



ISSN 1684-9434

N° 38

FEBRERO 2015

**Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias**



**Generando
sinergia**

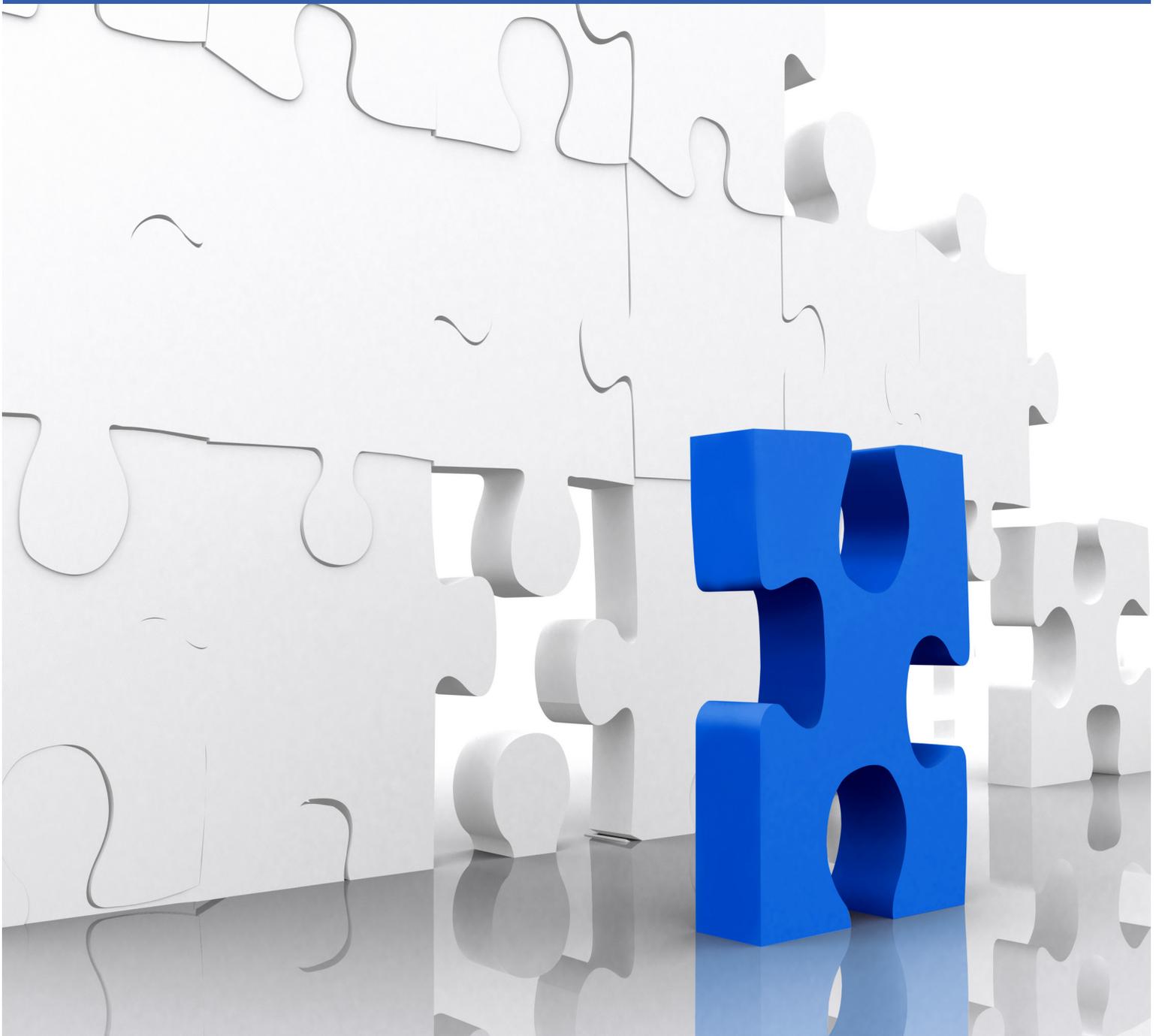


**Gestión del
conocimiento**



Mejores políticas

Revista de
administración tributaria



Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF

No. 38

Febrero 2015

Director de la Revista

Márcio Ferreira Verdi

Consejo Editorial

Márcio Ferreira Verdi
Miguel Eduardo Pecho Trigueros
Stefano Gesuelli

Secretaria de Redacción

Neila Jaén Arias

Organismos Patrocinadores



Centro Interamericano
de Administraciones Tributarias - CIAT



Agencia Estatal de
Administración Tributaria - AEAT



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

Política Editorial

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

Un Consejo Editorial conformado por funcionarios del CIAT (el Secretario Ejecutivo, 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 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. 38
Febrero 2015

Márcio Ferreira Verdi <u>Mensaje del Secretario Ejecutivo</u>	iii
Christian Canova <u>Impuesto sobre los Ingresos Brutos:</u> <u>Tratamiento de los Ingresos del Exterior en la Argentina</u>	1
Manuel José Castro de Luna <u>Hacia un Modelo Contractual del Concepto de Grupo de Sociedades</u>	27
Borja Díaz Rivillas y Antonio Henrique Lindemberg Baltazar <u>Educación Fiscal y Construcción de Ciudadanía en América Latina</u>	49
Ana María Fernández Gómez del Castillo <u>Medidas Fiscales Sostenibles para una Minería Responsable</u>	75
Roberto Ugarte Quispaya <u>Análisis sobre la baja Capacidad Recaudatoria del IVA en el</u> <u>Sector de los Pequeños Contribuyentes: El Caso de Bolivia</u>	92
Equipo de Trabajo de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales (DGI - AFIP) <u>Las Criptomonedas, un Nuevo Obstáculo en el</u> <u>Camino hacia la Transparencia Fiscal Internacional</u>	106

Mensaje del Secretario Ejecutivo



Estimados lectores:

Es para mí una gran satisfacción presentar este nuevo número de la revista de Administración Tributaria de este año 2015.

En esta nueva edición se abordan temas muy variados. Une a los artículos el afán de contribuir al conocimiento. En esta oportunidad se presentan (6) artículos como lo son: Análisis sobre la baja Capacidad Recaudatoria del IVA en el Sector de los Pequeños Contribuyentes; El Caso de Bolivia; Educación Fiscal y Construcción de Ciudadanía en América Latina; Impuesto sobre los Ingresos Brutos: Tratamiento de los Ingresos del Exterior; Un Modelo Contractual del Concepto de Grupo de Sociedades; Medidas Fiscales Sostenibles para una Minería Responsable; así como el tema de las Criptomonedas, un Nuevo Obstáculo en el Camino hacia la Transparencia Fiscal Internacional.

Como pueden observar esta variedad de artículos abordan cuestiones actuales y de relevante interés que inquietan a nuestras Administraciones Tributarias.

Esperamos que la Revista sirva de estímulo para la transferencia de conocimiento, la transformación de información en aprendizaje y éste a su vez en un recurso útil para la Comunidad Tributaria Internacional.



Márcio Ferreira Verdi
Secretario Ejecutivo

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS: TRATAMIENTO DE LOS INGRESOS DEL EXTERIOR EN LA ARGENTINA

Christian Canova



SINOPSIS

En el presente artículo se analiza el poder de imposición de las Administraciones Tributarias Subnacionales de la República Argentina y la gravabilidad en la base imponible del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos de los ingresos provenientes del exterior. Se aborda la competencia tributaria de los fiscos locales, la cuestión constitucional, el tratamiento de las exportaciones y los supuestos de doble imposición.

***El Autor:** Abogado de la Pontificia Universidad Católica Argentina (UCA). Especialista en Derecho Tributario de la Universidad de Buenos Aires (UBA). Posgraduado en Derecho de la Ciudad de Buenos Aires de la Pontificia Universidad Católica Argentina (UCA). Profesor de la Pontificia Universidad Católica Argentina (UCA). Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Autor de artículos de la especialidad.*

Contenido

1. El poder de imposición local
2. El poder de imposición en el impuesto sobre los ingresos brutos
3. Base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos
4. La gravabilidad en el impuesto sobre los ingresos brutos de los ingresos del exterior
5. La cuestión constitucional
6. El caso de las exportaciones
7. Crítica al artículo 9° de la Ley de Coparticipación Federal
8. Computabilidad de ingresos provenientes de las exportaciones: Provincias y Municipios
9. Gravabilidad de ingresos del exterior en el impuesto sobre los ingresos brutos: Analogía con el impuesto a las ganancias
10. Doble imposición: El transporte internacional
11. Conclusión
12. Bibliografía

Ya no podemos hablar de un mero intercambio internacional de bienes económicos. Su exponencial dimensión trasciende día a día las fronteras de un país, erigiendo una tendencia cada vez más fuerte a la globalización económica, y un papel cada vez más predominante del sector privado en cabeza de empresas transnacionales.

Así pues, con mayor o menor injerencia, los Estados modernos se han establecido como actores esenciales en el desarrollo de tal acontecimiento, posicionándose a favor

del libre comercio, o bien, propiciando una orientación proteccionista. En ambos casos, valiéndose de instrumentos fiscales entre ellos, desgravaciones fiscales, devolución de impuestos y subvenciones directas, o medidas regulatorias para mantener su autonomía.

La dinámica del mercado global ha desafiado los marcos normativos nacionales, y en mayor medida los regionales y locales, instando a las administraciones tributarias a adecuar normativas ante el avance de complejas operaciones comerciales, y asimismo, a implementar herramientas tendientes a evitar maniobras evasivas.

Nuestro país no es ajeno a dicha circunstancia. La regulación de Precios de Transferencia en el Impuesto a las Ganancias o el tratamiento de la exportación de servicios en el IVA, son sólo ejemplos de impuestos nacionales, que si bien recogen esta nueva situación, tienen en la actualidad amplio desarrollo doctrinal y jurisprudencial.

No sucede lo mismo con los impuestos de competencia local, entre los cuales se encuentra principalmente el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, donde los antecedentes son escasos y en muchos casos contradictorios.

Cada vez más se originan consultas ante los organismos fiscales locales a fin de que se emitan opiniones sobre diversas cuestiones: préstamos a casas matrices en el exterior, una operatoria comercial llevada a cabo desde una oficina con asiento local, consistente en la compra de bienes en el exterior para su venta también en el extranjero, intereses obtenidos por depósitos realizados en el exterior, ventas de certificados ambientales en el exterior los cuales son obtenidos por medio de una actividad local. En definitiva, ¿Puede un Estado Provincial integrar la base imponible del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos con ingresos originados fuera de nuestro territorio?

1. EL PODER DE IMPOSICIÓN LOCAL

La relación jurídica tributaria se encuentra compuesta por cuatro elementos: a) el sujeto activo, considerado como el acreedor del crédito municipio, provincia, nación de conformidad con los diversos tributos bajo su poder de imposición; b) el sujeto pasivo o contribuyente, dotado de capacidad contributiva, como deudor del crédito fiscal sin dejar de lado los responsables por deuda ajena o sustitutos de la obligación tributaria; y c) el presupuesto de hecho, con efectos jurídicos suficientes para hacer nacer la relación jurídica, comúnmente denominado hecho imponible; sobre la importancia de este elemento, señalaba Dino Jarach:

“El estudio de la relación jurídica tributaria se puede hacer solamente partiendo del presupuesto de hecho. Este constituye el centro de la teoría jurídica del tributo como el estudio del delito en el derecho penal, sobre él se construye la dogmática del derecho tributario material”.¹

Así pues, un hecho de la realidad, tipificado por la ley tributaria como hecho imponible, activa el poder de imperio del estado para exigir el crédito fiscal a los administrados una obligación de dar, con naturaleza de impuesto, tasa o contribución, según la clásica clasificación tripartita.

Sólo con la tipificación de ley del hecho imponible, surge el poder de imposición del estado. Caso contrario, solo se verificaría una mera facultad *ex lege*, con potencialidad para su perfeccionamiento, aunque sólo efectiva con posterioridad a la sanción de la norma.

Competencia Tributaria

El conjunto de competencias estatales aparece repartido y asignado a diversos niveles de entes estatales con sustento territorial: Estado (o Estado Central, Nación o Federación, entre sus sinónimos), Provincias (o Estados Miembros, Estados Partes, Comunidades Autónomas, Gobiernos Regionales y demás términos equivalentes) y Municipios (o Ayuntamientos, Comunas, Gobiernos Locales y denominaciones de estamentos similares).²

En lo que se refiere a la Nación Argentina, de acuerdo con la asignación de competencias tributarias que hace la Constitución Nacional, corresponde al gobierno federal³:

- a. exclusivamente y de manera permanente, derechos de importación y exportación y tasas postales (artículos 4°, 9° y 75, inciso 1°, y 126 de la Constitución Nacional);
- b. en concurrencia con las Provincias y en forma permanente, impuestos indirectos (artículos 4°, 17, 75, inciso 2°, y 121 de la Constitución Nacional);
- c. con carácter transitorio y en situaciones de excepción, impuestos directos, que deben ser proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación (artículo 75, inciso 2°);
- d. las provincias pueden establecer impuestos directos e indirectos en forma permanente, con excepción de los impuestos aduaneros;
- e. la Nación debe participar del producido de la recaudación de los impuestos comprendidos en el artículo 75, inciso 2°, de

1. Jarach, Dino. (1982). *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Tercera Edición. Editorial Abelardo-Perrot. Página 68.*

2. Álvarez Echagüe, Juan Manuel. (2010). *Tributación Local Provincial y Municipal. Editorial Ad-Hoc. Buenos Aires. Página 197.*

3. Spisso, Rodolfo R. (2011). *Derecho Constitucional Tributario. Quinta Edición. Editorial Abelardo-Perrot. Buenos Aires.*

la CN a las provincias y a la Ciudad de Buenos Aires, de consuno con el régimen de las leyes convenio;

- f. la Ciudad de Buenos Aires, a la cual se le ha reconocido un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, tiene las mismas facultades tributarias que las provincias y debe ejercerlas conforme las previsiones de la ley 23.548 (artículo 129, CN, y artículo 12, ley 24.588);
- g. en la Ciudad de Buenos Aires, en cuanto siga siendo Capital Federal, al Congreso de la Nación, en su carácter de legislatura local, en los aspectos que atañen a los intereses de la Nación, conserva facultades de imposición.

Así pues, existe concurrencia plena en el ejercicio del poder tributario entre la Nación y las Provincias en materia de impuestos indirectos, con excepción de los tributos aduaneros, reservados con exclusividad a la Nación. A su vez, en materia de impuestos directos, la facultad concurrente de la Nación se halla limitada por la prescripción del artículo 75, inciso 2°, aunque la práctica constitucional ha desvirtuado totalmente la aludida restricción, soslayándola mediante el arbitrio de sucesivas prórrogas, que pretenden ser justificadas sobre la base de un supuesto estado de emergencia nacional, que, según el legislador, se ha venido prolongando indefinidamente desde 1932, cuando por primera vez, se sanciona a nivel nacional el impuesto a los réditos.⁴

Con relación a ello, y a efectos de lograr una coordinación de las relaciones fiscales entre la Nación y las provincias lo que ha sido puesto de resalto por la Corte Suprema de la Nación en la causa “Simon Mataldi S.A.”, se ha propiciado una ley de unificación que exige para tener virtualidad la adhesión de las provincias a fin de que estos tengan derecho a participar en el producido de la recaudación de los tributos nacionales.

En la actualidad se encuentra en vigencia la Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, la cual, así como su antecesora Ley 22.006, a la par de mencionar el derecho de participar en la distribución por parte de las provincias, establece ciertos compromisos para las mismas al obligarse por sí y por los municipios, a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por la Ley, ratificándose la vigencia de la Comisión Federal de Impuestos para su estricto cumplimiento (artículo 10°) la cual decide cuándo un tributo provincial o municipal está prohibido por el régimen por ser análogo con uno coparticipado.

La mencionada prohibición tiene excepciones, lo cual en la práctica se traduce en que mientras se hayan adherido al mencionado régimen, la potestad tributaria de los fiscos locales ha quedado reducida a los siguientes tributos:

- Tasas por servicios efectivamente prestados
- Impuestos sobre la propiedad inmobiliaria
- Impuesto sobre los ingresos brutos
- Impuesto sobre la propiedad, radicación, circulación o transferencia de automotores (“patentes”)
- Impuesto de sellos
- Impuesto a la transmisión gratuita de bienes
- Impuestos o tasas provinciales con afectación específica al 31 de diciembre de 1984 en tanto dure tal afectación.

Cabe destacar que la reforma constitucional de 1994, al disponer en el artículo 75 inciso 2 que los impuestos directos e indirectos de carácter interno, a excepción de las partes que tengan asignación específica, son coparticipables entre la Nación, las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires por medio de leyes-convenio, ha permitido superar las objeciones que parte de la doctrina fundaba en la desvirtuación del régimen federal, a consecuencia de la renuncia que, a su juicio, implicaba la limitación temporal y parcial al ejercicio del poder tributario provincial que las leyes-convenio contienen.

4. Spisso, Rodolfo R. (2011). *Derecho Constitucional Tributario. Quinta Edición. Editorial Abelardo-Perrot. Buenos Aires.*

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires

La Ciudad Autónoma de Buenos Aires por su parte, goza de un status jurídico excepcional a consecuencia de la reforma constitucional de 1994, que si bien no permite equiparla con las provincias, le consiente gozar de un régimen especial de autonomía.

Así pues, el artículo 129 de la Constitución Nacional dispone que “la Ciudad de Buenos Aires tendrá un régimen de gobierno autónomo, con facultades propias de legislación y jurisdicción, y su jefe de Gobierno, será elegido directamente por el pueblo de la Ciudad. Una ley garantizará los intereses del Estado nacional mientras la Ciudad de Buenos Aires sea Capital de la Nación”.

La “Ley que Garantiza los Intereses del Estado Nacional en la Ciudad de Buenos Aires” (Ley 24.588) o “Ley Cafiero”, ha sido sancionada con fecha 8 de noviembre de 1995 y promulgada el 27 de noviembre de 1995. En su artículo 12 se establece que “la ciudad de Buenos Aires dispondrá de los recursos financieros que determine su Estatuto Organizativo con sujeción a lo que establecen los incisos b), c), d) y e) del artículo 9 de la Ley 23.548” de Coparticipación Federal de Impuestos, régimen al cual la

Ciudad se ha adherido por medio de Ley local N° 4, comprometiéndose unilateralmente a no establecer tributos análogos a los nacionales.

Cabe destacar que mediante el Decreto 705/2003 se ha fijado a partir del 1° de enero de 2003 la participación que le corresponde a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por la aplicación del artículo 8° de la Ley N° 23.548 y sus modificaciones, en un coeficiente equivalente al uno coma cuarenta por ciento (1,40%) del monto total recaudado por los gravámenes establecidos en el artículo 2° de la citada ley y sus modificaciones. Dichas transferencias se realizarán a través del Banco de la Nación Argentina, en forma diaria y automática.

Por otra parte, la propia Constitución de la Ciudad de Buenos Aires ha recogido la mencionada “Ley Cafiero” en su artículo 7°, al disponer que “El Estado de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires es sucesor de los derechos y obligaciones legítimas de la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires, y del Estado Nacional en las competencias, poderes y atribuciones que se le transfieren por los artículos 129 y concordantes de la Constitución Nacional y de la ley de garantía de los intereses del Estado Federal, como toda otra que se le transfiera en el futuro.”

2. EL PODER DE IMPOSICIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

En lo que respecta al Impuestos Sobre los Ingresos Brutos, el mismo deberá ajustarse a ciertas características básicas, según lo han establecido las sucesivas leyes de coparticipación de impuestos Ley 20.221 con la vigencia del impuesto al ejercicio de actividades lucrativas, y leyes 22.006 y actual 23.548, con la vigencia del actual Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Entre ellas:

- Recaerán sobre los ingresos provenientes del ejercicio de actividades empresarias (incluso unipersonales) civiles o comerciales con fines de lucro, de profesiones, oficios, intermediaciones y de toda otra actividad habitual excluidas las actividades realizadas en relación de dependencia y el desempeño de cargos públicos;

-
- Se determinarán sobre la base de los ingresos del período, excluyéndose de la base imponible los importes correspondientes a impuestos internos para los fondos: nacional de autopistas, tecnológico, del tabaco y de los combustibles.
- En casos especiales la imposición podrá consistir en una cuota fija en función de parámetros relevantes;
- Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza);
 - Podrán gravarse las actividades cumplidas en lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional (puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y todo otro de similar naturaleza), en tanto la imposición no interfiera con ese interés o utilidad;⁵
 - En materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el convenio multilateral a que se refiere el inciso d);
 - En materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja a condición de reciprocidad que la aplicación de gravámenes queda reservada únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto;
 - En materia de combustibles derivados del petróleo, con precio oficial de venta, la imposición no alcanzará a la etapa de producción en tanto continúe en vigencia la prohibición en tal sentido contenida en el Decreto Ley 505/58 y sus modificaciones.
 - En las etapas posteriores podrá gravarse la diferencia entre los precios de adquisición y de venta;
 - Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal incluidos financiación y ajuste por desvalorización monetaria estarán sujetos a la alícuota que se contemple para aquélla;
 - Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal, con las siguientes excepciones:
 - a. Contribuyentes que no tengan obligación legal de llevar registros contables: será el total de los ingresos percibidos en el período;
 - b. En las operaciones realizadas por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la Ley 21.526 se considerará ingreso bruto a los importes devengados, en función del tiempo, en cada período;
 - c. En las operaciones de venta de inmuebles en cuotas por plazos superiores a doce (12) meses, se considerará ingreso bruto devengado a la suma total de las cuotas o pagos que vencieron en cada período;

5. *Ello en concordancia con el artículo 25 inciso 30 CN. Atribuciones de la Congreso Nacional: “Ejercer una legislación exclusiva en el territorio de la capital de la Nación y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional en el territorio de la República. Las autoridades provinciales y municipales conservarán los poderes de policía e imposición sobre estos establecimientos, en tanto no interfieran en el cumplimiento de aquellos fines”.*

Los períodos fiscales serán anuales, con anticipos sobre base cierta que, en el caso de contribuyentes comprendidos en el régimen del convenio multilateral del 18 de agosto de 1977, comprenderán períodos mensuales;

- Los contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral del 18 de agosto de 1977 pagarán el impuesto respectivo en una única jurisdicción. Para ello, las jurisdicciones adheridas deberán concertar la mecánica respectiva y la uniformidad de las fechas de vencimiento.

En atención a ello, las jurisdicciones provinciales y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, han establecido en sus respectivas normas fiscales locales la descripción del hecho imponible, ya sea respecto al derogado Impuesto a las Actividades Lucrativas, como del actual Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Entre ellas:

- **Ciudad Autónoma de Buenos Aires**

“Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todas las formas asociativas que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo” (Artículo 150 Código Fiscal T.O. 2014 y concordantes de años anteriores)

- **Provincia de Buenos Aires**

“El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, del

comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso – lucrativo o no – cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado y todo otro de similar naturaleza), estará alcanzada con el impuesto sobre los ingresos brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes” (Artículo 182 Código Fiscal T.O. Ley 10.397. Texto Actualizado con las modificaciones introducidas por ley 14.301, 14.333, 14.357, 14.394 y 14.553)

- **Provincia de Córdoba**

“El ejercicio habitual y a título oneroso en jurisdicción de la provincia de Córdoba, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso – lucrativa o no – cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice, zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, estará alcanzado con un impuesto sobre los ingresos brutos en las condiciones que se determinan en los artículos siguientes y en la ley impositiva anual” (Artículo 145 Ley 6.006 Código Tributario de la Provincia de Córdoba T.O. con la modificación de la Ley 9.025)

- **Provincia de Santa Fe**

“Por el ejercicio habitual, en el territorio o en la jurisdicción de la provincia de Santa Fe, del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso lucrativa o no, cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas, y el lugar donde se realice (zonas

portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, etc.), se pagará un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente título.” (Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe. Ley 3.456. Artículo 122)

En conclusión, se entiende al hecho imponible como el conjunto de hechos o situaciones descriptas por la ley como presupuesto generador de la obligación tributaria, de lo que se deriva que, configurado en la realidad ese presupuesto fáctico, y acreditada su vinculación con un sujeto determinado, nace a su respecto la relación tributaria con sus consecuencias jurídicas vinculantes.⁶

En el caso que nos ocupa el presupuesto generador es el ejercicio habitual de cualquier actividad a título oneroso, realizado por un sujeto determinado, cualquiera sea naturaleza que la preste, con la consecuencia jurídica vinculante que se traduce en la obligación de pagar un impuesto.

Por otra parte, en lo que respecta al ámbito espacial de aplicación, existe un generalizado consenso en la dogmática jurídico tributaria en el sentido que “...los hechos imponibles definidos por la ley en su aspecto objetivo, deben - necesariamente - ser delimitados territorialmente para abarcar solamente aquellos que se verifican en el ámbito espacial que establece la ley misma y que, automáticamente, excluye los hechos imponibles que, si bien responden a la delimitación objetiva, deben hacerlo con respecto al espacio que la ley circunscribe para el ejercicio de su poder fiscal...”⁷.

Conclusión: Un tributo territorial como es el caso del ISIB por oposición a los de carácter personal o subjetivo, significa que comprende solamente a aquellas actividades ejercidas en todo o en parte dentro del ámbito físico de la jurisdicción que lo impone. Las leyes fiscales provinciales y de la Ciudad de Buenos Aires han circunscrito el poder de imposición local dentro de los límites de sus territorios. Sólo es objeto de gravamen las actividades llevadas a cabo dentro de dichas jurisdicciones, esta es su condición sine qua non.

3. BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Otro elemento que en principio es de fácil comprensión teórica, pero en la práctica se torna en verdad compleja, es mensurar a efectos de la liquidación del ISIB, la realización de las actividades a título oneroso tipificadas por la ley como hecho imponible.

La base imponible surge, entonces, de la necesidad de transformar el hecho imponible en una expresión económica a fin de aplicar sobre esa cantidad las alícuotas correspondientes, y obtener en definitiva el quantum del tributo

o monto de la prestación que el sujeto activo puede exigir y el sujeto pasivo debe cumplir.⁸

La principal dificultad radica que si bien sólo resultan alcanzadas las actividades desarrolladas en el ámbito espacial de la jurisdicción respectiva, lo cierto es que según el modo en que se determine la “base imponible” del tributo (por ejemplo los ingresos brutos totales), podrá aplicarse dicho gravamen sobre el total de los ingresos del sujeto que actúa en dicha jurisdicción, aún en la parte que provenga de

6. Bulit Goñi, Enrique G. (1997). *Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Segunda Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires. Página 56.*

7. Jarach, Dino. (1996). *Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires. Página 386.*

8. Bulit Goñi, Enrique G. (1997). *Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Segunda Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires.cit., página 57.*

ingresos producidos fuera de ella, pero que han sido devengados por la actividad operada.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha precisado que “...no cabe confundir el “hecho imponible” con la base o medida de la imposición, pues el primero determina y da origen a la obligación tributaria, mientras que la segunda no es más que el elemento a tener en cuenta para cuantificar el monto de dicha obligación...”⁹

Por ejemplo, el Código Fiscal de la Ciudad de Buenos Aires ha establecido que el gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada, entendiendo Ingreso Bruto como el valor o monto total en dinero, en especies o en servicios, quedando

incluidos entre otros, venta de bienes, prestaciones de servicios, locaciones, regalías, intereses, actualizaciones y toda otra retribución por la colocación de un capital (artículos 174 y 175 del Código Fiscal T.O. 2014 y concordantes de años anteriores).

Conclusión: la territorialidad del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos sólo se aplica sobre el hecho imponible, no así sobre su base imponible. La ley precisa que la actividad se debe desarrollar en las jurisdicciones locales, pero nada establece sobre la territorialidad de los ingresos. Del mismo modo lo señala la Ley de Coparticipación Federal, que sirve de marco normativo para su regulación: “Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal”.

4. LA GRAVABILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS DE LOS INGRESOS DEL EXTERIOR

Dentro de los límites del territorio de la Nación, el Convenio Multilateral ha coordinado entre todas las Provincias y la Ciudad de Buenos Aires, la distribución de la base imponible entre todas aquellas jurisdicciones en la que un contribuyente desarrolla una, varias o todas sus etapas de la actividad. De este modo se logra evitar la superposición impositiva toda vez que, tal como se ha mencionado, cada uno de los fiscos tiene potestad para gravar la totalidad de los ingresos producidos en caso de verificarse el ejercicio de actividad en su jurisdicción.

De ello se desprende que en el caso de los contribuyentes puros, si no se verifica sustento territorial en alguna otra de las jurisdicciones, los fiscos locales tienen la potestad para gravar la totalidad de los ingresos brutos.

Pero, ¿qué sucede con los ingresos del exterior?

El centro de la cuestión se basa en dilucidar si los fiscos locales tienen potestad tributaria para gravar dichos ingresos.

Ya hemos mencionado en el capítulo anterior que, según la Ley de Coparticipación Federal los fiscos locales podrán gravar los ingresos brutos de los contribuyentes, aunque sin mencionar distinción sobre el origen de los mismos. A priori, el elemento condicionante estaría dado con el perfeccionamiento del hecho imponible, y acreditar debidamente su conexión con el ingreso devengado.

Es dable recordar lo dicho por la Corte Suprema, en cuanto a que “las provincias

9. CSJN. Fallos 286:301 del 13/9/1973 “S.A. Indunor C.I.F.I. y F. v. Provincia del Chaco”.

pueden gravar la riqueza producida en su territorio, aunque una parte de ella transponga sus fronteras, a condición de que el gravamen no sea discriminatorio o de algún modo impida o dificulte actividades interjurisdiccionales” (fallos 306:516, entre otros).

Sin perjuicio de ello, las posturas son ambivalentes.

Por un lado, encontramos la mencionada teoría conceptual, según la cual, el hecho imponible del ISIB estaría constituido sólo por la “actividad”, mientras que los “ingresos” sólo constituyen la base de medición del gravamen (base imponible) -esta fue la base del fallo de la Corte Suprema de Justicia en el caso “Indunor”-.

Entre los tributaristas, Enrique Bulit Goñi es partidario de dicha postura, expresando en su obra “Impuesto Sobre los Ingresos Brutos” que: “...los ingresos brutos no integran el hecho imponible, sino que son, solamente, la base imponible, nociones bien diferenciadas”.

Otros en cambio llegan a la conclusión que la existencia de ingresos es vital para la procedencia del impuesto, mediante la integración de todos los elementos de la relación tributaria.

Así pues, Jorge Tejerina criticó la teoría de considerar a la “actividad” como único elemento constitutivo del hecho imponible, sosteniendo que los “ingresos brutos”, como fenómeno cualitativo (no como unidad de medida), eran parte integrante del hecho imponible, pese a no estar contenido en la definición legal.

Tejerina apunta: “tal vez, la culpa de la confusión de conceptos reinante en la materia se encuentre en la tendencia a ver al el hecho imponible allí donde existe actividad gravada por el tributo. Si nuestro impuesto grava el

ejercicio de una actividad lucrativa habitual, no parece irrazonable juzgar que el ejercicio de tal actividad constituya el hecho imponible”.

“Pero una cosa es la materia gravada, es decir el fenómeno económico sobre el cual recae la tributación, y otra muy distante es la configuración jurídica del hecho imponible”.

“Obviamente que “ingresos brutos” en su aspecto cuantitativo, es decir el monto total de retribuciones recibidas por la actividad, es una forma de medición de la magnitud que asume el hecho imponible, esto es la base imponible del impuesto. Pero en su aspecto cualitativo, la capacidad de una “actividad” de generar “ingresos brutos”, refleja el carácter muy particular, que es precisamente al que está dirigido el Impuesto que nos ocupa”.

“Así el objeto de nuestro impuesto no es cualquier actividad, sino las que producen ingresos, y esa es una nota constitutiva del hecho imponible”.¹⁰

En la misma línea de pensamiento, Giuliani Fonrouge encuentra equivocado sostener que el hecho imponible está constituido por el ejercicio de la actividad lucrativa (hoy onerosa) y que el ingreso sólo proporciona la medida del impuesto. Sobre el particular, dice enfáticamente, “tal tipo de consideraciones constituye un sofisma, pues la naturaleza jurídico-financiera de un impuesto no depende de la palabras de la ley o de la denominación que se le atribuya, sino que, como dijo siempre la Corte Suprema, debe investigarse la forma en que efectivamente incide sobre los casos u operaciones afectadas”.¹¹

Así pues, según dicha teoría, el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos tiene una naturaleza compleja, ya que está constituida por dos elementos, “actividad” e “ingresos brutos”, que se relacionan entre sí.¹²

10. Tejerina, Jorge. *Nuevas Consideraciones sobre el Impuesto Municipal a las actividades lucrativas. Derecho Fiscal. XVI – 2097217.*

11. Tejerina, Jorge. *Nuevas Consideraciones sobre el Impuesto Municipal a las actividades lucrativas. Derecho Fiscal. XVI – 2097217.*

12. Mario Enrique Althabe. “El Impuesto Sobre los Ingresos Brutos”. *Tercera Edición Actualizada. La Ley. Página 18.*

Adoptar una u otra postura no tiene solo efectos teóricos. Como hemos mencionado, uno de los elementos que inciden en el poder de imposición del ISIB, es el elemento espacial. Si entendemos que los ingresos brutos se encuentran ínsitos en la conformación del hecho imponible, sólo podría gravarse aquellos ingresos que se generen dentro del ámbito jurisdiccional de las provincias.

En cambio, si sostenemos que los ingresos brutos configuran sólo el objeto de medición o base imponible, solo bastaría a efectos de la imposición, que la actividad se desarrolle en el territorio de las provincias con independencia del lugar de origen de los ingresos que se generen, inclusive los provenientes del exterior.

Conclusión: La línea doctrinal de Tejerina según la cual los “ingresos brutos” son parte integrante del hecho imponible (pudiéndose sólo gravar aquellos ingresos que se generen dentro del ámbito jurisdiccional de las provincias), no tiene recepción en la práctica.

Un ejemplo de ello es que la propia Ley del Convenio Multilateral escinde la configuración del hecho imponible con la atribución de la base imponible entre las jurisdicciones, mediante la determinación de un coeficiente de distribución, el cual no se corresponde muchas veces al total de los ingresos efectivamente obtenidos en cada una de ellas (Régimen General del Convenio Multilateral, salvo lo dispuesto en su artículo 14° “ingreso directo”).

5. LA CUESTIÓN CONSTITUCIONAL

El comercio exterior está sometido por imperio constitucional a la legislación del Congreso de la Nación (artículo 75 inciso 13, C.N.), lo cual implica una “inmunidad” respecto de los poderes locales. Ello es una consecuencia lógica del interés que reviste el comercio para la Nación, considerada como una unidad económica.¹³ De allí que correlativamente se haya prohibido a las provincias expedir leyes sobre comercio exterior (artículo 126 C.N.), lo cual se encuentra específicamente vinculado a lo establecido en el artículo 4° C.N., “el Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación”.

Sin embargo, durante la vigencia del Impuesto a las Actividades Lucrativas, hoy Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, se planteó la polémica sobre si el gravamen podía ser aplicado sin vulnerar la “cláusula comercial”. Unos de

los primeros planteos fue presentado ante la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, la cual consideró irrelevante a los efectos de dicho impuesto, que los productos hubiesen sido destinados total o parcialmente a la exportación.¹⁴

Dicho argumento fue recogido favorablemente por la CSJN en “Indunor c. Provincia del Chaco” donde el Máximo Tribunal se inclinó definitivamente por tal postura, al señalar que es facultad propia de las provincias elegir el método adecuado para la determinación del impuesto, siendo válida y legítima en tanto no grave específicamente actividades extraterritoriales y no se imponga con motivo o como requisito para permitir la salida de los productos del ámbito territorial, con prescindencia de que se los destine al consumo o elaboración dentro o fuera de la República. Asimismo, en el citado precedente se expresó

13. Tejerina, Jorge. *Nuevas Consideraciones sobre el Impuesto Municipal a las actividades lucrativas. Derecho Fiscal. XVI – 2097217. Página 211.*

14. SCJBA. (10/8/71). “Eliás Moos S.A.I.C c. P. Ejecutivo. Causa B 45.889.

que si no puede probarse que la ley local sea entorpecedora, frustratoria o impeditiva de la circulación de productos o de negociaciones con las naciones extranjeras, no puede reputársela en oposición con el art. 67, incisos 1º y 12 de la Constitución Nacional, - hoy artículo 75 inciso 13, denominada “cláusula comercial”.¹⁵

Luego, en el fallo “Moos, Elías, S.A. c. Provincia de Buenos Aires” (28/11/78, ED 82-475) la Corte Suprema de Justicia de la Nación, con cita de su antecesor “Bovril S.A.” (30/03/78, ED 78-158), sostuvo que pretender que la incidencia de un tributo sobre ese destino ulterior pueda ser causa de inconstitucionalidad importaría hacer prácticamente imposible el ejercicio de la autonomía provincial respecto de la riqueza legítimamente gravada y que lo contrario importaría consagrar un desigual tratamiento frente a quienes desarrollando una misma labor productiva de bienes, soportarían distinto régimen impositivo basado no ya en la actividad lucrativa sino en la eventual comercialización en el extranjero de dichos bienes.

Del mismo modo lo sostiene el Doctor Rodolfo Spisso, al expresar:

“Tampoco las provincias pueden instituir impuestos a la importación o exportación de mercaderías (arts. 4º, 9º y 75, inc. 1º, CN), ni sancionar impuestos discriminatorios en razón del comercio interjurisdiccional, porque, de hacerlo, el tributo establecido al impedir considerar la mercadería sujeta a ese comercio como formando parte de la masa general de bienes de la jurisdicción local, al no producirse la cesación de la mera circulación territorial, se identifica con un gravamen a la importación o a la exportación, haciendo las veces de una aduana interior. Fuera de estos supuestos, las provincias se hallan constitucionalmente habilitadas para establecer impuestos directos o indirectos, debiendo respetar, obviamente, los principios constitucionales que delimitan el poder tributario”¹⁶

Conclusión: Hasta el día de hoy no existe óbice constitucional alguno en que prohíba a las provincias integrar la base imponible del impuesto con los ingresos del exterior, por cuanto tal incorporación no es otra cosa que la expresión cuantitativa de un hecho imponible, cuyo sustento material y territorial reside en el ejercicio de una actividad de dichas jurisdicciones.

6. EL CASO DE LA EXPORTACIONES

Los criterios jurisprudenciales de gravabilidad mencionados son aplicables también en las exportaciones. Siguiendo a Bulit Goñi, desde el punto de vista estrictamente constitucional, los Fiscos locales pueden aplicar tributos sobre las actividades cumplidas o los bienes producidos en su ámbito, aún cuando los ingresos sobre los que recaigan se originen en la exportación de tales bienes.

Más allá de la validez constitucional de gravar los ingresos de las exportaciones de bienes, ha sido criterio de los gobiernos locales abstenerse de ello. Como sostiene Revilla, la inexistencia de óbice constitucional para gravar los ingresos provenientes de las ventas de productos al exterior no impide que las provincias restrinjan voluntariamente sus potestades tributarias. Al respecto, la Corte Suprema ha dicho: “el

15. CSJN. (13/09/73). “Indunor S.A.”.

16. Spisso, Rodolfo R. (2011). *Derecho Constitucional Tributario. Quinta Edición. Editorial Abelardo-Perrot. Buenos Aires.*

ordenamiento vigente en el país admite que las provincias puedan restringir condicionalmente el ejercicio de sus poderes impositivos, mediante acuerdos entre sí y con la Nación” (Fallos: 191-373).

Así, podemos citar el compromiso asumido por la nación y las provincias en el “Acta de concertación sobre lineamientos de la política fiscal”, suscripta el 3 de diciembre de 1975, donde todas las jurisdicciones adheridas expresaron su intención de ajustar el impuesto a las actividades con fines de lucro (hoy Impuesto Sobre los Ingresos Brutos) a un esquema según el cual las exenciones tendrán “un criterio muy restrictivo, pero alcanzarían a las exportaciones”.¹⁷

En cuanto a las regulaciones provinciales sobre la materia, las leyes fiscales establecen por lo general que las exportaciones no constituyen una actividad gravada, para luego expresar: “Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslingdaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza”.

Dicha gravabilidad de las actividades “conexas”, se sustenta en la autorización otorgada por la Nación mediante la Ley de Coparticipación Federal, para aplicar el impuesto sobre esa parte del comercio exterior. Hasta ahora, la delegación realizada a través de la Ley de Coparticipación Federal, no ha sido declarada inconstitucional y los poderes locales ejercen facultades impositivas sobre esta base.

De esta manera, según el principio de país de destino, con el sano criterio de no exportar impuestos, para poder competir en el mercado internacional, los códigos tributarios provinciales han previsto no someter a tributación las operaciones de exportación.¹⁸

La única excepción la constituye la Provincia de Misiones, que por Ley 4.255 derogó el artículo 128, inciso d), del Código Fiscal, en cuanto consideraba a la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior como ingresos no gravados por el impuesto sobre los ingresos brutos, norma que comenzó a regir a partir de enero del año 2006.

Sobre la gravabilidad de exportaciones de bienes por parte de la Provincia de Misiones se efectuó un planteo de inconstitucionalidad que llegó a la Corte Suprema de Justicia. El Alto Tribunal compartió los argumentos y la conclusión del dictamen de la Procuradora Fiscal, declarando que la causa es ajena a su competencia originaria, y por tanto el proceso debería tramitar ante la justicia local, sin expedirse sobre el fondo de la materia litigiosa.¹⁹

Conclusión: Las provincias - salvo Misiones - y la Ciudad de Buenos Aires, se abstienen de gravar los ingresos derivados de exportaciones de bienes, ello fundado en el mencionado artículo 9° de la Ley 23.548 de Coparticipación Federal.

17. Revilla, Pablo. *Tratamiento de las exportaciones en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos bajo el prisma de la ley de coparticipación federal*. Publicado en Álvarez Echagüe, Juan Manuel. (2010). *Tributación Local Provincial y Municipal*. Editorial Ad-Hoc. Buenos Aires. Página 487.

18. “Las exportaciones y el impuesto sobre los ingresos brutos, a la luz de la ley 23.548 (2° parte). Autor: Almada, Lorena Publicado en: PET (Periódico Económico Tributario) – Abril 2013.

19. CSJN. Causa “Henter Industrial y Comercial S.A. y otros c/Provincia de Misiones”. (27/12/2006). Fallos: 329-6033.

7. CRÍTICA AL ARTÍCULO 9° DE LA LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL

ARTICULO 9° — La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga:

1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas:
 - Podrán gravarse las actividades conexas a las exportaciones (transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza);

Sobre este punto, respecto al alcance de dicho término “*podrán*”, Revilla señala: “No es posible entender que se trata de un permiso concedido por la nación a las provincias para gravar las actividades conexas a las exportaciones. Ello carecería de sentido pues, como ya explicó la Corte Suprema en Fallos, 310-45, este precepto “... no importó conferir una prerrogativa que las provincias no se hubieran reservado” (conforme considerando 6° in fine).

“Es decir que las provincias poseían y poseen indudables atribuciones constitucionales para gravar las actividades conexas a las exportaciones y no era necesaria ninguna autorización de la Nación al respecto”. Y agrega: “Por el contrario, podría afirmarse que este precepto encierra un consenso entre las provincias, con el aval de la nación y en el marco de una ley convenio que delimita las competencias tributarias de ambos niveles estadales”.²⁰

Bulit Goñi explica que esta singular redacción, para tornar a la ley de coparticipación menos asertiva y menos mandataria que en otros pasajes de su texto, obedeció a la naturaleza constitucional de los eventuales óbices que, en aquel momento, se planteaban frente al intento provincial de gravar actividades conexas a las exportaciones.²¹

La causa de que los fiscos deslindaran los temas, y precisaran que si bien concedían el beneficio a las exportaciones propiamente dichas, él no se extendía a las demás actividades conexas, tuvo su origen inspirador en conflictos judiciales con invocación del art. 67, inc. 12 (hoy 75, inc. 13), y alegación del carácter de accesorios del comercio internacional que revisten actividades tales como la del transporte de los bienes que van a ser exportados, su eslingaje, estibaje, depósito, etc.²¹

Por lo tanto, este punto permite inferir la prohibición para las provincias de gravar las actividades de exportación en sí mismas. Prueba de ello es que los fiscos renunciaron al tributo, sin desconocer, desde luego, la conveniencia de que las exportaciones no sean localmente gravadas, al incorporar, dentro de sus legislaciones locales, el tratamiento de las exportaciones como exentas, o excluidas del hecho imponible, o excluidas de la base.²³

20. Revilla, Pablo. *Tratamiento de las exportaciones en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos bajo el prisma de la ley de coparticipación federal*. Publicado en Álvarez Echagüe, Juan Manuel. (2010). *Tributación Local Provincial y Municipal*. Editorial Ad-Hoc. Buenos Aires. Página 488.

21. Revilla, Pablo. *Tratamiento de las exportaciones en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos bajo el prisma de la ley de coparticipación federal*. Publicado en Álvarez Echagüe, Juan Manuel. (2010). *Tributación Local Provincial y Municipal*. Editorial Ad-Hoc. Buenos Aires. Página 488.

22. Bulit Goñi, Enrique G. (1997). *Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Segunda Edición*. Editorial Depalma. Buenos Aires. Página 99.

23. Almada, Lorena. (2013). *Las exportaciones y el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, a la luz de la ley 23.548 (2° parte)*. Publicado en: *PET (Periódico Económico Tributario)*.

Ciertamente, no era necesario que la Ley 23.548 insistiera sobre el tema, pues todas las provincias habían renunciado a cobrar el tributo sobre estos ingresos. No obstante, en cambio, se hacía necesario clarificar la cuestión debatida en aquel entonces en torno a las actividades conexas. Como afirma Bulit Goñi, se puede argumentar que la restricción de gravar los ingresos provenientes de las ventas de productos al exterior no ha sido colocada expresamente en la ley de coparticipación de impuestos, pero una interpretación sistemática y razonable nos permite concluir que no era necesario prohibir que el impuesto alcanzara los ingresos provenientes de las ventas al exterior, pues ello estaba consensuado expresamente entre todas las jurisdicciones provinciales.

