

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias



Generando sinergia



Gestión del conocimiento



Mejores políticas

Revista de administración tributaria



# Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF

No. 41

Agosto 2016

#### Director de la Revista

Márcio Ferreira Verdi

## **Consejo Editorial**

Márcio Ferreira Verdi Miguel Eduardo Pecho Trigueros Alejandro Juárez Espíndola Juan Francisco Redondo Sánchez

#### Secretaria de Redacción

Neila Jaén Arias

### **Organismos Patrocinadores**



Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT



Agencia Estatal de Administración Tributaria - AEAT



#### **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 Capacitación y Formación de Talento Humano y el Director de Estudios e Investigaciones Tributarias) y el jefe de la Misión española, son los responsables 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. 41 Agosto 2016
Márcio Ferreira Verdi Mensaje del Secretario Ejecutivo	III
Fernando Becerra O'Phelan ¿Quién se llevó mi Comparable?: Consideraciones para un Análisis de Comparabilidad de los Precios de Transferencia en Latinoamérica	1
Isaías Cattaneo Escobar y Jorge Burgos Arredondo Aplicación de la Norma General Antielusión en Chile	18
Marcelo Eduardo Domínguez El "Registro Fiscal R.S.E." y la Exigencia de Información Tributaria en el Balance Social	33
Efigênio de Freitas Júnior El Mito del Secreto Bancario ante el Fisco: El Caso de Brasil	53
Claudia Cecilia González Torres Los Cambios en el Entorno Tributario Nacional e Internacional: Una Oportunidad para Impulsar la Fiscalización del Impuesto a las Herencias en Chile	79
George Guttman y Phil Shropshire Mejorar la Eficiencia y Eficacia del Programa "AUR"	93
Marlon Manya Orellana La Fiscalidad de los Dividendos y su Tratamiento Tributario en el Ecuador	103
Eliseu Sampaio Nogueira Consideraciones sobre las Normas Antielusivas en el Ordenamiento Jurídico Brasileño	120
Laura Pastor Arranz Marco Tributario Español y Planificación Fiscal Internacional de las Actividades de Investigación, Desarrollo e Innovación Tecnológica	141

## Mensaje del Secretario Ejecutivo

#### Estimados lectores:



Márcio Ferreira Verdi

Para la Secretaría Ejecutiva del CIAT, es muy grato presentarle a todos los funcionarios de las administraciones tributarias de los países miembros y miembros asociados de nuestro organismo y, en general, a toda la comunidad fiscal internacional, la edición No. 41 de la Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF que se edita como parte del Acuerdo de Cooperación Técnica que el CIAT mantiene con la Secretaría de Estado de Hacienda, el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de España.

En esta edición de la revista se presentan nueve (9) artículos que abordan tópicos de tributación, en países de América Latina y Europa como lo son: Consideraciones sobre las normas antielusivas en el ordenamiento jurídico Brasileño; El registro fiscal R.S.E. y la exigencia de información tributaria en el balance social; Consideraciones para un

análisis de comparabilidad de los precios de transferencia en Latinoamérica; Mejorar la eficiencia y eficacia del programa AUR; La fiscalidad de los dividendos y su tratamiento tributario en el Ecuador; El mito del secreto bancario ante el fisco; Aplicación de la norma general antielusión en Chile; Los cambios en el entorno tributario nacional e internacional: Una oportunidad para impulsar la fiscalización del impuesto a las herencias en Chile.

En el campo de tecnología se presenta el artículo: Marco tributario español y planificación fiscal internacional de las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica.

Agradecemos la gran acogida que tuvo la convocatoria para presentar contribuciones para esta edición de la revista.

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 de práctica aplicabilidad para la comunidad tributaria internacional.

Márció Ferreira Verdi Secretario Ejecutivo

## ¿QUIÉN SE LLEVÓ MI COMPARABLE?: CONSIDERACIONES PARA UN ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD DE LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LATINOAMÉRICA

Fernando Becerra O'Phelan



## **SINOPSIS**

Cada vez es más frecuente escuchar el desconcierto social cuando los medios comentan que multinacionales no pagan todos sus impuestos. Acciones para mitigar esta problemática fueron publicadas en 2015; sin embargo, no consideraron algunos extremos que países Latinoamericanos requieren para evitar la erosión de su base. Cómo la falta de datos, ajustes y otros elementos que inciden en el análisis de comparabilidad de los precios de transferencia, así como los retos que enfrentan los fiscos, son los temas que se esperan abordar en la primera entrega de este artículo.

El Autor: Licenciado en Economía por la Universidad Ricardo Palma. Postgrados en Valoración de Instrumentos de Inversión en la Universidad del Pacífico y en Finanzas Corporativas y Tributación Empresarial de la Universidad ESAN. Gerente de Fiscalización Internacional y Precios de Transferencia en la Administración Tributaria del Perú (SUNAT). Delegado del Perú en el Grupo de Trabajo No6 sobre Tributación de Multinacionales de la OCDE.

#### Contenido

- 1. Falta de información de empresas comparables
- 2. Ajuste de comparabilidad para los países Latinoamericanos
- 3. Otros elementos que inciden en la comparación
- 4. Conclusiones
- 5. Bibliografía

Luego de décadas de convivencia mundial con el principio de libre concurrencia como eje fundamental sobre el cual se estructuran los precios de transferencia (arm's length principle), en los últimos años se han escuchado voces cada vez más fuertes para cambiar dicha aproximación. Sin embargo, a pesar de la insistencia de académicos y organizaciones no gubernamentales, las alternativas al modelo actual no convencieron a los países a dar el salto a lo que, en teoría, sería una repartición más justa de los beneficios.

En efecto, alternativas teóricas como el "unitary taxation" o cuestionadas como es el caso del "formulary apportionment", utilizado en los EE.UU. para repartir las utilidades alcanzadas por los grupos económicos entre los Estados participantes de la operación, fueron descartadas y, en su lugar, se llegó a un consenso mundial para corregir el sistema actual. Así, el reto ahora es dotar de herramientas técnicas e información transparente a las Administraciones Tributarias para hacer su trabajo fiscalizador, esto sin desincentivar la inversión privada, generar doble imposición ó alejarse de la predictibilidad que toda empresa espera de un fisco moderno.

Al respecto, uno de los extremos que se le cuestiona al principio de libre concurrencia, es la limitación práctica para identificar empresas o transacciones comparables que permitan conocer el valor de mercado al cual terceros independientes acuerdan sus operaciones. Esta problemática se acentúa en el caso de los países en desarrollo, donde la falta de información pública dificulta el trabajo de recolección y análisis.

En efecto, el Grupo de Líderes del G-8 en su comunicado de junio de 2013 señala en el numeral 29 que:

"La capacidad de las administraciones tributarias para comparar información relevante de precios a través de las iurisdicciones es esencial para funcionamiento eficaz de las normas de precios de transferencia, y la falta de datos sobre las transacciones comparables es un problema importante para la recaudación eficaz de impuestos, sobre todo en los países en desarrollo. Pedimos a la OCDE encontrar la manera de abordar las preocupaciones expresadas por los países en desarrollo sobre la calidad y disponibilidad de la información de transacciones comparables que se necesita para administrar con eficacia los precios de transferencia".

Así, esta problemática es recogida por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) quien identifica situaciones específicas de riesgo de transferencia de beneficios que enfrentan los países en desarrollo, las mismas que no se encuentran incluidas en el proyecto BEPS ("Base Erosion and Profit Shifting"). Un desarrollo más extenso de esta problemática en particular se encuentra en el documento: "Transfer Pricing Comparability Data and Developing Countries" (OCDE, 214).

Ahora bien, cómo la falta de empresas utilizadas como comparables, y un impreciso análisis de la comparabilidad de los precios de transferencia, pueden llegar a ser uno de los motivos por el

cual se erosiona la base imponible de los países Latinoamericanos; así como los retos que enfrentan las Administraciones Tributarias para mitigarlo, son los temas que se esperan abordar en la primera entrega de este artículo.

Una segunda entrega de este artículo analizará el impacto que genera las asimetrías de información ("moral hazard") en Latinoamérica, producto de la falta de transacciones

comparables, ya sea al evaluar intangibles valiosos, servicios de bajo valor agregado u operaciones transfronterizas de commodities, recogiendo las recomendaciones de las Acciones 8 - 10 del proyecto BEPS. Asimismo, serán abordados alternativas prácticas a esta falta de operaciones comparables como la implementación de medidas simplificadas, puertos seguros y la coherencia y consistencia del llamado "sexto método".

## 1. FALTA DE INFORMACIÓN DE EMPRESAS COMPARABLES

Como se señaló anteriormente, tanto los contribuyentes como las Administraciones Tributaria en Latinoamérica enfrentan limitaciones prácticas para seleccionar empresas que sean verdaderamente comparables, esto a efectos de aplicar correctamente los métodos basados en márgenes brutos u operativos<sup>1</sup>.

## a. Solo son "potencialmente"

La primera reflexión que debemos hacernos al pretender identificar operaciones comparables a aquellas realizadas entre partes relacionadas, es que estas son únicas, lo cual hace imposible encontrar otra igual; es decir, las sinergias y/o fragmentaciones de la cadena de valor al interior de un grupo económico han sido planificadas con tareas específicas que apuntan a un objetivo particular, lo cual las hace distintas a cualquier otra empresa que sale al mercado a competir de manera independiente.

Más aún, en la práctica, son las matrices de esos grupos económicos las entidades seleccionadas como comparables; es decir, no es el competidor directo ni aquella entidad que realiza la totalidad de sus operaciones con partes independientes. No obstante, al ser

la matriz quien consolida financieramente, el efecto de una potencial sobre o sub valoración producida con sus partes vinculadas se encuentra compensada y mitigada.

Por tanto, una primera conclusión es que todas las empresas seleccionadas son "potencialmente" comparables; sin embargo, un diligente proceso de depuración permite identificar aquellas que se aproximen al comportamiento de un mercado robusto y rutinario, reflejando así lo que agentes económicos racionales, bajo condiciones similares, acordarían.

## b. Las limitaciones gemelas

La dependencia de los recursos naturales extractivos, la baja industrialización y la poca penetración de mercado (concentración de los negocios en ciertas ciudades o regiones) generan que muchos de los sectores económicos en Latinoamérica estén conformados por oligopolios naturales que mercado ó subsidiarias de concentran el multinacionales extranjeras, lo que limita la competencia e identificación de potenciales comparables<sup>2</sup>.

<sup>1.</sup> El Precio de Reventa y Costo Incrementado (métodos tradicionales) sugieren una evaluación a nivel de márgenes brutos; mientras que el Margen Neto Transaccional y el Residual de Partición de Utilidades (métodos basados en utilidades) analizan los retornos a nivel operativo.

Solo como ejemplo mencionar que, en el Perú, una sola empresa del sector cervecero alcanzó una cuota de mercado del 97% en 2014. Por su
parte, en 2014 un grupo cementero concentró el 51% de las ventas a nivel nacional; y una compañía de telefonía fija obtuvo una participación
del 71%.

Aún cuando lo señalado anteriormente pueda variar en intensidad de un territorio a otro, lo cierto es que los países latinoamericanos, con mercados de valores poco profundos, enfrentan las mismas limitaciones gemelas: escasos jugadores y, muchos de ellos, no obligados a exhibir información pública detallada para los inversionistas.

En el caso peruano, un ejemplo de lo que podría haber sido el inicio para intentar superar esta situación fue la obligación a las empresas, no listadas en bolsa que alcancen cierto umbral de ingresos, a presentar anualmente sus Estados Financieros Auditados a la entidad supervisora del mercado de valores. Sin embargo, esta iniciativa fue vetada por el Tribunal Constitucional en 2016 al sentenciar la inconstitucionalidad de

la ley, reconociendo el derecho a la intimidad de las empresas que esta norma, dicen ellos, violentaba. Por lo que solo se presentó dicha información para los ejercicios 2013 y 2014.

Así, en el Perú, sólo se continuará exhibiendo información financiera pública muy reducida, principalmente mineras³, lo que no es representativo para un país importador de capitales que debería apuntar a construir curvas de rendimiento (benchmark).

El cuadro 1 intenta dimensionar la representatividad de los principales jugadores en los países que conforman la Alianza del Pacífico (Perú, México, Chile y Colombia), bloque comercial que busca facilitar la integración económica, respecto a sus PBI (2014):

Cuadro 1

Representatividad de las principales empresas en la
Alianza del Pacífico respecto a sus respectivos PBIs

País	Principales Grupos	Ingresos (Miles de Millones US\$)*	% PBI**	% PBI Acumuldo
México	América Movil	61.60	2.87	
	Femsa	20.00	0.93	4.54
	Grupo Alfa	15.90	0.74	
Colombia	Ecopetrol	37.70	5.91	
	Grupo Aval	9.00	1.41	8.24
	Bancolombia	5.90	0.92	
Chile	AntarChile	24.40	6.15	
	Cencosud	20.70	5.22	14.70
	Falabella	13.20	3.33	
Perú	Relapasa	4.11	1.11	
	Banco de Crédito del Perú	3.28	0.88	2.87
	Telefónica del Perú	3.27	0.88	

**Fuente:** Revista Forbes Global 2000 – Año 2014 / Perú Top Publications Elaboración propia

<sup>3.</sup> En 2016, fueron veinte las empresas mineras listadas en la Bolsa de Valores de Lima que hicieron pública su información financiera.

Así, se observa que en Chile los ingresos de tres conglomerados representaron en 2014 aproximadamente el 14.7% de su PBI, esto denotaría lo concentrado del mercado.

En contraposición, pareciera que en el Perú el mercado se encuentra diversificado; sin embargo, el efecto producido por el sector informal en la economía distorsiona las conclusiones a las que se puedan arribar<sup>4</sup>.

En México, los ingresos de un grupo económico son casi el 3% del PBI nacional, esto sin tomar en consideración a la estatal Pemex, el mayor productor de petróleo de Latinoamérica.

Por tanto, una forma de celebrar el primer lustro (2011-2016) de la Alianza del Pacífico podría ser la accesibilidad a la data financiera de las principales empresas que lo conforman, respetando la reserva esto tributaria. construyendo una base de datos regional que representativa y que permita compartir entre las administraciones información tributarias, así como dotar al sector privado de ratios referenciales de eficiencia por sectores. Esto sin duda incentivaría la competencia.

Por ende, sí los países de la Alianza del Pacífico han promovido la creación del Mercado Integrado Latinoamericano, mercado regional para la negociación de títulos de renta variable, y actualmente están discutiendo la implementación de una plataforma que permita el Intercambio de Información Migratorio, la propuesta aquí realizada calzaría con los objetivos que este bloque se ha trazado.

De esta manera, el problema ya no sería la falta de empresas para construir curvas de rendimiento, sino instrumentar los mecanismos para hacer viable el flujo de información; procedimiento que puede seguir los altos estándares propuestos por OCDE para el Intercambio de Información

Automática, asegurando así la confiabilidad, trazabilidad y transparencia en su uso. Este proceder no es ajeno para ninguno de estos países quienes buscan cumplir con las normativas internacionales del FATCA y el CRS.

Por tanto, es conveniente establecer un grupo de trabajo compuesto por técnicos de los cuatro países, para estudiar y proponer soluciones de convergencia impositiva con vista a disminuir la brecha tributaria y armonizar su tratamiento.

### c. El uso de comparables ocultos

Los comparables ocultos o secretos son aquellos a cuya información solo tiene acceso la administración tributaria por la labor que desempeña y que, respecto de la cual, se tiene la obligación de confidencialidad en cumplimiento de las normas fiscales. Dado esta obligación surgen las preguntas ¿se pueden usar estos comparables para el análisis de los precios de transferencia? Y en caso sí se pudiera ¿Cuáles son las condiciones que habiliten su uso?

Al respecto, las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (IEF, 2010) en su párrafo 3.36 señala:

"La administración tributaria puede disponer de información obtenida en actuaciones con otros contribuyentes o de otras fuentes de información que no se comuniquen al contribuyente. Sin embargo, sería injusto aplicar un método de determinación de precios de transferencia sobre la base de estos datos, a menos que la administración tributaria pueda revelárselos al contribuyente (respetando los límites exigidos por las normas fiscales sobre confidencialidad), de forma que permitan al contribuyente defender su posición, y garantizar un efectivo control judicial por parte de los tribunales."

<sup>4. &</sup>quot;Las características estructurales de la informalidad laboral en el Perú no han cambiado significativamente durante la última década, de este modo, la tasa de informalidad laboral urbana promedio entre el 2004 y el 2014 se encuentra entre 53% y 75% según la definición de informalidad" (Céspedes, 2015).

Como se observa, la utilización de comparables ocultos sería posible sí se cumplen dos condiciones: i) Se proporcione al contribuyente la información necesaria y suficiente para que este pueda defender su posición; y ii) Se cumpla con las normas fiscales sobre confidencialidad. Ahora bien, en la práctica es posible cumplir estas dos condiciones de manera conjunta?

Las normas fiscales sobre confidencialidad buscan proteger el derecho a la reserva de los contribuyentes, el cual como todo derecho constitucional no es absoluto y, por tanto, puede ser limitado válidamente a fin de proteger otro derecho o el bien común, tal como lo es la recaudación fiscal de un país. Así, lo relevante es determinar cuál es el núcleo duro del derecho a la confidencialidad del contribuyente que no puede ser limitado sin vaciar de contenido el otro.

Una interpretación puede ser que, el núcleo es aquella información que identifica al comparable oculto, entiéndase el nombre o razón social, su número de identificación tributaria, marcas, secretos industriales o comerciales, entre otros signos distintivos. Así, las administraciones tributarias latinoamericanas, sin trasgredir el deber de mantener la confidencialidad, podrían revelar, ejemplo: i) el giro de negocio; ii) la magnitud o tamaño de la empresa; iii) el nivel del mercado en que opera; iv) el monto de sus ventas; v) el porcentaje de rentabilidad bruta; y vi) el porcentaje de rentabilidad operativa, sin que esto implique haber vulnerado la reserva tributaria y/o sus derechos. Sin embargo, surge aún la interrogante sí esta información es suficiente para que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa de manera adecuada para efectos de precios de transferencia y, en particular, cuando se comparan empresas al aplicar métodos de márgenes.

Al respecto, si la empresa seleccionada como comparable secreto es propietaria de marcas valiosas u otros intangibles distintivos, esta información no debería ser revelada. Tampoco

serían compartidos los hechos extraordinarios que pudieran afectar, positivamente o negativamente, la rentabilidad del comparable; es decir, elementos financieros que afectan y determinen la rentabilidad bruta y operativa de la empresa. Más aún, al no conocer el nombre del contribuyente oculto, no se podría demostrar que esta forma parte de un grupo económico (opere como subsidiaria con sus partes vinculadas), principio sobre el que se basa la libre concurrencia.

Por tanto, con la información financiera limitada a la que tendrían acceso los contribuyentes, no se podría ejercer adecuadamente el derecho de defensa al validar el grado de comparabilidad con otras empresas, esto cuando se apliquen los métodos de márgenes de rentabilidad.

Sin embargo, esta situación es distinta a la que significa comparar condiciones de mercado o cláusulas contractuales a través de los métodos tradicionales (Precio Comparable No Controlado), donde lo que se busca es identificar la tendencia o comportamiento del mercado. Así, se revisan contratos entre terceros y se aproxima a las condiciones en que un sector determinado acuerda sus negocios con independientes, sin que esto implique vulnerar la confidencialidad o derecho de defensa del contribuyente. Es importante señalar que, la Acción 10 del provecto BEPS, respecto a las operaciones transfronterizas de commodities, sugiere que las administraciones tributarias identifiquen las tendencias y condiciones de mercado al momento de determinar un periodo de cotización presunto, donde una opción para alcanzar esto es construir una base de datos interna de contratos. Mavores detalles de estos extremos serán abordados en la parte 2 del presente artículo.

Así las cosas, se confirma la necesidad de promover información transparente y amplia a los mercados, la cual sirva de parámetro referencial del sector a los contribuyentes, y aporte herramientas a las administraciones tributarias latinoamericanas para exigir el pago justo de los impuestos.

#### d. Información del Exterior

La realidad práctica de la falta de compañías comparables locales impone que, tanto los contribuyentes como las administraciones tributarias, opten por seleccionar empresas que si bien no se encuentran en el mismo mercado geográfico, operan en industrias similares. Así, en teoría, sus resultados deberían converger, independientemente del territorio donde se produzcan. Esta aproximación apuesta, muchas veces, por búsquedas menos precisas pero que amplíen el marco de análisis. Las empresas con información pública del exterior son una alternativa que, potencialmente, dimensiona el sector que se busca comparar. Efectuar los ajustes de comparabilidad que permitan eliminar las distorsiones entre los diferentes países es otro reto aún pendiente.

Al respecto, la OCDE en sus Directrices señala que:

1.36 "(...) Para poder determinar el grado real de comparabilidad es necesario valorar las características que hubieran podido influir en las condiciones de la negociación en el mercado libre, y realizar los ajustes apropiados para establecer las condiciones de plena competencia. Las características "factores de comparabilidad" pueden ser importantes para determinar la comparabilidad son las características propiedad o de los servicios de transmitidos, las funciones desempeñadas por las partes (teniendo en cuenta los activos utilizados y riesgos asumidos), las cláusulas contractuales, las circunstancias económicas de las partes y las estrategias empresariales que estas persiguen".

3.35 "Los contribuyentes no siempre buscan comparables en cada país, por ejemplo cuando los comparables a escala nacional sean insuficientes (...). Los comparables extranjeros no deben rechazarse automáticamente sólo por su condición de tales. Para definir la fiabilidad de los comparables extranjeros debe

procederse caso por caso y examinando la medida en que satisfacen los cinco factores de comparabilidad (...)".

