generales (personas naturales y sociedades) aumentó de 117,751 en el 2011 a 247,424 en el 2012.

33. Esto incluye todas las acciones de recaudación de la Administración Tributaria de deudas tributarias declaradas por los Contribuyentes, así como pagos inducidos por la auditoría.

34. Entre estas limitaciones, y en particular refiriéndose al costo de la recaudación, el informe de la OCDE de 2011 menciona no solamente (i) las tasas y estructuras de impuestos sino también (ii) el alcance y la naturaleza de los impuestos supervisados por las administraciones tributarias nacionales; (iii) la recaudación de contribuciones de seguridad social; (iv) la gama de funciones realizadas por las entidades que están siendo examinadas; (v) metodología de medición y criterios contables utilizados; y (vi) etapa de desarrollo institucional de la agencia en cuestión.

35. En el 2002, con el objetivo de aprovechar diferentes sinergias, la Administración Tributaria absorbió a la Autoridad de Aduanas.

36. Por ejemplo, desde el 2012 es responsable del control de las importaciones, exportaciones y transporte dentro del país de insumos químicos usados para producir drogas ilegales así como los usados en el sector minero ilegal.

37. *Ibid.* 23

de gestión y operacionales anuales desde el 2002, estableciendo objetivos, indicadores y llevando a cabo evaluaciones de desempeño, todo de acuerdo con los planes institucionales quinquenales.

Además, una ley de 2011 se propone mejorar el desempeño de la Administración Tributaria en lo que respecta la elusión y evasión tributarias, y aumentar la base tributaria y la recaudación de impuestos. Las principales mejoras incluían un incremento en autonomía designando al jefe de la Administración Tributaria por un período de 5 años,<sup>38</sup> así como cambios en la estructura organizacional de la Administración Tributaria. Además la ley provee a la Administración Tributaria más autonomía financiera y mejora su estructura salarial así como otras condiciones laborales. En general, pues, las recientes reformas han llevado a mejorar las prácticas institucionales según han sido medidas por los lineamientos internacionales.

#### 4.2.3. Evaluación sistémica

Sin embargo, los lineamientos internacionales tal vez no encajen dentro del contexto de Perú. Vázquez-Caro y otros afirman que la mayoría de los aspectos listados por la Comisión Europea dependen totalmente del criterio subjetivo y critican el uso del benchmarking (cuantitativo o cualitativo) en los casos en que un país adopta ciegamente las prácticas de otros países. Los autores abogan por un enfoque sistémico para evaluar a las administraciones tributarias que considera plenamente todo un conjunto de factores,<sup>39</sup> listando los valores subyacentes

encontrados en buenas administraciones tributarias,<sup>40</sup> y destacando el cambio en la definición de la relación entre contribuyentes y administraciones tributarias, de un enfoque de adversarios legales a un nuevo modelo de cumplimiento tributario cooperativo. Ellos añaden que la transición exitosa hacia este nuevo modelo incluye por lo menos seis factores críticos: (i) gestión de riesgo estructurada; (ii) considerar al contribuyente como un cliente; (iii) la calidad de las leyes tributarias; (iv) redes internacionales adecuadas; (v) una amplia gama de acuerdos de consultoría; y, (vi) un uso generalizado de la tecnología basada en Internet. En cada uno de estos factores, la Administración Tributaria peruana ha mejorado significativamente al fijarse la visión de convertirse en una aliada de los contribuyentes, evaluando anualmente su desempeño de servicio al compararlo con estándares explícitos, implementando la facturación electrónica,<sup>41</sup> y aumentando recientemente el número de tratados tributarios y priorizando la implementación de un nuevo software que permita la integración de todos los programas usados por la Administración Tributaria, mejorando su gestión de riesgo.

Las diferentes características revisadas en esta sección ofrecen evidencia firme respecto al mejoramiento del desempeño. Sin embargo, algunos aspectos en el desempeño de la Administración Tributaria peruana continúan siendo una preocupación. Por ejemplo, si el bajo nivel de inversión antes mencionado o la falta de participación de los gobiernos regionales y locales en la recaudación del impuesto sobre la renta, pone en riesgo las mejoras institucionales

38. El Jefe de la Administración Tributaria es designado por el Presidente de Perú. Antes de que se expidiera esta ley, el término promedio de duración del Jefe de la Administración Tributaria en los últimos 20 años era de 1.4 años, mucho más bajo que en Chile por ejemplo (6 años).

39. Estos factores son (i) características operacionales e institucionales de las agencias; (ii) su contribución a la eficiencia y equidad de los sistemas tributarios; (iii) la relación de los contribuyentes con el Estado, la influencia ejercida por las fuerzas políticas y económicas y, sobretodo, (iv) el vínculo entre estos diversos factores los cuales, combinados, determinan los resultados obtenidos.

40. Estos valores son (i) Un alto nivel de compromiso para proteger la base tributaria; (ii) Un modelo de cumplimiento de cooperación (o colaborativo); (iii) Preocupación por la equidad por encima de la maximización de la recaudación; (iv) Racionalización de los costos de transacción relacionados con el cumplimiento tributario; (v) Desarrollo de la gestión estratégica dentro del rol cambiante de la administración tributaria a medida que cambia el país; (vi) La internacionalización de la administración tributaria en respuesta a las limitaciones en la cobertura de los sistemas tributarios nacionales; (vii) Estandarización de los procesos tributarios en base a la automatización y formalización de los procesos y mayor uso del Internet; y (viii) Mayor enfoque en el desarrollo y satisfacción de los recursos humanos.

41. Aunque la facturación electrónica no es obligatoria en Perú, es impresionante el incremento de 3,582 facturas emitidas en el 2008 a 1.2 millones emitidas en el 2012.

---

o el objetivo de largo plazo de llegar a una relación de 5% de auditoría de campo (con respecto a los contribuyentes individuales), entonces la percepción de omisiones deliberadas que no son castigadas no podrán ser efectivamente reducidas. Por lo tanto, el desempeño de la Administración Tributaria está mejorando, aunque continúa siendo un área con potencial para mejoras adicionales, especialmente en términos de auditorías de campo y percepciones de los contribuyentes de un aumento del monitoreo y aplicación de las normas tributarias.

#### 4.3. Cultura tributaria y motivación intrínseca

El argumento convencional de que la cultura tributaria afecta la evasión tributaria se basa en la idea de la “motivación intrínseca.” Frey<sup>42</sup> argumenta formalmente que la “motivación intrínseca,” donde la “virtud cívica” obliga a los contribuyentes a cumplir con sus obligaciones tributarias, tiene un efecto separado sobre el monto de evasión tributaria y la declaración inexacta de la renta del trabajo. Mientras que la “motivación extrínseca” involucra un análisis costo-beneficio para el contribuyente de evadir o pagar impuestos, la motivación intrínseca involucra una especie de voluntad de pagar impuestos independientemente del castigo, aplicación forzosa y las auditorías. En este caso, los contribuyentes incluyen tener una mala conciencia o reputación en su análisis costo-beneficio de la evasión.

La “virtud cívica” de pagar impuestos puede surgir debido a mayores percepciones de justicia en el sistema tributario, en el que los sistemas equitativos pueden aplicar normas contra la evasión. Las percepciones de justicia pueden darse ya sea del lado de los ingresos o gastos del gobierno. Por ejemplo, en el lado de los ingresos, los sistemas tributarios extremadamente desiguales pueden causar inconformidad contra el pago de impuestos por aquellos que perciben

desigualdad en la contribución. Del lado del gasto, los contribuyentes están más dispuestos a cooperar con el pago de impuestos si perciben que el gobierno reembolsa los impuestos con servicios públicos, buen gobierno y justicia. Los resultados de la encuesta de Latino Barómetro muestran desconfianza en la gestión pública e insatisfacción con el nivel de gasto público. Casi el 85% de los que respondieron en el 2005, no creen que el gobierno peruano gastará el dinero de manera prudente. Una percepción popular de los ciudadanos es que los impuestos son malgastados o canalizados hacia los corruptos, razón por la que los que respondieron clasificaron estas categorías como las razones en segundo y tercer rango para no pagar impuestos. De modo similar, la satisfacción con los servicios públicos es claramente un problema, evidenciado en la insatisfacción general con las inversiones en infraestructura pública tales como carreteras, áreas públicas y transporte público a tasas superiores del 60%. La encuesta muestra mayor desaprobación con las inversiones públicas en el cuidado de la salud, educación y el principio de derecho, con índices de desaprobación de 74%, 66%, y 85%, respectivamente.

No cabe duda que tales niveles de insatisfacción son alarmantes, lo que demuestra signos de desconfianza en el gobierno. No obstante, dicha evidencia no es concluyente respecto a si esta desconfianza se traduce en una restricción vinculante del cumplimiento tributario. Los peruanos que respondieron en el 2010 mostraron una mayor aversión general hacia la evasión tributaria en relación con el promedio latinoamericano (2.3 versus 2.5 donde un 1 indica muy adverso y un 10 indica que es justificable).<sup>43</sup> Aunque esto podría obedecer al hecho de que los encuestados no quieren revelar dichas preferencias por temor a ser identificados, por ejemplo, establecer un claro vínculo entre la desconfianza hacia el gobierno y el incumplimiento continúa siendo un tanto difícil de lograr.

---

42. Frey, B. S. (1997). *A constitution for knaves crowds out civic virtues*. *The Economic Journal*, 107(443), 1043-1053.

43. *La Encuesta de 2012 sobre Corrupción realizada por Proetica muestra que el 32% de los encuestados no muestran tolerancia (están en firme desacuerdo) con la evasión de impuestos si saben que no van a ser detectados. El 66% de los encuestados también expresan tolerancia regular (desacuerdo e indiferencia) respecto a la afirmación.*

A pesar de la relación poco clara, el hecho de que los estudios muestren evidencia para una correlación entre percepciones de la calidad del servicio público y el cumplimiento, demuestra la necesidad de examinar más cuidadosamente el potencial para mejorar la cultura tributaria. Es muy probable que los que evaden la tributación en Perú, también muestren más desconfianza en el gobierno; no obstante, los datos que correctamente separan a los encuestados en evasores y no evasores continúan siendo difíciles de descifrar. Aunque la cultura tributaria probablemente no sea la restricción más fuerte de la recaudación tributaria, la evidencia disponible señala hacia la gran insatisfacción en la gestión del sector público y esto reclama atención durante cualquier reforma tributaria.

Además del cumplimiento tributario como una respuesta al suministro de servicios públicos, la interacción entre cultura tributaria, informalidad y legalidad crea restricciones a la Administración Tributaria. Las actitudes hacia la evasión tributaria e informalidad entran en juego en la decisión del trabajador de unirse a la economía informal. Así, en un ambiente de alta informalidad laboral, tal como en Perú, es probable que la actitud hacia la tributación sea débil, exigiendo la atención de la Administración Tributaria.

La cultura tributaria se encuentra en la agenda de la Administración Tributaria, instando a la adopción de enfoques de “gestión de cumplimiento” similar a otros países latinoamericanos, así como el reforzamiento de programas de educación y cultura tributaria. Dada la desaprobación del gobierno y los servicios públicos, además de los vínculos entre cultura tributaria y la economía informal, el Estudio de Conciencia Tributaria realizado en Perú en el 2009 podría continuar dando luces sobre los factores que pudieran promover una mayor disposición hacia el pago de los impuestos, especialmente entre los que muestran propensión a incumplir sus obligaciones tributarias.

#### **4.4. Tasas tributarias marginales y distribución de la renta gravable**

Esta restricción se deriva de la teoría de tributación óptima de la renta analizada en la sección 3. La tabla de impuestos marginales puede ser demasiado distorsionante, creando grandes pérdidas de eficiencia, o simplemente no cubriendo una gran porción de la población debido a su diseño. En el último caso, sería posible lograr grandes incrementos en la base tributaria sin crear grandes efectos distorsionantes.

##### **4.4.1. Agrupamiento**

Usando histogramas logramos tres principales hallazgos. En primer lugar, no hay evidencia clara de agrupamiento en forma de picos alrededor de aquellos puntos donde se incrementan las tasas de impuestos marginales usando solamente la evidencia de los histogramas. Segundo, la densidad del histograma alrededor del segundo incremento en la tasa de impuesto marginal es casi totalmente plana, sin mostrar ninguna diferencia significativa entre el número de contribuyentes que están alrededor de donde cambia la tasa marginal, y los que están por debajo y por encima del incremento. El tercer incremento en las tasas de impuestos marginales muestra pequeños picos alrededor de donde cambia la tasa marginal, indicando la posibilidad de un pequeño agrupamiento. Tercero, la mayor parte de los contribuyentes está por debajo de las 7 Unidades tributarias, o debajo del primero y mayor incremento en las tasas de impuestos marginales de cero a 15%.

Nuestros estimados también muestran que la proporción del número de asalariados alrededor de los incrementos en las tasas es de alrededor de un tercio para los dos incrementos superiores, indicando una distribución plana alrededor de estos. Ello arroja dudas respecto a la posibilidad de que los pequeños picos observables en el histograma alrededor del tercer incremento en las tasas de impuestos marginales son realmente un agrupamiento.

---

Confirmamos la evidencia gráfica de los declarantes de 2010 usando datos de los declarantes de 2011. Debido a las limitaciones de los datos del 2011, estas gráficas muestran más vacíos en la densidad de la renta gravable. Así, un pico en el número de contribuyentes que está justo por debajo del tercer incremento en las tasas de impuestos marginales es poco convincente. Nuestro desglose de la muestra de los que devengan renta en un grupo solamente con renta de trabajadores independientes, no muestra ninguna diferencia significativa entre los hallazgos de los trabajadores independientes y aquéllos que no registran ingresos como independientes. Sin embargo, esto no es en forma alguna concluyente debido a las limitaciones en los datos tributarios de 2011.

Sin embargo, utilizando estimados de densidad de kernel, encontramos un pico en densidad alrededor del primer incremento en la tasa de impuestos marginales, a diferencia de la densidad estimada usando la encuesta de los hogares. Interpretamos esta evidencia como una diferencia entre la distribución de la renta gravable reportada a la Administración Tributaria, y la renta gravable que está más cerca al suministro de información no manipulada mostrada en la encuesta de hogares. El hecho de que las encuestas de hogares son representativas de ingresos menores es consistente con esta interpretación. La razón más admisible de esta diferencia, entre los datos tributarios de 2010 y los datos de la encuesta de hogares, es el gran incremento en las tasas de impuestos marginales (15%) en relación con los incrementos menores en las tasas de impuestos marginales del primero al segundo, y del segundo al tercer tramo de renta imponible.

Sospechamos que se podría encontrar evidencia de agrupamiento para ingresos mayores, aunque pequeños, si más personas reportaran sus ingresos a ese nivel. No obstante los datos muestran que la mayor parte de la

población permanece por debajo del primer incremento en la tasa de impuesto marginal. Aunado al gran incremento en la tasa de impuesto marginal, el gran umbral sobre el cual se comienzan a pagar impuestos evidencia un gran potencial para reducir las distorsiones en el comportamiento de los contribuyentes si se utilizara una menor dispersión en las tasas de impuestos marginales, y un umbral ligeramente inferior. Las pruebas muestran que no podemos encontrar clara evidencia de agrupamiento para los tramos mayores de renta, lo que presenta una fuerte evidencia de contribuyentes faltantes, específicamente los trabajadores independientes.<sup>44</sup> La presencia de agrupamiento es usualmente mayor para los trabajadores independientes, lo que indica que la falta de agrupamiento está fuertemente correlacionada con declarantes de renta independiente faltantes en esos niveles, específicamente los profesionales que declaran por sí solos. La evidencia que aparece en la próxima sección respalda esta explicación, señalando al incumplimiento de la renta autoreportada como una fuente de pérdidas significativas de ingresos.

#### **4.4.2. Restricciones en el diseño actual**

Según se observa en los datos de la Administración Tributaria, el diseño actual dispone de un gran umbral para el pago de impuestos sobre la renta del trabajo. Corbacho y otros autores<sup>45</sup> señalan que para empezar a pagar impuestos en América Latina una persona debe devengar más de 1.4 veces la renta per cápita, lo que no solamente es mayor al promedio de un país de la OCDE (0.24), sino que más del doble del promedio de un país de renta media (0.65). Además, una persona en América Latina pagará la tasa de impuesto más alta solamente si devenga más de 9 veces el ingreso per cápita, igualmente mayor que en los países de la OCDE (2.4) y en otros países de renta media (6.5). La situación en Perú es aún más extrema

---

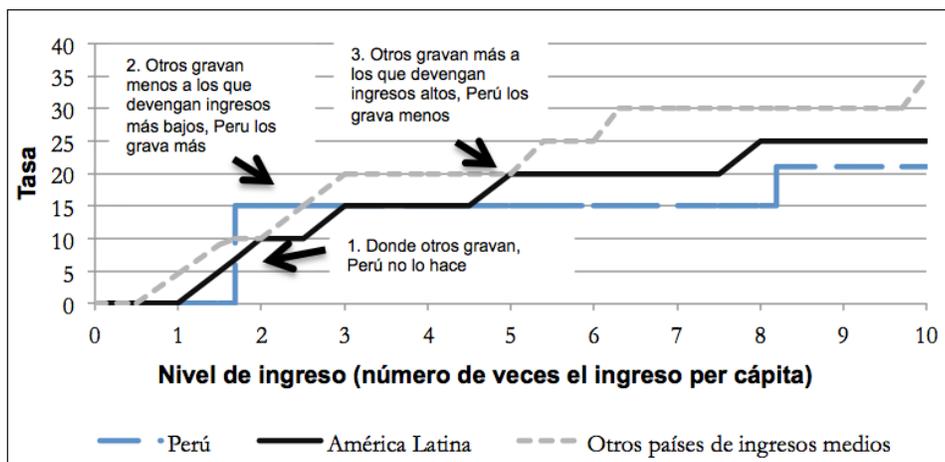
44. *Ibid.* 15

45. *Ibid.* 2

ya que ambas tasas, el umbral como múltiplo de la renta per cápita y el tramo más alto de tasa de impuesto como múltiplo de la renta per cápita (1.7 y 14.4, respectivamente), están por encima de todos los promedios.<sup>46</sup> Llegamos a la misma conclusión cuando consideramos a las personas sujetas al impuesto sobre la renta entre los tramos más bajos y más altos. Según

se observa en el Gráfico 1, el tramo más bajo de tasa de impuesto marginal que paga impuestos en Perú tiene tasas de impuestos mayores al promedio de países latinoamericanos y otros de renta promedio. A la inversa, las personas con mayores niveles de renta están sujetas a tasas de impuesto inferiores en Perú que en países latinoamericanos y otros países de renta media.

**Gráfico 1**  
**Máxima tasa marginal por nivel de ingreso, 2010**



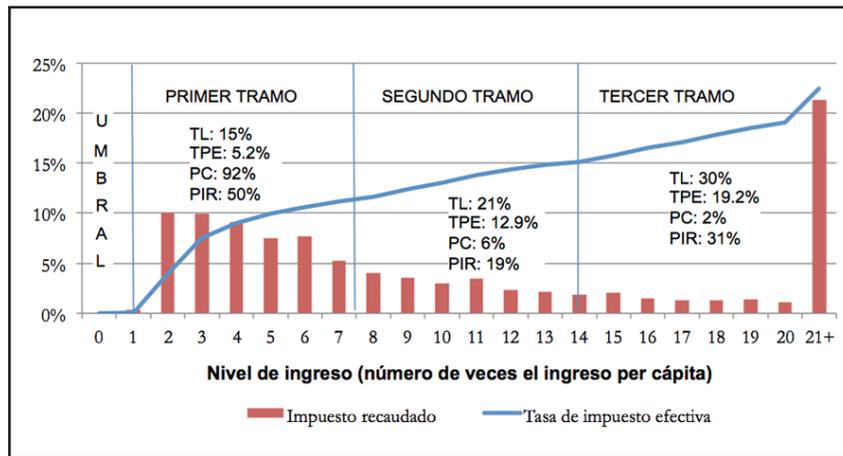
**Fuente:** Corbacho et al. (2013) y cálculos de los autores basados en data de la Administración tributaria de 2010.

Corbacho y otros autores<sup>47</sup> afirman que el pago de impuestos en América Latina se concentra en un pequeño número de contribuyentes con altos ingresos que pagan solamente una pequeña porción de su renta, y Perú no es una excepción. Usando datos de la Administración Tributaria, estimamos las tasas de impuestos efectivas y la porción de impuestos recaudados por nivel de renta, y determinamos que los que devengaron entre 10 y 11 veces el PIB per cápita en el 2010, por ejemplo, estaban sujetos a una tasa de impuesto efectiva de solamente el

13% y fueron responsables de solamente el 3% recaudado del total de impuesto sobre la renta del trabajo. Además, aquéllos que devengaron menos de 10 veces del PIB per cápita en el 2010 fueron responsables del 57% recaudado del total de impuesto sobre la renta del trabajo; mientras según se observa en el Gráfico 2, los que devengaron más de 21 veces el PIB per cápita en el 2010, estuvieron sujetos a una tasa de impuesto efectiva de 22.4% y fueron responsables del 21% recaudado del total de impuesto sobre la renta del trabajo.

47. *Ibid.* 2

**Gráfico 2**  
**Tasa de impuesto efectiva e impuesto recaudado, 2010**



**Fuente:** Data de la Administración tributaria, 2010.

**Notas:** TL: Tasa legal. TPE: Tasa promedio efectiva. PC: Proporción de contribuyentes. PIR: Proporción del total de impuesto a las rentas del trabajo recaudado

De acuerdo con el diseño actual, 85.9% de los contribuyentes registrados estuvieron por debajo del umbral en el 2010. De los que sí pagaron impuestos, el 92% declaró renta dentro del primer tramo, por lo que solamente estuvieron sujetos a la tasa más baja de la tasa de impuesto (15%). Sin embargo, como vemos en el Gráfico 2, en promedio, estuvieron sujetos a una tasa de impuesto de solamente el 5.2%. Como consecuencia, y debido al gran número de contribuyentes, este grupo contribuyó el 50% recaudado del impuesto sobre la renta del trabajo.

A pesar de un incremento en los contribuyentes registrados que deben pagar impuestos, de 14.1% en el 2010 a 15.4% en el 2011, los contribuyentes registrados que pagan impuestos continúan siendo un porcentaje inferior relativo a los países vecinos; 40% de los contribuyentes uruguayos registrados pagan impuestos, por ejemplo.<sup>48</sup> Tal vez el caso uruguayo es el caso regional más

representativo de una reforma bien pensada, ya que no solamente aumentó la recaudación tributaria (de 0.9% del PIB en el 2007 a 2.3% del PIB en el 2008<sup>49</sup>), sino que también aumentó la progresividad y el efecto de redistribución del impuesto. Barreix y otros autores<sup>50</sup> estiman que el 40% de los contribuyentes más pobres, que pagaban 7.4% de la recaudación tributaria total antes de la reforma, después contribuían solamente 1.7%. Adicionalmente, el 20% de los contribuyentes más ricos contribuirían 80.5% del impuesto recaudado en lugar del 60.4%. En Chile, un análisis de los datos de la planilla de empleados muestra que aquéllos que devengan una renta gravable dentro del tramo superior de la tabla de impuestos están sujetos a una tasa efectiva promedio de 28% y son responsables del 39.5% de la recaudación del impuesto sobre la renta del trabajo. Los casos uruguayo y chileno ofrecen información útil, indicando el potencial para promover una reforma bien pensada que encamine a Perú hacia un incremento en su

48. Barreix, A., & Roca, J. (2007). *Reforzando un pilar fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguayo*. *Revista de la CEPAL* 92 (LC/G.2339), Santiago de Chile (agosto): 123-42.

49. *This ratio was 2.9% of GDP in 2012 (CEPALSTAT 2012 database).*

50. *Ibid.* 48

recaudación del impuesto sobre la renta del trabajo de personas naturales, a la vez que considere igualmente aspectos de progresividad y redistribución.

La preocupación por la creciente progresividad y redistribución también está presente en otros países latinoamericanos. La mayoría de

los países tienen más tramos de impuestos y tasas de impuestos marginales, así como tasas de impuestos más bajas para el tramo inferior y más altas para el tramo superior que Perú (Cuadro 3). Además, por lo menos México (en el 2014) y Uruguay (en el 2012) han aumentado recientemente el número de tramos y las tasas de impuestos marginales superiores.

**Tabla 3**  
**Estructuras tributarias en América Latina**

País	Número de tramos y tasas	Tasas marginales aplicables a la renta imponible (%)	Deducciones y asignaciones
Argentina	7	9 - 35	Uniforme y por ítem
Brasil	4	7.5 - 27.5	Uniforme y por ítem
Chile	7	4 - 40	Uniforme y por ítem
Colombia	-	1 - 33	Uniforme y por ítem
Ecuador	8	5 - 35	Uniforme y por ítem
México	11	1.92 - 35	Uniforme y por ítem
Perú	3	15 - 30	Solo uniforme
Uruguay	6	10 - 30	Uniforme y por ítem

**Fuente:** IBFD, enero 2014.

**Notas:** 1/ Cuando la tasa marginal en el tramo es 0%, el tramo no es considerado en el total.  
2/ En Colombia el sistema ordinario aplicable a las rentas del trabajo tiene 3 tramos y tasas (19%, 28% y 33%) e incluye una tasa impositiva aplicable a una renta presunta mínima. Sin embargo, bajo el sistema alternativo simplificado de impuesto mínimo, aplicable a empleados y empleados independientes cuyos ingresos son menores a ciertos umbrales, es posible que la tasa aplicable sea incluso menor al 1% cuando se considera el primero de más de 40 tramos existentes en dicho sistema.

Finalmente, las preocupaciones sobre el diseño actual no son solamente con respecto a la tabla de impuestos, sino también con respecto a las oportunidades de elusión que crea. Por ejemplo, debido a que la renta de capital es gravada a una tasa mucho más baja (4.1% en el caso de dividendos y 6.25% en el caso de otra renta de capital) en relación con la tasa más baja de la tabla de impuestos progresiva aplicada a la renta del trabajo (15%), el diseño tributario podría estar estimulando a los contribuyentes a transformar salarios altamente gravados a renta de capital de menor tributación. Adicionalmente, debido a que el trabajador independiente recibió una deducción del 20% además de las siete unidades tributarias que son de aplicación general, un empleado

en planilla estaría estimulado a solicitar solamente parte de su salario como tal, y luego “camuflar” la diferencia como ganancias de trabajo independiente. Considerando que la participación de los contribuyentes que declaraban ambos tipos de rentas en el 2011 – planilla y trabajo independiente – estaba por debajo del 30% hasta que la renta del trabajo declarada fue mayor que 32 veces el PIB per cápita. Subsecuentemente, la participación de contribuyentes que declaraban ambos tipos de rentas aumentó hasta el 62%. Ello revela la dimensión significativa de la oportunidad para la elusión tributaria, especialmente para los que devengan mayores ingresos, e indica el potencial para promover una reforma que también pueda prevenir la elusión tributaria.