Como señalan Dos Santos y Velasco Carabajal, los antecedentes históricos y normativos muestran claramente que la decisión de no gravar las exportaciones fue consagrada a dos niveles: a) en la legislación tributaria local de cada provincia, y b) en la Ley 22.006, al modificar el artículo 9º de la Ley de Coparticipación -Ley 20.221-, que ha sido mantenido actualmente en la ley 23.548. Así, una vez aprobada la Ley 22.006, la Secretaría de Hacienda del Ministerio de Economía, a los efectos de la coordinación y armonización tributaria horizontal, estableció, como pauta a seguir, que la actividad de exportación no sería gravada con el impuesto sobre los ingresos brutos por las provincias; pero sí podrían serlo los servicios conexos.²⁴

Cuando la ley 22.006, del 24 de mayo de 1979, entró en vigencia, ninguna de las provincias gravaba con ingresos brutos la actividad de exportación. De esta forma, como menciona Revilla, si la Provincia de Misiones adhirió al régimen de coparticipación federal de impuestos, sin limitaciones ni reservas y -sobre el consenso

uniforme de no gravar las exportaciones- aceptó alcanzar sólo los ingresos provenientes de tales servicios conexos, no puede luego adoptar una conducta incompatible con la asumida anteriormente (Fallos: 307-1602; 315-1738).²⁵

Agrega Revilla, que la decisión de gravar las exportaciones, sin renunciar previamente al régimen de la ley 23.548, conduce también a un conflicto con la cláusula comercial de la Constitución Nacional, pues si la Nación acordó que las exportaciones quedarían liberadas del impuesto sobre los ingresos brutos, y las provincias consintieron esta franquicia mediante su adhesión a la ley convenio, la pretensión contraria de una de ellas implica también un alzamiento contra los poderes federales en la regulación del comercio.²⁶

De esta modo se infiere que la pretensión de la Provincia de Misiones de soslayar el compromiso asumido al adherir a la ley convenio, en orden a no gravar las exportaciones, por un lado, sin que dicha actitud modifique o altere, por el otro, su pretensión al cobro de los impuestos coparticipables, conforme al régimen de distribución de tales recursos contemplado en aquella, subvierte la esencia misma del régimen previsto en la ley convenio, y genera desigualdades en la aplicación del valor justicia distributiva para todos los intervinientes.²⁷

Por otra parte, cabe destacar que el precedente de la Corte Suprema de Justicia en la causa "Indunor" (Fallos: 286-301), no resulta aplicable como fundamento a la pretensión de la Provincia de Misiones de gravar la actividad exportadora, porque resolvió una cuestión generada en un período anterior a la existencia de la prohibición de gravar la actividad (plasmada en el art. 9º de la Ley de Coparticipación), que hoy tiene rango constitucional²⁸.

24. Velazco Carabajal, Anibal y Dos Santos, Hugo. (2008). *Ingresos Brutos a las actividades de las exportaciones. Inconstitucionalidad por violación de una normativa de rango superior. Ley 23.548. Ponencia en el VIII Seminario Internacional de Tributos Locales. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.*

25. Revilla, Pablo, ob. cit., p. 493.

26. Revilla, Pablo, ob. cit., p. 493.

27. Velazco Carabajal, Anibal y Dos Santos, Hugo. ob. cit.

28. Velazco Carabajal, Anibal y Dos Santos, Hugo. ob. cit.25. Revilla, Pablo, ob. cit., p. 493.

Frente a tal circunstancia, y a raíz de la incompetencia de la Comisión Arbitral para entender sobre esta cuestión, el 26 de julio de 2006 la Comisión Federal de Impuestos recepcionó las siguientes actuaciones: * expediente 637/06, caratulado “Unión Industrial * Argentina (UIA) c/ Provincia de Misiones IIBB s/ exportaciones”; * expediente 646/06, caratulado “Cámara Argentina de la Industria Cosmética y Perfumería (CAPA). Impuesto sobre ingresos brutos a exportaciones. Derogación del inc. d) del art. 128 de la ley 2860 (Código Fiscal) Provincia de Misiones”; * expediente 647/06, caratulado “Coordinadora de Industrias de Productos Alimenticios (COPAL). Impuesto sobre ingresos brutos a exportaciones. Derogación del inc. d) del art. 128 de la ley 2860 (Código Fiscal) Provincia de Misiones”. Esta remisión fue derivada por nota del presidente de la Comisión Arbitral, donde se manifiesta: “...habida cuenta de la incompetencia de la Comisión Arbitral, se remite la presente para los efectos que estime corresponder”. La presentación de la Unión Industrial Argentina fue dirigida al Subsecretario

de Relaciones con Provincias, y se manifestó la preocupación por la reforma introducida con dicha ley 4.255; otro tanto ocurrió con las presentaciones de la Coordinadora de las Industrias de Productos Alimenticios y por la Cámara Argentina de la Industria de Cosmética y Perfumería, con igual objeto: impugnar esa ley 4.255. Mediante resolución 364/2007, el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos dada la identidad de objeto y de parte demandada resolvió acumular los expedientes 646/06 y 647/06 a la causa originaria. Teniendo en cuenta que el organismo está obligado a velar por “...el estricto cumplimiento, por parte de los respectivos fiscos, de las obligaciones que contraen al aceptar este régimen de distribución (art. 11, inc. c), ley 23.548)”, el Comité Ejecutivo consideró, sin pronunciarse respecto de la competencia para entender en la materia, que corresponde dar traslado a la jurisdicción involucrada, para que ejerza el derecho de defensa. Como consecuencia, se halla pendiente de resolución la determinación de la competencia del mencionado organismo para entender en el tema.

8. COMPUTABILIDAD DE INGRESOS PROVENIENTES DE LAS EXPORTACIONES: PROVINCIAS Y MUNICIPIOS

Como hemos señalado, en general las jurisdicciones provinciales no someten a tributación a las operaciones de exportación, recurriendo a la figura de la exclusión de objeto, otros a la de la exención y otros al no cómputo en la base imponible del tributo.

Acorde a este tratamiento, la Comisión Arbitral mediante el artículo 7° de la Resolución General 1/2008 ex Resolución General 44/93, ratificada por Resolución General 49/94

artículo 7°, Resolución 2/2010, ha dispuesto que los ingresos provenientes de operaciones de exportación, así como los gastos que les correspondan, no serán computables a los fines de la distribución de la materia imponible.

Esta afirmación no quita el carácter de “ingreso” de las exportaciones dentro del movimiento económico del contribuyente, lo cual ha sido ratificado por la Comisión Plenaria²⁹, pero sí permite concluir que el rubro en cuestión

29. Resolución N° 32/2013 (Comisión Plenaria – Convenio Multilateral). Expediente C.M. N° 953/2011 “Monsanto Argentina S.A. c/Municipalidad de Pergamino, Provincia de Buenos Aires”. Recursos de Apelación contra la Resolución C.A. N° 44/2012, “Esta Comisión reitera que los ingresos por exportaciones forman parte integrante de los ingresos brutos del contribuyente de acuerdo a la regulación del art. 1° del Convenio Multilateral”.

excede el concepto de “ingreso computable” a los efectos de la aplicación del Convenio Multilateral.

Así pues, se ha considerado que si bien es cierto que la conformación de la base imponible final para el ingreso de cada tributo depende de las legislaciones locales y que el tratamiento que cada Estado dé a la masa imponible que le corresponde, escapa al ámbito de aplicación del acuerdo, no puede asimilarse la situación de los ingresos incluidos o computables a los efectos de la distribución, con la de los ingresos excluidos o no computables.

En conclusión, con los primeros, cada Estado puede diseñar la política fiscal que considere más oportuna en cuanto a conceptos exentos, bonificaciones o alícuotas, sin que las municipalidades puedan verse constreñidas a adoptar criterios similares en virtud de la norma de derecho federal, porque ello escapa a la regulación del acuerdo. Pero de ningún modo puede seguirse el mismo criterio con los ingresos que fueron expresamente excluidos de la materia a distribuir entre las partes adheridas, porque esta decisión sí pertenece al ámbito de regulación interprovincial y obliga por ende a los estados locales.

9. GRAVABILIDAD DE INGRESOS DEL EXTERIOR EN EL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS: ANALOGÍA CON EL IMPUESTO A LAS GANANCIAS

Como hemos mencionado en el capítulo anterior, el artículo 9º de la Ley N° 23.548 dispone que la adhesión de cada provincia al Régimen de Coparticipación Federal obliga a las mismas, a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por dicha Ley –entre los cuales se encuentra el Impuesto a las Ganancias-. No obstante ello, la propia normativa establece excepciones, excluyendo expresamente de dicha analogía a los impuestos provinciales sobre los ingresos brutos³⁰.

Al respecto, el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos en la Resolución de Comité Ejecutivo N° 53/1987, ha considerado que:

“No existe analogía entre el mismo (por el Impuesto a las Ganancias) y el Impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos, teniendo en cuenta que el primero es personal y el segundo es real, que el hecho imponible del primero es la obtención del rédito de fuente argentina y el del segundo es el ejercicio habitual de actividades onerosas con fines de lucro, la base imponible del primero es el rédito neto y la del segundo son los ingresos brutos gravados, la alícuota del primero es progresiva y la del segundo es proporcional, el primero es directo y el segundo es indirecto, etc.”

Que esa es la razón, a criterio de esa Comisión, por la que la Ley 20.221 excluye expresamente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los supuestos de analogías no permitidas.

30. Según detalla Casás la analogía es entendida como el procedimiento dirigido a desarrollar en su expansión lógica (y axiológica) la *ratis legis*, para adecuarla y adaptarla a casos diversos de los previstos, pero a ellos semejantes: procedimiento denominado *extensio*. Se considera fundada, no ya en una puntual identidad, sino en una correspondencia y congruencia en la base lógica del tratamiento jurídico: *convenientia rationis*. No se trata de la identidad constatada mediante un procedimiento analítico de confrontación de términos ya contenidos en la norma, sino de la identidad inducida mediante un procedimiento sintético de comparación entre tales términos –que, aunque diversos, resultan semejantes en el elemento de hecho decisivo para el tratamiento jurídico, “razón suficiente”, común en ambos casos, implícita en el brocardo *unit eadem ratio ibi eadem iuris dispositio*. Frente a nuestro régimen de coparticipación, de más está decir que la analogía puede operar incluso entre un impuesto nacional y una tasa municipal, en cuanto esta última se encuentra impropriamente categorizada como tal, ya sea porque no haya efectiva prestación del servicio o pierda toda relación con los costos directos e indirectos de la actividad pública *uti singuli*. Casas, J. O. (2007). *Coparticipación y Tributos Municipales. Las Tasas apócrifas y la prohibición de analogía*. Editorial Ad- Hoc.

“Que no existiendo analogía entre el Impuesto nacional a las Ganancias y el Impuesto provincial sobre los Ingresos Brutos, no puede desprenderse una violación del régimen de coparticipación de la eventual analogía que pudiera existir entre este último y los gravámenes municipales objetados”

Sin perjuicio de esta conclusión, es necesario resaltar que según los antecedentes jurisprudenciales, la inaplicabilidad de analogía sobre el ISIB no ha sido absoluta.

Al respecto, cabe traer a colación el caso traído a la CSJN, “Transportes Automotores La Estrella S.A. c. Mendoza, Provincia de s/ acción de inconstitucionalidad” de fecha 06/03/2012, en el cual se inició una acción declarativa contra la Provincia de Mendoza, a los fines de que se declare la inconstitucionalidad del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos que ese estado local pretendió aplicarle sobre la actividad de transporte interjurisdiccional realizada por la empresa, por entender que resulta contrario a los artículos 31 y 67, inciso 12, de la Constitución Nacional y al Régimen de Coparticipación Federal de la Ley 20.221 y sus modificatorias.

En este caso la Corte Suprema de Justicia de la Nación hizo lugar a la acción concluyendo que encontrándose las rentas de las transportistas demandantes sujetas al Impuesto a las Ganancias Ley 20.628 y modificatorias, la aplicación del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos provincial importa la configuración de la hipótesis de doble imposición, contraria al principio básico que consiste en la prohibición de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable, ello en virtud de los artículo 31 y 75 inciso 13 de la Constitución Nacional.

Agrega que es inválido el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos que una provincia pretende aplicar a una prestataria del servicio público de transporte interjurisdiccional si se acreditó que las tarifas habían sido fijadas por la autoridad nacional sin considerar entre los elementos del costo el gravamen, y en tanto la transportista es contribuyente en el orden nacional del Impuesto a las Ganancias.

Por otra parte se destacan precedentes del Tribunal, en los cuales se invalidó el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos que se pretendía aplicar a los prestatarios de un servicio público de transporte interjurisdiccional en aquellos supuestos en que acreditó que las tarifas pertinentes habían sido fijadas por la autoridad nacional, sin considerar entre los elementos del costo el impuesto a los ingresos brutos provincial, y que la actora era contribuyente en el orden nacional del Impuesto a las Ganancias.³¹

Se sostuvo para ello que cuando el impuesto provincial a los ingresos brutos no es trasladable³² por no estar contemplada su incidencia en el precio fijado mediante tarifa oficial, su determinación conduce a que sea inexorablemente soportado por el contribuyente, hipótesis en la cual el gravamen queda excluido de la previsión del artículo 9º, inciso b, párrafo cuarto, de la Ley 20.221 (texto según Ley 22.006, modificada por la Ley 23.548), y encuadrado en el párrafo segundo del mismo artículo, en cuyo texto se plasmó el principio básico que privilegió el legislador, consistente en la prohibición de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable.

Así pues, en relación al fallo citado, y respecto a la traslación de impuestos, se ha entendido

31. Fallos: 308:2153; 311:1365; 316:2182; 316:2206; 321:2501; 328:4198; 330:2049 y causas T.166.XXXIV “Transportes Automotores La Estrella S.A. c. Neuquén, Provincia de s/ acción declarativa”, sentencia del 1º de diciembre de 2009; S.463.XXXIV “Sociedad Anónima Expreso Sudoeste c. Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa” y T.167.XXXIV “Transportes Automotores La Estrella S.A. c. Mendoza, Provincia de s/ acción declarativa”, antes citadas.

32. Habitualmente se llama traslación al fenómeno mediante el cual un sujeto incidido por un impuesto traslada a otro la carga económica que el tributo comporta. Fernández, Luis Omar: *La Traslación de los Impuestos*. FCE/UBA.

que la aplicación del impuesto provincial sobre los ingresos brutos al tener que ser soportado exclusivamente por las empresas permisionarias del servicio público de transporte, generaría consecuentemente una disminución de la rentabilidad de la explotación, ocasionando un perjuicio al patrimonio de las mismas.

Algunos autores llegan a sostener que, la imposibilidad de traslación de la carga impositiva, como se vio en los casos jurisprudenciales arriba examinados, afecta los principios constitucionales de la tributación de capacidad contributiva, no confiscatoriedad, equidad (al establecer trato discriminatorio con relación a sujetos con igual capacidad de pago pero que tienen la posibilidad de traslación del tributo) y neutralidad del gravamen con respecto a las decisiones económicas de los sujetos alcanzados. Y desde el punto de vista económico estos inconvenientes generan aumento de los costos de transacción, afectando negativamente en la competitividad y eficiencia de la economía en su conjunto.³³

Cabe poner de resalto que si bien en el caso de análisis la Corte Suprema ha circunscripto la aplicación de “analogía” solo en actividades con fijación de tarifas oficiales, lo cierto es que deja abierta la posibilidad de catalogar en determinados casos la prohibición de gravar ciertas materias imponibles en el ISIB.

Según la Comisión Federal de Impuestos en el Dictamen N° 27/2007, el criterio para la definición de impuestos análogos no está establecido en la ley, por lo cual ha quedado confiado a la interpretación de ese organismo. En dicho Dictamen se desarrolla el siguiente análisis:

“En nuestra opinión, la naturaleza análoga de los gravámenes debe ser establecida de acuerdo con la función que cumplen los impuestos en el conjunto de los respectivos

sistemas tributarios. Tesis ésta que fue sostenida por el Tribunal Constitucional Federal de Alemania, a partir de la Constitución de 1949, al interpretar el artículo 105.2.a, en tanto prohíbe a los Estados Federados establecer impuestos sobre el consumo y gasto suntuario local que sean iguales a otros regulados por la Federación”.

“En efecto: el poder de la legislación tributaria está distribuido entre la Federación y los Estados, en la Constitución Federal (art. 105 GG). La Federación tiene el derecho exclusivo a promulgar la legislación tributaria relativa a los impuestos al consumo y sobre los monopolios financieros así como el derecho a promulgar legislación concurrente para cualquier otro tipo de impuesto. Los estados tienen únicamente potestad tributaria en la legislación concerniente a los impuestos locales interiores y las tasas de expendición.”

“Los estados no pueden usar el mismo tipo de impuestos que la Federación establece. Los impuestos estatales no pueden ser similares a ningún impuesto federal. Como la distribución de competencias normativas en materia de impuestos concierne tanto a los impuestos directos como a los indirectos, la Federación y los estados pueden observando este régimen constitucional usar imposición directa o indirecta. Los estados no pueden gravar hechos impositivos que ya hayan sido gravados por la Federación, siempre y cuando la imposición federal sea conforme a la legalidad.”

Bien lo decía Dino Jarach en su Anteproyecto para el Consejo Federal de Inversiones de 1967:

“El problema a resolver consiste en definir cuáles son los impuestos o gravámenes provinciales o municipales que pueden infringir el régimen de unificación. La reunión de los regímenes vigentes en uno solo aconseja la adopción

33. Ferullo Claudio, Grecchi Ana María y Vitta José María. (2007). *Incidencia económica de la legislación impositiva y su vinculación con los principios de la tributación en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Duodécimas Jornadas Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad.*

de un concepto general. Se ha dividido en el concepto ya utilizado por la Ley 14.788, y que a su vez deriva de la Ley 12.956 con alguna modificación tendiente a hacerlo más flexible o sea, la prohibición de impuestos análogos a los nacionales unificados. Sin embargo, este concepto general puede ofrecer dificultades interpretativas, y la experiencia de los últimos años así lo demuestra. De ahí que se buscaran normas interpretativas a incluir en el propio texto legal para facilitar la tarea concreta a la que se verán abocados en el futuro las autoridades judiciales o administrativas llamadas a aplicar el régimen, en primer lugar los propios organismos legislativos provinciales que deberán cumplir con las obligaciones pactadas.”

Ahora bien, el Anteproyecto tiende a ilustrar qué se entiende por impuestos análogos: son tales, cuando se verifique alguna de las siguientes circunstancias:

1. Sustancial coincidencia de la definición de los hechos imposables. Esta coincidencia puede ser parcial en el sentido de que los hechos imposables de los impuestos locales sean más amplios y comprendan en su concepto los hechos imposables de los impuestos unificados; o bien puede ser más restringida, de modo que los hechos imposables de los impuestos locales estén comprendidos en la definición más amplia de los hechos imposables de los impuestos nacionales.
2. A pesar de diferentes definiciones de los hechos imposables, sean sustancialmente iguales las bases de medición. En otras palabras, se utilicen las mismas magnitudes, como, por ejemplo, valor del activo del patrimonio neto, monto de ventas, capital suscrito, utilidades, ingresos brutos o netos. No se requiere una perfecta identidad de hechos o bases imposables, sino una sustancial coincidencia. Ello tiene como consecuencia que el intérprete deberá examinar caso por caso, a pesar de estas normas interpretativas. Pero, repito, a mi

juicio es vano el intento de eliminar los problemas interpretativos en esta materia.

3. Se agrega también el criterio complementario de que no es relevante, para establecer la analogía de impuestos, la identidad de contribuyentes o responsables, siempre que exista la sustancial coincidencia de hechos imposables o de bases de medición o, con mayor razón, de ambos. Por ejemplo, si un impuesto local grava las ventas de frutos del país, no queda excluida la analogía con el impuesto nacional a las ventas, por el hecho de que el contribuyente del impuesto local sea el comprador, siendo o no responsable del impuesto el vendedor, mientras que en el impuesto nacional es contribuyente el vendedor.

Así fue como en el Anteproyecto, artículo 10, inciso b), segundo párrafo, Dino Jarach propuso la siguiente redacción:

“Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imposables o definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables de los impuestos nacionales o más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; a pesar de una diferente definición de los hechos imposables, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes o responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia sustancial, total o parcial, de hechos imposables o bases de medición.”

Por otra parte, en el caso Pan American Energy LLC. Sucursal Argentina c/ Chubut, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/ acción declarativa CSJN, Fallos, P. 2738. XXXVIII., 19/06/2012, la Procuradora Fiscal señaló:

“El concepto de analogía que contiene la ley convenio vigente constituye, sin duda alguna, el mecanismo técnico jurídico sobre el que pivota el régimen de coparticipación en cuanto tiende a evitar la doble o múltiple imposición interna, dentro de nuestra forma federal de Estado, establecida en el art. 1° de la Carta Magna.

Para un adecuado enfoque de la cuestión, debo recordar que si bien la reforma constitucional de 1994 dejó expresamente en claro la concurrencia de la Nación y de las provincias en cuanto a la facultad de establecer impuestos indirectos (art. 75, inc. 2°), este tema había quedado definitivamente zanjado en nuestro derecho positivo tras el pronunciamiento de V.B. del 28 de septiembre de 1927, in re “Sociedad Anónima Mataldi Simón Limitada contra la Provincia de Buenos Aires, por repetición de pago de impuestos” (Fallos: 149:260). Por ende, la reforma constitucional sólo se limitó a aclarar aún más esta posibilidad. Por ende, insisto, no está en discusión aquí que tanto la Nación como la provincia tienen facultades concurrentes en materia de imposición indirecta sino, precisamente, la determinación de los límites que las jurisdicciones se han autoimpuesto mediante el pacto intrafederal que implica la ley convenio 23.548.

Por ello, es preciso hallar el alcance del concepto de “analogía”, vinculado al sistema de coparticipación impositiva, y estimo que debo comenzar indicando que fue el fruto de una evolución legislativa coherente. Si bien las leyes 12.139, 12.956 y 14.390 fueron estableciendo como obligación asumida por parte de las provincias adheridas la de no aplicar gravámenes locales “de naturaleza igual a los involucrados” en el régimen (art. 4°, inc. 1°, ley 12.956), o de no gravar por vía de impuesto, tasa, contribución u otro tributo, las materias impositivas sujetas a impuesto interno nacional (art. 9°, inc. b), su aparición ocurrió recién con la sanción de la ley 14.788 (art. 8°, inc. b) y, a partir de ese momento, su recepción continuó

mediante las leyes 20.221 y la actualmente en vigor.

Más allá de la acepción que pueda tener el vocablo “analogía” en nuestro ordenamiento jurídico en general, aquí es menester no sólo determinarla a los fines tributarios, sino a aquellos más específicos que son los objetivos perseguidos por la ley de coparticipación, en cuanto a evitar la doble o múltiple imposición interna, mal que precisamente fue el denunciado por esa Corte en el precedente citado de Fallos: 149:260.

Estimo que en este ámbito adquiere particular relevancia la opinión de Dino Jarach, expresada al momento de redactar un Anteproyecto de Ley de Unificación y Distribución de Impuestos (Coparticipación provincial en impuestos nacionales, Capítulo II, publicación del Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966, páginas 183 y ss.).

A través de estas palabras, tengo para mí que resulta nuclear en la inteligencia de nuestra ley 23.548 que la analogía no requiere una completa identidad de hechos impositivos o bases de imposición, sino una coincidencia “sustancial”.

Tal interpretación explica, a mi modo de ver, que el propio legislador dejase fuera del ámbito de la prohibición de analogía, aunque circunscriptos a materias concretas y a reglas más o menos estrictas, los impuestos sobre la propiedad inmueble, sobre la propiedad automotor, sobre los ingresos brutos, de sellos y a la transmisión gratuita de bienes (tercer párrafo, in fine, inc. b, del art. 9° de la ley de coparticipación).”

Con posterioridad, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, adhiriendo a los términos del Dictamen de la Procuradora Fiscal, señaló:

“Que el concepto de analogía que contiene la ley 23.548 constituye, sin duda alguna, el mecanismo técnico jurídico sobre el que se articula el régimen de coparticipación de

impuestos, en cuanto tiende justamente a evitar la señalada doble o múltiple tributación interna, en el marco de nuestra forma federal de Estado.

En consecuencia, como bien lo observa la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, lo que aquí se discute es, precisamente, la determinación de los límites que las jurisdicciones se han autoimpuesto mediante el pacto intrafederal que implica la ley-convenio vigente.

Que el alcance del concepto de “analogía”, vinculado al régimen de coparticipación impositiva es el resultante de una evolución normativa en el tiempo.

Si bien las leyes 12.139, 12.956 y 14.390 fueron fijando como obligación asumida por parte de las provincias adheridas la de no aplicar gravámenes locales “de naturaleza igual a los involucrados” en el régimen (artículo 4º, inciso 1º, ley 12.956), o de no gravar por vía de impuesto, tasa, contribución u otro tributo, las materias imponibles sujetas a impuesto interno nacional (artículo 9º, inciso b), su inclusión expresa en el texto legal recién se da con la sanción de la ley 14.788 (artículo 8º, inciso b) y, a partir de ese momento, su recepción continuó mediante la ley 20.221 y la actualmente en vigor.

El significado del concepto debe centrarse en aquellos fines más específicos que son los objetivos perseguidos por la ley de coparticipación, en cuanto a evitar la doble o múltiple imposición interna, cuestión que ciertamente fue observada por el Tribunal en el recordado precedente de Fallos: 149:260.

Que como lo destaca la señora Procuradora Fiscal de acuerdo a estas categorías interpretativas, en el régimen de la ley 23.548 la analogía no requiere una completa identidad de hechos imponibles o bases de imposición, sino una coincidencia “sustancial”. Tal criterio explica que el propio legislador dejase fuera del ámbito de la prohibición de analogía, aunque circunscriptos a materias concretas y a reglas

más o menos estrictas, los impuestos sobre la propiedad inmueble, sobre la propiedad automotor, sobre los ingresos brutos, de sellos y a la transmisión gratuita de bienes (tercer párrafo, in fine, inciso b, del artículo 9º de la ley de coparticipación).

Conclusión: Siguiendo la línea doctrinal de Dino Jarach, solo definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponibles y adopción de bases de medición sustancialmente iguales verificarán la presencia de un impuesto “análogo”.

En cuanto al Impuesto a las Ganancias en general el mismo grava todas las ganancias obtenidas por personas de existencia visible o ideal, incluyendo los rendimientos, rentas o enriquecimientos susceptibles de una periodicidad que implique la permanencia de la fuente que los produce y su habilitación.

Por otra parte el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos grava el ejercicio habitual de actividades a título oneroso, llevadas a cabo en cada una de las jurisdicciones locales, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste.

Como se detalla, el elemento condicionante para la constitución del hecho imponible es por un lado la “ganancia”, por otro lado la “actividad”. De ello se desprende que pueden gravarse actividades aunque no exista una ganancia, existiendo una estructura diametralmente diversa en la constitución y configuración del hecho imponible.

El concepto de ingreso bruto es más amplio que el de ganancia, renta o beneficio. Ello significa que siempre que se graven los ingresos brutos de un contribuyente, se estará gravando por vía indirecta la materia imponible objeto del impuesto a las ganancias.

En el caso particular de la gravabilidad de los ingresos del exterior, el Impuesto a las Ganancias establece que son ganancias

de fuente extranjera las que provengan de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en el exterior, de la realización en el extranjero de cualquier acto o actividad susceptible de producir un beneficio o de hechos ocurridos fuera del territorio nacional.

En el caso del ISIB, el elemento condicionante a efectos de gravar los ingresos del exterior, es que la actividad o hecho imponible se configure dentro de los límites de las jurisdicciones locales. En este punto no entraría en colisión con la gravabilidad de ganancias de actividades susceptibles de producir un beneficio fuera del territorio nacional.

Con respecto a los hechos ocurridos fuera del territorio nacional, tal como da cuenta la descripción, el punto es más conflictivo, toda vez que todo ingreso del exterior se origina

obviamente de un hecho que ocurre fuera del territorio nacional, lo que verificaría en principio una analogía substancial en la imposición.

Ahora bien el problema de establecer que tal elemento es “substancialmente coincidente”, se enfrenta con la situación de que el Impuesto a las Ganancias grava todos los ingresos de un contribuyente entre ellos la renta de fuente extranjera, los cuales se producen por hechos fuera o dentro del territorio nacional, artículos 5° y 127 T.O. Decreto 649/97-, por lo que conforme al razonamiento, todas las variantes del impuesto sobre los ingresos brutos legislados en todas las provincias argentinas, como así también todos los tributos municipales que toman como base imponible tales ingresos brutos, quebrantarían el régimen de coparticipación, lo que en la práctica resultaría irrazonable.

10. DOBLE IMPOSICION: EL TRANSPORTE INTERNACIONAL

Conceptualmente, “se entiende por doble o múltiple imposición cuando el mismo destinatario legal tributario es gravado dos (o más) veces, por el mismo hecho imponible, en el mismo período de tiempo, y por parte de dos (o más) sujetos con poder tributario”.³⁴

Tal como hemos mencionado, en lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a ciertas características básicas, según lo establece la Ley de Coparticipación Federal. El artículo 9° menciona: en materia de transporte internacional efectuado por empresas constituidas en el exterior, en Estados con los cuales el país tenga suscriptos o suscriba acuerdos o convenios para evitar la doble imposición en la materia, de los que surja a condición de reciprocidad que la aplicación de gravámenes queda reservada

únicamente al país en el cual estén constituidas las empresas, no podrá aplicarse el impuesto.

Al respecto, es dable traer a colación el caso *British Airways PLC Sucursal Argentina c/ GCBA s/ repetición* (artículo 457 CCAYT), con fallo de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Sala/Juzgado: II, de fecha 7 de marzo de 2013).

En el mismo se consideró exenta del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos la actividad principal de la empresa dedicada al transporte aéreo internacional de pasajeros y de cargas, y se ordenó la repetición de lo percibido por la demandada durante los períodos reclamados, atento la aplicación del artículo 9° de la Ley de Coparticipación Federal.

34. *García Vizcaino, Catalina. (1999). Derecho Tributario. Segunda Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires. Página 211.*

Se señaló que la doble imposición se produce con la mera pretensión de varios sujetos tributarios activos de gravar un mismo hecho o actividad de un mismo sujeto pasivo, con independencia de que éste haya o no abonado tales gravámenes, y si bien esto no es de por sí inconstitucional, la adhesión de la Ciudad de Buenos Aires a la Ley de Coparticipación Federal mediante la Ley N° 4, significó una autolimitación a su potestad de gravar materia imponible que esté sujeta a imposición nacional coparticipable.

Agrega que por aplicación del artículo 9° de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos se debe hacer efectiva la limitación allí impuesta, en tanto existe un Convenio celebrado entre la Argentina y el Reino Unido de Gran Bretaña para evitar la doble imposición en materia tributaria incorporado a nuestra pirámide legislativa por Ley N° 24.727 que determina la no gravabilidad por parte del Fisco local de la actividad de transporte aéreo internacional de pasajeros y de carga, cuando la misma es

desarrollada por una empresa constituida en el país extranjero co-contratante.

En lo que aquí nos interesa, se concluye que la mención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos no es necesaria para entender que el referido Tratado resulta aplicable puesto que la Ley de Coparticipación Federal no establece semejante exigencia sino que alude a la aplicación de gravámenes reservada para el Estado de origen de la empresa transportadora, a fin de tener por cumplida la condición de reciprocidad.

Conclusión: Entendemos que la gravabilidad en el ISIB de la actividad de transporte internacional implica un supuesto de doble imposición vedado por la Ley N° 23.548, siempre y cuando se verifique la existencia de un convenio o tratado suscripto con un país de origen que establezca tal dispensa, cualquiera sea la naturaleza del tributo, bastando ello para configurarse el cumplimiento de condición de reciprocidad al que alude el artículo 9° de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos.

11. CONCLUSIÓN

- La vigencia de las respectivas leyes de coparticipación de impuestos, a la par de mencionar el derecho de participar en la distribución por parte de las provincias, ha establecido ciertos compromisos para las mismas, al obligarse, por sí y por los municipios, a no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por la Ley. La mencionada prohibición tiene excepciones, entre la cual se encuentra el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos.
- Dicho tributo comprende solamente a aquellas actividades ejercidas - en todo o en parte - dentro del ámbito físico de la

jurisdicción que lo impone, es decir, sólo es objeto de gravamen las actividades llevadas a cabo dentro de dichas jurisdicciones.

- Otro elemento a tener en cuenta es mensurar, a efectos de la liquidación del ISIB, los hechos imponibles. La base imponible surge, entonces, de la necesidad de transformar el hecho imponible en una expresión económica a fin de aplicar sobre esa cantidad las alícuotas correspondientes, y obtener en definitiva el quantum del tributo o monto de la prestación que el sujeto activo puede exigir y el sujeto pasivo debe cumplir.³⁵

35. Bulit Goñi. "Impuesto sobre los..." cit. Página 57.

- El principio de territorialidad del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos sólo se aplica sobre el hecho imponible, no así sobre su base imponible. La ley precisa que la actividad se debe desarrollar en las jurisdicciones locales, pero nada establece sobre la territorialidad de los ingresos. Del mismo modo lo señala la Ley de Coparticipación Federal, que sirve de marco normativo para su regulación: “Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal”.
- Sostenemos que los ingresos brutos configuran sólo el objeto de medición o base imponible, por lo que bastaría a efectos de la imposición, que la actividad se desarrolle en el territorio de las provincias con independencia del lugar de origen de los ingresos que se generen. Un ejemplo de ello es que la propia Ley del Convenio Multilateral escinde la configuración del hecho imponible con la atribución de la base imponible entre las jurisdicciones, mediante la determinación de un coeficiente de distribución, el cual no se corresponde muchas veces al total de los ingresos efectivamente obtenidos en cada una de ellas.
- Hasta el día de hoy no existe óbice constitucional alguno que prohíba a las provincias integrar la base imponible del impuesto con los ingresos del exterior, por cuanto tal incorporación no es otra cosa que la expresión cuantitativa de un hecho imponible, cuyo sustento material y territorial reside en el ejercicio de una actividad de dichas jurisdicciones. CS, “Indunor SA” 13/9/73. y “Moos, Elías, SA c/Pcia. De Buenos Aires” (28/11/78, ED 82-475).
- En el caso de las exportaciones, si bien desde el punto de vista estrictamente constitucional, los Fiscos locales pueden aplicar tributos sobre las actividades cumplidas o los bienes producidos en su ámbito, ha sido criterio de los gobiernos locales abstenerse de ello. En cuanto a las regulaciones provinciales sobre la materia, las leyes fiscales establecen por lo general que las exportaciones no constituyen una actividad gravada, para luego expresar: “Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslundaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza”.
- La gravabilidad de las actividades “conexas”, se sustenta en la autorización otorgada por la Nación mediante la Ley de Coparticipación Federal, para aplicar el impuesto sobre esa parte del comercio exterior. Hasta ahora, la delegación realizada a través de la Ley de Coparticipación Federal, no ha sido declarada inconstitucional y los poderes locales ejercen facultades impositivas sobre esta base.
- La gravabilidad en el ISIB de la actividad de transporte internacional implica un supuesto de doble imposición vedado por la Ley N° 23.548, siempre y cuando se verifique la existencia de un convenio o tratado suscripto con un país de origen que establezca tal dispensa, cualquiera sea la naturaleza del tributo, bastando ello para configurarse el cumplimiento de condición de reciprocidad al que alude el artículo 9° de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos;
- Respecto a la integración de la base imponible del ISIB con ingresos del exterior, la Ley 20.221 excluye expresamente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los supuestos de analogías no permitidas, incluso con el Impuesto a las Ganancias. Establecer a tales elementos como “substancialmente coincidentes”, se enfrenta con la situación de que el Impuesto a las Ganancias grava todos los ingresos de un contribuyente -entre ellos la renta de fuente extranjera, los cuales se producen por hechos fuera o dentro del territorio nacional, artículos 5° y 127 T.O. Decreto 649/97, por lo que conforme a tal razonamiento, todas las variantes del impuesto sobre los ingresos brutos legislados en todas

las provincias argentinas, como así también todos los tributos municipales que toman como base imponible tales

ingresos brutos, quebrantarían el régimen de coparticipación, lo que en la práctica resultaría irrazonable.

12. BIBLIOGRAFÍA

Almada, Lorena. (2013). Las exportaciones y el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, a la luz de la ley 23.548 (2° parte). Publicado en: PET (Periódico Económico Tributario).

Althabe, Mario Enrique. (2008). El Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Tercera Edición Actualizada. Editorial La Ley. Buenos Aires.

Álvarez Echagüe, Juan Manuel. (2010). Tributación Local Provincial y Municipal. Editorial Ad-Hoc. Buenos Aires.

Bulit Goñi, Enrique G. (1997). Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Segunda Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires.

Casas, J. O. (2007). Coparticipación y Tributos Municipales. Las Tasas apócrifas y la prohibición de analogía. Editorial Ad- Hoc.

Ferullo Claudio, Grecchi Ana María y Vitta José María. (2007). Incidencia económica de la legislación impositiva y su vinculación con los principios de la tributación en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Duodécimas Jornadas Investigaciones en la Facultad de Ciencias Económicas y Estadística. Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad.

García Vizcaíno, Catalina. (1999). Derecho Tributario. Segunda Edición. Editorial Depalma. Buenos Aires.

Jarach, Dino. (1982). El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo. Tercera Edición. Editorial Abelardo-Perrot.

Jarach, Dino. (1996). Finanzas Públicas y Derecho Tributario. Editorial Abeledo-Perrot. Buenos Aires.

Spisso, Rodolfo R. (2011). Derecho Constitucional Tributario. Quinta Edición. Editorial Abelardo-Perrot. Buenos Aires.

Tejerina, Jorge. Nuevas Consideraciones sobre el Impuesto Municipal a las actividades lucrativas. Derecho Fiscal. XVI – 2097217.

Velazco Carabajal, Aníbal y Dos Santos, Hugo. (2008). Ingresos Brutos a las actividades de las exportaciones. Inconstitucionalidad por violación de una normativa de rango superior. Ley 23.548. Ponencia en el VIII Seminario Internacional de Tributos Locales. Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Referencias electrónicas

Sitio web institucional y oficial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina.

Sitio Oficial de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires.

Sitio Oficial de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral Comarb.

HACIA UN MODELO CONTRACTUAL DEL CONCEPTO DE GRUPO DE SOCIEDADES

Manuel José Castro de Luna



SINOPSIS

En el presente trabajo se quiere hacer una reflexión sobre la necesidad de alcanzar unos acuerdos básicos sobre la noción de “grupo de sociedades”, como realidad que, existiendo en la vida económica como titular de intereses económicos y jurídicos que se superponen y a veces, contraponen, a los de los entes que lo integran, sigue siendo una figura “extraña” o “anómala” en nuestro Derecho, que la regula de forma parcial en cada uno de sus ordenamientos.

***El Autor:** Licenciado en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado. Cuerpo Técnico de Hacienda. Máster en Dirección Pública por la Universidad Internacional Menéndez-Pelayo y el Instituto Nacional de Administración Pública. Profesor de la Escuela de Hacienda Pública. Ponente del Máster Universitario en Dirección Pública, Políticas Públicas y Tributación, de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, UNED.*

- *Artículo en base a la normativa del 31 de diciembre del 2014.*

Contenido

1. Concepto económico de grupo de empresas
2. Concepto mercantil de grupo
3. Concepto de grupo en derecho tributario
4. Principales diferencias entre los conceptos vigentes
5. Concepto de grupo en derecho del trabajo
6. Hacia un modelo contractual de grupo
7. Conclusión
8. Bibliografía

Llama la atención el hecho de que siendo el grupo de empresas una realidad plenamente aceptada en la vida económica y jurídica de nuestro país, no contemos con un concepto o definición legal del mismo. El “grupo de empresas” todavía parece ser una figura no

plenamente aceptada por nuestro Derecho, que la aborda de forma parcial y fraccionada, no ya sólo en las diferentes ramas del Ordenamiento jurídico, sino incluso dentro de cada una de las mismas, estableciendo distintas concepciones de grupo, según la perspectiva desde la que se aborde. No proporciona demasiada seguridad jurídica el hecho de que lo que merece la calificación de grupo a efectos mercantiles, quizás no sea considerado como tal a efectos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Es por ello que considero conveniente llegar a unas nociones o consensos mínimos sobre lo que debe y no debe ser considerado como un grupo de empresas, sin que ello nos lleve necesariamente a un concepto único del mismo. De ahí que en el presente artículo reflexionemos sobre las distintas nociones de grupo existentes en nuestro Derecho, poniendo de manifiesto las semejanzas y diferencias entre las mismas, para finalmente fijarnos en la experiencia de alguno de los países de nuestro entorno, por si nos puede guiar en la búsqueda de ese concepto o noción única.

1. CONCEPTO ECONÓMICO DE GRUPO DE EMPRESAS

El día a día de nuestra actividad nos muestra la constante presencia de los grupos de empresas o de sociedades en la vida económica. Los sujetos económicos encuentran innumerables ventajas para unificar sus fines y propósitos en aras de un objetivo común: lograr el máximo beneficio en su actividad. Tales ventajas pueden ser de posicionamiento en el mercado, logísticas, financieras, y como veremos también fiscales.

A pesar de ello, la figura del grupo de empresas sigue adoleciendo en nuestro país de una regulación sistemática. Únicamente existen

regulaciones parciales, a los efectos específicos de la norma que los regula, en el artículo 42 del Código de Comercio¹, en los artículos 64 a 82 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades aprobado por RDL 4/2004 de 5 de marzo, en los artículos 163 quinquies a nonies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como numerosas referencias al mismo en diversas leyes, ninguna de las cuales acaba de establecer un régimen jurídico completo de los mismos. Además llama la atención de que en ninguna de las regulaciones sectoriales existentes, se parta del

1. Fue la Ley 19/1989 de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas Comunitarias en materia de sociedades la que introdujo por primera vez el concepto de grupo de sociedades.

concepto o definición ya existente en otra rama del ordenamiento jurídico, o incluso en el mismo sector del ordenamiento, como ocurre en el caso del IS y el IVA. De manera que tendremos un concepto de grupo de empresas a efectos de la obligación de formular estados contables consolidados, otro a efectos del Impuesto sobre Sociedades, y otro a efectos del IVA.

En otras ocasiones, ha sido la Jurisprudencia la que ha venido a llenar este vacío legal, elaborando un concepto y asociando consecuencias jurídicas a la existencia de los grupos de sociedades. Tal es el caso de lo que ocurre en el ámbito del Derecho del Trabajo.

Partiendo de la realidad económica, podemos poner de relieve, que en los grupos societarios siempre se ponen de manifiesto dos características:

- **Pluralidad jurídica**, dado que a pesar de que en algunas normas se reconoce al grupo como tal, como sujeto de derechos y obligaciones, (así ocurre como veremos a efectos del Impuesto sobre Sociedades y a

efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido), no por ello se reconoce personalidad jurídica al mismo, siendo sus componentes los que ostentan tal personalidad.

- **Unidad Económica**, es decir, unidad de objetivos o propósitos. O si lo queremos, subordinación del interés particular de sus miembros a un “bien común”.

La doctrina coincide en ambos aspectos, y así definen al grupo de sociedades como “la reunión en una unidad económica de dos o más sociedades”, o como “una pluralidad de entidades jurídicamente independientes sometidas a un poder único”²; o como “un conjunto de entidades que están relacionadas entre sí a través de relaciones de dependencia societaria, esto es, mediante la toma de participaciones de una sociedad en el capital de otras sociedades, de manera que, aun cuando todas ellas son jurídicamente independientes, sin embargo, desde un punto de vista empresarial actúan como una unidad económica como consecuencia de la influencia, control o dominio que aquella sociedad tiene sobre las demás”³.

2. CONCEPTO DE GRUPO DE SOCIEDADES A EFECTOS MERCANTILES⁴

Fue la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, la que introdujo en nuestro derecho, en el artículo 42⁵ del Código de Comercio, por primera vez la obligación de consolidación de las cuentas anuales y el informe de gestión. Si bien, en dicha regulación no se contenía definición alguna del grupo de sociedades, sino que únicamente se establecían una serie de supuestos que

obligaban a formular los estados contables consolidados. Tales supuestos vienen a coincidir con los todavía hoy vigentes, si bien en la redacción originaria venían a constituir una lista cerrada, a diferencia de la redacción hoy vigente que establece una lista abierta, al disponer: “se presumirá que existe control”. Además no se incluía la presunción de control establecida en el actual artículo 42.1.d), según la cual “se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración

2. MANÓVIL, Rafael M. *Grupo de Sociedades en el Derecho Comparado*. Abeledo Perrot Editorial. Buenos Aires, Argentina. 1998. Pg 155; tomado de RUEDIN Roland. *Vers un droit des groupes de sociétés. Société suisse des juristes, Helbing and Lichtenhahn Verl., fascicule 2*, 1980.
 3. Definición tomada del *Memento de Grupos Consolidados 2010*, Pg 1. Editorial Francis Lefebvre.
 4. LIRA, Mónica. *El concepto de grupo de empresas en el Derecho español*. Ediciones Deusto. Referencia nº 3334.
 5. Ver redacción original del artículo 42 del CCo.

de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta...”. Además en la redacción derivada de la Ley 19/1989, se requería en todo caso que la sociedad dominante fuera socio de la dominada al disponer que “Toda sociedad mercantil estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados (...), cuando, siendo socio de otra sociedad,.. “, se encontrara respecto a la misma en los supuestos que taxativamente obligaban a la consolidación. Por el contrario la redacción actual del artículo 42, permite que se pueda alcanzar la mayoría de los derechos de voto de la dominada, a través de acuerdos con terceros; sin ser precisa, aunque será el común de los supuestos, la condición de socio de la dominante.