Naciones Unidas en su Manual Práctico sobre Precios de Transferencia para Países en Desarrollo (2012) menciona que:

5.3.4.13 "Con respecto a la ubicación geográfica, generalmente es preferido el uso de empresas independientes que operan en el mismo mercado como la parte en prueba. siempre que se encuentre disponible. Sin embargo, en muchos países, especialmente en aquellos en desarrollo, la disponibilidad de comparables independientes o de información pública sobre comparables independientes. es limitada. Por lo tanto, puede ser necesario el uso de comparables extranjeros, aunque esto también puede ser una limitante para muchos países en desarrollo que no tienen acceso a las bases de datos, y que no cuentan con los recursos para analizar y ajustar dichas empresas comparables"

Por su parte, en el Perú, el literal d) del artículo 32-A de La Ley del Impuesto a la Renta señala que:

"Cuando para efectos de determinar transacciones comparables, no se cuente con información local disponible, los contribuyentes pueden utilizar información de empresas extranjeras, debiendo hacer los ajustes necesarios para reflejar las diferencias en los mercados"

Ahora bien, la comparabilidad se incrementaría sí las condiciones de mercado donde operan estas empresas son similares a los de la parte analizada, ya sea en el tamaño como en la regulación particular (NAFTA, CAN, Mercosur, Alianza del Pacífico). Qué duda cabe que hay más coincidencia en la forma y riesgos al hacer negocios entre países latinoamericanos y/o emergentes, respecto de los desarrollados. De ahí también la importancia de promover la construcción de muestras regionales; por

ejemplo, el uso de comparables pan-European son recurrentes y aceptadas en Europa. No obstante, se debe tener en consideración lo señalado por OCDE en el punto 3.35 de sus Directrices: "El hecho de que una búsqueda regional de comparables pueda utilizarse de forma fiable o no para distintas filiales de un grupo multinacional que desarrolla su actividad en un área concreta del mundo depende de las circunstancias en las que opera cada una de estas filiales".

Por tanto, se puede concluir que, a efectos de aplicar los métodos basados en márgenes brutos u operativos, es válido el uso de empresas comparables del exterior, de preferencia regionales o mercados similares, siempre que estos cumplan con los cinco factores de comparabilidad.

#### e. Las Bases de Datos

Las bases de datos (BD) comerciales son utilizadas como fuentes de información, tanto financiera como fuentes de información, tanto financiera como funcional, para la identificación de los comparables externos. Estas recopilan data pública, esencialmente contable, de las memorias e informes para los inversionistas, que luego adaptan para realizar búsquedas conforme a ciertos parámetros. No obstante que esta sea una práctica generalizada, hay una cierta desconfianza debido a las limitaciones que tienen estas bases de datos para realizar un análisis de comparabilidad (Rubio, 2010):

- 1. No todos los países ofrecen información fiable con la que se alimentan las BD;
- 2. Incluso cuando disponen de ella, no siempre tienen la misma información disponible ni con los mismos estándares contables;
- Muchas BD no están pensadas para ser utilizadas en estudios de precios de transferencia:
- 4. Los análisis de comparabilidad realizados con BD muchas veces dan más importancia

- al número de comparables que a la calidad de los mismos:
- 5. El coste de estas BD pueden ser importantes para las pequeñas y medianas empresas.

Así, el ejercicio de selección de comparables debe ir más allá de lo que presentan las BD, buscando cotejar y complementar los resultados con otras fuentes de información confiables. Tener también en consideración que, muchas veces, las empresas comparables presentan su información en un idioma distinto al utilizado en el país donde se está efectuando la evaluación; por lo que la legibilidad de los medios probatorios es relevante.

Por otro lado mencionar que, de una encuesta realizada por el CIAT en 2013 a un grupo de administraciones tributarias de Latinoamérica y el Caribe, seis de ellas contaban con la BD del proveedor privado Osiris; tres habían contratado con Compustat; y cuatro señalaron no haber aún adquirido una.

La encuesta también identificó las siguientes como las principales ventajas de utilizar las BD:

- Acceso a información mundial;
- Apoyo al análisis de riesgos;
- Verificación de datos que las empresas proporcionan en sus estudios de precios de transferencia:
- Acceso a datos homogéneos;
- Acceso a motores de búsqueda sencillos que extraen información de manera ágil y oportuna;
- Acceso a comparables para los procesos de control:
- Al ser las bases de datos más usadas por los contribuyentes, se genera un mismo parámetro de comparación para la validación de datos; y
- Se puede construir rangos de beneficios por sectores.

Como desventajas, las administraciones tributarias señalaron las siguientes:

- No poseen suficiente información sobre las empresas de América Latina y el Caribe;
- En muchas legislaciones, esta información no se puede considerar como prueba en los tribunales, por ser información "no pública";
- No se encuentran disponibles en los idiomas oficiales de los países, pudiendo ser la traducción una barrera en las

fiscalizaciones; y representan un alto costo para diversas administraciones tributarias.

Finalmente señalar que, el proceso de selección de empresas comparables debe ser transparente, sistemático y objetivo. La carga de la prueba recae sobre quien las propone, generalmente los contribuyentes; de ahí que contar con la documentación que sustente los filtros cuantitativos y cualitativos seguidos es mandatorio, más aún sí se está enfrentando una auditoría.

## 2. AJUSTE DE COMPARABILIDAD PARA LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS

Como se mencionó anteriormente, a efectos de incrementar o mejorar la comparabilidad entre la parte testeada y las empresas seleccionadas, diversos ajustes deben llevarse a cabo; no obstante, son dos los tipos de ajustes de comparabilidad que se realizan: los relacionados al negocio y los de capital.

Los primeros buscan aproximar similitudes funcionales entre las partes. Cuestiones como los plazos de pago; cantidades negociadas; costos de intermediación; reclasificaciones contables; capacidad instalada y utilizada; acondicionamiento, flete y seguros; entre otros, deben ser sincerados. La consistencia del Análisis Funcional es puesta en práctica aquí; de ahí que el objeto y el fundamento por el cual se proponen estos ajustes deben ser sustentados por los contribuyentes, quienes son lo que tienen la carga de la prueba.

Al respecto, en un documento de trabajo, el CIAT señala que:

"Toda vez que un ajuste no recoja o exprese razonabilidad y exactitud, será susceptible de ser rechazado por la autoridad competente, siendo en definitiva lo primordial que deberá evaluar una autoridad fiscal que se encuentre ante un ajuste para incrementar

la comparabilidad. En la medida que se evidencien y documenten debidamente los dos elementos antes citados, será más factible que una autoridad fiscal acepte el ajuste".

Los ajustes de comparabilidad son necesarios siempre que cumplan su objetivo de mejorar el análisis y se les dé el uso debido; condiciones que muchas veces no se alcanzan. El CIAT, en su encuesta entre las Administraciones Tributarias de la región, lista las principales razones de rechazo:

- No mejoran la comparabilidad.
- Capacidad ociosa improcedente.
- Costos de intermediación excesivos o en defecto.
- No tiene justificación económica el ajuste y/o el ajuste no corresponde con la realidad.
- Carece de razonabilidad el ajuste.
- El ajuste no está documentalmente fundamentado.
- Existen errores aritméticos y de fondo en las fórmulas.
- Las tasas de interés implícitas de los ajustes de capital son incorrectas.

Por otro lado, el segundo tipo de ajustes son aquellos que intentan suavizar el impacto en el capital producido por el apalancamiento al que empresas del exterior se financian. Es decir, sí se utilizan como comparables compañías con acceso a mercados financieros más desarrollados, se presume que el costo de capital para endeudarse u otorgar créditos es menor al que entidades en Latinoamérica obtendrían; de ahí que sea económicamente razonable ecualizar estas diferencias antes de comparar los márgenes de rentabilidad alcanzados por las partes.

Así, a fin de eliminar o minimizar estos efectos que distorsionan la comparabilidad, los países emergentes deben cuantificar y aislar el riesgo asociado al capital que empresas radicadas en países desarrollados incorporan implícitamente en sus Estados Financieros. Sin embargo, hoy por hoy no existe un procedimiento consensuado que permita instrumentar su aplicación.

En efecto, si bien el uso y costumbre para mitigar estas diferencias es realizar ajustes al capital de trabajo, tales como cuentas por cobrar, pagar e inventario; esta medida puede ser necesaria pero no es suficiente.

Es decir, no podría ser suficiente con llevar a cero el interés implícito al que las empresas del exterior venden o compran al crédito, simulando así que no se han beneficiado financieramente con tasas de interés más bajas, ó llevar estas cuentas contables al mismo nivel que el del país Latinoamericano, sino que debería incluirse una prima por riesgo del sector y país, que intente aproximar de manera transversal el riesgo en el lugar donde se produce la renta.

Sería ingenuo creer que basta con sincerar el efecto de tres cuentas contables para que la rentabilidad financiera alcanzada por un país europeo o norteamericano se vuelva comparable a la de uno latinoamericano o africano. ¿Qué tercero independiente, actuando como agente económico racional, estaría dispuesto a obtener una rentabilidad por su inversión en un país en desarrollo, que enfrentan mayores riesgos por inestabilidad política, seguridad jurídica, infraestructura limitada, entre otros, igual a la que alcanza en un país desarrollado?

Sí el modelo de portafolio se basa en que, a mayor riesgo se premia con una mayor rentabilidad, y sí toda inversión en activos financieros es valorizada utilizando tasas de descuento ¿cómo entonces no podrían adicionarse ajustes por riesgo sectorial y país a las empresas del exterior como parte del análisis de comparabilidad de los precios de transferencia?

Ahora bien, a pesar que todo modelo estadístico tiene sus limitaciones, la teoría financiera demuestra que estos tienden, en largo plazo, a aproximarse al mercado. Así, Gonnet, Starkov y Maitra (2013) proponen un ajuste al costo de capital que intenta recoger este efecto. Al respecto, aíslan el componente financiero de las mencionadas cuentas contables. Ilevando a cero el ratio de Retorno en Capital Empleado ("ROCE" por sus siglas en inglés), para luego calcular el Coste Medio Ponderado de Capital ("WACC" por sus siglas en inglés), tanto de la parte analizada en el país emergente como el de las empresas comparables en los desarrollados. Finalmente, se calcula el diferencial de los WACC y se adiciona el resultante al ROCE de las comparables, esto a efectos de incluir la prima que exigen los inversionistas, la cual está asociada a los distintos riesgos incorporados en el WACC (país, sector, tipo de mercado, participación de mercado, acceso al crédito, tasas de interés, entre otros).

Por tanto, es posible concluir que los ajustes para incrementar la comparabilidad del negocio o funcionales y aquellos financieros o de capital son fundamentales. De ahí el encargo del G20 a OCDE para que, en conjunto con el Banco Mundial, elaboren y propongan distintas herramientas técnicas (toolkits) que mitiguen estas asimetrías. Se espera que un documento con las recomendaciones sea emitido en Octubre de 2016. En el caso particular de los ajustes de exactitud relacionados al giro del negocio, el correcto delineamiento de las funciones, activos y riesgos serán puestos en práctica. La evidencia documentaria que los sustenten también.

Por su parte, la alternativa metodológica a los ajustes al capital que se presentó líneas

arriba deberá ser evaluada por los países latinoamericanos; no obstante, otras fórmulas pueden ser discutidas. La realidad es que la aproximación utilizada (ajustes a las cuentas por cobrar, pagar e inventarios) tiene que ser mejorada a efectos recoja el riesgo subyacente de invertir en la región. El seno de la Alianza

del Pacífico, con el apoyo técnico del CIAT, puede ser la plataforma para que, de manera coordinada, se impulsen las medidas propuestas por OCDE/BM y/u otras que se adapten a nuestras economías. Lamentablemente, no hay ninguna respuesta sencilla.

## 3. OTROS ELEMENTOS QUE INCIDEN EN LA COMPARACIÓN

#### a. Pérdidas recurrentes

Toda empresa se forma con la finalidad de generar renta; sin embargo, existen situaciones que pueden impedir alcanzar este objetivo<sup>5</sup>. Las Directrices de la OCDE en su párrafo 3.65 rescatan la aplicación práctica en estas situaciones:

"En términos generales, una operación no vinculada deficitaria debe inducir a un análisis más exhaustivo a fin de determinar si puede utilizarse o no como comparable. Las circunstancias en las que deben excluirse las operaciones o las empresas deficitarias de la lista de comparables comprenden casos en los que las pérdidas no reflejan las condiciones de actividad normales, y en las que las pérdidas incurridas por terceros reflejan un nivel de riesgo no comparable al asumido por el contribuyente en sus operaciones vinculadas. Sin embargo, los comparables que reflejas pérdidas y que satisfacen el análisis de comparabilidad no deben rechazarse por el único motivo de sufrir pérdidas"

La inclusión de empresas comparables con pérdidas recurrentes en un periodo de años debe ser evaluada caso a caso, pasando el exhaustivo tamiz de los cinco pasos del análisis de comparabilidad, demostrando con pruebas que las pérdidas reflejan las condiciones de mercado bajo las cuales se realizaron los negocios. Poco sentido económico haría, por ejemplo, utilizar entidades deficitarias cuando la parte analizada se encuentra caracterizada como un distribuidor de bajo riesgo o un manufacturero por encargo.

En puridad, una empresa seleccionada como comparable debe ser robusta y representar un sector cuyo objetivo sea generar beneficios. La inclusión antojadiza y poco argumentada de entidades deficitarias genera disputas. Ecuador enfrentó una situación similar que la llevó en 2015 a publicar medidas para estandarizar el análisis de los precios de transferencia; así el punto 2, apartado VII, literal D, referido a "Comparables seleccionadas" señala que:

"No presentar pérdidas operativas (tanto antes como después de la aplicación de ajustes de comparabilidad) en el año bajo análisis, a menos que el sujeto pasivo justifique objetiva y detalladamente que tales pérdidas son una característica del negocio, por circunstancias de mercado, industria u otro criterio de comparabilidad y demuestre fehacientemente que las condiciones que llevan a la pérdida no son consecuencia de características que afectan la comparabilidad".

Como se observa, a efectos de achatar la discrecionalidad, el fisco ecuatoriano circunscribe claramente el uso de las empresas comparables con pérdidas a ciertas situaciones extraordinarias, con cargo a ser sustentadas documentariamente

<sup>5.</sup> Ver párrafo 1.70 a 1.72 de las Directrices OCDE (2010).

por el contribuyente; esto genera predictibilidad y evita disputas. Los demás fiscos latinoamericanos deberían imitar esta aproximación normativa.

#### b. Data plurianual

El uso de datos de múltiples años puede ser de utilidad para comprobar los hechos que pueden haber influido en el precio, así como para obtener información de los ciclos de negocio que inciden en su formación; no obstante, muchas veces estos conceptos son interpretados de manera equivocada.

Al respecto, la Directrices de la OCDE señalan que:

- 3.75 "En la práctica, el examen de los datos relativos a varios años suele resultar útil para el análisis de comparabilidad, si bien no es una exigencia sistemática. Estos datos referidos a varios años deben utilizarse cuando aportan valor al análisis de precios de transferencia (...)".
- 3.77 "Los datos plurianuales también son útiles para disponer de información acerca de los ciclos económicos relevantes (...) pueden tener un efecto sustancial en las condiciones de los precios de transferencia que debe evaluarse para determinar su comparabilidad(...)".
- 3.78 "Los datos de varios años pueden mejorar también el proceso de selección de terceros comparables, por ejemplo, identificando los resultados que pueden indicar una variación significativa respecto de las características de comparabilidad subyacentes de la operación vinculada objeto de revisión (...)"
- 3.79 "El uso de datos referidos a varios años no implica necesariamente la utilización de medias plurianuales (...)".

De los extractos anteriores se observa una línea de ideas respecto al uso de información de varios ejercicios, la misma que no debe confundir su aporte al análisis de comparabilidad, con el uso estadístico para la determinación del rango de mercado. Los datos plurianuales deben usarse para medir el impacto en las utilidades de los ciclos de los productos y/o de la coyuntura económica, así como para entender mejor el contexto de la operación a comparar, sin que esto signifique necesariamente que dicha información sea parte de la determinación matemática para la obtención del rango de precios o márgenes, ni del consecuente reparo tributario, de ser el caso.

Las administraciones tributarias mexicana y canadiense reconocen normativamente esta aproximación para mejorar la comparabilidad. Así, el Artículo 179, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta Mexicana menciona:

"Cuando los ciclos de negocios o aceptación comercial de un producto del contribuyente cubran más de un ejercicio, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes de dos o más ejercicios, anteriores o posteriores."

Por su parte, la CRA de Canadá en su comunicado TPM-16 (2015) señala:

- 15. "(...) Es importante notar que en las Guías, la OECD discute el uso de información de múltiples años en la forma de información relevante para un análisis de comparabilidad. La OECD no promueve el promediar los datos de años múltiples para establecer una comparabilidad (...)".
- 29. "Mientras que la data de múltiples años puede ser útil para seleccionar, rechazar o determinar el grado de comparabilidad de las transacciones potencialmente comparables, los precios de transferencia deben determinarse sobre la base de los resultados de un solo año de cada una de las transacciones comparables. Por lo tanto, los contribuyentes no deberían promediar los resultados obtenidos durante varios años con el fin de fundamentar sus precios de

transferencia en el contexto de una auditoría. La CRA verá los resultados de los datos comparables y los aplicará en una base año a año (...)"

De lo expuesto se observa que, en el caso mexicano, se podría utilizar la información financiera de las comparables de más de un ejercicio, siempre y cuando se puedan demostrar las hipótesis planteadas. Por su parte, la CRA circunscribe el uso de los múltiples años sólo al análisis de comparabilidad, dejando la determinación estadística del ajuste a un solo año. Esta situación es similar a la propuesta por Ecuador en el punto 2, apartado VII, literal C, referido a "Selección del indicador de rentabilidad" donde señala que:

"El indicador de rentabilidad, tanto de las compañías operaciones. segmentos 0 operaciones, analizadas como de las segmentos o compañías comparables, deberá ser calculado únicamente con la información financiera del año bajo análisis. En el caso de haberse identificado operaciones, compañías o segmentos de negocio comparables para las cuales no exista información financiera del año bajo análisis, se podrá utilizar la información financiera del año inmediatamente anterior al analizado, siempre y cuando se demuestre que las condiciones relevantes fueron similares en ambos períodos".

De esta manera, se confirma la aproximación de los fiscos respecto al uso de múltiples años como elemento para la comparación, cuando aporte valor al análisis de precios de transferencia. La determinación, qué duda cabe, se debe efectuar al ejercicio sujeto a análisis de la parte en prueba

y, para el caso de las empresas seleccionadas como comparables, tanto Canadá como Ecuador exigen sea respecto al mismo año, mientras que México lo sugiere, pero no lo limita, sujetando esto a más pruebas de parte del contribuyente.

Por tanto, a efectos de mitigar potenciales disputas, es necesario que las administraciones tributarias latinoamericanas expliciten en sus normas las circunstancias particulares donde resulte útil la aplicación de años múltiples de las empresas comparables para efectos estadísticos de la determinación. Esta aproximación, caso a caso, apuntaría a suavizar la tendencia de las rentabilidades de un año cuando se enfrentan a situaciones extraordinarias como proyectos de más de un ejercicio (construcción de carreteras o plantas; exploración minera o petrolera), hechos o circunstancias estructurales que hayan influido en el precio (climatológicos como sequías, vedas o plagas; crisis financiera, tecnológicas o políticas), ciclos de negocio, entre otros. Incluso, podría evaluarse hacerla extensiva a la parte en prueba; no obstante queda claro que, al ser el Impuesto a la Renta de periodicidad anual, la determinación es al ejercicio bajo análisis.

#### c. El tamaño importa?

Otra situación que podría distorsionar el análisis de comparabilidad es la materialidad de las empresas seleccionadas. Si bien no hay limitante en su uso y, en caso de obtener rentabilidades muy por encima del mercado, el rango intercuartil filtra los extremos, no deja de ser motivo de reflexión. Al respecto, los gráficos a continuación intentan explicar esta preocupación y dimensionar la relevancia de las multinacionales en nuestros países:

Gráfico 1

Ingresos de las compañías más importantes del mundo - año 2014

(En billones de US\$ aprox.)

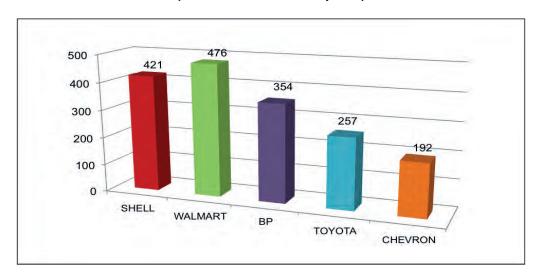
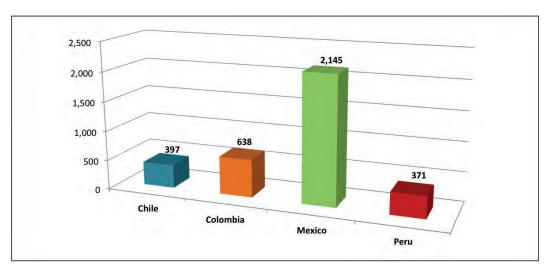


Gráfico 2

PBI 2014 - Según PPA
(En billones de US\$ aprox.)



**Fuentes:** Banco Mundial - Series Históricas. PBI — PPA (Paridad de Poder Adquisitivo). Bloomberg - Ingresos de las Compañías en Dólares Americanos 2014. Elaboración propia.

Como podemos observar, en 2014 dos multinacionales obtuvieron ingresos superiores a los PBIs alcanzados por Perú y Chile. Es decir, sí fueran países, serían de los jugadores más importantes de la Alianza del Pacífico. Solo Wallmart (EE.UU.) posee ingresos aproximadamente 25 veces superiores a Cencosud (Chile) y 350 veces mayores a Supermercados Peruanos (Perú); en un hipotético caso, serían comparables? Situaciones como esta llaman la atención, incluso respecto al poder o influencia que pueden llegar a tener corporaciones de esas magnitudes; no obstante, esto no es determinante per se.

Statz (2009) menciona que, utilizar data histórica y/o múltiplos de empresas que son mucho más grandes o más pequeñas que la entidad testeada puede llevarnos a resultados incorrectos sobre el valor del negocio. Asimismo señala que (...) "Cualquier dato de mercado utilizado para estimar el valor de su empresa debe estar limitado a un intervalo de tamaño apropiado".

Por tanto, una vez más, todo esfuerzo para construir bases de datos regionales, ya sean individuales por empresa o agregados referenciales por sectores, aportarán mayor precisión al análisis de comparabilidad de los precios de transferencia.

#### 4. CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo se han compartido consideraciones prácticas, tanto para los contribuyentes como para las administraciones tributarias, respecto a ciertas limitaciones que impiden efectuar un análisis preciso, en el marco de los precios de transferencia, cuando se seleccionan empresas comparables para la aplicación de los métodos de márgenes.

En primera instancia, se conceptualizó que las empresas solo son "potencialmente" comparables, esto debido a que es prácticamente imposible identificar entidades independientes con funciones, activos y riesgos iguales a los que partes vinculadas acuerdan; esto a pesar de efectuar los ajustes para incrementar la comparabilidad. Sin embargo, una muestra representativa del sector se aproximaría al rendimiento que terceros esperarían obtener al efectuar actividades similares.