---

En resumen, luego de analizar los aspectos considerados en esta sección, creemos que la restricción más fuerte para cerrar la brecha del impuesto sobre la renta del trabajo en Perú está en el diseño actual del impuesto. Considerando que la Administración Tributaria claramente superó el contexto que llevó a la simplificación de la tabla de impuestos en 1994, consideramos que la actual tabla de impuestos tiene potencial para mejorar, más allá de las reformas emprendidas en el 2002, 2003 y 2007, que parcialmente enmendaron la sobre simplificación de las normas tributarias e implementaron el sistema dual de impuestos.

#### 4.5. Implicaciones de la informalidad laboral

Aunque la informalidad de los negocios de un único propietario no se considera en este documento ya que estos impuestos no se declaran bajo la renta del trabajo de los individuos, el gran número de trabajadores del sector informal, especialmente los trabajadores independientes de mayores ingresos, significa pérdidas en la base tributaria debido a la informalidad. Se estima que la economía informal peruana es de más del 60% del empleo total desde 1997.<sup>51</sup>

Habiendo identificado el tamaño de los mercados informales, es necesario determinar las causas de la informalidad en el caso peruano, a fin de vincular la informalidad al impuesto sobre la renta del trabajo y diseñar políticas dirigidas a estos vínculos específicos. Una consideración común es que los sectores formales sobre regulados o sobre gravados pueden encaminar a los trabajadores y firmas hacia el sector informal si el gobierno es demasiado débil para lograr el cumplimiento. A pesar del atractivo de esta explicación, Perú mantiene una carga tributaria internacionalmente baja y ha mantenido un impuesto sobre la renta del trabajo relativamente simple durante la última década, según se

muestra en el análisis de la tabla de impuestos sobre la renta del trabajo en la sección 2.

De manera interesante, el incremento de la informalidad laboral de inicios de la década del 90 coincidió con una tabla de impuestos sobre la renta del trabajo más sencilla, mostrando una correlación negativa entre tributación e informalidad. Una interpretación podría ser que la mayor informalidad obedece en parte a un sistema tributario simplificado; no obstante, la evidencia al respecto es variada e inconclusa, considerando que la informalidad y la tabla de impuestos simplificada coincidieron con un período de crisis económica y recesión que podrían haber sido la causa de ambos fenómenos. Aun si esta cadena causal, de una tabla de impuestos más sencilla a la informalidad fuera cierta, serviría de base al argumento para diseñar una tabla de impuestos que reduzca los incrementos abruptos en las tasas de impuestos marginales, aumentando el número de tramos. Así pues, aunque la regulación sin considerar la tributación podría ser una de las explicaciones del mayor nivel de informalidad, el sistema tributario actual y la evolución de la informalidad indican la necesidad de un análisis más profundo de otras potenciales explicaciones de la existencia de la alta informalidad.

La respuesta a la cuestión de la informalidad yace en las restricciones estructurales. El ajuste estructural puede contribuir a la disminución de la población trabajadora en la economía formal. El mecanismo a través del cual esto sucede es menos directo, sin embargo Hausmann<sup>52</sup> ofrece un argumento convincente y específicamente cita a Perú como ejemplo de una economía con restricciones estructurales que impulsan la economía informal. Perú, de acuerdo con Hausmann<sup>53</sup>, requiere acuerdos cooperativos donde los trabajadores puedan reunir sus destrezas a fin de desarrollar el conocimiento necesario para la producción moderna. Sin

---

51. *Ibid.* 2.

52.. Hausmann, R. (2013, June 19). *The logic of the informal economy*. Retrieved January 27, 2014, from Project Syndicate: <http://www.project-syndicate.org/commentary/the-logic-of-the-informal-economy-by-ricardo-hausmann>

53. *Ibid*

embargo, los tiempos de viaje diarios para los trabajadores del sector formal de bajos ingresos son mayores en Perú, al igual que en Colombia y México, por ejemplo, y equivale a de una tasa tributaria efectiva de 45%.<sup>54</sup> El sector informal es entonces una consecuencia de la separación entre los trabajadores peruanos y la red moderna de producción. Así, la informalidad laboral peruana es más probable que sea el resultado de las políticas urbanas, que de las políticas tributarias. La lección del análisis de la restricción de la informalidad es doble. En primer

lugar, la política tributaria no es el principal propulsor de la informalidad laboral. Segundo, la restricción de la informalidad laboral podría no ser tratada directamente a través de las políticas tributarias, sin embargo un drástico incremento en la complejidad de las normas tributarias o de la carga tributaria podría resultar en mayor informalidad laboral, y mayor pérdida de la base tributaria. Esta sección también se refiere a los trabajadores independientes, una vez más, como el grupo más vulnerable a la evasión tributaria.

## 5. REVISIÓN DE LAS OPCIONES DE POLÍTICA

Debido a que el costo de transferencia de recursos de manos privadas a públicas es inevitable, un diseño tributario efectivo debe considerar la disminución de los efectos distorsionadores sobre las opciones de los agentes económicos, los costos de administración de la aplicación del impuesto y el costo de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Existe evidencia substancial que demuestra que el status quo deja espacio para opciones de política que aumenten los ingresos, a la vez que reducen los costos de tributación. En esta sección consideramos propuestas de política relacionadas al diseño de la tabla de impuestos y otras no relacionadas al diseño.

### 5.1. La propuesta de reforma del diseño de la tabla de impuestos

Para proponer un nuevo diseño de tabla de impuestos se debe considerar que el cambio de las tasas de impuestos marginales produce un efecto indirecto en la renta gravable declarada, aparte del efecto directo en la recaudación

tributaria. Respuestas más elásticas producen mayores variaciones en la recaudación de impuestos debido a cambios mayores en el comportamiento que pueden reducir la base tributaria para tramos particulares. Lo que es más importante aún es que el valor de esta elasticidad no solamente depende de las preferencias del contribuyente sino que podría verse afectado por los responsables de las políticas.

Para calcular estas elasticidades, un estudio ideal requeriría la distribución de renta por persona antes y después de los cambios en las tasas de impuestos marginales producto de una reforma. Hasta donde sabemos, no hay ningún estudio que haya estimado estas elasticidades para Perú. Para hacerlo, se requerirían datos por persona de la Administración Tributaria.<sup>55</sup> Debido a que no fue posible el acceso a estos datos, la propuesta considerará el rango de elasticidades (0.2 a 0.7) prescrito por la literatura, dependiendo del país y la noción de renta gravable.<sup>56</sup>

54. *Ibid*

55. En vista de que el 2001 fue un año de reforma, usando datos de 2001 y 2002 se pudo estimar la elasticidad promedio de aquéllos afectados por cambios en la tabla de impuestos en el 2002: aquéllos que devengaban más de 34 Unidades Tributarias. También se pueden usar datos de 2002 y 2003 para estimar una elasticidad promedio de aquéllos afectados por cambios en la tabla de impuestos en el 2003: aquéllos que devengan más de 61 Unidades Tributarias. Finalmente, para estimar la elasticidad de los que devengan menos de 34 Unidades Tributarias, se requeriría usar datos de 1993 y 1994, cuando los afectaron los cambios en la tabla de impuestos. Por otra parte, los datos de paneles de las Encuestas Nacionales de Hogares solamente están disponibles desde 1998 y son más representativos de la población de bajos ingresos. Por lo tanto, usarlos para estimar las elasticidades después de las reformas de 2002 o 2003 no nos proporcionaría un estimado cercano a la realidad actual.

56. Sanz-Sanz, J. & Sanz, Ismael. 2013. Política fiscal y crecimiento económico. Consideraciones microeconómicas y relaciones macroeconómicas. CEPAL Serie Macroeconomía para el Desarrollo No 134.

---

Este análisis viene con algunas observaciones. Por ejemplo, he aquí algunos aspectos no considerados por la referida elasticidad que pueden ser particularmente relevantes: (i) el cambio en las tablas de impuestos con frecuencia genera una transferencia de renta imponible de un tipo de renta a otro (por ejemplo, de renta del trabajo a renta del capital) que estará sujeta a tributación; (ii) el valor de esta elasticidad puede ser de corto o mediano plazo, y se espera que el largo plazo sea menor por cuanto los contribuyentes no siempre pueden modificar el comportamiento a largo plazo (por ejemplo, cambio de carrera profesional); (iii) un incremento en evasión debido a un cambio en la tabla de impuestos también puede aumentar los impuestos recaudados por auditoría; y (iv) si el cambio en la tabla de impuestos aumenta la renta después de impuestos y el consumo, puede haber un efecto positivo en el IVA recaudado.

Las recomendaciones para rediseñar adecuadamente la tabla de impuestos se basa en la evidencia que encontramos en las secciones anteriores. En primer lugar, la evidencia para el agrupamiento alrededor del primer punto donde cambia la tasa marginal requiere disminuir la extensión en el primer incremento en las tasas de impuestos marginales. Ello se puede lograr disminuyendo la tasa del 15% aplicada al tramo actual más bajo o introduciendo un nuevo tramo de impuesto marginal más bajo con una tasa más baja. Esto también implica disminuir el umbral de pago del impuesto, que continua muy alto dada la forma de la distribución de la renta. Finalmente, otro aspecto adicional que se debe considerar es la elusión tributaria: para determinar la tasa de impuesto marginal más

baja se deben considerar las tasas de impuesto efectivas aplicadas a la renta de capital y a los negocios de un único propietario.

En este nuevo diseño, el incremento en los ingresos tributarios no debe provenir solo de gravar más a las personas que se encuentren en la parte inferior de la distribución, a pesar del alto umbral. Según se analizó en detalle en la sección 4.4, la evidencia demuestra que hay espacio para aumentar la progresividad y el efecto de redistribución del impuesto. Entonces, el nuevo diseño debe encontrar un balance adecuado entre eficiencia y los objetivos de equidad social, y como consecuencia puede incluir tramos adicionales entre los tramos más bajo y más alto de la tabla de impuestos actual, al igual que una tasa de impuesto marginal superior más alta. Un último aspecto se relaciona con el uso de gastos tributarios tales como asignaciones, créditos y el grado de deducibilidad de costos relacionados con la generación de renta, incluyendo la deducción del 20% de los trabajadores independientes. Nos referiremos a este tema en la Sección 5.2.

Esta propuesta puede tener significativas consecuencias positivas sobre el nivel de evasión tributaria. Una tasa de impuesto marginal del tramo inferior más baja, así como una mayor progresividad y efecto de redistribución del impuesto podría estimular una mayor formalización, ya que el costo de ser informal será relativamente mayor y la percepción de equidad o justicia también puede aumentar con el diseño más progresivo. Usando los datos de la Administración Tributaria de 2010 y 2011, el cuadro 4 que aparece a continuación revisa seis simulaciones y las compara con el status quo.

**Tabla 4**  
**Simulaciones**

	STATUS QUO	PRIMERA	SEGUNDA	PRIMERA		SEGUNDA	
				e= 0.2	e= 0.7	e= 0.2	e= 0.7
Número de tramos	3	5	7	5		7	
Umbral en unidades tributarias	7	4	4	4		4	
Tasas de impuestos (%)	15-21-30	5-15-21-30-35	3-8-15-22-25-30-35	5-15-21-30-35		3-8-15-22-25-30-35	
Máxima tasa de impuestos efectiva (%)	24.1	26.2	28.9	26	25.7	28.6	27.8
Contribuyentes debajo del umbral (%)	85	70	70	70	79	70	70
Proporción de recaudación de impuestos...							
... debajo de 4 veces el PIB per capita	22.7	27.5	17.4	25.2	20.9	15.7	15.6
... debajo de 8 veces el PIB per capita	48.2	51.26	41.9	49.8	47	44	54.6
... debajo de 16 veces el PIB per capita	71.3	72.2	62.3	71.5	70.6	72.2	76.8
Incremento en recaudación (% PIB)		0.17 - 0.14	0.12 - 0.06	0.10 - 0.07	-0.03	0.08 - 0.03	0.01
Incremento en recaudación (% de recaudación tributaria por rentas del trabajo)		14.3 - 12.6	8.4 - 6.0	7.5 - 7.2	-2.9 - -2.1	5.7 - 3.6	1.0 - 0.7

**Fuente:** Data de la Administración tributaria y el Banco Mundial, 2010.

**Nota:** Todas las estimaciones están basadas en data del 2011. La única excepción es el incremento en recaudación que muestra un rango cuando las estimaciones calculadas usando data de 2010 y 2011 produjeron resultados distintos. La letra "e" se refiere a elasticidad. Los tramos en la primera propuesta (en unidades tributarias) son 4-7, 7-34, 34-61, 61-88 y mas de 88. Los tramos de la segunda propuesta son 4-7, 7-13, 13-21, 21-30, 30-42, 42-61, y más de 61.

La primera simulación en la columna 3 del cuadro 4 considera un umbral inferior (4 unidades tributarias) con un cambio en la tasa de impuesto marginal más baja (5%), y un cambio en el tramo de impuesto más alto con una tasa de impuesto marginal más alta (35%). A pesar de mostrar el mayor incremento en la recaudación tributaria (0.14%-0.17% del PIB), esta alternativa también aumenta la carga tributaria de los contribuyentes de bajos ingresos relativamente más que la de los contribuyentes de altos ingresos (la proporción del impuesto recaudado de los contribuyentes cuyo ingreso anual está 4 veces por debajo del PIB per cápita aumenta de 22.7% a 27.5%). A su vez, la segunda simulación (columna 4) intenta reducir el incremento de la carga tributaria a los contribuyentes de bajos ingresos. A tal fin, desarrollamos una tabla de impuestos más compleja en relación con la primera alternativa incrementando el número de tramos tributarios y tasas de impuestos marginales a siete. Esta alternativa muestra un incremento menor en la recaudación tributaria (0.06%-0.12% del PIB) porque el extremo más bajo de la distribución, donde hay más contribuyentes, solamente se grava al 3% en lugar del 5%. La tasa de

impuesto efectiva máxima es mayor en esta segunda alternativa, donde los contribuyentes de grandes ingresos pagan tasas de impuesto efectivas más altas que los contribuyentes de grandes ingresos en la primera alternativa.

Finalmente usando los valores de elasticidad del límite superior y del límite inferior prescritos por la literatura (0.2 y 0.7), recalculamos ambas alternativas para considerar las distorsiones potenciales y los resultados aparecen en las columnas 5 a 8. Según se puede observar, las mayores reducciones en recaudación tributaria aparecen en las columnas 6 y 8 donde la elasticidad es mayor (0.7). De manera interesante, en la segunda simulación la recaudación tributaria estimada siempre permanece por encima del impuesto recaudado en el status quo y muestra más certidumbre (un rango más estrecho de 0.01% a 0.08% del PIB, o un incremento de 0.7% a 5.7% en la recaudación del impuesto sobre la renta dependiendo de la elasticidad) en relación con la primera simulación (-0.03% a 0.10% del PIB). Es importante observar los cambios en la proporción del impuesto recaudado. En particular,

---

si los contribuyentes son muy sensibles (elásticos), la proporción de la recaudación tributaria de los contribuyentes cuya renta anual está 4 veces por debajo del PIB per cápita podría mostrar una importante disminución. En la segunda alternativa, esta proporción disminuye de 17.4% a 15.6%, manteniendo la carga tributaria de los que devengan menos renta a un nivel más bajo en relación con la primera alternativa. Un comentario final se refiere al número de contribuyentes que están por debajo del umbral: los estimados estáticos tales como la columna 3 y 4 podrían darle a un encargado de formular la política la impresión de una importante disminución (de 85% a 70%); sin embargo, esta disminución probablemente no sea tan grande como se muestra en la primera alternativa (79%). En vista de que la segunda simulación muestra un mejor desempeño de acuerdo con todos los criterios antes mencionados, instamos al Ministerio de Economía y Finanzas y a la Administración Tributaria para que trabajen con esta alternativa en lugar de la primera.

Bajo la segunda simulación, la reforma del impuesto sobre la renta del trabajo puede aumentar los ingresos tributarios en alrededor de 0.08% del PIB (un aumento de 5.7% en la recaudación del impuesto sobre la renta) solamente en el primer año. Solamente en el primer año, tal incremento en recaudación tributaria cerraría proxímadamente el 7% de la brecha de del impuesto descrita en la sección 1. A la larga, sin embargo, esperamos que las proyecciones de ingresos más optimistas sean en realidad conservadoras cuando otros componentes de la reforma comiencen a producir resultados para cerrar la brecha. Por ejemplo, debido a otras intervenciones esperamos que aumente el número de contribuyentes registrados y en general, que haya menos incentivos para declarar de menos su nivel de ingresos. Para tener una idea sobre la magnitud de este potencial, comparamos los datos de la Administración Tributaria con los datos de la encuesta de hogares<sup>57</sup>. Así, encontramos que los ingresos de las personas que reportan ingresos menores a

15 unidades tributarias (menos de 3.5 veces el PIB per cápita) en los datos de la Administración Tributaria solamente representan la mitad de lo reportado en los datos de la encuesta de hogares, en promedio, con porcentajes que oscilan entre 26% a 93%. Así, un incremento en el cumplimiento utilizando una política que se enfoque en reducir las declaraciones inexactas puede resultar en un mayor incremento de los ingresos tributarios. La búsqueda de soluciones internas para lograr este objetivo lleva a la siguiente sección, donde se sugiere la factura electrónica para aumentar el cumplimiento tributario.

## **5.2. La propuesta de la política de factura electrónica**

En el 2008, la Administración Tributaria creó un servicio de facturación electrónica disponible para los trabajadores independientes, para emitir facturas voluntariamente cuando brinden un servicio. El uso de esta importante herramienta ha aumentado desde entonces. Sin embargo, su uso masivo – no solamente por los trabajadores independientes, sino por todas las personas – para solicitar deducciones o asignaciones, incluyendo la deducción del 20% para los trabajadores independientes, podría traer como resultado diferentes externalidades positivas. La expansión de este componente debería, por lo tanto, complementar la reforma de diseño propuesta anteriormente. En primer lugar, esta política facilitará adicionalmente el cumplimiento, ya que, por ejemplo, cada factura sería automáticamente parte de una declaración de impuestos previamente preparada, que solamente requeriría una simple verificación. Siendo un sistema automatizado, la facturación electrónica también facilitaría la auditoría y reduciría los costos administrativos de la Administración Tributaria. Finalmente, creando incentivos para que los contribuyentes soliciten facturas a los proveedores de servicios, especialmente en profesiones tales como abogados o médicos que declaran incorrectamente, la facturación electrónica también anima a declarar ingresos

---

57. Las comparaciones son especialmente válidas al considerar a los que devengan menos ingresos, ya que los datos de las encuestas de hogares son más representativos. Comparamos los datos de 2010 y 2011.

más cercanos a los verdaderos ingresos, promoviendo la formalización y reduciendo la evasión tributaria.

### 5.3. Evaluación de las principales opciones de política

Este documento considera dos posibles opciones. No descarta la existencia de otras mejoras que podrían ensayarse, particularmente para mejorar la cultura tributaria. Sin embargo, las políticas que se han implementado desde el 2012 muestran que Perú está en la dirección correcta para lograr mejoras al respecto. La

primera opción reconoce que Perú podría enfrentar dificultades para emprender una reforma global y, por lo tanto, se enfoca en lograr la propuesta de diseño tributario descrita en la sección 5.1. La opción dos constituye la propuesta más desafiante administrativamente, ya que incluye los mismos cambios en diseño a la vez que introduce el sistema de facturación electrónica para reducir la declaración incorrecta descrita en la sección 5.2. En la sección 6 analizaremos en mayor detalle la factibilidad administrativa y el respaldo político necesario de estas propuestas.

## 6. DISEÑO DE LA IMPLEMENTACIÓN: LLEVANDO A CABO LA REFORMA

La opción uno se enfoca en lograr la propuesta de diseño tributario sin promover el uso masivo de la factura electrónica. La razón para ello es que esta última es administrativamente más complicada y requeriría más tiempo para ser implementada. La opción dos, sin embargo, reconoce que bajo ciertas condiciones, Perú podría, tal como se ha hecho en épocas anteriores, lograr una reforma global. Estas condiciones son explicadas en esta sección.

### 6.1. Aspectos específicos de la implementación

Una reforma que se propone reducir el umbral, cambiar las tasas de impuestos marginales y modificar la tabla de impuestos es probable que cree una fuerte oposición. Por esta razón, hacemos énfasis en dos estrategias en la implementación. La primera es la importancia de una implementación secuencial que permita un adecuado manejo de riesgos y que permita a los encargados de formular las políticas el espacio para que emprendan acciones correctivas, si se requiere. Por ejemplo, una alternativa bajo la segunda opción es utilizar la factura electrónica para llevar a cabo la reforma de diseño de manera secuencial. Bajo esta propuesta, potencialmente se tendría un menor incremento en los ingresos tributarios en comparación a

nuestras estimaciones iniciales, pero debiera ser compensado con mayores ingresos que provengan de un aumento en la formalización y una reducción en declaraciones incorrectas. Esta opinión es compartida por los especialistas tributarios encuestados. Hay dos alternativas:

- Mantener el umbral de siete unidades tributarias, mientras gradualmente se permite un cierto número de unidades tributarias de estas siete, a ser deducidas si están respaldadas por facturas electrónicas, creando así un mayor incentivo para el uso del sistema electrónico.
- Aumentar gradualmente el umbral hasta cierto número de unidades tributarias (más de siete), permitiendo siete unidades tributarias en deducciones o descuentos sin requerir facturas electrónicas, como se hace hoy, mientras que se permite la diferencia solamente si las deducciones están respaldadas por facturas electrónicas. Entonces, el número de unidades tributarias permitidas sin requerir facturas electrónicas también podría ser reducido en fases. Esta parece ser la opinión de un funcionario de la Administración Tributaria encuestado quien afirma que la pérdida potencial en ingresos tributarios producida al aumentar el

---

umbral, se vería más que compensada por los ingresos provenientes de una reducción en la evasión tributaria, especialmente en el caso de los trabajadores independientes.

El permitir deducciones con facturas electrónicas presenta otro obstáculo. Por un lado, algunos argumentan que debe haber una lista de deducciones o descuentos autorizados, como gastos de salud y educación. Por otro lado, nosotros, conjuntamente con los especialistas consultados, recomendamos que se evite producir una lista de deducciones, ya que ello no solamente aumentaría los costos administrativos de auditoría, sino que podría abrir la puerta a futuros reclamos para que se incluyan tipos adicionales de gastos y se aumenten los umbrales.

La segunda estrategia en relación con la implementación, se refiere a la importancia de entregar información. Algunos aspectos de la reforma deben ser masivamente públicos. En primer lugar, el número de personas que pagarán menos impuestos después de la reforma debe ser mayor que el número de personas que pagarán más impuestos<sup>58</sup>. De modo alterno, comunicar al público que los ganadores incluyen no solo a aquéllos que pagan menos impuestos si no también a aquéllos que se benefician mediante transferencias o servicios públicos mejorados gracias a un incremento en ingresos públicos, puede resultar en un mayor apoyo público. Segundo, los contribuyentes de mayor ingreso deben estar sujetos a una mayor proporción de la recaudación tributaria. Tercero, la forma en que se gastan los impuestos debe ser conocida por los contribuyentes, especialmente los que van a empezar a pagar impuestos por primera vez. Al respecto, algunos expertos sugieren que asignar fines específicos a un impuesto, tal vez para financiar programas sociales, aunque nunca es lo ideal, puede ser necesario dadas las realidades políticas.

La opinión pública es sensible a la manera en que se presenta una reforma y la medida en la que los que están a cargo de la política presentan información en lenguaje no técnico. Una gran suposición a ser descartada al respecto es que los contribuyentes conocen exactamente su ubicación en la tabla de impuestos, la tasa de impuesto efectiva, el decir de renta al que pertenecen o cuanto representa su renta anual en términos de PIB per cápita. Además, sin cierta información, los contribuyentes posteriormente podrían verse sorprendidos por el hecho de que ahora se les requiere que paguen impuestos, aun cuando su capacidad para pagar impuestos podría considerarse evidente. Así, un contexto con potenciales malas percepciones por parte de la opinión pública destaca la importancia de dar las señales correctas, fortalecer las capacidades administrativas, promover soluciones locales, y proporcionar información veraz sobre las realidades positivas que la reforma propone.

En línea con la conclusión de la sección 4.2, enfatizamos la importancia de complementar la implementación de estas propuestas con prácticas mejoradas por la Administración Tributaria. Específicamente, la Administración Tributaria debe continuar reduciendo la percepción de que las omisiones deliberadas no son sancionadas, a fin de aumentar la participación en el sistema de facturación electrónica y facilitar la cooperación de los trabajadores independientes. Por ejemplo, la Administración Tributaria puede publicar estadísticas mensuales por tipo de contribuyente sobre tasas de auditoría, cobro de cuentas atrasadas y declaraciones de contribuyentes que no cumplen. También puede emitir esquemas de saldo inicial de casos, aceptación de casos, casos resueltos y el saldo final para el período. Contactar a los que dejan de declarar es también importante para aumentar la conciencia del contribuyente sobre las tasas de auditoría que van en aumento e incrementar la percepción de ocurrencia de las auditorías.

---

58. En la segunda simulación, en base a la elasticidad usada, los que pagan menos impuestos después de la reforma representan 35% o 37% de los que pagan impuestos. Este estimado supone que el umbral se redujo a 4 unidades tributarias y no se permite deducción alguna utilizando la facturación electrónica como se propone. Si se establece una implementación secuencial como la que ha sido propuesta, esta proporción será mayor.

## 6.2. Análisis político y factibilidad

La tributación es un aspecto muy técnico que requiere legislación. El gobierno requiere que el Congreso otorgue poderes legislativos a fin de emitir decretos. Desde el 2011, una coalición en el Congreso que incluye el partido oficial de manera consistente ha otorgado al gobierno poderes legislativos en cinco ocasiones, una de ellas para legislar en asuntos de tributación. Sin embargo, este acto no constituye una autorización abierta al gobierno para legislar sobre cualquier asunto tributario. El otorgamiento de poderes viene con una lista explícita de lo que el gobierno está autorizado a hacer. En particular, en las dos últimas ocasiones en que el gobierno requería poderes legislativos para reformar la ley del impuesto sobre la renta de personas naturales (2006 y 2012), el Congreso otorgó poderes pero explícitamente prohibió al gobierno aumentar las tasas de impuestos<sup>59</sup>. Esto no debe interpretarse como un contexto político donde el congreso está en contra de cambiar la tabla de impuestos. Más bien, es evidencia de que si el gobierno desea hacerlo, debe recurrir al Congreso y se debe emitir una ley en lugar de un decreto. Es importante reconocer que la aprobación de la propuesta en el Congreso legitimaría la reforma.