En el año 2003, por medio de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, se da un giro en la concepción del grupo a efectos de consolidación, al pasar a basarse en la unidad de dirección. Así se dispone en la nueva redacción del artículo 42⁶ del Código de Comercio, que “existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión”, para a continuación establecer que “se presumirá que existe unidad de decisión” en los mismos supuestos en los que la normativa anterior establecía la obligación de consolidar, si bien con la diferencia de que deja abierta la puerta a que se pruebe la unidad de decisión en otros supuestos distintos de los enumerados. Además introduce el concepto de dirección única, como uno de los supuestos en que se presume tal unidad de decisión, y, como la normativa vigente, presume tal unidad de decisión “cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o

de otra dominada por ésta”. Al dejar la puerta abierta a que se pudiera probar la unidad de decisión fuera de los supuestos enunciados, el concepto de grupo era mucho más amplio que en la normativa anterior, ya que daba cabida a los “grupos horizontales o por coordinación”, en los que tal unidad de decisión podía alcanzarse por contrato, así como a que tal unidad de decisión viniera determinada por supuestos de dependencia financiera o tecnológica. Como crítica a tal concepción, podemos citar su indefinición, ya que aunque habría casos en que tal unidad de decisión fuera evidente, no ocurriría lo mismo en otros muchos, al ser tal concepto, un concepto jurídico indeterminado.

Fueron precisamente las críticas de inseguridad jurídica la que motivaron la nueva reforma del artículo 42 del CCo⁷ por medio de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que es la redacción todavía hoy vigente. Con la nueva redacción, se abandona “la unidad de decisión” como elemento articulador del grupo de sociedades, para pasar éste a basarse en la situación de control que una sociedad, la dominante, ejerce sobre el resto, dominadas, presumiendo tal control cuando concurren una lista abierta de supuestos de hecho, que por lo demás, son prácticamente idénticos a los supuestos en que la anterior normativa presumía la unidad de decisión. La nueva redacción del artículo 42 del CCO parece olvidarse por completo de los grupos horizontales o por coordinación, dando por el contrario cabida en el concepto a las denominadas sociedades Multigrupo, caracterizadas por existir una gestión conjunta, y a las sociedades Asociadas, en las cuales alguno o algunos de los componentes del grupo ejerce una influencia notable.

6. Ver Artículo 42 CCo en redacción dada por Ley 62/2003, de 30 de diciembre.

7. Ver redacción actual del art. 42 del CCo, dada por Ley 16/2007, de 4 de julio.

Independientemente de la obligación o no de formular cuentas anuales consolidadas, la existencia del grupo a efectos mercantiles se reconoce expresamente por medio del artículo 18 del RDL 2/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, remitiéndose en cuanto a su concepto a lo establecido en el artículo 42 del CCO. Este reconocimiento expreso del grupo, debe servir para interpretar y matizar determinadas normas que, aplicadas en términos estrictos harían imposible la existencia del grupo como tal, y que harían imposibles las operaciones intra-grupo. Nos referimos en concreto, a la posibilidad prevista en el art. 204 del TRLSC, de impugnar los Acuerdos de la Junta General cuando “lesionen el interés social en beneficio de uno o varios socios o de terceros”. A la vista de este artículo cabría preguntarse: ¿es posible la impugnación de un acuerdo de la Junta que perjudicando a la sociedad que lo adopta es beneficioso para el grupo? Dicho Acuerdo, en el caso de los grupos, estaría obviamente adoptado con el voto favorable de la sociedad dominante, quien en última instancia será la que decida cuál es el interés del grupo. Si optáramos por la posibilidad de impugnación de tales acuerdos, esto haría imposible el funcionamiento del grupo, y además, se daría la paradoja de que dejaríamos el funcionamiento de la sociedad en mano de los socios minoritarios. No obstante, también hay que tener presente los intereses de los socios minoritarios y acreedores sociales, que han de tener la posibilidad de reaccionar ante Acuerdos sociales que lesionen el interés o patrimonio de la entidad.

Igual equilibrio de intereses en juego hay que buscar en la situación de conflicto, que en el seno de los órganos de administración, se prevé en el art. 229 del TRLSC. Dicho artículo prevé que “los administradores deberán comunicar... cualquier situación de conflicto, directo o

indirecto, que pudieran tener con el interés de la sociedad”, disponiendo que “el administrador afectado se abstendrá de intervenir en los acuerdos o decisiones relativos a la operación a la que el conflicto se refiera.” Igual que en el caso de la Junta General, también en esta sede debe interpretarse el mandato legal de forma que no haga imposible el funcionamiento del grupo, dado que una interpretación literal del mismo, llevaría a que los administradores designados por la sociedad dominante deberían abstenerse de intervenir en cualquier decisión relativa a las operaciones intra-grupo, dejando de nuevo las decisiones sociales en manos de los administradores designados por los socios minoritarios.

En esta misma línea se sitúa el Derecho de Sociedades Italiano, que tras la reforma de 17 de enero de 2003, viene a recoger la denominada “doctrina Rozemblum” en los artículos 2497 a 2497 septies del Codice Civile. En esta norma en síntesis⁸:

1. Se legitima el control ejercido por la sociedad dominante sobre sus dependientes, si bien se sustituye este concepto por el de “actividad de dirección y coordinación”.
2. Tal actividad de dirección y control, sólo determinará la responsabilidad de la dominante si se prueba que ésta actúa en interés empresarial propio o de otro en violación del principio de correcta gestión societaria y empresarial de las mismas sociedades, y además, con perjuicio efectivo en el beneficio social o en el valor de la participación de los socios de la dominada, que no resulte compensado por las sinergias generadas por la actividad de dirección y coordinación o por medidas de compensación apropiadas.
3. La responsabilidad frente a los acreedores es solidaria, externa, pero subordinada al impago por la sociedad dominada.

8. VICENT CHULLÁ, Francisco. *Grupo de sociedades y conflicto de intereses*.

De igual modo, el conflicto de intereses que debiera obligar a un administrador a abstenerse de participar en la toma de decisiones, debe ser un interés personal en el asunto objeto de decisión, y no en su calidad de designado por la sociedad dominante.

Por el contrario, en el ámbito del Derecho Tributario, y en concreto en el artículo 16.5 del TRLIS, en la redacción dada por la

Ley 36/2006, se condiciona la deducción de gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, no a que los mismos puedan producir una ventaja o utilidad en el grupo considerado como tal, sino a que los mismos puedan producir tal ventaja o utilidad en la sociedad destinataria individualmente considerada. Abandonando así cualquier idea de "interés del grupo", como presupuesto legitimador para la deducción del gasto.

3. CONCEPTO DE GRUPO EN DERECHO TRIBUTARIO ⁹

En Derecho Tributario, destaca el hecho de que tampoco encontramos un concepto único de grupo que pudiera servir para todos los tributos. Así encontramos un concepto a efectos del IS y otro a efectos de IVA. Pero es más, el propio concepto instaurado a efectos del IS cuando se regula el régimen de consolidación fiscal, tampoco es utilizado como referencia por la propia normativa del impuesto recogida en el TR aprobado por RDL 4/2004, de 5 de marzo; que en numerosos artículos, véanse a título de ejemplo los artículos 11.4, art. 12.3.6.7 y art .21 del TRLIS, se remiten al concepto mercantil recogido en el artículo 42 del CCO, pero no tal y como viene establecido en la norma mercantil, sino introduciendo matizaciones al mismo. Así en el artículo 107 del TRLIS, que regula el régimen de transparencia fiscal internacional, se hacen varias alusiones al art. 42 del CCO, pero a efectos de determinar el grado de participación necesario para la aplicación de tal régimen, establece que se exige una participación en el capital del 50% e incluye para el cómputo de la participación indirecta a las personas o entidades vinculadas a los

efectos del artículo 16 de este mismo texto legal. Más claro aún es el ejemplo del artículo 108 del TRLIS, que a efectos de computar la cifra de negocios que determina la aplicación del régimen de incentivos para las empresas de reducida dimensión, determina que se computará la cifra de negocios de todas las entidades pertenecientes a un grupo en el sentido del art. 42 del CCo, "con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas", matizando que también se computará en tal cifra de negocios, la de aquellas sociedades en las que una persona física junto a su cónyuge y personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, alcancen la mayoría de derechos de voto exigida por la norma mercantil "con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas". Es decir, estamos llegando a una situación en la que, ya no cada rama del derecho tiene su propia definición de grupo, sino que cada régimen especial o incluso artículo, introduce matizaciones o exclusiones a los conceptos vigentes.

9. *Se ha tomado como referencia el artículo de ROMEO IBAÑEZ, Miguel Ángel y GARICANO DEL HOYO, Juan Ignacio, publicado en la Revista Ekonomiaz, n°68, 2º cuatrimestre, 2008.*

3.1 Concepto a efectos de consolidación fiscal

Actualmente la posibilidad de tributar en el régimen de grupos de consolidación fiscal viene establecida en los artículos 64 a 82¹⁰, Capítulo VII del Título VII regímenes tributarios especiales del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada por la Disposición Final Primera del Real Decreto Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero.

Lo primero que hay que decir del régimen de consolidación fiscal es que se trata de un régimen voluntario, en el que se reconoce al grupo como sujeto pasivo, esto es, como sujeto de los derechos y obligaciones resultantes de la aplicación del mismo, y cuya representación corresponde a la sociedad dominante, a la que también corresponde el pago de la deuda tributaria sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de todas las sociedades integrantes del mismo. Se trata de un régimen beneficioso, cuyas principales ventajas podemos resumir en¹¹:

- Diferimiento de la tributación de las rentas generadas en las operaciones realizadas entre las sociedades que integran el grupo. Dichas rentas son eliminadas al tiempo de determinar la base imponible del grupo fiscal, porque la base imponible la integran las rentas procedentes exclusivamente de las operaciones realizadas con terceros.
- Compensación en el mismo ejercicio de las bases imponibles positivas obtenidas por sociedades del grupo con las bases

imponibles negativas obtenidas por otras sociedades del grupo fiscal.

- Aplicación de deducciones en la cuota íntegra a nivel de grupo.
- Exoneración de la obligación de retener y de ingresar a cuenta respecto de los dividendos o participaciones en beneficios, intereses y demás rendimientos satisfechos entre sociedades que formen parte de un mismo grupo fiscal.

Es el artículo 67¹² del TRLIS el que viene a delimitar la composición del grupo sin llegar a establecer una definición del mismo. Lejos de partir de la composición ya establecida por la normativa mercantil, el TRLIS establece su propia composición. Así establece que el grupo a efectos de consolidación fiscal estará formado por “el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, así como las entidades de crédito¹³ a que se refiere el apartado 3 de este artículo, residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de ésta.” Precisamente ha sido la incorporación de las entidades de crédito integradas en un sistema institucional de protección como posibles componentes del grupo a efectos de consolidación fiscal, la que ha motivado la reforma del artículo 67 del TRLIS.

A continuación disponen los apartados 2º y 3º del art. 67 del TRLIS, qué debe entenderse por sociedad dominante y dependiente, basando dichas definiciones en el control que ejerce la primera sobre las segundas, control basado en una participación en el capital que debe alcanzar el 75% o el 70%, si en éste último caso se trata de sociedades cuyas acciones estén admitidas

10. El régimen de consolidación fiscal fue introducido en el Derecho español por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades. Es a partir de la misma cuando se establece la posibilidad de que el grupo de sociedades sea el sujeto pasivo del impuesto.

11. LÓPEZ- SANTACRUZ MONTES, José Antonio, ROS AMORÓS Florentina y ORTEGA CARBALLO, Enrique. Cita 537. *Memento Grupos Consolidados 2011*. Editorial Francis Lefebvre.

12. Ver Art. 67 TRLIS aprobado por RDL 4/2004, de 5 de marzo.

13. Se refiere a las entidades de crédito integradas en un sistema integral de protección a que se refiere la letra d) del apartado tercero del artículo 8 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo de Coeficientes de Inversión, Recursos propios y obligaciones de información de los Intermediarios Financieros.

a negociación en un mercado secundario¹⁴. No obstante, y sin necesidad de alcanzar los mencionados porcentajes de participación, el apartado 3º del artículo 67 del TRLIS dispone que “también tendrán esta misma consideración las entidades de crédito integradas en un sistema institucional de protección a que se refiere la letra d) del apartado 3 del artículo 8 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de Coeficientes de Inversión, Recursos propios y obligaciones de información de los Intermediarios Financieros, siempre que la entidad central del sistema forme parte del grupo fiscal y sea del 100 % la puesta en común de los resultados de las entidades integrantes del sistema y que el compromiso mutuo de solvencia y liquidez entre dichas entidades alcance el 100 % de los recursos propios computables de cada una de ellas. Se considerarán cumplidos tales requisitos en aquellos sistemas institucionales de protección a través de cuya entidad central, de manera directa o indirecta, varias cajas de ahorros de forma concertada ejerzan en exclusiva su objeto como entidades de crédito, conforme se dispone en el apartado 4 del artículo 5¹⁵ del Real-Decreto Ley 11/2010 de 9 de julio de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorro.”

El Real Decreto Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero, ha introducido también en el TRLIS la Disposición Transitoria Trigésimo Tercera, donde además de establecer el 1 de enero de 2011 como fecha a partir de la cual las entidades integradas en un sistema institucional de protección podrán tributar en el régimen de consolidación fiscal, incluye en el mismo a “las sociedades que

cumplan las condiciones establecidas en el artículo 67.2.a) de esta Ley, cuyas participaciones representativas de su capital social se hubiesen aportado a la entidad central en cumplimiento del plan de integración del sistema y dicha entidad mantenga la participación hasta la conclusión de ese período impositivo, a través de operaciones acogidas al régimen fiscal establecido en el Capítulo VIII del Título VII de esta Ley o al régimen establecido en el artículo 7.1 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas e Ahorro, y tuviesen la consideración de sociedades dependientes de la entidad de crédito aportante, como consecuencia de que esta última entidad tributaba en este régimen especial como sociedad dominante.”

Asimismo dispone en su punto 3º que “En el caso de ejercicio indirecto de la actividad financiera de las cajas de ahorros de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorro, la caja de ahorros y la entidad bancaria a la que aquella aporte todo su negocio financiero, podrán aplicar el régimen de consolidación fiscal regulado en el capítulo VII del título VII de esta Ley desde el inicio del período impositivo correspondiente al ejercicio en el que se realice dicha aportación, siempre que se cumplan los requisitos establecidos para ello en el artículo 67 de esta Ley”.

Los anteriores artículos, y la doctrina de la Dirección General de Tributos, deben interpretarse a la luz de la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de

14. En la redacción original se entendía por sociedad dominante aquella que tuviera una participación directa o indirecta de al menos el 90% del capital social de otra u otras. Este porcentaje se ha ido reduciendo con los años. Así, a partir de 1 de enero de 2002, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, lo redujo al 75%. Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010 la disposición final primera. cuatro de la Ley 11/2009 de 26 de octubre lo redujo al 70%, “si se trata de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado”. Y finalmente la disposición final tercera. uno de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, con efectos desde 1 de enero de 2010, extendió dicho porcentaje para el caso de participación indirecta ostentada a través de sociedades cotizadas en un mercado regulado.

15. Redacción original del art.5º del Real Decreto-ley 11/2010 de 9 de julio.

12 de junio de 2014, Asuntos acumulados nº C-39/13, C-40/13 y C-41/93, que establece que “los arts. 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la UE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una sociedad matriz residente puede constituir una unidad fiscal única con una subfilial residente si la controla mediante una o varias sociedades residentes pero no puede si la controla mediante sociedades no residentes que carecen de establecimiento permanente en dicho Estado miembro. Asimismo los citados artículos deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la normativa de un Estado miembro en virtud de la cual se concede un régimen de unidad fiscal única a una sociedad matriz residente que controla determinadas filiales residentes, pero se excluye para sociedades hermanas residentes cuya sociedad matriz común no tiene su domicilio social en ese Estado miembro ni cuenta en él con un establecimiento permanente”. Por lo que ha de permitirse, que la participación en las sociedades integrantes del grupo se alcance de forma indirecta a través de sociedades no residentes en territorio español.

Por su parte el artículo 67.4 del TRLIS establece una serie de circunstancias que de concurrir, impiden la pertenencia a un grupo, a saber:

- a. Que estén exentas de este impuesto.¹⁶
- b. Que al cierre del período impositivo se

encuentren en situación de concurso, o incurran en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.d) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada¹⁷. Tal exclusión se justifica “desde el momento en que este régimen de tributación trata de gravar al grupo como una unidad económica, en la medida en que la sociedad dominante ostente el control y poder de decisión sobre las dependientes¹⁸.” Tal poder de decisión se pierde en los concursos necesarios, y queda intervenido en los concursos voluntarios, por lo que no cabe incluir a la entidad inmersa en esta situación en el perímetro del grupo.

- c. Las sociedades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante¹⁹.
- d. Las sociedades dependientes cuya participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos establecidos para formar parte del grupo fiscal. Si bien, a la luz de la STJUE de 12 de junio de 2014, anteriormente mencionada, debe permitirse que la participación indirecta en las sociedades dependientes se alcance a través de sociedades no residentes.

16. *La Consulta 1489-2002, de 4/10 de la DGT, establece que las sociedades exentas, que como tal no pueden formar parte de un grupo de sociedades, son las entidades exentas del art. 9 del TRLIS, por lo que las Sociedades de Capital Riesgo, que gozan de una exención del 99%, si podrán formar parte del mismo.*

17. *A efectos de interpretar la causa de exclusión recogida en el art. 67.4.b) conviene tener presente la siguiente consulta de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) V0804/11 de 29/03. La consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Consulta 4 BOICAC nº79 de 01/09/2009, en relación con el tratamiento contable de las condonaciones de créditos entre la sociedad dominante y las sociedades dependientes. También de interés el criterio que emana de la Resolución del TEAC de 25 de julio de 2007, (Nº Resolución: 00/1435/2004, Vocalía Tercera) que declara improcedente la exclusión realizada por la Inspección de Hacienda de una sociedad perteneciente a un grupo fiscal por entender que estaba incurso en causa de disolución, ya que “la situación de estar incurso la sociedad en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social y no de los criterios contables de la Inspección. Es decir, apreciar si se da o no la causa de disolución social corresponde a los administradores y a la Junta General de la entidad, y en su caso, al juez, pero no a la Administración”.*

18. *Véase nota 9.*

19. *La Consulta V0102/2006 de 19/01 de la DGT, ante un supuesto en que una sociedad dependiente que tiene la consideración de Empresa de Reducida Dimensión, y por ende puede aplicar un tipo reducido, lo es de una sociedad dominante que tributa al tipo general, no la excluye del grupo, como parece desprenderse del art.67.4.c), sino que únicamente dispone que no podrá aplicar los incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión.*

- e. Las sociedades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la sociedad dominante²⁰.

Por último, y aunque posteriormente pondremos en evidencia las diferencias entre los distintos conceptos de grupo vigentes en nuestro Derecho, poner de manifiesto que la separación entre los distintos sectores de nuestro ordenamiento llega al punto de que la base imponible en el régimen de consolidación fiscal no se obtiene a partir de los estados contables consolidados, sino que no es más que el resultado de sumar las bases imponibles individuales de cada una de sus componentes.

3.2. Concepto a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

El concepto de grupo de IVA se introdujo en la legislación comunitaria mediante el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA²¹. Según reza su exposición de motivos²², el objeto de la disposición relativa a la agrupación a efectos del IVA es que los Estados miembros, con vistas a la simplificación administrativa y a la lucha contra las prácticas abusivas (por ejemplo, la división de una empresa en varios sujetos pasivos, de modo que cada uno de ellos pueda acogerse a un régimen especial), puedan no considerar sujetos pasivos independientes a aquéllos cuya “independencia” sea puramente jurídica.

El artículo 4, apartado 4, fue modificado por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006²³, mediante la que se insertó en él un segundo párrafo. Según lo enunciado en la exposición de motivos de la propuesta²⁴, con dicha modificación se pretendía ayudar a los Estados miembros a evitar situaciones injustas derivadas de la creación de grupos de IVA. Por tanto, mediante el párrafo segundo de dicho artículo se autoriza a los Estados miembros a adoptar medidas destinadas a evitar que las disposiciones relativas a la agrupación a efectos del IVA provoquen evasión o fraude fiscales.

Una vez realizada la refundición de la Sexta Directiva, las disposiciones relativas a los grupos de IVA quedan ahora recogidas en el artículo 11 de la Directiva IVA. Con dicha refundición no se han introducido cambios ni en el ámbito de aplicación de los regímenes de agrupación a efectos del IVA ni en las condiciones previas para acogerse a ellos.

El principal efecto del recurso a la posibilidad de agrupación a efectos del IVA prevista en el artículo 11 es permitir que los sujetos pasivos vinculados entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización dejen de ser considerados sujetos pasivos independientes a efectos del IVA para convertirse en un sujeto pasivo único. Dicho de otro modo, una serie de sujetos pasivos estrechamente vinculados se fusionan en un único sujeto pasivo a efectos

20. *La Consulta V1739/2008, de 26/09 de la DGT, interpreta este requisito en el sentido de que una “sociedad que por imperativo legal o reglamentario está obligada a tener un ejercicio social diferente al de la dominante...dicha circunstancia no determina la exclusión del grupo, por lo que la sociedad debe formar parte del mismo...la finalización del periodo impositivo de una sociedad dependiente en la fecha de conclusión de su ejercicio social de acuerdo con las normas de tributación individual, fecha no coincidente con la de la dominante, no tiene incidencia fiscal en el grupo”.*

21. *Sexta Directiva IVA 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base uniforme (DO L145 de 13.6.1977, p.1).*

22. *Propuesta de Sexta Directiva del Consejo sobre la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al impuesto sobre el volumen de negocios- Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base uniforme (COM (73) 950 de 20.6.1973).*

23. *Directiva 2006/69/CE del Consejo de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones (DO L 221 de 12.8.2006, p.9).*

24. *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión y fraudes fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones DESTINADAS A LA CONCESIÓN DE EXCEPCIONES. (com (2005) 89 FINA, 16.3.2005).*

de aplicación del IVA. Este efecto se ha visto confirmado por el Tribunal de Justicia Europeo en el asunto C-162/07, *Ampliscientífica*²⁵.

A este respecto, un grupo de IVA podría describirse como una «ficción» creada con vistas a la aplicación de ese impuesto, en la que se da primacía a la sustancia económica sobre la forma jurídica. Un grupo de IVA es un tipo particular de persona jurídica que existe exclusivamente a efectos de aplicación de ese impuesto y que se basa en los vínculos financieros, económicos y de organización existentes entre las empresas. Si bien cada miembro del grupo mantiene su propia forma jurídica, a efectos del IVA, exclusivamente, el grupo tiene primacía sobre las formas jurídicas derivadas, por ejemplo, del Derecho Civil o el Derecho de Sociedades.

La consecuencia lógica de considerar una agrupación a efectos del IVA como un sujeto pasivo único es que el grupo sólo puede identificarse con un solo número IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 214 de la Directiva IVA, con exclusión de cualquier otro número IVA individual. La utilización de un solo número viene dictada por la necesidad, tanto por parte de los operadores económicos como de las Administraciones tributarias de los Estados miembros, de identificar con certeza a los autores de las operaciones sujetas al IVA²⁶. Las autoridades tributarias pueden mantener el número de identificación individual de cada uno de los miembros, pero sólo con objeto de permitir el control de las actividades internas del grupo de IVA.

Como vemos, en el espíritu de la norma comunitaria se preveía la posibilidad de considerar al grupo como sujeto pasivo, no sólo como posibilidad de introducir un régimen beneficioso para éstos (como ha sido plasmado en la legislación española), sino como una prerrogativa del Estado para no permitir la división jurídica de la

actividad de los grupos cuando económicamente actúan como un solo sujeto, agrupando a todas las sociedades pertenecientes al mismo, jurídicamente independientes, bajo un mismo régimen de deducción. Es decir, parece que la finalidad de la norma comunitaria era aplicar el régimen de deducciones que “económicamente” correspondiera al grupo, independientemente de las divisiones jurídicas, mediante la constitución de sociedades, que realizaran los mismos. En tales supuestos, cabría plantearse la obligatoriedad de aplicar el régimen especial, facultando a la Administración Tributaria a aplicar el mismo, no dejándolo únicamente al arbitrio de los obligados tributarios.

Un ejemplo claro de división artificial de actividad, con el único fin de beneficiarse de un régimen de deducciones favorable, lo encontramos en la actualidad en la actividad inmobiliaria de las entidades financieras. Las entidades financieras, por su actividad, realizan fundamentalmente actividades exentas de IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 20. Uno.18º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo en consecuencia su porcentaje de prorrata (porcentaje de deducción) muy próximo al 0%. Es por ello que, ante la crisis del sector inmobiliario en el que nos encontramos inmersos, las entidades financieras ante supuestos de impago de los promotores inmobiliarios, no se adjudican directamente las promociones, dado que no podrían deducir el IVA correspondiente a dichas adquisiciones, sino que constituyen sociedades instrumentales intermedias, de las que son único accionista, y que no disponen de medios personales ni materiales distintos de los de la propia entidad financiera, para, por medio de cesiones de préstamos o mediante financiación directa a las mismas, adquirir tales promociones por sociedades jurídicamente independientes y con derecho a la deducción del IVA soportado. Algo similar ocurre con la

25. *Asunto C-162/07, Ampliscientífica, apartado 19.*

26. *Asunto C-162/07, Ampliscientífica, apartado 20.*

constitución de sociedades instrumentales por parte de entidades educativas o que prestan servicios sanitarios para, que éstas soporten las cuotas derivadas de la construcción de nuevos centros de enseñanza o educativos, y a continuación concertar con las mismas contratos de cesión de tales instalaciones.

En todos los supuestos anteriores, si bien en ciertos casos, de realizar directamente las adjudicaciones u obras por parte de las entidades financieras, educativas o hospitalarias, pudieran constituir sectores diferenciados de actividad, y en consecuencia ser indiferente la constitución de tales entes instrumentales, si se consigue cuando menos, un diferimiento en el pago del impuesto.

En tales casos podría también estar pensando la norma comunitaria para, prescindiendo de la independencia jurídica, aplicar el régimen de deducciones correspondiente a la verdadera actividad del grupo a cada uno de sus miembros. Pero como veremos, la plasmación en el ordenamiento interno de tal prerrogativa ha sido bien distinta.

En la legislación española el concepto de grupo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido lo encontramos en el Capítulo IX de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, introducido por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, artículos 163 quinquies a nonies. Tal concepto es consecuencia de la habilitación contenida en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, que dispone: “Previa consulta al Comité Consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar las medidas necesarias para evitar que

la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscal.”

La Comisión Europea en su Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo, de 2 de julio de 2009, analiza el mencionado art.11 de la Directiva 2006/112/CE, en los siguientes términos: “Los miembros de un grupo, dominantes y dominadas, necesariamente deben ser empresarios o profesionales. Dominante y dependientes deben estar unidas por lazos financieros, económicos y organizativos, debiendo apreciarse la concurrencia de todos ellos”. A tales efectos la Comisión entiende “por lazos financieros aquéllos definidos de acuerdo con porcentajes de participación por encima del 50%, por ostentar la mayoría de derechos de voto o por existir un contrato de franquicia que garantice el control de una entidad sobre otra. Por su parte, los lazos económicos atienden a que la actividad de todas las entidades del grupo deben ser la misma, o en otras palabras, la entidad debe prestar de forma global servicios a favor del grupo. Finalmente son lazos organizativos aquéllos determinantes de la puesta en común de una estructura directiva, total o parcialmente”.

La única condición exigida tanto por el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, como por la Comunicación de la Comisión Europea de 2 de julio de 2009, es que todos los miembros del grupo tengan individualmente considerados la condición de sujetos pasivos, ya que “el artículo 11 se enmarca en el título III “Sujetos pasivos»” de la Directiva IVA. Por otro lado, el artículo 11 no prevé ninguna excepción a la definición de sujeto pasivo recogida en el artículo 9, apartado 1, de la misma. De ello se desprende que las personas consideradas un solo sujeto pasivo deben ser también sujetos pasivos por derecho propio, ya que el sentido del concepto de “agrupación” es el de “reunir” a distintas personas dedicadas todas ellas a actividades que se inscriben en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA”. Por ello en principio, nada impediría que un sujeto pasivo del impuesto que fuera persona física

ostentara la condición de miembro del mismo. Ahora bien, tal y como aparecen definidos los “lazos financieros”, únicamente parece posible que ocupara la posición dominante del mismo. No obstante, en su actual redacción, la norma española excluye tal posibilidad al referirse a sociedades dominantes y dependientes.

Por su parte el apartado Uno del artículo 163 quinquies de la LIVA dispone que el Régimen Especial del grupo de entidades es de aplicación voluntaria para “los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto”²⁷. Hay que poner de manifiesto que en el caso del IVA, se excluyen de formar parte del grupo, no ya a las entidades no residentes, como en el caso del IS, sino también a sociedades radicadas en Canarias, Ceuta y Melilla, al no formar parte estos territorios del territorio de aplicación del Impuesto.

Debemos subrayar que, a diferencia de lo que ocurre en el IS, donde siendo voluntaria la aplicación del régimen de consolidación es obligatoria la inclusión de las sociedades en las que se de el requisito de dependencia, en el IVA, pueden elegirse las sociedades que, cumpliendo el requisito de participación marcado por el artículo 163 quinquies. Uno, formarán parte del grupo a efectos de aplicar este régimen especial.

A continuación los apartados Dos y Tres del artículo 163 quinquies definen qué debe entenderse por sociedad dominante y

dependiente²⁸, basando dichas definiciones, como en el caso del IS, en el control que ejerce la dominante sobre las dominadas, control que se presupone cuando se ostente una participación en el capital de éstas últimas igual o superior al 50%. Es este punto, debemos advertir que la norma española se separa de la interpretación de la Comisión en dos puntos:

- La Comisión cuando define los lazos financieros que deben unir a la sociedad dominante con las dependientes habla de “participación por encima del 50%, por ostentar la mayoría de derechos de voto.” Por el contrario, la letra b) del apartado Dos del artículo 163 quinquies de la LIVA, únicamente habla de porcentajes de participación, directa o indirecta de al menos el 50%, obviando cualquier mención a mayorías de derechos de voto²⁹. El margen de actuación que deja la norma comunitaria, motivó que en un primer momento (ver en este sentido la enmienda nº 147 presentada en el Senado por el Grupo Parlamentario Socialista) se planteara la posibilidad de exigir un porcentaje de participación en la sociedad dependiente del 75%, remitiéndose incluso para el cómputo de la participación indirecta a las normas establecidas en el artículo 69 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Si se hubiera aprobado el texto definitivo en estos términos se hubiera aproximado el concepto de grupo en el IS y en el IVA, si bien, finalmente no fue ésta la redacción que se aprobó, estableciendo a necesidad de ostentar al menos el 50% en el capital de las sociedades dependientes.

27. Art. 163. quinquies. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del IVA.

28. Art. 163 quinquies Dos Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

29. La DGT en Consulta V0266-09, no ve obstáculo alguno en que una entidad de la que se posee el 75% del capital, pero en la cual como consecuencia de cláusulas estatutarias, únicamente se ostenta el 25% de los derechos de voto se integre en el grupo. No obstante, parece ir más allá del porcentaje de participación, cuando dispone que “el porcentaje de participación igual o superior al 50% debe verse acompañado de “una firme vinculación financiera, económica o de organización, sin que sea necesaria la concurrencia de los tres órdenes simultáneamente”. No obstante en Consulta V2437-09, de 30/10, abandona cualquier atisbo de ir más allá del porcentaje de participación para determinar la relación de dependencia.

- De igual modo, la Comisión presupone la existencia de lazos financieros entre dominante y dominadas cuando “exista un contrato de franquicia que garantice el control de una entidad sobre otra”. Por el contrario la norma española no se refiere en ningún momento a la posibilidad de que franquiciador y franquiciado puedan formar un grupo a efectos de IVA si tal contrato de franquicia no lleva aparejado un porcentaje de participación en los términos descritos.

Ahora bien, el perímetro del grupo a efectos del IVA se ha visto recientemente ampliado en virtud de lo dispuesto en el punto 5º del artículo 7 del Real Decreto- Ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros, en virtud del cual “el régimen especial del grupo de entidades regulado en el Capítulo IX del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, podrá ser aplicado por los empresarios y profesionales que integren un sistema institucional de protección en las condiciones establecidas en la letra d) del apartado 3 del artículo 8 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de Coeficiente de Inversión, Recursos Propios y Obligaciones de Información de los Intermediarios Financieros”³⁰, sin que a los mismos les resulte de aplicación los requisitos establecidos en el artículo 163 quinquies de la LIVA, por disposición expresa del párrafo 7º del punto 5 de este mismo artículo. A estos efectos se considerará como dominante “la entidad central que determine con carácter vinculante las políticas y estrategias de negocio así como los niveles y medidas de control interno y de gestión de riesgos del sistema institucional de protección” y como dependientes “las entidades que pertenezcan a dicho sistema institucional de protección así como aquellas en las que las mismas mantengan una participación directa o indirecta, de más del 50% de su capital”. No obstante se mantiene la exigencia de que

tanto dominante como dependientes estén establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

Por último poner de manifiesto que este régimen especial admite dos modalidades de aplicación, una modalidad básica y otra avanzada, siendo también voluntaria la opción por la modalidad avanzada.

De forma muy resumida³¹, podemos decir que la modalidad básica consiste en que la autoliquidación del grupo, será el resultado de integrar y compensar las autoliquidaciones de cada uno de sus componentes. Ello implica que las autoliquidaciones a ingresar de alguna de las entidades, se pueden compensar con los saldos acreditados por otras de ellas, con el consiguiente ahorro financiero, ya que en el régimen general solamente se puede obtener la devolución de dichos saldos a compensar en la última autoliquidación del año.

La modalidad avanzada por su parte implica tres ventajas respecto al régimen general:

- La base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios intra-grupo viene determinada por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente en su realización por los que se haya soportado IVA.
- Las operaciones intra-grupo constituyen un sector diferenciado a efectos de determinar su régimen de deducción.
- Existe la posibilidad de renunciar a todas las exenciones del art. 20. Uno de la LIVA, y no sólo a las inmobiliarias como ocurre en el régimen general.

De nuevo, y dado el amplio margen de autonomía que el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, deja a los Estados, la normativa española se

30. Artículo octavo de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, en la redacción dada por RD-Ley 11/2010, de 9 de julio.

31. ROMEO IBÁÑEZ, Miguel Ángel y de GARICANO DEL HOYO, Juan Ignacio, en *Ekonomiaz* n° 68, 2º cuatrimestre, 2008.

separa del criterio seguido por la Comisión³² cuando ésta establece que “por lo que respecta a las operaciones internas del grupo de IVA, es decir, las realizadas a título oneroso entre sus miembros tomados individualmente, otra de las consecuencias de la consideración de sujeto pasivo único del grupo es que estas operaciones deben considerarse realizadas por el propio grupo. Se trata en este caso de uno de los efectos más importantes de la creación de un grupo de IVA, ya que, salvo las entregas asimiladas³³ (artículos 16, 18, 26 y 27), las operaciones

internas a título oneroso de un grupo de IVA no existen a los fines del IVA; se encuentran “fuera de su ámbito de aplicación”. Por consiguiente, la posibilidad de establecer un grupo de IVA puede resultar asimismo ventajosa para las empresas en términos de flujo de tesorería”

En la norma española se establecen las especialidades anteriormente enunciadas para las operaciones intra-grupo, pero en todo caso quedan dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

4. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LOS CONCEPTOS LEGALES VIGENTES

El nexo común entre las distintas nociones de grupo vigentes en el ordenamiento jurídico español es la equiparación entre control y grupo. Tanto en el CCo, como en el TRLIS y en la LIVA, se identifica la existencia de grupo con la situación en la que una sociedad (dominante) obtiene el control de otra/s. Esta equiparación, por lo demás común a otros ordenamientos de nuestro entorno, parece adecuada únicamente para reflejar la existencia de los denominados grupos jerárquicos, pero deja al margen del concepto a los denominados grupos paritarios o por coordinación, donde un conjunto de sociedades, en el libre ejercicio de la autonomía de la voluntad, deciden subordinar sus intereses particulares en aras de un interés común, cediendo a tal efecto parte de sus poderes de administración y dirección.

En los grupos jerárquicos parece también estar pensando la Comisión Europea en su Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo, de 2 de julio de 2009, cuando, al analizar diversas cuestiones referidas al art.11 de la Directiva 2006/112/CE, a efectos del IVA señala lo siguiente: “Los miembros de un grupo, dominantes y dominadas, necesariamente deben

ser empresarios o profesionales. Dominante y dependientes deben estar unidas por lazos financieros, económicos y organizativos, debiendo apreciarse la concurrencia de todos ellos”. A tales efectos la Comisión entiende “por lazos financieros aquéllos definidos de acuerdo con porcentajes de participación por encima del 50%, por ostentar la mayoría de derechos de voto o por existir un contrato de franquicia que garantice el control de una entidad sobre otra. Por su parte, los lazos económicos atienden a que la actividad de todas las entidades del grupo deben ser la misma, o en otras palabras, la entidad debe prestar de forma global servicios a favor del grupo. Finalmente son lazos organizativos aquéllos determinantes de la puesta en común de una estructura directiva, total o parcialmente”.

También la Dirección General de Tributos parece equiparar el control con la existencia de un grupo de sociedades. Así en la Consulta V0266/2009 de 12 de febrero, si bien parece exigir para la existencia de un grupo de sociedades algo más que un porcentaje de participación en el capital, al afirmar a efectos del IVA que “el porcentaje de participación igual o superior al 50% debe verse acompañado de una firme vinculación

32. Comunicación al Consejo y Parlamento Europeo de 2 de julio de 2009.

33. Ver artículos 16, 18, 26 y 27 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

financiera, económica o de organización, sin que sea necesaria la concurrencia de los tres órdenes simultáneamente”, en su Consulta de V2437/2009 de 30 de octubre, vuelve a recoger la equiparación entre grupo y porcentaje de participación al disponer que: “una entidad que actúa como socio mayoritario de las entidades participantes del grupo sin tener una participación mayoritaria, que ejerce facultades o emite instrucciones de obligado cumplimiento para las cooperativas agrupadas, de tal forma que se produce una unidad de decisión en el ámbito de dichas facultades, no tiene la consideración de sociedad dominante de un grupo de entidades, ya que no cumple el requisito de la participación, directa o indirecta, en al menos el 50% del capital de otra u otras entidades”.

Éste es el único punto de conexión de la normativa española, que difiere en todo lo demás, así de forma resumida y sin ánimo de exhaustividad podemos señalar las siguientes diferencias:

- La distinta forma de cómputo de tales porcentajes, ya que si bien la normativa mercantil habla de mayoría de derechos de voto, en el ámbito tributario se refiere a porcentaje de participación³⁴.
- El CCo contempla otras formas de obtener el control al margen de la obtención de la mayoría de los derechos de voto, señalando como modos de obtener el mismo, los acuerdos con otras entidades para obtener tal mayoría y el haber nombrado a la mayoría de miembros del órgano de administración, o estar en disposición de hacerlo. Además

deja la puerta abierta a que se puedan acreditar otras formas de control, al disponer “se presumirá que existe control”.

- El grupo mercantil es mucho más amplio que el tributario, al dar entrada en el mismo a las denominadas Sociedades Multigrupo caracterizadas por existir una gestión conjunta, y a las sociedades Asociadas, que se caracterizan porque ejercen en ellas una influencia notable alguno de los componentes del grupo.
- Los distintos sujetos que pueden formar parte del mismo, ya que tanto el TRLIS como la LIVA, exigen que todos los componentes del grupo sean residentes en territorio español (en el IVA en el territorio de aplicación del impuesto, dado que se excluyen Canarias, Ceuta y Melilla), mientras que el CCo no impone limitación alguna³⁵.
- De igual modo hay que tener en cuenta el artículo 29 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo, de Concerto Económico con el País Vasco, en particular el apartado siete del mismo, según el cual: “las entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades tributarán aplicando las reglas contenidas en la presente Sección 7ª, con las siguientes especialidades: Primera: Se considerarán excluidas del grupo de entidades las entidades dependientes cuya inspección (...) se encuentre encomendada a los órganos de una administración, foral o común, distinta de la aplicable a la entidad dominante. Las reglas de atribución de competencias inspectoras se detallan en el apartado Seis de ese mismo artículo.

34. Véase en este sentido la Consulta V1660-08, de 12/09 de la DGT. Que dispone que el requisito establecido en el art. 67.2.b), lo es en cuanto a la participación mercantil en la entidad dominada, toda vez, que aunque esta participación esté sometida a un límite máximo de derechos de voto, el requisito de participación se entiende cumplido, con lo que la sociedad participada debe integrarse en el grupo consolidado. A su vez la Consulta 918-04 de 05/04 de la DGT, establece que a efectos del cómputo del grado de participación, si la sociedad dominada posee autocartera “el valor nominal de las acciones propias minorará el importe de la cifra de capital social a efectos de determinar el porcentaje de participación para la aplicación del régimen de consolidación fiscal”.

35. Exigencia ésta que ha sido interpretada en diversas consultas de la DGT, véase en este sentido las Consultas V0075-10 de 20/01, la Consulta V2146-10, de 28/09, y la V0668-11, de 16/03, que admite la existencia de grupo mercantil, en el caso de 2 fundaciones, en la cual una de ellas designaba a la mayoría de los patronos del Patronato de la segunda.

- Además el art. 67.1 del TRLIS limita las formas jurídicas de las sociedades que pueden formar parte del grupo fiscal a "sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, así como las entidades de crédito a que se refiere el apartado 3 de este artículo"(las integradas en un sistema institucional de protección), si bien éstas formas jurídicas aparecen exigidas únicamente para las sociedades dominadas. Por el contrario no existe limitación alguna de formas jurídicas a efectos de IVA.³⁶
 - Por su parte la normativa del IVA exige que tanto dominante como dependientes tengan la consideración de empresario o profesional de conformidad con lo dispuesto, con efectos generales, en el artículo 5 de la LIVA.³⁷
 - El carácter dispositivo de las normas ligadas a la existencia de "grupo" en el caso del TRLIS y LIVA, al ser voluntaria su aplicación, frente al carácter imperativo de la normativa que regula la formulación de cuentas consolidadas.
 - El distinto órgano al que corresponde la adopción el acuerdo de aplicación de las mencionadas normas. La Junta General de cada una de las sociedades en el caso del IS³⁸, y el órgano de administración en el caso del IVA.
 - Por último, la consolidación mercantil permite que los ejercicios sociales de las sociedades que integran el grupo no concluyan en la misma fecha que el de la dominante, mientras que la consolidación fiscal exige la coincidencia de ejercicios sociales, si bien su incumplimiento no es causa de exclusión del grupo fiscal.
- Se observan pues las importantes diferencias que subyacen en la concepción de grupo de cada una de las normas enunciadas. Dichas diferencias se observan no sólo entre las distintas ramas del derecho, sino incluso dentro del Derecho Tributario, dada que la regulación difiere entre la contenida en el TRLIS y en la LIVA. Pero es más, ni siquiera se parte de la regulación de un sector en otro. Así, en el Régimen de Consolidación fiscal en vez de partir de los resultados consolidados del grupo, se parte de la contabilidad individual de cada una de las sociedades integrantes, es decir, de la base imponible individual de cada una de ellas, siendo la agregación de cada una de ellas, corregida en las incorporaciones y eliminaciones impuestas por la normativa, la base imponible del grupo consolidado.

36. En este sentido la Consulta de la DGT V1021-09 de 8 de mayo, permite la inclusión en el perímetro del grupo de sociedades a efectos de IVA, a una Agrupación Europea de interés económico, que eso sí, tiene la consideración de empresario o profesional.

37. Ver Consulta V2642-09, de 30/11. Por tal motivo la DGT, en Consultas V0022-10, de 18 de enero, y V2051-08 de 05/11 niega la posibilidad de que un Ayuntamiento y una sociedad holding, cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que intervenga directa ni indirectamente en la gestión de las mismas, puedan formar parte del grupo. Por el contrario, no hay impedimento alguno a que una sociedad dependiente, inactiva, pero no disuelta forme parte del grupo. Consulta V0037-10 de 18 de enero.

38. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 2007 subraya el carácter de requisito constitutivo y no meramente formal del acuerdo que deben adoptar las Juntas de accionistas de todas las sociedades que quedarán integradas en el grupo de consolidación fiscal en el periodo inmediato anterior; de forma que sin tal acuerdo no se considera aplicable el régimen.

5. CONCEPTO DE GRUPO DE SOCIEDADES EN DERECHO DEL TRABAJO

En esta rama del Derecho, ante la ausencia de regulación legal, ha sido la jurisprudencia la que ha ido perfilando qué debe entenderse por grupo de empresas a efectos laborales. La base que ha servido de fundamento a tal construcción, ha sido la flexibilidad con que el artículo 1.2 del Estatuto de los Trabajadores define a la figura del empresario como “todas las personas, físicas o jurídicas, o comunidades de bienes que reciban la prestación de servicios de las personas referidas en el apartado anterior”. A su vez, el artículo 1.1 dispone que “la presente ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente prestan sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario”. La referencia a la comunidad de bienes como empresario desprovisto de personalidad jurídica, ha permitido a la jurisprudencia española identificar al grupo de sociedades como empleador, a los efectos de extender la responsabilidad por los incumplimientos contractuales. La problemática planteada por los grupos de empresas en ésta rama del Derecho, básicamente se ciñe a determinar quién es “el sujeto que debe hacer frente a las obligaciones laborales contraídas con lo trabajadores de una empresa del grupo: la empresa que ha contratado formalmente al trabajador o el grupo de empresas como tal”³⁹, es decir, quién ostenta la posición de empresario laboral, no aceptando sin más a quien figure como tal en el contrato laboral.