Se observó también que, los países latinoamericanos enfrentan las mismas limitaciones gemelas: escasos jugadores y, muchos de ellos, no obligados a exhibir información pública, lo cual complica la identificación de empresas potencialmente comparables. Al respecto, se propone la construcción de una base de datos regional, con acceso a la data financiera de las principales empresas que lo conforman, permitiendo compartir la información entre las administraciones tributarias. Esta iniciativa puede ser promovida en el seno de la Alianza del Pacífico, quien como bloque puede motivar mejores prácticas para los precios de transferencia.

Respecto a los ajustes para incrementar la comparabilidad, se concluyó que el correcto delineamiento de las partes, a través del análisis es fundamental para identificar funcional, empresas similares a la parte analizada y, de ser el caso, efectuar los correspondientes ajustes funcionales o del negocio. Por su parte, se cuestionó la aproximación metodológica de los ajustes financieros o al capital (cuentas por cobrar, pagar e inventarios) en el extremo que un tercero independiente no estaría dispuesto a obtener una rentabilidad por su inversión en países como los latinoamericanos igual a la que alcanza en uno desarrollado. Se concluyó que no basta con sincerar el efecto de esas cuentas contables para que los retornos se aproximen y, se suscribió, una metodología alternativa cuya finalidad es agregar una prima que recoja el riesgo del país y sector; empero, otras fórmulas pueden ser discutidas.

Finalmente, se identificaron otros elementos que inciden directamente en la comparación; así, se concluyó que la inclusión de empresas con pérdidas recurrentes debe ser evaluada caso a caso, pasando el exhaustivo filtro del análisis de comparabilidad, demostrando con pruebas que las pérdidas reflejan las condiciones de mercado.

Del mismo modo, a efectos de evitar disputas, se sugiere a las administraciones tributarias latinoamericanas explicitar normativamente las circunstancias particulares donde resulte útil la aplicación de años múltiples de las empresas comparables para efectos estadísticos de la determinación.

#### 5. BIBLIOGRAFÍA

Céspedes, N. (2015) Crecer no es Suficiente para Reducir la Informalidad. Banco Central de Reserva del Perú. pp. 7

IBFD (2008) Pan-European Comparables Searches: Enhancing comparability using Comparability Adjustments. International Transfer Pricing Journal, Volume 15, N°3

Rubio, F. (2010) Fiscalidad de los precios de transferencia (operaciones vinculadas). Centro de Estudios Financieros. Capítulo 7, pp. 322-331.

CIAT (2013) El control de la manipulación de los precios de transferencia en América Latina y el Caribe. pp 19, 54-58 y 86-88.

Gonnet S., Starkov V. y Maitra M. (2013) Comparability adjustments in the absence of suitable local comparables in emerging and developing economies. Bloomberg BNA. NERA.

Statz A. (2009) Does Size Matter in Business Valuation? North Bay Business Journal. Exit Strategies Group, Inc.

OECD (2010) Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias. IEF. UN (2012) Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries. United Nations Publishes. NY 2012.

Picciotto, S. (2012) Towards Unitary Taxation of Transactional Corporations. Tax Justice Network.

OECD (2014) Part 2 of a Report to G20 Development Working Group on the Impact of BEPS in Low Income Countries. OCDE Publishing.

OECD (2014) Transfer Pricing Comparability Data and Developing Countries. OCDE Publishing.

CRS (2015) Role of Multiple Year Data in Transfer Pricing Analyses. Canada Revenue Services TPM-16.

#### Referencias electrónicas

Definiciones en: https://en.wikipedia.org/wiki/ Formulary\_apportionment

G8 LOUGH ERNE 2013: http://www.mofa.go.jp/files/000006559.pdf

Definiciones en: http://www.oecd.org/ctp/beps.htm

Preguntas Frecuentes sobre presentación de EEFF Auditados por parte de entidades a las que se refiere el Artículo 5 de la Ley 29720 y Resolución SMV N° 011-2012-SMV/01. http://www.smv.gob.pe/Uploads/PREGUNTASFRECUENTES.pdf

Definiciones en: http://www.mercadomila.com/home/resena

Definiciones en: https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/

Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information, Common Reporting Standard, OCDE. https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/automatic-exchange-financial-account-information-common-reporting-standard.pdf

Definiciones en: https://www.irs.gov/Businesses/ Corporations/Foreign-Account-Tax-Compliance-Act-FATCA

## APLICACIÓN DE LA NORMA GENERAL ANTIELUSIÓN EN CHILE

Isaías Cattaneo Escobar y Jorge Burgos Arredondo



## **SINOPSIS**

El objetivo de este trabajo bibliográfico es analizar el elemento material del hecho gravado en Chile, comenzando con un análisis teórico del mismo luego de la implementación de la norma general anti elusiva en el año 2015, planteando a la norma anti elusiva como una norma interpretativa en la legislación tributaria; luego trataremos las formas de interpretar por la doctrina y jurisprudencia respecto al mismo, previo a la entrada en vigencia de dicha norma; para finalizar se plantea al elemento material del hecho gravado sobre el fondo de los actos o negocios como un principio del derecho tributario.

Los Autores: Isaías Cattaneo Escobar: Abogado, Universidad de Chile, Alumno de Magister en Tributación, Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile, Ayudante pregrado y posgrado Clínica Tributaria Universidad de Chile, Profesor de Derecho Tributario, Academia de Ciencias Policiales, Abogado Servicio de Impuestos Internos, Dirección Nacional, Subdirección de Fiscalización. Jorge Burgos Arredondo: Abogado, Universidad de Chile, Candidato a Magister en Tributación, Facultad de Economía y Negocios Universidad de Chile, Ayudante Clínica Tributaria Universidad de Chile, Profesor de Derecho y Empresa, Facultad de Economía y Negocios Universidad Andrés Bello, Abogado Servicio de Impuestos Internos, Dirección de Grandes Contribuyentes, Grupo Minero.

#### Contenido

- 1. Elemento material del hecho gravado recae sobre la naturaleza del negocio
- Formas de entender respecto a qué se genera el elemento material del hecho gravado previo a la entrada en vigencia de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario
- Principio general del Derecho Tributario chileno previo a la norma general anti elusiva: Elemento material del hecho gravado sobre la naturaleza del negocio.
- 4. Conclusiones
- 5. Bibliografía

El siguiente artículo trata el elemento material del hecho gravado, comenzando con un análisis teórico del mismo luego de la implementación de la norma general anti elusiva en 2015; luego trataremos las formas de interpretar por la doctrina y jurisprudencia respecto a qué se aplicaba el elemento material del hecho gravado en Chile con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha norma; por último, examinaremos ejemplos legales, distintos a la norma general anti elusiva, donde se interpreta respecto a qué se entiende aplicado el elemento material del hecho gravado.

## ELEMENTO MATERIAL DEL HECHO GRAVADO RECAE SOBRE LA NATURALEZA DEL NEGOCIO

A partir del 30 de septiembre del año 2015 se empezó a aplicar en Chile una norma nueva para nuestra legislación, conocida como 'norma general anti elusiva'<sup>1</sup>, a través de la incorporación de, en lo que concierne al objeto de este artículo, los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario<sup>2</sup>, consecuencia de la dictación de la Ley N° 20.780 en el año 2014.

\_

<sup>1.</sup> En esta publicación todas las referencias a leyes, códigos son referencias a textos legales chilenos. Lo mismo con las instituciones mencionadas.

<sup>2.</sup> Código Tributario: "Artículo 4º bis.- Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles.

El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes.

No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes. Se entenderá que existe elusión de los hechos imponibles en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4º ter y 4º quáter, respectivamente.

En los casos en que sea aplicable una norma especial para evitar la elusión, las consecuencias jurídicas se regirán por dicha disposición y no por los artículos 4º ter y 4º quáter.

Corresponderá al Servicio probar la existencia de abuso o simulación en los términos de los artículos 4° ter y 4° quáter, respectivamente. Para la determinación del abuso o la simulación deberán seguirse los procedimientos establecidos en los artículos 4° quinquies y 160 bis.

Artículo 4º ter.- Los hechos imponibles contenidos en las leyes tributarias no podrán ser eludidos mediante el abuso de las formas jurídicas. Se entenderá que existe abuso en materia tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación, mediante actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios a que se refiere este inciso.

Es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria. En consecuencia, no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria.

En el siguiente artículo nos centraremos en las repercusiones que la incorporación de dicha norma trae respecto a la forma de entender el elemento material del hecho gravado.

Es necesario indicar que no es objeto de este artículo profundizar en los conceptos de elusión, abuso, simulación u otros similares.

#### El elemento material del hecho gravado

Si queremos entender las implicancias de la norma anti elusiva general respecto a su aplicación en el elemento material del hecho gravado, debemos partir por un breve repaso de qué se entiende por elemento material y el rol de la voluntad del contribuyente en la generación del hecho gravado.

En primer lugar debemos recordar que el Derecho Tributario es por su esencia una rama del Derecho Público, por cuanto no corresponde a una relación entre iguales donde el contribuyente decide por su autonomía de voluntad obligarse frente a una contraparte (Fisco), sino que corresponde a una relación jurídica vertical (Relación Jurídica Tributaria) entre el Estado y el contribuyente, por la cual nace por ley la obligación de cumplir con el tributo, en virtud del *lus Imperium* propio de la Soberanía, en función de la capacidad contributiva del obligado.

Para imponer tributos bajo el Estado de Derecho es menester que los elementos que componen el tributo (hecho gravado, tasa, obligado al pago y base imponible) estén fijados por ley.

Respecto al hecho gravado (o tipo tributario), recordamos brevemente que se compone de 2 elementos: (Hensel, 2004, p.175) un elemento material<sup>3</sup>, supuesto factico generador de obligación tributaria establecido por ley<sup>4</sup>, y un elemento personal, esto es, aquellas personas o entidades<sup>5</sup> que tienen la potencialidad de generar aquel hecho gravado<sup>6</sup>.

No siendo en absoluto relevante la voluntad del contribuyente a la hora de determinar si existe o no hecho gravado, ni sus elementos, pues estos nacen por ley. Esto es propio de la naturaleza de Derecho Público del Derecho Tributario, que funciona a una esfera diferente de los actos generados por las partes, que corresponden a la esfera del Derecho Privado. Consecuencia de esto es, por ejemplo, que sea irrelevante la nulidad o no (civil) de los actos de los contribuyentes a la hora de determinar sus efectos tributarios.

Fernando Sainz de Bujanda (Bujanda, 1975, p.199) lo indica de la siguiente manera: "Para el nacimiento de la obligación tributaria, el hecho imponible tiene siempre el carácter de un puro hecho, dado que la voluntad de los sujetos que realizan el hecho en cuestión será operante para provocar ciertos efectos jurídicos (los queridos por tales sujetos), pero no para dar origen al vínculo tributario, en cuya aparición no interviene más voluntad que la de la ley."

Esto es efectivo aun cuando lo que está descrito como elemento material del hecho gravado es un acto jurídico, puesto que los efectos

En caso de abuso se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley.

Artículo 4º quáter.- Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación. En estos casos, los impuestos se aplicarán a los hechos efectivamente realizados por las partes, con independencia de los actos o negocios simulados. Se entenderá que existe simulación, para efectos tributarios, cuando los actos y negocios jurídicos de que se trate disimulen la configuración del hecho gravado del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, o su verdadero monto o data de nacimiento."

<sup>3.</sup> También llamado "aspecto objetivo del hecho generador de impuesto" u "objeto de la imposición". Hensel, Albert, Derecho tributario (Editorial Jurídica Nova Tesis, Rosario Argentina, 2004), p. 175.

<sup>4.</sup> Ejemplo: obtener renta, en el Impuesto Global Complementario (impuesto personal chileno).

<sup>5.</sup> Cuando en este texto se hable de persona, a menos que se indique lo contrario, se entiende en un concepto amplio, esto es, cualquier persona o entidad indicada por el elemento personal del hecho gravado.

<sup>6.</sup> Ejemplo: personas naturales con domicilio o residencia en Chile, en el Impuesto Global Complementario.

<sup>7.</sup> Sainz de Bujanda, Fernando, "La relación jurídico tributaria. Su nacimiento. Lecciones De Derecho Financiero—", Cap XII, en Notas de Derecho Financiero, (Tomo I, Volumen 2°, Madrid, 1975), p. 199.

tributarios (Derecho Público) que nacen como consecuencia de dicho acto jurídico (Derecho Privado) son dictados por ley, sin que la voluntad del contribuyente prime en absoluto para el nacimiento de la obligación tributaria. Por ejemplo, el vendedor puede decidir o no si realizar un determinado contrato (ej. compraventa), pero no puede decidir si se generan o no efectos tributarios de dicho contrato, ni el contenido de los mismo (ej. se verifica el elemento material del hecho gravado Impuesto al Valor Agregado<sup>8</sup>).

Ahora bien, en este punto es donde la nueva norma general anti elusiva chilena logra especial relevancia, pues podría debatirse sobre qué se entiende configurado el elemento material del hecho gravado, si recae sobre las formas jurídicas tomadas por el contribuyente o si bien recae sobre la real naturaleza de dichos actos, hechos o negocios. Al respecto, el inciso primero del artículo 4° bis del Código Tributario se presenta como norma guía interpretativa respecto a este tema:

"Las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijen los hechos imponibles, nacerán y se harán exigibles con arreglo a la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los vicios o defectos que pudieran afectarles."

Lo indicado viene a dejar en claro sobre qué se aplica el elemento material del hecho gravado, ya no sobre la forma de los actos, sino sobre el fondo de los mismos: su naturaleza jurídica.

## Actividad económica y libertad de forma jurídica

Para poder entender el cambio legislativo hay que mirar hacia las bases de la institución.

Desde nuestro punto de vista el Derecho en sí es una forma de organizarnos pacíficamente en sociedad, nacido como una necesidad de limitar las libertades infinitas individuales con tal que se acomoden a las libertades de otro.

En este contexto, el Derecho Privado nace como una forma de regular las relaciones horizontales entre pares, ya sea las relaciones de familia o la actividad económica que cada persona ejecuta o celebra (en lo que suele enfocarse más el derecho tributario, puesto que denota capacidad contributiva) de acuerdo a su autonomía de voluntad.

Esta libertad de ejercer su actividad económica de la forma en que se estime pertinente está consagrada ya en la Constitución Política de la República de Chile en su artículo 19 n° 21:

"La Constitución asegura a todas las personas: 21° El derecho a desarrollar cualquiera actividad único económica que no sea contraria a la moral, al orden público o a la seguridad nacional, respetando las normas legales que la regulen."

Así, la actividad económica de cada persona se representa en actos jurídicos, pudiendo ejercerse tanto la actividad económica que se desee (siempre que no esté expresamente prohibida) como ejecutarla a través de cualquier forma jurídica que para dicha actividad se permita. Por ejemplo, el contribuyente que cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 14 ter letra a) de la ley sobre impuesto a la renta (régimen de tributación simplificada), podría escoger entre éste, o el régimen general de tributación del artículo 14 de la misma ley<sup>10</sup>.

Ahora bien, el principio de que es legítimo realizar libremente la actividad económica lícita que se desee y que es lícito organizar dicha actividad económica por cualquiera de las formas que

21

<sup>8.</sup> En Chile, el artículo 2º Nº1 de la Ley Sobre Impuesto a las Ventas y Servicios.

<sup>9.</sup> La actividad económica se puede desarrollar de forma fáctica a través de hechos o negocios (conjunto de hechos).

<sup>10.</sup> Otro ejemplo, si por la autonomía de voluntad se ejerce una actividad económica mediante un concurso de capitales, se pueden organizar como una Sociedad por Acciones (Artículos 424 y siguientes del Código de Comercio) o Sociedad Anónima (Ley N° 18.046).

entrega la ley, está recogido por las nuevas normas anti elusión al indicar que "es legítima la razonable opción de conductas y alternativas contempladas en la legislación tributaria" en cuanto correspondan efectivamente al verdadero negocio del contribuyente.

Así, el hecho gravado nace del negocio del contribuyente, pudiendo este ejercerlo de la forma jurídica en la que estime pertinente, con las consecuencias tributarias que cada forma genere.

De esta manera, en caso que la forma jurídica utilizada por el contribuyente corresponda efectivamente a su verdadero negocio "no constituirá abuso la sola circunstancia que el mismo resultado económico o jurídico se pueda obtener con otro u otros actos jurídicos que derivarían en una mayor carga tributaria; o que el acto jurídico escogido, o conjunto de ellos, no genere efecto tributario alguno, o bien los genere de manera reducida o diferida en el tiempo o en menor cuantía, siempre que estos efectos sean consecuencia de la ley tributaria"<sup>12</sup>.

En este sentido, si de acuerdo a la verdadera naturaleza del negocio se realiza un acto jurídico, se generará ese hecho gravado según aquel acto jurídico particular y no otro.

El Servicio de Impuestos Internos en su Circular n° 65 de 23 de julio de 2015 (en adelante "Circular 65/2015") indica lo siguiente:

"Bajo esta perspectiva, dado que los efectos de los actos son aquellos que emanan de su naturaleza específica, resulta legítimo para los contribuyentes el escoger entre las diversas formas, instrumentos o mecanismos conforme a las consecuencias que las leyes tributarias prevén, sin que sea óbice a esa razonable potestad el que el medio empleado, conforme a los efectos que le son propios y a la ley tributaria aplicable, tenga como resultado el no generar efecto tributario alguno o, de generarlo, lo haga de manera reducida, de menor cuantía o diferida en el tiempo."

La ley señala que en caso contrario, es decir que si dichos "actos o negocios jurídicos que, individualmente considerados o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios"<sup>13</sup>, deben ser clasificados como actos abusivos, es decir, se los considera elusión<sup>14</sup>; esto puesto que la "forma o denominación que los interesados le hubieran dado" a dichos actos no se condicen con "la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados"<sup>15</sup>. Frente a lo anterior, la ley indica que "se exigirá la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley"<sup>16</sup>.

Al respecto, el que se dé como base interpretativa no sólo actos jurídicos, sino también "hechos" y "negocios"<sup>17</sup>, hace que sea evidente que el legislador busca el fondo fáctico en el hecho gravado y no exclusivamente la forma de los actos jurídicos usados por el contribuyente.

En resumen, es legítimo el organizar los negocios de la forma jurídica en que se desee, en cuanto corresponda efectivamente al negocio, acto o hecho realmente realizado por la parte; a su vez, no es legítimo utilizar formas jurídicas "anómalas" al negocio efectivamente realizado.

<sup>11.</sup> Artículo 4° ter inciso segundo del Código Tributario.

<sup>12.</sup> Artículo 4° ter inciso segundo del Código Tributario

<sup>13.</sup> Artículo 4° ter inciso primero del Código Tributario.

<sup>14.</sup> Artículo 4º bis inciso tercero del Código Tributario.

<sup>15.</sup> Artículo 4º bis inciso primero del Código Tributario.

<sup>16.</sup> Artículo 4° ter inciso final del Código Tributario.

<sup>17.</sup> Hechos y negocios entendidos como realidades fácticas.

<sup>18.</sup> Rol Nº 17.586-14. Corte Suprema. Veintisiete de julio de dos mil quince.

## Hecho gravado y libertad del contribuyente

Tal como se indicó, el contribuyente no tiene opción ni libertad<sup>19</sup> alguna respecto al hecho gravado, puesto que éste se genera por ley<sup>20</sup>, de acuerdo a la real naturaleza de su negocio ejercido<sup>21</sup>.

Así, si el contribuyente, mediante la utilización de cualquier forma jurídica lícita<sup>22</sup>, busca evitar que sea aparente el nacimiento de un hecho gravado, o intenta mostrar que este ocurrió en un momento distinto o se pretende aparentar que fue por una cuantía distinta a la real<sup>23</sup>, con tal de obtener un ahorro tributario, estamos frente a elusión<sup>24</sup>.

Utilizamos las frases "evitar que sea aparente", "intenta mostrar" y "pretende aparentar" puesto que nada de lo que haga el contribuyente puede evitar el nacimiento del hecho gravado<sup>25</sup> de acuerdo a la real naturaleza de su negocio, que nace por ley, con independencia de los actos que haya ejercido el contribuyente. De manera que a pesar de los actos elusivos, el hecho gravado siempre nace.

Así, las sentencias judiciales (en caso de no existir norma anti elusiva particular) o los actos

administrativos (en caso de existir norma anti elusiva particular) que den cuenta de un acto elusivo no son constitutivos de hecho gravados, sino meramente declarativos del mismo.

La Circular 65/2015, lo expresa de la siguiente manera:

"Se debe tener presente que la legislación comentada cautela el legítimo derecho de los contribuyentes a organizar sus actividades, actos o negocios afectados con impuestos de la forma en la autonomía de la voluntad y la libertad contractual lo permitan [sic], considerando además que no toda ventaja tributaria, lograda por el contribuyente, constituye una elusión, sino que para ello es indispensable que haya un abuso de las formas jurídicas o la realización de actos simulados que atentan contra los hechos gravados previstos por el legislador tributario. El legítimo derecho de opción no puede, en este sentido, ser excusa para la determinación de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes de forma distinta a aquella prevista en la ley."

De esta manera, es irrelevante para determinar la naturaleza elusiva del acto, que este se haya realizado con anterioridad, de forma simultánea o posterior a la realización del hecho gravado,

23

<sup>19.</sup> Principios rectores propios del Derecho Privado.

<sup>20.</sup> De acuerdo a la naturaleza propia del Derecho Público.

<sup>21.</sup> El Servicio de Impuestos Internos lo ejemplifica de la siguiente forma, en su Circular 65/2015: "Es posible ilustrar lo anterior con los siguientes ejemplos. Es sabido que el legislador del Impuesto a la Renta ha previsto que los sueldos, salarios y otras remuneraciones pagadas con motivo del trabajo personal dependiente, es decir, aquel sujeto a una relación laboral, se afectan con el impuesto único de segunda categoría. Los elementos de este hecho gravado se encuentran determinados por esa legislación, en cuanto fijan claramente al contribuyente (trabajador dependiente), la base imponible (en general, las remuneraciones pagadas), el período tributario respectivo y una tasa progresiva, en que evidentemente el legislador ha establecido una carga tributaria mayor para quienes obtienen remuneraciones más altas de acuerdo a los tramos que fija. Sin embargo, si el contribuyente, con abuso de las formas jurídicas o simulación, organiza sus actividades de forma tal que sus remuneraciones fijas o variables, por la prestación de servicios personales dependientes, sean percibidas por una sociedad u otra persona jurídica o entidad que, por ejemplo, tributa conforme a las rentas de la primera categoría, gravándolas con la tasa proporcional de este último impuesto, el Servicio podría evaluar la aplicación de la NGA si los antecedentes lo ameritan, por cuanto se estaría vulnerando el hecho gravado del impuesto único de segunda categoría."