Para que esta reforma ocurra, proponemos lo siguiente: Primero, considerando el contexto antes mencionado, esta reforma requiere el fuerte respaldo del presidente. Segundo, creemos que esta es una oportunidad para el Ministerio de Economía y Finanzas emprenda una reforma coordinando con la Administración Tributaria como un solo equipo. Tercero, la experiencia internacional en reforma tributaria muestra que una reforma puede tener éxito bajo las siguientes condiciones: elaborar rigurosamente la reforma, consulta previa con el público y la academia, y formar coaliciones con partidos de oposición. Evidentemente, proporcionar información certera también es pertinente en la arena política, donde un partido de oposición que

no comprendió o está en contra de una reforma puede lograr importante apoyo del público. Por consiguiente, para lograr apoyo en el Congreso, el gobierno debería comenzar con un diálogo abierto con la Comisión de Economía, que está conformada por los miembros más técnicos del Congreso, y donde el diálogo tiene más probabilidad de enfocarse sólo en los aspectos técnicos.

Para lograr apoyo se requiere involucrar a las siguientes partes interesadas: sindicatos, asociaciones del sector privado, y los medios. La entrega efectiva de información, especialmente sobre la equidad incorporada en un diseño tributario más progresivo; y enfatizando el nivel técnico de la propuesta debería contribuir a lograr apoyo para una estrategia de gobierno como la que se propone en esta sección. Sin duda, desarrollar un pacto fiscal entre partes interesadas es necesario; no obstante, hacerlo es un desafío.

## 6.3. Factibilidad administrativa

Implementar un nuevo diseño tributario que involucra nuevos tramos y tasas de impuestos requerirá cambiar los programas informáticos actuales usados por los trabajadores independientes y los negocios que declaran los impuestos de los empleados a través de planillas. Sin embargo, los cambios requeridos deberían ser sencillos.

Por otro lado, implementar el uso masivo de la factura electrónica requiere no solamente un programa nuevo sino nuevo software. Sobre la base de comunicaciones con un funcionario de la Administración Tributaria, el programa podría desarrollarse dentro del software que se está usando actualmente. Sin embargo, el riesgo de que el sistema colapse por el incremento de facturas electrónicas que requieren verificación sería demasiado alto. Por lo tanto, el uso masivo de la facturación electrónica debe desarrollarse en un nuevo software. La

59. *Leyes No 28932 y No 29884*

---

Administración Tributaria ha dado más énfasis a la implementación del nuevo software, después de la ley que fuera promulgada en el 2011. No obstante, este es un proceso que tomaría por lo menos dos años y cuyo costo se estima en US\$ 50 millones.

Hay dos aspectos adicionales a considerar mientras se implementa el uso masivo de la factura electrónica. Primero, todavía podrían

emitirse facturas falsas. Al respecto, el sistema automatizado permitirá la auditoría inmediata. Segundo, la conectividad de Internet podría estar limitada en ciertas áreas, restringiendo la capacidad de uso del mecanismo. Países tales como México y Brasil se han esforzado por superar limitaciones similares. Alternativamente, podría practicarse la implementación en fases como se hizo en Chile.

## 7. CONCLUSIÓN

Cerrar la brecha del impuesto sobre la renta del trabajo continúa siendo una tarea pendiente en Perú. Luego de un diagnóstico general de las potenciales restricciones para cerrar esta brecha, la evidencia apunta hacia el aspecto de diseño como la restricción más importante. Presentamos dos propuestas, incluyendo una general que apunta hacia el uso masivo de facturas electrónicas además del rediseño. Al reducir las oportunidades para la elusión tributaria, disminuir las distorsiones y aumentar la progresividad y los efectos de distribución del impuesto, el incremento potencial en ingresos

después de implementar una reforma bien diseñada, es significativo. Pareciera que las lecciones de la teoría tributaria óptima y las reformas pasadas, con énfasis en el diagnóstico adecuado, pueden reducir la brecha del impuesto sobre la renta del trabajo. A tal fin, continúa siendo importante para la Administración Tributaria expandir los programas de percepción de auditoría y difusión de información. Los mayores ingresos aumentarán los fondos para los programas sociales y un mayor gasto productivo, en pos de alcanzar los objetivos de desarrollo de Perú.

## 8. BIBLIOGRAFÍA

Barreix, A., & Roca, J. (2007). Reforzando un pilar fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguay. *Revista de la CEPAL* 92 (LC/G.2339), Santiago de Chile (agosto): 123–42.

Chetty, R., Friedman, J. N., Olsen, T., & Pistaferri, L. (2011). Adjustment costs, firm responses, and micro vs. macro labor supply elasticities: Evidence from Danish tax records. *The quarterly journal of economics*, 126(2), 749-804.

Corbacho, A., Cibils, V. F., & Lora, E. (Eds.). (2013). *More than Revenue: Taxation as a Development Tool*. Palgrave Macmillan.

Diamond, P., & Saez, E. (2011). The case for a progressive tax: from basic research to policy recommendations. *The Journal of Economic Perspectives*, 25(4), 165-190.

Díaz Yubero, F., Pecho, M., Cremades, L., Vásquez, O., Velayos, F., & Barreix, A. D. (2013). *Estado de la administración tributaria en América Latina: 2006-2010*. Inter-American Development Bank.

Feldstein, M. (1995). The Effect of Marginal Tax Rates on Taxable Income: A Panel Study of the 1986 Tax Reform Act. *The Journal of Political Economy*, 103(3), 551-572.

Frey, B. S. (1997). A constitution for knaves crowds out civic virtues\*. *The Economic Journal*, 107(443), 1043-1053.

Gómez-Sabaini, J.C., & Jiménez, J.P. (2012). Tax structure and tax evasion in Latin America. CEPAL, *Series macroeconomía del desarrollo* 118.

Hausmann, R. (2013, June 19). The logic of the informal economy. Retrieved January 27, 2014, from Project Syndicate: <http://www.project-syndicate.org/commentary/the-logic-of-the-informal-economy-by-ricardo-hausmann>

Kleven, H. J., Kreiner, C. T., & Saez, E. (2009). Why can modern governments tax so much? An agency model of firms as fiscal intermediaries (No. w15218). National Bureau of Economic Research.

Lustig, N., Pessino, C., & Scott, J. (2013). The Impact of Taxes and Social Spending on Inequality and Poverty in Argentina, Bolivia,

Brazil, Mexico, Peru, and Uruguay: Introduction to the Special Issue. *Public Finance Review* No. 1313.

Mankiw, N. G., Weinzierl, M., & Yagan, D. (2009). Optimal Taxation in Theory and Practice. *The Journal of Economic Perspectives*, 147-174.

Piketty, T., Saez, E., & Stantcheva, S. (2011). Optimal taxation of top labor incomes: a tale of three elasticities (No. w17616). National Bureau of Economic Research.

Sanz-Sanz, J. & Sanz, Ismael. 2013. Política fiscal y crecimiento económico. Consideraciones microeconómicas y relaciones macroeconómicas. CEPAL *Serie Macroeconomía para el Desarrollo* No 134.

Vázquez-Caro, J., & Bird, R. M. (2011). Benchmarking Tax Administrations in Developing Countries: A Systemic Approach. *eJournal of Tax Research*, 9(1).

# ESTUDIO COMPARATIVO DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL Y EL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES: EL CASO DE MÉXICO

María Enriqueta Mancilla Rendón, Eduardo Arizmendi Salcido y Valentín Ricardo Padilla Peña



## SINOPSIS

El objetivo de este trabajo es hacer un estudio comparativo del régimen de consolidación fiscal con la propuesta del régimen opcional para grupos de sociedades buscando identificar si el nuevo régimen es sencillo en su autodeterminación, y al mismo tiempo, comprender si es de fácil fiscalización para la hacienda pública. Es un estudio exploratorio-descriptivo, que permite conocer el importe recaudado por el régimen de consolidación fiscal, y la perspectiva de recaudación a ejercicios futuros. Se analizan las diferencias de ambos regímenes para la autodeterminación del impuesto, sin que esto necesariamente implique una mayor recaudación.

*Los Autores: María Enriqueta Mancilla Rendón. Doctora en Ciencias de la Administración por la Universidad Nacional Autónoma de México, Maestra en Administración y Contador Público por la Escuela Bancaria y Comercial. Investigadora de la Universidad La Salle. Eduardo Arizmendi Salcido. Contador Público por la Escuela Superior de Comercio y Administración (ESCA) del IPN. Contador Público profesional certificado en fiscal por IMCP. Miembro del IMCP y de la Comisión Fiscal del CCPM. Socio de Novint. Valentín Ricardo Padilla Peña. Contador Público por La Universidad La Salle, Certificado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos del cual es miembro. Socio de Padilla Peña y Asociados. Profesor de la Universidad La Salle.*

## Contenido

1. Panorama del régimen de consolidación fiscal
2. El régimen opcional para grupos de sociedades
3. Metodología de investigación y objetivo
4. Resultados
5. Conclusiones
6. Bibliografía

En la agenda estratégica para las reformas que propone la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para México está eliminar los gastos fiscales para ampliar la base tributaria, simplificar y transparentar la gestión del sistema tributario. Estos planteamientos son coincidentes con la intención de la legislación en México en ampliar la base tributaria, reducir los gastos fiscales (2012b, p. 73), y eliminar el régimen de consolidación fiscal. Estudios empíricos muestran que el sector de los grandes grupos empresariales opta por el régimen de consolidación fiscal, también el sector de la pequeña y mediana empresa, aunque el menor de los casos opta por el beneficio del régimen de consolidación fiscal (Mancilla, 2013a). La evidencia documental muestra que el régimen de consolidación fiscal es representativo en materia de recaudación; la hacienda pública obtiene una cuarta parte de la recaudación de Impuestos Sobre la Renta de las personas morales por el régimen de consolidación fiscal.

De las entidades económicas que desarrollan sus actividades en México, el 0.2% son empresas

transnacionales que emplean al 35.2% de las personas ocupadas y la producción total de los bienes y servicio corresponde al 73.9%, es decir, casi 74 pesos de cada cien los producen las transnacionales (INEGI, 2012, p. 46). De acuerdo con la OCDE las empresas transnacionales son organizaciones que han manifestado tener respeto por las normas jurídicas y sociales en los Estados en los que se desarrollan, además de que éstos colaboran para fortalecer el marco legal, fiscal, y político internacional (2011, p. 15) para la expansión de los grupos de empresas.

En México, en materia del impuesto sobre la renta, un grupo importante de empresas transnacionales optan por el régimen consolidación fiscal que establece la legislación; también ésta práctica la desarrollan las empresas que se establecen en países como Alemania, Australia, España, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón, Países Bajos, y Reino Unido (Reyes y Hernández 2013, p.75), Bélgica, Canadá, Corea, Noruega, Singapur, Suecia, Finlandia, Chile, Ecuador, Israel, Rumania y República Checa (Labrador y Penilla, 2006, p.51-52) porque son países donde el régimen de consolidación se aplica. Las legislaciones de estos países establecen normas fiscales parecidas para consolidar; la posesión accionaria y la residencia fiscal son particularidades a fin, incluso el principio de auto determinación es homólogo en la base de tributación; solamente en los Estados Unidos y el Reino Unido se establece algunas excepciones.

El presente documento tiene como propósito hacer un estudio comparativo del actual régimen de consolidación fiscal y del régimen de incorporación que establecerá la nueva legislación.

## 1. PANORAMA DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Se tiene conocimiento que el régimen de consolidación fiscal se conoce en México desde 1925. El régimen consideraba que las sociedades con una relación de negocios podían fusionar su contabilidad y declarar el total de sus ingresos de manera conjunta (Labrador y Penilla, 2006, p. 36), comprendiéndose como un derecho que dependía de las sociedades ejércelo. El régimen se derogó en 1951 debido a que no llegó aplicarse, y en 1973 resurge el régimen de consolidación fiscal, con el decreto de beneficios fiscales aplicables a las empresas que tenían como propósito fomentar la industria y el turismo, precedente del actual régimen de consolidación fiscal (Arizmendi, 2013). El régimen permitió sumar los resultados de las empresas integrando una sola base gravable para el pago del impuesto.

La consolidación fiscal es un régimen de pago de impuestos neutral, ya que al compensarse las utilidades con las pérdidas fiscales declaradas por las sociedades que consolidan, se determina el impuesto, “que en estricta teoría el grupo consolidado debería pagar el mismo impuesto que le hubiera correspondido si se hubiera organizado con la constitución de sucursales o divisiones, en lugar de constituir sociedades con personalidad jurídica propia” (Labrador y Penilla, 2006, p.45).

La reforma fiscal de 2010 estableció a cinco ejercicios el diferimiento del pago del ISR, “tiempo que se consideró suficiente para la recuperación financiera de las empresas con pérdidas” (ASF, 2011, p.2). En el actual régimen las empresas que participan son la sociedad controladora y la sociedad controlada, las cuales son residentes en México. La controladora es la responsable de enterar en una sola declaración fiscal los resultados obtenidos por las controladas. Una sociedad mercantil es considerada mexicana cuando fue constituida conforme a las leyes mexicanas, las cuales pueden ser sociedad

en nombre colectivo, en comandita simple, de responsabilidad limitada, sociedad anónima y en comandita por acciones.

Las empresas controladoras son propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de una o más sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora. El derecho a voto no está limitado y está definido por la legislación mercantil como acciones de goce. “Bajo el esquema de consolidación fiscal de nuestro país, el grupo de empresas consolidado es considerado, para propósitos fiscales, como una sola unidad, [...] permitiendo compensar las pérdidas fiscales de ejercicios corrientes contra utilidades fiscales de ejercicios corrientes correspondientes a las empresas del mismo grupo” (Puente 2011, p. 69).

La capacidad accionaria de la controladora sobre la controlada deberá ser más del 50% propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. No tienen el carácter de controladora y controlada las personas morales no contribuyentes, las que componen el sistema financiero, los residentes en el extranjero aun con establecimiento permanente, las que se encuentren en liquidación, sociedades cooperativas y las que tributen en el régimen simplificado.

El régimen de consolidación fiscal es un régimen opcional de tributación para los grupos de empresas mercantiles residentes en México, cuya bondad permite a una entidad económica llamada controladora, constituida por dos o más empresas llamadas controladas o subsidiarias, determinar un solo resultado fiscal sobre el cual se aplica la tasa impositiva para determinar el impuesto consolidado (Arizmendi 2013a).

El régimen describe al grupo como un solo contribuyente. La controladora es la responsable de presentar los resultados consolidados de la controladora con sus controladas. El resultado fiscal consolidado se determina sumando las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondiente a la sociedad controladora y las sociedades controladas y se le resta las pérdidas

fiscales del ejercicio en que ocurrieron; también se resta el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas hasta determinar el resultado fiscal. Calculado el impuesto se da el efecto de los pagos provisionales y los impuestos retenidos para determinar el saldo consolidado a cargo o a favor.

### **Cuadro 1** **Determinación del resultado fiscal consolidado**

(+)	Utilidades fiscales del ejercicio de las controladas
(-)	Pérdidas fiscales del ejercicio de las controladas
(+/-)	Utilidad o pérdida fiscal de la controladora
(-)	Perdidas fiscales anteriores a la consolidación de controladas y controladora
(+/-)	Modificación a las utilidades o pérdidas de controladas
(-)	Pérdida en venta de acciones deducibles
(+)	Pérdida en venta de acciones deducida
(=)	Utilidad o pérdida fiscal consolidada
(-)	Pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores

**Fuente:** elaboración con base en la LISR, art. 64

La sociedad controladora que hubiera optado por determinar su resultado fiscal consolidado, llevará la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) consolidada. En cada ejercicio se determina la CUFIN consolidada. Los ingresos por dividendos percibidos solo serán considerados los que perciban la controladora y las controladas de personas morales ajenas a la consolidación. Los dividendos o utilidades pagados serán los que pague la sociedad controladora. Los ingresos, dividendos o utilidades, sujetos a regímenes fiscales preferentes, serán los percibidos por la sociedad controladora y las sociedades controladas, en la participación consolidable en la fecha en que se pague el impuesto que a éstos corresponda.

Se requiere que todas las controladas y la controlada permanezcan en el régimen cinco ejercicios o hasta incumplimiento de requisitos o desconsolidación. Se requiere una autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

para consolidar fiscalmente y con ello se semicentraliza los trámites administrativos que deban realizarse ante la hacienda. La autorización para consolidar surte efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se otorgue. Las controladas que se incorporen a la consolidación antes de que surta efectos la autorización, deberán incorporarse a la misma a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se obtuvo la autorización para consolidar. Las sociedades que se incorporen a la consolidación con posterioridad a la fecha de la autorización, se deberán incorporar a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se adquiera la propiedad con más del 50% de sus acciones con derecho a voto.

La controladora debe presentar aviso dentro de los quince días siguientes a la fecha en que adquiera, directamente o por conducto de otras sociedades controladas, una nueva controladora. En el caso de que las controladas se incorporen entre la fecha de presentación de

---

la solicitud y la de notificación de la autorización, se debe presentar el aviso dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la autorización. En el caso de que las sociedades surjan por escisión, dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que se constituyan las escindidas.

La sociedad controladora que ejerza la opción de consolidación deberá llevar los registros que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, así como de la totalidad de los dividendos o utilidades percibidos; registros de las utilidades y las pérdidas fiscales generadas por las sociedades controladas en cada ejercicio; registros de las utilidades y las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora en cada ejercicio, incluso de las ganancias y pérdidas que provengan de la enajenación de acciones. Los registros que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta que hubiera correspondido a la sociedad controladora de no haber consolidado. Además deberá presentar declaración de consolidación dentro de los cuatro meses siguientes al cierre de su ejercicio en la que determinará el resultado fiscal consolidado y el impuesto anual. Si la declaración presentase cantidad a cargo, la sociedad controladora deberá enterarla con la propia declaración. Si alguna o algunas de las sociedades controladas presenten declaración complementaria con el fin de subsanar errores u omisiones la sociedad controladora deberá corregir su resultado fiscal y enterar el impuesto (en su caso).

Entre las obligaciones de las sociedades controladas está presentar su declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiera consolidación, así como el cálculo de sus pagos provisionales. La cuenta de utilidad fiscal neta de cada sociedad controlada se integrará y se llevará un registro de utilidades fiscales netas que se integrará con las utilidades fiscales netas consolidables de cada ejercicio. Cuando una sociedad controlada celebre operaciones con su sociedad controladora o con

una o más sociedades controladas mediante las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, entre otras operaciones, deberá realizarlas conforme a la metodología de precios de transferencia.

El principal beneficio que genera régimen de consolidación fiscal está en los flujos de efectivo ya que el pago del impuesto se difiere hasta el momento en que se desconsolide el grupo, se desincorpore alguna de las empresas, o bien, se generaren utilidades. Dicho beneficio se tiene hasta que se presente aviso ante el Servicio de Administración Tributaria para dejar de consolidar y conjuntamente con el aviso se presenta copia de los estados financieros dictaminados para efectos fiscales de las sociedades controladora y controladas, el cálculo del impuesto derivado de la desconsolidación que con motivo de la determinación del resultado fiscal consolidado determine a su cargo o de las cantidades que resulten a su favor, y copia de los estados financieros dictaminados para efectos fiscales con todos los anexos.

La desconsolidación procede si una controladora no incorpora a una controlada cuyos activos representen el 3% o más del valor total de los activos del grupo que consolide al momento en que debió efectuarse la incorporación. También es aplicable cuando la controladora no incorpore a la consolidación en un mismo ejercicio, a dos o más controladas cuyos activos representen en su conjunto el 6% o más del valor total de los activos del grupo que consolide. También se aplicará en el caso en que se incorpore a la consolidación a una o varias sociedades que no sean controladas o en el caso de que la controladora desaparezca por Fusión. Cuando durante un ejercicio se desincorporen una o varias sociedades cuyos activos en su totalidad representen el 85% o más del valor total de los activos del grupo que consolide fiscalmente al momento de la desincorporación

En la fusión de sociedades se considera que existe desincorporación de las controladas que

desaparezcan con motivo de la fusión. En el caso de que las sociedades se encuentren en suspensión de actividades deberán desincorporarse cuando esta situación dure más de un año. Cuando por segunda ocasión en un periodo de cinco ejercicios

contados a partir de la fecha en que se presentó el aviso de suspensión de actividades por primera ocasión. La determinación del impuesto por desincorporación o desconsolidación se determina conforme a la siguiente mecánica fiscal:

**Cuadro 2**  
**Determinación del resultado fiscal**  
**después de la desconsolidación / desincorporación**

Utilidad o pérdida fiscal consolidada antes de la desincorporación	
(+ / -) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores	
(+ / -) Pérdida en enajenación de acciones	
(+ / -) Dividendos pagados no provenientes de CUFIN	
(+ / -) Diferencia del saldo de la CUFIN	
(+ / -) Diferencia del saldo del registro de la UFIN	
(=) Resultado Fiscal después de la desconsolidación / desincorporación	
( X ) Tasa	
( = ) Total Impuesto sobre la renta a pagar	

**Fuente:** Elaboración con base en la LISR

**1.1. La recaudación del Régimen de consolidación fiscal**

El Servicio de Administración Tributaria es la administración que se encarga de los procesos de recaudación, auditoría, atención y vigilancia jurídica de todos los contribuyentes. Entre los contribuyentes que se encarga de fiscalizar son los grandes contribuyentes que conforman grupos de empresas, la finalidad es de determinar el ISR a los resultados del grupo. El efecto de la aplicación de la norma crea un beneficio en los flujos de efectivo del grupo que conlleva al pago diferido del impuestos sobre la renta hasta el momento en que se desconsolide el grupo, se desincorpore alguna de las empresas, o bien, se generaren utilidades, por lo que el pago del ISR se difería por tiempo indefinido hasta la reforma fiscal de 2010 que limitó el diferimiento del pago del impuestos por cinco ejercicios.

La Auditoría Superior de la Federación fiscalizó la gestión financiera a los grandes contribuyentes para presentar la información en Cuenta Pública (ASF, 2011, p. 1), particularmente se estudió el importe recaudado del régimen general de ley de las personas morales. Cuenta Pública 2011 publicó la recaudación por concepto de ley un total de \$629,040.72 millones de pesos de ISR que incluye la recaudación de las personas morales (45.55%), personas físicas (1.85%), retenedores personas morales y personas físicas (52.40%), ingresos derivados en el extranjero (0.19%), y otros conceptos de la ley (0.01%). El total del ISR recaudado incluye el impuesto de las personas morales, régimen simplificado, intereses, dividendos, fondos de pensiones, jubilaciones, y el régimen de consolidación fiscal, el cual corresponde el 11.39% del total de la recaudación del ISR y el 25% de la recaudación de las personas morales, \$71,673.07 millones de pesos que se obtuvo por pagos provisionales y del ejercicio.

**Cuadro 3**  
**Recaudación del ISR en 2009 por concepto de ley**  
**(Miles de pesos)**

Concepto	Total ISR Recaudado	%	
<b>Personas Morales</b>	<b>286,515,594.80</b>	<b>100</b>	<b>45.55</b>
De las personas morales	19,156,881.90	6.70	3.05
Régimen simplificado. Impuesto propio	2,722,919.50	1.00	0.44
Régimen simplificado. Impuesto de sus integrantes	724,027.00	0.30	0.12
<b>Consolidación</b>	<b>71,673,074.70</b>	<b>25.00</b>	<b>11.39</b>
Régimen General de Ley	184,713,518.50	64.50	29.36
Dividendos	6,306,899.90	2.20	1.00
Fondo de pensiones, jubilaciones y primas de antigüedad	1,218,273.30	0.40	0.19
<b>Total ISR Recaudado:</b>	<b>629,040,729.40</b>	<b>100</b>	

**Fuente:** Elaboración propia con base en datos de: EAI 2009, ACTCI, SAT

De acuerdo con el Presupuesto de Gastos Fiscales<sup>1</sup>, el monto reportado en el presupuesto, -apoyos indirectos autoaplicativos del gobierno hacia diversos sectores de la economía o de contribuyentes mediante marco tributario, que permiten a sus beneficiarios diferir el pago de los impuestos- se consideró \$12,478 millones de pesos como gasto fiscal, sin embargo el ingreso en la hacienda de los pago del impuesto que fue diferido será recuperado en futuros ejercicios fiscales.

La OCDE considera que el sistema de impuesto sobre la renta empresarial mexicano

tiene ciertas debilidades que derivan en el aprovechamiento de planeaciones fiscales de las empresas trasnacionales, incluso menciona que “ciertos cambios en las reglas pueden ayudar a evitar el abuso” (2012, p. 76). Dichas debilidades, vinculantes con una reforma fiscal refiere “las limitaciones a la consolidación de pérdidas de empresas recién adquiridas que pueden usarse para compensar el gravamen de las utilidades dentro de grupos corporativos”, y lo ejemplifica con la práctica abusiva de las empresas que “generan fuertes pérdidas que después la empresa consolidada puede” (p. 77) disminuir.

1. *Son estimaciones de ingresos que el erario no percibe, “por la autoaplicación de parte de los contribuyentes de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos legales”.*

## 2. EL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES

El nuevo régimen considera a las empresas del grupo como integradora e integradas y estas son las que pueden solicitar autorización para aplicar el régimen opcional. La sociedad integradora y las integradas que ejerzan la opción deben aplicarla hasta en tanto la sociedad integradora no presente aviso para dejar de hacerlo, o bien, cuando deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos. Las sociedades integradoras deben ser residentes en México, además de ser propietarias de más del 80% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades integradas, y en ningún caso serán propiedad de otra u otras sociedades, excepto que sean residentes en el extranjero con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio. Las sociedades integradas son aquéllas en las cuales más del 80% de sus acciones con derecho a voto son propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad integradora. La tenencia indirecta es aquélla que tenga la sociedad integradora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean integradas por la misma sociedad integradora.

El impuesto sobre la renta del ejercicio a enterar y diferir se determina a partir del resultado o pérdida fiscal del ejercicio. La sociedad integradora obtiene el resultado fiscal integrado, sumando el resultado fiscal del ejercicio de las sociedades integradas al que se le restará las pérdidas fiscales de las sociedades integradas. La integradora calculará un factor de resultado

fiscal el cual obtiene dividiendo el resultado fiscal integrado del ejercicio entre la suma de los resultados fiscales por la sociedad integradora y por sus sociedades integradas en la participación integrable. Si el resultado fiscal integrado resulta negativo es cero. La sociedad determina el impuesto del ejercicio para lo cual suma el monto del impuesto que corresponda a la participación integrable con el que corresponda a la participación no integrable y será el impuesto que se deberá enterar en la declaración del ejercicio fiscal. La diferencia entre el impuesto que corresponda a la participación integrable y el monto obtenido de la participación integrable se multiplicará por el factor de resultado fiscal integrado. La cantidad que resulta será el impuesto del ejercicio que podrá diferirse por un plazo de tres ejercicios. La participación integrable será la participación accionaria que una sociedad integradora tenga en el capital social de una sociedad integrada ya sea en forma directa o indirecta. La participación integrable de las sociedades integradoras será del 100%. La participación no integrable es la participación accionaria en que la sociedad integradora no participa directa o indirectamente en el capital social de una sociedad integrada.