La jurisprudencia española parte de la idea de que “el Grupo de Empresas no se presume

por meras coincidencias mercantiles, sino que la carga de la prueba de la concurrencia de los requisitos para que se declare Grupo de Empresas a efectos laborales recae en el demandante”, de que no cabe “sentar pautas o criterios de carácter general”⁴⁰ y del “principio general de la independencia y no comunicación de responsabilidades entre las sociedades integrantes del grupo, sobre la base de que los vínculos de gestión económica y organizativa, no alteran por si mismos y en todo caso la consideración de las sociedades como entidades autónomas o separadas, dotadas de personalidad jurídica propia y por ello, independientes entre sí y responsables limitadamente en su ámbito de actuación”⁴¹. De este modo “no es suficiente que concurra el mero hecho de que dos o más empresas pertenezcan al mismo grupo empresarial para derivar de ello, sin más una responsabilidad solidaria respecto de obligaciones contraídas por una de ellas con sus propios trabajadores”⁴², “que una empresa tenga acciones en otra o que varias empresas lleven a cabo una política económica de colaboración no comporta necesariamente la pérdida de su independencia a efectos jurídicos laborales”⁴³. Para que pueda nacer la responsabilidad solidaria frente a los trabajadores de una empresa del grupo, “es necesario que el grupo de empresas haya actuado en fraude de ley, haciendo una utilización abusiva de la personalidad jurídica independiente de cada una de las entidades en perjuicio de los trabajadores, de forma que se produzca un abuso de derecho o ánimo defraudatorio en base al cual las empresas

39. Sentencia nº 487/2008 de 27 de mayo, de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

40. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo 1990 citada en Sentencia nº 487/2008 de 27 de mayo, de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

41. Sentencia nº 487/2008 de 27 de mayo, ya citada..

42. Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1990 citada en Sentencia nº 487/2008 de 27 de mayo, de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

43. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 1990 citada en Sentencia nº 487/2008 de 27 de mayo, de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

establezcan una trama jurídica que disfrace situaciones de hecho en las que en realidad se actúe como una sola entidad empleadora bajo la apariencia formal de distintas empresas con personalidad jurídica independiente, por lo que sólo cabe deducir responsabilidad solidaria frente a los trabajadores de todas las empresas del grupo, cuando se haga un uso fraudulento y torticero de las normas legales, pero no cabe exigir tal responsabilidad, cuando el grupo de empresas actúa conforme a Derecho, pues es perfectamente legítima la constitución de tales grupos para actuar en el mercado”⁴⁴.

Los presupuestos que han permitido a los Tribunales prescindir de la independencia jurídica de las empresas integrantes del grupo, para, poniendo de relieve su unidad económica, declarar la responsabilidad solidaria de todas ellas son:⁴⁵

- **Confusión de trabajadores o existencia de una plantilla única**, situación que acontece cuando la prestación de servicios se efectúa de manera simultánea o sucesiva indiferenciadamente para varias empresas del grupo, denotando un único ámbito de organización y dirección. Notas que evidencian esta confusión según los Tribunales son: la existencia de una plantilla única, la simultaneidad de prestación de servicios a varias empresa, disonancia entre la prestación de servicios y la adscripción formal a una empresa⁴⁶.
- **Confusión de patrimonios sociales**, situación que acontece cuando entre las empresas que integran el grupo existe un alto grado de comunicación entre sus patrimonios. Notas que evidencian

esta confusión según los Tribunales son: existencia de una caja común, el pago de deudas correspondientes a otra empresa del grupo⁴⁷.

- **Dirección unitaria**, situación que ocurre cuando las empresas del grupo actúan bajo un mismo poder de dirección. Así por ejemplo: la existencia de un único órgano rector a efectos laborales, la competencia para decidir los miembros de los órganos de dirección o vigilancia de las sociedades dependientes.
- **Apariencia externa de unidad empresarial**, situación que se produce como consecuencia de una actuación conjunta en el mercado y que produce una apariencia externa unitaria que induce a confusión a quienes contratan de buena fe⁴⁸.

Como resumen de los criterios expuestos, se puede afirmar que “para que se de la responsabilidad solidaria en el cumplimiento de las obligaciones laborales, entre los componentes del grupo, es preciso que las conexiones entre sus miembros sean, no ya económicas o financieras, sino de tipo laboral: plantilla única o indistinta..., confusión de patrimonios, apariencia externa unitaria y unidad de dirección.”⁴⁹

En parecidos términos dicha jurisprudencia aparece recogida en el ámbito tributario en el artículo 43.1.g) y h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria como un supuesto de responsabilidad subsidiaria de “las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad

44. Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1992 y de 27 de junio de 1994.

45. AYLWIN CHIORRI, Andrés y ROJAS MINO, Irene “Los grupos de empresas y sus efectos jurídico laborales en el Derecho comparado”. *Ius et praxis* 2005, vol. 11, n° 2 pg 197 a 225.

46. Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de junio, 7 de octubre y 16 de diciembre de 1986 y de 30 de enero y 3 de mayo de 1990.

47. Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1987, 8 de junio de 1989 y 30 de enero de 1990.

48. Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 1987 y de 22 de diciembre de 1989.

49. Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 1993.

rectora común con éstas...” y de “las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con

dichos obligados tributarios...” cuando “resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta”⁵⁰.

6. HACIA UN MODELO CONTRACTUAL DEL GRUPO

La práctica económica muestra como la realidad que subyace bajo la idea de grupo, es la de “dirección unitaria”, cómo unos sujetos independientes ponen sus intereses particulares al servicio de un interés común, que normalmente vendrá a coincidir con el interés individual de cada uno de ellos, pero que en ocasiones puede entrar en conflicto. En este punto coinciden doctrina y jurisprudencia⁵¹ al señalar como notas delimitadoras de la existencia de grupo:

- Pluralidad de empresas independientes.
- Instrumento de obtención del poder de dirección.
- La dirección unitaria como elemento necesario de constitución del grupo.

Pero es la dificultad de delimitar el concepto de “dirección unitaria”, unida a la necesidad de dotar de cierta seguridad jurídica al concepto de grupo, lo que lleva a la normativa española a optar por la equiparación entre control y grupo.

Es precisamente esa necesidad de seguridad jurídica, unida al hecho de que la equiparación entre control y grupo no es adecuada al dejar al margen del concepto a realidades económicas que merecerían tal calificativo al actuar como una unidad de decisión, lo que ha llevado a un sector doctrinal, sirva como referencia Embid Irujo⁵², a proponer como fórmula idónea para concretar el concepto de grupo la del CONTRATO DE

GRUPO, a semejanza del contrato de Dominio alemán. De este modo, el grupo estaría constituido por las entidades (entendido el término en sentido amplio), que en el libre ejercicio de la autonomía de la voluntad, optaran por la suscripción del mismo, supeditando sus intereses particulares al interés del grupo como tal. Dicho contrato, al que sería conveniente dotar de las necesarias formalidades de certeza y publicidad, mediante su otorgamiento en escritura pública y su inscripción en la hoja abierta a cada una de las sociedades intervinientes, no sería un contrato bilateral como el contrato de dominio alemán, sino plurilateral, abierto a todo tipo de entidades, si bien con las matizaciones que cada tipo social impone por su normativa específica. De igual forma se alejaría de los contratos sinalagmáticos de intercambio de obligaciones para inscribirse en el ámbito de los contratos de organización, en el que debería reflejarse la forma de llevar a cabo la dirección unitaria que en el fondo está en la base del concepto de grupo. En dicho contrato, además de configurarse el régimen jurídico básico del funcionamiento del mismo, debieran articularse medidas de tutela adecuadas para la defensa jurídica de los intereses de los diferentes grupos que pudieran verse perjudicados por el sometimiento del interés individual de cada uno de los componentes del grupo, a los intereses de éste. Nos referimos fundamentalmente a los acreedores de las sociedades, a los trabajadores de las mismas y a los socios minoritarios.

50. Art. 43.1 de la LGT 58/2003, de 17 de diciembre.

51. Sentencia Audiencia Provincial de Vizcaya de 13.06.2002, nº 311/2002.

52. EMBID IRUJO, José Miguel. “Introducción al Derecho de Grupos de Sociedades”. Colección de Estudios de Derecho Mercantil. Editorial Comares 2003.

Ésta parece ser la opción actual del legislador que en el artículo 4 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las cajas de ahorro, en el proceso de reordenación

del sector financiero español, habla sin tapujos de “acuerdo contractual” entre las Cajas de Ahorro, como origen de las nuevas entidades financieras, que en forma de sociedad anónima, son fruto de la fusión de aquellas.

7. CONCLUSIÓN

En aras de la seguridad jurídica, me inclino por ésta última concepción negocial o contractual del grupo. De manera que éste estaría constituido por aquellas entidades que en el libre ejercicio de su autonomía decidieran la pertenencia al mismo.

Partiendo de esta concepción negocial del grupo, podría darse el caso de sociedades dominantes y dominadas que no suscribieran el mismo, distinguiéndose en tal caso entre grupos fácticos y de derecho. Y es que la constitución de tal grupo resultaría atractiva en aquellos sectores del Ordenamiento jurídico que otorgan efectos favorables al mismo, como ocurre en el caso del Derecho Tributario, no ocurriendo lo mismo en aquellos sectores en que la pertenencia al grupo únicamente puede acarrear consecuencias negativas, como puede ocurrir con la declaración de responsabilidad social por las deudas laborales en Derecho del Trabajo.

No obstante tales casos, de uso abusivo o fraudulento de la personalidad jurídica,

podrían verse amparados por la doctrina del levantamiento del velo, quedando reservada la presunción de existencia de grupo en los casos de control, para estas situaciones de uso abusivo de grupo fáctico.

Tal opinión conecta con el carácter voluntario que a las normas tributarias vinculadas a la existencia del grupo, otorga el legislador, dado el carácter optativo de los regímenes de consolidación fiscal en IS y del régimen especial del grupo de entidades en el IVA. Y más recientemente, parece ser la opción del legislador en el artículo 4 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las cajas de ahorro.

Partiendo de esta idea básica de vincular las normas sobre grupo a la existencia del contrato, no habría inconveniente en introducir matizaciones al régimen jurídico del mismo e incluso a los sujetos intervinientes dependiendo de los intereses implicados en cada rama del derecho.

8. BIBLIOGRAFÍA

AYLWIN CHIORRI, Andrés y ROJAS MINO, Irene “Los grupos de empresas y sus efectos jurídico laborales en el Derecho comparado”. *Ius et praxis* 2005, vol. 11, nº 2 pg 197 a 225

EMBED IRUJO, José Miguel. “Introducción al Derecho de Grupos de Sociedades”. Colección de Estudios de Derecho Mercantil. Editorial Comares 2003.

LÓPEZ - SANTACRUZ MONTES, José Antonio, ROS AMORÓS Florentina y ORTEGA CARBALLO, Enrique. Cita 537. *Memento Grupos Consolidados 2011*. Editorial Francis Lefebvre.

LIRA, Mónica. *El concepto de grupo de empresas en el Derecho español*. Ediciones Deusto.

MANÓVIL, Rafael M. *Grupo de Sociedades en el Derecho Comparado*. Abeledo Perrot Editorial. Buenos Aires, Argentina. 1998. Pg 155; tomado de RUEDIN Roland. *Vers un droit des groupes de sociétés*. Société suisse des juristes, Helbing and Lichtenhahn Verl., fascicule 2, 1980.

ROMEO IBAÑEZ, Miguel Ángel y GARICANO DEL HOYO, Juan Ignacio. Artículo publicado en la *Revista Ekonomiaz*, nº68, 2º cuatrimestre, 2008.

VICENT CHULIÁ, Francisco. *Grupo de sociedades y conflicto de intereses*.

EDUCACIÓN FISCAL Y CONSTRUCCIÓN DE CIUDADANÍA EN AMÉRICA LATINA

Borja Díaz Rivillas y Antonio Henrique Lindemberg Baltazar



SINOPSIS

La Educación Fiscal despierta un creciente interés en varias regiones del mundo, especialmente en contextos donde la balanza entre derechos y obligaciones sufre desequilibrios. Este trabajo conceptualiza la educación fiscal y muestra su relevancia en regiones como América Latina, donde el elevado fraude fiscal y la corrupción conviven en escenarios de crisis de valores, de confianza y de problemas de legitimidad de las instituciones y las políticas públicas. El artículo sostiene que es necesario una nueva relación entre el estado y la sociedad en materia fiscal basada en la confianza y en la colaboración, y no solo en la coacción.

Los Autores: Borja Díaz Rivillas. Doctor en Procesos Políticos Contemporáneos por la Universidad de Salamanca y Técnico Sénior del Programa de Cooperación de la Unión Europea con América Latina EUROsociAL II / FILAPP. Antonio Henrique Lindemberg Baltazar. Master en Derecho Constitucional por el Instituto Brasiliense de Derecho Público, Profesor Universitario y Coordinador de Educación Fiscal y Memoria Institucional de la Receita Federal de Brasil.

Contenido

1. Estrategias para favorecer el cumplimiento fiscal
2. El concepto de educación fiscal
3. Fiscalidad y cohesión social en América Latina
4. Naturaleza del incumplimiento fiscal en América Latina
5. Iniciativas de educación fiscal en América Latina
6. La cooperación internacional y la promoción de la educación fiscal
7. Conclusión
8. Bibliografía

El Derecho, desde la perspectiva positivista de Kelsen, es entendido como un orden coercitivo de la conducta humana, lo que implica que cuando se produce un comportamiento considerado nocivo desde un punto de vista legal, éste irá imperativamente seguido de la aplicación de una sanción por el Estado (Kelsen, 1998, 181).

Para el positivismo jurídico, la validez de las normas jurídicas es independiente de los ideales universales de la ética. Así, las normas son válidas no porque son buenas o morales, sino porque han sido creadas por la autoridad competente. Mientras que el derecho natural se basa en valores morales, el positivismo jurídico es indiferente a los valores, no busca lo que sea justo, sino lo que sea útil.

Si el positivismo clásico marcó la pauta del ordenamiento jurídico durante la primera mitad del siglo XX, con la constatación, sobre todo después de las dos grandes guerras mundiales y la experiencia del fascismo, el nazismo y el comunismo, de que la legalidad formal podía encubrir la barbarie, asistimos a su superación con el desarrollo del post-positivismo.

El post-positivismo surge con el objetivo de reincorporar al derecho positivo los principios éticos de justicia, constitucionalizando, explícita o implícitamente, a través de los principios axiológicos, los valores que antes vagaban en una esfera muy abstracta. En pocas palabras, se busca analizar el derecho no sólo como orden coercitivo basado en el dogma de la autoridad, sino como un instrumento de construcción social legitimado socialmente.

Figura destacada en la filosofía política moderna, Jürgen Habermas se interpone al positivismo jurídico en la medida en que diverge de la cuestión de que el derecho ha de ser obedecido simplemente en razón de la sanción del Estado. Para Habermas, por el contrario, la ley debe ser cumplida debido a su legitimidad. Por lo tanto, al Estado le es atribuido el deber de demostrar de forma pública y transparente las razones legítimas que llevan al individuo a cumplir con las normas legales, ya que el derecho debe justificarse para ser aceptado (Habermas, 1997, 215).

Por lo tanto, desde esta perspectiva teórica, el individuo puede actuar en relación con las normas calculando los costes de su cumplimiento y de su violación, buscando el mejor resultado privado, o puede actuar desde la perspectiva de las relaciones interpersonales, y cumplir con un deber moral. Para Habermas, al igual que para Kant, las normas se tienen que cumplir como deberes morales y por su legitimidad social. Para él, el Derecho tiene que estar justificado para ser aceptado, bajo pena de que sea incumplido por haber sido impuesto.

Puesta la cuestión en estos términos y admitida la incapacidad del Estado de exigir la aplicación de las leyes, y de manera específica las de materia fiscal, simplemente invocando la posibilidad de imponer sanciones, en los años 90 del siglo pasado surgieron en varios países de América Latina las primeras iniciativas de Educación Fiscal con el objetivo de servir como un conjunto de prácticas destinadas a ampliar la comprensión de la función socioeconómica de

los impuestos, teniendo como norte la necesidad de legitimar socialmente la tributación.

Cabe recordar que los impuestos fueron inicialmente concebidos desde la perspectiva de una relación impuesta, como un acto de imperio, de coerción. Sin embargo, a pesar de las prácticas colonialistas e imperialistas de antaño, cuando la tributación era un mecanismo más de apropiación, en los Estados Democráticos de Derecho modernos los impuestos son instrumentos imprescindibles de la acción estatal en diversas áreas, especialmente en la vida social y económica.

Es desde esta perspectiva que Casalta Nabais señala el pago de impuestos como el primer deber fundamental de la ciudadanía, ya que si esa obligación es eludida por parte de una sociedad, quedarán invalidadas las posibilidades de realización de sus propios derechos, especialmente aquéllos de naturaleza prestacional (Casalta Nabais, 2009, 53).

Por otro lado, la cuestión de la gestión eficiente de los recursos públicos no entró en la agenda de los Estados de América Latina hasta la reforma gerencial de la función pública ocurrida en los años 90 del siglo pasado. En ese momento se comenzó a constatar que una de las razones para la crisis fiscal del Estado se debía a la ineficiencia estructural de la administración pública burocrática.

Sin embargo, a pesar de la reforma gerencial, los Estados latinoamericanos siguen alojados en un contexto social de la baja legitimidad. Es bajo esta visión del mundo que emerge, sobre todo después de la crisis económica iniciada en 2008, una cierta reforma de la gobernanza, la cual, con el objetivo de asegurar la legitimidad estatal, busca implementar diversos mecanismos de democracia directa o control social, junto con una mayor transparencia en la función pública y el trabajo en las redes sociales (Castells, 2013, 18).

En este contexto se puede entender la Educación Fiscal como un instrumento de vanguardia democrática y de fortalecimiento de la cohesión social, ya que permite la construcción de una reflexión colectiva y participativa sobre el papel social y económico de los impuestos y la gestión eficiente de los recursos públicos, y posibilita la formación de una relación de confianza entre el Estado y el ciudadano.

En este sentido, el artículo tiene como objetivos buscar los referenciales teóricos sobre la conceptualización de la educación fiscal, contribuir a paliar la escasez de estudios existentes sobre la cultura fiscal en América Latina, y ofrecer un análisis y sistematización de las políticas de Educación Fiscal que se están implementando en los países de la región.

1. ESTRATEGIAS PARA FAVORECER EL CUMPLIMIENTO FISCAL

En ningún caso educación fiscal busca eliminar o debilitar la fuerza coercitiva del Estado, ya que esto supondría omitir toda la teoría del Estado contemporáneo que monopoliza el uso de la fuerza. El establecimiento de relaciones de confianza a través de estrategias educativas y la coercitividad estatal son variables complementarias. Cuanto mayor aceptación social, menor es la necesidad de utilizar el uso de la fuerza y, por el contrario, cuanto menor es la

aceptación, mayor es la necesidad de esfuerzos coactivos.

Si bien el rostro coactivo de las Administraciones tributarias ha sido una constante histórica, en las sociedades democráticas modernas los mecanismos únicamente basados en la disuasión y la sanción no son consistentes con la realidad, ya que supondrían un coste insostenible en términos de recursos humanos y

materiales. Como irónicamente subrayan Torgler y Schaltegger, “sería necesario contar con un recaudador de impuestos debajo de cada cama” (Torgler y Schaltegger, 2006, 397).

Sin embargo, en la práctica los individuos no solo buscan de manera egoísta maximizar su propio beneficio personal en relación al pago de los tributos. Diferentes trabajos, basados en gran medida en encuestas de opinión, han puesto de manifiesto que los contribuyentes pagan también sus impuestos de manera voluntaria, no solo por la existencia o no de riesgos de ser sancionados. La moral fiscal, entendida como la motivación intrínseca de pagar tributos, desempeña un importante papel al respecto (Feld and Frey, 2002; Torgler, 2004; Saldías, 2010; Fjeldstad y Heggstad, 2012; Fjeldstad, Schulz-herzenberg y Hoem Sjursen, 2012 y Daude, C., H. Gutiérrez y Á. Melguizo, 2012).

Existe una diversidad de factores que parecen incidir en el comportamiento de los contribuyentes hacia sus obligaciones tributarias: variables socioeconómicas (edad, religión, género, estatus laboral y educación recibida), variables de tipo institucional (satisfacción con la democracia, confianza en el gobierno, satisfacción con la calidad de los servicios públicos frente a los tributos aportados, la percepción de que las administraciones tributarias tratan a los contribuyentes de una manera justa y transparente), la percepción de que otros están pagando los impuestos que les corresponde o el conocimiento de los contribuyentes sobre cómo pagar sus impuestos, entre otros.

Por lo tanto, identificar las variables que motivan el cumplimiento fiscal constituye un enorme desafío y es un problema no resuelto que requiere profundizar en cada contexto. Hasta la fecha no ha sido posible encontrar un modelo que pronostique el comportamiento del conjunto de contribuyentes. Así, las teorías sobre los factores determinantes del cumplimiento fiscal, ampliamente basadas en percepciones ciudadanas, suponen un auténtico

rompecabezas y varían de una realidad a otra, por lo cual requieren análisis pormenorizados de los factores económicos y políticos (Fjeldstad et al, 2012).

Lo que parece evidente, a la luz de estos estudios, y de la experiencia cotidiana de las Administraciones tributarias, es que entender la relación entre el Estado y los ciudadanos en materia fiscal requiere de un prisma mucho más amplio que el únicamente basado en el temor a la sanción. Esta situación, en la práctica, ha motivado un cambio en las estrategias de las propias Administraciones en relación a los contribuyentes.

En efecto, el carácter masivo de los sistemas tributarios modernos obliga a implantar un nuevo modelo de comunicación fisco-contribuyente acorde con el número de destinatarios, a los que se intenta “convencer” antes que “vencer”, ya que la carga de trabajo en las Administraciones tributarias no puede ser gestionada de manera óptima sin la colaboración más o menos voluntaria de amplios sectores de la sociedad. No podemos obviar que detectar y corregir el fraude fiscal es una tarea complicada y costosa, ya que en las Administraciones tributarias modernas, del total recaudado, solo el 2 o 3 por ciento procede de este tipo de actuaciones, mientras el 97 o 98 por ciento restante proviene de las autoliquidaciones voluntarias (Díaz Yubero, 2003, 13).

Ante esta situación, parece lógico que las Administraciones tributarias, preocupadas por mejorar la recaudación total, otorguen junto a la lucha contra el fraude una elevada importancia a las estrategias para favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales: mejora de los servicios de atención y orientación presenciales, telefónicos y a través de Internet, programas y tutoriales de ayuda para completar las declaraciones, facilitación del borrador de la renta, campañas de comunicación, charlas informativas sobre novedades impositivas, etcétera.

De este modo, las Administraciones tributarias que persiguen ser eficientes, modernas y cercanas a las necesidades de los ciudadanos deben prestarles mejores servicios para facilitar el pago de los tributos, pero también deben promover actuaciones de educación cívico-tributaria, especialmente desde edades tempranas en el contexto de socialización que representa la escuela (Díaz Yubero, 2008).

Como destacan Delgado y Valdenebro: “La conciencia cívica no es algo natural; es un producto social y, por tanto, resultado de la educación. Los valores éticos de justicia, solidaridad y cooperación son producto de

procesos sociales donde, por ensayo y error, se ha llegado al convencimiento de que es más útil y eficiente integrarlos en la conducta, en detrimento de aquellos otros que impulsan a la depredación. La conciencia cívico-fiscal se adquiere a través de diversos procesos educativos, cuya mayor o menor aceleración depende de la voluntad de quien desee impulsarlos. Por eso, una de las líneas estratégicas de la Administración Tributaria consiste en algo aparentemente tan alejado de su función jurídica y económica como es la educación en valores de responsabilidad fiscal de los ciudadanos” (Delgado y Valdenebro, 2010, 4).

2. EL CONCEPTO DE EDUCACIÓN FISCAL

La educación fiscal es un proceso de enseñanza y aprendizaje que tiene como objetivo fomentar una ciudadanía activa, participativa y solidaria, mediante la comprensión tanto de sus derechos fiscales, especialmente la adecuada gestión del gasto público por parte de los gobernantes, como de sus obligaciones, de manera específica lo deber fundamental de pagar impuestos.

A propósito del deber fundamental de pagar los impuestos, Marciano Buffon nos recuerda que “el hecho de la condición humana ser pensada a partir de la inclusión social, es decir, el hombre solo existe dentro de la sociedad, este hecho por si solo, bastaría para justificar el deber fundamental para pagar impuestos, en la medida en que la sociedad está organizada alrededor de la figura del Estado que, en una economía capitalista, no prescinde de la recaudación de impuestos” (Buffon, 2007, 112).

Es importante tener en cuenta que, bajo esta línea de pensamiento, la realización de los derechos fundamentales presupone la presencia de deberes fundamentales. Es por eso que Casalta Nabais señala que los deberes

fundamentales se relacionan directamente con la existencia de la comunidad, siendo este el caso de obligaciones como la defensa de la patria, los deberes electorales y pago de impuestos (Casalta Nabais, 2009, 65).

En el marco del Estado Fiscal, el deber de pagar impuestos se correlaciona estrechamente con el principio de solidaridad. Eso es debido a que, en un sistema democrático, que tiene por objeto garantizar los derechos fundamentales, la evasión de ingresos públicos socava la organización de la convivencia social.

En este sentido, Albano Santos afirma que “en cualquier caso, conviene recordar que la indulgencia con la evasión de los impuestos contrasta notablemente con la práctica, muy generalizada, de atribuir al Estado la responsabilidad por actividades cada vez mayores para el desarrollo de la sociedad, creando así una incongruencia que desde entonces se ha llamado “el dilema típico de nuestro tiempo”: se reclama lo máximo del Estado pero se rechazan las inevitables consecuencias económicas de esa actitud”. (Albano Santos, 2003, 359).

No podemos olvidar que las libertades dependen en gran medida de los impuestos (y de cómo se gastan). La ausencia de Estado significa ausencia de derechos, tal como como destacan Sunstein y Holmes: “A la verdad evidente de que los derechos dependen de los gobiernos es preciso agregar un corolario lógico, rico en implicaciones: los derechos cuestan dinero. Es imposible protegerlos o exigirlos sin fondos y apoyo públicos. Prestar atención a los costos de los derechos individuales puede arrojar nueva luz sobre viejas cuestiones, entre otras, las dimensiones apropiadas del Estado regulador/ de bienestar y la relación entre el gobierno moderno y los derechos liberales clásicos. No habría que tomar decisiones de política pública sobre la base de una hostilidad imaginaria entre la libertad y el cobrador de impuestos, porque si realmente fuesen enemigos, todas nuestras libertades básicas serían candidatas a la abolición” (Holmes y Sunstein, 2011).

Es precisamente en esa conciliación entre “la libertad y el cobrador de impuestos” donde la educación fiscal resulta clave, en especial en el actual ambiente de crisis económica global, cuando se abren paso intereses y conductas cortoplacistas poco solidarias y existe un creciente descontento con la gestión de los recursos públicos.

Desde esta perspectiva, la Educación Fiscal se puede entender como una nueva práctica que tiene como objetivo el desarrollo de valores, actitudes y habilidades destinados a estimular en los ciudadanos un juicio crítico que orienta su relación con el Estado y con otros ciudadanos en materia fiscal en el contexto de la convivencia democrática. Este nuevo enfoque se inicia a partir de una mejor comprensión de la vida en sociedad, la estructura y el funcionamiento de la Administración Pública, la función socio-económica de los impuestos, el uso de los recursos públicos, las estrategias y los medios para el ejercicio del control social.

La Educación fiscal es, por tanto, un proceso democrático fundamental. Tiene como objetivo, por una parte, desarrollar la conciencia de las personas en relación a sus derechos y deberes en cuanto a la función social y económica de los tributos y, por otra, pretende fomentar el control social del Estado, estimulando el ejercicio efectivo de la ciudadanía. De este modo, la Educación fiscal impulsa la necesidad de transformar la democracia puramente electoral en una democracia fundada en una participación popular real y efectiva. Bajo este punto de vista, la participación de la sociedad en la esfera pública, utilizando el lenguaje de Boaventura de Souza Santos, es concebida como una forma de democratizar la democracia (Santos, 2000).

3. FISCALIDAD Y COHESIÓN SOCIAL EN AMÉRICA LATINA

América Latina está en un momento crucial para el rumbo de sus políticas de desarrollo. Aunque de manera más atenuada, y en un contexto de deterioro de la economía mundial, la región continúa en la senda del crecimiento económico, de la reducción de la pobreza y el desempleo, así como de una notable mejora de sus cuentas fiscales. Tras casi dos décadas sin avances en la distribución del ingreso, por fin comienzan a aparecer atisbos de un recorte de la desigualdad, con una disminución del índice de Gini de un 5% en el conjunto de la región en relación al valor de 2002 (CEPAL, 2010).

El momento vibrante de muchas de las economías de la región coincide con importantes desafíos. La crisis de la zona euro y la desaceleración de los Estados Unidos y China están afectando el crecimiento de América Latina, que cayó al 2,6% en 2013. Según el informe del Banco Mundial “América Latina y el Caribe sin viento a favor: en busca de un mayor crecimiento”, el viento de cola que impulsaba la región ha dejado de soplar y el crecimiento futuro dependerá cada vez más de las políticas de cada país, y no tanto de factores externos (Banco Mundial, 2013).

A pesar de la significativa reducción de la pobreza, todavía el 28,2% (164 millones de habitantes) de la población es pobre y un 11,3% vive en la indigencia (66 millones de habitantes) (CEPAL, 2013).

El crecimiento inclusivo sigue siendo el gran desafío pendiente. América Latina no es la región más pobre del mundo, pero sí la más desigual. El quintil más pobre (20% de los hogares con menores ingresos) capta de media el 5% de los ingresos totales, mientras que el quintil más rico captura el 47% (Bárcena, 2014). Diez de sus economías continúan estando entre las 15 más desiguales del mundo (OCDE, 2012).

Pese a que desde 2002 el gasto público total ha aumentado en la región, todavía es insuficiente, al situarse en un 25 por ciento del PIB de promedio anual en el período 2002-2008, frente al promedio del 44% para los países de la OCDE. El gasto público social ha ido ganando peso, llegando al 65% del gasto público total en América Latina en 2007, pero la calidad de bienes y servicios esenciales como la educación aún es pobre (OCDE, 2009).

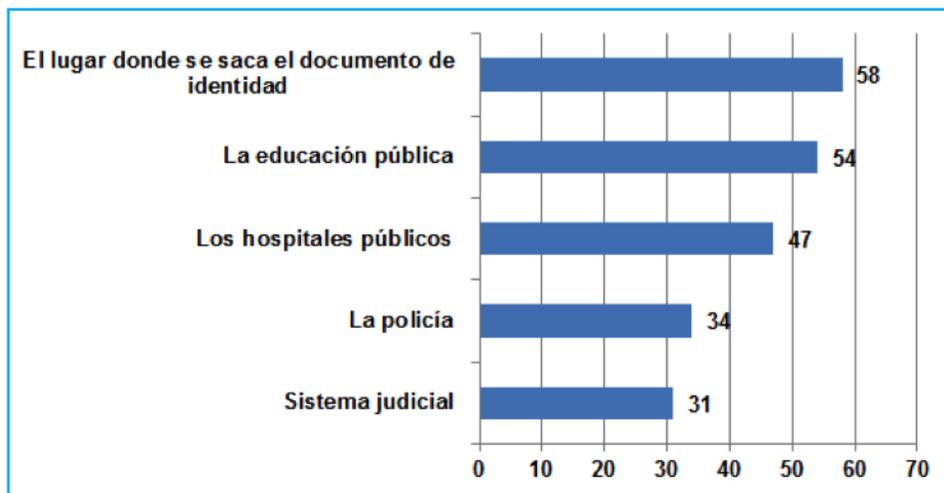
Tan solo un 44% de los latinoamericanos considera que las políticas públicas mejoran su vida y existe una baja valoración de los servicios que presta el Estado, entre ellos la justicia, la policía, los hospitales públicos o la educación (ver gráfico 1). Lo mismo sucede con servicios públicos municipales específicos (ver gráfico 2) como la pavimentación, las zonas verdes y espacios públicos y el transporte público (Latinobarómetro, 2010).

En este nuevo escenario, los gobiernos de América Latina necesitan más que nunca movilizar mayores ingresos fiscales para articular una superior cantidad y calidad del gasto si quieren reducir de manera relevante las brechas estructurales y sacar rédito de los avances logrados.

A pesar de la importante aceleración de los ingresos fiscales en la última década y de las diferencias entre los países, el promedio de la carga tributaria en la región -equivalente al 20,1% del PIB- es notablemente bajo y todavía lejos del 34,1% de la media de los países de la OCDE (ver gráfico 3). Tan solo cinco países estarían recaudando conforme a su grado de desarrollo en términos de PIB per cápita (OCDE, CEPAL, CIAT 2014).

Gráfico 1
Satisfacción con servicios públicos, total
América Latina 2010

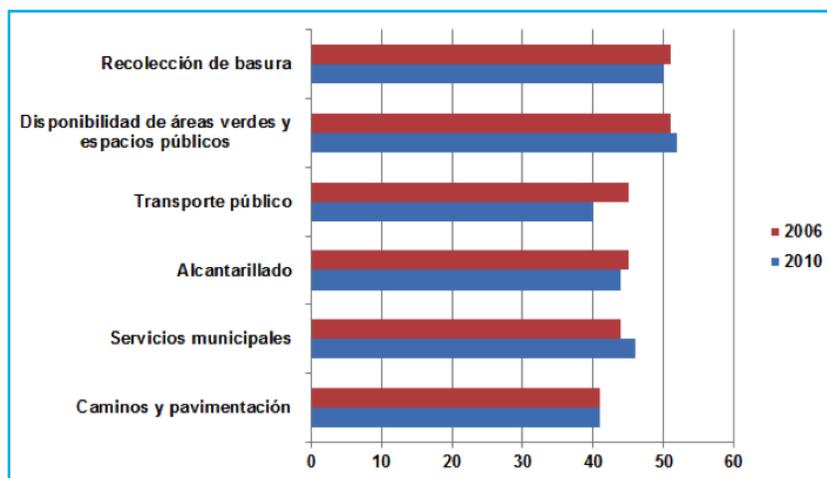
¿Diría Ud. que se encuentra muy satisfecho (1), más bien satisfecho (2), no muy satisfecho (3) o nada satisfecho (4) con la manera que funcionan... *Aquí solo “Muy satisfecho” más “Satisfecho”.



Fuente: Latinobarómetro, 2010

Gráfico 2
Satisfacción con los servicios públicos municipales en
América Latina 2006 versus 2010

Pregunta: ¿Diría Ud. que se encuentra muy satisfecho (1), más bien satisfecho (2), no muy satisfecho (3) o nada satisfecho (4) con la manera en que funcionan? Aquí solo “Muy satisfecho” y “Satisfecho”

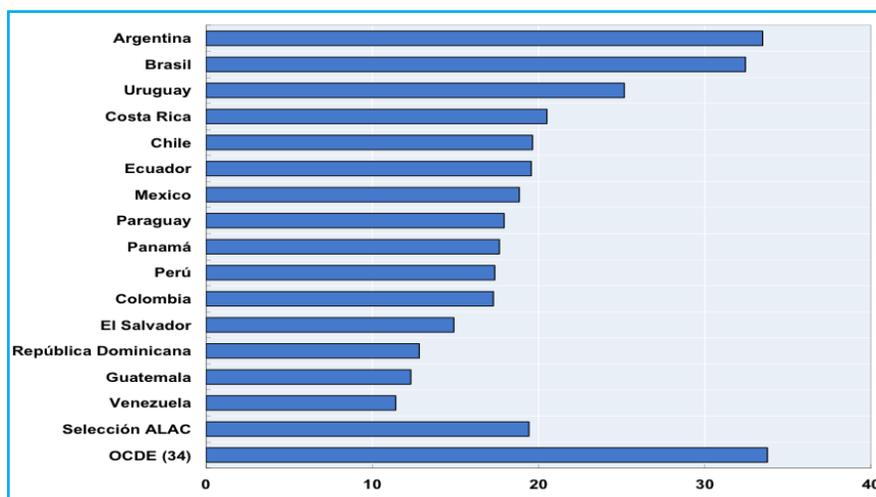


Fuente: Latinobarómetro, 2010.

Como subraya la OCDE: “Los bajos niveles de ingresos de América Latina impiden a los Estados hacer la inversión necesaria en educación, infraestructura y desarrollo productivo, los

cuales, junto con la salud y la protección social, son instrumentos claves para incrementar la productividad, la competitividad y la inclusión social (OCDE, 2012).

Gráfico 3
Ingresos tributarios como porcentaje del PIB en América Latina y la OCDE (2011)



Fuente: Revenue Statistics in Latin America 2014 - © OECD 2013

La estructura tributaria todavía tiene un marcado carácter regresivo, con un fuerte peso de la imposición indirecta, un elemento que erosiona la equidad fiscal. Los impuestos generales al consumo suponen el 33,8% de los ingresos tributarios totales en América Latina, frente al 20,3% de la OCDE. Las contribuciones a la seguridad social suponen el 16,9%, en comparación con el 26,2% de la OCDE. Por su parte, los impuestos sobre la renta y las utilidades equivalen al 25,4% en la región frente al 33,5% de la OCDE (OCDE, CEPAL, CIAT, 2014).

Esta situación se ve agravada por la existencia de un elevado fraude fiscal y por problemas en la gestión del gasto público. Según la información disponible, el fraude en el caso del Impuesto sobre la renta de las personas físicas se sitúa entre el 40% y el 65%, lo que significa una pérdida del 4,6% del PIB de media (CEPAL, 2010). En el caso del IVA, el fraude medio es del 26,8 % (Gómez Sabaini, 2010).

Otro elemento a considerar en relación a la evasión fiscal es que América Latina cuenta con el porcentaje de economía informal en relación al PIB más alto del mundo, el 43,4% del PIB frente al 30,4% de Asia y el 16,3% de la OCDE (Jiménez, Gómez Sabaini y Podestá, 2010).

Pese a los esfuerzos que se están haciendo con la creación de agencias especializadas anticorrupción y los avances en materia de transparencia y acceso a la información pública, la corrupción continúa siendo una seria lacra que limita el potencial de desarrollo de América Latina y erosiona la confianza en las instituciones. La mayoría de los países siguen estancados en la parte baja del índice de percepción de Corrupción de Transparencia Internacional. Así, en 2013 tan solo tres países obtuvieron una puntuación por encima de 50/100 siendo 0 “Altamente corrupto” y 100 (“Muy limpio”) (Transparencia Internacional, 2013).

4. NATURALEZA DEL INCUMPLIMIENTO FISCAL EN AMÉRICA LATINA

Las prácticas evasoras se encuentran tan enraizadas en América Latina que, como promedio, tan solo un 34% de los latinoamericanos califica la evasión fiscal como “nunca justificable”, frente al 62% de las economías de la OCDE, y un 20% justifica la evasión fiscal frente al 7% de los países de la OCDE (OCDE/CEPAL (2011)).

Los propios latinoamericanos perciben que la mitad de sus conciudadanos no pagan debidamente sus impuestos (Latinobarómetro, 2010). Como destaca el Informe del Latino-Barómetro de 2010: “El hecho de que exista la percepción de que aproximadamente la mitad de la población de la región paga sus impuestos debidamente, implica que la otra mitad no lo hace. Este es el problema principal de las políticas públicas. El estado es percibido con potestad para solucionar problemas, pero no puede solucionar su problema principal que es convencer a sus ciudadanos que sin impuestos no tiene la potestad. Esto es una situación imposible, porque tiene demandas pero no tiene la buena voluntad de la población para pagar los impuestos de tal manera que pueda cumplir con la satisfacción de las demandas”.

Es importante indagar sobre los factores específicos que llevan a los latinoamericanos a mantener una relación de permisividad social respecto de la evasión fiscal. Los datos de las encuestas del Latinobarómetro ofrecen algunos indicios al respecto, entre los que destacan la asimetría entre el intercambio fiscal entre el Estado y los ciudadanos y la baja cultura cívica en materia fiscal (ver gráfico 4).

4.1. Desequilibrio en el intercambio fiscal entre ciudadanos y el Estado

Curiosamente, en términos generales, la sociedad señala que la elevada presión fiscal sería la principal justificación que lleva a las personas a no pagar sus impuestos, seguida de la corrupción y la mala utilización de los recursos públicos por parte del Estado.

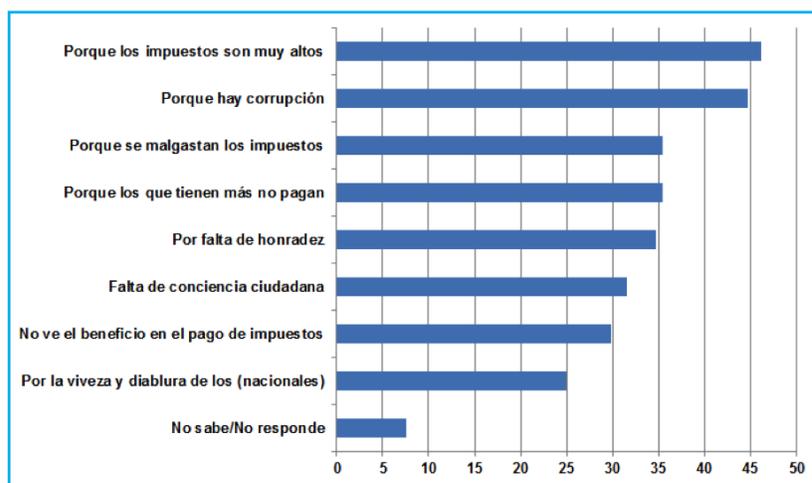
Es interesante notar, como se ha mencionado anteriormente, que la mayor parte de América Latina tiene, de hecho, una baja carga tributaria. Por lo tanto, una hipótesis es que las críticas a la elevada carga fiscal podrían estar relacionadas con un bajo conocimiento ciudadano sobre la naturaleza de la presión fiscal de sus países en comparación con los de otras regiones, y/o bien que la carga tributaria se considera alta conforme a los servicios públicos que se reciben a cambio.

Conforme a los datos del Latinobarómetro de 2011, a través de una pregunta específica sobre el tema, un 74,8% de la población consideraba que los impuestos que se pagaban en su país eran altos o muy altos. Esta percepción era especialmente elevada en Brasil (95,8% de los entrevistados), que cuenta con una presión fiscal similar al promedio de la OCDE, pero también en países con una baja presión fiscal como Paraguay (71,7%), país con una carga tributaria por debajo del promedio y donde en 2011 ni siquiera existía un impuesto a la renta personal, o Guatemala (73,9%), pese a que su presión fiscal apenas alcanza el 12,3% del PIB y es la más reducidas de la región.

Gráfico 4

Razones para no pagar tributos (Latinobarómetro 2004)

Pregunta: Por qué razones cree Ud. que la gente deja de pagar impuestos (respuesta múltiple totales suman más de 100)



Fuente: Latinobarómetro, 2004.

El desequilibrio en la relación contractual entre la sociedad y el Estado en relación a lo que los ciudadanos reciben a cambio de los impuestos se manifiesta también claramente en las percepciones que señalan la “existencia de corrupción”, que “el pago de los impuestos no trae retorno” o “que no se ve beneficio en el pago de los impuestos”. La falta de retorno de los tributos parece tener un peso muy importante. Así, según datos del Latinobarómetro de 2005, tan solo un 22% de la población confiaba en la manera en que era utilizado el dinero de los impuestos. A este elemento se une, como se ha mencionado, una baja valoración de los servicios públicos por amplios sectores sociales, siendo el promedio de satisfacción de los servicios públicos en el año 2011 del 51% (Latinobarómetro, 2011)

Un último elemento tiene que ver con la percepción de que “los que tienen más no pagan”, lo que pondría de manifiesto que se percibe en cierta medida el sistema fiscal como inequitativo, o bien porque existe la percepción de que los impuestos no se recaudan de manera

imparcial. En relación a este último aspecto, lo que sí parece evidente es que existe una fuerte percepción, del 68,6% de los ciudadanos, de que los tributos no se cobran de forma justa (Latinobarómetro, 2011).

Este último elemento muestra la existencia de una alarmante desconfianza ciudadana en la Administración tributaria, pese a los importantes esfuerzos de modernización de las dos últimas décadas.

4.2. Crisis de valores democráticos y pago de los impuestos

El incumplimiento de las obligaciones tributarias parece también estar muy relacionado con la crisis de los valores democráticos y con la falta de solidaridad de algunos sectores de la población. Como se puede ver en el gráfico 4, “la falta de honradez”, “la falta de conciencia ciudadana” o la “viveza o diablura de los nacionales” son asimismo elementos percibidos como motivos por los que la población no paga impuestos.