<sup>22.</sup> Si la forma escogida no es lícita, estaremos derechamente frente a evasión tributaria, independiente de las consideraciones sobre el hecho gravado.

<sup>23.</sup> En caso de que el acto elusivo intente aparentar que la cuantificación económica del hecho gravado en cuestión es inferior a la real, estamos en realidad frente a un intento de modificación de la base imponible, no del hecho gravado.

<sup>24.</sup> El Servicio de Impuestos Internos definió elusión, mediante su Circular nº 65 de 23 de julio de 2015 "como aquella conducta que busca dejar sin aplicación la ley tributaria a través del abuso de las formas jurídicas o la simulación."

<sup>25.</sup> O su real cuantía, en caso de la base imponible.

que se produce automáticamente por ley según la naturaleza real del negocio<sup>26</sup>.

 Presunción del verdadero negocio y naturaleza interpretativa de la norma anti elusiva

Ahora bien, dado que estamos en un Estado de Derecho las personas ejercen sus negocios mediante actos jurídicos. En este sentido, los actos jurídicos utilizados por los contribuyentes nos permiten presumir cuál es su real negocio. Así, siempre que el contribuyente actúe de buena fe coincidirán las formas jurídicas utilizadas con la real naturaleza de su negocio u acto.

En este sentido la ley establece la siguiente presunción simplemente legal: "El Servicio deberá reconocer la buena fe de los contribuyentes. La buena fe en materia tributaria supone reconocer los efectos que se desprendan de los actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos, según la forma en que estos se hayan celebrado por los contribuyentes."<sup>27</sup>

Es decir, al ser un principio general del derecho el reconocimiento de la buena fe, se presume por ley que la forma en la cual los contribuyentes hayan celebrado sus actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos corresponde efectivamente a la naturaleza de sus negocios<sup>28</sup>.

A reglón seguido la misma ley recuerda que este principio no es absoluto: "No hay buena fe si mediante dichos actos o negocios jurídicos o conjunto o serie de ellos, se eluden los hechos imponibles establecidos en las disposiciones legales tributarias correspondientes."<sup>29</sup>

Luego, si el contribuyente elude (busca evitar que sea aparente el nacimiento de, o intenta mostrar que ocurrió en un momento distinto o se pretende aparentar que fue por una cuantía distinta a la real, con tal de obtener un ahorro tributario) los hechos imponibles, ya no se estará de buena fe; por tanto la forma en la cual los contribuyentes hayan celebrado sus actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos se entenderá que no corresponde a la naturaleza real de sus negocios, aplicando "la obligación tributaria que emana de los hechos imponibles establecidos en la ley"<sup>30</sup>, de acuerdo a los "hechos efectivamente realizados por las partes"<sup>31</sup>.

En este sentido la naturaleza de la norma anti elusiva es ser una norma interpretativa, no una norma operativa, ya que no indica ningún hecho gravado, sino que otorga herramientas para poder interpretar los actos de los contribuyentes, con tal de identificar correctamente el hecho gravado.

<sup>26.</sup> Por ejemplo, con tal de evitar cierto tributo mensual, un contribuyente realiza las siguientes operaciones, todas lícitas:

Mes 1: Se modifica sociedad a otra estructura societaria de tributación menor por ese concepto.

Mes 2: Se presta el servicio y se recibe el pago.

Mes 3: Se modifica la sociedad a su antigua estructura societaria.

En este ejemplo el hecho gravado se produce, por ley, en el mes del servicio y su pago, de manera que serían elusivos todos los actos indicados (previos, simultáneos o posteriores al mismo), puesto que permiten probar que en realidad dichas operaciones no corresponden a la verdadera naturaleza del negocio.

<sup>27.</sup> Artículo 4° bis inciso segundo del Código Tributario.

<sup>28,</sup> El Servicio de Impuestos Internos en su Circular 65/2015 indica: "El principio de la buena fe irradia su fuerza en todo el Derecho, pues constituye un supuesto del ordenamiento jurídico y se manifiesta de distintas maneras dependiendo del área del derecho de que se trate. En materia tributaria, la buena fe supone admitir y reconocer, tanto por el Servicio fiscalizador como por los propios contribuyentes, la totalidad de los efectos que surjan de los actos o negocios jurídicos que hubieren llevado a cabo, cualquiera sea la forma o denominación que las partes le hubieren dado, pues, en definitiva lo que determina el nacimiento y exigibilidad de las obligaciones tributarias establecidas en las leyes que fijan los hechos imponibles, es la naturaleza jurídica propia de los hechos, actos o negocios realizados más que los formalismos contractuales o las denominaciones que los interesados les hayan atribuido.

En el mismo sentido, contraría la buena fe tribularia aquellos actos simulados o que constituyan abuso de las formas jurídicas, de forma tal que el imperativo tributario implica el reconocimiento de aquello que pertenece al acto u operación de que se trate conforme a su propia naturaleza legal, con independencia de su apariencia o denominación o de la intención buscada por los contribuyentes."

<sup>29.</sup> Artículo 4° bis inciso tercero del Código Tributario.

<sup>30.</sup> Artículo 4° ter inciso final del Código Tributario.

<sup>31.</sup> Artículo 4° quáter del Código Tributario.

Ahora bien, lo que variará será la forma en la cual se podrá demostrar que dicha presunción no corresponde a la realidad, es decir existe elusión, según si existe norma particular anti elusiva o no<sup>32</sup>:

- Sí existe norma particular anti elusiva: se podrá demostrar que la forma en la cual los contribuyentes hayan celebrado sus actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos no corresponden a la verdadera naturaleza del negocio celebrado, mediante los medios que entregue cada norma en particular, a través el acto jurídico administrativo correspondiente<sup>33</sup> (liquidación, giro, resolución, etc.).
- No existe norma particular anti elusiva: se podrá demostrar que la forma en la cual los contribuyentes hayan celebrado sus actos o negocios jurídicos o de un conjunto o serie de ellos no corresponden a la verdadera naturaleza del negocio celebrado, cuando existe abuso o simulación, a través de sentencia judicial.

Esto es planteado por el Servicio de Impuestos Internos en su Circular 65/2015 de la siguiente manera, refiriéndose específicamente a la norma general anti elusiva:

- "1. El artículo 4 bis parte de la base del reconocimiento de la buena fe en materia tributaria, lo que equivaldría a decir que el Servicio, en principio, debe respetar los efectos jurídico tributarios de los actos o contratos celebrados por los contribuyentes y de acuerdo a las formas en que ellos se han llevado a cabo;
- Sin embargo, el Servicio podrá controvertir esos efectos, cuando esa buena fe resulta desvirtuada conforme a los que la propia

ley señala, es decir, en los casos de abuso o simulación, considerando además los efectos que producen los actos abusivos o simulados, los que no son otra cosa que dejar sin efecto los hechos imponibles establecidos por ley."

### Certeza jurídica y principio de legalidad

Entendemos que uno de los objetivos de la norma general anti elusiva, al hacer que prime el fondo de los actos por sobre la forma de los actos realizados por los contribuyentes, es resguardar el principio de certeza jurídica: certeza que frente al mismo negocio<sup>34</sup> se aplique la misma tributación, al interpretarse siempre los elementos materiales de los hechos gravados según su verdadera naturaleza, y no según el arbitrio de la "astucia" de los contribuyentes.

Además, los actos elusivos no solo dañan seriamente el principio de certeza jurídica sino también el principio de legalidad, pues buscan dejar sin efecto sólo para los contribuyentes elusivos los tipos tributarios entregados por la misma ley, así como el principio de igual repartición de los tributos, al aplicar la misma tributación a todos los contribuyentes en los cuales se verifica el mismo hecho gravado.

La ya citada Circular 65/2015 del Servicio de Impuestos Internos bien lo expone de la siguiente manera:

"El establecimiento de esta NGA [norma general anti elusión] demuestra también la preocupación del legislador por resguardar los principios constitucionales de legalidad de los tributos y de igualdad en la repartición de las cargas públicas, contenidos en el artículo 19, número 20, de la Constitución Política de la República. El resguardo del principio de legalidad supone

<sup>32.</sup> Artículo 4º bis segunda parte del inciso tercero e inciso cuarto del Código Tributario.

<sup>33.</sup> Sujetos por cierto a control jurisdiccional mediante los tribunales correspondientes.

<sup>34.</sup> Tipificado por ley (hecho gravado).

<sup>35.</sup> Rol Nº 4038-2001 Corte Suprema.

que la aplicación de tributos conforme a lo dispuesto en los hechos gravados establecidos en la ley, no puede quedar al arbitrio de los contribuyentes, es decir, los impuestos son obligatorios, y nadie puede sustraerse a su aplicación mediante actos elusivos. Al mismo tiempo, el respeto de este principio supone que ni la administración ni el poder judicial pueden crear derecho actuando como legislador, de modo que la función esencial de las normas anti elusión, tanto generales como especiales,

es precisamente resguardar el cumplimiento de los hechos gravados establecidos por la ley, evitando que los contribuyentes se sustraigan de su aplicación mediante conductas elusivas. Por su parte, el principio de igualdad en la repartición de las cargas públicas supone asegurar que los contribuyentes tributen conforme el legislador ha estimado adecuado. Para lograr estos objetivos, el legislador definió que dos tipos de conductas pueden considerarse elusivas, estas son: el abuso de las formas jurídicas y la simulación."

2. FORMAS DE ENTENDER RESPECTO A QUÉ SE GENERA EL ELEMENTO MATERIAL DEL HECHO GRAVADO PREVIO A LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LOS ARTÍCULOS 4° BIS, 4° TER Y 4° QUÁTER DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

Previo a la entrada en vigencia de los artículos 4° bis, 4° ter y 4° quáter del Código Tributario había discrepancia entre la doctrina nacional y la jurisprudencia respecto a sobre qué se generaba el elemento material del hecho gravado, entendiéndose en una primera época que éste se generaba exclusivamente sobre los actos jurídicos realizados por el contribuyente, para luego empezar a entender que éste se generaba respecto a la naturaleza de los negocios, hechos o actos realizados.

 Se genera el elemento material del hecho gravado exclusivamente sobre los actos jurídicos.

En una primera etapa se entendía que el elemento material del hecho gravado se configuraba exclusivamente sobre las formas jurídicas usadas por el contribuyente.

Es así como a lo largo de los años se interpretó que el ordenamiento impositivo chileno se regía por el principio de la forma sobre el fondo; es decir, cumpliendo los actos con las formalidades (requisitos y formas establecidas en la ley), no existía contingencia de carácter tributaria.

En ese sentido, el máximo tribunal chileno en el año 2003, pronunciándose respecto a la elusión en el caso de la inmobiliaria Bahía Blanca<sup>36</sup> indica lo siguiente:

"18°) Que, así, el Servicio confunde, en este caso, dos conceptos jurídicos que tienen una diferencia notoria: el de evasión tributaria ilícito, con el de elusión, que consiste en evitar algo con astucia, lo que no tiene que ser necesariamente antijurídico, especialmente si la propia ley contempla y entrega las herramientas al contribuyente, como aquí ocurre, para pagar impuestos en una medida legítima a la que se optó, y no en aquella que se le liquida".

En esta sentencia, si bien no se refiere directamente respecto a sobre qué debe entenderse el elemento material del hecho gravado, sí es pacífico indicar que entiende que éste recae exclusivamente sobre los actos jurídicos realizados por los contribuyentes, con clara independencia de la real naturaleza de los negocios realizados.

Además, también es posible detectar a una doctrina mayoritaria que entendía al hecho

<sup>36.</sup> Rol Nº 4038-2001 Corte Suprema.

gravado exclusivamente sobre los actos jurídicos. Al respecto debemos indicar que es escasa la doctrina nacional respecto a sobre qué se entiende el elemento material del hecho gravado<sup>37</sup>; sin embargo, sí es posible entender claramente cuáles son las posturas nacionales al examinar sus planteamientos respecto a la elusión.

Así, hay quienes argumentan que la elusión "consiste en evitar por medios lícitos que un determinado hecho imponible se realice, mediante el empleo de formas o figuras jurídicas aceptadas por el derecho"38. Para el profesor Klaus Tipke (2005), "la elusión no es inmoral y, a su juicio, es reconocida en los Estados de Derecho que respetan la libertad"39.

También, "Valenzuela (2005) estima que lo que evita el sujeto pasivo es el nacimiento del hecho gravado impidiendo que nazca la obligación tributaria. De modo que, a juicio de esta corriente, la elusión es lícita por cuanto se basa en los Principios Constitucionales de la Legalidad del Tributo y de la Libertad Económica y, es un hecho que el ordenamiento jurídico autoriza a los contribuyentes para organizar sus negocios, de forma de pagar el menor impuesto, siempre que en el cumplimiento de la organización de éstos no desarrollen conductas de fraude a la ley, abuso del derecho, etc."40

En efecto, el abogado tributarista, Franco Brzovic (Brzovic, 2008) señala que "la elusión

en Chile legalmente no existe. La gente paga los impuestos o los evade. La elusión no está sancionada en la ley chilena y por eso cada vez que los distintos gobiernos han querido resolver sobre algunos temas que ellos estiman que hay una elusión tributaria, tienen que recurrir al Congreso con un proyecto de ley (...) básicamente la ingeniería tributaria lo que hace es buscar que el contribuyente sea el que determine el momento en que va a pagar impuestos. Es un tema de oportunidad en el pago, no de evadir los impuestos"<sup>41</sup>.

Es decir, se entendió por la doctrina, (Alesandri, Mansilla, Orezzoli y Salgado, 2005, p.173), que en la hipótesis del elemento material del hecho gravado exclusivamente sobre la forma de los actos jurídicos, el "legislador se ve obligado a"<sup>42</sup> anticiparse y prever expresamente todos los casos que existirían bajo un determinado hecho imponible, debiendo crear una nueva ley que genere el hecho gravado: la norma anti elusiva particular<sup>43</sup>.

Ahora bien, a pesar que los autores indicados no se refieren directamente respecto a sobre qué debe entenderse el elemento material del hecho gravado, no es arriesgado indicar que entenderían que éste recae exclusivamente sobre los actos jurídicos realizados.

El profesor Jaime García (Garcia, 2005, p.11-12) es especialmente claro en este tema: "Debe distinguirse claramente entre la evasión

41. Franco Berzovic, agosto del 2008, charla sobre planificación tributaria, Colegio de Ingenieros de Chile AG. Citado por Katia V. Villalobos Valenzuela en el artículo "Límite entre la elusión y la planificación tributaria aplicada a un caso de reorganización empresarial". Pág. 2. (Material de lectura año 2013 del curso de postgrado en Magíster en Tributación Facultad de Economía y Negocios, Universidad Chile del ramo Derecho Tributario impartido por el profesor Jaime García).

<sup>37.</sup> Las citas a continuación indicadas no tienen el objeto de ser recopilaciones enciclopédicas ni exhaustivas al respecto, sino tratar de ejemplificar de la mejor manera las posturas que existen. Así, se ha elegido una muestra representativa de la materia.

<sup>38.</sup> Citado por Manual de Consultas Tributarias. Diciembre 348. Servicio de Impuestos Internos. Pág. 142. 2005.

<sup>39.</sup> Manual de Consultas Tributarias. Ob. Cit. Pág. 142.

<sup>40.</sup> Ibídem.

<sup>42.</sup> ALESSANDRI Amenábar, Andres; MANSILLA Cazorla Álex, OREZZOLI Franceshini Nicolás, SALGADO Olcese, Jorge. VI. Normas Antielusión tributaria. Pág. 173. REFORMA TRIBUTARIA. Thomson Reuters. "La ley tributaria ha evolucionado a través de los años de manera reactiva, pues a medida que los contribuyentes por medio de diversos subterfugios legales van encontrando formas para evitar la configuración del hecho gravado o disminuir la carga tributaria aplicable a una determinada operación, el legislador se ve obligado a dictar nuevas normas de control para hacer frente a prácticas, y obtener así un cumplimiento efectivo de la ley fiscal por parte de los sujetos pasivos del impuesto."

<sup>43.</sup> Esto no se condice con la forma de interpretar el hecho gravado respecto al fondo sobre la forma, pues allí el hecho gravado siempre existe, siendo la norma anti elusiva (particular) una norma interpretativa respecto al verdadero hecho gravado.

y la elusión. En aquella el hecho gravado ha nacido a la vida del Derecho, vale decir, existe una obligación tributaria, misma que el sujeto pasivo ha dejado de cumplir. En la elusión por su parte, el hecho gravado no existe, justamente el objetivo de la conducta elusiva es impedir el nacimiento de éste, por medios antijurídicos."44

En la cita indicada es claro que el énfasis del autor, respecto a sobre qué se aplica el elemento material del hecho gravado, es respecto a la forma jurídica de los actos y no en el fondo del negocio, pues indica que en aquellos donde se generan actos elusivos "el hecho gravado no existe".

 Se genera el elemento material del hecho gravado sobre el fondo de los negocios, hechos o actos.

En el último tiempo se comienza a apreciar una segunda etapa en la jurisprudencia tendiente a entender que el elemento material del hecho gravado se configura según la naturaleza del negocio y no exclusivamente en la forma jurídica escogida por el contribuyente.

A continuación, se dan ejemplos de este criterio recogido por distintos tribunales del país donde se rechazó el reclamo, haciendo primar el fondo o realidad económica por sobre las formas de contratación:

"Pero la circunstancia de cambiar el nombre de un contrato no hace en nada cambiar lo que en los hechos las partes ejecutaban y/o ejecutan, ni tampoco, se puede pretender que se configure un hecho gravado distinto al que realmente se configura; tanto de la voluntad de las partes como de la ejecución práctica que se ha hecho de los contratos, es claro que se ha configurado el hecho gravado transporte de pasajeros, y no otro." La sentencia anterior no fue ratificada en primera instancia, sin embargo, el voto de minoría expresó lo siguiente:

"En este sentido, como se sabe, tanto las exenciones como los hechos gravados se determinan por ley en consideración a la capacidad contributiva prevista en la norma, no correspondiendo que los particulares, ni aun a pretexto del ejercicio de la autonomía de la voluntad, ubicarse artificiosamente en una u otro sólo para obtener una ventaja tributaria."

 Otro ejemplo, es el fallo de fecha 16 de diciembre de 2013, de la Corte de Apelaciones de Concepción<sup>45</sup>, en causa Rol N° 50-2013, caratulada "Comercial Caracol Limitada con Servicio de Impuestos Internos", que indicó lo siguiente en su considerando segundo:

"Se puede concluir que el único objetivo de la reclamante al trazar este procedimiento de pago que lo llama "depósitos convenidos", o al menos el objetivo principal, fue esquivar o rebajar la carga tributaria, el que por lo demás constituye el mismo procedimiento realizado en el pago por concepto de depósitos convenidos efectuados a los socios y representantes legales de la Sociedad Comercial [xxx] Limitada, siendo especialmente elocuente en este aspecto la coincidencia de fechas en que se habrían celebrado o ejecutado los actos que habrían avalado estos pagos.

[...]En relación a lo expuesto precedentemente conviene tener presente que en fecha reciente se ha señalado en sentencia causa Rol 3-2012 de la Corte de Apelaciones de Arica, lo siguiente: "de este modo, la reorganización empresarial que realizó la reclamante no obedece a una legitima razón de negocios que la justifique, es decir, aquello

<sup>44.</sup> García Escobar, Jaime, "La naturaleza jurídica de la elusión tributaria", pp. 11 y 12, en línea en: https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fal-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES consultado el 27 de abril de 2015 a las 16:05 hrs.

<sup>45.</sup> Sentencia confirmada por la Corte Suprema, en causa Rol 5118-2012 de 23 de julio de 2013.

que la jurisprudencia anglosajona denomina "business purpose test", esto es, la planificación es aceptable en la medida que tenga un propósito comercial o económico diferente que el solo objetivo de evitar un impuesto y, en consecuencia, lo actuado ha

sido derechamente con el objeto de evitar el pago de impuestos".

Este fallo, fue confirmado por nuestra Excma. Corte Suprema con fecha 23 de julio de 2013, en causa Rol 5118-2012.

3. PRINCIPIO GENERAL DEL DERECHO TRIBUTARIO CHILENO PREVIO A LA NORMA GENERAL ANTI ELUSIVA: ELEMENTO MATERIAL DEL HECHO GRAVADO SOBRE LA NATURALEZA DEL NEGOCIO

A pesar que con la norma anti elusiva general fue manifiesto el que la legislación considere al elemento material del hecho gravado sobre la naturaleza real del negocio, esta no es la primera norma que se inspira en este principio.

A modo de ejemplo, en la legislación tributaria chilena destacan normas que reconocen el elemento material del hecho gravado sobre la realidad del negocio, las cuales se manifiestan a través de ficciones legales, tasaciones de bases imponibles, limitación de gastos deducibles, retiros presuntos, préstamos a socios o accionistas o exigencia de una legitima razón de negocios.

A continuación, algunos ejemplos legales de la manifestación de este principio:

 Artículo 21 de la Ley sobre Impuesto a la Renta: En este artículo se establece el carácter de retiro de los gastos que no son aceptados como tales, para los efectos de determinar el impuesto de las empresas y de sus dueños, hay una presunción legal, de que determinados desembolsos efectivos de dinero, tenían por objeto beneficiar al socio o accionista de la compañía.

La norma jurídica anti elusiva particular considera que lo que existiría realmente es un incremento patrimonial de la persona natural socio o accionista que debería tributar con

los impuestos finales como consecuencia del desembolso efectivo de dinero de la sociedad.

Artículo 64 del Código Tributario: Ya desde el año 1975, el artículo 64 del Código Tributario, faculta al órgano fiscalizador a corregir los valores otorgados por las partes en transacciones de bienes o servicios, cuando éstos no fuesen acordes a los valores de mercado.

Esta norma anti elusiva particular no combatiría la elusión respecto al hecho gravado, sino respecto a la base imponible; es decir, se aplica cuando el acto jurídico corresponde a la realidad del negocio, hecho o acto, pero su cuantía no se condice con la realidad.

- Artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta: En el año 1998<sup>46</sup> se incorpora una norma anti elusiva especial para transacciones entre empresas relacionadas, que busca corregir la modificación de precios de bienes o servicios cuando estos no estén acordes al principio de plena competencia y buscan disminuir el pago de impuesto en la fuente de la renta.
- Articulo 2 N° 1 y 2 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, que señala ya desde el año 1976<sup>47</sup> lo siguiente:

**29** 

<sup>46.</sup> Originalmente en el año 1998 este artículo se encontraba en el 38 de la Ley Sobre Impuesto a la Renta.