La sociedad integradora y sus integradas para determinar el impuesto sobre la renta del ejercicio, así como el impuesto que podrán diferir lo determinan con base en lo siguiente:

**Cuadro 4**  
**Determinación del impuesto con base en el**  
**régimen opcional para grupos de sociedades**

(+)	Resultado fiscal de las sociedades integradas
(-)	Pérdidas fiscales de las sociedades integradas (sin actualización)
<hr/>	
=	Resultado fiscal integrado
	Resultado fiscal integrado = Factor del resultado fiscal integrado
<hr/>	
(+)	Resultado fiscal de las sociedades integradas
	Impuesto a pagar
X	Participación integrable
=	Resultado
X	Factor de resultado fiscal integrado
=	Monto participación integrable
	Impuesto a pagar
X	Participación no integrable
=	Resultado
X	Factor de resultado fiscal
=	Monto participación no integrable <sup>2</sup>
	Monto participación integrable
+	Monto participación no integrable
<hr/>	
=	Impuesto a enterar del ejercicio
	Impuesto de la participación integrable
	Menos Monto de la participación integrable
<hr/>	
=	Impuesto a diferirse por un plazo de tres ejercicios

**Fuente:** elaboración propia con base en la iniciativa de Ley del ISR 2014.

Para obtener la autorización para integrar el resultado fiscal, la sociedad integradora tiene que contar con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades integradas para determinar y enterar el impuesto sobre la renta. También debe

presentar la solicitud de autorización a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél por el que se pretenda determinar el impuesto integrado, junto con la documentación probatoria que solicite el SAT. En la solicitud deberá señalar a todas las integradas.

2. *La participación no integrable es la participación accionaria en que la sociedad integradora no participa directa o indirectamente en el capital social de una sociedad integrada.*

Las sociedades integradora están obligadas a llevar la CUFIN identificando en cada ejercicio la UFIN de la participación integrable de cada sociedad, la participación por la que se pagó el impuesto del ejercicio, la participación integrable por la que se diferió el impuesto del ejercicio y la participación no integrable.

Cuando la sociedad integradora deje de aplicar la opción de incorporación de sociedades ya no puede ser considerada como integradora o deje de reunir los requisitos para serlo, cada sociedad deberá desincorporarse y enterar el impuesto que hubiere diferido durante el periodo que estuvo integrada. Además se verán impedidas para volver aplicar la opción durante los tres ejercicios siguientes.

### 3. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN Y OBJETIVO

La investigación fundamentalmente tiene un carácter cualitativo en un marco referencia interpretativo de hermenéutica conservadora. El corte del estudio es transversal y tiene por objeto analizar el régimen de consolidación fiscal para los grupos de empresas y el efecto en la recaudación para la hacienda pública. Se estudia el régimen opcional para grupos de sociedades que presentó el ejecutivo al Congreso de la Unión, y el informe de la cuenta pública, específicamente el rubro de la recaudación en materia del impuesto sobre la renta. También se estudió y analizó la información de teóricos especialistas expertos que han trabajado y estudiado el tema.

Por ser un tópico altamente especializado, Hernández lo llama “inmersión inicial en el campo” (2006:272), que muestra en primer lugar un panorama general del régimen de consolidación y al mismo tiempo el efecto que tiene el régimen en la recaudación. También se muestra la propuesta en la iniciativa de reforma hacendaria que presentó el primer mandatario en México al Congreso de la Unión sobre el régimen opcional para grupos de sociedades. Se trata de

un estudio con diseño transeccional exploratorio y alcance descriptivo. El estudio termina con la intención de comprender las diferencias el régimen de consolidación fiscal en comparación con el nuevo régimen fiscal opcional para grupos de sociedades, en un ejercicio sobre el probable incremento en la recaudación.

#### 3.1. Unidad de análisis

Por tratarse de un estudio hermenéutico la investigación se inicia con el análisis deóntico del régimen de consolidación fiscal que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y el análisis de teóricos, expertos técnicos que han aplicado el régimen fiscal. Para fortalecer la importancia del régimen, se revisa en materia de recaudación el importe que publica Cuenta Pública 2011 en relación a la cantidad recaudación por este régimen fiscal. Posteriormente se revisa la iniciativa de decreto por el que se expide la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que propuso el presidente en turno para finalmente hacer el estudio comparativo y comprender las diferencias entre el régimen vigente contra el nuevo.

## 4. RESULTADOS

A partir del 1982 la autoridad legislativa ordenó cambios en la reserva de ley que fueron aplicados al régimen de consolidación fiscal del ejercicio vigente. También los cambios operaron en la esfera del ejecutivo con las disposiciones reglamentarias y resoluciones misceláneas fiscales administrativas. El efecto de las modificaciones fiscales se materializó cuando la autoridad administrativa aplicó sus facultades de comprobación a los contribuyentes que optaron por el régimen, el acto de fiscalización resultó complejo y difícil para la autoridad. El régimen de consolidación es un tópico altamente especializado y se requiere de adiestramiento disciplinario para aplicar las disposiciones descriptivas y prescriptivas, y atender la vigencia de la ley, derivadas de las adiciones y reformas fiscales que propusiera el legislativo para revisar y determinar el resultado fiscal consolidado.

Basta con enunciar la determinación y comparación de la CUFIN de las controladas contra la CUFIN de la controladora, la determinación de las pérdidas, los dividendos pagados fuera de la CUFIN, la participación accionaria que la sociedad controladora tenga en una sociedad controlada, la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRE) y CUFIN consolidable, la figura de controladora pura, la determinación de los conceptos especiales de consolidación. Lo anterior, aunado a las reformas fiscales vigentes en cada ejercicio que incidieron en la determinación del impuesto calculado, y consolidado a diferir, por comprender una combinación de normas fiscales vigentes y anteriores. A esto habrá que sumar la reestructuración de los grupos para transferir el control; las fusiones, escisiones, la incorporación de empresas, la liquidación; esto requiere de un control contable ordenado y estricto de cada empresa del grupo para determinar un apropiado cálculo del impuesto a enterar y diferir. Estos factores debilitaron el control y la fiscalización de la autoridad

hacendaria sobre las empresas que optaron por este régimen (Presidencia, 2013, p. XXXIX). Es por ello que la autoridad propuso eliminar el régimen de consolidación fiscal y establecer el régimen opcional para grupos de sociedades.

Las principales ventajas del régimen de consolidación fiscal son la aplicación inmediata de las pérdidas fiscales de las controladas y la controladora con las utilidades fiscales cuyo efecto permitió el diferimiento del impuesto a cinco ejercicios. El diferimiento del impuesto sobre los dividendos pagados por cinco ejercicios; la posibilidad de aplicar ciertos beneficios que establezcan los tratados internacionales; optimización en los procesos administrativos al tener una representada por el grupo. La Ley del impuesto sobre la renta propone un esquema de salida del régimen con dos alternativas para el cálculo del impuesto diferido que se tenga al 31 de diciembre de 2013, así como un esquema de pago fraccionado en cinco ejercicios para cubrirlo.

Para concretar la salida del régimen, en el caso de que las empresas se encuentren en el periodo de cinco años de tributación, podrán aplicar las disposiciones del régimen de consolidación, y en tanto concurren los cinco años, deben calcular y enterar el impuesto diferido que tengan, a través del esquema fraccionado de pagos.

La resolución del legislador fue delimitar el diferimiento del impuesto, de hecho, el régimen de consolidación fiscal no se eliminó, sino que se reformó el nombre del régimen a otro denominado "Régimen opcional para grupos de sociedades". El nuevo régimen permite un control de impuestos causados de las integradas, y la disposición atributiva acota diferir el impuesto tres años, en lugar de los cinco años que permitía el régimen de consolidación. Entre los beneficios del nuevo régimen es la simplificación fiscal al determinar el impuesto con base en un factor de consolidación, condición que da la certeza del

impuesto; ya no se podrá diferir las pérdidas al cien por ciento de las integradas. Es un régimen fiscal que otorga a la autoridad mayor control a las empresas del grupo, y facilita la fiscalización sobre las empresas que integran a los grupos empresariales.

El nuevo régimen contiene las disposiciones descriptivas, prescriptivas y atributivas que trató el régimen de consolidación en relación a los requisitos para pertenecer al régimen, a los casos de fusión, escisión y liquidación de empresas.

## 5. CONCLUSIONES

Aunque la continuidad del régimen de consolidación fiscal se identifique con otro nombre, sigue siendo una forma de fomentar la inversión, y aunque el periodo para diferir el impuesto se haya acotado a tres años, probablemente los empresarios que estén ciertos en invertir en México puedan considerar que el régimen sigue siendo competitivo y acorde para la generación de empleo.

El análisis hermenéutico de la norma fiscal ha subrayado que en ambos regímenes fiscales las empresas están obligadas a auto determinar sus impuestos, enterarlos, realizar pagos provisionales, lo cual da evidencia del cumplimiento del principio de justicia en materia doctrinaria, mismo que responde a no considerar el régimen como un privilegio fiscal, ya que el diferimiento del impuesto sobre la renta no significa una renuncia recaudatoria (Arizmendi, 2013b). Es importante reiterar que la aplicación del régimen de consolidación fiscal por las empresas o régimen opcional para grupos de sociedades es una figura fiscal establecida en ley que permite pagar el impuesto en otro momento a futuro.

No se encontró evidencia sobre el régimen de consolidación fiscal decretado en 1973 haya cumplido con su objetivo. En la iniciativa de ley presentada al congreso en el ejercicio fiscal 2013, tampoco se explica por qué se mantiene el régimen fiscal cuando fue una idea inicial del gobierno de la república eliminarlo, acuerdo firmado por las tres fuerza políticas de éste país y el primer mandatario, en el documento llamado "Pacto por México".

La evidencia empírica muestra que uno de los beneficios del régimen de consolidación para el país es el importe recaudado por este concepto (Mancilla, 2013b), el empleo que generan este grupo de empresas, así como la producción de bienes y servicios más alta en el país la tenemos por este grupo (INEGI, 2012). Probablemente al interior de los grupos de empresas, el régimen derive en una mayor utilidad de la que el país pueda recibir, sin embargo el gobierno no tiene los mecanismos para suplir la ausencia de éste ingreso público, cómo podría generar el empleo, y cómo generar la producción de bienes y servicios que realizan estos grupos de empresas que optan por el régimen fiscal.

Las consideraciones finales en primer lugar es cuestionarse sobre cuál fue el propósito de cambiar el nombre al régimen fiscal. En segundo lugar es razonar si con este nuevo nombre de régimen opcional para grupos de sociedades se abandona el tratamiento preferencial a las empresas. En tercer lugar si la hacienda pública recaudará más de la partida que informa cuenta pública con el régimen opcional de sociedades en lugar del régimen de consolidación fiscal. Por último, considerar que ciertos cambios en las reglas puedan ayudar a optimizar la fiscalización y mejorar el control, en este sentido, es comprender que la recaudación sobre el nuevo régimen opcional para grupos de sociedades no necesariamente puede representar un incremento en la recaudación solo porque el impuesto se recaude en el corto plazo (tres años), y haya reglas más claras para la determinación del impuesto.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

Arizmendi, E. (2013). Taller de Consolidación Fiscal. Trabajo presentado en el Cuerpo Académico Consolidación Financiera y Fiscal, Facultad de Negocios, Universidad La Salle, Distrito Federal, México. Enero. Inédito.

ASF, (2011). Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2009. Auditoría Superior de la Federación. Cámara de Diputados.

Hernández, R., Fernández, C., Baptista, P. (2006). Metodología de la Investigación. México: Mc Graw-Hill.

INEGI (2012), Las mil empresas más grandes. Censos económicos 2009. México: INEGI.

Labrador, F., Penilla, G. (2006). Consolidación fiscal. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Mancilla, M., (2013). El régimen de consolidación fiscal. Un estudio en el marco del “Pacto por México”. Memorias del XVIII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática. UNAM, México.

Mancilla, M., (2013). El régimen de consolidación fiscal. Una estrategia fiscal de financiamiento para la pequeña y mediana empresa. Revista Ide@s Concyteg, 96.

Mancilla, M., (2013). La práctica del Régimen de Consolidación Fiscal. Un estudio empírico en las Pyme del Distrito Federal. Las ciencias administrativas ante los retos del empleo y la crisis laboral mundial. México. Memorias del XVII Congreso Internacional de Investigación en las Ciencias Administrativas-2013 México.

OECD (2011), OECD Guidelines for Multinational Enterprises, OECD Publishing.

OECD (2012), Serie “Mejores Políticas” México, Mejores políticas para un desarrollo incluyente. Septiembre 2012. Francia: OECD.

OECD (2012), Getting It Right. Strategic Agenda for Reforms in México.

Presidencia de la República, 2013, Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta. México.

Puente, J. (enero-junio 2011). Reflexiones acerca del régimen de consolidación fiscal. Finanzas públicas. 5, 2011, 3. pp 67-85.

Reyes, G., Hernández, J. (enero 2013). Consolidación fiscal: Razones para no eliminar el Régimen. Puntos Finos. 2013. pp. 73-80.

### Legislación

“Código Fiscal de la Federación”, Diario Oficial de la Federación, México, 31 de diciembre de 1981, lunes 31 de diciembre de 2012, última reforma, primera sección, pp. 74-83.

“Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, Diario Oficial de la Federación, México, 5 de febrero de 1917, miércoles 13 de abril de 2011, última reforma, primera sección, pp. 1.

“Ley del Impuesto Sobre la Renta”, Diario Oficial de la Federación, México, 1° de enero de 2002, viernes 25 de mayo de 2012, última reforma, primera sección, pp. S/pág.

“Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomenten el desarrollo industrial y turístico del país”, Diario Oficial de la Federación, México, Miércoles 20 de junio de 1973, pp. S/pág.

### **Referencias electrónicas**

Arizmendi, S. E., (2013), ¿cómo impactará el Pacto por México al ámbito fiscal? Consultado el 22 de febrero de 2013, disponible en: <http://eleconomista.com.mx/podcast/asesoria/2013/02/21/como-impactara-pacto-mexico-ambito-fiscal>

# E-FISCO: EL CONFLICTO ENTRE LA EFICIENCIA RECAUDATORIA Y EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PRIVACIDAD: LA EXPERIENCIA DE BRASIL

Marcelo Miranda Ribeiro



**Eficiencia  
Recaudatoria**

**e-fisco**



**Derecho  
Fundamental  
a la Privacidad**

## SINOPSIS

Las nuevas tecnologías de la información posibilitan el desarrollo de complejos sistemas de fiscalización, así como impulsan la creación de diversas obligaciones accesorias electrónicas. Surge entonces el Fisco electrónico, que revoluciona el modo de relacionarse entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Se abre para el Estado un enorme espacio para ganar eficiencia recaudatoria y al mismo tiempo de reducir los costes de gestión. Por otro lado, el uso de estos sistemas pone a los contribuyentes bajo una vigilancia continua. Tal estado de cosas coloca en conflicto el interés público en la recaudación de impuestos y el derecho fundamental a la privacidad. El propósito de este artículo es, en este contexto, evaluar la actuación del e-Fisco desde la perspectiva del desarrollo intensivo de los sistemas informáticos de control de las obligaciones fiscales.

***El Autor:** Auditor Fiscal de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil. Maestría en Derecho por la Pontificia Universidad Católica de Paraná. Especialista en Derecho Público por Unibrasil y en Derecho Procesal Tributario por CEAD/UNB. Licenciado en Informática por la Universidad Federal de Viçosa y en Derecho por la Universidad Federal de Paraná.*

## Contenido

1. Los deberes de colaboración y el poder de fiscalización
2. e-Fisco: La modernización de la relación Fisco-contribuyente
3. El derecho fundamental a la privacidad
4. El conflicto entre eficiencia recaudatoria y el derecho fundamental a la privacidad
5. Conclusión
6. Bibliografía

La tributación se justifica por la necesidad de mantener los servicios públicos esenciales y de redistribuir los ingresos. Por lo tanto, el tributo es mucho más que una fuente de ingresos para el Estado, siendo un verdadero instrumento de realización de justicia, en el sentido de gravar a todos los ciudadanos sobre la base de su capacidad de pago y por lo tanto promover una verdadera justicia redistributiva.

De ese modo, para lograr el bien común, el Estado requiere la participación de todos en función de su capacidad para contribuir. Después de todo, cuando todo el mundo paga por igual cada uno puede pagar menos, pero en general, hay un aumento en los ingresos del gobierno y una mayor legitimidad del sistema tributario.

No hay duda, portanto, que la función recaudatoria es una de las actividades cruciales del Estado. Cabe señalar, sin embargo, que el interés público que debe cumplirse con la recaudación tributaria y el interés en la recaudación de impuestos no son necesariamente coincidentes. Para que esto ocurra son necesarias dos condiciones: que los recursos sean destinados específicamente para el bien común y que el procedimiento recaudatorio se dé respetando los principios constitucionales tributarios y los derechos fundamentales. Así, por ejemplo, la imposición de un impuesto que viole el principio

de capacidad contributiva, aunque solucione el problema de salud pública en Brasil, no podrá prevalecer.

Por otro lado, tenemos que, aunque esencial, la norma del tributo está entre aquellas de fuerte rechazo social. Siendo entonces una norma antipática, la lucha eficaz contra las diversas formas de evasión fiscal constituye una tarea verdaderamente titánica, de modo que sólo una fiscalización estricta permitirá su fiel cumplimiento (NABAIS, 2003, p. 20).

Por lo tanto, cuanto mayor sea la eficacia de la fiscalización, mayor será la eficacia de la justicia fiscal. Debe destacarse, sin embargo, que si por un lado este aspecto requiere que a la entidad pública se le ofrezca la herramienta indispensable para ayudar a realizar sus necesidades financieras, por otro, tal poder no puede sacrificar las garantías individuales que sostienen el orden jurídico constitucional.

Este conflicto entre el poder de fiscalizar y el deber de apoyar la misma se fortalece, como se verá, con los nuevos sistemas de control electrónico de las obligaciones fiscales, fruto del intenso desarrollo tecnológico de los últimos años. Lo que ocurre hoy es que en Brasil, las Administraciones Tributarias han creado numerosas obligaciones tributarias electrónicas. A nivel federal vale la pena mencionar los sistemas de control y fiscalización, que sin embargo van más allá de la exigencia de la transmisión de declaraciones digitales, como ocurre, por ejemplo, con la implementación, entre otros, del Sistema Público de Contabilidad Fiscal (SPED), la factura electrónica y el Sistema de Control de Bebidas (SICOBEB).

Es inevitable que con la implementación de estos sistemas el Estado amplía en gran medida su eficiencia recaudatoria. Por otra parte, los contribuyentes están cada vez más expuestos a un poder de fiscalizar que es gradualmente más intenso, penetrante y permanente. Surge

---

entonces un conflicto de naturaleza constitucional. Si por un lado de Hacienda Pública tiene la facultad de fiscalizar, por otro, no se puede permitir que dicha actividad sea practicada en niveles extremos, so pena de dificultar el libre ejercicio de la actividad económica y el derecho fundamental a la privacidad.

Lo que está en juego es, pues, el equilibrio de intereses entre el derecho a la privacidad y el interés público en el aumento de la recaudación de impuestos. Los temas a ser examinados son los siguientes: ¿Cómo se deben interpretar como los mandamientos de protección de la privacidad frente a la exigencia, igualmente constitucional, de recaudar ingresos para el logro de los objetivos del Estado? ¿Se necesita crear un equilibrio entre estos valores para obtener el

mejor resultado frente a un caso concreto, o a priori el interés público justifica el uso de estas nuevas formas de control?

Con este objetivo, se analizarán inicialmente los deberes de colaboración de los administrados para con el Fisco y la correlación poder-deber de fiscalizar de la entidad estatal. A continuación se examinará cómo las nuevas tecnologías de la información revolucionan la relación entre el Fisco y los contribuyentes, surgiendo lo que se denomina e-Fisco. A continuación se describirán algunos sistemas electrónicos de control ya en funcionamiento con el fin de demostrar esta nueva realidad. Posteriormente se estudiará el derecho fundamental a la privacidad para, por último, evaluar el conflicto entre este y la búsqueda de la eficiencia recaudatoria.

## 1. LOS DEBERES DE COLABORACIÓN Y EL PODER DE FISCALIZACIÓN

La Constitución Federal establece el poder-deber de fiscalización del Estado en el art. 145, § 1, segunda parte, de la Carta Magna, que se expresa de la siguiente manera: “Siempre que sea posible, los impuestos tendrán carácter personal y serán estimados de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, quedando la administración tributaria especialmente facultada para verificar la efectividad de estos objetivos e identificar, respetados los derechos individuales y de conformidad con la ley, el patrimonio, los ingresos y las actividades económicas del contribuyente”.

Asimismo, el Código Tributario Nacional, en sus art. 195 y 197, prescribe la obligación del contribuyente de cooperar con el Tesoro. Además, la Ley 9.784/99, que regula el procedimiento administrativo en el ámbito de la Administración Pública Federal, determina en su art. 4, inc. IV, que son deberes del administrado ante la Administración, entre otros, proporcionar las informaciones que le sean solicitadas y contribuir al esclarecimiento de los hechos.

En fin, el contribuyente, e incluso terceros de alguna manera relacionados con la responsabilidad fiscal, tienen el deber de cooperar con la Administración Tributaria. En principio, el legislador tiene, por lo tanto, libertad relativamente amplia para disciplinar e imponer esos deberes de colaboración, al igual que, en teoría, no existe el derecho a negativa por parte del contribuyente para cumplir con este deber.

A partir de este poder de fiscalizar y cobrar, que es de vital importancia para el mantenimiento del Estado, se ha impuesto a los contribuyentes una gran variedad de obligaciones tributarias accesorias.

Es evidente que tales obligaciones tienen la función de dotar a la Administración de los elementos necesarios para calcular el importe del impuesto. Pero si la fiscalización es un derecho de la Administración, no se puede permitir que tal derecho perturbe al ciudadano al punto de dificultarle el libre ejercicio de la actividad económica o de sacrificar derechos

fundamentales duramente ganados. Así, por ejemplo, puede no haber un interés público en la creación excesiva de obligaciones accesorias ya que el exceso puede representar una violación a los principios de la libre empresa y la proporcionalidad.

Lo que ocurre, es necesario señalar, es que los contribuyentes brasileños se ven obligados, cada vez más, a completar numerosas declaraciones electrónicas, las cuales tienen como objetivo principal no siempre propiciar una mejor actividad empresarial, sino más bien a facilitar las actividades fiscalización y recaudación de impuestos.

Tome en cuenta también que la realidad que tales obligaciones adicionales buscan reproducir es bastante compleja, dado el complicado Sistema Tributario Nacional. Esta complejidad genera altos costos de cumplimiento para las empresas. Por lo tanto, no sólo la carga tributaria brasileña es alta, sino también el costo del cumplimiento tributario de las empresas es también demasiado grande. Cabe señalar que el costo de cumplimiento es aquel que los contribuyentes tienen que cumplir con las obligaciones principales y accesorias establecidas por el Estado, es decir, es el costo de ajustar su conducta a las normas tributarias

Además, quedo demostrado que el peor aspecto del sistema tributario brasileño no es sólo la alta carga tributaria, sino también el alto costo de gestión. Esa fue la conclusión del “Informe de Competitividad Global 2012-2013”, publicado por el Foro Económico Mundial. En un ranking de competitividad empresarial en el que Brasil aparece en la posición número 48 entre los 144 países analizados, los factores considerados más problemáticos para hacer negocios en el país fueron: regulación tributaria (18,7%), infraestructura inadecuada (17,5%), carga tributaria (17,2%), burocracia gubernamental (11,1%), entre otros factores

(reglamentos laborales, educación inadecuada, etc.) Es decir, en “regulación tributaria” Brasil alcanza su peor registro, cuestión obviamente relacionada con la aparición de estos sistemas electrónicos de control fiscal (Foro Económico Mundial 2012, p. 116).

No sólo eso, para facilitar aún más al Estado en su tarea “creativa” de elaboración de tales obligaciones, la etapa actual de desarrollo tecnológico, en particular el auge de Internet, ayuda mucho en esta tarea. Lo que vemos entonces es que estas obligaciones se multiplican con el avance de la informatización y de la complejidad del Sistema Tributario Nacional.

Sin embargo, como se indica en el citado § 1 del art. 145, el respeto de los derechos individuales es la referencia para guiar cualquier acción de la Administración tributaria en el contexto de su función de recaudación de impuestos. El poder de fiscalizar no es por tanto absoluto, debiendo ser sopesado frente a los derechos fundamentales de los contribuyentes que, a su vez, tampoco son absolutos.

Puede surgir, en función de ello, un conflicto con status constitucional. Si por un lado la Hacienda Pública tiene el poder-deber de fiscalizar, por otro, no se puede permitir que tal actividad sea practicada en niveles extremos, so pena de dificultar el libre ejercicio de la actividad económica (párrafo único del art. 170 de la CF/1988) y el derecho fundamental a la privacidad (art. 5, X, de la CF/1988). Además, tiene que haber un equilibrio de intereses entre el derecho a la privacidad de los administrados y el interés público en la recaudación de impuestos. Ante esta colisión de derechos fundamentales y de conformidad con las reglas de la hermenéutica constitucional, que establece que dos acciones de orden constitucional no pueden, en su aplicación práctica, anularse, se debe abogar por un equilibrio entre ellas.

---

De esta manera, para que los deberes de colaboración sean legítimos, debe haber algunos contornos mínimos para salvaguardar los derechos de los contribuyentes. Primero, deben estar previstos en la ley; no puede ser excesivos, o sea, si hay otros medios menos complejos, más baratos e igual de eficaces para realizar el mismo fin, estos deben ser preferibles; y si el cumplimiento de la exigencia administrativa da

como resultado la violación de algún derecho fundamental, debe analizarse en este caso, el nivel de violación del derecho garantizado para evaluar si la obligación impuesta debe prohibirse o no. En fin, este conflicto debe ser resuelto mediante la ponderación de los principios en vista de la situación de hecho, a fin de proporcionar la solución más razonable y proporcionada para el caso de que se trate.

## 2. e-FISCO: LA MODERNIZACIÓN DE LA RELACIÓN FISCO-CONTRIBUYENTE

Hay una clara influencia de las nuevas tecnologías en la formación de la Administración Tributaria moderna. Como se verá, las mismas introducen una nueva forma de iteración entre el Fisco y el contribuyente, surgiendo el denominado Fisco electrónico o e-Fisco. Después de todo, con el desarrollo de complejos sistemas informáticos se modifica radicalmente el método de trabajo de las autoridades fiscales antes realizado en análisis de documentos en papel (libros y facturas, por ejemplo) y ahora hecho de forma casi enteramente digital. Además, se impone un cambio importante en la forma de cumplimiento de las obligaciones tributarias accesorias por parte de los contribuyentes.