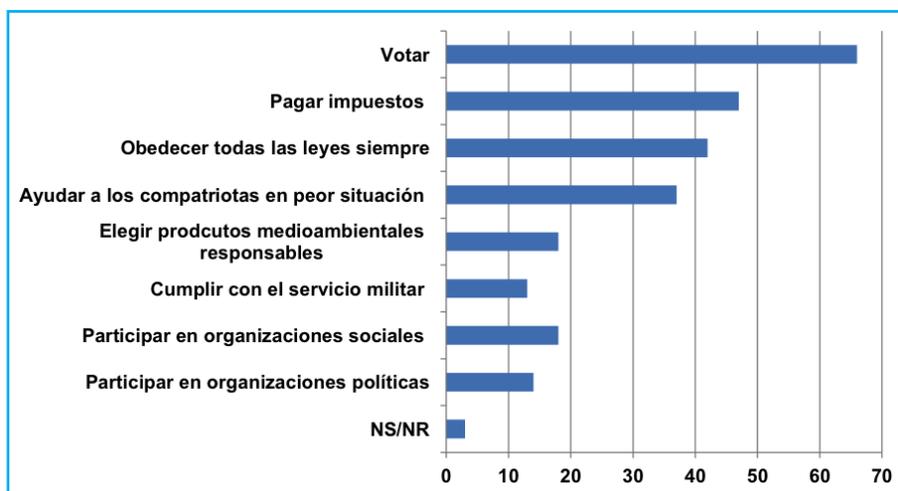
Estos factores pueden ayudar a explicar la alta tolerancia de la evasión fiscal que se registra en América Latina. Si la evasión fiscal no se considera un valor negativo en la sociedad, los costes morales en caso de incumplimiento de las obligaciones fiscales son bajos, lo que genera una cultura de hostilidad hacia los impuestos.

Un problema central es que el cumplimiento de las obligaciones fiscales no es considerado por muchos latinoamericanos como un elemento

central del ejercicio de la ciudadanía. En América Latina predomina una concepción de la democracia y del ejercicio de ciudadanía basada fundamentalmente en el ejercicio del voto (ver gráfico 5) y tan solo el 47% de la población estimaba en 2011 el pago de los impuestos como algo imprescindible en el ejercicio de la ciudadanía. Esta percepción era aún menor para el caso de “obedecer las leyes”, “ayudar a los nacionales que están peor que uno” o “participar en organizaciones políticas o sociales”.

Gráfico 5
Cosas que no puede dejar de hacer para ser ciudadano
América Latina 2011

Pregunta. ¿Cuáles de las siguientes cosas cree usted que una persona no puede dejar de hacer si quiere ser considerado ciudadano? *Pregunta de respuesta múltiple, totales suman más de 100.



Fuente: Latinobarómetro, 2011.

Estas percepciones deben ser consideradas en un contexto más amplio, en el que si bien un 79% piensa que, a pesar de sus problemas, la democracia es el mejor sistema de gobierno, un 57% de la población de América Latina se encuentra insatisfecha con el funcionamiento de la democracia (Latinobarómetro, 2013).

En definitiva, la reciprocidad entre deberes y obligaciones del Estado y los ciudadanos en materia fiscal no se ha logrado institucionalizar. Los ciudadanos latinoamericanos demandan respuestas eficaces y eficientes del Estado

a sus problemas y necesidades y, pese a los esfuerzos gubernamentales, persiste una fuerte desconfianza en el funcionamiento de la democracia y en sus instituciones, incluyendo las fiscales. Para que esta situación cambie es fundamental romper el círculo vicioso que lleva a muchos ciudadanos a no pagar impuestos bajo el pretexto de que los servicios públicos son deficientes y sus tributos son mal gestionados, lo que provoca que no existan recursos suficientes para mejorar la calidad de las políticas públicas; de esta manera, el círculo se perpetúa.

Obviamente se requiere avanzar en muchos frentes, entre ellos mejorar las estrategias de detección y corrección del fraude fiscal para aumentar la sensación de riesgo e imparcialidad, pero sobre todo resulta ineludible fomentar una nueva relación entre el Estado y los ciudadanos basada en la colaboración y la confianza mutuas. Se trata de construir una nueva cultura fiscal en el contexto de oportunidades y desafíos a los que se enfrenta América Latina.

El éxito de las ineludibles reformas fiscales que necesitan muchos países dependerá de la vinculación entre impuestos y gastos, pero también de que la población sea consciente de que los impuestos son lo que permitirá generar servicios públicos que beneficien a toda la sociedad (OCDE, 2012).

Las autoridades fiscales de la región han constatado que no es posible lograr cambios importantes en la cultura tributaria sin estrategias encaminadas a lograr el cumplimiento voluntario, prestando mejores servicios, pero también educando desde edades tempranas para que los ciudadanos interioricen por convicción propia el pago de los impuestos. A ello se le une el hecho pragmático de que fiscalizar es muy costoso en términos de recursos humanos y materiales.

Dicha evolución ha sido de gran relevancia, ya que en América Latina ha predominado en gran medida una visión de las Administraciones

tributarias como agentes coactivos y represores (Santos y Carballo, 2009, 82).

Como recomienda la OCDE en su informe Latin American Economic Outlook 2012. Transforming the State for Development, el fortalecimiento institucional de las Administraciones Tributarias y la ampliación de las bases impositivas deberían ir acompañados de esfuerzos para elevar la calidad de los servicios públicos, pero también de iniciativas que mejoren la moral fiscal a través de la educación de los ciudadanos (OCDE, 2011, 8).

Aunque todavía no se ha prestado la debida atención, son ya muchos los países de América Latina que dedican esfuerzos en materia de educación fiscal¹, bajo el liderazgo de las Administraciones tributarias. La educación fiscal comienza a ser considerada de manera creciente como un elemento que puede acelerar y generar las bases de sociedades más comprometidas con la tributación.

Si bien en otras regiones² existen países que llevan a cabo actuaciones de Educación Fiscal, este tipo de iniciativas están logrando un mayor grado de institucionalización en América Latina a través de la colaboración entre los Ministerios de Hacienda y de Educación. Además, existe un aprendizaje e intercambio de experiencias regional en la materia que está siendo relevante para impulsar los diferentes programas.

-
1. Para una sistematización de las experiencias de educación fiscal en América Latina ver "Educación Fiscal y Cohesión Social: experiencias de América Latina" (Díaz Rivillas y Fernández Pérez, 2010).
 2. Para un análisis de experiencias de educación fiscal centrado principalmente en casos de países en desarrollo y emergentes de África, Asia, América Latina y Europa, ver OCDE 2014.

5. INICIATIVAS DE EDUCACIÓN FISCAL EN AMÉRICA LATINA

Ante la imperiosa necesidad de fomentar una mayor conciencia tributaria entre la ciudadanía, la educación fiscal ha pasado a ser incluida entre las líneas de actuación de la mayor parte de las Administraciones tributarias de América Latina, si bien con distinto alcance. Los programas más antiguos son los de Brasil (1996) y Argentina (1997), y el más reciente el de Bolivia (2011). La mayoría se han creado entre 2005 y 2011, por lo que se trata en general de iniciativas recientes (ver Tabla 1). Colombia, Nicaragua, Panamá y Venezuela son los únicos países que todavía no cuentan con programas nacionales de educación fiscal estructurados.

Salvo excepciones, se han necesitado años para que la educación fiscal se consolide como

estrategia. No hay que olvidar que la prioridad de las Administraciones tributarias es cumplir con las metas de recaudación a corto plazo, y resulta complicado destinar recursos a un proceso de cambio cultural a medio y largo plazo que requiere además de técnicas pedagógicas ajenas al trabajo cotidiano de las instituciones fiscales.

Para consolidar los programas ha sido fundamental lograr su institucionalización dentro de las Administraciones tributarias, forjar alianzas con las instituciones educativas y que la educación fiscal sea concebida como una política de Estado y no de gobierno.

Tabla 1
Programas de educación fiscal en
América Latina y la República Dominicana

País	Año de creación	Institución responsable	Denominación	Recursos humanos a tiempo completo
Bolivia	2011	Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia	Programa Creando Cultura Tributaria	10
Costa Rica	2009	Dirección General de Tributación	Programa de Educación Fiscal	3
El Salvador	2008	Dirección General de Impuestos Internos	Programa de Educación Fiscal	5
Paraguay	2008	Subsecretaría de Estado de Tributación	Educación Tributaria	1
Honduras	2007	Dirección Ejecutiva de Ingresos	Programa Nacional de Educación Fiscal	8
Chile	2006	Servicio de Impuestos Internos	Programa de Educación Fiscal	1
República Dominicana	2006	Dirección General de Impuestos Internos	Programa de Educación Tributaria	13
Uruguay	2005	Dirección General Impositiva	Programa de Educación tributaria	1
Guatemala	2005	Superintendencia de Administración tributaria	Programa de Cultura Tributaria	8
Perú	2005	Superintendencia Nacional de Administración Tributaria	Programa de Cultura Tributaria	7
Ecuador	2002	Servicio de Rentas Internas	Programa de Cultura Tributaria	1
México	2001	Servicio de Administración Tributaria de México	Programa de Civismo Fiscal	22
Argentina	1998	Administración Federal de Ingresos Públicos	Programa de Información Fiscal	12
Brasil	1996	Escola de Administração Fazendária	Programa Nacional de Educación Fiscal	50 ³

Fuente: Elaboración propia

5.1. Institucionalización de las iniciativas en las Administraciones Fiscales

Excepto en Brasil, son las Administraciones tributarias las instituciones que lideran las iniciativas de Educación Fiscal en América Latina, en algunos casos con apoyos puntuales de otras entidades dentro de los Ministerios de Hacienda, y de manera creciente con el respaldo de las instituciones educativas.

3. Incluye el personal en las diferentes instituciones parte del PNEF.

Brasil presenta una estructura organizativa y de gestión de su programa diferente al del resto de países de América Latina, motivada por el énfasis en la promoción del control social del gasto público. El Programa Nacional de Educación Fiscal de Brasil (PNEF) es coordinado por la Escuela de Administración Tributaria (ESAF), órgano que forma parte de la estructura del Ministerio de Hacienda. La implementación del programa es responsabilidad del denominado Grupo de Trabajo de Educación Fiscal (GEF), integrado por un representante de cada uno de las siguientes instituciones: Ministerio de Educación, ESAF, Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (Receita Federal), Secretaría del Tesoro Nacional, Secretaría de Hacienda de cada Estado y del Distrito Federal y la Secretaría de Educación de cada Estado y del Distrito Federal (Lindemberg Baltazar y Aquino, 2010, 75).

El que haya recursos humanos plenamente dedicados y capacitados, así como recursos materiales, es fundamental para que los programas tengan el impacto y la sostenibilidad deseados. La mayoría de los países cuentan todavía con escasos recursos económicos. Los presupuestos anuales por lo general no superan los 500.000 dólares.

La cifra de funcionarios dedicados a tiempo completo a estas tareas en las Administraciones fiscales es también bastante reducida y oscila entre una sola persona en países como Ecuador, Chile y Uruguay, los 13 de la República Dominicana, los 22 de México y los 50 de Brasil en las instituciones parte del PNEF

Para paliar la escasez de recursos humanos y materiales ha sido fundamental la colaboración con otras instituciones del Estado, principalmente educativas. Asimismo, se buscan aliados dentro de las propias Administraciones tributarias y de otras agencias de los Ministerios de Hacienda. Además de lograr recursos adicionales, el objetivo es promover una transformación cultural interna y reforzar el papel de los funcionarios

como servidores públicos y promotores de una nueva cultura fiscal.

Así, **El Salvador**, si bien dispone de una Unidad de Educación Fiscal formada por cinco personas, cuenta con 10 funcionarios de la Dirección General de Impuestos Internos para apoyar en tareas de formación de docentes. En **Argentina** existe un equipo de 31 agentes de la institución denominados 'referentes de educación fiscal' en las diferentes provincias del país y que participan a tiempo parcial en todas las estrategias del programa. **Chile** dispone de 23 funcionarios que apoyan las acciones de educación fiscal compatibilizándolas con su trabajo cotidiano. En **Perú** colaboran a tiempo parcial 20 funcionarios pertenecientes a las áreas de servicios al contribuyente de todas las sedes en el ámbito nacional y tienen asignadas funciones y metas diferentes. En **Costa Rica** existe un grupo de 40 funcionarios voluntarios, los cuales han trabajado con los estudiantes de colegios técnicos en horas no laborales. En **Brasil**, en cada una de las 194 unidades descentralizadas de la Receita Federal hay un responsable a tiempo parcial por las actividades de educación fiscal.

En países como **El Salvador**, **Costa Rica**, **Chile** y **Argentina** se intenta involucrar a los funcionarios de toda la organización en visitas a centros escolares, como es el caso de iniciativas como "Hacienda va a la escuela". A través de la misma, los funcionarios acuden a las escuelas de sus hijos y familiares para contarles de un modo atractivo, mediante juegos interactivos, en qué consiste su labor y la importancia que tiene para el bienestar colectivo, fomentándose además el sentido de pertenencia a la institución.

Las nuevas tecnologías son también utilizadas como vehículo para potenciar las actuaciones. Además de buscar sinergias con las campañas de comunicación institucionales, muchos países emplean sus portales en Internet para lograr un mayor alcance de sus programas. La Dirección General Impositiva de Uruguay y el SII de Chile son los ejemplos más claros.

Ambas instituciones centran la mayor parte de los esfuerzos en ofrecer diferentes multimedia y materiales didácticos en su web para docentes, estudiantes y el público en general.

En general, los principales destinatarios de la educación fiscal son la población escolar de educación primaria y secundaria. Ello obedece a que es un segmento que se encuentra en un momento clave de socialización y formación de su conciencia fiscal. Una vez que se han consolidado las actuaciones con estos grupos, los diferentes programas han comenzado a trabajar en mayor medida con universitarios. Pese a que no han sido sus destinatarios naturales, las iniciativas no dejan de lado el trabajo con adultos, a los que se intenta llegar a través de campañas en medios, concursos, ferias y festivales, obras de teatro, visitas educativas a las aduanas o programas radiofónicos, entre otros.

Parece lógico que si desde las Administraciones tributarias se quiere liderar la transformación de la cultura fiscal, se comience primero por una transformación de las conductas dentro de las propias instituciones. Así, en algunos países se realizan charlas a los funcionarios de la Administración fiscal y capacitaciones encaminadas a reforzar su sentido de pertenencia a la institución y sensibilizar acerca de la relevancia de la educación fiscal para el bienestar de la población, fomentando así un mayor compromiso de servicio hacia la ciudadanía.

En el Ministerio de Hacienda de El Salvador todo funcionario debe someterse a una capacitación obligatoria anual sobre educación fiscal. La Receita Federal de Brasil ha incorporado un módulo específico de educación fiscal para cada funcionario de nuevo ingreso. El Instituto de Desarrollo Tributario y Aduanero de Perú, institución responsable de la capacitación de los funcionarios que acceden a la Administración tributaria, imparte en todas sus actividades formativas un módulo introductorio sobre cultura fiscal.

5.2. Alianza con el sistema educativo

La alianza con el sistema educativo es imprescindible si se quiere que los programas tengan el impacto y la sostenibilidad deseados. No hay modo de entrar a la escuela si el área educativa no acepta y valora los contenidos. Por eso son convenientes los acuerdos con Educación, discutir conjuntamente el enfoque, los contenidos y los ejes de trabajo.

La búsqueda de entendimiento entre las instituciones fiscales y educativas ha sido el gran caballo de batalla de los programas de educación fiscal y lo que ha limitado en ocasiones su capacidad para convertirse en verdaderas políticas públicas. La falta de coordinación tiene que ver con diferentes factores.

En primer lugar, los Ministerios de Educación tienen otras prioridades y además, cuando se abre la malla curricular existen numerosas presiones desde diferentes sectores de la sociedad para incluir otros temas cívicos como la educación ambiental, vial, sexual, etcétera. En segundo lugar, en un momento inicial el tema es percibido como una injerencia en el terreno educativo de una institución fiscal sin experiencia pedagógica y que además no goza de mucho respeto social. Otro elemento de fricción es la percepción de que se trata de temas con los que los docentes no están familiarizados y que van a suponer nuevos costes en recursos pedagógicos y necesidades de capacitación que los Ministerios de Educación no están dispuestos a asumir (Díaz Rivillas y Vilardebó, 2010).

Hoy día asistimos a un escenario que invita al optimismo. Tras años de desencuentros, los Ministerios de Educación comienzan a ver como beneficiosa la colaboración con Hacienda para la enseñanza de estos temas en las aulas, como parte de los estudios sociales o cívicos, dentro de la formación técnico-fiscal o bien de manera transversal. Ya son nueve⁴ los

4. Perú, El Salvador, Honduras, Argentina (en algunas provincias), Costa Rica, Guatemala, República Dominicana, Brasil, Uruguay y Paraguay.

países que han incluido la educación fiscal en los planes escolares de estudio y desarrollado materiales conjuntamente con los Ministerios de Educación. Se trata de un proceso reciente que se ha producido en casi todos los países en los últimos cinco años.

Este avance descansa en el mayor compromiso de las propias Administraciones tributarias con la Educación Fiscal, en la utilización de mejores herramientas pedagógicas, en una capacitación de docentes más eficaz y, sobre todo, en la constatación por parte de las autoridades educativas de la vinculación de la educación fiscal con la construcción de ciudadanía. La enseñanza de la ciudadanía es importante para que se relacionen derechos y deberes de los ciudadanos en el contexto de la profundización de la democracia. La cultura fiscal es entendida como un componente más de la formación ética y cívica de ciudadanos conscientes del rol social que cumplen los tributos, de la importancia de la transparencia y la adecuada gestión del gasto público y del perjuicio que causan la evasión fiscal, la piratería, el contrabando y la corrupción. La parte técnica fiscal es más o menos compleja en función de las edades y de la naturaleza de la especialidad académica.

El Salvador es el país que ha logrado una mayor inserción y desarrollo de la educación fiscal en los programas de estudio y materiales escolares formales gracias a una sólida alianza entre los Ministerios de Hacienda y de Educación, que se ha ido forjando de manera gradual conforme a la práctica a través de equipos de trabajo mixtos tanto en el diseño de contenidos como en la capacitación de docentes. En el país centroamericano la educación fiscal se encuentra incluida como enseñanza obligatoria en los estudios sociales de educación básica y media, en los bachilleratos técnicos comerciales y de opción logística y aduana, y de manera transversal en el eje de valores y ciudadanía para los grados comprendidos de parvulario a tercer grado. Solo en educación básica y media la educación fiscal estaría llegando a 994.000 escolares cada año.

Un elemento clave es lograr formar a los docentes en la materia para que se aborde de manera óptima la temática en las aulas. Salvo Guatemala que ha logrado capacitar a través de campañas al 24 por ciento del total de docentes, la mayoría de los programas se encuentran todavía con limitaciones para capacitar a un número significativo de profesores de manera sistematizada, sostenible y sin un coste elevado.

La utilización de las nuevas tecnologías abre importantes oportunidades para aumentar los destinatarios y optimizar recursos a través de estrategias de capacitación en línea. Gracias a la utilización de la capacitación en línea en su Diplomado de Educación Fiscal, El Salvador ha logrado formar más de 900 docentes, lo que ha permitido llegar como beneficiarios indirectos a más de 150.000 escolares a lo largo de todas sus ediciones (OCDE, 2014).

La ESAF de Brasil, a través de su curso online para “diseminadores de educación fiscal”, ofertado semestralmente con una carga horaria de 160 horas, ha formado desde 2004 a más de 100.000 personas en todo Brasil, principalmente docentes de enseñanza fundamental y media.

En Uruguay, el Plan Ceibal ha propiciado una oportunidad inmejorable para implementar proyectos educativos cívico – tributarios en el área de las Ciencias Sociales y Ciudadanas, con una cobertura potencial del 100% de los alumnos. El Plan Ceibal se enmarca en el proyecto internacional ‘Una laptop por niño’ y busca promover la inclusión digital, con el fin de posibilitar un mayor acceso a la educación y la cultura. A través de un acuerdo con el Ministerio de Educación, la plataforma del Ceibal ha permitido a la Administración Tributaria introducir dos videojuegos dirigidos a jóvenes de 5º y 6º año primaria y de tercer año de Ciclo Básico de Educación Media. Esta iniciativa permite mejorar el alcance (319.238 escolares en primaria y 155.000 de secundaria) y la sostenibilidad de sus actuaciones de manera innovadora, reduciendo de manera muy importante los costes.

5.2.1. La Educación Fiscal en la enseñanza superior

Existe especial interés en las Administraciones tributarias por fomentar una mayor conciencia fiscal y una ética profesional en el ámbito de la enseñanza superior, por tratarse de estudiantes en edades próximas a la inserción laboral y porque de las carreras empresariales y económicas saldrán los futuros empresarios y asesores fiscales a un mercado en el que en ocasiones se premian las estrategias de elusión y evasión fiscal.

Desde el ámbito universitario, el trabajo con las Administraciones fiscales supone para los estudiantes adquirir un conocimiento técnico actualizado, gratuito y de carácter práctico de gran utilidad para su futuro profesional. Al mismo tiempo, en el contexto de la extensión universitaria, la temática resulta atractiva en la búsqueda de una mayor interacción de la universidad con la sociedad desde una perspectiva crítica, creativa y de responsabilidad social con la comunidad.

Brasil es pionera en este campo. La Receita Federal de Brasil, a través de la iniciativa de los Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal (NAF), capacita a estudiantes universitarios en temas de cultura fiscal para que posteriormente los alumnos, en sus horas de prácticas y bajo la supervisión de sus profesores, asesoren de manera gratuita a personas físicas y jurídicas de baja renta. Esta iniciativa está presente en más de 40 universidades de Brasil y recientemente se ha extendido a diferentes universidades de Costa Rica, Guatemala, Honduras y México. La iniciativa supone ventajas claras para todos los participantes. La comunidad se beneficia de la ayuda para resolver cuestiones tributarias básicas, mientras que la Administración tributaria cumple su papel de formación ciudadana y fiscal, y proporciona apoyo a los más desfavorecidos. La universidad, por su parte, fortalece sus lazos con la comunidad y dota a sus alumnos de un conocimiento actualizado y práctico en materia fiscal sin coste alguno. Las oficinas contables

se benefician redireccionando los casos más simples -muchas veces de difícil comunicación con el cliente- a los NAF.

La Universidad de Sao Paulo desarrolla un plan de estudios de pregrado denominado 'La ciudad constitucional: Capital de la República', que combina la enseñanza y la investigación con las finanzas públicas: ingreso, presupuesto, gasto y control. Se lleva a cabo en la capital de Brasil, Brasilia, en colaboración con diferentes instituciones del Estado, entre ellas la Receita Federal y la ESAF, que son visitadas por los estudiantes. Por medio de visitas a Instituciones Públicas, que ocurren durante la semana anterior a día conmemorativo de la independencia política de Brasil, los alumnos son introducidos en una reflexión sobre la gestión pública y el ejercicio de ciudadanía.

La Universidad Estadual de Maringá, en el Estado de Paraná, cuenta con el Proyecto 'Música, Poesía y Ciudadanía' y con diferentes obras de teatro dirigidas y representadas por estudiantes, funcionarios de la Administración tributaria y de la propia Universidad. En estos espectáculos se denuncia la evasión fiscal y la corrupción, el mal uso del dinero público y sus consecuencias negativas en la población, y se invita a la sociedad a actuar para transformar la realidad. Las obras de teatro han llegado a más de 106.000 personas. Asimismo, en dicha universidad se ha incluido de manera transversal el tema de la educación fiscal en la carrera de Enfermería, involucrando a los estudiantes en tareas de control social del gasto, y se realizan concursos anuales de redacción sobre ciudadanía fiscal en que han participado más de 100.000 personas en siete años.

El Programa de Educación Fiscal de Honduras ofrece un Diplomado de Educación Fiscal dirigido principalmente a estudiantes y docentes de diferentes carreras de universidades públicas y privadas. Entre los temas incluidos figuran el impacto de la piratería en la economía nacional, los efectos de la corrupción en el gasto público y la inversión social, el fraude fiscal, la transparencia

en la Administración Pública, la importancia de la responsabilidad social y los efectos del contrabando. Asimismo, anualmente se realizan jornadas de Educación Fiscal con universidades que incluyen foros, simposios, obras de teatro, danza, pintura, poesía y concursos.

Tan solo en México, y de manera muy reciente en algunas universidades de Brasil, la educación fiscal se trabaja dentro de la malla curricular. Desde el Programa de Civismo Fiscal de México se promueve la materia 'Formación e Información Tributaria', que mezcla conocimientos técnico-tributarios con valores democráticos y ética profesional en las licenciaturas de Derecho, Contaduría y Economía. En la Universidad de Sao Paulo, dentro del Curso de Gestión de Políticas Públicas, la educación fiscal ha sido incluida de manera transversal dentro de la disciplina de Derecho Constitucional.

Otra importante vertiente de colaboración entre Universidades y Administraciones tributarias se desarrolla en el ámbito de las pasantías de universitarios en las instituciones fiscales. En El Salvador, los universitarios son ubicados en las distintas oficinas de la Dirección General de Impuestos Internos (DGII), donde realizan sus prácticas y a la vez conocen los servicios que brinda la institución.

En Brasil, la Receita Federal tiene un programa de pasantías, 'Auto-atendimiento orientado', a través del cual los estudiantes universitarios son formados para asistir a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas a través de internet, promoviendo así una mayor inclusión digital.

5.3. Estrategias de educación fiscal no formal

Como complemento a la enseñanza oficial, los países de América Latina cuentan con estrategias no formales de carácter más abierto, flexible e incluso lúdico, en sintonía con las preferencias culturales infantiles, juveniles y de la población en general.

Con el tiempo, las iniciativas pedagógicas no formales se han dotado de una mayor intencionalidad educativa y de un carácter más riguroso, siguiendo la máxima de que "el juego no es un juego". Las experiencias incluyen espacios lúdicos de educación fiscal, expositores en ferias o festivales temáticos, obras de teatro, videojuegos, series de televisión, música, concursos, programas de radio, cómics en revistas infantiles o periódicos, entre otros (Díaz Rivillas y Vilardebó, 2010).

En El Salvador se creó en 2009, dentro del propio Ministerio de Hacienda, una sala de juegos de educación fiscal de 120 metros cuadrados denominada "RecreHacienda", la cual recibe más de 10.000 visitantes al año; los escolares de entre 6 y 12 años aprenden sobre impuestos y gasto público mientras construyen su ciudad ideal con edificios públicos y privados, juegan a ser aduaneros o siguen el recorrido de los fondos estatales. En 2013, fue inaugurado en las mismas instalaciones otro espacio educativo, "Exprésate", a través del cual los jóvenes de entre 15 y 20 años aprenden sobre la realidad tributaria, con el objetivo de apreciar la contribución al desarrollo social y al crecimiento económico de los impuestos, así como de cambiar comportamientos en relación a la evasión, elusión y contrabando, generando actitudes responsables y críticas sobre el uso de fondos públicos.

Argentina, pionera en este campo, cuenta con un espacio de educación fiscal ubicado en uno de los principales centros comerciales de Buenos Aires. Costa Rica ha creado la sala 'Tributo a mi país' en el Museo de los Niños de San José, en lo que antes era una antigua penitenciaría, para fomentar el conocimiento de la relación entre ingreso y gasto y el papel del Legislativo en el proceso. México ha introducido un espacio de este tipo dentro de una ciudad para niños denominada Kidzania, donde los más jóvenes toman contacto con la Administración tributaria, la cual forma parte de una pequeña ciudad en donde los niños juegan a ser adultos trabajando en diversas

ocupaciones, pagando impuestos y decidiendo en qué se emplearán los fondos recaudados. El programa de Uruguay cuenta también con un espacio en la Ciudad de los Niños en Montevideo denominado 'La máquina del tiempo', en la que a través de un vídeo y un videojuego conocen la importancia de los impuestos. En 2014, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) inauguró un módulo de educación fiscal en la ciudad infantil "Diversity", y el Servicio de Impuestos Nacionales de Bolivia (SIN) lanzó la sala lúdico – pedagógica denominada "Aprendiendo con Don Fisco", espacio ubicado en la Oficina Central del SIN.

Algunos países han utilizado la televisión como canal de difusión masiva de la educación fiscal. Destaca la experiencia de la SAT de Guatemala con la serie infantil 'Micos y Pericos', y las series de televisión promovidas por el Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII). El SII incluyó a su personaje IVO en una conocida serie infantil, y más recientemente ha lanzado la serie 'El Debut de la Banda de Rock', a través de la cual se divulga de manera amena el tema de los impuestos. Esta última serie, además de estar disponible en Internet y de mostrarse en las visitas de la iniciativa "el SII va a la escuela", fue transmitida por el canal de Novasur del Consejo Nacional de Televisión, el cual cuenta con una red de 5.000 establecimientos educativos.

Otro medio de llegar a la ciudadanía ha sido la participación de los programas de educación fiscal en ferias y festivales, lo que asegura una afluencia considerable de público. Bolivia y Guatemala realizan ferias y festivales con conciertos, concursos, teatro y stands sobre la historia de los impuestos.

De cara a optimizar los recursos humanos y materiales, Costa Rica y El Salvador celebran cada año la denominada 'Semana de la cultura fiscal', como forma de promover una mayor conciencia cívico-tributaria. Estas actuaciones incluyen espectáculos musicales y de danza, juegos y concursos para los más jóvenes. La participación de las escuelas en las iniciativas como actividades extracurriculares presentes en el calendario escolar no solo supone un considerable ahorro, sino que permite vincular el trabajo de la educación formal y no formal.

Al margen del trabajo con docentes y en el aula, es a través de estas actuaciones no formales donde se produce una mayor conexión entre los programas de educación fiscal y las estrategias globales de comunicación de las Administraciones tributarias, en el marco de los esfuerzos por lograr una nueva relación con el ciudadano y reducir la brecha entre la imagen ideal y la imagen real, lo cual es fundamental para conseguir una mayor legitimidad (Díaz Rivillas y Vilardebó, 2010).

6. LA COOPERACIÓN INTERNACIONAL Y LA PROMOCIÓN DE LA EDUCACIÓN FISCAL

En el fortalecimiento de las iniciativas de educación fiscal en América Latina han desempeñado un papel importante las agencias de cooperación internacional al desarrollo y la colaboración entre los propios países de la región. Así, el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y UNICEF respaldaron inicialmente el programa de Argentina, mientras que la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID) ha apoyado a la Subsecretaría de Estado de Tributación de Paraguay y al Ministerio de Hacienda de El Salvador en la elaboración de materiales didácticos. En Guatemala, UNICEF ha colaborado con la SAT y ha contado con el respaldo de la Cooperación Técnica Alemana. Desde Estados Unidos, USAID apoyó en 2012 la construcción del espacio de juegos “Exprésate” en El Salvador. La Receita Federal de Brasil y la Universidad Estadual de Maringá contribuyeron a la creación del Programa Nacional de Educación Fiscal de Honduras.

Dentro de los esfuerzos por fomentar la cohesión social, la cooperación de la Unión Europea a través del Programa EUROsociAL ha apoyado desde 2008, a través del intercambio de

experiencias entre pares, el fortalecimiento de la práctica totalidad de los programas de educación fiscal de América Latina, tanto de estrategias de educación fiscal formal como no formal. Destaca el respaldo brindado al diseño e implementación de los programas de El Salvador y Costa Rica, tomando como referencia la experiencia de la AFIP de Argentina, a través de un mecanismo de cooperación triangular, y el impulso que se está dando a la creación de Núcleos de Apoyo Contable y Fiscal a personas físicas y jurídicas de baja renta con el apoyo de la Receita Federal de Brasil.

En el marco de EUROsociAL fue creada en 2008 una Red de Educación Fiscal integrada por Administraciones fiscales y Ministerios de Educación de América Latina. El trabajo conjunto de intercambio de experiencias de esta comunidad de práctica ha permitido ‘regionalizar’ buenas prácticas: estrategias de inserción curricular, metodologías pedagógicas, iniciativas de extensión y responsabilidad social universitaria, multimedia, o espacios lúdicos, entre otros.

7. CONCLUSIÓN

El hecho de que los Ministerios de Hacienda trabajen en la educación en valores y en ciudadanía vinculada a temas fiscales constituye un avance para las democracias de América Latina. Supone el abandono de enfoques únicamente coactivos y una nueva orientación en la relación entre el Estado y los ciudadanos.

El compromiso entre los Ministerios de Hacienda y las instituciones docentes, basado en el beneficio mutuo y en estrategias pedagógicas

innovadoras, está generando las bases para que la educación fiscal se consolide como política pública, tanto en edades tempranas como en las enseñanzas secundaria y universitaria.

Los avances y reconocimientos de los últimos tiempos ponen de manifiesto la existencia de un considerable interés por fortalecer este tipo de programas y la tendencia es que en los próximos años la educación fiscal tenga una mayor relevancia en las agendas públicas y de la cooperación internacional al desarrollo.

En 2013, a través de un Decreto Ejecutivo, el Presidente de Costa Rica y los Ministros de Hacienda y Educación del país centroamericano declaraban la Educación fiscal como política de interés nacional. En 2012, el Portal de cultura tributaria Servicio de Impuestos Internos de Chile obtuvo el premio de la Fundación 'Queveo'⁵ como mejor portal educativo infantil por su aporte a la educación cívica. Un año antes, el programa de Educación Fiscal de El Salvador fue galardonado con el Premio Nacional de Buenas Prácticas y a la Innovación 'ES Calidad' concedido por la Presidencia de la República, mientras el Programa de Cultura Tributaria de Perú fue finalista del Premio a las Buenas Prácticas en la Gestión Pública 'Ciudadanos al Día'.

La OCDE, en su reciente publicación 'Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education' ha sistematizado experiencias de educación fiscal de 30 Administraciones tributarias de América Latina, África, Europa y Asia, en lo que constituye el primer estudio global en la materia. En las conclusiones se destaca que estamos ante una "nueva era" para que la educación fiscal desempeñe un papel importante en las políticas de desarrollo, como puente entre las Administraciones tributarias y los ciudadanos, y como herramienta transformadora de la cultura fiscal de los actuales y futuros contribuyentes (OCDE, 2014).

Resulta esencial resaltar la posición central que la educación tributaria ocupa en la generación de confianza del ciudadano en el Estado fiscal, hecho reconocido por el Centro Interamericano de Administración Tributaria (CIAT) en la resolución técnica adoptada en su 45ª Asamblea General, la cual establece

lo siguiente: "Las administraciones tributarias deben introducir y fortalecer, siempre que sea posible, el concepto de cumplimiento tributario a través de una continua mejora de los programas de asistencia de mejora continua y la aplicación consistente de programas de educación y asistencia tributaria"⁶.

Esta perspectiva educativa es importante porque la confianza en el Estado fiscal es alta cuando se trata a los contribuyentes con respeto y se busca su cooperación, y reducida cuando se considera al individuo como un previsible evasor que solo paga los impuestos si se le obliga (Alm y Torgler, 2006)

No podemos ignorar, sin embargo, que la coercitividad y la sensación de presencia del Estado son también componentes para forjar la confianza. Por ello, la Administración Tributaria debe insistir en la búsqueda de mecanismos eficaces para combatir la evasión fiscal, como son la inversión en personal altamente cualificado o la informatización de datos, con miras a un uso riguroso de mecanismos de verificación cruzada y control de la corrupción.

Los Estados latinoamericanos necesitan, y cada vez más, actuar con eficacia en la detección y corrección del fraude fiscal. Sin embargo, en las sociedades contemporáneas, para establecer la confianza ya no es posible que el único mecanismo inductor sea el coercitivo. La confianza y la legitimidad del Estado requieren además una política de servicios públicos eficientes y estrategias de comunicación dirigidas al desarrollo de las redes, así como la expansión de los programas de educación fiscal, todo lo cual contribuye a crear un mayor sentido de pertenencia y legitimidad. Este es uno de los grandes desafíos de la gestión fiscal contemporánea.

5. Fundación chilena dedicada al desarrollo de conciencia digital y de comportamientos que contribuyan a una ciudadanía digital responsable.

6. Resolución de la 45ª Asamblea General del CIAT. <<http://www.ciat.org/index.php/es/cooperacion-internacional/actividades-internacionales/asambleas-generales.html>>

En resumen, junto a la necesidad de transmitir la idea de que los impuestos son imprescindibles para mantener los servicios públicos, la reflexión contemporánea nos lleva a la necesidad de un cambio en la posición del Estado fiscal en el que la mentalidad de 'nosotros contra ustedes' (la hostilidad fiscal) es reemplazado por un visión más abierta y colaborativa (amabilidad fiscal).

Las estrategias de educación fiscal, como todo proceso educativo y de cambio cultural,

obtienen resultados a medio o largo plazo, y requieren de un trabajo sostenido y de metodologías apropiadas. La apuesta a corto plazo es lograr que la educación fiscal se constituya a los ojos de la ciudadanía y de las autoridades públicas en una pieza clave de la transformación social, que permita una reflexión crítica y una mayor comprensión de la fiscalidad y de su relevancia en el complejo entramado de la cohesión social.

9. BIBLIOGRAFÍA

Albajari, Augusto; Bruzzone, Gastón; Velasco, Marcela; Sanguinetti, Juan; Zanini, Carol; Mobilia, Maria Fernanda (2006): Educación tributaria y formación ciudadana. Módulo para el docente. Buenos Aires: Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Bárcena, Alicia (2014): Caminos de igualdad para América Latina y el Caribe. Columna de opinión. Centro de Prensa de la CEPAL <<http://www.eclac.cl/cgi-bin/getProd.asp?xml=/prensa/noticias/columnas/9/52189/P52189.xml&xsl=/prensa/tpl/p8f.xsl&base=/prensa/tpl/top-bottom.xslt>>

Banco Mundial (2013): Latin America and the Caribbean as Tailwinds Recede: In Search of Higher Growth". Washington, D.C.: International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.

Benno, Torgler (2004): Tax Morale, Trust and Corruption: Empirical Evidence from Transition Countries. Working Paper No. 2004 – 05, Center for Research in Economics, Management and the Arts.

Buffon, Marciano (2007): A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana. São Leopoldo. Unisinos.

Casalta Nabais, Jose (2009). Estudos de Direito Fiscal: por um estado fiscal suportável. Lisboa: Almedina.

Castells, Manuel. Redes de indignação e esperança. Movimentos sociais na era da internet. São Paulo: Zahar, 2013.

CEPAL - Comisión Económica para América Latina (2013): Panorama Social en América Latina. Santiago de Chile: Naciones Unidas.

CEPAL - Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2012):

CEPAL - Comisión Económica para América Latina y el Caribe (2010): Estudio económico de América Latina y el Caribe 2009-2010. Santiago de Chile: Naciones Unidas.

CIAT (2000): Capacidade de Administração Tributária, Aceitação Social do Imposto, Desenho Normativo. Brasília: Esaf, (mimeo).

Daude, C., H. Gutiérrez and Á. Melguizo (2012), "What Drives Tax Morale?", OECD Development Centre Working Papers, No. 315, OECD Publishing.

Delgado, María Luisa y Valdenebro, María Luisa (2010): “La Educación Fiscal: ¿por qué y para qué?”, en Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles (Coordinadores) Educación Fiscal y cohesión fiscal: experiencias de América Latina. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España.

Díaz Yubero, Fernando (2003): Aspectos más destacados de las Administraciones Tributarias. Avanzadas. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Doc. No. 14/03.

Díaz Yubero, Fernando. [Coord.] (2009): La experiencia educativa de la Administración Tributaria española. Madrid: Documentos del Instituto de Estudios Fiscales 13/09.

Díaz Yubero, Fernando (2008): “Educar en solidaridad”. Sección de Documentos del Portal EUROsociAL Fiscalidad. <<http://eurosocialfiscal.org/uploads/documentos/f8dccf882f9c2f2baa2ef0a05dfe3ff d.pdf>>

Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles (Coordinadores) (2010): Educación Fiscal y cohesión fiscal: experiencias de América Latina. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España.

Díaz Rivillas, Borja y Vllardebó, Andrea (2010): “Orígenes y situación de los programas de Educación en América Latina”, en Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles (Coordinadores) Educación Fiscal y cohesión fiscal: experiencias de América Latina. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España.

Feld, L.P. y B.S. Frey (2002), “Trust breeds trust: how taxpayers are treated”, *Economics of Governance*, 3, 87-99.

Gómez Sabaini, Juan (2010): “Evasión tributaria y equidad en América Latina”. Presentación realizada en el Taller “Políticas públicas e impacto distributivo” organizado por la División de Desarrollo Económico de la CEPAL y las agencias de cooperación alemanas GTZ e inWent y el Ministerio Federal para Cooperación y Desarrollo Económico, 17-18 de agosto, Santiago de Chile, Chile. <<http://www.gtz-cep.cl/files/gomez-sabaini.pdf>>.

Habermas, Jürgen (1997): *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro.

Holmes, Stephen y R. Sunstein, Cass (2011): “El costo de los derechos. Por qué la libertad depende de los impuestos”, Buenos Aires, Siglo XXI, 2011.

Instituto de Estudios Fiscales (2008): *La evasión fiscal: origen y medidas de acción para combatirla*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Instituto de Estudios Fiscales (2005): *La educación fiscal en España*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Jiménez, Juan Pablo; Gómez Sabaini, Juan Carlos; Podestá, Andrea (2010): *Evasión y equidad en América Latina*. Santiago de Chile: United Nations.

Kelsen, Hans (1998). *Teoria Pura do Direito*. São Paulo: Martins Fontes.

Latinobarómetro (2011): *Informe Latinobarómetro 2011*. Santiago de Chile: Corporación Latinobarómetro. www.latinobarometro.org

Latinobarómetro (2010): *Informe Latinobarómetro 2010*. Santiago de Chile: Corporación Latinobarómetro. www.latinobarometro.org

Latinobarómetro (2009): Informe Latinobarómetro 2009. Santiago de Chile: Corporación Latinobarómetro. <www.latinobarometro.org>.

Latinobarómetro (2008): Informe Latinobarómetro 2008. Santiago de Chile: Corporación Latinobarómetro. <www.latinobarometro.org>.

Latinobarómetro (2007): Informe Latinobarómetro 2007. Santiago de Chile: Corporación Latinobarómetro. <www.latinobarometro.org>.

Latinobarómetro (2005): Informe Latinobarómetro 2005. Santiago de Chile: Corporación Latinobarómetro. <www.latinobarometro.org>.

Latinobarómetro (2004): Informe Latinobarómetro 2004. Santiago de Chile: Corporación Latino barómetro. <www.latinobarometro.org>.

Lindemberg Baltazar, Antonio y Aquino, Monica (2010): “El Programa Nacional de Educación Fiscal de Brasil”, en Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles (Coordinadores) Educación Fiscal y cohesión fiscal: experiencias de América Latina. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España.

Odd-Helge Fjeldstad, Kari K. Heggstad (2012): “Building taxpayer culture in Mozambique, Tanzania and Zambia: Achievements, challenges and policy recommendations”. Bergen: Chr. Michelsen Institute (CMI Report R 2012:1) 62 p.

Odd-Helge Fjeldstad, Collette Schulz-Herzenberg and Ingrid Hoem Sjursen (2012): “Peoples’ views of taxation in Africa: a review of research on determinants of tax compliance. Brighton: International Centre for Tax and Development at IDS (ICTD Working Paper no. WP 2012:8) 50 p.

OECD/CEPAL (2011), Latin American Economic Outlook 2012. Transforming the State for Development, OECD Publishing.

OCDE/CEPAL/CIAT (2014), Estadísticas tributarias en América Latina, OECD Publishing.

OCDE (2014): ‘Building Tax Culture, Compliance and Citizenship: A Global Source Book on Taxpayer Education’, Paris: Organisation for Economic Cooperation and Development OECD (en imprenta).

Saldías, Carmenza (2010): “La cultura tributaria y la construcción del Estado local: el caso de Bogotá 1990-2010” en Díaz Rivillas, Borja y Fernández Pérez, Ángeles (Coordinadores) Educación Fiscal y cohesión fiscal: experiencias de América Latina. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales de España.

Santos Ruesga Benito & Domingo Carbajo Vasco (2007): Retos para la Reforma Fiscal en América Latina Madrid: Fundación Internacional y para Iberoamérica de Administración y Políticas Públicas (FIIAPP).

Santos, J. Albano (2003). Teoria Fiscal. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas.

Santos, Boaventura de Souza. Democratizar a democracia. Porto: Afrontamento, 2000.

Torgler, B & Schaltegger, C. A (2006), “Tax Morale: A Survey with a Special Focus on Switzerland”, Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, 142(3): 395-425.

Transparencia Internacional (2013). Índice de Percepción de la Corrupción (IPC) 2012. < www.transparency.org >.

MEDIDAS FISCALES SOSTENIBLES PARA UNA MINERÍA RESPONSABLE

Ana María Fernández Gómez del Castillo



SINOPSIS

En este artículo se pretende realizar el estudio de cómo a través del establecimiento de medidas tributarias incentivadoras en el desarrollo y en la ejecución de un proyecto minero, se puede alcanzar la consecución no sólo de una minería sostenible, sino también de una minería responsable. Los pasivos sociales y ambientales que producen las empresas mineras son ampliamente conocidos, y una minería responsable debe no sólo tener en cuenta estos pasivos sino hacer todo lo posible por mitigar su impacto y recuperar los daños producidos.

La Autora: Abogada y Asesora Fiscal, Profesora de Derecho Tributario en la Escuela Universitaria de Osuna, Doctorado en Derecho Financiero y Tributario por la Universidad de Sevilla, Máster en Tributación y Asesoría Fiscal por el Centro de Estudios Financieros de Barcelona, y Máster en Gestión Bancaria y Mercados Financieros por el Centro de Estudios Jurídicos y Empresariales El Monte en Sevilla.

Contenido

1. Desarrollo sostenible en el sector extractivo
2. Medidas fiscales para alcanzar una minería sostenible
3. Conclusiones
4. Bibliografía

La evolución del ser humano y el desarrollo de las civilizaciones han estado íntimamente ligada a la utilización de los recursos minerales. Éstas, las actividades mineras y, su fin último, el aprovechamiento de los recursos naturales, configuran una importante parcela de la actividad económica de cualquier país, que contribuye además al logro de la sustentabilidad de muchas comunidades.

La incidencia de este sector en la mejora y desarrollo de otros es incuestionable en la actualidad; en la promoción del desarrollo, generador de empleos y de servicios, creación de infraestructuras, ordenación del régimen laboral y social en una zona de influencia, contribución a la conservación y recuperación medioambiental, entre otros, contribuyen a que el Estado se enriquezca.