<sup>47.</sup> Si bien algunos elementos del texto legal se han modificado con los años, como por ejemplo la tributación de los inmuebles, no son relevantes para este análisis.

"Artículo 2º.- Para los efectos de esta ley, salvo que la naturaleza del texto implique otro significado, se entenderá:

1°) Por "venta", toda convención independiente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles, bienes corporales inmuebles, excluidos los terrenos, de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como, asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta.

2°) Por "servicio", la acción o prestación que una persona realiza para otra y por la cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los N° 3 y 4, del artículo 20, de la Ley sobre Impuesto a la Renta."

En los párrafos anteriores se reconoce que el elemento material del hecho gravado debe entenderse sobre el negocio u acto efectivamente realizado, independiente de la forma o designación que le otorguen los contribuyentes.

Por último, ya desde el año 1964 (aún vigente en lo pertinente a este artículo) existe una norma anti elusiva de aplicación especial, que permite recalificar los actos jurídicos realizados en conformidad con la verdadera naturaleza

de los actos elusivos; a continuación, el texto original del artículo 63 de la Ley 16.271 Sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones<sup>48</sup>:

"El Servicio de Impuestos Internos podrá investigar si las obligaciones impuestas por las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda relación con el precio corriente en plaza a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio. Si el servicio comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da e virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación o anticipo a cuenta de herencia, dictará una resolución fundada liquidando el impuesto que corresponda en conformidad a esta ley y solicitará al juez competente se pronuncie sobre la competencia del impuesto y la aplicación definitiva del monto de este. La solicitud del Servicio se tramitará conforme al procedimiento sumario.

Servirá de antecedente suficiente para la dictación de la resolución a que se refiere el inciso anterior la comprobación de que no se ha incorporado realmente al patrimonio de un contratante la cantidad de dinero que declara haber recibido, en los casos de contratos celebrados entre personas de las cuales una o varias serán herederos ab-intestato de la otra u otras.

<sup>48.</sup> Texto actualmente vigente: "Artículo 63. El Servicio de Impuestos Internos podrá investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas, si realmente dichas obligaciones se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato, de lo que recibe en cambio. Si el Servicio comprobare que dichas obligaciones no son efectivas o no se han cumplido realmente, o lo que una de las partes da en virtud de un contrato oneroso es notoriamente desproporcionado al precio corriente en plaza de lo que recibe en cambio, y dichos actos y circunstancias hubieren tenido por objeto encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia, liquidará y girará el impuesto que corresponda.

Servirá de antecedente suficiente para el ejercicio de la facultad a que se refiere el inciso anterior, la comprobación de que no se ha incorporado realmente al patrimonio de un contratante la cantidad de dinero que declara haber recibido, en los casos de contratos celebrados entre personas de las cuales una o varias serán herederos ab-intestato de la otra u otras.

La liquidación del impuesto conforme a este artículo no importará un pronunciamiento sobre la calificación jurídica del respectivo contrato para otros efectos que no sean los tributarios."

La resolución judicial firme que fije el impuesto de acuerdo a este artículo no importará un pronunciamiento sobre la calificación jurídica del respectivo contrato para otros efectos que no sean los tributarios."

En la norma citada se indica claramente que el acto elusivo<sup>49</sup> tiene "por objeto encubrir" una donación o anticipo a cuenta de herencia, es decir, el hecho gravado siempre existió, a pesar que formalmente los actos jurídicos del contribuyente no lo configuraban. Es decir, reconoce que el elemento material del hecho gravado se configura en el acto real realizado por el contribuyente y no exclusivamente en la forma de sus actos jurídicos.

De esta manera, a nuestro entender es posible indicar que, ya al menos desde el año 1964, es un principio inspirador del derecho tributario chileno el considerar que el elemento material del hecho gravado se aplica respecto a la naturaleza real del negocio.

Así, la llegada de la norma general anti elusiva mantiene la uniformidad en la legislación tributaria chilena, al consagrar en el texto legal este principio.

Por lo anterior, no podemos sino concluir que el principio del fondo sobre la forma siempre ha existido, solo que no había sido explícito, pero sí como un elemento que subyacente la legislación tributaria nacional, inspirando distintas disposiciones anti elusivas especiales.

#### 4. CONCLUSIONES

- El elemento material del hecho gravado en Chile recae sobre el fondo de los negocios del contribuyente, siendo plasmado de forma expresa en la norma general anti elusiva chilena.
- 2. El principio de primacía del fondo de los negocios sobre la forma de los actos es
- un principio inspirador de la legislación tributaria, al menos desde el año 1964.
- La norma general anti elusiva implementada en el año 2015, es concordante con el principio de primacía del fondo de los negocios sobre la forma de los actos.

31

<sup>49.</sup> El artículo anterior de la norma (artículo 62) ya en el año 1964 consagraba legalmente la existencia de "elusión": "Se presumirá, asimismo, ánimo de eludir el pago de las contribuciones establecidas por esta ley, en el caso de bienes no manifestados en el inventario y que los herederos se hayan distribuido entre sí."

#### 5. BIBLIOGRAFÍA

Alessandri Amenábar, A.; Mansilla Cazorla, A., Orezzoli Franceshini, N., Salgado Olcese, J. VI. Normas Anti-elusión tributaria. Pág. 173. Reforma Tributaria. Thomson Reuters.

Corte Suprema, Rol Nº 4038-2001.

Corte Suprema Rol Nº 17.586-2014.

García Escobar, J. "La naturaleza jurídica de la elusión tributaria", en línea en: https://www.cde.cl/wps/wcm/connect/96e82fa1-45c1-4ea4-b372-e56ead41e8b1/9.pdf?MOD=AJPERES.

Hensel, A. (2004). Derecho tributario. Rosario: Editorial Jurídica Nova Tesis.

Sainz de Bujanda, F. (1975). "La relación jurídico tributaria. Su nacimiento. Lecciones De Derecho Financiero—", Cap XII, en Notas de Derecho Financiero, (Tomo I, Volumen 2°, Madrid, 1975).

Servicio de Impuestos Internos, Circular  $N^{\circ}$  65 del año 2015.

Servicio de Impuestos Internos, Manual de Consultas Tributarias. Diciembre 348. 2005.

Villalobos V., K. V. (2013). En el artículo "Límite entre la elusión y la planificación tributaria aplicada a un caso de reorganización empresarial". Pág. 2. (Material de lectura año 2013 del curso de postgrado en Magíster en Tributación Facultad de Economía y Negocios, Universidad Chile del ramo Derecho Tributario impartido por el profesor Jaime García).

# EL "REGISTRO FISCAL R.S.E." Y LA EXIGENCIA DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN EL BALANCE SOCIAL

## Marcelo Eduardo Domínguez



## **SINOPSIS**

Se analiza el control del cumplimiento tributario en un marco de Responsabilidad Social Empresaria (RSE). Actualmente, los múltiples regímenes de información fiscal de operaciones y patrimonios dan lugar a un efectivo control sistémico de su comportamiento fiscal, y permiten el otorgamiento de incentivos fiscales a las inversiones socio-ambientales. Ante un contexto de mayor transparencia internacional en la relación Fisco-Contribuyente, se propone la creación del "Registro Fiscal RSE", a los efectos que las Administraciones Tributarias puedan exigir a las empresas voluntariamente inscriptas en el mismo, un "Anexo Fiscal" a su Balance Social.

El Autor: Contador Público y Licenciado en Administración - Profesor de Tributación en Universidad de Buenos Aires y Universidad de Belgrano - Profesor de Posgrado en Tributación en Universidades del Nordeste, Patagonia, Litoral, Entre Ríos, y San Juan - Coordinador y disertante en el Curso de Actualización Impositiva del Consejo Profesional de la Ciudad de Buenos Aires - Coordinador de la Comisión Tributaria de Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas – Ejerce como Analista Contable en la Administración Tributaria de la Ciudad de Buenos Aires.

#### Contenido

- Responsabilidad social empresaria y tributación
- Transparencia empresaria e incentivos fiscales
- 3. El balance social y el "registro fiscal RSE"
- 4. Conclusiones
- 5. Bibliografía

La responsabilidad social debe desarrollarse por el Estado, los Ciudadanos y las Empresas.

- El Estado debe actuar en aspectos sociales, aplicando políticas públicas que consideren estos aspectos, garantizando la educación, la salud, el trabajo y la inclusión social¹.
- Los Ciudadanos piden responsabilidad social desde el lugar de consumidores o usuarios, y también desde el lugar de contribuyentes. A las empresas le solicitan los siguientes desempeños<sup>2</sup>:
- Políticas de personal que respeten los derechos de los integrantes de la empresa y favorezcan su desarrollo. Remuneraciones justas, capacitación, eliminación de la discriminación de género, etc.
- 2. Transparencia y buen gobierno corporativo. Información pública y continua, debiéndose eliminar los conflictos de interés.

- Juego limpio con el consumidor. Los productos deben ser de buena calidad, los precios razonables y es decisivo que los productos sean saludables.
- Políticas activas de protección al medio ambiente. Comprenden la conversión de las empresas en limpias medioambientalmente, y la colaboración en la agenda mundial de los temas ambientales.
- 5. Integración a los grandes temas que hacen al bienestar común. Las empresas privadas deben colaborar en las políticas públicas, en alianzas estratégicas con la sociedad. El objetivo no es que la empresa reemplace a la política pública, sino que sea una aliada creativa y constante de ella.
- 6. No practicar un doble código de ética. Debe haber coherencia entre el discurso de responsabilidad social y la práctica.
- Las Empresas han comenzado a considerar que deben asumir una "responsabilidad social", complementando su objetivo de obtener utilidades con otros objetivos de carácter social.

Con la "Responsabilidad Social Empresaria" (RSE) o la "Responsabilidad Social Corporativa" (RSC) se incorpora en las organizaciones el respeto por la ética, las personas, la comunidad y el medio ambiente en el ejercicio de las actividades empresarias diarias y en la toma de decisiones estratégicas, apuntando a una forma honesta y comprometida de hacer negocios<sup>3</sup>.

FERRÉ OLIVE, Edgardo H. - "Tributos, Responsabilidad Social y Administraciones Tributarias" - Revista de Adm. Tributaria CIAT/AEAT/IEF N°. 36, Enero 2014, pág 44 a 56.

<sup>2.</sup> KLIKSBERG, Bernardo - "Primero la Gente: Una mirada desde la ética del desarrollo a los principales problemas del mundo globalizado", Ediciones Deusto, 2007, Capítulo 12 "El rol de la responsabilidad social empresaria en la crisis", página 314.

<sup>3.</sup> WAINSTEIN, Mario y CASAL, Armando. "El medio ambiente en la auditoría financiera", Errepar, Profesional y Empresaria (D&G), Tomo VII, Junio de 2006

La aparición oficial de la RSE se produce en el Foro Económico Mundial celebrado en Davos en 1999, donde se ha consensuado un importante Pacto Mundial sobre Responsabilidad Social. Al respecto, la Comisión Europea ha publicado el Libro Verde, del 18/7/2001, titulado "Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas"<sup>4</sup>.

En este sentido, una empresa con vocación de responsabilidad social debería atender los siguientes aspectos:

- Cumplimiento de la legalidad
- Estándares éticos
- Transparencia informativa
- Mejora en la calidad de la relación con empleados, clientes y proveedores

- Respeto al medio ambiente
- Compromiso con el desarrollo de la sociedad en que la empresa está presente

Para desarrollar la RSE, su relación con el Estado, clientes, proveedores, y la comunidad en general, es necesario brindar información acerca de las actividades que se realizan y su impacto ambiental y social inmediato o futuro (el "Balance Social"). Este Balance expresa la evolución de la gestión y el diálogo con los **Grupos de Interés** (los "Stakeholders"). Las soluciones a los problemas de sostenibilidad serán efectivas si la misma es justa y equitativa para todos los grupos involucrados, incluyendo a las generaciones futuras y a las otras especies<sup>5</sup>.

#### Grupos de Interés - RSE



Fuente: Portal de Empleo del Ayuntamiento de Cádiz - https://www.ifef.es/

<sup>4.</sup> En España, el Real Decreto 221/2008 crea el Consejo Estatal encargado de impulsar políticas de RSE y la Ley 2/2011, de Economía Sostenible, declara la necesidad de promover la RSE (Art. 39).

COSTANZA, Robert en "Ecological Economics: Reintegrating the study of humans and nature", Ecological Society of América, Ecological Applications, Vol. 6, N° 4, páginas 978 a 990, 1996.

Por lo tanto, a través del "Balance Social" puede presentarse una descripción de la gestión responsable de la organización en el ámbito social, ambiental y económico, en forma detallada y transparente, y así satisfacer la necesidad de información de los "Stakeholders".

Se abordarán a continuación los aspectos relacionados al cumplimiento tributario y a los incentivos fiscales de la RSE.

## 1. RESPONSABILIDAD SOCIAL EMPRESARIA Y TRIBUTACIÓN

## a. El cumplimiento tributario como requisito de la RSE

Como concepto general, puede destacarse que son empresas socialmente responsables las que cumplen debidamente con sus obligaciones fiscales. Es decir, son empresas que no buscan minimizar sus impuestos mediante la planificación fiscal agresiva o mediante el uso de regímenes off shore. Al respecto, la Comisión Europea ha indicado que la planificación fiscal agresiva vulnera los principios de responsabilidad social de las empresas<sup>6</sup>.

La minimización de impuestos perjudica al Estado y supone una conducta desleal respecto al resto de los ciudadanos, que no solo deben soportar mayores impuestos por la evasión fiscal empresaria, sino que ven como los Estados merman las partidas dedicadas a gasto social. La utilización de paraísos fiscales es una práctica socialmente irresponsable, y ha sido una de las principales causas que ha provocado la crisis económica actual, especialmente en el sector financiero<sup>7</sup>.

Dado que el impuesto mínimo es aquel ajustado a la financiación de los bienes públicos que reclama la comunidad, es decir, es "el punto de encuentro entre los valores del conjunto y los intereses particulares", si a través de cualquier programa, esquema o estrategia empresarial se elude ese impuesto mínimo, se rompen los valores del conjunto por exceso del interés particular<sup>8</sup>.

La RSE ante el Estado supone el cumplimiento de las obligaciones tributarias, de la seguridad social y la debida aplicación de las ayudas estatales. La minimización del impuesto perjudica no sólo al Estado sino también a la competencia leal y a los ciudadanos en general, que debe soportar más impuestos por la elusión fiscal empresaria<sup>9</sup>.

Cuando una empresa no es socialmente responsable (porque no cumple con sus obligaciones fiscales, o porque opera con paraísos fiscales para minimizar sus impuestos), se verifica un grave incumplimiento de su contrato social con el Estado, que es el que da vida a la sociedad. Esta ruptura en ningún caso debe ser gratuita para las empresas incumplidoras<sup>10</sup>.

La planificación empresaria socialmente responsable no es una opción a la mayor tributación, sino que solo requiere tomar la opción fiscal que reporte un mayor beneficio a la empresa y los grupos de interés. Es decir,

<sup>6.</sup> COMISIÓN EUROPEA RSE en "Comunicación sobre una estrategia renovada de la Unión Europea para 2011-2014 sobre la RSE", COM (2011) 681 final, Bruselas, del 25-10-2011.

<sup>7.</sup> RUIZ GARIJO, Mercedes en "Más de diez años de Responsabilidad Social Empresarial. ¿Para cuándo su regulación jurídica y el establecimiento de incentivos fiscales?" Revista Vasca de Economía Social —Gizarte Ekonomía Euskal Aldizkaria-Gezki, N° 7, 2011, página 33.

<sup>8.</sup> ROSEMBUJ, Tulio en "Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa". Editorial el fisco, 2009, Barcelona, página 13,

<sup>9.</sup> FERRÉ OLIVE, Edgardo H. – Ob. Cit en 1.

<sup>10.</sup> ROSEMBUJ, Tulio en "El abuso del derecho y la realidad económica", Quincena Fiscal Aranzadi, número 5, 2008

en materia de planificación no son decisivos los criterios estrictamente fiscales, sino que son determinantes los criterios de repercusión social<sup>11</sup>.

Si se admite que el Estado no es prioritariamente recaudador de impuestos sino administrador de recursos para conseguir el bienestar social, los impuestos son sólo el instrumento imprescindible para la Administración Pública. La carga fiscal que cada empresa debe soportar es su necesaria aportación para la construcción social<sup>12</sup>.

Por lo tanto, eludir los compromisos fiscales significa escapar a la necesaria aportación a la convivencia social. La democracia está ligada a los impuestos y a la forma en que se reparten. Pagar impuestos es una muestra de salud democrática... Si hay democracia, se pagan impuestos, justos, progresivos y suficientes. Si no es así, la democracia se debilita<sup>13</sup>.

Como resultado de la elusión y la evasión impositivas, los países no logran recaudar los montos que podrían ser empleados para combatir la pobreza y estimular el desarrollo. La Red para la Justicia de Tasación de España estima que, en razón de la baja o nula imposición sobre los fondos colocados en centros off shore, los gobiernos de todo el mundo pierden de recaudar un monto mayor del costo estimado para reducir la pobreza mundial a la mitad.

# b. La tendencia evadir impuestos y el rol de los paraísos fiscales

Existe una tendencia generalizada en buscar lagunas para pagar lo menos posible en materia tributaria, lo cual se califica con la expresión "optimización de la situación fiscal". Pero el

concepto optimizar se asimila al de eludir las obligaciones con el Estado, aprovechando todos los espacios posibles para pagar menos. Es decir, se "optimiza" pagando menos y con ello se "minimiza" la aportación a la sociedad.

Eludir, a diferencia de evadir, es evitar el pago de determinados impuestos acogiéndose a mecanismos o espacios legales. Si bien la elusión no es un delito, como sí lo es la evasión, sus efectos son similares.

La evasión está relacionada con la forma ilegal de obtener los fondos, mientras que la elusión está relacionada con la optimización de la carga tributaria que recae sobre fondos obtenidos legalmente. Si el origen de los fondos es ilegal porque surgen de la evasión fiscal, la renta que generan los mismos formará parte de esa evasión fiscal (son los casos del dinero no declarado en el país de residencia del inversor que genera renta).

En cambio, si el origen de los fondos es legal, pero luego se destinan a jurisdicciones de baja o nula imposición, de tratará de una elusión fiscal (son los casos de dinero declarado en el país de residencia del inversor, pero que luego su rentabilidad queda en las sociedades de inversión off shore).

Tanto la elusión como la evasión de impuestos puede tener relación con el desvío de fondos hacia "paraísos fiscales". Las alternativas son las siguientes:

Inversión en "zonas de baja tributación": Se trata de territorios que gravan los beneficios y las rentas del capital de no residentes de manera sensiblemente inferior al resto de las rentas.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel en "Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal", Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal, número 7, 2010.

<sup>12.</sup> REVISTA DIALOGOS PARA LA ACCION RSC - Obligaciones Fiscales de las Empresas y Responsabilidad Social Corporativa - JUNIO 2014 -

<sup>13.</sup> KRUGMAN - Observatorio de RSC, Informe del 2009.

- Inversión en países con "nichos fiscales":
   Son los sistemas tributarios que, gravando los beneficios de las empresas y las rentas del capital de manera normal, contienen determinados regímenes específicos que permiten una tributación reducida o nula para esas mismas rentas bajo determinadas condiciones.
- Inversión en "paraísos fiscales puros":
   Son los territorios off shore que albergan
   a las "empresas de buzón", que buscan
   ventajas fiscales y jurídicas por ausencia de
   transparencia.

La OCDE establece 3 factores clave para determinar si una jurisdicción es un paraíso fiscal:

- Si la jurisdicción no impone impuestos directos a los "no residentes", o les permite beneficiarse de rebajas impositivas, aun cuando no desarrollen actividades en el país.
- Si hay falta de transparencia en cuanto a poder identificar el titular de los fondos invertidos.
- Si las leyes o las prácticas administrativas no permiten el intercambio de información para propósitos fiscales con los países de residencia de los inversores internacionales.

El rasgo más importante del paraíso fiscal está dado por las estrictas leyes de secreto bancario y de protección de datos personales. Es habitual que los datos de accionistas y directores de empresas no figuren en registros públicos, sino que se encuentren bajo la custodia de su representante legal, el llamado agente residente (registered agent).

Estas características han provocado que estos países, a menudo muy pequeños en extensión y población, hayan conseguido acumular un cuarto de la riqueza privada de todo el mundo, según el FMI. Históricamente se los ha acusado de servir de cobijo a evasores de impuestos, terroristas y narcotraficantes que esconden sus identidades tras sociedades offshore, cuentas numeradas, directores fiduciarios, fundaciones, trusts o acciones al portador.

Las sociedades domiciliadas en paraísos fiscales tienen carácter instrumental o financiero, o bien, realizan su actividad en terceros países (por ejemplo, sociedad domiciliada en Delaware, cuyas acciones son de sociedades de Panamá o de BVI, y que realiza su gestión en terceros países). Los paraísos fiscales subsisten como expresión y baluarte de los negocios ocultos, del dinero sucio y de un secretismo que impide saber si los flujos económicos que protegen proceden del tráfico de drogas, del tráfico de personas, del tráfico de armas o de la fraudulenta evasión fiscal<sup>14</sup>.

En definitiva, la evasión fiscal significa una desestabilización de los ingresos del Estado que repercute negativamente en toda la sociedad, dado que las empresas formales deben pagar más impuestos para compensar los impuestos evadidos por las empresas informales. Es decir, si una empresa elude de pagar lo justo y proporcional a su resultado empresarial, provoca que la carga fiscal se reparta entre el resto de las empresas que sí pagan sus impuestos, siendo que todas las empresas se benefician de las políticas públicas, y de las ventajas de operar en el mismo mercado.

<sup>14.</sup> JIMÉNEZ VILLAREJO, Carlos - Fiscal Jefe de la Fiscalía General de España en Diálogos para la Acción - Observatorio de la RSC - Revista de Junio/2014 – Página 10.

## c. El control fiscal basado en información sistémica local e internacional

El contexto empresarial actual se caracteriza por la utilización de internet y de nuevas tecnologías que incrementan el riesgo de la evasión o elusión fiscal. Por ejemplo, ante el crecimiento del comercio electrónico, se producen "agujeros" en el volumen de recaudación de impuestos de algunos Estados, dado que las sociedades encargadas de la facturación de las tiendas *on line* se ubican en paraísos fiscales.

La necesidad de adaptar las normas tributarias nacionales e internacionales, y de suscribir convenios bilaterales y multilaterales de intercambio de información tributaria, intentan dar respuestas a los cambios que se producen en la actividad económica y en el movimiento de capitales.