En otras palabras, actualmente, las autoridades fiscales trabajan cruzando información electrónica procedente de diversas fuentes y auditando libros fiscales y contables electrónicos con la ayuda de sistemas de procesamiento inteligente. Por lo tanto, el Internet se ha convertido en un medio eficaz para la fiscalización.

Los contribuyentes, a su vez, cumplen gran parte de sus obligaciones tributarias, principales o accesorias, en el Internet. El lanzamiento se realiza generalmente por el método de homologación al completar declaraciones electrónicas. Pueden obtenerse certificados negativos en la web. Cuotas, emisión de los documentos, en fin, una variedad de servicios

se facilitan a los ciudadanos y las empresas en la red mundial de computadores, por lo que los contribuyentes hoy en día, proporcionan todos los datos necesarios al Fisco, sin tener que visitarlo en persona.

Otro resultado derivado de la mayor aplicación de la tecnología es la reducción significativa del costo necesario para la realización de operaciones, gracias a la disminución de funcionarios involucrados en la actividad tributaria, trayendo en consecuencia un gran ahorro a las entidades tributantes. En resumen, la realidad tributaria actual es totalmente diferente a la de hace unos años. El acto de fiscalizar se hizo más dinámico y automático, porque los datos del contribuyente entran directamente en la base de datos de la entidad fiscalizadora. El espacio de iteración preferencial entre las autoridades fiscales y el contribuyente es virtual.

Como resultado de esta revolución, el objetivo es más eficacia en la lucha contra la evasión fiscal, ya que se establece un monitoreo en línea de la Hacienda Pública. Para las entidades tributantes es un “negocio óptimo”, dadas las dificultades de tener presencia fiscal en un país con millones de contribuyentes. Nada más natural, por lo tanto, que el uso de la tecnología informática para crear una inteligencia tributaria capaz de realizar operaciones y cruzamiento de datos a gran escala.

El e-Fisco, sin embargo, requiere de una gran transferencia de responsabilidades y costos de las actividades de la gestión tributaria hacia los contribuyentes. Además, al tener altos costos, es importante que la Administración Tributaria considere el tema del contribuyente con pocos medios económicos para financiar el gasto de dotar al Estado de la información solicitada. Este es un tema bastante importante, ya que puede estimular al pequeño contribuyente hacia la informalidad o de otra manera hacerlo más vulnerable a las sanciones fiscales, debido a la posibilidad de proporcionar información al Fisco de baja calidad.

No sólo eso, con los nuevos sistemas de fiscalización, la ruta del procedimiento de fiscalización será casi totalmente virtual. La participación del fiscalizado se resumirá en la transmisión de las obligaciones accesorias electrónicas, al cumplimiento de las citaciones a ser presentadas, también, por vía electrónica y la ciencia de la notificación fiscal, si fuera el caso. Se pierde a menudo, incluso el derecho a la denuncia espontánea, según establece el art. 138 del Código Tributario Nacional, ya que el contribuyente pasa a ser constantemente fiscalizado.

El nuevo escenario requiere, por tanto, el pleno respeto a las garantías constitucionales fundamentales para el desarrollo de la relación jurídica-fiscal con el fin de promover el equilibrio entre las partes que componen la naturalmente delicada relación. Esta nueva realidad no puede tener el único fin de aumentar la eficiencia recaudatoria, ya que concretizarla sólo significa aumentar la recaudación de impuestos. La ampliación de la eficiencia del Fisco, la reducción de la evasión de impuestos y un mejor ambiente para la competencia empresarial no son justificaciones, de por sí, para permitir la proliferación de estos sistemas de control, so pena de obstaculizar o incluso descarrilar el libre ejercicio de la actividad económica y el derecho fundamental a la privacidad.

Para demostrar esta realidad, se presentan a continuación, brevemente, algunos sistemas electrónicos desarrollados para aumentar la eficiencia tributaria. La descripción es superficial y no exhaustiva, es decir, hay muchos otros que pudieran mencionarse. La intención, sin embargo, es sólo ofrecer una noción de cómo el Internet y el desarrollo tecnológico están presentes en la realidad tributaria actual y cómo los mismos modificaron la relación Fisco-contribuyente.

### **2.1. Impuesto sobre la renta: una iniciativa pionera**

La informatización del impuesto sobre la renta individual en Brasil se inició en 1964. Inicialmente, la tecnología utilizada consistía en tarjetas perforadas para el ingreso de datos y ordenadores centrales con una capacidad limitada para el procesamiento de datos. Con los años, la tecnología empleada evolucionó considerablemente. En 1995, el impuesto sobre la renta comenzó a ser entregado a través de la transmisión de datos, y, desde 1997, a través del Internet. En el 2000, se presentaron más de 10,1 millones de declaraciones y, en el 2012, se entregaron más de 25 millones de declaraciones a través de este canal. En el 2014, el Internet es el único medio posible de entrega de la declaración de impuesto sobre la renta al Fisco.

Para los contribuyentes la transmisión de estas declaraciones, sin tener que ir a la entidad tributaria, facilita en gran medida el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Además, la eficiencia de la maquinaria recaudatoria da un gran salto de calidad. Se necesita, ahora, equipos con alta capacidad de procesamiento para analizar millones de declaraciones en un corto tiempo y seleccionar aquellas que muestren algún tipo de inconsistencia o evidencia de evasión para dirigirlas a la red tributaria.

Para facilitar aún más la tarea del Fisco, el número de declaraciones que permiten cotejar

---

los datos con las informaciones contenidas en la Declaración de Impuesto sobre la Renta Personal es bastante grande. Existen, por ejemplo, la **DOI (Declaración de Operaciones Inmobiliarias)**, **DIMOB (Declaración de Información sobre Actividades Inmobiliarias)**, **DMED (Declaración de Servicios Médicos y Salud)** y **DIRF (Declaración de Impuesto sobre la Renta Retenido en la Fuente)**. El cruce de la declaración de impuesto sobre la renta con éstas logra, con operaciones de cálculo sencillas, reducir enormemente la evasión fiscal, pues evita incluir información de gastos deducibles del impuesto no realizados e impide la omisión de ingresos tributables como, por ejemplo, la de alquileres.

Además, la gama de información en poder de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil es tan grande que a partir del ejercicio fiscal 2014, la misma pondrá a disposición del contribuyente la declaración del IRPF completada, teniendo el contribuyente simplemente que confirmarla o no. Otra novedad es la presentación de la declaración utilizando dispositivos móviles como tablets y teléfonos inteligentes. En fin, el progreso en esta área es notable.

## 2.2. Factur@ fiscal paulista

A nivel estatal, una iniciativa muy interesante es la **Factura Fiscal Paulista**. Este sistema es un programa de estímulo fiscal a la ciudadanía, que tiene como objetivo animar a los consumidores a exigir la entrega del documento fiscal al momento de la compra de bienes o servicios por parte del contribuyente y el pago del Impuesto sobre la Circulación de Mercaderías y Prestación de Servicios de Transporte Interestatal e Intermunicipal y de Comunicación, el ICMS. El estímulo se realiza con la generación de créditos a las personas naturales, las empresas del Simple Nacional, entidades de asistencia social y condominios.

Con este fin, el consumidor debe solicitar el documento fiscal al momento de la compra

e informar su CPF o CNPJ para tener derecho a créditos y competir por premios. Los establecimientos comerciales enviarán periódicamente dicha información a la Secretaría de Hacienda estatal, que calculará el crédito al consumidor. El crédito podrá ser utilizado, por ejemplo, para reducir la cantidad del IPVA, depósito en cuenta corriente o en cuenta de ahorro.

Con este sistema, el Gobierno del Estado de Sao Paulo tiene como objetivo reducir la carga tributaria para el consumidor, ya que hasta el 30% del ICMS efectivamente pagado cada mes por el establecimiento se distribuye a los compradores que proporcionaron su CPF / CNPJ en proporción al valor de su compra.

Para la administración tributaria, los beneficios son enormes, ya que amplía considerablemente la base de contribuyentes por la demanda de la emisión de facturas y recibos de impuestos, facilita un mayor cotejo electrónico de informaciones y, por tanto, la mejora de los controles fiscales.

Cabe destacar que el Internet es un apoyo tecnológico indispensable para la consecución de la factura fiscal paulista. Esto se debe a que, después de que el consumidor solicita el documento fiscal al momento de la compra e informa su CPF / CNPJ, la empresa expide el documento fiscal y lo transmite electrónicamente a la Secretaría de Hacienda.

En resumen, la factura fiscal paulista se estableció con el fin de aumentar la recaudación, transfiriendo al ciudadano una parte de la facultad de control, es decir, se amplía el poder de fiscalización sin aumentar el costo para el gobierno. Esto es porque, al generar créditos, se anima al contribuyente a dar seguimiento a la compra realizada, de modo que si la misma no aparece en el sistema sólo se debe reportar para verificar lo que sucedió: un error del sistema o un “descuido” del vendedor.

### 2.3. Factura electrónica (NF-e)

El proyecto de la factura electrónica (NF-e) involucra a la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios. Tiene como objetivo la implementación de un modelo nacional de factura electrónica para sustituir el actual sistema de emisión del documento fiscal en papel, con validez jurídica garantizada por la firma digital del remitente. Buscar simplificar las obligaciones accesorias de los contribuyentes y permitir, al mismo tiempo, el monitoreo en tiempo real de las operaciones comerciales por parte de las autoridades fiscales (Brasil. Secretaría de Ingresos Federales de Brasil. Factura electrónica).

Los beneficios son muchos. En lo que respecta a las administraciones tributarias, no hay necesidad de gastar grandes sumas de recursos para captar, procesar, almacenar y facilitar la información relativa a las transacciones de los contribuyentes. Con respecto a los contribuyentes, no será necesario asignar recursos humanos para el registro, contabilidad, almacenamiento, auditoría interna y presentación de información a las diferentes esferas de gobierno que, en el cumplimiento de sus atribuciones legales, las requieran, por lo general a través de las declaraciones u otras obligaciones accesorias.

Por lo tanto, la integración y el intercambio de información tienen por objetivo racionalizar y modernizar la administración tributaria brasileña, reduciendo los costos y las barreras burocráticas, facilitando el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el pago de impuestos, además de fortalecer el control y la fiscalización a través de intercambio de información entre las administraciones tributarias.

De manera simplificada, la empresa emisora de la NF-e genera un archivo electrónico que contiene la información fiscal de la operación comercial, que debe ser firmado digitalmente con el fin de garantizar la integridad de los datos

y la autoría del emisor. Este archivo electrónico, que corresponderá a la Factura Electrónica (NF-e) se transmite entonces vía Internet a la Secretaría de Hacienda de la jurisdicción del contribuyente que hace una pre-validación del archivo y devuelve un protocolo de recibo (autorización de uso), sin el cual no puede haber tránsito de mercancías.

La NF-e también se transmite a la Secretaría de Ingresos Federales, que es el repositorio nacional de todas las NF-e emitidas y, en el caso de transacciones interestatales, a la Secretaría de Hacienda del destino de la operación. Las Secretarías de Hacienda y la Secretaría de Ingresos Federales pondrán a disposición consultas, a través del Internet, para el destinatario y otros interesados que posean la clave de acceso al documento electrónico.

Para monitorear el tránsito de mercancías se imprime una representación gráfica simplificada de la NF-e, titulada DANFE, en papel y única, que contiene impresa, resaltada, la clave de acceso para consulta de la NF-e vía Internet y un código de barras que facilita la captura y la confirmación de las informaciones de la NF-e por las unidades tributarias.

La DANFE no es una factura propiamente ni la sustituye. Es una herramienta de consulta auxiliar, ya que contiene la clave de acceso a la NF-e que permite al titular del documento confirmar su existencia a través del ambiente nacional (RFB) o el sitio web de la Secretaría de Hacienda en el Internet.

Como se puede observar, la NF-e favorece bastante al Fisco, pues proporciona una mayor consistencia en la información fiscal de las empresas, fomenta la integración y la cooperación entre las administraciones tributarias de diferentes entidades políticas, evita la multiplicidad de las rutinas de trabajo y la falta de compatibilidad entre los datos económico-fiscales de los contribuyentes. La mayor dificultad para las administraciones tributarias

---

es sólo la necesidad de realizar inversiones para capturar, procesar, almacenar y facilitar una multiplicidad de información sobre las transacciones realizadas por los contribuyentes.

Para los contribuyentes, el beneficio de la NF-e es la economía del uso del papel, pues en este caso, el procedimiento es puramente virtual y con firma digital. Su impresión es opcional tanto para el emisor como para el destinatario. Para el transporte de mercancías, en el que la factura fiscal debe presentarse en las oficinas de fiscalización, se produce agilidad en el proceso, pues no es necesario que la NF-e acompañe a la mercancía, la cual es acompañada sólo por la DANFE. Además, con la NF-e, la tendencia es que las empresas ganen eficiencia y economía en las obligaciones accesorias, ya que permite la integración de los sistemas de fiscalización de las entidades políticas a través de la estandarización y el intercambio de información contable-fiscal. En consecuencia, con la aplicación de la NF-e será posible eliminar gran parte de la evasión, generando una competencia leal para las empresas que pagan sus impuestos correctamente.

#### **2.4. Sistema de control de bebidas (SICOBE)**

El Sistema de Control de Producción de Bebidas (Sicobe) es un dispositivo instalado en las plantas embotelladoras industriales de cerveza, refrescos y agua por la Casa de la Moneda de Brasil, bajo la supervisión, el seguimiento y el cumplimiento de los requisitos de seguridad y de control fiscal establecidos por la Secretaría de Ingresos Federales. Además de contar la cantidad de productos fabricados por la industria, el Sicobe también efectuará la identificación del tipo de producto, empaque y su respectiva marca (Brasil. Secretaría de Ingresos Federales de Brasil. Sistema de Control de Bebidas).

Las bebidas también serán marcadas por Sicobe con códigos que funcionarán como una especie de firma digital, que permitirá a la Secretaría de Ingresos Federales rastrear individualmente

cada bebida producida en el país. Estos códigos contienen información, entre otros, sobre el fabricante, la marca comercial y la fecha de fabricación del producto. Como resultado, el Sicobe permitirá a la Secretaría de Ingresos Federales controlar, en tiempo real, todo el proceso de producción de bebidas en el país, mediante el uso de equipos y dispositivos de control, registro, grabación y transmisión de la información a su base de datos.

La instalación obligatoria de contadores de producción en la industria de bebidas fue establecida por el art. 58-T de la Ley No. 10.833/2003, incluido en la Ley No. 11.827/2008 para adaptarse al nuevo sistema de tributación del sector, con base en el tipo de envase, marca comercial y precio. La instalación del Sicobe se realizará sin costo alguno para el fabricante de bebidas, que será responsable únicamente del resarcimiento a la Casa de la Moneda de Brasil de los procedimientos de mantenimiento preventivo y correctivo del sistema, cuyos costos podrán deducirse del PIS o la Cofins adeudada en cada período de liquidación.

Para tener una idea de la eficiencia del Sicobe, un reportaje en el periódico Folha de Sao Paulo (ROLLI, C.; FERNANDES, F., 2010), de 06/04/2010, informó que la recaudación de impuestos federales en la industria de bebidas aumento 20% en el 2009, después de que la Secretaría de Ingresos Federales pasara a controlar la producción de cervezas, refrescos y agua mineral con la instalación del Sicobe en 108 fábricas en el país.

Esto se debe a que, en la práctica, el Fisco mantiene un ojo electrónico en la línea de producción y, después de la salida de la mercancía de la fábrica, se hace un rastreo durante la circulación y la presentación de los productos en los puntos de venta. Así, esta tecnología tiene la capacidad de contar cada producto fabricado por la industria e identificar el impuesto que la empresa debe pagar. Por otra parte, además de evitar la evasión fiscal,

combate también la existencia de fábricas clandestinas, porque sólo podrán circular en el país los productos que tengan el sello de la Casa de la Moneda.

## 2.5. SPED: el panóptico fiscal

El Sistema Público de Escrituración Digital (SPED) se basa en la Enmienda Constitucional No. 42, aprobada el 19 de diciembre de 2003, que introdujo la cláusula XXII del art. 37 de la Constitución Federal. Esta disposición establece que las Administraciones Tributarias de la Federación, los Estados, el Distrito Federal y los Municipios actuarán de forma integrada, compartiendo los archivos e informaciones de impuestos. Sobre la base de esta disposición se estableció, mediante el Decreto No. 6022, de 22 de enero de 2007, el SPED (Brasil. Secretaría de Ingresos Federales de Brasil. Sistema Público de Escrituración Digital).

El SPED consiste en la modernización del sistema de cumplimiento de las obligaciones accesorias de los contribuyentes. Entre sus objetivos, destacan: la integración de las autoridades fiscales a través del intercambio de información fiscal y contable; simplificar y estandarizar las obligaciones accesorias; y acelerar la identificación de los delitos fiscales, con un mejor control de los procesos, la rapidez de acceso a la información y una fiscalización más eficaz de las operaciones con el cotejo de los datos y la auditoría electrónica.

Comenzó con tres grandes proyectos: Contabilidad Digital (ECD), Contabilidad Fiscal Digital (EFD) y la Factura Electrónica (NF-e). El SPED Contable tiene como objetivo reemplazar la contabilidad en papel por la Contabilidad Digital (ECD). Se trata de la obligación de transmitir, a través del Internet, los registros del diario, libros de contabilidad y registros comprobatorios de los asientos incluidos en ellos. El SPED Fiscal, mientras tanto, es la Contabilidad Fiscal Digital (EFD), que es un conjunto de documentos y registros fiscales de interés para las autoridades

fiscales. Contiene varios libros de impuestos: Registro de Inscripción, Registro de Salidas, Registro de Inventario, Registro de Cálculo del ICMS e Registro de Cálculo del IPI.

Hay también otros proyectos en ejecución como la Contabilidad Fiscal Digital del PIS y de la Cofins (EFD-PIS/Cofins), el Libro de Cálculo del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades sujetas a la renta imponible (e-Lalur), la Contabilidad Fiscal Digital de la información social de la empresa (nómina) y el Balance General (declaraciones de contabilidad e información económica-financiera de las empresas), que incluirá los estados financieros y una serie de datos económicos-financieros de las empresas involucradas en el proyecto, que serán utilizados para generar estadísticas, análisis de riesgo de crédito y estudios económicos, entre otros usos. El e-Lalur hará un "borrador" del estado financiero del IRPJ y la CSLL de las sociedades obligadas al cálculo de estos impuestos por el sistema de beneficios reales. Si el contribuyente está de acuerdo con los valores presentados, sólo tiene que firmar el libro y transmitirlo. Por último, el EFD-Social tiene por fin abarcar la contabilidad de la nómina y el libro de registro de los empleados.

La idea es que los contribuyentes cuenten con diversas informaciones fiscales y contables en un ambiente virtual, en principio, para facilitar la relación Fisco-contribuyente, pero, de hecho, para proporcionar al Estado casi toda la contabilidad del contribuyente, ofreciéndole un control en línea y permanente de sus obligaciones tributarias.

Otro tema muy importante en relación al SPED es su enorme complejidad. Para ilustrarlo, tomemos el caso de la EFD PIS/Cofins: el archivo digital por transmitirse tiene más de mil campos a ser reportados, como se puede verificar en la Ley Declaratoria Ejecutiva Cofins No. 37/2010, documento que posee 109 páginas que explican cómo la información debe completarse.

---

Además, la complejidad del SPED refleja con precisión la complicada legislación de impuestos federales, por lo que la cantidad de información que debe proporcionarse es elevada, la abundancia de la regulación en la materia es fértil, las sanciones por errores son altas y los costos económicos para que las empresas desarrollen sistemas para cumplir con las obligaciones impuestas por SPED son relevantes.

En este punto, es importante mencionar la observación hecha por Ives Gandra da Silva Martins (2006, p. 39), para quien mientras más complejo sea un sistema tributario, menos eficiente será, porque se exigen mayores gastos del Fisco para fiscalizar a los contribuyentes y se hace, para los contribuyentes, mucho más costoso el cumplimiento de las obligaciones y su administración.

El SPED representa, en cualquier caso, un nuevo paradigma de relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes. Marca una nueva etapa en la forma de cumplimiento de las obligaciones accesorias y el procedimiento de fiscalización por parte del e-Fisco. Como fruto de este nuevo modelo, se espera una mayor eficacia en la lucha contra la evasión fiscal. Por el lado de los contribuyentes, los beneficios del nuevo sistema consisten en la simplificación de sus procedimientos de administración

tributaria, pues ya no será necesario imprimir y almacenar libros contables y fiscales, además de abrirse perspectivas para reducir varias otras obligaciones accesorias.

El SPED y la NF-e posibilitan, es imperativo observar, la aplicación del panóptico tributario, pues se concretiza la situación en la que cada vez menos personas vigilan una gama cada vez mayor de contribuyentes. El panóptico, según lo muestra Michel Foucault (2002, p. 166/167), es concebido como una construcción radial, con pabellones a partir de un centro común, donde se obtiene el mayor control sobre toda la actividad diaria de la persona, con un mínimo esfuerzo. Para el autor, el panóptico induce en el ciudadano “un estado consciente y permanente de visibilidad que garantiza el funcionamiento automático del poder. Tiene que ver con que la vigilancia sea permanente en sus efectos, incluso si se discontinúa en su acción” (FOUCAULT, 2002, p. 167)

Por último, el uso del SPED aumenta en gran medida la eficiencia del órgano recaudador, creando medios capaces para reducir la evasión fiscal. Sin embargo, no puede permitirse que su complejidad y nivel de intromisión en la vida privada de los contribuyentes vayan más allá de lo razonable, so pena de dificultar el libre ejercicio de la actividad económica y el derecho fundamental a la privacidad.

### 3. EL DERECHO FUNDAMENTAL A LA PRIVACIDAD

El derecho fundamental a la privacidad está previsto en el inciso X del art. 5 de la Constitución Federal de 1988. De su lectura se colige que la intimidad es considerada un derecho diferente a los derechos a la vida privada, la honra y la imagen de las personas, cuando la doctrina hasta entonces consideraba que estos eran una expresión de la intimidad (SILVA, 2006, p. 206).

No hay en la Constitución, además, referencia específica al derecho a la privacidad. De ahí viene la comprensión, para algunos estudiosos, que el derecho a la privacidad es género cuyas especies son los derechos a la intimidad, a la vida privada, a la honra y a la imagen. Esta es, además, la posición de Luiz Roberto BARROSO (2007, p. 201), para quien:

La intimidad y la vida privada son esferas diversas, incluidas en un concepto más amplio: el derecho a la privacidad. De ello se desprende el reconocimiento de la existencia en la vida de las personas, de espacios que deben ser preservados de la curiosidad ajena, porque implican el modo de ser de cada uno, sus particularidades. [...] Como regla general, no habrá un interés público en tener acceso a ese tipo de información.

La misma posición adopta José Afonso da Silva (2006, p. 206), que utiliza el término “derecho a la privacidad” para abarcar todas las manifestaciones de la esfera íntima y privada, incluyendo los derechos a la honra y la imagen de las personas.

En nuestra opinión, sin embargo, la Constitución incluyó el derecho a la privacidad, denominándolo de “vida privada”. De este modo, el inc. X de la Constitución Federal distingue los derechos a la intimidad y a la privacidad con contenidos de protección diversos.

El derecho a la intimidad se refiere al ámbito “más interior de la persona, sus pensamientos, ideas, emociones, etc.”. La idea es la de interioridad, campo en que las personas deben estar libres de toda injerencia (Pereira, 2011, p. 111). Por eso, la intimidad siempre debe mantenerse en secreto, inaccesible y oculta, siendo conocida sólo por el titular. Así, el diario íntimo, el secreto bajo juramento, las convicciones íntimas, las situaciones impenetrables de pudor personal son ejemplos de situaciones protegidas por el derecho fundamental a la privacidad (Vieira, 2007, p. 36).

La privacidad (o vida privada), a su vez, sería todo lo que no pertenece al ámbito

más interior, pero que no alcanza a la esfera pública. De esa forma, todo lo que implique una relación bilateral, pero que el individuo quiera mantener confidencial está protegido por el derecho a la privacidad. Así, por ejemplo, una conversación telefónica con un amigo, una correspondencia postal, información fiscal (que implica la relación con el Fisco), datos bancarios (que implica el intercambio de información con el banco), la información médica, todas ellas se refieren a datos que son protegidos por el derecho fundamental a la privacidad. En resumen, la privacidad se manifiesta hacia el exterior, estando más expuesta y condicionada a las normas y costumbres de la convivencia social. Lo que la diferencia del derecho a la intimidad es el grado de exclusividad que cada uno impone a terceros: la intimidad excluye cualquier forma de comunicación con una segunda persona, mientras que la privacidad permite que haya una comunicación que pueda involucrar a otras personas, pero excluye toda forma de publicidad (Pereira, 2011, p. 116).

Teniendo en cuenta lo anterior, se entiende que el derecho a la intimidad es un derecho exclusivo de la persona natural, ya que es el derecho del hombre a vivir su vida de forma independiente, sin ninguna interferencia ajena. De ese modo, los secretos bancarios, fiscales, comerciales y contables están enmarcados en el presente estudio, como un derecho a la vida privada o a la privacidad, que protege la información personal no pública, pero que involucra a terceros. Por lo tanto, el conflicto discutido aquí se refiere al derecho a la privacidad, ya que implica la transmisión de una serie de informaciones fiscales, contables y comerciales a la Administración Tributaria.

#### 4. EL CONFLICTO ENTRE EFICIENCIA RECAUDATORIA Y DERECHO FUNDAMENTAL A LA PRIVACIDAD

Se pasa, por último, al análisis del conflicto existente entre el interés público en la recaudación de impuestos y el uso de controles informáticos cada vez más invasivos en la privacidad de los contribuyentes. Los problemas que surgen son: ¿cómo se deben interpretar los mandatos constitucionales de protección de la privacidad frente a la exigencia, también constitucional, de obtención de ingresos tributarios para alcanzar los fines del Estado? ¿Se necesita crear un equilibrio entre estos valores para llegar al mejor resultado ante un caso concreto, o a priori el interés público justifica el uso generalizado de estas nuevas formas de control?

El tema reviste de gran importancia, porque como afirma José Afonso da Silva (2006, p. 210):

El amplio sistema de informaciones computarizadas genera un proceso de análisis de las personas, cuya individualidad es totalmente invadida. El peligro es mayor mientras más el uso de la informática facilite la interconexión de carpetas con la posibilidad de formar grandes bases de datos que revelen la vida de los individuos, sin su consentimiento, e incluso sin su conocimiento.