Sabemos, por otro lado, que los minerales son recursos no renovables, por lo que la actividad minera tiene como resultado la disminución de los recursos minerales disponibles.

Su aprovechamiento supone un proceso complejo, que se inicia con la prospección y la investigación del recurso minero, pasa por su explotación en la mina, y todavía se extiende más allá de la venta del recurso, al tratamiento

de los residuos generados a lo largo del proceso y a la restauración de los espacios afectados por el mismo. De ahí que consideremos de vital importancia que se facilite información objetiva y transparente sobre los esfuerzos e inversiones realizados por las empresas mineras, para que las instituciones y la sociedad conozcan y compartan esos esfuerzos, y que se fomente el asociacionismo empresarial a todos los niveles para conseguir la transmisión de conocimientos y experiencias.

En todas las fases de la minería, desde la exploración hasta el momento del cierre de la explotación minera, debe adoptarse una actitud proactiva en la protección del medioambiente, para evitar grandes impactos ambientales en el ecosistema y en el entorno humano, social, económico y cultural. Será necesario reflexionar acerca de la idea que si bien las sustancias minerales son indispensables para la economía y la calidad de vida de un territorio, ello debería implicar a su vez, tal como analizaremos, que la disponibilidad de los mismos deba lograrse a través de instrumentos jurídicos de protección ambiental y de responsabilidad social a lo largo de toda la vida de la explotación, minimizando, en la medida que sea posible, los costes socio-económicos con una equitativa asignación de las cargas que se generan en estos procesos, sobre todo de carácter ambiental.

Vemos por ejemplo cómo la minería constituye un caso especial en lo que a generación de residuos se refiere. El hecho de que el abandono de un residuo pueda generar un daño al medio ambiente y a la salud de los ciudadanos ha provocado que distintos países de la Unión Europea, entre otros España, se hayan preocupado por aprobar una normativa específica que pretende regular los distintos procesos en los que se ven implicados los residuos.

Así las cosas, la minería de cualquier índole tiene problemas de adaptación social, pues es vista cada vez más como una actividad que agrede al medioambiente. Tradicionalmente ha soportado sobre sí la imagen de ser una actividad agresiva, que provoca grandes impactos ambientales, y a pesar de ser imprescindible para el desarrollo, se ha visto atacada desde casi todos los frentes ambientalistas. Bien ganada esta mala fama, porque hasta épocas recientes el concepto de sostenibilidad ambiental no encontraba cabida en los planteamientos estratégicos de las empresas mineras.

Europa, cuya legislación medioambiental se rige, de una manera fundamental, por las Directivas comunitarias sobre residuos, aguas y calidad del aire¹, no es ajena estas tendencias sociales y en estos últimos años se han dado una serie de iniciativas para intentar adecuar la explotación de los recursos mineros a las necesidades medioambientales de las sociedades modernas, con objeto de frenar esta tendencia.

Uno de estos pasos fue la aprobación de la iniciativa Europea de Materias primas², que establece una serie de medidas dirigidas al fomento de esta industria; entre otras, la promoción del desarrollo sostenible en la explotación de yacimientos, el incremento de la compatibilidad de la extracción con la protección del medioambiente, y reformas legislativas para favorecer el acceso al suelo para ejercer la actividad extractiva.

De igual manera, la creciente preocupación por las cuestiones medioambientales ha provocado,

además, que en los últimos años muchos países miembros de la OCDE hayan establecido diversos tributos que recaen sobre los residuos industriales con los que se intenta evitar las conductas más lesivas, y es que no podemos obviar que además de lo ya mencionado, y en líneas generales, el conocimiento del régimen tributario aplicable a una determinada actividad industrial, es de suma importancia para los inversionistas potenciales, por cuanto en la evaluación de la rentabilidad de su proyecto, el tema impositivo puede constituir un importantísimo factor de decisión.

Este artículo conjuga el área del Derecho Administrativo con el Derecho Tributario y pretende realizar el estudio de cómo a través del establecimiento de medidas tributarias incentivadoras en el desarrollo y en la ejecución de un proyecto minero, y en particular en el territorio español, se pueda alcanzar la consecución no sólo de una minería sostenible, sino también una minería responsable. Los pasivos sociales y ambientales que producen las empresas mineras son ampliamente conocidos y una minería responsable debe no sólo tener en cuenta esos pasivos sino hacer todo lo posible por mitigar su impacto y recuperar los daños producidos. Dentro de las acciones destinadas a premiar los comportamientos correctores encontramos los sistemas de subvenciones y bonificaciones, y dentro de las estrategias que penalizan las actuaciones lesivas para el medio ambiente aparecen los impuestos medioambientales.

1. *La Directiva 2011/92/UE sobre evaluación del impacto ambiental incluye en su ámbito de aplicación las explotaciones mineras a cielo abierto y las canteras, cuya superficie supere las 25 hectáreas. En las demás operaciones extractivas, los Estados miembros deciden, sobre la base del análisis de cada caso particular o mediante el establecimiento de umbrales o criterios, si las operaciones en cuestión han de ser objeto de evaluación con arreglo a lo dispuesto en la Directiva.*

2. *Comunicación de la Comisión, de 4.11.2008, "La Iniciativa de las materias primas: cubrir las necesidades fundamentales en Europa para generar crecimiento y empleo", COM(2008) 699 final.*

1. DESARROLLO SOSTENIBLE EN EL SECTOR EXTRACTIVO

La protección del medio ambiente está presente en buena parte de los ordenamientos jurídicos tanto de orden nacional como internacional. En el terreno de los tratados internacionales de índole ambiental, la actividad ha crecido exponencialmente a lo largo de los años, tomando como punto de partida la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano, celebrada en Estocolmo en 1972, la cual culminó con la institución del Programa de Medioambiente de las Naciones Unidas³ y con el establecimiento en 1983, por parte de la ONU, de la Comisión Mundial sobre Medio Ambiente y Desarrollo⁴.

En el espacio europeo la base jurídica de la política ambiental proviene del Acta única Europea⁵ y posteriormente del Tratado Constitutivo de la Unión Europea⁶, y deriva de dos objetivos esencialmente:

- Acciones preventivas de conservación, protección y mejora.
- Acción de corrección en la fuente misma de los ataques al medio ambiente, castigando a quienes contaminen, garantizando así una utilización prudente y racional de los recursos naturales.

El acceso a la tierra, que constituye un factor clave para la competitividad industrial, debe evaluarse cuidadosamente desde el punto de vista del impacto ambiental que provoca, pues las

operaciones mineras conllevan frecuentemente el uso y transformación de grandes extensiones y volúmenes de terreno, y tanto en la etapa operacional como tras el abandono se dan una serie de efectos ambientales de mayor o menor magnitud en función de las condiciones locales y el tipo de explotación.

Para construir la economía de mañana, hemos de cuidar hoy nuestro medio ambiente, lo que significa que la extracción de materias primas debe efectuarse sin obviar la necesidad de velar por la naturaleza y su sostenibilidad.

El concepto de desarrollo sostenible, que ha dominado la agenda mundial desde la segunda mitad del siglo XX, nació de la preocupación por el inminente agotamiento de los recursos del planeta ante el modelo económico vigente. Se entiende por uso sostenible o sustentable, aquel que permite que la generación presente y las generaciones futuras dispongan de los recursos naturales necesarios para su razonable desarrollo con un determinado grado de bienestar, al tiempo que la Naturaleza dispone de la capacidad necesaria para mantener sus procesos físicos, químicos y biológicos, y todo ellos en el contexto científico, tecnológico, económico, social y cultural que exista en cada momento⁷.

Así la sostenibilidad no es un concepto definido respecto a unos referentes estáticos, sino

3. *La Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Humano se realizó en Estocolmo del 5 al 16 de junio de 1972 y llevó a la creación del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), el principal programa de las Naciones Unidas a cargo de los asuntos del medio ambiente.*

En 1987, la Comisión Mundial sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo (CMMAD) presentó su informe (también conocido como el "Informe Brundtland") a la Asamblea General. El informe, basado en un estudio de cuatro años, expuso el tema del desarrollo sostenible, el tipo de desarrollo que "satisface las necesidades de la generación actual sin comprometer la capacidad de las generaciones futuras para satisfacer sus propias necesidades".

4. Ruiz Galdón, J.M. y Jiménez Fernández, A., "El Municipio español ante la Tributación ambiental en momentos de crisis económica", en SERRANO ANTÓN, F. (Director) y AAVV, *Tributación Ambiental y Haciendas Locales, Civitas, Colección Defensor del Contribuyente, Madrid, 2011, p.162.*

5. DO L 169 de 29.06.1987.

6. DO C 191 de 29.7.1992.

7. Véase Comisión Brundland (1987), A/42/427, 4 de agosto de 1987.

que tiene en cuenta una realidad cambiante que evoluciona. El desarrollo sostenible no consiste en dejar sin tocar los recursos del planeta, sino en mantener el desarrollo económico para satisfacer las demandas de las generaciones actuales pero sin imposibilitar que las generaciones futuras puedan satisfacer las suyas. Y debe hacerse esto generando calidad de vida, bienes e ingresos crecientes para la población mundial y sin destruir la base ecológica de la sociedad⁸.

En síntesis podríamos decir que el desarrollo sostenible es un marco que considera a la vez objetivos sociales, económicos, ambientales y de gobernabilidad⁹.

En los últimos años desde la aparición del concepto de desarrollo sostenible, la UE ha realizado grandes esfuerzos en el campo de la legislación, realizando una nueva concepción de la contaminación en el sector industrial, dando un nuevo enfoque al mismo al considerarlo como un todo, en cuanto a los medios sobre los que se interactúa, y siendo necesario prevenir estos efectos, controlar y reducir la contaminación mediante la adopción de las Mejores Técnicas Disponibles, en adelante MTDs¹⁰.

Así pues, la responsabilidad del sector minero respecto del desarrollo sostenible que acabamos de analizar implica alcanzar modelos de producción y consumo, que contribuyan a ahorrar recursos y limiten la generación de contaminación y la degradación de los terrenos.

Respondiendo a este interés, la Comisión Europea ya estableció en el año 2000 un conjunto

de directrices políticas generales encaminadas a la Promoción de la Integración del Desarrollo sostenible en la Industria extractiva no energética de la Unión Europea que permitían conciliar competitividad y respeto del Medio Ambiente¹¹. De esta manera el concepto de “minería sostenible” ha podido ser desarrollado a partir del discurso de desarrollo sostenible¹² y del desarrollo de la legislación internacional que lo soporta¹³.

A este tenor, el Proyecto “Mining, Minerals and Sustainable Development” recoge como Principios del Desarrollo Sustentable¹⁴:

En la Esfera Económica:

- Aumentar al máximo el bienestar humano.
- Garantizar un uso eficiente de todos los recursos, naturales u otros, a través de una optimización de las rentas.
- Procurar identificar e internalizar los costos ambientales y sociales.
- Mantener y mejorar las condiciones para la existencia de empresas viables.

En la Esfera Social:

- Garantizar una distribución justa de los costos y beneficios del desarrollo entre todos los habitantes del planeta.
- Respetar y reforzar los derechos fundamentales de los seres humanos, entre los que se incluyen las libertades civiles y políticas, la autonomía cultural, las libertades sociales y económicas y la seguridad personal.

8. Herrera Herbert, J., *Introducción a los Fundamentos de la Tecnología Minera*, Universidad Politécnica de Madrid, 2006, p.30. Véase Rio Tinto Borax (2002), “Borax and Sustainable Development. 2002 Progress Report”.

9. *Mining, Minerals and Sustainable Development (MMSD) Project*, London, 2002.

10. Gracia Navarro, S., “Industria y Minería”, Fundación CONAMA, Madrid, 2002, p.195.

11. Véase Comisión Europea (2000), *Comunicación “Integración de la política medioambiental. Promoción del desarrollo sostenible en la industria extractiva no energética”*.

12. Herrera Herbert, J., *Introducción a los Fundamentos de la Tecnología Minera*, Universidad Politécnica de Madrid, 2006, p.30.

13. Herrera Herbert, J., *Introducción a los Fundamentos de la Tecnología Minera*, Universidad Politécnica de Madrid, 2006, p.27.

14. *Mining, Minerals and Sustainable Development (MMSD) Project*, London, 2002, p.22.

-
- Aspirar a mantener los avances en el tiempo. Garantizar que el agotamiento de recursos naturales no renovables no afectará a las futuras generaciones, mediante la sustitución de estos recursos por otras formas de capital.

En la Esfera Ambiental:

- Fomentar una administración responsable de los recursos naturales y el medio ambiente, incluyendo la reparación de los daños del pasado.
- Reducir al mínimo los desechos y los daños ambientales en toda la cadena de abastecimiento.
- Actuar con prudencia cuando los impactos sean desconocidos o inciertos.
- Operar dentro de los límites ecológicos y proteger el capital natural fundamental.

En la Esfera de Gobernanza:

- Apoyar la democracia representativa, incluyendo la toma de decisiones participativa.
- Estimular la libre empresa dentro de un sistema de reglas e incentivos claros y justos.
- Evitar una excesiva concentración de poder mediante un sistema eficiente de controles y balances apropiados.
- Garantizar la transparencia mediante el acceso de todos los actores a información pertinente y precisa.
- Garantizar la rendición de cuentas por las decisiones y acciones, las que deben fundamentarse en un análisis amplio y confiable.
- Estimular la cooperación con el fin de generar confianza y fomentar los objetivos y valores comunes.

- Garantizar que las decisiones sean tomadas en el ámbito apropiado y que se adhiera, en lo posible, al principio de subsidiariedad.

Por otro lado,¹⁵ la promulgación de la Directiva Europea 96/61/CE del Consejo, de 24 de septiembre de 1996, relativa a la Prevención y al Control integrados de la Contaminación¹⁶, conocida como Directiva IPPC, significó un cambio sustancial en el modo en que el sector industrial contemplaba sus efectos sobre el medio ambiente y el control de los mismos. Básicamente, la Directiva establece unos principios que inciden de una manera sustancial en el despliegue futuro de las estrategias medioambientales de los sectores industriales afectados.

El primer principio es el de la prevención. Esto significa que hay que sustituir las tradicionales estrategias de corrección, que significaban el establecimiento de sistemas de depuración normalmente al final de los procesos de producción, por sistemas basados en la prevención en los que se contemplen los diversos efectos del proceso de producción sobre el medio ambiente y, actuando sobre este proceso, se puedan eliminar o al menos minimizar. Fruto de este principio es el establecimiento de las MTDs, ya mencionadas.

La Directiva IPPC, en su artículo segundo, define, de manera resumida, las MTDs como las técnicas más eficaces para alcanzar un alto nivel de protección del medio ambiente en su conjunto, desarrolladas a una escala que permita su aplicación en el sector industrial correspondiente, teniendo en cuenta su impacto sobre la economía general y sectorial.

El segundo principio que marca la Directiva IPPC es el de integración. La misma definición

15. GRACIA NAVARRO, S., "Industria y Minería", Fundación CONAMA, Madrid 2002, pp.195-196.

16. DOCE núm. L 257, de 10 de octubre de 1996.

DO L 24 de 29.I.2008. Esta Directiva es el texto refundido de la Directiva 1996/61/CE.

Véase Pernás García, J.J., "La Directiva 96/61/CE, de 24 de septiembre, relativa a la prevención y al control integrados de la contaminación", MAPFRE SEGURIDAD n.º. 82-segundo trimestre, Madrid, 2001, pp.37-47.

de las MTDs lleva implícito este principio, dado que se ha de contemplar de una manera integrada todos los efectos sobre los diferentes medios (aire, agua y suelo) a fin de evitar la transferencia de contaminación de un medio a otro. Como consecuencia directa de los principios anteriores, se asume la necesidad de establecer valores límites de emisión, en adelante VLEs, tan bajos como sea posible y para ello se relacionan éstos con las tecnologías de producción, de tal modo que los VLEs serán aquellos alcanzables con las MTDs.

La información al público de la posible incidencia medioambiental de una instalación industrial sería otro principio más en la Directiva IPPC. Esta información se realizará a través del trámite de información pública durante el proceso de autorización y a través del Registro Europeo de Emisiones Contaminantes, en adelante EPER, para las instalaciones que sobrepasen determinados umbrales de emisión.

Y por último, la Directiva IPPC presenta la necesidad de la coordinación de las diferentes autoridades administrativas, aspecto que en mi país presenta dificultades dada la competencia sobre los temas medioambientales de las Comunidades Autónomas y otros entes administrativos.

Esta Directiva se refunde con la Directiva 2008/1/CE, y ésta queda sustituida por la Directiva 2010/75/UE sobre las emisiones industriales¹⁷.

Asimismo, vistas las Declaraciones realizadas en las seis Cumbres de Jefes de Estado y de Gobierno de América Latina, el Caribe y la Unión Europea, celebradas respectivamente en Río de Janeiro (28 y 29 de junio de 1999), Madrid (17 y 18 de mayo de 2002), Guadalajara (28 y 29 de mayo de 2004), Viena (11 y 13 de mayo de 2006), Lima (15 y 17 de mayo de 2008) Madrid (18 de mayo de 2010) y Santiago de Chile (26-27 de enero de 2013), la Asamblea Parlamentaria

EuroLatinoamericana, y su Comisión de Desarrollo Sostenible, Medio Ambiente, Política Energética, Investigación, Innovación y Tecnología, ha aprobado el Informe de 7 de marzo de 2014, y que lleva por título Minería del siglo XXI basada en desarrollo responsable y sostenible¹⁸, en la que reconoce y recomienda, algunos aspectos tales como:

- Reconoce la importancia del sector minero; subraya, no obstante, los importantes desafíos a los que se enfrentan los países que deseen traducir su riqueza mineral en desarrollo económico y social que incluyen: la capacidad de atraer inversiones y la adopción de sólidas políticas mineras; la creación de riqueza natural protegiendo simultáneamente el medio ambiente y otros valores sociales y culturales; el compartir de forma equilibrada los beneficios provenientes de la minería entre los distintos niveles del Gobierno, las comunidades locales y las empresas mineras, y el prevenir y abordar los potenciales conflictos sociales;
- Considerando que la magnitud de los impactos no deseados sobre el medio ambiente y la sostenibilidad del desarrollo de la actividad minera dependen de diferentes factores, entre los cuales destacan el sistema tributario y de regalías y el marco jurídico y regulatorio, insta en consecuencia a los países a que se doten de un marco legal y regulatorio transparente y claro que abarque todas las fases de la explotación minera, en particular la fase posterior al cierre de una explotación minera; (...)
- Recuerda que la alianza estratégica de la UE y América Latina en este aspecto resulta de la mayor relevancia, si se tiene en cuenta el interés de ambas partes en promover el desarrollo sostenible y el equilibrio medioambiental, lo cual debería crear más sinergias en foros multilaterales en el ámbito de la minería;

17. *DO L 334 de 17.12.2010.*

18. *AP101.590v01-00.*

- Opina que el sector de la minería podría y debería contribuir a la lucha contra el cambio climático mediante la transferencia de tecnología y una inversión responsable;(...)
- Recuerda a los gobiernos que las actividades mineras deben aumentar al máximo los beneficios sociales y económicos y llevarse a cabo una distribución más justa de los beneficios de la minería entre las empresas mineras, el gobierno y las comunidades locales, sin necesidad de ir en detrimento del medio ambiente;(...)
- Insta a los Gobiernos a que capaciten a las entidades locales para gestionar de forma responsable y transparente los recursos de la explotación minera, impulsando los proyectos duraderos y promoviendo el desarrollo sostenible;(...)
- Reconoce que en las últimas décadas, la industria minera europea ha progresado considerablemente en términos de protección de medio ambiente y nota con satisfacción la aceptación general dentro de las empresas activas en este sector que tienen que compatibilizar sus actividades con el desarrollo sostenible y el medio ambiente; pide sin embargo a la Comisión Europea que promueva activamente una conducta empresarial responsable entre las empresas de la UE que operan en terceros países, garantizando el estricto cumplimiento de todas las obligaciones legales, en particular en lo que se refiere a las normas internacionales en materia de derechos humanos, trabajo y medio ambiente;(...)
- Exhorta a los gobiernos y empresas mineras a que promuevan un aumento continuo de la rendición de cuentas y la transparencia, incluida la divulgación regular de información relacionada con sus operaciones, así como

la eficacia de los mecanismos existentes pertinentes para prevenir las corrientes ilícitas derivadas de actividades mineras.(...)

- Considera positiva la reciente revisión de las directivas europeas sobre transparencia y contabilidad por la que se introduce la obligación de notificar los pagos que las industrias extractivas y de explotación maderera efectúan a los gobiernos; insta a los Estados miembros de la UE a que apliquen estas directivas rápidamente; pide que los datos recogidos sobre los ingresos estén disponibles en un formato abierto y accesible;”

En general la comunidad internacional se ve abocada a responder frente a estas exigencias, que son grosso modo:

- Adopción de políticas mineras sólidas
- La necesidad de compartir de forma equilibrada los beneficios provenientes de la minería entre el Gobierno, las comunidades locales y las empresas mineras.
- Necesidad de dotar de un marco legal, y tributario, transparente que abarque todas las fases de la explotación.
- Promoción de una conducta empresarial responsable, con estándares de calidad implantados, y aceptados por la comunidad internacional.
- Que se promueva la transparencia en la contabilidad y en la rendición de cuentas de las empresas mineras.

La UE ya ha regulado algunas de las exigencias mencionadas para el sector extractivo y son, entre otras:

- a. La Directiva sobre evaluación de impacto ambiental regula las explotaciones mineras y canteras a cielo abierto de más de 25 hectáreas¹⁹.

19. Directiva 2001/42/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de junio de 2001 relativa a la evaluación de los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente. DO L 197 de 21.7.2001.

- b. El depósito de residuos procedentes del tratamiento de minerales en un estanque está cubierto por la Directiva 99/31/CE relativa al vertido de residuos²⁰, que establece las limitaciones y características de los vertederos, los tipos de residuos que pueden aceptar y los procedimientos aplicables para su supervisión.
- c. El tratamiento de minerales se rige por la Directiva relativa a la prevención y al control integrado de la contaminación (Directiva IPPC) que establece, además, que es preciso evitar o reducir la contaminación mediante el empleo de las mejores técnicas disponibles²¹.
- d. El sistema comunitario de gestión y auditoría medioambiental, EMAS, proporciona un instrumento para la integración de los intereses ambientales en la industria extractiva. Los informes que deben presentarse con arreglo a ese sistema permiten a la industria extractiva mostrar su rendimiento ecológico²². El EMAS, tiene por objeto promover mejoras continuas del comportamiento medioambiental de todas las organizaciones europeas y la difusión de la información pertinente al público y otras partes interesadas.
- e. La actividad de la industria extractiva quedará regulada también por la nueva Directiva marco sobre el agua²³.
- f. La Comisión propone ampliar el campo de aplicación de la Directiva Seveso II²⁴ a las actividades extractivas.
- g. La Comisión propone confeccionar un inventario de yacimientos abandonados y de canteras no rehabilitadas, que destruyen el paisaje y pueden acarrear riesgos para el medio ambiente.

En general podríamos resumir que los aspectos más importantes para integrar las cuestiones medioambientales en la industria extractiva son: prevenir los accidentes en la explotación minera, mejorar el rendimiento ambiental global de la industria y perfeccionar la gestión de los residuos generados.

¿Qué se está haciendo o se recomienda hacer en Europa? ¿Qué estándares de actuación se pueden tomar como referencia para tratar de paliar los pasivos medioambientales derivados de la industria minera?

Como mejores prácticas en la minería mencionamos las siguientes:

1. **Colaboración:** Con este propósito, se considera preciso crear una red de proyectos de colaboración pública, privada o público-privada que permita compartir la responsabilidad de las futuras inversiones, la infraestructura y la protección medioambiental.
2. **Información y transparencia:** Cualquier nuevo proceso extractivo de tratamiento de residuos tendría que ir acompañado de información sobre las características físicas y químicas de los residuos, con el fin de poner datos suficientes a disposición de las autoridades y de las empresas que vayan a iniciar posibles actividades de reelaboración o programas de protección medioambiental. Y así, es importante también lograr una mejor comprensión de los obstáculos jurídicos, políticos, administrativos y sociales para el tratamiento de los minerales mediante un proceso adecuado de consultas a las partes interesadas afectadas.

20. DO L 182 de 16.7.1999.

21. Directiva 2008/1/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero de 2008, relativa a la prevención y al control integrados de la contaminación. DO L 24, 29.1.2008.

22. Reglamento (CE) n° 761/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de marzo de 2001, por el que se permite que las organizaciones se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambientales (EMAS) DO L 114 de 24.4.2001.

23. Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas. DO L 327 de 22.12.2000.

24. Directiva 2003/105/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 96/82/CE del Consejo relativa al control de los riesgos inherentes a los accidentes graves en los que intervengan sustancias peligrosas. DO L 345 de 31.12.2003.

Para lograr este objetivo ya en España se utiliza, la Evaluación Ambiental Estratégica, EIA, como instrumento de ordenamiento territorial, y asimismo se ha fortalecido y se anticipa los procesos de participación de las comunidades afectadas por minería, proveyendo información fidedigna, suficiente y comprensible. Consideramos que es necesaria la completa implantación de Estudios de EIA que describan, entre otros aspectos, los posibles efectos ambientales generales que se podrían generar en las actividades de explotación de minerales metálicos o no metálicos.

El Comité Económico Social y europeo ha recomendado²⁵ a la UE y los Estados miembros desarrollar herramientas y políticas innovadoras para tratar el tema de los residuos industriales y mineros de la forma más eficiente y sostenible posible, sobre la base de investigación, de estadísticas y de hechos científicos.

Este es un tema que suscita gran preocupación entre los ciudadanos europeos y en la sociedad civil organizada, y en la actualidad un número significativo de proyectos industriales corren el riesgo de permanecer paralizados debido a la oposición de comunidades locales y de organizaciones de la sociedad civil, preocupadas por el impacto de las actividades mineras e industriales sobre la salud pública y el medio ambiente.

En muchos casos, lamentablemente, las preocupaciones de la sociedad provienen de una falta de información y transparencia, por lo que resulta necesario garantizar una completa y correcta aplicación de la EIA para asegurar una correcta información y la participación de la sociedad civil. Y también los entes territoriales deben hacer frente a la cuestión de los residuos industriales y mineros debido al

hecho de que las escombreras y los vertederos se encuentran situados en su jurisdicción. Por este motivo, es posible encontrar soluciones a este nivel para transformar el “reto” en una oportunidad, impulsando colaboraciones para establecer “parques industriales” que permitan un aprovechamiento máximo de los residuos en la industria de procesamiento, la construcción y las infraestructuras.

3. Establecer Proyectos de cierre de minas: (Planes de uso del suelo y rehabilitación del sitio, seguridad del sitio, clausura, vertederos, residuos, gestión del agua del sitio, programas de empleados y de la comunidad socioeconómica)

4. Las actuales iniciativas políticas destinadas a garantizar la seguridad del abastecimiento de materias primas deberán aumentar las ayudas financieras de la UE y de los Estados miembros a la investigación y al desarrollo de tecnologías para el tratamiento de residuos industriales y mineros y para la recuperación de minerales y metales valiosos.

5. Reconversión de escombreras: Hasta la fecha no existe ninguna base de datos de ámbito europeo sobre la localización y las características físicas y químicas de los residuos de la minería y de otros vertederos industriales. Hay Estados miembros, como España, por ejemplo, que han desarrollado ya planes nacionales de gestión de residuos de industrias extractivas sobre la base de datos estadísticos relevantes del número y volumen de escombreras y de balsas y presas registradas, existentes y abandonadas²⁶.

La reconversión de instalaciones de residuos y escombreras, con incentivos económicos o sin ellos, podría aportar empleo, un mejor medio

25. *El tratamiento y la explotación de los residuos industriales y mineros de la Unión Europea con fines económicos y medioambientales» (Dictamen de iniciativa), CCMI/087, Tratamiento y explotación de los residuos industriales y mineros, Bruselas 26 de octubre de 2011.*

26. *Véase el I Plan Nacional de Residuos de Industrias Extractivas 2007-2015 (I PNRIE), que muestra que en España existen 998 balsas y presas mineras registradas, con un total de 325 878 800 metros cúbicos, y que el volumen total de escombreras generadas en el periodo 1983-1989 llegó a ser de 1. 375. 673. 315 metros cúbicos. El 47,2 % del total de las escombreras existentes están abandonadas.*

ambiente, y mejores condiciones sociales y de vida para las comunidades afectadas; en particular mejores paisajes y la eliminación del riesgo de contaminación.

Además, ya algunos Estados miembros han desarrollado y aplicado métodos para evaluar la seguridad de las viejas escombreras, presas y vertederos y han determinado las acciones prioritarias necesarias para impedir contaminaciones importantes (como el Ministerio de Medio Ambiente de Eslovaquia)

El tratamiento de las instalaciones de residuos mineros cerradas y abandonadas que suponga un riesgo para la seguridad, para la salud o que pueda contaminar el medio ambiente, y que tenga un valor económico en el actual clima económico, debería tener prioridad en relación con la concesión rápida pero escrupulosa de licencias; para estimular la inversión

6. Especialmente en materia de los EIA de los proyectos, deben delimitarse y definirse estándares ambientales y de evaluación/fiscalización/sanción, como parte de estrategia de colaboración.
7. Planteamos Promover una legislación específica sobre la responsabilidad social empresarial, en adelante RSE, para que las empresas que actúan en este campo lo hagan con el debido control estatal.
8. La Directiva de prevención y control integrados de la contaminación, como ya hemos mencionado, constituye una legislación vital de la UE en la lucha contra las instalaciones industriales que son potencialmente grandes fuentes de contaminación. Estas instalaciones solo pueden ser utilizadas si el operador tiene un permiso que cumpla con los requisitos en materia de protección del

aire, agua y suelo. Debemos reducir la basura inmediatamente, los accidentes potenciales, previstos y que se puedan prevenir, y de ser necesario, asegurar la limpieza del lugar. Estos requisitos deben estar basados en el principio de la mejor tecnología disponible y que ya hemos mencionado.

9. Finalmente, es necesario mencionar que, el Foro Económico mundial viene presentando desde el año 2010 informes como parte de su Iniciativa para el Desarrollo de la Minería Responsable, RMDI. Durante el año 2012 la RMDI se centró en la “Gestión del Valor de la Minería”, en adelante MVM²⁷, como una herramienta diseñada para mejorar el entendimiento mutuo del valor procedente de la minería, basándose en siete aspectos o ámbitos que impulsan la creación de valor para todas las partes interesadas, y entre ellas se encuentra el entorno fiscal.

Una nueva minería se abre paso, la que aboga por un desarrollo sostenible con el medio ambiente y que se ejerza bajo la dirección de empresas socialmente responsables. En definitiva, la actividad minera debe encontrar el camino que le permita satisfacer las crecientes necesidades de suministro de materias primas y minerales con las exigencias de la sociedad que demanda un medio ambiente limpio.

Gracias a los avances tecnológicos y a nuevos planteamientos ambientales, pueden corregirse los impactos ambientales negativos de la actividad extractiva, siendo de nuevo los países en desarrollo los menos dotados para hacer frente a estos impactos negativos, no sólo por un menor desarrollo tecnológico sino también por un menor desarrollo de sus administraciones ambientales y mineras, responsables de la adecuada aplicación de sistemas de gestión ambiental sostenible en el sector minero²⁸.

27. *Iniciativa para el Desarrollo de la minería Responsable, 2013. World Economic Forum. En Colaboración con The Boston Consulting Group. Abril, 2013, p.7.*

28. *GARCÍA CORTES, A., “Minería y Desarrollo Sostenible”, Instituto Geológico y Minero de España, Madrid, 2005, p.7.*

Observamos cómo en España las evaluaciones de impacto ambiental persiguen introducir en los proyectos de explotación de las minas actuaciones ambientales preventivas para minimizar los impactos negativos. El punto de partida es una investigación de campo para la caracterización ambiental y arqueológica del área del proyecto, que culmina en un Estudio Ambiental de Base, a partir del cual puede redactarse la requerida evaluación, para la obtención de la Declaración de Impacto Ambiental favorable²⁹.

En nuestra opinión, para que la minería sea verdaderamente responsable, los esfuerzos en ese sentido deben estar impulsados y

supervisados por el Estado y la sociedad. El Estado debe vigilar que los estudios de impacto ambiental y social de los proyectos mineros sean adecuados, que los planes de manejo ambiental se cumplan, que las empresas actúen diligentemente en los casos de accidentes (como derrames, etc) y hagan todo lo que esté a su alcance para prevenirlos.

Para ello sería conveniente que las Administraciones públicas pongan en marcha herramientas de ordenación minero-ambiental, y que los tributos a estas empresas deban ser transparentes y se reinviertan en la recuperación del terreno explotado.

2. MEDIDAS FISCALES PARA ALCANZAR UNA MINERÍA SOSTENIBLE

Deberíamos comenzar reseñando la idea de que cualquier política económica debería tener en cuenta algunos principios de tributación minera para incentivar este sector de la industria. Y así, sería conveniente reforzar los siguientes aspectos:

- La necesidad de tomar decisiones tomando en cuenta los plazos extendidos en los que opera la actividad minera y no sólo la coyuntura.
- La necesidad de evaluar los resultados y riesgos de la inversión minera incluyendo todas sus etapas, desde la prospección y exploración (que a menudo no tienen resultados exitosos) hasta la operación de los proyectos.
- Que el objetivo de las políticas públicas, incluyendo la tributaria, debe ser lograr la puesta en valor de los recursos mineros, por lo cual se debe medir el impacto global del

régimen tributario sobre la rentabilidad de la inversión minera.

- Que resulta fundamental para el objetivo anterior lograr una adecuada distribución del riesgo total de la inversión minera entre el Estado y los inversionistas mineros, para lo cual las cargas sobre la renta minera deben aplicarse a la rentabilidad de la misma.
- Que se debe considerar que la carga tributaria representa un factor clave de competitividad para atraer a los inversionistas internacionales al sector y que al evaluar los costos y beneficios del régimen tributario se deben considerar los efectos del mismo sobre la competitividad internacional de la minería³⁰.

Existen diversas estrategias para garantizar una actividad extractiva sostenible, y nosotros queremos defender la idea de cómo a través de medidas tributarias incentivadoras se pueden

29. GARCÍA CORTES, A., "Minería y Desarrollo Sostenible", Instituto Geológico y Minero de España, Madrid, 2005, p.10
Véase Memento 2000. AENOR N.A., Madrid 2000, pp.19-20.

30. La tributación minera en el Perú: contribución, carga tributaria y fundamentos conceptuales, Documento elaborado por el Instituto Peruano de Economía por encargo de la SNMPE, Lima, 2011, pp.4-5.

mitigar los pasivos medioambientales, además de incentivar y reforzar este sector de la industria, además de facilitar la recuperación de los daños producidos.

La fiscalidad ambiental no es una expresión unívoca, pero en sentido amplio puede ser entendida como las medidas adoptadas en el Derecho tributario con una finalidad protectora del medio natural. Lógicamente, el carácter dilatado de esta idea permite integrar en ella tanto a los tributos específicamente ambientales como al resto de tributos que contienen elementos con esta finalidad como pueden ser ciertas deducciones, bonificaciones o exenciones.

Es indudable que la función principal de los tributos es la de obtener recursos económicos para hacer frente a los gastos públicos, sin embargo desde hace décadas se acepta de manera generalizada su uso para otros fines distintos a los estrictamente recaudatorios³¹. Y así, dentro de las acciones destinadas a premiar los comportamientos correctores encontramos los sistemas de subvenciones y bonificaciones, y dentro de las estrategias que penalizan las actuaciones lesivas para el medio ambiente aparecen los impuestos medioambientales y que algunos serán específicos de la industria extractiva.

Buena parte de esta clase de impuestos responde al principio de origen económico “quien contamina paga” el cual, conviene advertir, no obliga por sí mismo a la implantación de impuestos ambientales. El citado principio, asumido en la actualidad en el mundo jurídico, no agota sin embargo la finalidad de estos impuestos ya que muchos de ellos aspiran a modificar los comportamientos dañinos al entorno natural.

El establecimiento de tributos ecológicos en los países europeos en la segunda mitad de la década de los ochenta condujo a la conocida “Green Tax Reform” o Reforma Fiscal Verde, que consistió, entre otros aspectos, en incorporar elementos ambientales al sistema fiscal y eliminando las estructuras tributarias que incentivaban los comportamientos perjudiciales.

La Reforma tenía 3 objetivos:

1. Incorporar disposiciones ambientales para modificar o suprimir las estructuras tributarias que incentivan los comportamientos perjudiciales para el entorno natural.
2. Establecer figuras impositivas respetuosas con el Medio Ambiente.
3. Inspirar el diseño de los grandes tributos (Impuesto de la Renta sobre Personas Físicas, Impuesto sobre Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades) con una filosofía de protección sustentada en el concepto de desarrollo sostenible.

Asimismo, la introducción y el desarrollo de la Reforma Fiscal Verde se realizaron en tres fases:

- 1.^a) Revisión en profundidad del Sistema Fiscal vigente, con tres objetivos:
 - Bajo el principio de neutralidad fiscal, sustituir los tributos que penalizan la mano de obra por impuestos a las actividades nocivas;
 - Introducir elementos ecológicos en la imposición indirecta, en particular los que gravan al sector energético y
 - Eliminar incentivos fiscales que promueven actividades incompatibles con el entorno natural.

31. Chamorro y Zarza, J.A., *La Fiscalidad Ambiental, ¿Una disyuntiva entre protección del medio y Desarrollo sostenible?*, Comunicación presentada en XXXVIII, *The International Conference on Regional Science*, Deusto, p.12.

- 2.^a) Establecer nuevos impuestos ecológicos indirectos, por ejemplo, a los fertilizantes o a los aceites utilizados.
- 3.^a) Incorporar políticas de compensación y mitigación para los países más perjudicados.

En definitiva; el objetivo de este instrumento no es la extinción de la conducta o actividad gravada, lo que obviamente llevaría a una recaudación nula; si tal fuera el objetivo, una medida más adecuada sería la prohibición radical de la actividad acompañada de sanciones suficientemente graves y de correspondientes controles administrativos.

Los tributos ambientales sólo tienen sentido en el ámbito de las conductas legalmente toleradas, las cuales se pretenden reducir sólo hasta niveles eficientes desde el punto de vista económico y esto puede ser compatible con una recaudación razonable dentro del sistema global tributario³².

Comenzamos a advertir que mucho de los gobiernos piden ir más allá de la recaudación de impuestos a las empresas mineras, pues se ven obligados con sus ciudadanos a responder de quejas acerca de si la recaudación obtenida se revierte en la comunidad. Tal como dijo un asesor del Gobierno sudafricano: “No estoy seguro de

que queramos empresas que solo se dediquen a excavar pozos. Queremos empresas que creen vínculos y construyan nuestra economía para un futuro post minero”³³.

Respondiendo a estas exigencias se creó en el año 2010 la Iniciativa para el Desarrollo de la Minería Responsable, RMDI, para desarrollar un mejor entendimiento de los retos y complejidades implicados en el desarrollo minero responsable y sostenible, y para identificar y poner en marcha posibles soluciones para abordarlos, que ha identificado los siguientes puntos débiles en materia de entendimiento:

Los debates están centrados en la estructura impositiva y en los regímenes de regalías, en el importe pagado, y pasan por alto en buena medida los generadores del valor, especialmente los que son difíciles de cuantificar, los sociales por ejemplo.

A menudo no se tiene en cuenta a las comunidades locales y/o no se consulta a las personas adecuadas, lo que significa que no se entienden bien sus preocupaciones y objetivos reales. Asimismo, cuando las negociaciones de los mineros con el gobierno se limitan a los ministerios de minería – como suele suceder – no se pueden explorar las oportunidades para contribuir más allá de la tributación directa y el empleo.

3. CONCLUSIONES

Todo lo anterior permite concluir, que si un recurso es no renovable, en los términos tradicionales, ello no es fundamento para elevar la presión tributaria. Se trata, entonces, de conjugar una retribución económica al país o región dueña de los recursos naturales no renovables, que permita una distribución adecuada de la riqueza

que alcance a los pueblos y comunidades del entorno del depósito minero; con el necesario ambiente social y económico, que permita que la inversión, principalmente en exploración, pueda justamente poner en valor la riqueza aún no conocida³⁴.

32. Carrera Poncela, A. y Movellán Vázquez, A.: “Aspectos económico-jurídicos y análisis descriptivo de la tributación ambiental en Latinoamérica” en *Observatorio de la Economía Latinoamericana* N° 88, noviembre 2007, p.5.

33. *Iniciativa para el Desarrollo de una Minería responsable 2013*.

34. Polo Robilliard, C., “Las Industrias Extractivas y la aplicación de regalías a los productos mineros”, *CEPAL-Serie Recursos Naturales e Infraestructuras 98, Santiago de Chile 2005, p.18*.

Como soluciones fiscales planteamos además:

- Otorgar beneficios en la fase de exploración –capital de riesgo –pero aplicar el régimen tributario general en la producción.
- Eliminación de las trabas a la inversión en el sector extractivo.
- Igualdad de condiciones a inversionistas nacionales y extranjeros.
- Gradualidad tributaria según minería esencial y especulativa.
- Se postula que una parte de los ingresos públicos que generen los proyectos mineros, por ejemplo a través de impuestos, queden en las regiones donde estos se ejecuten.
- Introducir nuevos impuestos indirectos incentivos medioambientales, y modificar o suprimir las medidas fiscales existentes que ejercen un efecto potencialmente negativo sobre el medio ambiente.

Es interesante mencionar que, a través de la nueva Directiva sobre impuestos energéticos la UE³⁵ buscará desalentar la conducta contaminante y premiar la conducta positiva en términos de ahorro de energía y de actividades respetuosas con el medio ambiente, ofreciendo a las empresas exenciones fiscales especiales en respuesta a una reducción de las emisiones de gases y de elementos contaminantes. Igualmente impone impuestos a las fuentes de energía como la electricidad y de combustibles como el carbón. Esto hace que el usuario se centre más en la eficiencia: es decir, en consumir menos para mantener sus impuestos bajos. En definitiva, las empresas mineras que hayan invertido en tener un uso eficiente de la energía

que consumen pueden recibir la devolución de una parte de dichos impuestos, lo que representa un incentivo adicional³⁶.

Probablemente otra de las medidas más utilizadas por los Estados europeos no sólo para incentivar la industria minera a través en los impuestos directos (Impuesto Sociedades, Impuesto renta personas físicas, etc.) sino para también para identificar e internalizar los costos ambientales, son las deducciones en cuota por la realización de determinadas inversiones con finalidad ambiental, como:

- Instalaciones destinadas a reducir la contaminación del aire, del agua y a favorecer la reducción, recuperación y tratamiento de residuos industriales.
- Adquisición de vehículos industriales o comerciales nuevos de transporte con reducidas emisiones de contaminantes atmosféricos.
- Instalaciones y equipos nuevos destinados al aprovechamiento de fuentes de energía renovables.

Y además, como hemos mencionado, los Estados para poder llevar a cabo su política medioambiental en este sector industrial además cuentan con sus propios tributos, dentro de los que están incluidos los impuestos directos e indirectos, junto a las tasas específicas devengadas por el uso del dominio público. Así por ejemplo en España contamos con el Impuesto de almacenamiento de residuos, el canon de control de vertidos o el impuesto de emisión de gases a la atmósfera, entre otros.

35. DO L 283 de 31.10.2003. Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

36. Guía para la Estrategia Europea de Desarrollo Sostenible, Comisión Europea- Secretaría General, Bruselas, Bélgica, 2007, p.74.

4. BIBLIOGRAFÍA

CARRERA PONCELA, A. y MOVRELLÁN VÁZQUEZ, A.: "Aspectos económico-jurídicos y análisis descriptivo de la tributación ambiental en Latinoamérica" en Observatorio de la Economía Latinoamericana N° 88, noviembre 2007.

Comisión Brundland (1987), A/42/427, 4 de agosto de 1987.

Comunicación de la Comisión, de 4.11.2008, "La Iniciativa de las materias primas: cubrir las necesidades fundamentales en Europa para generar crecimiento y empleo", COM(2008) 699 final.

Comisión Europea (2000), Comunicación "Integración de la política medioambiental. Promoción del desarrollo sostenible en la industria extractiva no energética".

CHAMORRO Y ZARZA, J.A., La Fiscalidad Ambiental, ¿Una disyuntiva entre protección del medio y Desarrollo sostenible?, Comunicación presentada en XXXVIII, The International Conference on Regional Science, Deusto.

Directiva 2000/60/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de octubre de 2000, por la que se establece un marco comunitario de actuación en el ámbito de la política de aguas. DO L 327 de 22.12.2000

Directiva 2001/42/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 de junio de 2001 relativa a la evaluación de los efectos de determinados planes y programas en el medio ambiente. DO L 197 de 21.7.2001.

Directiva 2003/105/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 16 de diciembre de 2003, por la que se modifica la Directiva 96/82/CE del Consejo relativa al control de los riesgos inherentes a los accidentes graves en los que intervengan sustancias peligrosas. DOL 345 de 31.12.2003.

Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad.

Directiva 2008/1/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de enero de 2008, relativa a la prevención y al control integrado de la contaminación. DO L 24, 29.1.2008.

GARCÍA CORTES, A., "Minería y Desarrollo Sostenible", Instituto Geológico y Minero de España, Madrid, 2005.

Guía para la Estrategia Europea de Desarrollo Sostenible, Comisión Europea- Secretaría General, Bruselas, Bélgica, 2007.

GRACIA NAVARRO, S., "Industria y Minería", Fundación CONAMA, Madrid, 2002.

HERRERA HERBERT, J., Introducción a los Fundamentos de la Tecnología Minera, Universidad Politécnica de Madrid, 2006.

Iniciativa para el Desarrollo de una Minería responsable 2013.