Pero más allá de las buenas intenciones de regulación llevadas adelante por el G 20 y la OCDE, la elusión y la evasión fiscal siguen estando presentes en el mundo, lo cual es el resultado de una responsabilidad compartida entre el Estado y las empresas de cada país.

- La responsabilidad del Estado surge de la falta de regulación tributaria efectiva en términos normativos y sistémicos. Ello permite los "huecos" indeseados en la tributación, e impide un adecuado control fiscal, y...
- La responsabilidad de las empresas surge de la falta de respuesta ética a los huecos que surgen de la legislación vigente, y a las deficiencias en el control.

Ahora bien, dado que es utópico dejar a iniciativa de las empresas privadas el pago de impuestos como política de RSE, es el Estado quién debe incentivar la RSE en materia tributaria.

El punto de partida para ello es que los poderes públicos disminuyan las posibilidades de evasión y elusión. Para ello deben subsanarse los huecos normativos en la legislación de cada país y en los Convenios internacionales, y deben efectivizarse los acuerdos internacionales de intercambio de información, a través de los cuales cada país pueda conocer la actividad que sus propios residentes realizan en el exterior (incluso en los paraísos fiscales).

A partir del amplio control fiscal nacional e internacional de actividades y de patrimonios, cada país debiera incentivar las políticas de RSE, tendientes a que las empresas que realizan actividades en su territorio cumplan con los objetivos supremos de:

- No evadir ni utilizar las diversas posibilidades de elusión fiscal para lograr una baja o nula imposición sobre los fondos obtenidos en el país de su residencia.
- No sacar provecho de la falta de regulación, o de la regulación más laxa de otros países, para diseñar una estructura fiscal que le facilite eludir sus compromisos impositivos.
- No responder exclusivamente al interés de los accionistas, el cual obedece a la lógica de pagar menos impuestos para ganar obtener más beneficios, sino contemplar el interés de toda la ciudadanía en la que desarrolla actividades.

Las políticas públicas de cada país son fundamentales para evitar las "inequidades" que se producen entre empresas con similar capacidad contributiva. Al respecto, sería deseable que las Administraciones Tributarias impulsen políticas públicas que cumplan con las siguientes premisas:

 Deben procurar la correcta medición de la capacidad contributiva en el país donde se genera la renta. Las bases imponibles, las alícuotas aplicables, el régimen de retención a beneficiarios del exterior, el régimen de crédito de impuesto pagado en el exterior, etc, deben resultar armónicos en cuanto a los criterios de nacionalidad, residencia y territorialidad de la fuente productora.

- 2. Deben evitar que las reducciones fiscales, o incentivos, puedan motivar que el capital se invierta en otro país, en lugar que el mismo permanezca en el país donde se generó. Para ello es necesario definir normas internas que promuevan la reinversión de utilidades y acuerdos internacionales que combatan la fuga de fondos a paraísos fiscales y que, además de evitar la "doble imposición", eviten la "doble no imposición".
- Deben aclarar los espacios de confusión en su legislación interna y procurar el continuo flujo de información de interés tributario en el propio país y con el exterior. Es negativo

para todos los países que las empresas cumplidoras pierdan competitividad porque el Estado no controla a las empresas incumplidoras.

Se necesita una concientización de todos los miembros de la sociedad para contribuir a su desarrollo. Es imprescindible asociar de forma inequívoca que el pago de impuestos es contribuir a la equidad y a la cohesión social. Por todo ello, las políticas de RSE deben incluir las reglas claras del Estado como requisito para lograr el efectivo compromiso de las obligaciones fiscales y su control.

#### 2. TRANSPARENCIA EMPRESARIA E INCENTIVOS FISCALES

# a. Las reglas fiscales internacionales sobre transparencia empresaria

Al resultar insuficientes las tradicionales normas antielusivas diseñadas para combatir la doble imposición, los Estados recurren a la cooperación internacional a través de los acuerdos bilaterales y multilaterales de intercambio de información.

Estas medidas de control internacional resultan muy necesarias en términos de equidad internacional, dado que no siempre resulta compatible el declamado "compromiso empresarial" con el desarrollo económico del país en el que opera, con la simultánea "presión empresarial" para lograr subvenciones y/o de exenciones fiscales, y con el eventual "resguardo empresarial" que implica invertir en paraísos fiscales.

Algunas de las medidas actuales de intercambio de información entre Fiscos, son: 1) el intercambio automático de información financiera de la OCDE y de la Ley FATCA de los Estados Unidos; 2) El acuerdo Multilateral para el intercambio de información "País por País"; y 3) El intercambio

Espontáneo Obligatorio de Rulings; Los rasgos principales de estas medidas internacionales, son los siguientes:

- A través de los acuerdos multilaterales de intercambio automático de información financiera de la OCDE y la Ley FATCA, se intenta relacionar los saldos, intereses, dividendos y ventas de activos financieros, con la información obrante en las declaraciones juradas impositivas del país de su residencia.
- 2. Asimismo, a través del reporte "País por País" se intenta evitar la evasión fiscal derivada de los precios de transferencia. Las empresas multinacionales dan información relevante al país de su residencia sobre los impuestos pagados y sobre los beneficios obtenidos en cada país en los que opera. La información a brindar por país comprende:1) Ventas y Compras, en el grupo y fuera del mismo. 2) Costos laborales y número de empleados. 3) Beneficios antes de impuestos, 4) Impuestos pagados a cada Estado en el que opera el grupo.

3. Por su parte, los Estados que suscriben acuerdos con regímenes preferenciales (tax rulings), deben suministrar determinada información a otros Estados interesados, mediante un sistema obligatorio de intercambio espontáneo. Esta información está relacionada con la presencia en paraísos fiscales de filiales y de sociedades participadas (por su baja o nula presión fiscal, y por su ausencia de transparencia).

Estos regímenes de información son necesarios a los efectos de detectar las posibles prácticas fiscales irresponsables. Con los mismos se pone en evidencia la tasa fiscal efectiva de la empresa en los distintos países, y fundamentalmente, se puede evaluar la coherencia entre su estrategia fiscal y su responsabilidad social.

# b. La transparencia empresaria como requisito para la competitividad

Los grupos de empresas multinacionales utilizan las estructuras societarias, financieras y tributarias vigentes en cada país, así como la red de CDI, para optimizar su carga fiscal. Pero la actual exigencia de transparencia internacional las obliga a brindar información de sus operaciones y patrimonios.

El problema de brindar información no solo se relaciona con el control fiscal, sino con la incertidumbre por el uso que las Administraciones Tributarias van a hacer de sus datos, lo cual puede dificultar la competencia empresaria.

La exigencia de información debiera regularse con la responsabilidad fiscal por el uso de los datos recibidos, de manera tal que se atenúe el temor privado a que su información relevante llegue a la competencia. Las reglas sobre responsabilidad fiscal en el manejo de la información ayudarían a las empresas a entender que la transparencia que se les requiere es compatible con una leal competencia empresarial, y que, a partir de tal transparencia, mejora la imagen de la empresa hacia los empleados, los proveedores, los clientes, los bancos, etc.

La transparencia es la condición necesaria para una gestión responsable de las empresas. Un País se revaloriza cuando hay competencia empresaria leal y transparente, y cuando existe el conocimiento ciudadano de cómo el Estado y las empresas están haciendo las cosas.

No puede ser una excusa para la entrega de información al Estado, que no se sabe cómo se va a utilizar o como se va a interpretar esa información. El ocultar información al Estado puede ser una vía para ocultar malas prácticas. Pero para que las empresas pierdan el miedo a brindar información, el Estado debe otorgar garantías de la confidencialidad de esa información, y de su uso exclusivo para la finalidad para la cual fue solicitada.

En definitiva, el ejercicio de la trasparencia que se propicia no se debe mirar como una práctica peligrosa para las empresas, por la posible exposición de "secretos" internos. La transparencia debe ser un factor de competitividad de las empresas, sobre todo en los temas fiscales. Si se acepta el lema que... "a menor transparencia existe mayor corrupción y mayor fraude", deben diseñarse modelos de transparencia aplicables a todas las empresas que practiquen efectivamente la RSE.

Téngase presente que hay empresas que son más grandes que algunos Estados, y la realidad es que muchas empresas se aprovechan de las debilidades de los Estados. Se necesita la información empresaria para avanzar en políticas de RSE, y los Estados deben tomar la iniciativa para obtener información directa de las empresas, en lugar de conocerla a partir de los escándalos y las filtraciones de información de interés fiscal.

En definitiva, el sector público tiene una responsabilidad importante por su función de modelo y ejemplo de transparencia, la cual debe fomentar en las empresas privadas.

# c. La necesidad de otorgar incentivos fiscales a las políticas de RSE

El impulso de la RSE en materia tributaria aludiendo al mero "compromiso ético", no es suficiente. El Estado debe incentivar las políticas de RSE, aceptando la lógica del razonamiento privado.... "Adopto prácticas de RSE por los beneficios que las mismas conllevan".

Claro está que no son adecuadas las políticas públicas de reducir obligaciones fiscales para potenciar el mero cumplimiento voluntario de esas mismas obligaciones fiscales. El diseño a explorar es el otorgamiento de incentivos fiscales a las políticas de RSE, que si bien en algún aspecto pueden dar lugar a una baja transitoria en la recaudación fiscal, ello debiera compensarse rápidamente ante un cumplimiento tributario más integral.

Asimismo, hay medidas de RSE que supone un ahorro de gasto público, dado que se necesitan menos recursos públicos para atender las demandas de los ciudadanos en los ámbitos donde actúa la empresa. Incluso, si se prevé la inscripción empresaria en un "Registro Fiscal RSE" como requisito para otorgar los incentivos tributarios, se necesitarán menos recursos públicos para controlar a este tipo de empresas.

Es positivo beneficiar fiscalmente a las actividades sociales que podrían corresponderle al Estado<sup>15</sup>. Si la empresa con RSE contribuye con su actuación y políticas a que exista un menor gasto público, es lógico que reciba un incentivo fiscal que la distinga de otras empresas que no manifiestan un compromiso social en materia tributaria.

En cuanto a los incentivos fiscales a otorgar, si bien los mismos pueden ser directos (subvenciones) o indirectos (beneficios fiscales), estos últimos son instrumentos más eficaces para fomentar la RSE bajo la forma de deducciones o exenciones, ya que las subvenciones dependen de los presupuestos de cada año, con la incertidumbre que ello genera.

La aplicación de beneficios fiscales tales como deducciones o exenciones debe efectuarse teniendo en cuenta que la RSE no es un premio por buen comportamiento, sino que constituye algo superior a las obligaciones legales de la empresa. Es decir, no puede ser incentivada la empresa sólo porque respeta los derechos laborales de sus trabajadores o porque cumple con sus obligaciones tributarias.

Asimismo debe tenerse en cuenta que los beneficios fiscales para la protección del medio ambiente en particular, puede afectar a la competencia fiscal entre los Estados. Por lo tanto, el problema medio-ambiental es una cuestión de carácter global, que requiere de soluciones globales:... "Se necesita la implicación del máximo número de países" 16.

El mayor riesgo que tienen los incentivos fiscales es que los mismos den lugar a actuaciones más próximas al marketing que a la concientización de la responsabilidad de la empresa en el bienestar social<sup>17</sup>. Pero esta realidad no debería ser una razón para su no otorgamiento.

Los incentivos fiscales debieran otorgarse a quienes realizan actividades empresariales adicionales que satisfacen un interés general,

42

<sup>15.</sup> AVI-YONAH, Reuven S. en "Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior", Symposium on Tax and Corporate Governance, Munich, December 2006, and co-organized by the International Network for Tax Resarch (INTR), the Max Planck Institute for Intellectual Property, Competition and Tax Law and the German IFA branch, página 26.

<sup>16.</sup> PATÓN GARCÍA, Gemma, en "Incentivos fiscales ambientales, y responsabilidad fiscal empresarial" — UCLM Cátedra Santander RSE-Rae2013/Pensar - Resumen.

<sup>17.</sup> GARCÍA CALVENTE, Yolanda "El derecho financiero y tributario ante la Responsabilidad Social de la Empresa", en "La Responsabilidad Social Empresarial: un nuevo reto para el Derecho", Ediciones Marcial Pons, España, 2009, página 37.

tales como las inversiones medioambientales, las mejoras concretas en las condiciones laborales, o los beneficios sociales en favor de la comunidad en la que la empresa desarrolla sus actividades (asistencia social, salud primaria, educación básica, etc).

En definitiva, considerando la finalidad extrafiscal de los tributos, desde el Estado se pueden desarrollar e impulsar estrategias de RSE. Es decir, los tributos también pueden ser utilizados para prevenir los gastos públicos ambientales o en asistencia social, fenómeno extra-fiscal que se ha denominado "Tributo de tercera generación"<sup>18</sup>. El impulso de la RSE no ha de suponer la excusa o pretexto del Estado para dejar en manos privadas la promoción de valores y derechos sociales 19. El fomento de la actividad empresarial en acciones de interés general no debe suponer el mero costo del Estado de "externalizar" un servicio público, sino que la RSE debe pensarse en términos de "complementariedad controlada". Al respecto, el Estado sólo debe buscar que se complemente la actividad pública sin perder el control fiscal, admitiendo incluso la lógica empresaria de maximizar sus beneficios, y sin perder de vista que siempre van a existir funciones del Poder Público que no pueden desarrollar las empresas<sup>20</sup>

#### 3. EL BALANCE SOCIAL Y EL "REGISTRO FISCAL RSE"

#### a. La medición de la RSE a través del Balance Social

La RSE se fundamenta en un listado de buenas conductas que surgen de indicadores internacionalmente aceptados para medir y para informar la RSE. Así, a través de las directrices para Reportes de Sustentabilidad propuestas por el Global Reporting Initiative (GRI), las empresas pueden informar su desempeño anual en lo económico, ambiental y social<sup>21</sup>.

Los indicadores de RSE apuntan al "Inversor Etico", es decir, tanto a quién evalúa las condiciones negativas o excluyentes para no invertir en empresas que operan en actividades consideradas social, ambiental o moralmente nocivas, como a quién evalúa las condiciones positivas para invertir en empresas con buenas prácticas en términos de RSE valoradas por índices especializados<sup>22</sup>.

Generalmente el Balance Social prevé una "Memoria de Sustentabilidad", para cuya elaboración se tomarían las pautas y principios establecidos en la Guía para la confección de Memorias de Sustentabilidad elaborada por el GRI. Estas memorias informan condiciones de trabajo y empleo, programas de asistencia social, etc. Asimismo, informan las políticas empresarias medio-ambientales, tales como el comercio verde, el capitalismo natural, el impacto del calentamiento global, etc23.

<sup>18.</sup> GARCÍA LUQUE, Elisa en "La actividad financiera del estado social globalizado" (la prevención de gastos públicos y el tributo de tercera generación), REDF, N° 131, 2006, pág 5016. PATÓN GARCÍA, Gemma, en "Incentivos fiscales ambientales, y responsabilidad fiscal empresarial" – UCLM Cátedra Santander RSE- Rae2013/Pensar - Resumen.

<sup>19.</sup> SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel "La responsabilidad social y su fomento a través de normas tributarias", en "Ética y Responsabilidad ante la crisis", María Ángeles Arraez Monllor y Pedro Francés Gómez (Eds. Lits.), Ediciones Sider S.C., España, Mayo de 2010, página 161.

<sup>20.</sup> FRIEDMAN, Milton en "The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits", The New York Times Magazine, September 13, 1970.

<sup>21.</sup> NÚÑEZ, Georgina "La responsabilidad social corporativa en un marco de desarrollo sostenible", CEPAL, Naciones Unidas, Serie Medio Ambiente y Desarrollo, 72, Noviembre 2003, Chile.

<sup>22.</sup> MORENO IZQUIERDO, José "Responsabilidad Social Corporativa y Competitividad: una visión desde la empresa", BBVA, 2004. c., en "Harvard Business Review on Green Business Strategy", Harvard Business School Press, U.S.A., 2007.

<sup>23.</sup> MORENO IZQUIERDO, José "Responsabilidad Social Corporativa y Competitividad: una visión desde la empresa", BBVA, 2004. c., en "Harvard Business Review on Green Business Strategy", Harvard Business School Press, U.S.A., 2007.

El otorgamiento de "incentivos tributarios a la RSE", debiera dar lugar a que las empresas beneficiadas acompañen su Balance Social con un Anexo Fiscal, en el cual se informen sus inversiones concretas en actividades ambientales y sociales, que contemplen los intereses colectivos de la sociedad (inversiones realizadas en el año para mejorar el medioambiente, las condiciones laborales, la asistencia social comunitaria, etc.).

En el Anexo Fiscal al Balance Social deberían informarse los aportes tributarios anuales (impuestos, tasas y contribuciones), las subvenciones y beneficios fiscales obtenidos durante el año, y las inversiones concretas en programas sociales y ambientales con sus correspondientes incentivos fiscales.

El objetivo del Anexo Fiscal es revertir el complejo ciclo actual en que las mismas empresas que se benefician de los recursos públicos a través de subvenciones y/o de beneficios fiscales, despliegan estrategias de evasión o elusión fiscal, incluso con alta presencia en paraísos fiscales. Esta situación paradójica conduce a que las mismas empresas que tienen como fuentes de ingresos relevantes las políticas públicas de inversión y de gasto, sean las que ponen en peligro esas mismas políticas públicas por su bajo aporte a los recursos públicos, y por la obtención de subvenciones y beneficios fiscales. Pareciera entonces que estas empresas están atentando contra su propia subsistencia.

Planteado el tema de otra forma, existe un riesgo evidente de que, a través de políticas y contrataciones públicas, se estén transfiriendo las rentas de los empleados, de los autónomos, de las PYME, de los jubilados, etc (es decir, de los que tienen cargas fiscales efectivas), a las grandes empresas con menores cargas fiscales efectivas, pero con mayor acceso a la contratación pública y a los subsidios públicos.

Las empresas que se afirman socialmente responsables y comprometidas con el desarrollo de las comunidades donde operan y conviven, no pueden asumir compromisos con la sociedad y con el medio-ambiente y, a su vez, aprovecharse de las debilidades del sistema tributario para pagar menos impuestos a través de una estrategia de elusión o evasión fiscal.

Esta realidad es la que debe reflejarse en el Anexo Fiscal al Balance Social, en el cual, además de contener la información referida a los Pagos al Estado durante el año (Impuestos, Tasa y Contribuciones), debiera contener información sobre los subsidios y subvenciones en el país donde opera y las actividades en "paraísos fiscales.

Es necesario complementar la información referida a lo social y ambiental, con lo referido a la cuestión fiscal. Los Estados tienen una potente capacidad de generar y desarrollar el modelo social que deseen, pero si no cuidan la política fiscal, ese modelo de sociedad entrará en riesgo.

# b. La transparencia internacional como requisito para el control fiscal

En los últimos años los Estados han avanzado en regímenes de información de resultados, de impuestos y de exenciones que los grupos empresarios multinacionales atribuyen a cada país en que desarrollan actividades (precios de transferencia, reporte "país por país", reporte de rulings, etc). Asimismo, los Estados han avanzado en los regímenes de información de inversiones financieras en el exterior de sus propios residentes (intercambio automático de información financiera promovido la Ley FATCA de los Estados Unidos y luego por la OCDE).

Esta exigencia de transparencia empresaria debe ser acompañada por transparencia en la Administración Tributaria, sobre todo cuando se realizan acuerdos con empresas nacionales o internacionales en los cuales se les otorga mayores beneficios que el resto de los contribuyentes, so-pretexto de promesas de inversiones que serían fuente de trabajo.

La Administración Tributaria debería mantener reglas claras en materia tributaria, cuidando muy especialmente la equidad y la igualdad en la distribución de la carga tributaria, ya que los "paraísos fiscales internos", son muy difíciles de controlar.

Además, las Administraciones Tributarias de los distintos Estados deben actuar de manera coordinada para evitar los desequilibrios fiscales territoriales. Es necesario un urgente impulso de la Acción 15 de BEPS, referido a un acuerdo global entre Estados en materia de doble imposición, a través del cual se fomente la competitividad y la inversión en países en vías de desarrollo.

Este Acuerdo Global debiera contemplar la información de las operaciones con paraísos fiscales, que es donde se concentra la mayor renta per cápita derivada del secreto bancario, del secreto societario y del secreto fiscal (cuentas numeradas, sociedades of shore, acciones al portador, etc.).

Sin un acuerdo global que permita conocer las inversiones extra-territoriales de los residentes de un país, se dificultan las políticas públicas en materia social y ambiental. La transparencia global implica que la información pública y la información privada coincidan y sean verificables. Este cruce de la información pública y privada debe incluir la información de la carga fiscal empresaria y de los beneficios fiscales que reciben las empresas.

Ahora bien, la gestión responsable de las Administraciones Tributarias es el motor para fomentar la equidad y la transparencia fiscal en la actividad privada. La descoordinación de Organismos del Estado y el ocultamiento de información, genera elementos no competitivos y posibilita la corrupción pública y privada.

El uso responsable de la información internacional por parte de las Administraciones Tributarias debiera dar lugar a que las empresas

multinacionales confeccionen el Anexo Fiscal al Balance Social, teniendo en cuenta lo siguiente:

- La evaluación del impacto en la empresa local, de los cambios tributarios producidos en las jurisdicciones donde residen las empresas vinculadas.
- La consistencia de la información presentada localmente y la publicada en el exterior (ej: estados contables, declaraciones juradas, documentación de precios de transferencia, etc.)
- 3. La identificación de las situaciones que pueden generar cuestionamientos por parte de las Autoridades Tributarias cuando se presenta el informe "país por país". Por ejemplo, cuando se informan márgenes inferiores con relación a otras compañías del grupo que realizan actividades similares, o cuando el sujeto del exterior con el que opera la empresa local obtiene utilidades altas con pocas actividades y/o personas, o con bajo nivel de tributación.
- 4. La revisión de la política de fijación de los precios de transferencia y la evaluación de la aplicación de metodologías alternativas a partir de la información del sujeto del exterior. Por ejemplo, la existencia de información detallada del grupo abre la posibilidad de aplicar nuevas metodologías, tales como la División de Ganancia (Profit Split).
- 5. La administración de los riesgos em∫presarios, evaluando si la planificación fiscal de la empresa es vulnerable a BEPS. Para mitigar esos riesgos está la posibilidad de realizar Acuerdos Anticipados de Precios con la Administración Tributaria, sobre los criterios de fijación de los precios de transferencia.