Además, no siendo suficiente con tener que pagar impuestos, los contribuyentes se ven también limitados en su ámbito de privacidad al estar obligados a proporcionar al Estado una serie de informaciones, a soportar la fiscalización de las entidades fiscales, a desarrollar costosos

sistemas informáticos para satisfacer las necesidades no son suyas, en fin, hay en la relación jurídico-tributaria una verdadera sumisión al poder del imperio estatal. De ahí el debate entre la legitimidad de las medidas de fiscalización y recaudatorias a la luz del respeto a los derechos fundamentales.

Debe destacarse, sin embargo, que el tema aquí expuesto, aunque relacionado, no debe confundirse con la problemática del secreto fiscal. El tema que debe abordarse es si la Hacienda Pública puede, de modo permanente, tener acceso a todos los datos comerciales y fiscales de los contribuyentes, es decir, el establecimiento de un status continuo de fiscalización.

La violación del secreto bancario por la Administración Tributaria, por ejemplo, fue considerada inconstitucional por la Corte Suprema Federal,<sup>1</sup> bajo el argumento de afrenta al principio de la privacidad. Pero, por supuesto, no existe secreto para el Fisco, con relación a las informaciones fiscales. Pero ¿qué pasa con la información de carácter comercial, el cotejo con los datos de tarjetas de crédito, de transacciones de bienes raíces realizadas, de gastos médicos, entre muchas otras? Es decir, hay que reconocer que gran parte de la información recibida o cotejada por la Secretaría de Ingresos Federales puede violar la privacidad de los contribuyentes. Ante eso, tenemos que analizar el conflicto entre la eficiencia y el derecho fundamental a la privacidad.

---

1. *Sobre la cuestión del secreto bancario, la Corte Suprema declaró la inconstitucionalidad de la Ley Complementaria 105/2001 que autorizó al Fisco a violar el secreto bancario de los contribuyentes sin autorización judicial, por considerar que había una invasión indebida del derecho fundamental a la privacidad. No estuvo de acuerdo con esta decisión, bajo los términos del voto salvado, la Ministra Carmen Lucia al afirmar: "no hay violación de la privacidad de los ciudadanos, sino sólo la transferencia a otro órgano de la información protegida". Además, el epígrafe § 2° del art. 5 de la citada ley determina, "la información transferida en el epígrafe de este artículo se limitará a los registros relativos a la identificación de los titulares de las operaciones y los importes globales mensualmente trasladados, prohibiéndose la inclusión de cualquier elemento que permita identificar su origen o la naturaleza de los gastos derivados de ellos". Es decir, ¿cómo puede la información mensual de operaciones financieras resumidas permitir el conocimiento de la esfera privada de alguien, más aún tratándose del órgano recaudador? BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinario N° 389.808/PR, Brasilia, DF, 15 de diciembre de 2010.*

Se defiende, en línea con lo que sostiene Stefano Rodotá (2008, p. 35), que los problemas contemporáneos de la privacidad indican la necesidad de garantizar un “máximo de opacidad en las informaciones susceptibles a prácticas discriminatorias y el máximo de transparencia en aquellas que, refiriéndose a la esfera económica de los sujetos, compiten para apoyar las decisiones de relevancia colectiva”. Así, la información sobre las opiniones políticas, las creencias religiosas, la raza, la salud, los hábitos sexuales, los datos genéticos, que implique el derecho a la privacidad debe estar totalmente protegida, no pudiendo ser vendida, transmitida o accedida por terceros, cabiendo a quien la detente la obligación de mantenerla en secreto absoluto y siendo responsable, civil y penalmente, en caso de violación.

Por otra parte, la información de carácter económico, salvaguardada por el derecho fundamental a la privacidad, implica la garantía de que dicha información no podrá hacerse pública. Sin embargo, este derecho, por lo menos en lo que respecta al ámbito económico, debe ceder frente al interés colectivo. No es creíble que en un Estado Social de Derecho el órgano recaudatorio no pueda tener libre acceso a las transacciones financieras de los administrados.

La privacidad, en este caso, sólo interesa a aquellos que tienen algo que ocultar. Por lo tanto, el acceso a todos y cada uno de los datos económicos para la administración tributaria debe ser ilimitado, pero, obviamente, sólo utilizado con el fin de comprobar el hecho imponible generador y, también, siempre que se garantice su seguridad absoluta en relación con el acceso de terceros.

Por lo tanto, el acceso a los datos económicos de todos los ciudadanos y las empresas, incluyendo la banca, no significa ofender al derecho fundamental a la privacidad, pues la idea de violación del secreto bancario y fiscal se relaciona con la comunicación dada

a terceros. No hay violación de la privacidad cuando la información se transfiere, por razones legalmente aceptables, manteniéndose el carácter confidencial por parte del conocedor.

Esta es de hecho una tendencia muy visible. Existe, como afirma Castro (2002, p. 12-3), un movimiento internacional claro de flexibilización del secreto bancario sin la intermediación del Poder Judicial. Las razones que justifican esta tendencia, que incluye a países como Estados Unidos, España, Francia, Bélgica, los Países Bajos, entre otros, como explica el referido autor, “se encuentran en la necesidad de combatir el lavado de dinero derivado de prácticas criminales y la facilitación de nuevos niveles de cumplimiento y recaudación de impuestos”.

Por tanto, la esfera económica debe ceder una parte de la sobreprotección que se le asignó en el pasado. Esta transparencia progresiva tiene su origen en la necesidad creciente de recursos para el welfare state (Rodotá, 2008, p. 78). La privacidad, en el contexto posmoderno, debe dejar de ser un elemento de protección de la propiedad, sobre todo la de origen ilícito.

Es apropiado en este punto destacar que la jurisprudencia brasileña aún no se libra del origen patrimonial del derecho a la privacidad. Un ejemplo paradigmático es la jurisprudencia laboral, en la cual la privacidad cede al poder directivo del empleador. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Superior del Trabajo (TST), el empleador puede monitorear y dar seguimiento a la actividad del empleado en el entorno de trabajo, en el correo electrónico corporativo, es decir, revisar sus mensajes, tanto desde el punto de vista formal como bajo el ángulo material. No es ilícita la prueba así obtenida, con el fin de establecer una causa justa para el despido a causa del envío de material pornográfico a un compañero de trabajo. No hay, en este caso, de acuerdo con el TST, violación alguna de los derechos establecidos en los incisos X y XII de art. 5 de la CF/1988. Pero si se

---

adopta la misma lógica que el STF utilizó para considerar el secreto bancario inconstitucional, el derecho de interceptación del contenido de los mensajes de correos electrónicos corporativos también debe adelantarse únicamente con una autorización judicial. Estas decisiones antagónicas simplemente reflejan el origen histórico de la privacidad - la lógica es la protección de la propiedad.

Se entiende que el TST incluso aplicó el principio de la proporcionalidad en el caso, aniquilando el derecho a la privacidad, al consolidar la posición de que ni siquiera se permite “expectativa de privacidad en el ambiente de trabajo.” Además, la Constitución no establece distinción entre la comunicación de carácter personal y la comunicación de carácter profesional, protegiendo el secreto en ambos casos, pues lo que se persigue proteger no se limita al contenido de la comunicación propiamente dicho, y mucho menos al medio empleado, y sí la intimidad y la vida privada de los interlocutores o destinatarios de la comunicación (VIEIRA, 2007, p. 139-142).

En otro ejemplo muy interesante, apunta Castro (2002, p. 23) que en la Acción Declaratoria de Inconstitucionalidad N° 1.1790-DF, el Tribunal Supremo adoptó la postura de que la coexistencia entre la protección de la privacidad y los llamados archivos de consumo, mantenidos por el proveedor de crédito o integrados en bases de datos, se hizo imprescindible para la economía de la sociedad de masas. Pero como cuestiona el autor, “¿por qué la formación y el uso de ‘archivos de consumo’ pueden coexistir con los derechos a la intimidad y la vida privada, y la transferencia de informaciones financieras al Fisco no?”

Se entiende, sin embargo, que el derecho a la privacidad no puede ser un subterfugio para que los ciudadanos oculten al Estado sus bienes y rentas, es decir, para proteger sus intereses egoístas. Se afirma, en este sentido, la incompatibilidad entre las ideas del Estado

Democrático de Derecho y la inaccesibilidad de la Administración Tributaria al movimiento económico de los contribuyentes, ya que los ingresos provenientes de los impuestos son la principal forma de lograr la justicia social. Se concluye, pues, que “la presencia del interés público relativiza las restricciones al acceso a los hechos de naturaleza o contenido financiero reveladores de la vida privada” (Castro, 2002, p. 22).

Por tanto, existe un “núcleo duro” para usar la expresión de Rodotá (2008, p. 95), impenetrable a cualquier persona. Este núcleo está formado por los elementos que componen el derecho a la intimidad (secretos, diario personal, preferencia sexual, etc.) y aquellos que, perteneciendo al núcleo de protección del derecho a la inviolabilidad, pueden generar prácticas discriminatorias (la fe religiosa, orientación sexual, informaciones relativas a la salud, etc.). Mientras tanto, las informaciones que contribuyan a la satisfacción del interés colectivo deben tener su ámbito de protección debilitado. Es lo que ocurre, como ya dije, con la información de carácter económico en relación con las Administraciones Tributarias.

Los problemas relacionados con la privacidad son, por lo tanto, bastante complejos. Esto es debido a que el derecho a la privacidad refleja un contenido impreciso. Además, la jurisprudencia vigente se aferra a su origen patrimonial para reducir la interferencia del Estado en las actividades privadas. Se pierde de vista, sin embargo, que el contenido de los conceptos posee un aspecto dinámico. En el caso de la privacidad, los cambios provocados por las nuevas tecnologías y la necesidad de una distribución más justa de la carga fiscal, exigen una evolución en su concepto. Además, cabe destacar que en el Estado Social quitar a las Administraciones Tributarias la prerrogativa de tener acceso a la información económica de los contribuyentes es quitar al Estado una función esencial.

Debe destacarse, sin embargo, que la facilidad tecnológica, el interés público en la recaudación de impuestos y la eficiencia recaudatoria no pueden significar el derecho de invadir las vidas de los ciudadanos y las empresas. Para que estas nuevas obligaciones electrónicas sean legítimas, deben imponerse límites al Estado. Estos límites son económicos (los costos para los contribuyentes no pueden descarrilar el desarrollo de las actividades económicas, verificación que requiere un análisis tanto de la cantidad de obligaciones como de su contenido), de seguridad (el Estado debe garantizar la inviolabilidad de los datos recopilados) y de contexto (sólo pueden utilizarse para el propósito a que se destinan). Se impone así la necesidad de simplificación de la gestión tributaria y que la tecnología beneficie a ambas partes de la relación jurídico-tributaria.

Por lo tanto, el mayor problema radica en la cantidad y calidad de los datos recopilados, a menudo desproporcionados en comparación con los fines perseguidos. Además, una vez recopilados deben recibir un tratamiento seguro, a fin de garantizar su integridad, autenticidad y confidencialidad. De ahí el entendimiento, en línea con lo que enseña Vieira (2007, p 233.), de que son tres los parámetros que deben guiar al poder público en la gestión de los datos recabados: cantidad, calidad y conexión de los datos con los fines perseguidos; acceso restringido a las personas que necesiten conocerlos y seguridad en todas las etapas del procesamiento de la información.

En materia de impuestos, debido a lo expuesto, no se puede incurrir en el error de afirmar que la eficiencia se traduce simplemente en la búsqueda de la máxima recaudación. La comprensión adecuada del principio de eficiencia en materia fiscal nos obliga a considerar el objetivo de la

actividad de tributación, sin perder de vista el objetivo del Estado, que es la realización del bien común, porque, de hecho, la tributación es simplemente una actividad-medio para permitir que la actividad-finalidad del estado (Machado, 2006, p 53.).

Uno se da cuenta de que no es sencillo elegir entre los dos valores que están en juego para decidir qué debe prevalecer y en qué medida. Se necesita, al mismo tiempo, garantizar la convivencia entre la protección de los derechos individuales y la apertura progresiva de la sociedad. Obviamente, esta apertura no implica el derecho del Estado a conocer aquella parte de la información de los ciudadanos ubicada en el “núcleo duro” de la privacidad. Pero siendo el Estado el actor más importante en la función de distribución equitativa de la carga tributaria, debe, sin embargo, tener acceso de forma amplia e ilimitada a los datos económicos de sus administrados. Por lo tanto, hay que buscar un equilibrio justo entre la noción individualista de la privacidad y la satisfacción de las necesidades sociales, pues ni la eficacia legítima al uso indiscriminado de las herramientas de control por el Estado ni tampoco el interés público le dará el poder a invadir la esfera más íntima de las personas. Además, las informaciones que las empresas deben proporcionar al Fisco son aquellas propias a sus actividades económicas, que normalmente ya deben proporcionar. Por lo tanto, no puede considerarse como partes del espacio privado de los contribuyentes.

En conclusión, el derecho fundamental a la privacidad no puede ser una justificación para que los contribuyentes oculten al Estado sus hechos jurídicos tributarios, pues la Constitución no protege el derecho a la privacidad injustificable.

---

## 5. CONCLUSIÓN

Hace poco más de 30 años, la Administración Tributaria se limitaba a papeles y burocracia. El Internet era sólo un proyecto y la transmisión de datos no existía. Con los cambios que se han producido, el Fisco entró en la era digital. El poder fiscal se agigantó, hubo una inmensa transferencia de tareas a los contribuyentes que inicialmente cabían al Estado y los contribuyentes se hicieron mucho más vulnerables.

Este nuevo modus operandi permite al Fisco ejercer un control en masa de los contribuyentes, lo que de otro modo sería imposible (Pereira, 2000, p. 205). El avance tecnológico propició al desarrollo de sistemas capaces de ampliar la mirada del estado sobre un mayor número de contribuyentes y el manejo de la riqueza de manera más amplia, reduciendo las posibilidades de evasión fiscal

Sin embargo, no se puede admitir que los controles electrónicos sean impuestos a los contribuyentes sólo con el objetivo de aumentar la eficiencia recaudatoria, en contra de los derechos fundamentales de los contribuyentes. Los beneficios aportados por los avances tecnológicos también deben repercutir sobre los ciudadanos, a fin de facilitar el cumplimiento de sus obligaciones accesorias y de reducir la carga tributaria impuesta.

Por lo tanto, el poder de someter no puede basarse únicamente en el interés público,

pues la Constitución atribuye a los individuos espacios individuales de acción que son intangibles al Estado. Es cierto que el contenido económico del derecho a la privacidad no puede sobrevivir en el Estado contemporáneo. No es posible hacer de la privacidad un instrumento para la defensa de la propiedad, principalmente la de origen ilícito. Es necesario reorientar el contenido de la privacidad más allá de su dimensión individualista. En la sociedad actual, se requiere un blindaje absoluto de la información que pueda conducir a prácticas discriminatorias y la máxima transparencia a la información relativa a la esfera económica de los sujetos, que contribuya a fundamentar las decisiones de interés colectivo.

Se concluye pues que el interés público en la recaudación de impuestos relativiza las restricciones al acceso a datos de carácter económico reveladores de la vida privada, pero, por sí solo, no justifica el panoptismo fiscal. Para que esto ocurra, el nivel de restricción a la privacidad, los costos económicos impuestos a los contribuyentes y la razonabilidad en la imposición de las informaciones solicitadas deben tomarse en cuenta para evaluar el nivel de interferencia del Estado en la vida privada de los ciudadanos y las empresas. Sin embargo, es evidente que la eficacia y el interés público son valores importantes y que compiten con otros para legitimar el papel del e-Fisco.

## 6. BIBLIOGRAFIA

- BARROSO, Luís Roberto. Liberdades de expressão versus direitos da personalidade. Colisão de direitos fundamentais e critérios de ponderação. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). Direitos fundamentais, informática e comunicação. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 389.808/PR, Brasília, DF, 15 de dezembro de 2010.
- CASTRO, Aldemario Araujo. Aconstitucionalidade da transferência do sigilo bancário para o Fisco preconizada pela lei complementar 105/2001. In: SOUZA, James José Marins de (org.). Tributação e sigilo bancário. Curitiba: Juruá, 2002, pp. 11-26.
- FOUCAULT, Michel. Vigiar e punir: nascimento da prisão. 26. ed. Petrópolis: Vozes, 2002.
- LIMBERGER, Têmis. Direito e informática: o desafio de proteger os direitos do cidadão. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Coord.). Direitos fundamentais, informática e comunicação. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, pp. 195-227.
- MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Princípio da eficiência em matéria tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, pp. 50-68.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Princípio da eficiência em matéria tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, pp. 29-49.
- NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 1, n. 4, jul. 2003. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29477>. Acesso em: 05/05/2012.
- PEREIRA, Marcelo Cardoso. Direito à intimidade na internet. Curitiba: Juruá, 2011.
- ROLLI, Cláudia; FERNANDES, Fátima. Arrecadação sobe 20% no setor de bebidas. Folha de São Paulo, 6 abr. 2010, Caderno Mercado. Disponível: <http://www1.folha.uol.com.br/fsp/dinheiro/fi0604201005.htm>. Acesso em 20/03/2014.
- RODOTÀ, Stefano. A vida na sociedade da vigilância: a privacidade hoje. Tradução de Danilo Doneda e Luciana Cabral Doneda. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.
- \_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. SPED Sistema Público de Escrituração Digital. Desenvolvido pela Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://www1.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 30 de abril de 2014.
- \_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal. Nota Fiscal Eletrônica. Desenvolvido pela Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/principal.aspx>. Acesso em 10 de abril de 2014.
- \_\_\_\_\_. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Sistema de controle de bebidas. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/bebidas/OrientaSicobe.htm>. Acesso em 10 de abril de 2014.

---

\_\_\_\_\_. SÃO PAULO (Estado). Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Nota Fiscal Paulista. Disponível em <http://www.nfp.fazenda.sp.gov.br/>. Acesso em 04 de abril de 2014.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

VIEIRA, Tatiana Malta. O direito à privacidade na sociedade da informação: efetividade desse direito fundamental diante dos avanços da tecnologia da informação. Porto Alegre: Fabris, 2007.

WORLD ECONOMIC FORUM. The global competitiveness report 2012–2013. Genebra/Suíça, 2012, Disponível em: [http://www3.weforum.org/docs/WEF\\_GlobalCompetitivenessReport\\_2012-13.pdf](http://www3.weforum.org/docs/WEF_GlobalCompetitivenessReport_2012-13.pdf). Acesso em 19/04/2014.

# LA ESTRATEGIA DE CONTROL DEL IVA Y EL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS EMPRESAS CONSTRUCTORAS EN EL PERÚ: AVANCES Y AGENDA PENDIENTE

Fredy Richard Llaque Sánchez



## SINOPSIS

El presente trabajo hace un recuento de las medidas de control implementadas en el Perú para administrar el incumplimiento en el Sector Construcción. Plantea igualmente partir del análisis del sector y la matriz de insumo producto a fin de desarrollar controles efectivos que permitan reducir el incumplimiento en la actividad. En el artículo se identifican algunas prácticas de evasión y se propone alternativas de administración de las mismas, ejemplificando como en el país se ha lidiado con estos problemas, que son comunes a muchas administraciones tributarias.

***El Autor:** Contador Público y Máster en Contabilidad con mención en Finanzas de la Universidad Nacional de Trujillo. Máster en Derecho Tributario de la Universidad de Barcelona. Doctor en Contabilidad y Finanzas de la Universidad de San Martín de Porres. Gerente de Cumplimiento de Grandes Empresas y Grupos Económicos - SUNAT. Docente de la Escuela de Negocios de la Universidad de Lima, y las Escuelas de Postgrado de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos y de la Universidad San Martín de Porres*

## Contenido

1. Caracterización de la actividad de construcción en el país
2. Sistemas y modalidades de contratación
3. Análisis del sector
4. El eslabonamiento de la actividad de construcción
5. Los programas de impulso de la construcción en el Perú
6. El proceso productivo de la actividad de construcción
7. Régimen tributario aplicable
8. La problemática tributaria de la actividad de construcción en el Perú
9. Planteamiento del modelo de control de la actividad de construcción
10. Marco Normativo necesario para el apoyo del control del sector
11. Conclusiones
12. Bibliografía

En los últimos años se observa una tendencia muy fuerte al interior de las Administraciones Tributarias de enfrentar el incumplimiento tomando en consideración los retos que cada sector económico impone.

El Perú como muchos países de la región tiene una brecha importante en infraestructura de todo tipo, incluyendo vivienda y servicios de saneamiento, la satisfacción de estas necesidades genera una gran demanda para

la ejecución de contratos de construcción de diverso tipo.

Muchos de los demandantes y ofertantes en el mercado no tienen intereses contrapuestos, que es un factor que permite facilitar la implementación de controles efectivos, esta situación plantea muchos retos de control para la Administración Tributaria peruana.

En el presente estudio se caracteriza la actividad de construcción en el Perú reconociendo no solo su importancia directa si no su importancia indirecta a partir del encadenamiento que tiene en la economía esta actividad.

Evaluamos también la complejidad de los diferentes tipos de contratos de construcción y revisamos las medidas de control implementadas en el país para administrar el incumplimiento en el Sector Construcción, para esto describimos los controles implementados y exploramos los posibles controles que se pueden implementar tomando en consideración algunos factores que nos permiten focalizar y segmentar el control de la actividad.

El documento explora la importancia que podría tener para un control efectivo el considerar la matriz de insumo-producto del sector. En el documento identificamos también algunas prácticas de evasión que se han detectado en el país y se propone alternativas de administración.

El recuento anterior puede servir de referente para otras administraciones tributarias que tienen que lidiar con complejidades similares a las que enfrenta la Administración Tributaria peruana.

## 1. CARACTERIZACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN EN EL PERÚ

La actividad de construcción, posee características especiales que la diferencian de otras actividades. Cada obra y/o proyecto deben entenderse como un objeto único y diferente, además, por la forma como se ejecutan y contratan las actividades que califican como construcción, generalmente la fecha de inicio y culminación de las obras no coincide con el ejercicio gravable, esto agrega una complejidad adicional que se resuelve en algunas ocasiones mediante el otorgamiento de regímenes de diferimiento para el reconocimiento de la Renta Gravable.

La actividad es una alta demandante de recursos: Materiales, equipos y suministros, incluyendo mano de obra especializada, por ello se le reconoce una importancia directa y una influencia indirecta en el desarrollo de los países como consecuencia del efecto multiplicador que tiene en la economía del país.

Existen diversas modalidades para la obtención y ejecución de obras, una clasificación apropiada en atención a la personería del que convoca a los constructores es clasificarlos como: Contratos de obra pública y contratos de obra privada. A continuación desarrollaremos cada uno de estos.

### 1.1. Contratos de obra pública

Son contratos de obra que se realiza a través de determinados procesos de selección. En nuestro país estos pueden ser: Licitación pública, concurso público, adjudicación directa y adjudicación de menor cuantía.

Las normas<sup>1</sup> que para los efectos se encuentra vigente, determinan las características, requisitos, procedimientos, sistemas y modalidades aplicables a cada proceso de selección. Por un tema de formalidad, el contrato deberá celebrarse por escrito y se ajusta a la proforma incluida en las Bases con las modificaciones aprobadas por la entidad durante el proceso de selección.

Estos tipos de contratos se configuran como contratos de naturaleza administrativa ya que una de las partes contratantes es una entidad del Sector Público. La iniciativa responde a la administración pública quien formula una licitación o una oferta pública.

Un tema interesante en estos tipos de contrato es el hecho de que no existe una negociación del contrato, a diferencia de lo que ocurre en los contratos privados, la contraparte se adhiere a los requerimientos del que plantea la iniciativa.

Debe precisarse que en estos casos el el Contrato entra en vigencia cuando se cumplan las condiciones establecidas para dicho efecto en las Bases<sup>2</sup>, normalmente puede incorporar otras modificaciones expresamente establecidas en el Reglamento, debe entenderse que tanto la entidad como el particular, carecen de facultad y competencia para modificar los términos contractuales.

Los contratos de obra pública se adjudican en alguna de las siguientes modalidades:

1. La normatividad que regula la generalidad de contratos de obras públicas es la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado aprobada por el Decreto Legislativo N° 1017 (03-06-2008) y su Reglamento D.S. N° 184-2008-EF (01-01-2009)

2. Generalmente las condiciones están consignadas en un documento denominado Bases de Licitación, Concurso o Adjudicación

- **Licitación Pública:** Se convoca para la contratación de obras y para la adquisición de bienes y suministros dentro de los márgenes que establece la ley anual de presupuesto.
- **Concurso Público:** Se convoca para la contratación de servicios de toda naturaleza incluyendo consultorías y arrendamientos dentro de los márgenes que establece la ley anual de presupuesto.
- **Adjudicación Directa:** Se aplica para las adquisiciones y contrataciones que realice la entidad, dentro de los márgenes que establece la Ley Anual de Presupuesto, en estos casos el proceso exige la convocatoria de por lo menos tres proveedores.
- **Adjudicación de Menor Cuantía:** se aplica para las adquisiciones y contrataciones que realice la Entidad cuyo monto sea inferior a la décima parte del límite mínimo establecido por la ley anual de presupuesto para la licitación o concurso público según corresponda.

## 1.2. Contratos de obra privada

En nuestro país éste tipo de contratos está normado en el Art. 1771° y siguientes del Código Civil, el que dispone: “Por el contrato de obra el contratista se obliga a hacer una obra determinada y el comitente a pagarle una retribución”.

Nuestro ordenamiento legal reconoce al respecto que las normas del Código Civil, en la parte relativa a los contratos de obras, son supletorias a la voluntad de las partes, los Contratantes (particulares) pueden acordar libremente los términos y condiciones del contrato de obra.

Así las cosas, las especificaciones del contrato, la definen las partes en función a los requerimientos personales, técnicos y económicos de la obra a ejecutar. Esta particularidad puede complicar en algunos casos la labor de control de la actividad.

## 2. SISTEMAS Y MODALIDADES DE CONTRATACIÓN

Los sistemas, modalidades y financiamiento de contratación utilizadas en el país se ajustan - inclusive en el sector privado - al referente establecido en la Ley de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, Art. 26° inc. e).

En los procesos de selección, la entidad determina en las bases el sistema de adquisición o contratación a utilizar en función a la naturaleza y al objeto principal del contrato.

Entre las opciones que pueden tomarse, regladas de acuerdo a las características de las diferentes obras, podemos encontrar:

- **Contrato a suma alzada:** En esta modalidad, el postor formula su propuesta para ejecutar la obra por un monto fijo integral y por un determinado plazo de ejecución. El Postor debe presentar el desagregado por partidas

que dan origen a su propuesta. Este sistema sólo es aplicable cuando las magnitudes y calidades de la prestación estén totalmente definidas por planos y especificaciones técnicas.