La tributación minera en el Perú: contribución, carga tributaria y fundamentos conceptuales, Documento elaborado por el Instituto Peruano de Economía por encargo de la SNMPE, Lima, 2011.

Memento 2000. AENOR N.A., Madrid, 2000.

Mining, Minerals and Sustainable Development (MMSD) Project, London, 2002.

Rio Tinto Borax (2002), "Borax and Sustainable Development. 2002 Progress Report".

PERNÁS GARCÍA, J.J., “La Directiva 96/61/CE, de 24 de septiembre, relativa a la prevención y al control integrados de la contaminación”, MAPFRE SEGURIDAD n°. 82 segundo trimestre, Madrid, 2001.

POLO ROBILLIARD, C., “Las Industrias Extractivas y la aplicación de regalías a los productos mineros”, CEPAL-Serie Recursos Naturales e Infraestructuras 98, Santiago de Chile, 2005.

Reglamento (CE) n° 761/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de marzo de 2001, por el que se permite que las organizaciones

se adhieran con carácter voluntario a un sistema comunitario de gestión y auditoría medioambiental (EMAS).

RUIZ GALDÓN, J.M. y JIMÉNEZ FERNÁNDEZ, A., “El Municipio español ante la Tributación ambiental en momentos de crisis económica”, en SERRANO ANTÓN, F. (Director) y AAVV, Tributación Ambiental y Haciendas Locales, Civitas, Colección Defensor del Contribuyente, Madrid, 2011.

I Plan Nacional Español de Residuos de Industrias Extractivas 2007-2015 (I PNRIE).

ANÁLISIS SOBRE LA BAJA CAPACIDAD RECAUDATORIA DEL IVA EN EL SECTOR DE LOS PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES: EL CASO DE BOLIVIA

Roberto Ugarte Quispaya



SINOPSIS

El presente trabajo, evalúa la capacidad recaudatoria del IVA en los sectores de pequeños contribuyentes denominados micro y pequeñas empresas (MyPes). Identifica problemas en la aplicación del IVA y plantea medidas importantes como la de impulsar una alternativa de liquidación de forma abreviada en estos sectores, incentivando de esta manera a incorporarse a la formalidad en el cumplimiento impositivo.

El sistema impositivo boliviano afronta un problema estructural por la presencia de la economía informal, donde el peso de las recaudaciones recae en pocos contribuyentes y muchos que coexisten en el incumplimiento, el fraude y la evasión de impuestos.

El Autor: Maestría en Finanzas de Empresas de la Universidad Católica Boliviana de La Paz; Licenciado en Economía de la Universidad Mayor de San Andrés; Presidente Ejecutivo del Servicio de Impuestos Nacionales Bolivia (2010 – 2013); Viceministro de Política Tributaria (2008 – 2010); Director de Política Tributaria Interna (2006 – 2008); Docente invitado de Política y Administración Tributaria (varias Universidades).

Contenido

1. El Sistema Tributario Boliviano
2. Identificación de problemas del Impuesto al Valor Agregado
3. Análisis sobre la efectividad del IVA para pequeños contribuyentes
4. Conclusiones
5. Abreviaciones y siglas
6. Bibliografía

El propósito de este trabajo es analizar los componentes que determinan la capacidad recaudatoria y la evasión del Impuesto al Valor Agregado, en el sector de los pequeños contribuyentes y proponer medidas que contribuyan a mejorar la efectividad en la aplicación de este Impuesto.

En Bolivia el Impuesto al Valor Agregado está vigente a partir de la Reforma Tributaria promulgada mediante la Ley 843 (20 de mayo de 1986) y sus posteriores normas que las complementaron. A más de dos décadas de vigencia del actual régimen impositivo, este requiere ser evaluado y ajustado en el marco de las nuevas realidades económicas y políticas. El régimen actual se caracteriza por:

1. El sistema tributario boliviano, se sustenta en los impuestos indirectos y por lo tanto tiene un carácter inequitativo, no se cuenta estrictamente con un impuesto que grave a la renta y patrimonio de las personas naturales. Permite a muchas personas acumular riquezas sin que puedan ser compartidas por el Estado.

Hoy en día la política tributaria debe buscar la progresividad del sistema equitativo y progresivo a favor de los que perciben menores ingresos y también incorporar facilidades en el cumplimiento tributario para los pequeños sectores productivos.

2. Es innegable que en Bolivia permanentemente se incrementa la economía informal, el cual afecta de manera negativa en el cumplimiento impositivo. El contrabando y la difusión de micro y pequeñas actividades hacen que el grueso de los pequeños contribuyentes, por las condiciones del mercado no pagan adecuadamente los impuestos, especialmente el IVA.
3. El análisis del cumplimiento impositivo por el tamaño de contribuyentes (según sus ventas declaradas), demuestra mayores niveles de evasión a medida que estos contribuyentes cuentan con menores ingresos anuales. La respuesta lógica, es que estos pequeños contribuyentes actúan racionalmente en la economía, no tiene la capacidad de trasladar el IVA al consumidor final, como lo pueden hacer las empresas grandes y medianas, por lo tanto, a fin de ser competitivos con otras actividades informales y el contrabando, ignoran el pago de los impuestos en la medida que les permita obtener márgenes de ganancias.

En esa lógica, el trabajo plantea una alternativa de solución, proyectando aplicar un IVA simplificado que consiste en gravar directamente el impuesto sobre las ventas de bienes y servicios y sin reconocimiento de crédito fiscal, de esa manera facilitar a que estos sectores cumplan con el pago del IVA.

1. EL SISTEMA TRIBUTARIO BOLIVIANO

El sistema tributario boliviano se caracteriza por ser simple, de base amplia (desde el punto de vista normativo), sustentada en la tributación al consumo. Cuenta con regímenes especiales para actividades marginales, que si bien no es deseable en el sistema, se lo ve como una necesidad de política social. En el sistema también resalta la ausencia de un efectivo impuesto a la renta y/o impuesto al patrimonio de personas naturales.

El régimen tributario en Bolivia concentra en el cumplimiento y responsabilidad impositiva de muy pocos contribuyentes.

Como se puede apreciar en el **Tabla 1**, de los 393,811 registrados en el Padrón de Contribuyentes, al 31 de diciembre de 2013, los Principales y Grandes Contribuyentes llegan cerca al 1% del Padrón, pero la recaudación alcanza al 90% del total de recaudo; en el resto del Régimen General de Tributación (medianos y pequeños contribuyentes) cuenta con el 86.16% del Padrón de Contribuyentes, pero la recaudación llega solo al 9.93% y de manera marginal podríamos decir que en los Regímenes Especiales se tiene poca registración en el Padrón de Contribuyentes, 12.85% y su recaudación es casi nula.

Tabla 1
Bolivia. Estructura del Padrón y Recaudación
(Al 31 de diciembre de 2013)

Tipo de Contribuyentes	PADRON		RECAUDACIÓN	
	Cantidad	Porcentual	En Miles de \$US.	Part. Porcentual
Principales y Grandes Contribuyentes	3.911	0,99%	5.926.494,3	89,98%
Resto Régimen General	339.302	86,16%	653.922,4	9,93%
Regímenes Especiales (*)	50.598	12,85%	5.706,8	0,09%
TOTAL	393.811	100,00%	6.586.123,4	100,00%

(*) Otorgados al transporte público, comerciantes minoristas, artesanos y pequeños productores agropecuarios.

Fuente: Elaborados en base a datos del SIN.

Para diferenciar en quien recae la carga impositiva, tradicionalmente se clasifica los impuestos en directos e indirectos. “Los impuestos directos se perciben para colocar la carga fiscal sobre el sujeto que realmente paga el impuesto, en tanto que los impuestos

indirectos son gravados sobre los contribuyentes quienes se supone deben desplazar la carga fiscal en otros sujetos.”¹ El impuesto a la renta de personas o sociedades es definido como impuestos directos, mientras los impuestos al consumo se clasifican como indirectos.

1. Matthijs Alink y Victor van Kommer, *Manual de Administración Tributaria.. CIAT – IBFD. 2011. Pag. 2*

El régimen tributario boliviano, está compuesto por cinco **(5) impuestos indirectos** (IVA, IT, ICE, IEHD e IDH) y diez **(10) impuestos directos** (RC-IVA, IUE, IPBI, IPV, ITF, IVME, ITGB, IJ, ITM, y GA), además de contar con regímenes especiales.

Un sistema tributario tiende a ser más equitativo si su mayor nivel de recaudación se obtiene de impuestos directos. Mientras más bajo la importancia de los impuestos directos, existe mayor inequidad en la distribución de los impuestos. Un sistema impositivo equitativo será aquél donde el indicador de equidad tienda a uno.

Según la composición de las recaudaciones, el indicador de eficiencia del sistema tributario se mide tomando la siguiente relación:

$$E = (RID / RT) * 100$$

Dónde:

E: es el indicador de equidad tributaria,

RID: es la Recaudación total de Impuestos Directos

RT: es la Recaudación Tributaria total

Calculando este indicador se tiene que la equidad impositiva de Bolivia ha subido de un 16% en 2000 a 31% para el 2013 (sin tomar en cuenta el IDH). Esto significa que los impuestos directos en estos últimos años se han incrementado respecto a las recaudaciones totales, por lo que la equidad tributaria ha mejorado, aunque este 31% de equidad todavía es bajo.

Estos resultados revelan que las personas naturales no contribuyen de manera directa en el pago de los impuestos, y que las

recaudaciones se basan principalmente en impuestos relacionados al consumo (IVA, IT e IEHD principalmente) que alcanzan en promedio un 70% del total de recaudo, por lo que le da un carácter regresivo al sistema tributario.²

Por otro lado, carga tributaria en Bolivia se halla dentro los niveles aceptables en comparación con los países de la región. Según un análisis del CIAT³ la carga tributaria en Bolivia alcanza a 26% del PIB.

1.1. Características del Impuesto al Valor Agregado – IVA

En Bolivia la estructura legal del IVA (Ley 843), presume de base amplia con una tasa general de 13% incorporado en el precio (lo que significa 14.9% como tasa efectiva), grava las operaciones de compraventa de bienes y la prestación de servicios. La norma tributaria contempla limitadas exenciones en este Impuesto.

El IVA se aplica en múltiples fases de la producción, grava a los insumos adquiridos y se deduce de los impuestos cobrados sobre las ventas. Es decir, si bien se exige a los vendedores que carguen el impuesto sobre todas sus ventas, se les permite deducir un crédito por los impuestos que se repercute sobre los insumos adquiridos.

La ventaja de este mecanismo garantiza los ingresos al recaudarse a lo largo de toda la cadena productiva y no distorsiona las decisiones de producción. La siguiente tabla teóricamente explica a través de un ejemplo, la forma cómo funciona el IVA, donde el consumidor final es el que paga el impuesto (en la última fase), pese a que las empresas en la cadena productiva asumen la responsabilidad de pagar el impuesto.

2. Se ha generalizado el uso del término "regresividad" para calificar a los impuestos que exigen un mayor esfuerzo contributivo a quienes menos capacidad tributaria tienen. Es el caso del IVA, que siendo un impuesto plano en su alícuota, al gravar productos de primera necesidad impone un esfuerzo tributario mayor a las clases bajas. <http://www.encyclopediainfinanciera.com/fiscalidad/impuestos/impuestosprogresivosvsregresivos.htm>

3. Estadísticas Tributarias de América Latina. 2014. CIAT

Tabla 2
Cadena del IVA
(en unidades monetarias)

Contribuyente	Compras	Ventas	Debito Fiscal VIA	Crédito fiscal IVA	IVA Pagado	IVA Repercutido
Empresa 1	0	1,000	130	0	130	0
Empresa 2	1,000	1,360	177	130	47	130
Empresa 3	1,360	1,850	240	177	64	177
Empresa 4	1,850	2,515	327	240	87	240
CONSUMIDOR FINAL	2,515			327	0	327
TOTAL RECAUDACIÓN					327	

La **Empresa 1** vende su producción (se asume que los insumos no tienen el respaldo del IVA) a un precio de UM 1,000 (incluido el IVA) a la **Empresa 2** que, a su vez, vende su producción por UM 1,360 a la **Empresa 3** y así sucesivamente hasta llegar al consumidor final que compra por UM 2,515. La **Empresa 4** repercute el IVA al consumidor final por UM 327 y siendo la última fase de la cadena, es quien al final paga el IVA, pese a que las empresas cumplieron con el pago al Estado en las distintas fases.

El régimen impositivo está diseñado para gravar en el consumo interno. Pero la norma tributaria, también incorpora a las importaciones para la aplicación del IVA, cuyo pago es en el momento del despacho aduanero, aplicando una tasa efectiva del 14,94 % sobre el valor CIF importaciones.

Según la normativa, las exportaciones están liberadas del débito fiscal IVA (equivalente a tasa cero), lo que significa que las exportaciones salen del país sin pagar el IVA interno. Esta es la esencia del principio de imposición en destino, que es la norma internacional. En complemento, por el principio de neutralidad impositiva, el crédito fiscal IVA (repercutido en el exportador al comprar insumos y bienes de capital) es devuelto por el Estado una vez realice las exportaciones de sus productos, mediante valores fiscales (CEDEIMs).

1.2. Regímenes Especiales y el IVA

A partir de la vigencia de la Ley 843, mediante decretos supremos se crean en Bolivia los regímenes especiales, de carácter transitorio, destinados a los contribuyentes que tiene actividades marginales y que les resulta dificultoso el poder cumplir con las obligaciones tributarias, como el de otorgar facturas, por ejemplo.

Los regímenes Especiales de Tributación son; el Régimen Tributario Simplificado, alcanza a los que realizan actividades de artesanías, comerciantes minoristas y vivanderos, quienes deben cumplir con los requisitos de niveles de ventas anuales, capital y precios unitarios; El Sistema Tributario Integrado, destinado a las personas naturales que se dedican a prestar servicios de transporte urbano e interprovincial y son propietarios hasta dos movilidades; el Régimen Agropecuario Unificado que alcanza a las personas naturales que se dedican a las actividades agropecuarias en pequeños predios.

Estos regímenes especiales tienen la característica de consolidar la liquidación y el pago de los Impuestos al Valor Agregado, el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y el Impuesto a las Transacciones.

Es importante resaltar que estos regímenes especiales, pese a que la normativa menciona que son de carácter transitorio, su vigencia permanecerá por siempre, mientras existan las pequeñas actividades personales generalmente involucradas con la informalidad en Bolivia.

1.3. Recaudación del IVA

El IVA es el impuesto que más creció, 266% entre las gestiones 2005 al 2013, la productividad del

IVA (Rec. IVA / PIB) se incrementó de 6.7% en 2005 al 9.5% en el 2013. Este aspecto, refleja principalmente por el buen desempeño de la economía boliviana, promedio 4.5% crecimiento del PIB/año, también se debe a una mejor capacidad recaudadora del sistema, como efecto de los ajustes al Código Tributario, eficiencia en la Administración Tributaria, mayores controles y el mejoramiento de la cultura tributaria.

Gráfica 1
Recaudación IVA
(en millones de Bs. y % del PIB)



2. IDENTIFICACIÓN DE PROBLEMAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

2.1. La economía informal en Bolivia

Según los informes del Observatorio Boliviano del Empleo y Seguridad Social del Centro de Estudios para el Desarrollo Laboral y Agrario (Cedla) y del Instituto de Asistencia Social Económica y Tecnológica (Inaset)⁴ que coinciden con los informes gubernamentales de reducción del desempleo, observan que en Bolivia se evidencia el crecimiento del

sector informal por el empleo de mala calidad o precario que llega a más del 70 por ciento de la población económicamente activa.

Otro dato importante del Estudio del CEDLA, es que hace referencia a las empresas que cuentan con el Registro de Comercio, de estas sobresalen las unipersonales con 103.621

4. RENÉ QUENALLATA elpais@opinion.com.bo 20/05/2014 | Ed. Imp. <http://www.opinion.com.bo/opinion/articulos/2014/0520/noticias.php?id=128454>.

firmas, las de responsabilidad limitada (17.635 firmas), seguidas de las de sociedad anónima (1.492 firmas). Lo que significa que los emprendimientos pequeños alcanzan al 84% del total. Estos indicadores actualizados son un buen indicador para concluir que el sector informal en la economía boliviana es muy significativo, ya que evitan el tema de los beneficios sociales, seguridad social y pago de impuestos.

Por otra parte es importante mencionar que el Gobierno del Estado Plurinacional de Bolivia, en los últimos años mereció la atención de políticas públicas para el sector de la pequeña y micro empresa (Mypes), sin embargo, se mantiene la contradicción al ser la informalidad una fuente de generación de empleos aún sean precarios y por otra, ser refugio económico de actividades de contrabando y evasión fiscal.

2.2 Capacidad recaudatoria y evasión del IVA

La capacidad recaudadora del IVA se mide por la eficiencia del IVA (determinada por la política tributaria y por el nivel de cultura de los contribuyentes que cumplen con el pago) y los efectos de la Administración Tributaria por realizar controles y fiscalizaciones óptimas. Mientras que para medir la evasión tributaria restamos de la recaudación potencial la capacidad recaudatoria.

Para alcanzar la suficiencia del sistema del IVA, disponemos de dos herramientas: 1) aumentar la capacidad recaudatoria y 2) mejorar la eficiencia de la administración tributaria. Como se señaló, la primera de ellas pertenece principalmente al ámbito de la política tributaria quien define el nivel de las tasas, la amplitud de la base imponible, sanciones, etc., y la cultura tributaria de los ciudadanos. La segunda, se refiere a la eficiencia de la Administración Tributaria, para reducir la evasión y mejorar la fiscalización principalmente.

Por otro lado, la base y cumplimiento tributario en Bolivia, se concentra en pocos contribuyentes (**ver Tabla 1**), y existe un gran número de pequeñas empresas vinculadas principalmente con actividades informales. Los problemas que se plantean en este trabajo, se orientan a evaluar el cumplimiento del pago del IVA por parte de los contribuyentes con menor capacidad económica (MyPes). Se evidencia diferentes factores sobre este aspecto, los cuales son:

- El IVA tiene una premisa importante para su funcionamiento; que toda la cadena productiva este dentro las actividades formales. El IVA se liquida a través del método de la deducción por facturas, créditos y débitos, entonces exige a todos los agentes económicos a ser incorporados en su cumplimiento.
- En los países con menor grado de desarrollo como es el caso de Bolivia, el IVA tiene menos eficiencia recaudatoria que otros impuestos alternativos (por ejemplo el Impuesto a las Transacciones). Los costos de recaudación son importantes para la Administración Tributaria así también los costos de cumplimiento que afrontan los contribuyentes. No obstante, dado que los costos de cumplimiento suelen repercutir con mayor fuerza en las empresas pequeñas (por ejemplo, si tomamos los datos de la **Tabla 3**, los contribuyentes del RGT con ventas anuales de \$US. 30,200, en promedio asumen un costo por cumplimiento tributario del 2.2% respecto a sus ingresos anuales, mientras que una empresa GRACO que tiene ventas promedio de \$US. 3.3 millones/año, asume el 0.37% de sus ventas)⁵.
- Los controles que lleva adelante la Administración Tributaria por temas de fiscalización, son limitadas (verificación de emisión de facturas fiscales al momento de la venta, la veracidad del Crédito Fiscal IVA en las declaraciones, el contrabando y la infor-

5. *Mype, paga a contador y otros gastos \$US. 450/año. Mientras que una empresa GRACO contrata personal contable y otros gastos \$US. 9,270/año.*

- malidad, el correcto pago del IVA, etc.) y no abarca a un gran porcentaje de los contribuyentes. Esta situación demuestra que el control del IVA es irregular especialmente en los pequeños contribuyentes.
- Lo único que puede hacer la Administración tributaria es generar sensación de riesgo y fiscalizar a contribuyentes que son generalmente las grandes empresas, por el criterio de costo – beneficio y para el cumplimiento de metas de recaudación.
 - De acuerdo a datos expuestos en la Memoria del SIN 2012⁶, en esa gestión se realizaron 193 fiscalizaciones integrales, 3.036 verificaciones externas y 11.176 verificaciones internas, llegando a un total de 14.405 trabajos de control y revisión del correcto pago de impuestos. El Padrón de contribuyentes al 2012 pasa a los 300,000 contribuyentes inscritos; entonces solo hay una cobertura de verificación de impuestos del 3.7% del universo de contribuyentes/año.

Tabla 3
Ventas, compras y utilidades por tipo de contribuyentes
gestión 2013
(Expresado en miles de \$US)

Contribuyentes Clasificados s/g sus Ventas Anuales			Datos Declarados por los Contribuyentes				Indicadores	
De	Hasta	No. de Contribuyentes	Ventas de Bienes y Servicios Facturados	Compras Declaradas p/ Merc. Interno	Valor Agregado (Base imponible)	Utilidad Neta Imponible (Base Imponible p/IUE)	Valor Agregado / Ventas	Ventas No. de Contribuyentes
2.454,0	Adelante	1.729	29.903.751,5	23.412.608,2	6.491.143,3	1.295.347,9	21,7%	17.295,4
1.077,6	255,7	1.643	2.616.952,3	2.312.870,7	304.081,6	39.992,5	11,6%	1.592,8
613,6	1.077,6	1.924	1.548.499,3	1.350.807,9	197.691,4	19.161,16	12,8%	804,8
301,7	613,6	3.817	1.624.335,1	1.424.684,7	199.650,4	24.906,3	12,3%	425,6
122,8	301,7	9.246	1.739.762,1	1.580.500,4	159.261,7	34.732,8	9,2%	188,2
64,7	122,8	11.191	993.597,8	924.439,2	69.158,6	12.208,3	7,0%	88,8
30,2	64,7	19.487	856.544,9	792.680,4	63.864,5	13.819,5	7,5%	44,0
-	30,2	212.821	1.033.620,5	2.251.261,1	(1.217.640,6)	32.208,0	-117,8%	4,9
Total General		261.858	40.317.063,4	34.049.852,6	6.267.210,9	1.472.377,0	15.5%	154.0

Fuente: Elaborados en base a datos del SIN.

Como se evidencia en el cuadro precedente, en el caso de los grandes contribuyentes que cuentan con más de \$US. 2,5 millones de ventas al año, declaran el 74% de las ventas totales anuales, un 21.7% de valor agregado y en promedio \$US. 17.3 millones por empresa.

Mientras que los contribuyentes con ventas de hasta \$US. 30,200 declaran el 2.6% del total de las ventas totales anuales, un 117% negativo de valor agregado y en promedio \$US. 4,900 de ventas anuales por empresa.

6. Servicio de Impuestos Nacionales. Memoria Institucional 2012.

Este panorama, refleja que el sistema impositivo boliviano está concentrado en cerca de cuatro mil contribuyentes (1.3%).

En los contribuyentes con ventas menores a \$US.30,200 / año, se evidencia un alto índice de informalidad en el cumplimiento impositivo. Estos contribuyentes (81.3% del total) declaran

compras mayores a sus ventas, sin que sean grandes inversionistas.

En este segmento podría afirmarse que están las empresas unipersonales, familiares, profesionales independientes, cooperativas productivas, en general Mypes.

Tabla 4
Impuestos por tipo de contribuyentes
gestión 2013
(Expresado en miles de \$US)

Contribuyentes Clasificados s/g sus Ventas Anuales			Datos Declarados			Indicadores		
De	Hasta	No. de Contribu.	IVA	IT	IUE	IVA / TOTAL	IT/ TOTAL	IUE / TOTAL
2.454	Adelante	1.729	903.147,3	834.087,0	1.019.345,6	79,3%	71,7%	86,6%
1.078	256	1.643	74.494,1	72.202,5	39.495,0	6,4%	6,2%	3,4%
614	1.078	1.924	39.577,4	45.510,6	18.757,7	3,4%	3,9%	1,6%
302	614	3.817	36.521,2	49.507,7	22.139,0	3,1%	4,3%	1,9%
123	302	9.246	34.693,0	56.091,5	26.580,5	3,0%	4,8%	2,3%
65	123	11.191	18.409,3	30.746,5	11.451,9	1,6%	2,6%	1,0%
30	65	19.487	16.422,3	34.913,5	12.428,6	1,4%	3,0%	1,1%
-	30	212.821	22.472,2	39.485,0	27.084,4	1,9%	3,4%	2,3%
Total General		261.858	1.172.736,8	1.162.544,4	1.177.282,6	100%	100%	100%

Fuente: Elaborados en base a datos del SIN.

Con relación al cumplimiento impositivo, con datos de la gestión 2013, los grandes contribuyentes que representan a las dos primeras filas de la **Tabla 3**, pagan el IVA el 85.7% del total recaudado por este impuesto.

Mientras que los contribuyentes con ventas hasta \$US. 65,000 (las dos últimas filas de la Tabla 3), pagan el 3.3% del total IVA.

Este comportamiento significa que a medida que baja el tamaño del contribuyente por sus ventas,

disminuye significativamente el cumplimiento impositivo. Por lo que se entiende, en estos rangos de menores ingresos, existe un mayor nivel de evasión fiscal.

Esta situación se debe a varios factores; no facturan todas sus ventas, no cuentan con crédito fiscal IVA por que compran sin facturas, en su mayoría lo realizan en los mercados informales y en muchos casos se ven obligados a transgredir presentando facturas de compras falsas.

3. ANÁLISIS SOBRE LA EFECTIVIDAD DEL IVA PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

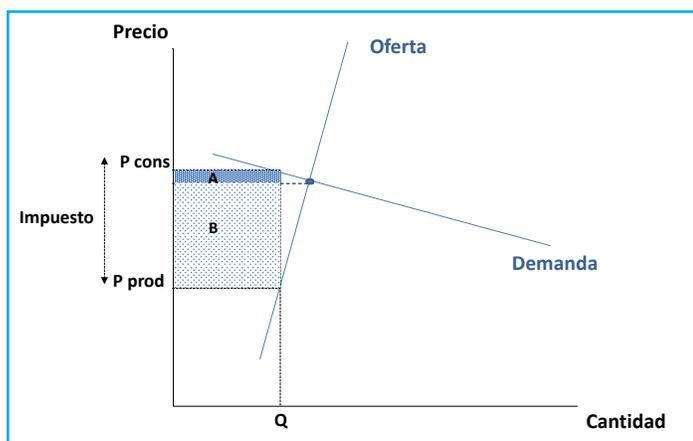
3.1. El IVA como un incentivo hacia la informalidad y la evasión

Según el análisis microeconómico, los impuestos sobre los bienes y servicios, no deberían reducir los beneficios, ya que las empresas se limitan a trasladar a los consumidores, como es el caso del IVA por ejemplo. En realidad el efecto de los impuestos recae sobre las transacciones entre los productores y consumidores. Elevan los precios que paga el consumidor y reducen los beneficios de las empresas. La teoría indica que la parte que se traslade depende de las características de la demanda y oferta⁷.

Las condiciones de a quien pesará el efecto impositivo en el mercado de bienes y servicios, estará dada por las elasticidades de la oferta y demanda de bienes.

En el caso de las pequeñas empresas, por la rigidez en su escala de producción y especialmente por las externalidades que surgen de la competencia desleal de la economía informal, generalmente tiene una demanda elástica y una oferta inelástica. Esta situación hace que los impuestos indirectos se trasladen en mayor proporción al productor y en menor escala al consumidor, tal como se explica en la siguiente **Gráfica 2**.

Gráfica 2
Traslación de los impuestos



El área **A** de la Gráfica anterior, representa el impuesto que se traslada al consumidor, mientras que el área **B**, es el impuesto que se traslada al productor. Lo que significa que a las pequeñas empresas y pequeñas actividades en general, les resultan tremendamente difi-

cultas poder cumplir a cabalidad con las obligaciones impositivas. Es así desde el punto de vista de fomento a las actividades en el sector de las MyPes, las políticas fiscales deben considerar esta situación.

7. Hal R. Varian, *Microeconomía intermedia*. 1996.

3.2. Mejorar la efectividad del IVA para pequeños contribuyentes

Como anteriormente se sostuvo, el IVA por su concepción es un modelo impositivo que funciona efectivamente en una economía donde todos los agentes económicos se encuentran dentro la formalidad. En Bolivia, se tiene una gran influencia de economías subterráneas, actividades que se encubren dentro la ilegalidad, el contrabando, etc., que inducen a otras empresas a no permitir su formalidad.

Por esas razones, a fin de no seguir manteniendo un IVA no efectivo en sectores de pequeños contribuyentes, comercio minorista, unipersonales y profesionales independientes y crear oportunidades para que estos grupos, tengan el incentivo de formalizarse y no permanecer dentro la contravención, es necesario crear un tipo de impuesto alternativo y complementario al actual IVA.

Se aplicaría una carga más sencilla y efectiva, en base a los mismos elementos constitutivos del Impuesto al Valor Agregado, el cual tendría el carácter de gravar las ventas de bienes y servicios, dentro parámetros previamente establecidos (por ejemplo, a contribuyentes que tengan ventas menores a \$US. 30,200 / año, número de empleados, o tamaño del negocio).

El hecho imponible del IVA simplificado propuesto, deviene al momento de la trans-

ferencia del bien o servicio, con una alícuota que sustituye al gravamen del actual IVA no implicaría una disminución del impuesto que actualmente recauda el fisco. Los sujetos pasivos de esta nueva carga estarían dirigidos a las pequeñas actividades (Mypes).

En la **Tabla 5**, se expone una secuencia del funcionamiento del IVA tal cual está establecido en la actual normativa y para su exposición se incorpora la liquidación del IUE.

Como se observa, en la cadena de comercialización del producto, el IVA al final es pagado por el consumidor (UM. 280) y bajo los supuestos definidos para el análisis, el IUE pagado por los diferentes agentes es de UM. 175, lo que hace que el fisco capte por impuestos UM. 455.

En la **Tabla 6**, se incorpora el IVA simplificado propuesto para el sector de las MyPes. En el comportamiento del cumplimiento impositivo de la cadena de comercialización, se suspende el reconocimiento del crédito fiscal y al gravar con un IVA simplificado con el 4% sobre las ventas, ya no existirá el problema del crédito fiscal, puesto que se facilita y se incentiva en la formalización del sector de las MyPes. Por otra parte, se toma en cuenta el cumplimiento del IUE, y al ser sujetos del IVA simplificado, tendrán la obligación de tomar como gastos el crédito fiscal no utilizado, para fines de determinación del IUE.

Tabla 5
Funcionamiento del IVA y el IUE en la cadena productiva. Según las normas vigentes (Expresado en UM)

Contribuyentes	Ventas	Compras	Debito Fiscal	Crédito Fiscal	IVA Determinado	IUE a Pagar	Recaudación Fisco
Empresa 1	1.000		130	-	130	33	163
Empresa 2	1.360	1.000	177	130	47	44	91
MyPes	1.850	1.360	241	177	64	60	124
Empresa 3	1.156	850	150	111	40	38	77
Consumidor fina (*)		2.156		280			
TOTALES					280	175	455

Fuente: Elaboración propia

(*) Consumidor final compras de MyPes y Empresa 3

Tabla 6
Funcionamiento del IVA y el IUE en la cadena productiva
Según propuesta
(Expresado en UM)

Contribuyentes	Ventas	Compras	Debito Fiscal	Crédito Fiscal	IVA Determinado	IUE a Pagar	Recaudación Fisco
Empresa 1	1.000		130	-	130	33	163
Empresa 2	1.360	1.000	177	130	47	44	91
MyPes	1.677	1.360	67	-	67	15	82
Empresa 3	907	667	118	27	91	30	121
Consumidor fina (*)		1.907		248			
TOTALES					335	122	457

Fuente: Elaboración propia

(*) Consumidor final compras de MyPes y Empresa 3

En la forma como se liquida los impuestos según las **Tablas 5 y 6**, se considera un valor agregado del 36% sobre las compras en la cadena productiva, 15% de utilidad sobre los ingresos. En el IVA simplificado para el sector de las MyPes se aplica una alícuota del 4% sobre las ventas, se reconoce el crédito fiscal del 4% para los compradores de las empresas pequeñas gravadas con esta alícuota y se supone que para fines de exposición las ventas de las MyPes a la Empresa es de UM. 3 667 y al consumidor final UM. 1,000.

El resultado del ejercicio antes descrito, demuestra que con la aplicación de un IVA simplificado en los pequeños contribuyentes, producto de la disminución de la alícuota del 13% al 4% y sin reconocimiento del crédito fiscal para este sector, se tiene como resultado los siguientes aspectos:

- Facilita el cumplimiento impositivo de las Mypes.
- Disminuye el problema del descargo de los créditos fiscales, por los problemas de la existencia de sectores informales, el cual les resulta dificultoso contar con facturas por la compra de insumos y materias primas.
- Desincentiva a la evasión impositiva, porque para no recibir el impacto de la

carga tributaria, acuden a no facturar en su totalidad sus ventas.

- Se reduce las prácticas delictivas por la presentación de facturas ilegales de compras o presentar facturas que no corresponden a sus actividades.
- Beneficia relativamente en el pago impositivo e incentiva la productividad del sector. Disminuye los costos de administrar el cumplimiento de sus impuestos y sobre todo alivia el soporte de la carga que actualmente debe soportar el pequeño productor y no así el consumidor, más que todo, por la presencia de una economía informal.
- Otras pequeñas actividades que se encuentran en la informalidad tendrán el incentivo de poder registrarse para el pago de los impuestos y constituirse en actividades legales.
- Se evita que el fisco pierda recaudación, al contrario ésta se incrementaría por la incorporación de nuevas pequeñas empresas y la disminución de la evasión impositiva. Asimismo, el fisco dejaría de consumir recursos materiales y humanos para perseguir actividades delictivas, como el comercio ilegal de facturas.

Por último, para que funcione este mecanismo simplificado del IVA, se debe implementar el sistema de facturación, diferenciando las facturas para compras de bienes intermedios y las “notas de venta” para consumidores finales.

Esta medida permitirá a la Administración Tributaria realizar de manera más efectiva el control cruzado de las compras y ventas a través de la base de datos de declaraciones de los contribuyentes.

4. CONCLUSIONES

El presente trabajo ha pretendido describir la baja capacidad recaudadora del IVA en los sectores con pequeñas capacidades económicas denominadas Micro y pequeñas empresas (MyPes). Se concluye que en Bolivia como un país con alta presencia de actividades informales, el IVA tal como se aplica, no funciona en esos sectores.

El IVA actual desincentiva a las pequeñas actividades a formalizarse y cumplir adecuadamente con su pago. Estos sectores no están dispuestos a asumir con la carga del IVA por las condiciones

del mercado con la presencia de actividades informales.

Para facilitar el cumplimiento impositivo e incentivar a la formalización de las pequeñas actividades económicas, es necesario aplicar un IVA de manera simplificada, obviando la declaración del crédito fiscal, y aplicar una alícuota que sea similar al valor agregado sobre sus ventas de manera directa.

Con este ensayo, se pretende generar discusiones sobre nuevas formas de aplicar el IVA.

6. ABREVIACIONES Y SIGLAS

CTB	Código Tributario Boliviano
CEDEIMs	Certificado de Devolución de Impuestos
GA	Gravamen Arancelario
GRACO	Grandes Contribuyentes, clasificados por el SIN.
ICE	Impuestos a los Consumos Específicos
IDH	Impuesto Directo a los Hidrocarburos
IRPF	Impuesto a la Renta de Personas Físicas
ISAE	Impuesto a las Salidas Aéreas al Exterior
IJ	Impuesto al Juego
IT	Impuesto a las Transacciones
ITF	Impuesto a las Transacciones Financieras
ITGB	Impuesto a las Sucesiones y las Transmisiones Gratuitas de Bienes
IVA	Impuesto al Valor Agregado
IVME	Impuesto a la Venta de Moneda Extranjera

IEHD	Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados
IUE	Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas
MEPF	Ministerio de Economía y Finanzas Públicas
MyPes	Micro y Pequeñas Empresas
NIT	Número de Identificación Tributaria.
PIB	Producto Interno Bruto
PRICO	Principales Contribuyentes, definidos por el SIN
RAU	Régimen Agropecuario Unificado
RC-IVA	Régimen Complementario al IVA
RGT	Régimen General de Tributación
RTS	Régimen Tributario Simplificado
SIN	Servicio de Impuestos Nacionales
STI	Sistema Tributario Integrado
TGN	Tesoro General de la Nación

5. BIBLIOGRAFÍA

Servicio de Impuestos Nacionales. Plan Estratégico Institucional; PEI 2010 – 2015.

Matthijs Alink y Victor van Kommer. Manual de Administración Tributaria. CIAT – IBFD.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT. Estadísticas Tributarias de América Latina. 2014.

Servicio de Impuestos Nacionales. Memoria Institucional 2012.

Hal R. Varian, Microeconomía intermedia. 1996.

Referencias electrónicas

International Tax Dialogue. El Impuesto sobre el Valor Agregado Experiencias y Problemática. Preparado para la Conferencia sobre el IVA organizada por el Diálogo Fiscal Internacional VAT. Roma, 15 y 16 de marzo de 2005. http://www.itdweb.org/VATConference/Documents/FINAL%20conference%20paper_Spanish.pdf.

LAS CRIPTOMONEDAS, UN NUEVO OBSTÁCULO EN EL CAMINO HACIA LA TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL

Equipo de trabajo de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de
Grandes Contribuyentes Nacionales (DGI - AFIP)



SINOPSIS

Las criptomonedas representan una amenaza a los Estados. Mediante estrategias de publicidad intencionada, se intentan mostrar sus aspectos presuntamente positivos. Sin embargo, pocas investigaciones se han hecho sobre su verdadera naturaleza.

Es necesario generar conciencia en las administraciones tributarias sobre los peligros que pueden acarrear. Sectores minoritarios buscan vulnerar la soberanía de los Estados, en contra de una tendencia reconocida mundialmente hacia la transparencia fiscal internacional.

En este trabajo se analizarán las características de las criptomonedas y su incidencia en la potestad fiscalizadora de las administraciones tributarias para concluir respecto de los efectos negativos que su aceptación y utilización acarrearían.

Los Autores: Equipo de trabajo de la Subdirección General de Operaciones Impositivas de Grandes Contribuyentes Nacionales (DGI- AFIP) **CP Mariana de Alva**, (UBA). Actual Subdirectora General de Operaciones Impositivas del Interior (DGI -AFIP) **CP Alberto Vicente Diaz**, (UBA). Funcionario AFIP desde 1987. **CP Diego Esparza** (UBA). Funcionario AFIP desde 1991. **CP Alcira Margarita Laino** (UBA). Funcionario AFIP desde 1977. **CP Rubén Valentin Perez** (UBA) Funcionario AFIP desde 1980. **CP Mariano Fabio Rodriguez** (UBA). Funcionario AFIP desde 1990. **CP Sergio Oscar Vieiro** (UCA) Funcionario AFIP desde 2004. **CP Luis Fernando Villan** (USAL). Funcionario AFIP desde 1992.

Contenido

1. Conceptos generales
2. Las Criptomonedas
3. Fiscalidad y criptomonedas
4. Conclusión
5. Bibliografía

Mediante estrategias de publicidad intencionada se intenta mostrar los aspectos presuntamente positivos de las criptomonedas, significando una amenaza a los Estados al ofrecerse como una moneda que no requiere el respaldo de alguna entidad central o gobierno. Sin embargo, pocas investigaciones se han hecho sobre su verdadera naturaleza.

Por ello, es necesario generar conciencia en las administraciones tributarias sobre los peligros que pueden acarrear, al considerarse que sectores minoritarios buscan vulnerar la soberanía de los Estados, en contra de una tendencia reconocida mundialmente hacia la transparencia fiscal internacional.

Teniendo en cuenta que las criptomonedas se presentan como una evolución en el manejo y uso de la moneda como medio de intercambio y reserva de valor, en este trabajo realizaremos una breve reseña conceptual e histórica del dinero, a fin de evaluar si podemos considerarlas en ese sentido. Para ello expondremos las principales características distintivas y el funcionamiento de las mismas, analizaremos su naturaleza jurídica para la legislación argentina, y su incidencia en la potestad fiscalizadora de las administraciones tributarias para concluir respecto de los efectos que su aceptación y utilización acarrearían.

Muchas líneas se han escrito acerca de la transparencia fiscal internacional en estos últimos años. Está claro que es un tema que ha merecido —y sigue mereciendo— la mayor de las atenciones

de las administraciones fiscales a nivel global. No es el objetivo de este trabajo explayarse sobre este fenómeno ni sobre sus ventajas, aunque es preciso ceñirse sumariamente a aquellos conceptos que contextualizan en gran medida la situación actual de la relación entre el llamado contribuyente global y las administraciones tributarias.

Gracias al arduo trabajo que se ha llevado a cabo en foros internacionales, hoy en día podemos afirmar que muchos países, tal el caso de Argentina, emplean todo su empeño en terminar con la competencia fiscal nociva, expresión contraria al intercambio internacional de información y, por lo tanto, coadyuvante de la planificación fiscal agresiva que realizan algunos contribuyentes.

Este trabajo mancomunado llevado a cabo por las administraciones fiscales de los distintos países —avalado por las autoridades políticas correspondientes— encuentra frecuentemente obstáculos, generados por los grandes concentradores de riquezas que se benefician largamente a partir de posibles divergencias entre las legislaciones tributarias de los distintos países y la dificultad de armarse de la información cuando esta se encuentra más allá de su jurisdicción.

Es innumerable la cantidad de maniobras que estos actores han sabido desarrollar siempre adaptándose a las nuevas exigencias y la evolución del trabajo de las administraciones tributarias.

Hoy, en particular, creemos que la irrupción de las criptomonedas viene a representar una nueva oportunidad para los amantes del arte de pergeñar estrategias en función de sus propios intereses, en busca de la evasión fiscal aún a sabiendas de que la menor recaudación tributaria redundará en el debilitamiento del crecimiento económico justo, competitivo, equitativo y sustentable en el tiempo, que genera desarrollo económico e inclusión social¹.

1. Echegaray, Ricardo. (2013) *La Administración Tributaria frente al Contribuyente Global*. Buenos Aires: La Ley.

1. CONCEPTOS GENERALES

1.1 Concepto de Dinero

Cualquier persona de la sociedad actual está familiarizada con el dinero. Diariamente, es utilizado para el pago de productos o servicios; por otro lado generalmente se consigue a contraprestación del trabajo y el esfuerzo diario, por cualquiera de los medios posibles y legítimos. No cabe ninguna duda que el dinero es indispensable en el mundo actual.

El dinero tiene por objetivo facilitar y mejorar el sistema de trueque utilizado en los primeros intercambios de mercancías por los seres humanos: El dinero debe cumplir las siguientes condiciones:

- Ser aceptado, reconocido y que genere confianza por una gran parte de la población como medio de intercambio en las transacciones comerciales;
- Ha de ser una reserva de valor a largo plazo y ha de ser duradero, permitiendo hacer frente a la incertidumbre que puede acontecer en el ámbito económico y a su vez permitir ser guardado (ahorro) para tener poder adquisitivo o de compra en el futuro;
- Ha de ser una unidad de medida, de esta forma permitir fijar los precios de los bienes y servicios de una manera rápida y equitativa, permitiendo comparar el precio en productos y servicios iguales o similares; y
- Ha de ser fácilmente transportable y manejable permitiendo realizar las transacciones económicas de una manera sencilla y cómoda.

Una definición de dinero sería “Cualquier medio de cambio generalmente aceptado para pago de bienes y servicios y la amortización de deudas. El dinero también sirve como medida del valor para tasar el precio económico relativo de los distintos bienes y servicios”.

1.2. Historia del Dinero

En la antigüedad, las transacciones económicas no se saldaban con dinero. Cuando alguien quería adquirir cierta cantidad de un bien tenía que pagarlo en especies con otro bien. Estas transacciones económicas se efectuaban en forma de trueque, siendo una forma de intercambio efectiva en la medida que se intercambiaban pocos productos. Un problema muy importante que se presentó con el trueque era la equivalencia entre los productos que se tenían y que se querían intercambiar. Para solucionar esto, se creó una especie de banco, que funcionaba en los templos. Allí las personas depositaban sus productos para recibir otros a cambio, de acuerdo a la cantidad dada, el producto requerido y la equivalencia entre ambos.

Muchas cosas se han utilizado como representación de dinero; algunas se valoraban por su utilidad y otras por ser duraderas y fáciles de transportar. Se han descubierto aproximadamente 50.000 tipos de dinero primitivo en el mundo.

Los metales hacen su aparición y empiezan a hacerse populares como símbolo de dinero por su duración y además porque se podían hacer piezas pequeñas y distintas para cubrir necesidades diferentes. Ya en Babilonia el oro y la plata se usaron como dinero en el 3.000 a.c. Los metales se conservaban y se iban cortando a trocitos para hacer efectivos los pagos.

En el imperio romano, se creó una moneda homogénea en las distintas regiones y unitaria en peso, tamaño y valor: el Denario (raíz latina de la palabra dinero). La regulación se efectuaba por medio de una acuñación central y estatal que prohibía cualquier tipo de acuñaciones particulares.

En el año 845 a.c., se empezó a emitir un papel representativo, mucho más liviano y manejable que si bien era construido en un material de muy poco valor, valía por decreto gubernamental una cantidad específica de oro y plata.

El papel moneda se fue haciendo popular a lo largo del siglo XVIII. Los bancos privados fueron reemplazados para la emisión de papel moneda por bancos centrales. Para finales del siglo XIX, se estableció un patrón internacional del valor del oro y el valor del dinero y su paridad. Durante la I Guerra Mundial, casi todos los gobiernos suspendieron la convertibilidad de sus monedas, perdiéndose todo el interés por volver a introducir el patrón oro internacional tras la Gran Depresión. Años más tarde, la transformación de las monedas mundiales a dinero fiduciario con valores fijados totalmente por la demanda del mercado culminó con el abandono de la vinculación del dólar estadounidense en 1971.