Este nuevo contexto internacional al cual se enfrentan los contribuyentes debiera reflejarse en el Anexo Fiscal al Balance Social. La cantidad y el nivel de detalle de la información a brindar requiere de una modalidad standard de información dirigida a las distintas Administraciones Tributarias.

# c. El Registro Fiscal de las empresas socialmente responsables

El punto de partida para el control estatal de la responsabilidad social empresaria es contar con un "Registro Fiscal RSE", a partir del cual el Estado pueda otorgar incentivos tributarios a las empresas inscriptas que realicen inversiones socio-ambientales, y controlar el cumplimiento tributario de esas mismas empresas.

Es decir, con la información que surja del Anexo Fiscal al Balance Social, las Administraciones Tributarias podrán evaluar la permanencia de las empresas en el Registro Fiscal RSE, y el mantenimiento o la suspensión de los incentivos tributarios<sup>24</sup>.

El "**Registro Fiscal RSE**" que se propone, tiene 3 finalidades:

- El otorgamiento de incentivos tributarios a las empresas voluntariamente inscriptas en el registro, los cuales se mantendrán mientras no sean suspendidas o excluidas por las Administraciones Tributarias.
- ii. El sometimiento de las empresas registradas a posibles "denuncias" sobre operaciones que pudieran dar lugar a incumplimientos tributarios propios o de terceros (Estas denuncias requieren de la identificación del denunciante y del acceso a las mismas de la empresa denunciada).
- iii. La exigencia a las empresas inscriptas de confeccionar el Anexo Fiscal al Balance

Social, con información sobre la carga fiscal, los beneficios tributarios obtenidos, y el descargo a las denuncias web recibidas.

Para lograr tales objetivos de "información y control", las medidas pertinentes a esas finalidades serían las siguientes:

## i. Otorgar incentivos tributarios a las empresas con RSE

Los beneficios a otorgar a las empresas voluntariamente inscriptas en el "Registro Fiscal RSE", serían los siguientes:

- La deducción en el Impuesto a la Renta de las erogaciones destinadas al desarrollo de programas, planes y/o proyectos implementados en materia de RSE, aún cuando se trate de bienes durables.
- La exención en el Impuesto al Patrimonio de los bienes muebles e inmuebles destinados a programas, planes y/o proyectos implementados en materia de RSE.
- El cómputo en el Impuesto al Consumo (Ej. el IVA), del crédito fiscal que surja de los gastos efectuados en los programas, planes y/o proyectos implementados en materia de RSE, los cuales deberán informarse en un apartado especial de la DJ del gravamen.

Estos beneficios fiscales serían informados en el Anexo Fiscal al Balance Social a presentar ante las Administraciones Tributarias.

En los países con estructura Federal de gobierno, el Estado nacional debiera invitar a los Estados locales a establecer incentivos tributarios a las empresas que voluntariamente se inscriban en el "Registro Fiscal de RSE".

<sup>24.</sup> En Argentina, la Administración Tributaria (AFIP) a través de las RG 3.424/2012 y 3.642/2014, estableció la inscripción voluntaria de empresas en el Registro de RSE (RegistraRSE). El objetivo es visualizar los compromisos empresariales frente a la comunidad, lo que evidencia el comportamiento responsable en los aspectos social, económico y/o ambiental (incluyendo el cumplimiento tributario). El incentivo del registro es sólo la publicación de la empresa con RSE en programas de difusión comunicacional de la AFIP.

# ii. Controlar el cumplimiento tributario de las empresas con RSE

El sistema de denuncias web de los incumplimientos fiscales de las empresas que voluntariamente se inscriban en el "Registro Fiscal RSE" prevería como denunciantes a Empleados, Clientes, Proveedores y Bancos que se relacionen con las empresas inscriptas.

Estos denunciantes, previo a identificarse y a manifestar el motivo que lo lleva a informar un posible incumplimiento tributario de la empresa inscripta, eligen una de las siguientes opciones web:

- 1. Opciones para los "Empleados" de empleadores registrados:
- a. No emite recibos de sueldos.
- No informa en los recibos de sueldos la fecha real de alta, o la remuneración real,
- No deposita íntegramente la remuneración pactada en la cuenta bancaria del empleado.
- 2. Opciones para "Clientes" de proveedores registrados:
- a. No entrega la factura fiscal al cobrar la venta o el servicio,
- No posee el sistema de Tarjetas de Débito y/o de Crédito para el cobro de operaciones con consumidores finales,
- c. Disminuye el precio del bien o del servicio ante el cobro en efectivo.
- 3. Opciones para "Proveedores" de clientes registrados:
- Paga sus compras con dinero en efectivo o con cheques de terceros.

- Solicita la emisión de facturas de compras a nombre de terceros y no a nombre propio.
- c. Solicita la emisión de facturas por valores superiores al precio ofrecido a los efectos de requerir la devolución del sobre-precio.
- 4. Opciones para "Bancos" que operan con empresas registradas:
- Declara que no opera con consumidores finales, pero recibe depósitos en efectivo en su cuenta.
- Descuenta cheques de terceros a los cuales no les ha emitido facturas de ventas.
- c. Extrae dinero en efectivo de sus cuentas.

Los descargos a las denuncias web serían informados en el Anexo Fiscal al Balance Social a presentar ante las Administraciones Tributarias.

En los países con estructura Federal de gobierno, el Estado nacional debiera posibilitar el acceso a las denuncias web, a las Administraciones Tributarias de los Estados locales que otorguen incentivos fiscales a los inscriptos en el "Registro Fiscal RSE".

# iii. Requerir el Balance Social con Anexo Fiscal a empresas con RSE.

El Balance Social que responde a las Normas Técnicas profesionales, estaría formado por las siguientes 2 partes<sup>25</sup>:

 La Memoria de Sustentabilidad: Para cuya elaboración se atiende a las pautas y principios establecidos en la Guía para la confección de Memorias de Sustentabilidad elaborada por el Global Reporting Initiative (GRI).

<sup>25.</sup> En Argentina desde el año 2013 rige la Resolución Técnica 36 de la FACPCE sobre Balance Social.

- 2. El Estado de Valor Económico Generado y Distribuido: A través del cual se informa la retribución de los siguientes grupos sociales que intervienen en los procesos inherentes a las actividades de la empresa:
  - Remuneraciones al personal.
  - Remuneraciones al personal directivo y ejecutivo.
  - Pagos al Estado (impuestos, tasas y contribuciones).
  - Retribuciones al capital de terceros.
  - Retribuciones a los propietarios.
  - Ganancias retenidas.
  - Otras.

El Anexo Fiscal al Balance Social a requerir por las Administración Tributarias, a las empresas inscriptas en el "Registro Fiscal RSE", contendría la siguiente información:

Beneficios Fiscales a la Actividad: En caso de haber recibido ayuda estatal, a la información sobre "Pagos al Estado" (Impuestos, Tasa y Contribuciones), se le agregaría la información sobre la ayuda estatal directa (subsidios y subvenciones recibidos en el país donde opera), e indirecta (exenciones y desgravaciones derivadas de la legislación interna de cada país, y beneficios por la aplicación

- de los CDIs, y por operar con empresas vinculadas y con "paraísos fiscales").
- Incentivos tributarios a la RSE: En caso de haberse efectuado compras y gastos destinados al desarrollo de programas, planes y/o proyectos implementados en materia de RSE, se informaría el ahorro impositivo derivado de la deducción en el Impuesto a la Renta, de la exención del Impuesto al Patrimonio, y del cómputo del crédito fiscal en el Impuesto al Consumo.
- Descargo a Denuncias: En caso de haber recibido "denuncias web" de sus Empleados, Clientes, Proveedores y Bancos, se informaría el "descargo" a las mismas. También se indicarían los motivos por los cuales, a criterio de la empresa denunciada, podría haber tenido el tercero denunciante al formular la denuncia (desvinculación previa de la relación laboral o comercial, etc).

En los países con estructura Federal de gobierno, el Estado nacional debiera invitar a las Administraciones Tributarias de los Estados locales a que, luego de su análisis del Anexo Fiscal al Balance Social, emitan su opinión sobre la permanencia de la empresa en el "Registro Fiscal RSE".

#### 4. CONCLUSIONES

El contexto internacional actual se caracteriza por una disminución en la recaudación del impuesto a la renta que grava los beneficios de las empresas.

El dinero que no es declarado en el país de residencia de su titular, tienen su origen en que las empresas privadas han escapado a su obligación para con la sociedad, ya sea a través de la falta de registración de los ingresos obtenidos, o de la registración de gastos inexistentes (operatoria vinculada con el sobre-precio en la venta). En ambos casos hay evasión fiscal de las empresas, y los fondos que se generan por los "ingresos no declarados" y los "pagos inexistentes" son destinados al circuito marginal, lo cual oscurece la gestión privada, y también la gestión pública.

Con independencia de los periódicos regímenes de blanqueo de fondos no declarados, los Estados debieran adoptar soluciones estructurales tales como incentivar las políticas de RSE en materia tributaria. Ello requiere del otorgamiento de incentivos tributarios, y también del control del cumplimiento tributario con el aporte de información de los grupos de interés.

A partir del "Registro Fiscal RSE" que se propone, los Estados pueden otorgar beneficios tributarios a las empresas que voluntariamente se inscriban en el mismo, y también puede controlar su cumplimiento tributario.

Para que las empresas permanezcan inscriptas en el registro a los efectos de recibir beneficios tributarios, deben presentar ante las Administraciones Tributarias un "Anexo Fiscal" al Balance Social, en el cual puedan informar sus inversiones de interés social y medio-

ambiental, y puedan formular sus descargos ante las eventuales denuncias web sobre incumplimientos tributarios de sus Empleados, Clientes, Proveedores y Bancos.

La información que surja del Registro Fiscal RSE, resultará de suma utilidad para el control de una efectiva transparencia local e internacional, y en el ámbito público y privado. A partir de ello, las Administraciones Tributarias y los Tribunales de Cuentas podrán utilizar de mejor manera los múltiples recursos del Estado para combatir la evasión fiscal y la corrupción.

Incluso, a través del sistema de "denuncias web" que se propone a cargo de los "grupos de interés", las Administraciones Tributarias pueden identificar los focos de connivencia entre empresas, funcionarios públicos y bancos, en materia de evasión tributaria y de lavado de activos. No es posible combatir la evasión fiscal y la corrupción de un país, sin una decisión política en ese sentido de parte del máximo nivel de Gobierno, y sin la participación activa de los Bancos como agentes de información.

Por lo tanto, además de exigirse a los Bancos la información de las inversiones de los residentes y de los no residentes, y las transferencias de fondos hacia o desde paraísos fiscales, los Bancos debieran "denunciar" los depósitos y retiros de dinero en efectivo. El movimiento de dinero en efectivo es incompatible con la RSE, y su falta de control estatal provoca la evasión fiscal propia y de terceros, la corrupción pública y privada, y el lavado de activos provenientes de operaciones ilícitas.

En resumen, el impulso de la RSE en materia tributaria le corresponde al Estado, quién debiera evaluar la adopción de las siguientes medidas:

- El otorgamiento de beneficios tributarios a las empresas que se adhieran voluntariamente al "Registro Fiscal RSE", lo cual implica el compromiso de presentar anualmente el Balance Social con un Anexo que contenga información de interés fiscal, y
- El control de la permanencia en el Registro Fiscal RSE a partir de la evaluación del Anexo Fiscal al Balance Social, el cual contendrá el descargo a las denuncias web sobre eventuales incumplimientos tributarios que formulen los Empleados, Clientes, Proveedores y Bancos.

A partir de estas medidas del Estado, la inscripción voluntaria en el "Registro Fiscal RSE" se relaciona con el concepto de conveniencia empresaria en sentido amplio. Es decir, si bien la decisión de inscribirse en el registro tiene un gran componente ético, el hecho de tener que brindar información fiscal detallada en formato standard, y de exponerse a denuncias web de los grupos de interés, se relaciona básicamente con el componente económico de la decisión.

Por lo tanto, el éxito del Registro Fiscal RSE no sólo depende del otorgamiento de los incentivos tributarios a las inversiones socio-ambientales, sino que también requiere de otros beneficios económicos tales como: (1) el otorgamiento de regímenes especiales de asistencia financiera para el pago de tributos, (2) que la inscripción en el Registro sea requisito para actuar como proveedor del Estado, (3) el acceso a condiciones más favorable para obtener financiación bancaria, (mayor plazo de devolución, menor tasa de interés, etc), y (4) otras medidas económicas de similar tenor, que impliquen un claro beneficio económico a las empresas que se inscriban en el Registro Fiscal RSE.

Asimismo, el éxito del Registro Fiscal RSE también depende del compromiso de las Administraciones Tributarias de hacer un análisis objetivo y responsable de las denuncias web recibidas, y de los descargos a las mismas que surgen del Anexo Fiscal al Balance Social. La falta de transparencia pública y la discrecionalidad fiscal en el análisis del cumplimiento tributario de las empresas inscriptas en el Registro Fiscal RSE, dará lugar a que las empresas prefieran prescindir de los beneficios económicos aún cuando apliquen políticas de RSE.

En definitiva, la creación del Registro Fiscal de empresas socialmente responsables, el otorgamiento a las mismas de beneficios económicos, y el estricto control de su cumplimiento tributario, constituyen las medidas básicas para incentivar fiscalmente la RSE en materia tributaria.

## 5. BIBLIOGRAFÍA

AVI-YONAH, Reuven S. (2006) - "Corporate Social Responsibility and Strategic Tax Behavior", Symposium on Tax and Corporate Governance, Munich, and co-organized by the International Network for Tax Resarch (INTR), the Max Planck Institute for Intellectual Property, Competition and Tax Law and the German IFA branch, página 26.

COSTANZA, Robert (1996) - "Ecological Economics: Reintegrating the study of humans and nature", Ecological Society of América, Ecological Applications, Vol. 6, N° 4, páginas 978 a 990.

FERRÉ OLIVE, Edgardo H. (2014) - "Tributos, Responsabilidad Social y Administraciones Tributarias" - Revista de Adm. Tributaria CIAT/AEAT/IEF N°. 36, pág 44 a 56.

FRIEDMAN, Milton (1970) - "The Social Responsibility of Business is to Increase its Profits", The New York Times Magazine.

GARCÍA CALVENTE, Yolanda (2009) - "El derecho financiero y tributario ante la Responsabilidad Social de la Empresa", en "La Responsabilidad Social Empresarial: un nuevo reto para el Derecho", Ediciones Marcial Pons, España, página 37.

GARCÍA LUQUE, Elisa (2006) - "La actividad financiera del estado social globalizado" (la prevención de gastos públicos y el tributo de tercera generación), REDF, N° 131, pág 50

JIMÉNEZ VILLAREJO, Carlos (2014) - Fiscal Jefe de la Fiscalía General de España en Diálogos para la Acción - Observatorio de la RSC - Revista Junio/2014 – Pág. 10.

KLIKSBERG, Bernardo (2007) - "Primero la Gente: Una mirada desde la ética del desarrollo a los principales problemas del mundo globalizado", Ediciones Deusto, 2007, Capítulo 12 "El rol de la responsabilidad social empresaria en la crisis", página 314.

KRUGMAN – (2009) Informe en Observatorio de RSC.

MORENO IZQUIERDO, José (2007) - "Responsabilidad Social Corporativa y Competitividad: una visión desde la empresa", BBVA, en "Harvard Business Review on Green Business Strategy", Harvard Business School Press, U.S.A..

NORMAS DE ESPAÑA (2008 y 2011) - Real Decreto 221 (2008) - Consejo Estatal RSE- y Ley 2 (2011) - Economía Sostenible (Art 39).

NORMAS DE LA COMISIÓN EUROPEA (2011) - "Comunicación sobre una estrategia renovada de la Unión Europea para 2011-2014 sobre la RSE", COM 681 (2011) final, Bruselas.

NORMAS DE ARGENTINA (2004, 2012 a 2014): Ley 25.877 (2004) sobre Balance Social con información laboral - RG 3.424 (2012) y 3.642 (2014) de la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) sobre el Registro de RSE - Resolución Técnica N° 36 (2013) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales en Ciencias Económicas, sobre el Balance Social.

NÚÑEZ, Georgina (2003) - "La responsabilidad social corporativa en un marco de desarrollo sostenible", CEPAL, Naciones Unidas, Serie Medio Ambiente y Desarrollo, 72, Chile.

PATÓN GARCÍA, Gemma (2013) - "Incentivos fiscales ambientales, y responsabilidad fiscal empresarial" – UCLM Cátedra Santander RSE-Rae2013/Pensar - Resumen

REVISTA DIALOGOS PARA LA ACCION RSC (2014) - Obligaciones Fiscales de las Empresas y Responsabilidad Social Corporativa – Junio/2014 -

ROSEMBUJ, Tulio (2008) - "El abuso del derecho y la realidad económica", Quincena Fiscal Aranzadi, número 5.

ROSEMBUJ, Tulio (2009) - "Minimización del impuesto y responsabilidad social corporativa". Editorial el fisco, Barcelona, página 13,

RUIZ GARIJO, Mercedes (2011) - "Más de diez años de Responsabilidad Social Empresarial. ¿Para cuándo su regulación jurídica y el establecimiento de incentivos fiscales?" Revista Vasca de Economía Social –Gizarte Ekonomía Euskal Aldizkaria-Gezki, N° 7, página 33.

SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel (2010) - "La responsabilidad social y su fomento a través de normas tributarias", en "Ética y Responsabilidad ante la crisis", María Ángeles Arraez Monllor y Pedro Francés Gómez (Eds. Lits.), Ediciones Sider S.C., España, página 161.

SANCHEZ HUETE, Miguel Ángel (2010) - "Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal", Quincena fiscal: Revista de actualidad fiscal, número 7.

WAINSTEIN, Mario y CASAL, Armando - "El medio ambiente en la auditoría financiera", Errepar, Profesional y Empresaria (D&G), Tomo VII.

# EL MITO DEL SECRETO BANCARIO ANTE EL FISCO: EL CASO DE BRASIL

Efigênio de Freitas Júnior



## **SINOPSIS**

Este estudio muestra cómo funciona el acceso a los datos bancarios del contribuyente por las autoridades fiscales brasileñas. Presenta dos programas de intercambio automático internacional de información financiera, el FATCA, implementado por los EE.UU., y el CRS, desarrollado por la OCDE, que demuestran la importancia del acceso a la información bancaria por las autoridades fiscales sin autorización judicial como medida para luchar contra el fraude fiscal, la evasión de divisas y el blanqueo de dinero. En este nuevo paradigma de tributación, llamado Fisco Global, el aislamiento fiscal de las naciones, atrincheradas en sus soberanías insuperables, llegó a su fin; de ahí se habla del mito del secreto bancario ante el fisco.

**El Autor:** Auditor Fiscal de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil. Máster en Derecho Público en el Programa de Post-Grado de la Pontificia Universidad Católica de Minas Gerais. Contacto: efigeniofreitas@yahoo.com.br.

#### Contenido

- 1. Historia del secreto bancario
- El acceso a los datos bancarios de los contribuyentes por las autoridades fiscales brasileñas
- 3. El programa Foreign Account Tax Compliance Act FATCA (EE.UU.)
- 4. El programa Common Reporting Standard CRS
- 5. El Supremo Tribunal Federal y el Secreto Bancario
- Conclusiones
- 7. Bibliografía

El secreto bancario siempre ha sido un tema controvertido, especialmente en relación con el acceso de las autoridades fiscales, a las operaciones financieras del contribuyente sin la intervención del Poder Judicial. Recientemente, el tema ganó relevancia nuevamente en función de dos programas que impactaron fuertemente la escena mundial: i) el Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA (Ley de cumplimiento tributario de cuentas en el extranjero), programa implementado por los EE.UU. para fines de intercambio de información de datos bancarios entre los Estados Unidos y más de 110 países de todo el mundo, y ii) el Common Reporting Standard – CRS (Estándar Común de Informe), programa similar al FATCA, implementado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), con el apoyo del G-20, que permite el intercambio de información financiera entre los países signatarios de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, una especie de FATCA Global.

En Brasil, el problema finalmente fue decidido por el Supremo Tribunal Federal en febrero de 2016. Para entender mejor el contexto en que ocurrió dicha resolución inicialmente hacemos un repaso histórico del secreto bancario en el ordenamiento jurídico brasileño. Después demostramos cómo funciona el acceso de las autoridades fiscales a la información bancaria del contribuyente en la forma de acceso sistémico y acceso indispensable; enumeramos los puntos relevantes del FATCA y del CRS; a continuación, destacamos los principales fundamentos de las decisiones de las Acciones Directas de Inconstitucionalidad Nº 2.390, 2.386, 2.397 y 2.859 y del Recurso Extraordinario N° 601.314 que, después de 15 años, proclamaron bajo la influencia de los compromisos internacionales asumidos por Brasil (FATCA y CRS), la constitucionalidad de la Ley Complementaria 105/2001 y decretos relacionados.

Finalmente, después de algunas críticas, señalamos que en la era del Fisco Global, nuevo paradigma de tributación, la transparencia fiscal y el intercambio de información, medidas para combatir el fraude fiscal, la evasión de divisas y lavado de dinero, ocupan cada vez más espacio. De hecho, al declararse constitucional el acceso, por parte de las autoridades fiscales a los datos bancarios sin reserva de jurisdicción, la Corte Constitucional brasileña permitió que Brasil se mantuviera alineado con las principales jurisdicciones de la economía mundial.

En este nuevo escenario no hay lugar para que los movimientos financieros del contribuyente permanezcan invisibles a las autoridades fiscales, ya sea en el plano interno o externo, por eso afirmamos que el secreto bancario ante las autoridades fiscales es un mito.

#### 1. HISTORIA DEL SECRETO BANCARIO

Desde la antigüedad la discreción y reserva acompañan a la actividad bancaria, toda vez que la intermediación de crédito siempre exigió confianza recíproca entre banquero y cliente. En este contexto, el secreto despunta en la actividad bancaria en forma espontánea, en función de la "necesidad o condición para el regular ejercicio de la interposición de crédito"; pero más tarde se convierte en una "verdadera obligación para los bancos." (Covello, 2001, p. 19).

Nelson Abrão, ante la dificultad de investigación histórica para reconocer una fecha precisa para el origen¹ del concepto señala que el "secreto surgió en los mismos albores de la actividad bancaria, que, en su carácter discrecional, no se puede separar de la misma, salvo en circunstancias excepcionales fijadas por la ley, cuando se pretenda proteger el bien común y el orden público". También de acuerdo con el autor, el telón de fondo del secreto bancario es la "connotación"

mística", que marcó el origen de los bancos, que nacieron "dentro de los templos" debido a "una actividad que emanaba de los propios dioses, representados por sus sacerdotes²." La actividad bancaria³ llevaba tamaño misticismo en sus orígenes que debería "revestirse de carácter sagrado", tanto que las expresiones "sagrado" y "secreto" guardan semejanza léxica y ontológica. (Abrão, 2014, p. 88-89).