- **Contrato de precios unitarios, tarifas o porcentajes:** El postor formula su propuesta ofertando precios, tarifas o porcentajes en función de las partidas o cantidades referenciales contenidas en las Bases, y que se valorizan en relación a su ejecución real, así como por un determinado plazo de ejecución. En estos casos, el postor presentará además del desagregado a que se refiere el párrafo precedente, el valor total de la oferta económica.
- **Contrato de esquema mixto de suma alzada y precios unitarios:** A este sistema normalmente se accede si en el expediente técnico uno o varios componentes técnicos

corresponden a magnitudes y cantidades no definidas con precisión. De esta forma, éstos pueden ser contratados bajo el sistema de precios unitarios, en tanto, los componentes cuyas cantidades y magnitudes estén totalmente definidas en el expediente técnico, pueden ser contratadas bajo el sistema de suma alzada

Los contratos también tienen particularidades importantes en atención a la forma de ejecución contractual, así tenemos contratos que pueden ser:

- **Llave en mano:** El postor oferta en conjunto la construcción, el equipamiento y montaje hasta la puesta en servicio de una determinada obra, pudiendo incluir además, la elaboración del Expediente técnico.
- **Concurso oferta:** En esta modalidad el postor concurre ofertando: Expediente técnico, ejecución de obras, plazos, y de ser el caso terreno. Esta modalidad solo podrá aplicarse en la ejecución de obras que se convoquen bajo el sistema a suma alzada y siempre que el valor referencial corresponda a una Licitación Pública.
- **Administración controlada:** En esta modalidad el Contratista se compromete a

efectuar la dirección técnica y económica de la prestación. La nueva Ley de contrataciones del Estado, ya no hace referencia a esta modalidad.

En atención a la forma de financiamiento del contrato encontramos las siguientes opciones:

- **Con financiación de la entidad:** La Entidad asume totalmente, de modo directo o indirecto, la financiación de la obra.
- **Con financiación del contratista:** Es aquella en que el contratista se compromete a asumir directamente el financiamiento del monto total o parcial del contrato de obra.
- **Por gestión de terceros:** En esta modalidad el costo total o parcial de la obra, servicio, compra o suministro y los costos financieros son asumidos por un tercero comprometido conjuntamente con el postor y la entidad.

Tal cual se puede apreciar existen muchas combinaciones posibles que hacen que el contrato -de por sí complejo- tenga aristas importantes que deban ser consideradas en el momento de la ejecución de las labores de control por los efectos tributarios que cada opción puede implicar.

### 3. ANÁLISIS DEL SECTOR

La actividad de construcción se encuentra ubicada en la Gran División F dentro de los grupos 41 al 43 de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIIU) de las Naciones Unidas Rev. 4<sup>3</sup>. En base a esta clasificación, las actividades Construcción de edificios, obras de ingeniería civil y las Actividades especializadas de construcción se encuentran consideradas como construcción.

Durante los últimos años, la actividad de construcción se ha convertido en un pilar importante del crecimiento del PBI peruano, en el cuadro que se muestra a continuación se puede apreciar la importancia en el PBI del país.

3. LA CIIU actualmente vigente en el país es la Revisión 4, en el siguiente enlace se puede apreciar cuales son las actividades económicas comprendidas en la Sección F: <http://inei.inei.gob.pe/inei/siscodes/ActividadesMarco.htm>

**Cuadro 1**  
**Crecimiento del PBI nacional y sectorial año 2011**  
**(Año Base 1994)**

Sector	Ponderación 1/	Variación Porcentual 2011/2010 Enero-Diciembre
<b>Economía Total</b>	<b>100</b>	<b>6.92</b>
<b>DI-Otros Impuestos a los Productos</b>	<b>9.74</b>	<b>7.17</b>
<b>Total Industrias (Producción)</b>	<b>90.26</b>	<b>6.90</b>
Agropecuario	7.60	3.78
Pesca	0.72	29.73
Minería e Hidrocarburos	4.67	-0.22
Manufactura	15.98	5.56
Electricidad y Agua	1.90	7.40
<b>Construcción</b>	<b>5.58</b>	<b>3.43</b>
Comercio	14.57	8.82
Transporte y Comunicaciones	7.52	11.01
Financiero y Seguros	1.84	10.49
Servicios Prestados a Empresas	7.10	8.65
Restaurantes y Hoteles	4.17	9.64
Servicios Gubernamentales	6.33	4.88
Resto de Otros Servicios 2/	12.29	7.02

1/ Corresponde a la estructura del PBI año base 1994

2/ Incluye Alquiler de Vivienda y Servicios Personales

**Fuente:** INEI

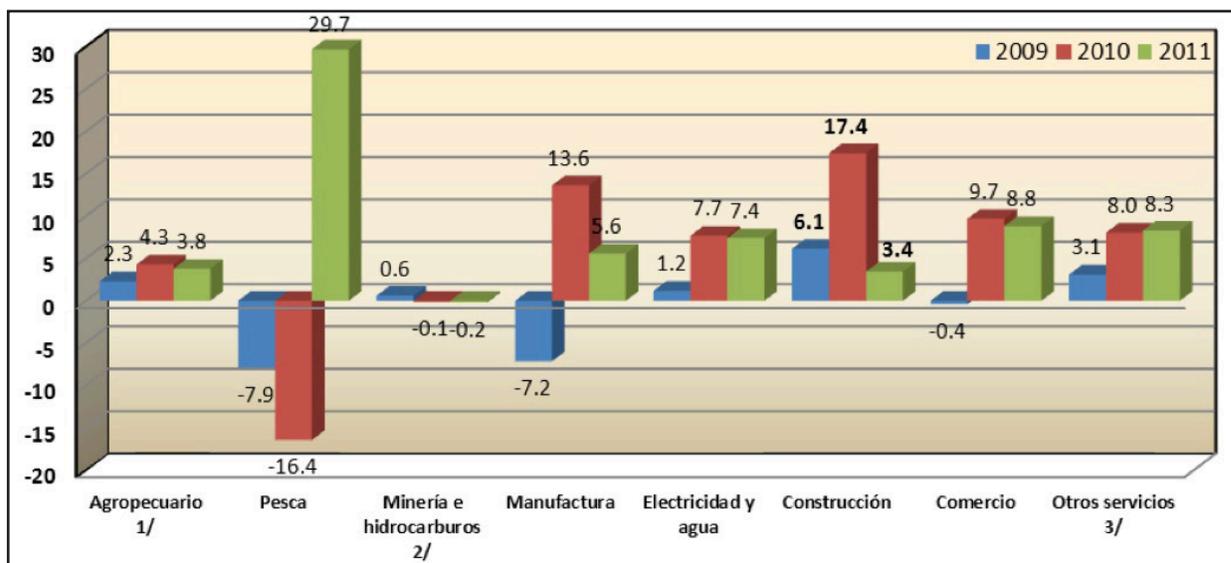
Cuadro preparado por la GF-IPCN-SUNAT

El sector construcción es uno de los sectores que ha mostrado mejor desempeño, al tener tasas de crecimiento positivas del periodo 2009 al 2013. El dinamismo del sector construcción en Perú es resultado de muchos factores entre los más resaltantes: el desarrollo de diferentes proyectos, principalmente vinculados al sector minero; el desarrollo de la infraestructura del

país como consecuencia de la construcción de carreteras, puertos y aeropuertos; así como el desarrollo de proyectos inmobiliarios hoteleros y de oficinas y centros comerciales.

En el siguiente gráfico se aprecia las variaciones de los sectores económicos en los años 2009, 2010 y 2011.

**Gráfico 1**  
**Variación del PBI por sectores económicos 2009-2011**  
**(Variación %)**



- 1/ Incluye el sector silvícola.
- 2/ Incluye minería no metálica.
- 3/ Incluye impuestos a los productos y derechos de importación.

**Fuente:** Banco Central de Reservas del Perú - BCRP  
 Gráfico preparado por la GF- IPCN-SUNAT

La participación del sector construcción en la producción nacional se ha venido incrementando desde el año 2002, hasta llegar a ser 6.7% en el 2010 y 6.5% en el 2011, cifra que demuestra la importancia cada vez mayor del sector en la economía del país y su dinamismo en los últimos años.

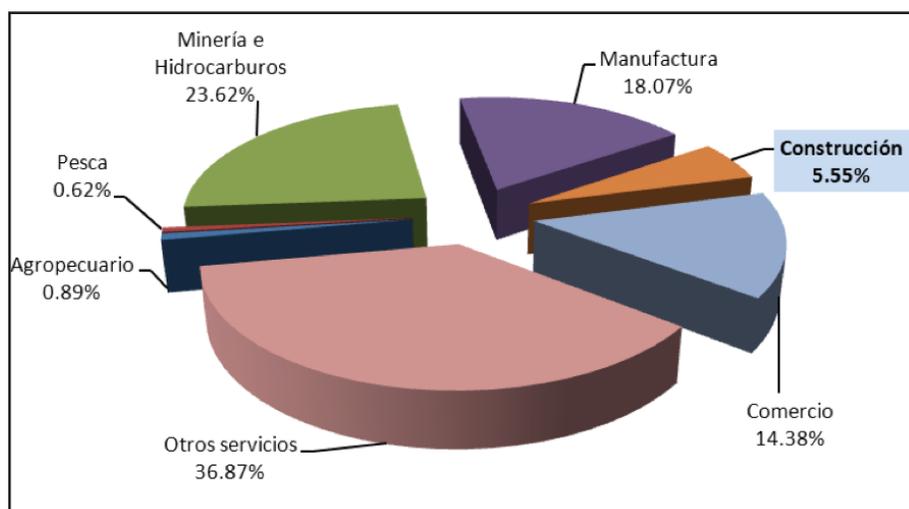
En el 2011 el sector construcción recaudó S/.3,561.2 millones, lo cual significó un incremento de 22.6% con respecto a la recaudación

del 2010 (S/.2,904.3 millones), y se coincide con el crecimiento de 3.4% experimentado en la producción del sector.

La recaudación del sector construcción (S/.3,561.24 millones<sup>4</sup>) constituyó el 5.55% del total de tributos internos recaudados por SUNAT (S/.64,155.1 millones). A continuación podemos observar gráficamente la participación sectorial en la recaudación de tributos internos en el año 2011.

4. Esta participación se encuentra por encima de sectores como Agropecuario (0.9%), Pesca (0.6%); pero por debajo de otros sectores como Otros Servicios (36.9%), Manufactura (18.1%), Minería e Hidrocarburos (23.6%) y Comercio (14.4%).

**Gráfico 2**  
**Participación del sector construcción en la**  
**recaudación de tributos internos año 2011**



**Fuente:** Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT).  
 Gráfico preparado por la GF- IPCN-SUNAT

La participación del sector construcción en la recaudación de tributos internos ha estado aumentando constantemente, desde 2.9% en el 2005 a 5.6% en el 2011. A pesar de la crisis internacional, cuyos efectos se vieron

reflejados en el 2009 (crisis inmobiliaria de EEUU) y 2011 (crisis de zona Euro), el sector ha estado en constante crecimiento, pero a partir del año 2009 se observa una desaceleración del mismo.

#### 4. EL ESLABONAMIENTO DE LA ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN

Un aspecto particular del sector construcción es la formación de nuevas empresas, en algunos casos conformadas de empresas ya existentes, cuyo fin es el agrupamiento en consorcios para llevar a cabo obras de gran envergadura sobretodo en infraestructura del país dadas en concesión.

El sector construcción tiene adicionalmente la particularidad que se interrelaciona fuertemente con otros sectores de la economía, al éstos proveerles de insumos; y a su vez el sector construcción les provee de infraestructura.

## 5. LOS PROGRAMAS DE IMPULSO DE LA CONSTRUCCIÓN EN EL PERÚ

El crecimiento mostrado por el sector construcción ha sido impulsado por una demanda creciente de viviendas e infraestructura. Mucho del crecimiento de la construcción de viviendas es consecuencia del crecimiento de la denominada “autoconstrucción”, la que debe entenderse que incluye no solo la construcción de nuevas viviendas sino también las ampliaciones y/o remodelaciones de viviendas realizadas en zonas urbanas por los propietarios.

La característica principal de esta actividad es que es realizada en predios que están fuera de los catastros oficiales<sup>5</sup>, y por cuya ejecución no se solicita autorización alguna, lo que hace de esta actividad una actividad de economía subterránea que escapa a los controles montados por la Administración en tanto se realizan en zonas que no cuentan con catastros y no existe mayor supervisión confiable de reguladores.

En cuanto al incremento de vivienda e infraestructura general ésta se ha visto favorecido por la mayor inversión privada y pública reflejada en una expansión del sector en la edificación de viviendas, obras viales de pavimentación, edificación de centros educativos y centros de salud, complejos mineros, construcción de nuevas fábricas, centros comerciales y edificios de oficinas, obras portuarias, etc.

Este comportamiento se traslada a todas las ramas de las industrias vinculadas directamente

con esta actividad económica, aumentando la demanda por productos relacionados directamente con el esqueleto de la construcción o de obra gruesa, productos de terminación de obra y productos de remodelación<sup>6</sup>.

Adicionalmente el gobierno impulsa y promueve el sector construcción a través de diferentes programas y leyes; entre éstos se destacan los siguientes programas:

- **Programa Mivivienda<sup>7</sup>:** El nuevo crédito MIVIVIENDA, es un producto del Fondo MIVIVIENDA S.A. que se ofrece a través de las diversas instituciones financieras del mercado local. Este producto incluye la oferta brindada con el antiguo Crédito Proyecto Mi Hogar.
- **Programa Techo Propio<sup>8</sup>:** Es un sistema de vivienda creado para que la población de menores recursos pueda comprar una vivienda que cuente con todos los servicios básicos: luz, agua y desagüe.

El objetivo es promover, facilitar y establecer mecanismos adecuados y transparentes que permitan el acceso de los sectores populares a una vivienda digna, en concordancia con sus posibilidades económicas; así como estimular la efectiva participación del sector privado en la construcción masiva de viviendas de interés social.

5. Esto a pesar de que en los últimos años, el Gobierno a través del COFOPRI (<http://www.cofopri.gob.pe/>) viene incentivando fuertemente esta actividad.

6. Como es el caso de la industria de productos metálicos de uso estructural (barras de construcción, alambón, planchas, etc.), industria de cemento cal y yeso, productos de arcilla y cerámica no refractaria para uso estructural (revestimiento para pisos, ladrillos, tanques, lavatorios, inodoros, bidets), la industria del vidrio (cristales de seguridad), así como la industria dedicada a la fabricación de hilos y cables aislados, pinturas y barnices, grifería, productos de madera, entre otros. En el gráfico N° 3 se muestra las diversas industrias interrelacionadas con el sector construcción.

7. Para conocer más sobre este programa visite: <http://www.mivivienda.com.pe/PortalWEB/>, no son los únicos programas promovidos por esta entidad estatal.

8. Para conocer más sobre este programa visite: <http://www.mivivienda.com.pe/portalweb/usuario-busca-viviendas/pagina.aspx?idpage=30>

- **Ley N° 29230 “Obras por Impuestos”<sup>9</sup>:** Esta ley es un mecanismo que permite a la empresa privada ejecutar obras de infraestructura pública y descontar ese gasto de su Impuesto

a la Renta. El objetivo principal es adelantar los beneficios sociales que traen los proyectos de inversión pública, priorizados por los Gobiernos Regionales o Locales.

## 6. EL PROCESO PRODUCTIVO DE LA ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN

El proceso productivo del sector construcción no es único, difiere según el tipo de proyecto que se requiera realizar y las condiciones del área geográfica donde este se realiza, por eso es difícil describir un solo proceso productivo si este no está ligado a un tipo de proyecto, pero en general el proceso productivo del sector construcción se puede describir de la siguiente manera:

- Estudio topográfico del área.
- Elaboración de planos de la edificación.
- Excavación de zanjas.
- Acarreo de material excavado.
- Nivelación interior.

- Compra de insumos.
- Almacenaje.
- Construcción de bases y cimientos.
- Construcción de muros, divisiones y pisos de la edificación.
- Instalaciones diversas (luz, agua, desagüe, etc.).

En general, pueden reconocerse dos fases muy marcadas en la actividad de construcción, la primera la fase de Diseño y Planificación y la segunda la de Ejecución, las mismas pueden reconocerse en la ejecución de una edificación, o de una obra civil o frente a una obra de mantenimiento y/o rehabilitación, tal como puede apreciarse en el cuadro siguiente:

**Cuadro 2**  
**Resumen de fases del proceso productivo en el sector de la construcción**

FASE	EDIFICACIÓN (ED)	OBRA CIVIL (OC)	MATENIMIENTO/ REHABILITACIÓN (MR)
Diseño y planificación	X	X	X
<b>Ejecución:</b>	X	X	X
1. Preparación y acondicionamiento de terreno	X	X	
2. Levantamiento de estructuras	X	X	X
3. Acabados y servicios	X		
4. Procesos específicos de obras civiles		X	
5. Procesos específicos rehabilitación			X

**Fuente:** Informe del Sector Construcción en el Perú.

9. Para conocer más sobre este programa visite: <http://www.obrasporimpuestos.pe/> algunos documentos de interés pueden obtenerse de: <http://www.obrasporimpuestos.pe/0/0/modulos/JER/PlantillaStandard.aspx?are=0&prf=0&jer=35&sec=0>

Para realizar las actividades anteriores es necesario contratar bienes y servicios que son tan especializados, escasos y complejos como compleja es la obra. En obras de

gran envergadura la utilización de contratos de procura, construcción, administración y construcción (EPCM<sup>10</sup> por sus siglas en inglés) generalmente es cada vez un estándar.

## 7. RÉGIMEN TRIBUTARIO APLICABLE

### Con respecto al IGV (IVA)

- **T.U.O. de la Ley del I.G.V. y el I.S.C<sup>11</sup>:** De acuerdo al literal c) del Artículo 1º del mencionado cuerpo legal, los **contratos de construcción** están gravados con el I.G.V. Asimismo, de acuerdo al literal d) del mencionado Artículo, también se encuentra gravada con el mencionado impuesto la primera venta de inmuebles que realicen los constructores de los mismos; así como también la posterior venta del inmueble que realicen las empresas vinculadas con el constructor, cuando el inmueble haya sido adquirido directamente de éste o de empresas vinculadas económicamente con el mismo.

Cabe indicar que con el objeto de reducir la evasión tributaria en el sector construcción, SUNAT incluyó a los contratos de construcción gravados con el I.G.V. en el **sistema de detracciones** o pago adelantado de ese tributo. De acuerdo a la **Resolución de Superintendencia N° 293-2010/SUNAT**, la tasa de detracción de los contratos de construcción es de 5% y está vigente a partir del primero de diciembre del año 2010.

- **Decreto legislativo N° 973:** Decreto Legislativo que establece el Régimen Especial de Recuperación Anticipada del Impuesto General a las Ventas, dirigido a personas naturales o jurídicas que realicen inversiones en cualquier sector de la actividad económica que generen renta de tercera categoría (empresas).

El régimen consiste en la devolución del IGV que gravó las importaciones y/o adquisiciones locales de bienes de capital nuevos, bienes intermedios nuevos, servicios y contratos de construcción<sup>12</sup>, realizados en la etapa pre productiva, para ser empleados por los beneficiarios del régimen directamente para la ejecución de los proyectos previstos en los Contratos de Inversión y que se destinen a la realización de operaciones gravadas con el IGV o a exportaciones.

### Con respecto al Impuesto a la Renta (IR)<sup>13</sup>

La Regulación específica del sector construcción:

El artículo 1º de la LIR incluye como renta gravada los resultados de la enajenación de terrenos rústicos o urbanos por el sistema de urbanización o lotización y los inmuebles,

10. Se recomienda profundizar sobre la complejidad de estos contratos y las derivaciones que en los aspectos tributarios puede tener. En la siguiente web: <http://fidic.org/> se encuentra una de las entidades cuyos estándar es de mayor aceptación y que ayuda a complementar el entendimiento sobre las distintas formas de operación.

11. Ver <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/index.html>

12. Según la NIC 11: "... convenio específicamente negociable para la construcción de un bien o combinación de bienes que están estrechamente interrelacionados o que sean interdependientes en términos de sus planos, tecnología y función o su objetivo o uso final". En este convenio intervienen: El Contratista (persona natural o jurídica que ejecuta obra) y El Cliente (propietario, entidad contratante o comitente).

13. Ver <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/index.html>

---

comprendidos o no bajo el régimen de la propiedad horizontal, cuando hubieren sido adquiridos o edificados, total o parcialmente, para efectos de la enajenación.

Existe una Presunción de habitualidad a fin de distinguir entre la enajenación de inmuebles con fines de liquidación de inversión realizadas por personas naturales sin negocio (renta del capital gravada con una tasa efectiva del 5% sobre el diferencial entre el valor de venta y el costo ajustado de adquisición) de la venta de inmuebles con ánimo lucrativo y que configura renta de tercera categoría. en la enajenación de inmuebles se da a partir de la tercera enajenación<sup>14</sup>.

En la determinación del costo computable se determinará según la forma establecida para 3 situaciones, es decir, Costos de adquisición, Costos de producción o construcción y Valor de ingreso al patrimonio, como se indica en el artículo 20° de la Ley de Impuesto a la Renta.

De acuerdo al Artículo 63<sup>o15</sup> de la Ley del Impuesto a la Renta, las empresas constructoras que ejecuten contratos de obra cuyos resultados correspondan a más de un ejercicio gravable, podrán acogerse a uno de los siguientes métodos, sin perjuicio de los pagos a cuenta a que se encuentren obligados, en la forma establecida por el reglamento:

- a. Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que resulte de aplicar sobre los importes cobrados por cada obra, durante el ejercicio comercial, el porcentaje de ganancia bruta calculado para el total de la respectiva obra.
- b. Asignar a cada ejercicio gravable la renta bruta que se establezca deduciendo del importe cobrado o por cobrar, los trabajos ejecutados en cada obra durante el ejercicio comercial, los costos correspondientes a tales trabajos.

Estas disposiciones tienen un correlato a efectos de los pagos a cuenta del IR, según lo dispuesto en el Artículo 36° del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta<sup>16</sup>.

---

14. Según lo dispuesto en el Artículo 2° de la Ley N° 29492 (publicada el 31/12/2009) que ha modificado el artículo 4° de la Ley del Impuesto a la Renta en la parte referida a la habitualidad en la enajenación de bienes inmuebles.

15. Hasta 2012, se permitía en el Sistema C): Diferir los resultados hasta la total terminación de las obras, cuando éstas según contrato, deban ejecutarse dentro de un plazo no mayor de 3 años; en cuyo caso, los impuestos correspondientes se aplicarán sobre la ganancia así determinada, en el ejercicio comercial en el cual se concluyan las obras, o se recepción en oficialmente, cuando este requisito deba recabarse según las disposiciones vigentes sobre la materia.

16. Las que se acojan a los métodos señalados en los incisos a) y c) del Artículo 36° de la Ley, sólo considerarán como ingresos netos los importes cobrados en cada mes por avance de las obras que se encontraran en el último ejercicio de su ejecución. Tratándose de obras a plazos mayores a 5 años, los pagos a cuenta se efectuarán de acuerdo a lo dispuesto en el inciso c) del mencionado artículo.

En caso de acogerse al inciso b) del Artículo mencionado anteriormente, considerarán como ingresos netos del mes, la suma de los importes cobrados y por cobrar por los trabajos ejecutados en cada obra durante dicho mes. En el caso de obras que requieran valorizaciones por las empresas constructora, se considerará como importe por cobrar el monto que resulte de efectuar una valorización de los trabajos ejecutados en el mes correspondiente.

Las empresas que obtengan ingresos distintos a los provenientes a la ejecución de contratos de obra a que se refiere el Artículo 63° de la Ley, calcularán sus pagos a cuenta sumando tales ingresos a los ingresos por obras, en cuanto se hayan devengado en el mes correspondiente.

## 8. LA PROBLEMÁTICA TRIBUTARIA DE LA ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN EN EL PERÚ

En los últimos años, se ha experimentado un incremento importante en la actividad económica del sector construcción, debido a la mayor demanda del sector privado y público de servicios de ejecución de obras de infraestructura, construcción de pistas y veredas, además de las obras relacionadas a la edificación de viviendas.

Este crecimiento no ha tenido correlato en el incremento de la recaudación que corresponde a la actividad económica de construcción, lo cual estaría justificado por la introducción de incentivos y beneficios<sup>17</sup>, pero sobre todo por el desarrollo y/o generalización de nuevas prácticas de elusión y/o evasión que estarían empleando los contribuyentes en el desarrollo de sus actividades.

Aquí es necesario realizar una delimitación importante, si bien es cierto la gestión de riesgo integral del sector tendría que evaluar una estrategia de control por cada brecha identificada de cumplimiento, en el presente trabajo nos centraremos en el control de la brecha de veracidad.

Entre las modalidades de evasión/elusión referidos a ingresos que se detectan en las auditorías, podemos mencionar a las siguientes:

- Omisión de ingresos: Al no entregar facturas por los servicios prestados (Efecto en IGV e IR)
- Subvaluación de ingresos, declarando parcialmente las operaciones realizadas (Efecto en IGV e IR)
- Diferimiento de Ingresos, al simular eventos que hacen que deba ser diferido el ingreso como consecuencia de la aplicación de

normas contables o la aplicación del tratamiento preferencial contenido en las normas de la LIR. (Efecto en IR)

- Simular contratos atípicos a fin de separar la procura, administración y/o la ingeniería del contrato principal de obra buscando reducir el costo fiscal del contrato general. (Efecto en IGV e IR)

Las dos primeras modalidades, referidas a ingresos, son normalmente realizadas por constructores “golondrinos”, aquellos que aparecen solo para la ejecución de una obra o proyecto determinado y que después desaparecen del mercado una vez concluido el contrato que ejecutaron.

Las dos siguientes son realizadas principalmente por grandes empresas en donde la utilización de los vacíos normativos es usado como un mecanismo que les permite –al menos hasta que sea observado por la Administración- diferir el reconocimiento de los ingresos y/o reducir el monto de los impuestos a su cargo al aprovecharse de menores tasas que –dentro de la legislación peruana- pueden acceder en algunos casos los contribuyentes que realizan actividades de este tipo, sobretodo en el caso de los No Domiciliados.

Entre las modalidades de evasión/elusión referidos a costos/gastos más frecuentemente detectadas durante las auditorías, tenemos:

- Registro de facturas de proveedores internacionales por servicios diversos y/o asesoría técnica, cuya causalidad y efectiva ejecución no ha sido acreditada. (Efecto en IR)

17. Las medidas que más influyen en ésta línea son: i) La exoneración al pago de IGV de la primera venta de inmuebles que no superen las 35 UITs y la construcción y reparación de las unidades de las fuerzas armadas que efectúen los servicios industriales de la marina. La UIT es la unidad de referencia tributaria que para el año 2014 está fijada en S/3,800, poco más de US\$ 1,300.