Cualquier dinero que circule como papel moneda debe llenar ciertas condiciones para cumplir apropiadamente su fin. Los billetes se emiten en masa y deben ser uniformes y adaptables por toda la comunidad

Las características del dinero son:

1. **Portabilidad:** El dinero debe ser fácilmente portable;
2. **Durabilidad:** El dinero que no cuente con la cualidad de durabilidad física perderá su valor como moneda;
3. **Divisibilidad:** El dinero debe ser fácilmente divisible en partes iguales para permitir la compra de unidades mas pequeñas;
4. **Uniformidad:** El dinero debe ser estandarizado en sus unidades y requieren ser de igual calidad. Solo si hay estandarización del dinero las personas tendrán certeza de lo que reciben cuando realizan transacciones;
5. **Reconocimiento:** El dinero debe ser fácilmente reconocible; de lo contrario se tendría dificultad para determinar si lo que se tiene es dinero u otro activo;

6. **Liquidez:** El dinero debe ser fácilmente intercambiable por bienes y servicios sin altos costos y con relativa seguridad en cuanto a su valor nominal; e

7. **Incorruptibilidad:** El dinero no debe permitir fácilmente su falsificación, este rasgo denota el propósito de evitar la descomposición.

Actualmente es utilizado el dinero electrónico, que es un valor prealmacenado en una tarjeta inteligente o en un disco rígido de una computadora personal. Puede ser transmitido a otra tarjeta, a otra computadora o a otro país a través de internet. El pago con dinero electrónico es final, a diferencia del pago con una tarjeta de crédito, que después requiere un proceso ulterior de pago.

1.3. Moneda de Curso Legal

La moneda de Curso Legal es aquella que el acreedor no puede rehusar jurídicamente si le es ofrecida por el deudor en cumplimiento de su obligación. Dicha obligatoriedad de aceptación o irrecusabilidad es creada por ley y el acreedor que no acepta esta regla se perjudica a sí mismo en la medida en que no tiene derecho de exigir otra cosa. Esto es porque la moneda emitida con curso legal es forzosa y debe ser aceptada como medio de pago en todo el país.

En este orden de ideas, es preciso señalar que los billetes y monedas emitidos por el Banco Central de la República Argentina tendrán curso legal en todo el territorio de la República Argentina por el importe expresado en ellos, según lo establece la normativa vigente.

En cuanto al poder cancelatorio de la moneda, podemos agregar que según el artículo 725 del Código Civil Argentino, se denomina pago al “cumplimiento de la prestación que hace el objeto de la obligación, ya se trate de una obligación de hacer, ya de una obligación de dar”.

1.4 Sistema Monetario Internacional

El sistema monetario internacional se define como el conjunto de reglas, mecanismos e instituciones relativos a los usos y al cambio de las diversas monedas entre sí, que sirven para organizar las relaciones económicas internacionales, que son generalmente aceptados por la comunidad mundial. Esta estructura, consecuencia de la globalización, surge para resolver los inconvenientes que plantea la existencia de un sistema monetario de cada país.

Tomando en cuenta las dificultades causadas por el abandono del patrón oro a comienzos de los años treinta y como consecuencia de los desastres ocasionados por la II Guerra Mundial, se evidenció la necesidad de establecer un nuevo sistema monetario internacional. Con tal finalidad, el 22 de Julio de 1944 la Organización de las Naciones Unidas celebró una Conferencia Monetaria y Financiera en Bretton Woods. Algunos de los principales propósitos de esta conferencia fueron:

- Ayudar a la reconstrucción de los países devastados por la guerra;
- Establecer un sistema de tasa de cambio fija con base en el dólar estadounidense;
- Crear los medios necesarios para corregir los desequilibrios en las balanzas de pago de los países; y
- Lograr libertad en el movimiento de los cambios internacionales.

Como resultado de dicha reunión fue creado el Fondo Monetario Internacional, el cual comenzó a funcionar el 27 de Diciembre de 1945.

La necesidad de un Sistema Monetario Internacional se deriva de que las transacciones internacionales (comercio, transferencia, inversiones, etc.) se realizan con diferentes monedas nacionales ligadas a la realidad económica

de cada país y a la confianza que ello genera en los demás, cuyas medidas son los precios relativos o tipos de cambio de cada moneda. Las operaciones entre las monedas que se utilizan como contrapartida de dichas transacciones se realizan en el mercado de cambios. Los diferentes tipos de cambio dependen de la regulación que realizan los diversos bancos centrales que controlan las fluctuaciones de cada divisa, teniendo como objetivo fundamental el sistema monetario internacional el de asegurar cierta estabilidad en el valor de la moneda. Una de las ventajas es permitir a los países miembros lograr una cierta estabilidad, generando confianza, y tratando de lograr un crecimiento económico, evitando de tal manera la incertidumbre y la inestabilidad lo que promueve la especulación, desestabilizadora de ciertos actores económicos.

1.5. Soberanía

La soberanía es la característica esencial del poder del Estado ya que este es el mayor poder que se reconoce en la sociedad. Así, se dice que el poder del Estado es “soberano”. Germán Bidart Campos define la soberanía como la “cualidad de aquel poder que para organizarse jurídicamente no reconoce, dentro del ámbito de relaciones que rige, otro orden superior de cuya nominación positiva derive lógicamente su propia validez normativa”².

Naturalmente, el concepto de soberanía se arraiga fuertemente dentro de cualquier sociedad ya que — en consideración de las actuales formas de organización sociales — es a través del Estado que las comunidades ejercen su libertad de acción y decisión.

Como funcionarios de administraciones tributarias, no tenemos dudas acerca de la importancia de la recaudación como componente fundamental de la soberanía. El ejercicio de la potestad tributaria — con todos sus límites, rigurosamente estudiados a través

2. Bidart Campos, Germán. *El mito del pueblo como sujeto de gobierno, soberanía y representación* (p. 41-42). Buenos Aires: Abeledo –Perrot.

de los años por ciencias como las Finanzas Públicas, entre otras — determina el campo de acción de los Estados en cuanto al ejercicio de su actividad financiera, la cual es antecedente fáctico y jurídico para el desarrollo de todas sus funciones más esenciales. Es más, teniendo en cuenta que hoy en día se reclama al Estado una participación sin precedentes, esto toma aun más relevancia.

Ahora bien, algo similar ocurre con la administración monetaria, la cual surge como otra de las funciones públicas básicas, así

como la administración de justicia, entre otras. En este orden de ideas, cabe tener presente que el artículo 30 de la Carta Orgánica del Banco Central de la República Argentina — Ley N° 20.539 — establece que este será el “encargado exclusivo de la emisión de billetes y monedas de la Nación Argentina y ningún otro órgano del gobierno nacional, ni los gobiernos provinciales, ni las municipalidades, bancos u otras autoridades cualesquiera, podrán emitir billetes ni monedas metálicas ni otros instrumentos que fuesen susceptibles de circular como moneda”.

2. LAS CRIPTOMONEDAS

2.1. ¿Qué es una criptomoneda?

Una criptomoneda es una moneda virtual que sirve para intercambiar bienes y servicios a través de un sistema de transacciones electrónicas sin la necesidad de un intermediario. Se las conoce también con los nombres de criptodivisa, moneda electrónica, dinero virtual, etc.

A diferencia de otros intentos de dinero electrónico, las criptomonedas incorporan los principios de la criptografía³ para implementar una economía presuntamente segura, anónima y descentralizada, donde el eje del funcionamiento es utilizar claves para descifrar el mensaje encriptado mediante ecuaciones complejas por cada de una de las partes intervinientes. Solo a través de claves personales se produce el intercambio de la moneda.

La criptomoneda es un certificado de seguridad con un número de “dueño” que por acuerdo general tiene un valor flotante, su comportamiento es muy parecido a un título negociable o las acciones de una compañía, su valor crece o decrece de acuerdo a varios factores como:

- **Demanda:** como todo bien de mercado entre más personas la compren mayor será su valor;
- **Confianza:** como cualquier título valor, cuando alguna empresa que se dedica a la comercialización de criptomonedas sufre un robo o pérdidas, la criptomoneda pierde valor ante el público; y
- **Aceptación:** toda moneda es tan valiosa como su capacidad de ser convertida en productos, servicios o en otro tipo de moneda.

2.2. Primeras criptomonedas

Satoshi Nakamoto es el pseudónimo de la persona o el grupo de personas que diseñaron el protocolo Bitcoin en 2008 y que crearon la red en 2009. Hasta la invención de Bitcoin (BTC) era obligatorio que todos los pagos en el comercio electrónico se canalizaran a través de entidades centralizadas de confianza, generalmente bancos y otras empresas financieras, que gestionaban el seguimiento de todas las transacciones.

3. *Es el ámbito de la criptología que se ocupa de las técnicas de cifrado o codificado destinadas a alterar las representaciones lingüísticas de ciertos mensajes con el fin de hacerlos ininteligibles a receptores no autorizados. Se encarga del estudio de los algoritmos, protocolos y sistemas que se utilizan para proteger la información y dotar de seguridad a las comunicaciones y a las entidades que se comunican.*

El 3 de enero de 2009 la red P2P (*peer to peer* o sistema de intercambio entre pares) de Bitcoin entra en funcionamiento con la publicación del primer cliente, de código abierto, y la creación de los primeros bitcoins. A partir de ese momento, han aparecido ya docenas de criptomonedas con diferentes especificaciones, pero la mayoría de ellas son similares o derivadas de la primera criptomoneda totalmente implementada: el Bitcoin.

Aunque el Bitcoin sigue siendo la principal criptomoneda, existen varias monedas virtuales destacables por su aportación tecnológica respecto a su seguridad y anonimato: Darkcoin, Monero, Vertcoin, Quarkcoin, Litecoin, Dogecoin.

Darkcoin es una cybermoneda específicamente diseñada para su uso en la Red Profunda. Se han maximizado los aspectos sobre seguridad y anonimato para conseguir una privacidad absoluta en las transferencias. Las transacciones en Bitcoin son públicas (es decir, cualquier persona puede verlas en la cadena de bloques) y cuando se realiza una transacción con un tercero (casa de cambio, banco o determinadas tiendas) la información puede vincularse al usuario. A través de un sistema de pago propio (Darkwallet), Darkcoin consigue solventar esos inconvenientes.

2.3. Características de las criptomonedas

Las criptomonedas presentan novedosas características y se destacarían por su presunta eficiencia, seguridad y facilidad de intercambio. Las principales son:

1. No pertenecen a ningún Estado o país y pueden usarse en todo el mundo por igual;
2. Están descentralizadas: no es controlada por ningún Estado, banco, institución financiera o empresa;
3. Sería imposible su falsificación o duplicación gracias a un sofisticado sistema criptográfico;
4. No hay intermediarios: las transacciones se hacen directamente de persona a persona;
5. Las transacciones son irreversibles e instantáneas (los envíos y recepciones de

dinero se hacen en pocos segundos, aunque el dinero que se transfiere tarda unos minutos en estar disponible para su gasto);

6. Es posible cambiar criptomonedas a otras divisas y viceversa, como cualquier moneda;
7. Bajas comisiones: se cobran unas pequeñas tasas por transacción, que van a parar a los nodos de la red P2P;
8. No es necesario revelar la propia identidad al hacer negocios preservando la privacidad de las partes. Las direcciones para enviar y recibir criptomonedas son anónimas, que se componen de una serie alfanumérica generada aleatoriamente. Se pueden crear tantas direcciones como se desee;
9. La licencia con la que se publicó el “protocolo” Bitcoin permite que cualquiera pueda hacer su propia criptomoneda.

2.4. Funcionamiento

2.4.1. Direcciones

De la misma manera que existen direcciones de correo electrónico, también existen direcciones que permiten enviar y recibir esta moneda digital. Para empezar a usar criptomonedas lo primero que debe hacerse es generar una de estas direcciones usando una aplicación Bitcoin, las cuales son gratuitas y no requieren de estar conectado a internet para su generación, pues no hay ninguna institución o empresa en la que sea necesario registrarse.

Estas direcciones se generan mediante unos parámetros matemáticos que logran hacer que todas las direcciones sean únicas y no haya nunca dos iguales, a través de un algoritmo criptográfico que genera una clave pública y una clave privada (similar a la firma digital).

La dirección pública es aquella con la que uno se identifica de cara al mundo. Cualquiera que sepa la dirección pública podrá enviarle bitcoins en cualquier momento. La clave privada es aquella que permite autenticarte, acceder a los fondos que uno tenga en esa dirección o realizar envíos. La mayoría de las aplicaciones para

el manejo de las criptomonedas se aseguran de mantener la clave privada protegida bajo contraseña (cifrada).

El saldo de bitcoins que se posee es un atributo que tiene la dirección. Es un valor que se le da a la cuenta y que puede subir o bajar según las transacciones que se realicen.

2.4.2. Transacciones

La utilización de los bitcoins se realiza por medio de cualquier aplicación o programa diseñado específicamente para ello, debiendo verificar las siguientes características: de código libre o abierto, respaldado por otros usuarios e incorporación medidas de protección de la clave privada.

Las criptomonedas contienen la dirección pública de su dueño. Cuando un usuario A transfiere algo a un usuario B, A entrega la propiedad agregando la clave pública de B y después firmando con su clave privada (http://es.wikipedia.org/wiki/Bitcoin-cite_note-38) A entonces incluye esos bitcoins en una transacción, y la difunde a los nodos de la red P2P a los que está conectado. Estos nodos validan las firmas criptográficas y el valor de la transacción antes de aceptarla y retransmitirla, quedando respaldada en un registro colectivo e inalterable (cadena de bloques o blockchain). Este procedimiento propaga la transacción de manera indefinida hasta alcanzar a todos los nodos de la red P2P.

Para algunas criptomonedas, todas las transacciones son absolutamente públicas y transparentes, algo que en el sistema tradicional no ocurre. Nadie conoce la identidad de la persona que hay detrás de la dirección usada (a menos que ésta lo haga saber) y se preserva la privacidad de los usuarios. Para el resto de personas la transacción será solo un número, sin que sepan quién ha enviado o quién ha recibido el dinero. No obstante ello, se están desarrollando criptomonedas donde se lograría el total anonimato.

2.4.3. Minería de bloques

Todos los nodos que forman parte de la red mantienen una lista colectiva de todas las transacciones conocidas, a la que se denomina la cadena de bloques.

La generación de bloques se conoce como “minería” (en inglés “mining”). Los nodos generadores, también llamados mineros, mediante la ejecución de un programa en su ordenador, crean los nuevos bloques, añadiendo en cada uno de ellos un código (hash) del último bloque de la cadena más larga de la que tienen conocimiento, así como las nuevas transacciones publicadas en la red.

Todos los nodos generadores de la red están compitiendo para ser el primero en encontrar la solución al problema criptográfico de su bloque-candidato actual, de manera que el sistema funcione en forma descentralizada. Cuando un minero encuentra un nuevo bloque, lo transmite al resto de los nodos a los que está conectado. En el caso de que resulte un bloque válido, estos nodos lo agregan a la cadena y lo vuelven a retransmitir. Este proceso se repite indefinidamente hasta que el bloque ha alcanzado todos los nodos de la red. El minero que primero valida la cadena es recompensado con algunos bitcoins nuevos que se inyectan a la economía y las tasas por las transacciones que verifiquen.

Esta recompensa o premio irá disminuyendo con el paso del tiempo hasta llegar a cero, garantizando que no puedan existir más de un equis número de monedas (Ej.: 21.000.000 para BTC, 84.000.000 para Darkcoin, etc). En el largo plazo, todas las recompensas de los nodos generadores provendrán únicamente de las tarifas de transacción.

Entonces, la cadena de bloques contiene el historial de posesión de todas las monedas desde la dirección creadora a la dirección del actual dueño. Por lo tanto, si un usuario intenta reutilizar monedas que ya usó, la red rechazará la transacción.

2.5. Formas de negociarlo

En términos generales se puede decir que hay solo dos maneras muy obvias de obtener criptomonedas:

- Ofreciendo productos y servicios a cambio de criptomonedas;
- Intercambiándolos por euros, dólares u otras divisas.

2.6. Sujetos intervinientes y/o hechos generadores

En la operatoria con estas monedas virtuales podemos identificar a los siguientes sujetos intervinientes, en relación con cada una de las situaciones que podría tener una implicancia comercial y/o fiscal:

1. Al momento de utilizarse como un medio de pago a cambio de un producto o servicio, tendrá incidencia tanto para quien lo ofrezca como para quien lo reciba.
2. Por esa misma operación, al ser procesada por un “minero” a efectos de su validación, éste recibe una tasa de transacción, que sería la comisión por su servicio.
3. Los mineros que validan las transacciones y logran incluir un nuevo bloque en la cadena reciben del sistema Bitcoins generados como recompensa.
4. Las agencias que operen en el intercambio de la moneda virtual cobran una comisión por su actuación.
5. En la totalidad de los casos, debería tenerse en cuenta el valor al cual se opera debido a las ganancias o pérdidas que se pueden producir por su cotización.

2.7. Naturaleza jurídica de las criptomonedas para la legislación argentina

Como análisis preliminar, cabe tener presente que — tal como suele ocurrir con aquellas

realidades que surgen a partir de la iniciativa popular — aún no se observa de parte de nuestro país legislación específica sobre las criptomonedas.

A modo de referencia, es posible mencionar que en Estados Unidos un juez federal consideró a los bitcoins como equivalentes a dinero real⁴. También, en Alemania, el Ministerio de Finanzas, a pedido de parte, se expidió y sostuvo que el bitcoin es una unidad monetaria y actúa como dinero privado⁵.

En el caso de la legislación argentina, podríamos considerar a las criptomonedas — en los términos del Código Civil — como cosas, bienes inmateriales o derechos o bien como una moneda.

En cuanto a las dos primeras de las hipótesis, si consideramos a las criptodivisas como cosas en los términos del artículo 2311, debemos recordar que tal normativa las define como aquellos “objetos materiales susceptibles de tener un valor”. Luego, el artículo 2312 define los “bienes” abarcando las ya citadas “cosas” y los bienes inmateriales.

Bajo este punto de vista, las criptomonedas deberían cumplir con dos requisitos básicos para su consideración en el sentido de las cosas.

Por un lado, sería preciso analizar si las criptomonedas tienen un valor. En este caso, nos encontramos que el valor es otorgado por la función económica que la sociedad le otorga, situación que muchas veces depende de la autonomía de la voluntad de los individuos. En líneas generales, el contexto actual nos refiere a personas efectuando transacciones con las criptomonedas, cubriendo el requisito a nivel inicial del valor. Sin embargo, también debemos tener en cuenta la importancia de la función social que una cosa debe adquirir para que sea considerada “valorable”. En el caso

4. Recuperado de: <http://ia800904.us.archive.org/35/items/gov.uscourts.txed.146063/gov.uscourts.txed.146063.23.0.pdf>.

5. Arthur, Charles, (2013, 19 de Agosto). Bitcoin now ‘unit of account’ in Germany. *The Guardian*. Recuperado de: <http://www.theguardian.com/technology/2013/aug/19/bitcoin-unit-of-account-germany>

de las criptomonedas, entendemos que esto vendría dado a partir del cumplimiento de su función como medio de cambio no solamente eficaz a la hora de perfeccionar el intercambio de una transacción sino también otorgando la correspondiente transparencia y respetando los derechos de las diferentes partes asociadas y del resto de la sociedad con interés legítimo sobre las transacciones. No hace falta decir que en el caso de las criptomonedas no se observa la transparencia que — al menos desde las administraciones tributarias — estamos acostumbrados a exigir.

Encuanto a la materialidad de las criptomonedas, nos encontraríamos frente al análisis de una cuestión extremadamente técnica y que supera el objeto del presente trabajo, especialmente en consideración de que una eventual negativa en cuanto a este interrogante, no haría más que hacernos concluir sobre la necesidad de profundizar sobre la hipótesis del bien inmaterial, para la cual se aplica el análisis anterior.

Es importante remarcar que si bien podríamos considerar a las criptomonedas como cosas, ello no implica asemejarlas a la categoría de moneda bajo la legislación actual argentina. Este último concepto, en la forma que se encuentra regulado en el ordenamiento jurídico argentino, está asociado a la idea de centralidad. Claramente, este concepto no sigue esa noción y de allí que no sea posible subsumirlo en aquella categoría.

Sin embargo, las criptomonedas sí responden a las cualidades económicas del dinero y por lo tanto es posible subsumirlo en dicha categoría jurídica.

No existe ninguna duda sobre la verdadera intención acerca de la caracterización de las criptomonedas. Esta voluntad de querer desplazar la función de la moneda en los Estados soberanos nos lleva a la conclusión que el tratamiento que debe dársele es el de

un instrumento que pretende obtener una valoración asimilable a la moneda de curso legal, y por esa razón debe ser combatida por la falta de control que se puede generar como consecuencia de su utilización.

2.8. Tratamiento tributario según cómo se lo considere

A modo introductorio, bien cabe señalar que el Banco Central de la República Argentina ha emitido un Comunicado al público en general donde advierte respecto al riesgo que involucra el uso de las monedas virtuales, ya que al no ser emitidas por ninguna autoridad monetaria internacional no tienen curso legal ni poseen respaldo alguno, una gran volatilidad en su valor, alertando además que en el ámbito internacional diversas autoridades han advertido acerca de su eventual uso en operaciones de lavado de dinero y diversos tipos de fraude. En síntesis, los riesgos asociados a estas operaciones son soportados exclusivamente por sus usuarios.

Finalmente, el Banco Central se encuentra actualmente analizando diversos escenarios para verificar que las operaciones con estos activos no se constituyan en un riesgo para aquellos aspectos cuya vigilancia está expresamente establecida en su Carta Orgánica

Además, la Unidad de Información Financiera, Organismo encargado del análisis, tratamiento y transmisión de información a los efectos de prevenir e impedir los delitos de Lavado de Activos y de Financiación del Terrorismo, emitió en julio de 2014 la Resolución N° 300/14.

Más allá de su parte resolutive, donde establece que determinados sujetos obligados deberán informar mensualmente todas las operaciones efectuadas con monedas virtuales mediante Reportes Sistemáticos de Operaciones on line, a través del sitio de la Unidad de Información Financiera, vale la pena resaltar los fundamentos de la misma.

En tal sentido, motiva su accionar el hecho que las monedas virtuales involucran una serie de riesgos para el sistema de prevención de los delitos en cuestión, siendo uno de los más significativos el anonimato, lo que impide la trazabilidad nominativa de las operaciones.

Adicionalmente, las monedas virtuales son muchas veces comercializadas mediante transacciones a distancia realizadas a través de internet; permiten el movimiento transfronterizo de activos, e involucran a entidades de diferentes países, pudiendo participar de las mismas jurisdicciones que no tienen controles de prevención de Lavado de Activos y de la Financiación del Terrorismo adecuados; todo lo cual dificulta a los Sujetos Obligados la detección de operaciones sospechosas, pudiendo ser aprovechadas por personas que pretenden evitar el sistema preventivo establecido por nuestro país mediante la sanción de la Ley N° 25.246 y sus modificatorias.

Finalmente, en cuanto a lo que específicamente se refiere al eventual tratamiento tributario que podría tener una transacción efectuada con criptomonedas o un eventual hecho imponible generado por su tenencia o compraventa, es menester recordar su naturaleza jurídica. En este sentido, teniendo presente que se trata de un instrumento que intenta fraudulentamente instalarse como una alternativa a la moneda — aunque sin validez legal —, no es posible

definir sujetos de la relación tributaria ni hechos imponibles que impliquen otorgar un reconocimiento — aun parcial — a las criptomonedas.

2.9. Aspectos cambiarios, monetarios y tributarios en el mundo

El repentino auge de este tipo de bien y la voracidad por lograr su rápida inserción en los mercados a nivel mundial hacen que más allá del conocimiento que se tiene respecto de la criptomoneda, no haya demasiado consenso respecto de las opiniones y alternativas sobre el tratamiento a dispensarle.

Abriendo el espectro a nivel mundial, se realizaron contactos con diferentes y variadas Embajadas y Consulados a fin de socavar información respecto del tratamiento que a nivel mundial se le brinda a este bien. Asimismo se realizaron trabajos de investigación sobre el tema que conllevaron a tomar conocimiento de diferentes posiciones adoptadas o a adoptar por algunos países.

Previo, es de fundamental importancia señalar que el desarrollo teórico que se puede hacer sobre esta realidad es susceptible de quedar invalidado en poco tiempo. Basta con que algún Estado tome la iniciativa de comenzar a legislar sobre las criptomonedas para modificar el panorama.

A modo ilustrativo, podemos mostrar el listado de los veinte primeros países en cuanto a movimientos que reflejan transacciones por cantidad de descargas del programa original de Bitcoin (por ser la principal criptomoneda), también llamado Bitcoin-Qt o cliente Satoshi desde el lanzamiento en 2009 hasta el 1/09/2013:

Orden	País	Descargas
1.	Estados Unidos	1.073.037
2.	China	340.176
3.	Alemania	234.559
4.	Reino Unido	208.293
5.	Rusia	193.414
6.	Canadá	147.919
7.	Australia	94.014
8.	Polonia	88.903
9.	Países Bajos	85.490
10.	Francia	65.913
11.	Ucrania	59.530
12.	Italia	57.317
13.	España	56.629
14.	Brasil	52.938
15.	Suecia	51.906
16.	Finlandia	29.645
17.	Argentina	28.390
18.	India	28.375
19.	Rumania	26.058
20.	Suiza	25.705 ⁶

Debemos tener presente aquí la relación de esas descargas respecto del total de habitantes del país, dado que podemos pensar que Estados Unidos es el país con mayor implantación o uso del Bitcoin al ocupar el primer lugar en número de descargas absolutas, pero esto no es así al ordenar la lista por número de descargas por habitante; la visión cambia totalmente.

Entrando en el tratamiento brindado por los diversos países, es dable señalar que **Estados Unidos** considera a las criptomonedas como propiedad intangible y no como divisa, por lo que está sujeta a impuestos en dicho país, según informó el Servicio de Recaudación de Impuestos (IRS). No obstante ello, las autoridades federales lanzaron una advertencia sobre los riesgos que conlleva el uso de monedas virtuales como el Bitcoin, mientras que la Oficina de Protección Financiera del Consumidor (CFPB por sus siglas en inglés) en su advertencia destacó que esas monedas no tienen el respaldo de un gobierno, sus tasas de cambio son volátiles y son blanco de ataques de ciberpiratas y estafadores. A diferencia de las cuentas bancarias, no están aseguradas por el gobierno federal.

Incidencia de Silk Road

En el senado de EEUU varias opiniones convergen en que es requisito que la regulación de las monedas descentralizadas debe ser suficientemente sólida.

Silk Road el mercado negro en línea fue cerrado por el FBI destacan el desafío no resuelto frente a la falta de herramientas legales y reglamentarias al no poder acceder al registro de sus clientes, uno de esos retos que se enfrentan a las monedas virtuales, entre los cuales es la relación criptomonedas con pornografía infantil y tráfico sexual.

Como se hizo mención anteriormente en **Alemania**, el Ministerio de Finanzas, a pedido de parte, se expidió y sostuvo que el bitcoin es una unidad monetaria y actúa como dinero privado.

Por otra parte, en **España**, la Subdirección General de Impuestos sobre las Personas Jurídicas del Ministerio de Hacienda ha dado

6 Fuente: Sourceforge. El programa original de Bitcoin, también llamado Bitcoin-Qt o cliente Satoshi, (aunque este programa puede actuar como servidor o nodo de la red e incluso minar) se utiliza como orientación de la penetración de Bitcoin. Criptomonedas. En "¿Cuáles son los principales países que usan Bitcoin?". Recuperado de: <http://criptomonedas.org/cuales-son-los-principales-paises-que-usan-bitcoin/>

respuesta a una Consulta Vinculante (V2228-13) en la que se pregunta respecto del tratamiento aplicable a quien cumpla la figura de exchanger (persona que se dedica a la compra-venta e intercambio de monedas virtuales).

De la lectura de la misma surge que se considera a la moneda virtual como un medio de pago que puede ser comercializado y que resulta utilizable en la adquisición de bienes o servicios.

En relación a ello señala, que los ingresos en concepto de comisión por la compraventa operada formarán parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En cuanto al Impuesto al Valor Añadido, si bien las operaciones que realice en el desarrollo de tales actividades estarían sujetas al impuesto, podría operar una exención en la medida que esa moneda electrónica cumpla con los criterios definitorios establecidos en la Ley 21/2011 de dinero electrónico.

Asimismo la Agencia Estatal de Administración Tributaria manifestó que está vigilando la evolución de estos productos por si su difusión pudiera suponer un riesgo respecto del control tributario o utilizarse en esquemas de blanqueos de capitales y otros fines ilícitos, agregando que ya existen diversas normativas aplicables a los medios de pago, en especial en efectivo, por lo que podrían resultar aplicable las mismas limitaciones.

En otro orden, en el **Reino Unido**, la posición fue expuesta por el HM Revenue & Customs

(HMRC) mediante el Resumen 9/14 señalando que adoptará el tratamiento usual para la venta de bienes, según el valor de la criptomoneda en el momento en que la transacción tuviere lugar, reconociendo además la existencia de ganancias o pérdidas por su diferencia de valor. Distinta ha sido la posición de **Bolivia**, donde el Banco Central de Bolivia (BCB) mediante el dictado de la Resolución de Directorio 44/2014, en función de sus atribuciones para regular el sistema de pagos, prohibió expresamente el uso de monedas no emitidas o reguladas por los estados, países o zonas económicas, haciendo mención dentro de sus considerandos a una larga lista de criptomonedas. Es el primer país de América Latina en tomar esta determinación oficial respecto de las monedas virtuales.

Finalmente, de diversas fuentes periodísticas consultadas en la web podemos resaltar las posiciones adoptadas por **México y Suecia**.

El primero de los países nombrados habría sostenido que el Bitcoin no es de curso legal y que las instituciones financieras no están autorizadas a operar con esa moneda virtual.

En cambio **Suecia** no la reconocería como moneda y se inclina a una interpretación del Bitcoin que permitiría al país cobrar impuestos a las ganancias de capital por cualquier transacción que use el software. A su vez habría señalado que las monedas virtuales arriesgan convertirse en herramientas para actividades criminales como el lavado de dinero y el terrorismo financiero.

3. FISCALIDAD Y CRIPTOMONEDAS

Con relación a las características y respaldos inherentes a las monedas y la diametral oposición que surge con las criptomonedas, es posible resaltar las consecuencias negativas para todos los países, que produciría la aceptación bajo cualquier forma, esencialmente considerarlas monedas, constituyendo una flagrante afectación de su soberanía, pérdida de la base imponible, facilitación de delitos no solo cambiarios, tributarios, lavado de activos, financiamiento del terrorismo.

El uso de este tipo de monedas virtuales conlleva riesgos en relación con el anonimato y la imposibilidad de la trazabilidad de las operaciones, las cuales como consecuencia escapan a todo control de la administración tributaria.

En este punto corresponde poner de resalto que desde la experiencia operativa de recaudación y control de los tributos a cargo de la Administración, no existen procedimientos que posibiliten ni levemente el control de tales operaciones perfeccionadas a través del uso de criptomonedas, ni régimen informativo que pueda ser considerado eficiente, ni auditoría contable que evidencie aquello que no se desea hacer evidente, cuando el uso de estas criptomonedas haya sido el medio de cancelación. Esto deja a las Administraciones tributarias en un estado de total indefensión e incapacidad de acción frente a su obligación básica.

Ante las “ventajas” que dice ofrecer la utilización de las criptomonedas, debemos aquí pensar de qué manera el Fisco podría hacer frente a la verificación y fiscalización de los distintos hechos manifestantes de una capacidad contributiva, ya sea a fines de gravar una tenencia a una fecha determinada, asignación de operaciones y sus resultados a un contribuyente específico, determinación de una diferencia de valor por la tenencia en su patrimonio.

Asimismo, la posibilidad de efectuar operaciones entre particulares sin la necesidad de un tercero que certifique la veracidad de una operación y/o reporte su existencia, facilitaría la realización de operaciones no declaradas, dado que podrían derivarse por ciertos períodos criptomonedas a direcciones donde no se conozca el titular.

Como vemos, la aparición de estas monedas virtuales plantea serios interrogantes y alertas, no solo desde el punto de vista de los organismos fiscales, sino también a una sociedad responsable que ve que puede sentirse privada de recursos genuinos por la pérdida de base imponible, ocultada maliciosamente por sujetos que no acompañan con una conducta fiscal responsable.

Más allá de los efectos tributarios que pudiera tener el tema tanto a nivel local como respecto a la transferencia de base imponible hacia otros territorios a efectos de lograr una baja tributación, corresponde resaltar las implicancias señaladas por la Unidad de Información Financiera (UIF) que fueran anteriormente mencionadas, referentes a que permiten el movimiento transfronterizo de activos involucrando a entidades de diferentes países donde no siempre se aplican controles de prevención de Lavado de Activos y/o de financiación del Terrorismo adecuados.

En tal sentido, personas inescrupulosas pueden aprovecharse de esos controles preventivos deficientes, amén de la laxitud normativa existente respecto a este tema en muchas jurisdicciones, a fin de llegar con sus activos lavados a lugares o estados que luchan permanentemente contra este flagelo.

Debemos diferenciar privacidad de anonimato. La privacidad de las personas es muy defendible; el anonimato absoluto que otorga la operatoria por Internet no, cuyo diagnóstico es

“una catástrofe”. Por consiguiente, de usarla, debe tenerse un control muy fuerte tendiente a lograr un equilibrio adecuado.

En este punto, las criptomonedas comparten características nocivas con los paraísos fiscales – tax haven (donde reside el inversor, transterritoriales o extraterritoriales) refugios fiscales, territorios o regímenes off shore (realizados fuera del territorio) además de referirse a espacios que generan una competencia fiscal desleal, dañina y agresiva en el plano internacional.

Es decir que estas criptomonedas, además de calificar en todo lo que sería nocividad transnacional, agregan que no es posible conocer la residencia del inversor, porque los dígitos que lo identifican no son conocidos conforme a lo anteriormente expuesto, sólo el titular conoce el número.

Retomando conceptos introducidos en párrafos anteriores, el conglomerado de países se plantea retos para luchar contra la reubicación de negocios que buscan lograr una distribución distinta de la potestad tributaria para conducirlos a una baja o nula tributación.

Se plantean retos dado que la misma se caracteriza por una vinculación sin precedentes a activos intangibles, el uso masivo de datos (en especial datos personales), la adopción generalizada de los modelos de negocios de varios lugares que capturan el valor de las externalidades generadas por productos gratuitos y las dificultades para determinar la jurisdicción donde:

- Cómo las empresas de la economía digital agregan valor y generan beneficios;
- Cómo se determina el origen y la residencia o las características de los ingresos a efectos fiscales.

La utilización de criptomonedas puede dar lugar a la reubicación de las funciones centrales del negocio y, por ende, una distribución distinta de

la potestad tributaria puede conducir a una baja tributación.

Resulta relevante determinar si es necesario y en qué medida, la adopción de las normas actuales. Advertidos los riesgos, complejidades y complicaciones que surgen de la economía digital es dable considerar que el agregado/ agravante de utilizar las criptomonedas en la operatoria torna despojo silencioso que corroe los pilares en los que se sustenta la tributación: sujeto, objeto, espacio, jurisdicción. El fenómeno es la capacidad de una empresa, persona para tener presencia digital importante en la economía de otro país sin ser sujeto pasivo del impuesto. Premisa básica que hace a la sanidad de una nación es garantizar la recaudación tributaria, que todos los contribuyentes paguen una parte justa de los impuestos.

La evasión fiscal, las prácticas nocivas y la planificación fiscal agresiva tienen que ser enfrentadas, y en tal sentido el mundo viene trabajando hace varios años.

La colaboración entre los Estados es hoy una tendencia reconocible, sobre todo por las presiones que se están desarrollando a nivel mundial en los organismos internacionales que se ocupan de la transparencia fiscal internacional. Esta colaboración puede ya considerarse hoy una regla, y no la excepción. Tal es así que se extiende también a campos relacionados, como puede ser la lucha contra el lavado de activos de origen delictual. Esto se debe principalmente a que más allá de que cada Estado ostenta una potestad tributaria propia y diferente a la de sus pares, se ha comprendido la relevancia de la actuación conjunta sobre determinados males que aquejan a todas las sociedades.

Vale aclarar que la nueva tendencia de determinados países que en el pasado habían mostrado escasa voluntad de cooperación en materia tributaria o de intercambio de información, no ha atentado contra su propia soberanía ni contra su capacidad de atraer inversiones de forma genuina.

También las criptomonedas se diferencian notablemente de lo que conocemos como comercio electrónico, que si bien representa muchas dificultades a los efectos de la fiscalización así como discusiones a efectos de encuadrarlo dentro de las normas tributarias, se puede obtener información acerca del seguimiento de las operaciones, de los productos y/o servicios. Es decir en este tipo de comercio concurren todos los elementos del hecho imponible, base imponible y sujetos de la operación, cosa que no ocurre con las criptodivisas que pretenden una apariencia de transacción de imposible seguimiento, conforme a los conceptos vertidos en párrafos anteriores.

Los efectos fiscales también son notorios pues en el primer caso se ha logrado una normatización, sin corroer las arcas fiscales, mientras que con las monedas virtuales todos los controles pertenecen al ciberespacio, acarreado ese descontrol consecuencias nocivas inimaginables.

En la OCDE se hallan trabajando sobre este tema porque nos encontramos frente a la posible comisión de fraudes comerciales (contrabando, lavado de activos) y otros delitos financieros, que implican una fuerte amenaza a intereses políticos y económicos de los países y demandan una firme decisión para enfrentarlos y erradicarlos.

Como antecedentes, podemos mencionar al Foro de Oslo del año 2011, que mediante sus conclusiones pidió alentar la cooperación para enfrentar los delitos financieros.

Consideramos que deberíamos proponer ante los centros internacionales de trabajo mancomunado tales como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE, y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT y demás organismos la no aceptación de las criptomonedas por reunir todos los efectos nocivos explicados en el presente trabajo.

Todo esto nos lleva al origen primario de la problemática globalización, que intentó con éxito unificar todas las variables de las cuales no podemos excluir Convenios de Doble Imposición (CDI), criptomonedas, lavado de activos, entre otros.

En lo que se refiere específicamente a las criptomonedas en cuanto al intento fraudulento por parte de sectores interesados de utilizarlas como un reemplazo absoluto de las monedas nacionales, podemos agregar que desde épocas remotas, y principalmente a partir de la formación del Estado Moderno, economistas y políticos se han dado a la tarea de encontrar un instrumento que facilite y agilice las relaciones comerciales así entre privados como entre las distintas naciones. Esta búsqueda ha conllevado incluso a la idea de crear una moneda internacional; sin embargo, tal propósito ha encontrado freno en el anhelo de los pueblos de conservar su soberanía monetaria, más aún cuando ésta ha sido considerada como un elemento indispensable del Estado soberano. Diversos autores se han manifestado en el sentido de que si una nación perdiera su monopolio monetario, entonces sus ciudadanos correrían el riesgo de una mayor subordinación a centros de concentración de riqueza que escapan totalmente a su control. En atención a los beneficios que trae a la comunidad la existencia de la moneda, y con la idea de evitar potenciales alteraciones fraudulentas, se ha dejado en manos de la autoridad pública el monopolio de la emisión del dinero.

Así como lo es la potestad tributaria, la potestad monetaria forma parte de la soberanía más propia de los Estados.

Tal como ha sido desarrollado precedentemente, desde hace aproximadamente 4 años, el mundo ha sido testigo de la creación de las criptomonedas. Esta presunta nueva forma de moneda electrónica surge con un espíritu claramente liberal y busca crear un nuevo paradigma en materia monetaria al quebrar

concepciones tradicionales de la moneda, pero trae como consecuencias la pérdida de soberanía por parte de los Estados así como el debilitamiento de su posible incidencia en políticas propias, con la posibilidad de, por otro lado, ser utilizada en operaciones ilegales atento a su total falta de control.

A los efectos de poder utilizar cualquier tipo de criptomoneda, es necesario que las personas desarrollen una nueva forma de actuar con respecto a la seguridad de su dinero ya que necesitan informarse sobre las llaves públicas y privadas que rigen la seguridad de sus cuentas. Cabe tener presente que si se utiliza, por ejemplo, el celular como “billetera virtual”, en caso de guardarse las llaves privadas en ese mismo dispositivo, entonces hay una clara exposición al riesgo de sufrir copias de tales llaves obteniendo así acceso a la billetera.

El acceso a la billetera se da en dos partes, para depositar y saber que existe, se envía lo que se llama una llave pública que identifica la cuenta. Para hacer cambios y acceder a los fondos se necesita un acceso privilegiado que se escribe en un archivo llamado llave privada. El que tenga una copia de la llave privada, tiene acceso a la billetera.

Otro tema no menor es que todos los movimientos de las criptodivisas son públicos; existe un archivo que crece y es mantenido por las computadoras que específicamente se dedican a validar estos movimientos. Existe un proceso que es vital para las criptomonedas: el “mineo” o “mining”. Este proceso significa utilizar los recursos de procesamiento de la computadora para validar una cadena de transacciones. El premio por utilizar la computadora para este proceso es un paquete de criptomonedas nuevas.

En base a lo expuesto hasta el momento, si bien varios gobiernos estudian la posibilidad de cargar impuestos a las ganancias en esta moneda, es sabido que la anonimidad de las billeteras virtuales ha impulsado a personas

inescrupulosas a utilizar varios tipos de criptomonedas en sus pagos por sus productos y servicios ilegales. Esto debe funcionar como un alerta para los Estados que buscan resguardar los intereses públicos, de la comunidad en su conjunto y no únicamente de algunos pocos.

Las transacciones son públicas porque se distribuyen públicamente, pero anónimas entre los participantes pues solo figuran las direcciones de origen y el destino de las criptomonedas que se pueden originar en la operación. Los pagos no están controlados ni validados por un organismo público central, por ejemplo el banco central de un país. Se trata de un intercambio de moneda como si fueran archivos, pero en realidad las personas se intercambian un código criptográfico como moneda de pago, pudiendo incluso disponer de varios “monederos” electrónicos.

Esas monedas no tienen el respaldo de un gobierno, sus tasas de cambio son volátiles y son blanco de ataques de ciberpiratas y estafadores. Y a diferencia de las cuentas bancarias, no están aseguradas por el gobierno federal.

Es preciso detenerse frente al hecho de que estamos frente a una moneda electrónica comercializada directamente entre emisor y receptor, sin intermediarios, sin bancos que cobren comisiones o triangulen la operación con agentes, sin impuestos. Esto es inaceptable para un Estado soberano en tanto, al no existir un órgano regulador, la especulación puede no tener límites y las oscilaciones de su valor resultar profundas, con las consecuentes pérdidas económicas. No mucho más que el juego actual que se practica diariamente con derivados (fórmulas futuras de precios, tasas de intereses, etc.) que representan casi el triple de la economía física cada día.

Una moneda descentralizada y potencialmente anónima pondría en riesgo la hegemonía de los bancos centrales en el control, devolviendo a los operadores el manejo de la moneda. El control

monetario es clave para direccionar los procesos inflacionarios que pueden socavar la confianza y el valor de la divisa. La emisión del dólar, por otra parte, es patrimonio en Estados Unidos de un banco privado como lo es la Reserva

Federal. Las criptomonedas, con su número limitado de emisión previamente establecido en unidades resulta una moneda intrínsecamente deflacionaria que desincentiva el uso del sistema bancario.

4. CONCLUSIÓN

Tal como quedara demostrado a lo largo del desarrollo del presente trabajo, pudimos observar la creciente tendencia de la utilización de las criptomonedas en el mundo de los negocios. Esta situación se ha visto potenciada en los últimos tiempos generando que algunos países expresaran su posición al respecto.

Luego de una breve reseña conceptual e histórica del dinero, profundizamos acerca de las características distintivas de las criptomonedas. A su vez, evaluamos los aspectos que tienen una incidencia negativa en las políticas sociales y económicas de los países, así como los posibles atentados a la soberanía de los Estados.

Finalmente, es preciso recordar que se concluyó que las criptomonedas son instrumentos que intentan fraudulentamente instalarse como una alternativa a la moneda sin validez legal: por lo

tanto no fue posible definir sujetos de la relación tributaria ni hechos imponible que impliquen otorgar un reconocimiento — aun parcial — a las criptomonedas.

Como funcionarios de las administraciones tributarias, nuestro deber es alertar sobre las intenciones nocivas de determinados sectores que se esconden detrás de una nueva estrategia para erosionar la base imponible de aquellos Estados que precisan recursos para lograr un crecimiento económico justo e inclusivo. De esta manera, bajo ningún concepto se puede entender y aceptar que estamos frente a una forma diferente de moneda que pueda ser aceptada como de curso legal, pues no responde desde ninguno de los aspectos analizados a tal concepto; muy por el contrario es atentatoria de la soberanía de un país, amén de facilitar que delitos de todo tipo queden impunes afectando a la comunidad mundial.

5. BIBLIOGRAFÍA

Arthur, Charles, (2013, 19 de Agosto). Bitcoin now 'unit of account' in Germany. The Guardian. Recuperado de página: <http://theguardian.com/technology/2013/aug/19/bitcoin-unit-of-account-germany>

Bidart Campos, Germán. El mito del pueblo como sujeto de gobierno, soberanía y representación (p. 41-42). Buenos Aires: Abeledo – Perrot.

Echegaray, Ricardo (2013) La Administración Tributaria frente al Contribuyente Global. Buenos Aires: La Ley.

Sourceforge. Criptomonedas. “¿Cuáles son los principales países que usan Bitcoin?”. Internet. Recuperado de página: <http://criptomonedas.org/cuales-son-los-principales-paises-que-usan-bitcoin/>

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 Febrero de 2015.



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.

Si usted no se registra en Mi CIAT, no tendrá acceso a las áreas internas del 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

Sitio Web: <http://www.ciat.org>

Teléfonos: (507) 265 – 2766 / 265 – 5994

Fax: (507) 264 – 4926