- Gastos por servicios de seguros y/o financiamiento prestados por empresas no domiciliadas para cubrir riesgos, avalar a la empresa, otorgarle líneas de créditos. (Efecto en IR)
- Registro de gastos de mantenimiento y/o reparación, movimiento de tierras, honorarios, ingeniería, comisiones y corretajes sin contar con sustento documentario y sin acreditar causalidad y efectiva ejecución. (Efecto en IGV e IR)
- Registro como gastos de adquisiciones de propiedad, planta y equipo. (Efecto en IR)
- Exceso de gasto por depreciación de elementos de propiedad, planta y equipo. (Efecto en IR)
- Duplicar el registro de costos y/o gastos en proyectos con una duración de más de un año, o afectar a periodos corrientes gastos que corresponden a años anteriores. (Efecto en IR)
- Uso de facturas falsas para acreditar crédito fiscal a efectos del IGV y costo/gasto a efectos del IRTA por simuladas que buscan “blanquear” la compra de bienes o el uso de servicios de proveedores informales (Efecto en IGV e IR),
- Uso de facturas falsas para acreditar crédito fiscal a efectos del IGV y costo/gasto a efectos del IRTA por operaciones falsas registradas con la finalidad de retirar dinero de la compañía para pagos de sobornos o con la finalidad de reducir el monto del impuesto a cargo de la empresa generando adquisiciones “no razonables”. (Efecto en IGV e IR).

## 9. PLANTEAMIENTO DEL MODELO DE CONTROL DE LA ACTIVIDAD DE CONSTRUCCIÓN

Sobre la base del listado anterior podemos clasificar las distintas modalidades en 7 tipos generales, los mismos que a efectos del planteamiento de una gestión de riesgos ad-hoc al sector, se analizan en cuanto a la probabilidad de ocurrencia en atención al tamaño del contribuyente.

Posteriormente analizamos la importancia de la matriz insumo producto, y el conocimiento de los actores (proveedores y clientes) a fin de plantear una estrategia de control. A partir de lo anterior, se plantean las posibles acciones de gestión de riesgo que pueden ejecutarse, y luego desarrollamos los problemas principales en cuanto a la auditoría que deben ser resueltos.

### 9.1. Riesgos de prácticas de evasión en atención al tamaño del contribuyente

Los comportamientos anteriormente señalados pueden ordenarse en cuanto a la frecuencia con el que se detecta en un proceso de control y en qué tamaño de contribuyente es más frecuente encontrarlos.

Al identificar los riesgos para con respecto al IVA y al Impuesto a la Renta y relacionar estos con el tamaño del contribuyente, podemos construir esta matriz la cual juicio experto establece la probabilidad de ocurrencia de la práctica que quiere combatirse, podemos encontrar los siguientes:

**Cuadro 3**  
**Riesgos en IGV y Renta Empresarial**

FACTOR DE RIESGO	IGV		RENTA	
	GRANDE	PYME	GRANDE	PYME
DIFERIMIENTO DE RIESGOS	A	M	A	M
FACTURAS FALSAS OPERACIONES LOCALES	M	A	M	A
CREDITO FISCAL NO DEDUCIBLE	M	A	M	A
OPERACIONES FALSAS CON NO DOMICLIADOS	B	B	A	B
OPERACIONES CON VINCULADOS SOBRE VALUADA	A	B	A	B
GASTOS NO SUSTENTADOS	M	A	M	A
PRECIPITACIÓN DE COSTOS/GASTOS	M	A	M	A

A: Probabilidad Alta, M: Probabilidad Media, B: Probabilidad Baja.

El cuadro anterior nos puede ayudar a plantear la estrategia de control sobre los riesgos que plantean para el control tanto del contribuyente como de sus proveedores en atención a su tamaño.

Como desarrollaremos más adelante, es poco realista plantear una estrategia de control si no se cuenta con elementos de soporte de la misma los que son determinantes en el planteamiento de una gestión de riesgos efectiva, los mismos que exceden el marco normativo ad-hoc.

Así, en nuestra experiencia, y en la experiencia Internacional, es necesario contar con elementos tales como un buen catastro y entidades públicas que estando relacionadas a la actividad<sup>18</sup>, procesen información de manera efectiva y confiable, y tengan interés directo en la actividad a fin de servir de soporte al control.

Si estas características no se dan, la administración debe ajustar su estrategia y sus acciones a fin de adaptarse a sus restricciones, esto no implica que deba renunciar a construir (o promover) en el mediano y/o largo plazo un mejor ambiente de control.

## 9.2. La Matriz Insumo-Producto y su utilidad para el planteamiento de la estrategia de control.

La matriz de insumo-producto de la actividad de construcción, nos muestra una relación de insumos (bienes y servicios) clave en el proceso productivo sobre los cuales y a partir de su comercialización/prestación pueden plantearse controles que permitan mejorar la trazabilidad de las transacciones que permita develar operaciones no declaradas o sub-declaradas, lo que sirve de base para establecer una estrategia de control que maximice el retorno del esfuerzo fiscal.

Así el cemento, barras de construcción, los artículos de hormigón, los ladrillos y productos de cerámica, los aparatos de distribución de energía eléctrica, el asfalto, y la maquinaria pesada (o servicios prestados con ellas) son insumos cuya prestación-producción puede controlarse en cabeza de unas pocas empresas que son los productores/importadores de los mismos y que suelen exhibir buenos niveles de cumplimiento.

18.. Por ejemplo los Registros Públicos, los Gobiernos Locales que autorizan las construcciones y a cuyo favor existen impuestos al patrimonio predial, organismos de Defensa Civil que inspeccionen las obras, etc.

**Gráfico 3**  
**Matriz de insumo producto del Sector de construcción**



Fuente: Elaboración propia.

La información producida por las empresas que producen/importan estos bienes suele ser confiable por lo que a partir del control de sus ventas (insumos o maquinaria<sup>19</sup>) se puede montar controles que permitan descubrir operaciones no declaradas o sub-declaradas.

El gráfico anterior nos muestra que la mayor parte de los insumos/servicios necesarios para la construcción de edificios, obras civiles o infraestructura, son similares, por lo que el control debe considerar las ventajas de montar un mecanismo que controle todas las actividades y que genere por tanto un control más efectivo de la actividad.

Esto podría realizarse mediante la obligación de declarar las ventas de aquellos productos que por su fin o por el volumen transado solo pueden

estar destinados a la ejecución de contratos de construcción a partir del cual empieza las acciones de control, en el caso peruano, se ha optado por encarecer la adquisición vía el incremento del precio de algunos productos a los cuales se agrega un percepción<sup>20</sup>, en tanto el adquirente quiera reducir su costo debe identificarse pidiendo una factura que le da derecho a costo/crédito fiscal, y al identificarse activa los controles normales de la Administración.

Si no lo hace, el costo de los productos se incrementa, en tanto el contribuyente debe soportar el Crédito Fiscal (IVA soportado) al cual se agrega un porcentaje de la percepción, con lo que su costo de adquisición se encarece y de esta forma, el fisco recupera aunque sea en parte el valor agregado que debía generarse.

19. La maquinaria a ser controlada es la maquinaria pesada, el tipo de equipo de alto valor y que requiere ser utilizado de manera intensiva a efectos de recuperar la inversión. En algunos casos la maquinaria es tan especializada que es adquirida a efectos de una obra particular, y debe ser fabricada en el extranjero, los controles Aduaneros en este caso deben permitir establecer quién es el adquirente o quien es la empresa que se está beneficiando del servicio prestado por el No Domiciliado, a efectos del cobro de los impuestos que corresponda.

20. Conozca un poco más sobre el funcionamiento del régimen de percepciones peruano en: <http://www.guia tributaria.sunat.gob.pe/index.php/contribuyentes/empresas-y-negocios/igv-isc/483-03-regimen-de-percepciones-del-igv-operaciones-de-venta-del-pendice-i>

El análisis de la estrategia de control debe tener en cuenta la concentración y la confiabilidad de los productores de los bienes/servicios/insumos necesarios en la actividad, así por ejemplo, en el caso peruano, la producción de agregados de la construcción (arena, grava y piedra) es realizada mayormente en canteras por pequeños mineros no metálicos sumamente informales, en este caso intentar montar un control en este insumo no sería eficiente<sup>21</sup>.

### 9.3. Controles para obras públicas

Establecer obligaciones de información a entidades del estado que ejecuten contratos de construcción permite a la Administración Tributaria determinar con certeza quienes han realizado contratos de construcción y en que montos. Aquí hay un punto de atención en la agenda pendiente del país.

El control en la ejecución de obras públicas, puede ser de muy buena calidad, en tanto dadas las exigencias de documentación y control que suelen imponerse con respecto al uso de los fondos públicos<sup>22</sup> por parte de los Organismos de Control Interno estatal.

Así por ejemplo el riesgo de sub-declaración es uno de los que más puede reducirse al montar obligaciones de información a las Entidades del estado a favor de la Administración, así ésta puede determinar rápidamente cuando un contribuyente no declara o sub-declara ingresos.

El riesgo de impago también puede reducirse significativamente, en tanto exista una detección oportuna, muchos gobiernos están migrando a modelos de caja única, si la determinación de la deuda es oportuna, la Administración puede tomar medidas cautelares que garanticen la ejecución de la deuda.

Otro mecanismo que puede implementarse es obligar a los contratistas a tener abierta por un tiempo determinado una carta fianza que permita a la Administración, ejecutar la deuda que pudiera determinarse en el proceso de fiscalización.

Los riesgos vinculados a costos gastos son transversales, y su administración por tanto puede y debe ser única, pero hay que reconocer que existen dos riesgos muy importantes con respecto a las contrataciones estatales, siendo que en algunos casos puede exigirse sobornos a los contratistas, estos estarán tentado a incluir comprobantes por operaciones no reales como una forma de dar salida al dinero utilizado para el soborno, a fin de dificultar el control, los pagos suelen realizarse por servicios cuya auditabilidad es complicada.

Otro factor de riesgo, es el que se realicen adquisiciones de bienes y servicios en el mercado negro a fin de reducir el costo de ejecución de una obra, esto en tanto las entidades del estado suelen contratar a las empresas que ofrecen los precios más bajos. Siendo que a determinado

21. En este insumo, dado que la producción se encuentra bastante atomizada y es muy informal, se da la oportunidad de controlar de manera inversa, en lugar de controlar al adquirente, se puede controlar al productor. Los controles deberían basarse en la mejora del control de las canteras y en el control en consumo por parte de la actividad de construcción formal. Adicionalmente es factible determinar razonablemente -como resultado de visitas y controles realizados por especialistas en la materia- la cantidad de agregados extraídos de una cantera y aplicar de ser el caso la presunción de insumo producto sobre los mismos, reclamando los ingresos a los que el fisco tiene derecho.

La extracción puede haber sido realizada directamente por el propietario de la concesión, o puede haber sido realizada indirectamente por un tercero al cual se le autoriza la extracción de los productos, en este caso la determinación igualmente puede hacerse en cabeza de éste tercero. Para lograr anterior sin embargo, debe existir un marco que permita tanto la determinación sobre base presunta y la posibilidad de atribuir responsabilidad solidaria al propietario de la cantera.

En el modelo peruano, el adquirente de estos bienes, en tanto quiera deducir el costo/gasto y utilizar el crédito fiscal de la transacción se encuentra obligada a detraer un porcentaje del valor y depositarlo en una cuenta especial a nombre del vendedor con el cual se intenta recuperar al menos de manera parcial el monto del impuesto que estos contribuyentes dejan de pagar. Conozca más sobre el funcionamiento del Régimen de deducciones peruano en: [http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com\\_content&view=section&id=12&layout=blog&Itemid=184](http://orientacion.sunat.gob.pe/index.php?option=com_content&view=section&id=12&layout=blog&Itemid=184)

22. En Perú, por ejemplo existe el REGISTRO NACIONAL DE EMPRESAS CONTRATISTAS Y SUBCONTRATISTAS DE CONSTRUCCIÓN CIVIL Ver: <http://www.mintra.gob.pe/mostrarResultado.php?id=111&tip=9>, otra entidad es la OSCE Ver: <http://portal.osce.gob.pe/osce/>, finalmente el SIAF por el cual, la mayor parte de los pagos del Sector Público se ejecutan Ver: [https://www.mef.gob.pe/contenidos/siaf/manuales/Manual\\_Programacion\\_Calendario\\_Pagos\\_y\\_Ajustes\\_PCA\\_SIAF.pdf](https://www.mef.gob.pe/contenidos/siaf/manuales/Manual_Programacion_Calendario_Pagos_y_Ajustes_PCA_SIAF.pdf)

---

nivel de operación los costos de producción no pueden optimizarse, se recurre a las compras en el mercado informal, utilizando posteriormente facturas falsas para intentar acreditar los costos/gastos.

#### 9.4. Controles para obras privadas

Aquí hay que hacer una necesaria separación entre las empresas constructoras que operan en “ambientes pasibles de ser controlados” de las que operan fuera de ellos.

Así, con respecto a los segundos, como es el caso de los deudores tributarios que operan prestando servicios a personas naturales que ejecutan la actividad de autoconstrucción, debemos reconocer que el control no puede plantearse efectivamente a un costo-beneficio aceptable<sup>23</sup>.

Varios factores confluyen a esto: la falta de un catastro<sup>24</sup> confiable de la propiedad inmobiliaria, la poca capacidad de las entidades estatales vinculadas a la autorización y supervisión de la ejecución de obras hacen poco efectivo el control, el interés de los adquirentes a obtener los precios más bajos posibles que les hace contratar a cualquier proveedor aun sin corroborar su calidad, etc.

Plantear un control en este escenario requeriría realizar controles de campo que suelen ser muy costosos y que en muchas oportunidades debería hacerse en zonas donde no se cuentan con las garantías suficientes para el ejercicio de la labor de control.

En este escenario el sistema peruano de encarecer los insumos principales de la actividad de construcción mediante la aplicación

de percepciones del IGV permite recuperar al menos en parte la recaudación que se pierde por la operación informal de este mercado.

Las empresas que operan en mercados pasibles de ser controlados, si permiten plantear estrategias de control. Aún cuando las empresas intenten ser total o parcialmente informales, sus transacciones dejan “huellas” que pueden ser seguidas a efectos de determinar la corrección de sus declaraciones.

Sin importar si nos encontramos o no frente a una edificación, una obra civil o una obra de mantenimiento y/o rehabilitación, podemos plantear nuestros controles sobre la base de mejorar la oportunidad de la detección de ejecución de obras, con la finalidad de combatir el incumplimiento.

Aquí podemos distinguir dos tipos de empresas: Aquellas que realizan proyectos específicos y no tienen interés de mantener su nombre y construir una reputación y por otro lado aquellas empresas en las que su modelo de negocio requiere de construir una reputación, estas últimas son las que normalmente se encargarán de proyectos de alto valor, complejos residenciales, obras de infraestructura, etc.

La diferencia entre ambas empresas finalmente estriba en la oportunidad en la que la Administración debe intervenirlos, para el primer grupo la detección temprana de la ejecución de la obra y una auditoría oportuna que puede ser concurrente (en extremo) o muy cercana a la conclusión de la obra<sup>25</sup>. Será el perfil de riesgo que se construya para distinguir entre uno y otro perfil el que determine cuál será la oportunidad de la fiscalización.

---

23. El uso de la tecnología (google-earth o google-street view por ejemplo), permite plantear el monitoreo por zonas y establecer la ejecución de obras de construcción.

24. Instrumento que apoyaría y tendría un gran correlato en la mejora en la declaración-pago de los impuestos a la propiedad y en el impuesto a la renta de personas naturales.

25. Se busca generar riesgo no solo de determinación de la deuda y de ejecución de la misma, por lo que figuras como atribución de responsabilidad solidaria y/o embargos preventivos son instrumentos que en atención al perfil de riesgo del contribuyente pueden plantearse.

Para lidiar con el problema relacionado a los gastos/costos, existe el riesgo de que al operar en mercados muy competitivos donde la informalidad reduce los márgenes de operación, eventualmente los contribuyentes busquen desviar fondos y/o a transar con proveedores informales a fin de reducir sus costos.

A fin de combatir esto durante las auditorías, tres son las preguntas principales que guiarán al auditor en el planteamiento de sus procedimientos de auditoría:

- a. ¿Se adquirieron los bienes y servicios que están registrados en la contabilidad?
- b. ¿Los volúmenes adquiridos son razonables con el tamaño de la obra.
- c. ¿Los valores transados de los bienes y servicios adquiridos y de los servicios prestados están dentro del valor de mercado?

La respuesta a estas preguntas estarán condicionadas a la existencia en la contabilidad de características mínimas de auditabilidad que permita validar mediante la aplicación de procedimientos de auditoría los ítems a y b) dentro del contexto del proyecto para lo cual en algunos casos el auditor debe apoyarse en el trabajo de un experto.

Con respecto a esto último, el apoyo del experto, creemos que no es suficiente mejorar la oportunidad en que la Administración detecta la realización de operaciones. Un factor importante que debe ser mejorado es el tema

de desarrollar capacidades de determinación de la razonabilidad del consumo, dado que –como ya hemos desarrollado– uno de los factores detectados es la contabilización de gastos/costos por bienes, servicios o insumos en cantidades no acordes con la obra ejecutada.

A efectos de ello hay dos niveles de trabajo, el **primero**: mejorar la capacidad del auditor de evaluar la razonabilidad de los consumos y de la documentación contable lo que permita establecer si las operaciones se realizaron entre los intervinientes, en la oportunidad en la que dicen los documentos, en la cantidad de bienes o servicios recibidos y a los precios de mercado que correspondían, con lo que puede controlarse los costos/gastos/créditos fiscales generados en la adquisición de los bienes y servicios necesarios para la construcción.

Y, el **segundo nivel**, a partir de la incorporación de expertos (ingenieros civiles) se hace un trabajo más fino, que eventualmente puede incluir la inspección de la obra de manera concurrente y/o ex post a fin de establecer in situ la razonabilidad de los consumos. En estos dos últimos aspectos aún hay una brecha entre lo que se tiene y lo que se debería tener en el país.

En la agenda pendiente también existe la necesidad de organizar y optimizar el proceso que da soporte al el modelo de control, tal cual hemos comentado, en el modelo peruano existen medidas pero falta integrarlas y organizarlas de tal manera que se logre un control más efectivo.

## 10. MARCO NORMATIVO NECESARIO PARA EL APOYO DEL CONTROL DEL SECTOR

Observación	Alternativa de Administración
Registro de facturas de proveedores internacionales por servicios diversos y/o asesoría técnica, cuya causalidad y efectiva ejecución no ha sido acreditada.	Definir correctamente las reglas de causalidad y requisitos mínimos de acreditación. Convenios de intercambio de información con otras Administraciones Tributarias a fin de establecer la existencia y experticia de las empresas proveedoras. Reglas de valor de mercado o precios de transferencia
Gastos por servicios de seguros y/o financiamiento prestados por empresas no domiciliadas para cubrir riesgos, avalar a la empresa, otorgarle líneas de créditos.	Definir los requisitos mínimos de acreditación de seguros y gastos financieros. En algunos países dada la forma de regulación del sistema financiero y/o de seguros no se permitiría la deducción,
Registro de gastos de mantenimiento y/o reparación, movimiento de tierras, honorarios, ingeniería, comisiones y corretajes sin contar con sustento documentario y sin acreditar causalidad y efectiva ejecución.	Definir correctamente las reglas de causalidad y requisitos mínimos de acreditación, que incluyan reglas de asociación (cotejo). Determinar % mínimos y máximos que permitan evaluar la razonabilidad del uso de estas partidas.
Registro como gastos de adquisiciones de propiedad, planta y equipo.	Control de bienes del activo fijo que incluya controles de la depreciación cargada al proyecto. El control debe incluir, si el método de depreciación usado incluye el uso de las horas/maquina-un control de asignación de las horas a un proyecto específico.
Exceso de gasto por depreciación de elementos de propiedad, planta y equipo.	Control de bienes del activo fijo que incluya controles de la depreciación cargada al proyecto.
Duplicar el registro de costos y/o gastos en proyectos con una duración de más de un año, o afectar a periodos corrientes gastos que corresponden a años anteriores.	Obligación de llevar una contabilidad que permita llevar un control de acumulación de costos/gastos por obra y la justificación de la forma como se asignan los gastos generales y gastos indirectos al proyecto de corresponder, manteniendo la uniformidad del factor de asignación.
Uso de facturas falsas para acreditar crédito fiscal a efectos del IVA y costo/gasto a efectos del IRTA por simuladas que buscan “blanquear” la compra de bienes o el uso de servicios de proveedores informales.	El trabajo de combatir de manera indirecta éste tipo de incumplimiento es muy intensivo en recurso auditor, en este caso el efecto disuasivo de la auditoría y el cuestionamiento al contribuyente puede complementarse con la incorporación de un régimen de retención y/o detracción que reduzca la brecha entre el impuesto que debió recaudarse y el impuesto que se abonó.
Uso de facturas falsas para acreditar crédito fiscal a efectos del IVA y costo/gasto a efectos del IRTA por operaciones falsas registradas con la finalidad de retirar dinero de la compañía para pagos de sobornos o con la finalidad de reducir el monto del impuesto a cargo de la empresa generando adquisiciones “no razonables”.	Idem al anterior. El apoyo de los ingenieros como expertos de apoyo al auditor permitiría controlar esta práctica.
Omisión de ingresos: Al no entregar facturas por los servicios prestados.	En general el generar obligaciones de información a los adquirentes, en tanto ellos por oposición de intereses necesitan acreditar costos/gasto y crédito fiscal es un buen mecanismo. Donde no exista oposición de intereses el control debería ser planteado a partir de labor de campo.
Subvaluación de ingresos, declarando parcialmente las operaciones realizadas	Idem al anterior, el apoyo de los ingenieros como expertos de apoyo al auditor permitiría controlar esta práctica.

<p>Diferimiento de Ingresos, al simular eventos que hacen que deba ser diferido el ingreso como consecuencia de la aplicación de normas contables o la aplicación del tratamiento preferencial contenido en las normas de la LIR.</p>	<p>Salvo que exista un tratamiento específico en la normativa de renta, la aplicación de las reglas de reconocimiento de ingresos y costos/gastos contenidos en la NIC 11 – Construcción son una buena base de referencia.</p>
<p>Simular contratos atípicos a fin de separar la procura, administración y/o la ingeniería del contrato principal de obra buscando reducir el costo fiscal del contrato general.</p>	<p>Aquí el trabajo de expertos es imprescindible a fin de complementar lo que se desprende de los contratos. Desarrollar en la legislación un marco que permita establecer la verdadera naturaleza del hecho imponible.</p>

## 11. CONCLUSIONES

- La aplicación de controles al sector construcción tal como se ha mostrado es viable, hay que tener en consideración sin embargo el entorno donde se desarrolla la actividad y el marco general de actividad estatal que permite montar controles efectivos.
- Es necesario adquirir un buen conocimiento de la forma como está organizada la actividad de producción/comercialización alrededor de la matriz insumo-producto a fin de elegir hitos de control efectivo.
- Es factible incorporar controles de escritorio a partir del análisis de la información que puede obtenerse a partir de montar obligaciones de informar a la SUNAT, los controles en campo (inspecciones y auditorías) pueden ser así utilizados únicamente en el caso de inconsistencias materiales que indiquen la conveniencia de una comprobación.
- En actividades de mucho riesgo, la incorporación de sistemas de pagos anticipados<sup>26</sup> del impuesto, operados por clientes y/o proveedores según corresponda es un mecanismo que permite reducir la evasión a un razonable costo de gestión.
- La efectividad de control, como en muchas actividades, requiere de un adecuado marco normativo, predecible y claro que permita disminuir la litigiosidad por una interpretación inadecuada de las normas.
- El control requiere el desarrollo de capacidades en la Administración Tributaria, principalmente vinculadas a mejorar la capacidad de detección, y mejorar la capacidad de determinación. Para ésta última la existencia de auditores especializados y la incorporación de expertos de la actividad que apoyen al auditor son básicos para controlar mucho de los problemas que se han mencionado.
- En la agenda pendiente también existe la necesidad de organizar y optimizar el proceso que da soporte al el modelo de control, tal cual hemos comentado, en el modelo peruano existen medidas pero falta integrarlas y organizarlas de tal manera que se logre un control más efectivo.

26. En el caso peruano esto se logra mediante los sistemas de retención, percepción y detarcción que hemos comentado anteriormente.

---

## 12. BIBLIOGRAFÍA

Aquino, José Ángel. (2001). Derecho de la construcción Santo Domingo: Instituto Tecnológico de Santo Domingo.

Álvarez Illanes, Juan Francisco. (2013). Manual de contrataciones del Estado Lima: Editorial Pacífico.

Calderón Puertas, Carlos Alberto. (2013). Observatorio de derecho civil. Lima: MOTIVENSA

Córdova Schaefer, Jesús. (2013). La participación de los consorcios en las contrataciones públicas Revista jurídica Thomson Reuters -- Año I, N°52 (Dic., 2013).

Effio Pereda, Fernando. (2013). Sistema de detracciones: análisis y aplicación práctica. Lima: Entrelíneas

Picón Gonzales, Jorge Luis. (2012). Temas tributarios empresariales: sector construcción e inmobiliario. Lima: Dogma.

Picón Gonzales, Jorge Luis. (2008). Construyendo contingencias: tributación del sector inmobiliario y de construcción. Lima: CAPECO.

Picón Salas, Jorge Luis. (2010). Detracciones en el sector construcción algunas respuestas para tantas preguntas Actualidad Jurídica - N° 205 (dic. 2010)

### Páginas web consultadas

- <http://www.sunat.gob.pe/estadisticasestudios>
- <http://www.inei.gob.pe/web/Boletin>
- <http://www.inei.gob.pe/web/aplicaciones/siemweb/index.asp?id=003>
- <http://www.bcrp.gob.pe/estadisticas.html>
- <http://www.proinversion.gob.pe>
- <http://www.vivienda.gob.pe>

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 Julio de 2014.



## Servicio Mi CIAT

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

Invitamos a los funcionarios de las administraciones tributarias, así como a la comunidad tributaria internacional, a inscribirse en el Servicio de Información Tributaria Mi CIAT.

Aproveche las ventajas de inscribirse en Mi CIAT. Para ello, regístrese con su correo electrónico.

¿A qué tiene derecho?

Al inscribirse en Mi CIAT, usted:

- Recibirá quincenalmente el informativo e-CIAT y el alerta diaria de noticias tributarias;
- Recibirá anuncios de las novedades publicadas en nuestro Sitio del CIAT en la Internet;
- Tendrá acceso a toda la información y/o documentos disponibles en el Sitio del CIAT en la Internet.

### **Centro Interamericano de Administraciones Tributarias**

Secretaría Ejecutiva del CIAT

Apartado 0834 – 02129, Panamá, República de Panamá

Correo electrónico: [ciat@ciat.org](mailto:ciat@ciat.org)

Sitio Web: <http://www.ciat.org>

Teléfonos: (507) 265–2766, 265–5994

Fax: (507) 264–4926