Entre las muchas teorías<sup>4</sup> que tratan de explicar el fundamento jurídico del secreto bancario destacamos la teoría de la constitución o del derecho fundamental que sostiene que el secreto bancario tiene base constitucional en el derecho fundamental a la inviolabilidad, ya sea a la privacidad o intimidad<sup>5</sup> (art. 5, inciso X de la Constitución Federal - CF/88)<sup>6</sup>, o la confidencialidad de los datos (art. 5, inciso XII, CF/88) (Carvalho, 2014, p 37-38). Mantiene, además, que, aunque no exista un derecho

55

<sup>1.</sup> Nelson Abrão registra que es en el Código de Hamurabi, rey de Babilonia, donde se encuentra la más antigua referencia al secreto bancario, según la cual se permitía al "banquero desbloquear sus archivos en caso de conflicto con el cliente." En efecto, se infiere, en sentido contrario, que en circunstancias diferentes el banco estaba obligado a guardar el secreto. (Abrão, Nelson (2014). Derecho bancario. (15. ed.). Sao Paulo: Saraiva, p.89).

<sup>2.</sup> Chinen también apunta que los orígenes del secreto bancario, "al igual que su evolución, se confunden con las instituciones bancarias, que se remontan a las civilizaciones mesopotámicas" y una de sus características era el aspecto religioso. (Chinen, Roberto Massao (2005). Secreto bancario y el fisco: libertad o igualdad. Curitiba: Juruá. p. 21).

<sup>3.</sup> De acuerdo con Nelson Abrão hay "consenso de que la actividad bancaria, como profesión especializada, surgió en Grecia. Pero, aún así, no enteramente desconectada de sus umbrales en los templos, sus cunas: los de Delfos [...]. Los banqueros, además de propiciar la protección segura a los valores de sus clientes, redactaban instrumentos negociables y orientaban al respecto de negocios, gracias a los conocimientos que poseían de los textos legales". (Abrão, Nelson (2014). Derecho bancario. (15. ed.). Sao Paulo: Saraiva p. 89).

<sup>4.</sup> Para teorías sobre el fundamento del secreto bancario verificar en: Covello, Sérgio Carlos. (2001). El secreto bancario: con particular enfoque en la tutela civil. (2. ed.). Sao Paulo: Librería Universitaria de Derecho. p. 113-164; Roque, Maria José Oliveira Lima (2001). Secreto bancario & derecho a la intimidad. Curitiba: Juruá. p. 87-95; Barbeitas, André Terrigno (2003). El secreto bancario y la necesidad de la ponderación de los intereses. Sao Paulo: Malheiros. p. 16-18; Carvalho, Márcia Haydée Porto de (2014). Secreto bancario en Brasil - límites, competencia y condiciones para su pérdida. (2. ed.). Curitiba: Juruá. p. 36-38; Chinen, Roberto Massao (2005). Secreto bancario y el fisco: libertad o igualdad. Curitiba: Juruá. p. 24-29; Quezado, Paulo & Lima, Rogério. (2002). Secreto bancario. São Paulo: Dialética. p. 22-30; Gomes, Noel. (2006). Secreto bancario y derecho fiscal. Coimbra: Almedina. p. 19-24; Hagström, Carlos Alberto (2009). Comentarios a la ley del secreto bancario: Ley complementaria nº 105, de enero de 2001. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor. p. 49-70.

<sup>5.</sup> Las críticas a esta teoría se basan en que los derecho de la persona son oponibles a todos e irrenunciables y el secreto implica excepciones, además de que el titular lo pueda renunciar. Se afirma también que el secreto en la actividad bancaria surgió antes de la noción de la personalidad. En la época de la esclavitud, al esclavo, que no era considerado como persona, se le garantizaba el derecho al secreto en caso de realizar operaciones bancarias; lo que demuestra que el secreto surgió con el fin de ofrecer protección a la actividad bancaria y no a la personalidad o intimidad. (Roque, Maria José Oliveira Lima (2001). Secreto bancario & derecho a la intimidad. Curitiba: Juruá. p. 94). Chinen también se refiere al asunto en la teoría del derecho a la intimidad. (Chinen, Roberto Massao (2005). Secreto bancario y el fisco: libertad o igualdad. Curitiba: Juruá. p. 29).

<sup>6.</sup> Constitución de la República Federativa de Brasil (1988). Brasilia: Senado Federal.

absoluto, el secreto bancario, por tener una base constitucional, sólo puede ser restringido ante una decisión judicial, es decir, las autoridades fiscales sólo podían acceder a los datos bancarios del contribuyente previa autorización judicial.

# 2. EL ACCESO A LOS DATOS BANCARIOS POR LAS AUTORIDADES FISCALES BRASILEÑAS

En Brasil, la Ley Complementaria nº 105, de 10 de enero de 2001<sup>7</sup>, define el secreto bancario como el deber de las instituciones financieras de mantener el secreto en sus operaciones activas y pasivas y servicios prestados; enumera las instituciones financieras sujetas a dichas obligaciones; y afirma, entre otras hipótesis, que no constituye violación del secreto:

- i. el intercambio de información entre las instituciones financieras para fines de registro; (art. 1°, §3°, I -. Información para fines privados);
- ii. la divulgación de información confidencial con el consentimiento expreso de los interesados; (art. 1°, §3°, V);
- iii. que el Poder Ejecutivo controle los criterios según los cuales las instituciones financieras deban informar a la administración tributaria de la Unión, las operaciones financieras efectuadas por los usuarios de sus servicios (art. 1º, §3º, VI c/c art. 5º - información de interés de fiscalización tributaria);
- iv. el examen de los datos bancarios de los agentes fiscales de las administraciones tributarias en los casos y condiciones que se especifican (art.1°, § 3°, VI c/c art. 6° información de interés de fiscalización tributaria).

El acceso de las autoridades fiscales a la información sobre las transacciones financieras del contribuyente puede ocurrir de dos maneras:

- i. acceso sistémico modalidad en la que solamente la Secretaría de Ingresos Federales accede, a través del sistema, la cantidad total mensual manejada por el contribuyente - sin incluir la identificación del origen o la naturaleza de los gastos - de acuerdo a la información proporcionada periódicamente por las instituciones financieras; (art. 5°);
- ii. acceso indispensable modalidad en la que la autoridad fiscal, de la Unión, los estados y municipios podrá, mediante ciertos requisitos (proceso administrativo instaurado o procedimiento fiscal en curso, obligación de examinar los datos bancarios, entre otros), solicitar los datos bancarios - extractos bancarios, por ejemplo, - directamente a las instituciones financieras; (art. 6°).

#### 2.1. Acceso sistémico

El art. 5 de la Ley Complementaria 105/2001, que trata del acceso sistémico, autoriza al Poder Ejecutivo a reglamentar los criterios bajo los cuales la información financiera que especifica será transmitida por las instituciones financieras exclusivamente a la Secretaría de Ingresos Federales; establece que dicha información se limita a la identificación del titular de la operación y la cantidad global manejada mensualmente, prohibiendo la inclusión de cualquier que permita identificar el origen o naturaleza de los gastos efectuados (art. 5°, §2°). En caso de detección de indicios de fallas, inexactitudes u omisiones, o

<sup>7.</sup> Ley Complementaria nº 105, de 10 de enero de 2001. Dispone sobre el secreto de las operaciones de instituciones financieras y brinda otras providencias. Consultada el 7 ene. 2016, de http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/leis/LCP/Lcp105.htm

de la comisión de algún ilícito fiscal, se permite a la administración tributaria solicitar la información y documentos que necesite, así como realizar la auditoría para investigar los hechos (art. 5, art. 5°, §4°)8. Por último establece que la información financiera transmitida a la administración tributaria de la Unión será mantenida bajo secreto fiscal9 (art. 5°, §5°).

Ley Complementaria no 105, de 10 de enero de 2001.

[...]

Art. 50 El Poder Ejecutivo reglamentará, incluso con respecto a la periodicidad t a los límites de valor, los criterios según los cuales las instituciones financieras informarán a la administración tributaria de la Unión, las transacciones financieras realizadas por los usuarios de sus servicios. (Reglamento)

[...]

§ 2º La información transferida en el epígrafe de este artículo se limitará a los informes relativos a la identificación de los titulares de las transacciones y las cantidades totales mensuales movidas, prohibiendo la inclusión de cualquier elemento que permita identificar su origen o la naturaleza de los gastos a partir de ellos efectuados.

[...]

§ 4º Tras la recepción de la información en este artículo, en caso de indicios de fallas, inexactitudes u omisiones, o de la comisión de algún ilícito fiscal, la autoridad competente podrá solicitar la información y documentos que necesite, así como realizar una inspección o auditoría para investigar adecuadamente los hechos.

§ 5º La información mencionada en el presente artículo será mantenida bajo secreto fiscal, de acuerdo con la legislación vigente. (el resaltado es nuestro)

El Decreto no 4.489¹¹0, de 28 de noviembre de 2002, que reglamenta el art. 5º de la Ley Complementaria no 105/2001, establece: i) que las informaciones referentes a las operaciones financieras deben ser prestadas, continuamente, en archivos digitales, de acuerdo con las especificaciones definidas por la Secretaría de Ingresos Federales (art. 2º); ii) cuál es la cantidad total mensual movida en las operaciones que especifica (art. 3); iii) el límite mínimo - R\$ 5.000,00 (cinco mil reales) para las personas naturales y R\$ 10.000,00 (diez mil reales) para las personas jurídicas - en relación con la cantidad total mensual que

<sup>8.</sup> Detectados indicios debido al cruce de otras informaciones que figuran en los sistemas de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, especialmente de los ingresos declarados anualmente por personas físicas y jurídicas, la autoridad administrativa competente podrá iniciar un procedimiento de investigación ante los propios contribuyentes seleccionados, y podrá solicitar [...] la información y los documentos que necesite, que dieron soporte a dichas cantidades globales movidas, así como realizar una inspección o auditoría para la determinación correcta de los hechos. Saraiva Filho, Oswaldo Othon Bridges (2008). El secreto bancario y la administración tributaria (Ley Complementaria n°105/2001; INRFB n° 802/2007). Revista Fórum de Derecho Tributario, 6(34), 1-65. p. 10.

Se trata del poder y deben de la fiscalización, ya que las autoridades fiscales podrán solicitar (exigir, estando autorizadas por la ley, la prestación de un servicio o la entrega de un bien para, en determinadas circunstancias, atender al interés público) y no simplemente solicitar (reclamar en un juicio; solicitar; requerir algún derecho). Dias, Roberto Moreira. (2005). Carga de la prueba después de la Ley Complementaria 105/2001 y los depósitos bancarios. Revista Tributaria y de Finanzas Públicas, 13(64), p. 22-29.p. 26.

<sup>9.</sup> Código Tributario Nacional: Art. 198. Sin perjuicio de la legislación penal, se prohíbe la divulgación por la Hacienda Pública o sus servidores, de la información obtenida en virtud de su oficio sobre la situación económica o financiera de los contribuyentes o terceros y sobre la naturaleza y el estado de sus negocios o actividades. (Redacción ofrecida por la Ley Complementaria nº 104, de 2001).

<sup>10.</sup> Decreto N° 4.489 de 28 de noviembre de 2002. Reglamenta el artículo 5° de la Ley Complementaria N° 105 de 10 de enero de 2001, relativa a la provisión de información a la Secretaría de Ingresos Federales del Ministerio de Hacienda, por las instituciones financieras y entidades similares a ellas, relativa a las transacciones financieras realizadas por los usuarios de sus servicios. Consultado el 7 de enero de 2016, http://www.planalto.gov.br/ccivil\_03/decreto/2002/d4489.htm. Véase la Instrucción Normativa RFB 802, de 27 de diciembre de 2007. Dispone sobre la provisión de información de conformidad con el art. 5 de la Ley Complementaria N° 105 del 10 de enero de 2001. Consultado el 7 de enero 2016, en http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15755.

deberá informarse a la Secretaría de Ingresos Federales (art. 4°); iv) que la Secretaría de Ingresos Federales podrá cambiar los límites establecidos en el art. 4° (art. 5°).

Con base en el Decreto nº 4.489/2002 se introdujeron las siguientes declaraciones: i) declaración de operaciones con tarjetas de crédito (Decred), cuya presentación es obligatoria para los administradores de tarjetas de crédito (Instrucción Normativa SRF 341, de 15 de julio, de 2003); ii) declaración de información sobre transacciones financieras (Dimof), cuya presentación es obligatoria para los bancos de cualquier tipo, cooperativas de crédito y asociaciones de ahorro y préstamos, y para las instituciones autorizadas a realizar operaciones en el mercado de divisas (Instrucción Normativa RFB nº 811, de 28 de enero de 2008<sup>11</sup>); iii) e-financiera, declaración que cubre la información entonces existente en la Dimof<sup>12</sup> y añade nuevos datos derivados de acuerdos internacionales suscritos por Brasil para fines de intercambio automático de información financiera (Instrucción Normativa RFB 1.571, de 2 de julio, 2015)<sup>13</sup>.

#### 2.2. Acceso indispensable

El art. 6º de la Ley Complementaria nº 105/2001, que se ocupa sobre el acceso indispensable, dispone que la autoridad tributaria de la Unión, Estados, Distrito Federal y los Municipios solamente podrá examinar los datos bancarios

cuando hubiese un proceso administrativo abierto o un procedimiento fiscal en curso y siempre que dichas pruebas se consideren indispensables por la autoridad administrativa competente<sup>14</sup>. Establece también que los resultados de las pruebas y documentos analizados quedarán bajo el amparo del secreto fiscal.

Ley Complementaria nº 105, de 10 de enero de 2001.

[...]

Art. 6º Las autoridades y los agentes fiscales tributarios de la Unión. los Estados, el Distrito Federal y los Municipios solamente podrán examinar documentos, libros y registros de instituciones financieras, incluidos los relacionados con las cuentas de depósitos e inversiones, cuando haya un proceso administrativo abierto o un procedimiento fiscal en curso y dichos exámenes se consideren indispensables por la autoridad administrativa competente. (Reglamento) Párrafo único. El resultado de los exámenes, informaciones y documentos referidos en este artículo se mantendrá en secreto, de acuerdo con la legislación tributaria. (el resaltado es nuestro).

A nivel federal, el acceso indispensable previsto en el art. 6 de la Ley Complementaria Nº 105/2001 fue regulado por el Decreto 3724 de 10 de enero de 2001, que establece una serie de requisitos para el examen de las transacciones financieras de los contribuyentes.

<sup>11.</sup> Instrucción Normativa RFB no 811, de 28 de enero de 2008. Establece la Declaración de Información sobre Transacciones Financieras (Dimof) y otras medidas. Consultado el 7 de ene. de 2016, en http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15765&visao=anotado.

<sup>12.</sup> Con el establecimiento de e-financiera se exoneró la presentación de las informaciones que aparecen en la Dimof en relación a los hechos ocurridos a partir del 01 de enero de 2016 (art. 12, párrafo único de la IN RFB 1.571/2015).

<sup>13.</sup> Instrucción Normativa RFB no 1.571, de 2 de julio de 2015. Dispone sobre la obligatoriedad de proporcionar información sobre las transacciones financieras de interés de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil (RFB). Consultado el 7 de ene. de 2016, en http://normas.receita.fazenda. gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=65746&. Sobre la implementación de e-financiera verifique la información de la Secretaría de Ingresos Federales disponible en: <a href="https://www.youtube.com/watch?v=MbvidYLykwc">https://www.youtube.com/watch?v=MbvidYLykwc</a>, accesado el 01.02.2016.

<sup>14.</sup> Solamente a partir de la detección de probables indicios de irregularidades tributarias derivadas del [...] cruce de información, y observados los criterios de relevancia e interés fiscal, es que la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil establece un procedimiento de fiscalización de los contribuyentes seleccionados, lo que posibilita la solicitud y examen de los documentos, por ejemplo declaraciones bancarias, que dieron soporte a los montos globales manejados, siempre que se cumpla la disposición prevista en el art. 6º de la Ley Complementaria nº 105, de 2001. (Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes (2008). El secreto bancario y la administración tributaria (Ley Complementaria nº105/2001; INRFB nº 802/2007). Revista Fórum de Derecho Tributario, 6(34), 1-65. p. 10).

Para que haya acceso directo a los datos bancarios, inicialmente deberá abrirse un procedimiento de fiscalización 15 para el sujeto pasivo (conforme a lo definido en el art. 7º y posteriores del Decreto nº 70.235 16, de 6 de marzo de 1972) y la razón por la cual el examen de los movimientos financieros se considera indispensable – ya sea como resultado de una diferencia determinada mediante la comparación entre el monto global manejado por el contribuyente (acceso sistémico) y el valor reportado a la Secretaria de Ingresos Federales (declaración de renta), o por otro motivo – deberá incluir el rol taxativo de las hipótesis de carácter necesario previstas en el art. 3º del Decreto nº 3.724/2001. Ver:

Decreto nº 3.724, de 10 de enero de 2001. [...]

Art. 2°Los procedimientos fiscales relacionados con los tributos y contribuciones administrados por la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil - RFB serán ejecutados por quienes ocupen el cargo efectivo de Auditor-Fiscal de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil y comenzarán mediante la expedición previa del Término de Distribución de Procedimiento Fiscal - TDPF, de acuerdo con el procedimiento a ser establecido en el acto del Secretario de Ingresos Federales de Brasil. (Redacción ofrecida por el Decreto nº 8.303, de 2014)

§ 2º Se entiende por procedimiento de fiscalización la modalidad de procedimiento fiscal referido en el art. 7º y siguientes del

Decreto no 70.235, de 6 de marzo de 1972. (Redacción ofrecida por el Decreto nº 6.104, de 2007).

[...]

§ 5º La Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, por intermedio del servidor que ocupe el cargo de Auditor-Fiscal de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, solamente podrá examinar informaciones relativas a terceros, contenida en documentos, libros y registros de instituciones financieras y otras entidades similares a ellas, incluidos los relacionados a cuentas de depósitos y de inversiones, cuando haya un procedimiento de fiscalización en curso y dichos exámenes se consideren indispensables. (Redacción ofrecida por el Decreto nº 6.104, de 2007).

[...]

Art. 3º Los exámenes referidos en § 5º del art. 2º solamente se considerarán indispensables en los siguientes casos: (Redacción ofrecida por el Decreto nº 6.104, de 2007). (el resaltado es nuestro).

I – subestimación de valores de operación, inclusive de comercio exterior, de adquisición o alienación de bienes o derechos, en base a los correspondientes valores de mercado;
 II – la obtención de préstamos de personas jurídicas no financieras o de personas físicas, cuando el sujeto pasivo no pueda comprobar el efectivo recibo

 III – la práctica de cualquier operación con personas físicas o jurídicas residentes o domiciliadas en un país con tributación favorecida o

<sup>15.</sup> La Ordenanza RFB nº 1.687, de 17 de septiembre de 2014, establece que los procedimientos fiscales serán instaurados después de su distribución mediante el instrumento administrativo específico denominado Término de Distribución del Procedimiento Fiscal (TDPF). La distribución del procedimiento fiscal será precedida de la actividad de selección y preparación de la acción fiscal, que será impersonal, objetiva y basada en parámetros técnicos definidos por la Secretaría de Ingresos Federales y ejecutada por los Auditores Fiscales de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil. El TDPF se expide exclusivamente de forma electrónica, y el acuse de recibo del contribuyente se dará en el sitio de la RFB en Internet, con la utilización de un código de acceso establecido en el término que formaliza el inicio del procedimiento fiscal, mediante el cual el contribuyente podrá certificar la autenticidad del procedimiento.

<sup>16.</sup> Decreto 70.235/72, aprobado por la CRFB/88 como ley ordinaria, rige el proceso administrativo fiscal - PAF de determinación y exigencia de créditos tributarios de la Unión y el de consulta sobre la aplicación de la legislación tributaria federal. Art. 7º El procedimiento fiscal comienza con: I - el primer acto de oficio, escrito, practicado por un servidor competente, informando al contribuyente de la obligación tributaria o su propuesta; II – la aprehensión de mercancías, documentos o libros; III – el inicio de despacho aduanero de mercancía importada.

 $<sup>\</sup>S$  l'el inicio del procedimiento excluye la espontaneidad del sujeto pasivo en relación a los actos anteriores y con independencia de notificación a los demás involucrados en infracciones verificadas.

<sup>§ 2</sup>º A los efectos de lo dispuesto en el § 1º, los actos referidos en los incisos I y II serán válidos por un plazo de sesenta días, prorrogables, sucesivamente, por igual período, con cualquier otro acto escrito que indique la continuación de los trabajos.

beneficiarias del régimen fiscal referido en los art. 24 y art. 24-A de la Ley nº 9.430, de 27 de diciembre de 1996; (Redacción ofrecida por el Decreto nº 8.303, de 2014)

IV – omisión de ingresos o beneficios netos, derivados de las inversiones en renta fija o variable;

V – realización de gastos o inversiones superiores a los ingresos disponibles;

VI - remesa, a cualquier título, al exterior, a través de cuenta de no residente, de valores incompatibles con la disponibilidad de valores declarados;

VII - previstas en el art. 33 de la Ley nº 9.430, de 1996:

VIII – persona jurídica enmarcada, en el Registro Nacional de Personas Jurídicas (CNPJ), en las siguientes situaciones de registro:

- a) cancelada;
- b) inadecuada, en los casos previstos en el art. 81 de la Ley nº 9.430, de 1996;
- IX persona física sin inscripción en el Registro de Personas Físicas (CPF) o con inscripción cancelada;
- X negativa, por el titular de la cuenta, de la titularidad de hecho o de la responsabilidad por las transacciones financieras;
- XI presencia de indicio de que el titular de derecho es una tercera persona del titular de hecho; y (Redacción ofrecida por el Decreto nº 8.303, de 2014)
- XII intercambio de información, sobre la base de tratados, acuerdos o convenios internacionales, con fines de recaudación y fiscalización de tributos. (Incluido por el Decreto nº 8.303, de 2014)
- § 1º No se aplica lo dispuesto en los incisos I a VI, cuando las diferencias calculadas no excedan el diez por ciento de los valores de mercado o declarados, según sea el caso.
- § 2º Se considera indicio de interposición de persona, para los fines del inciso XI de este artículo, cuando:

I – la información disponible, en relación con el sujeto pasivo, indique transacciones financieras superiores a diez veces la renta disponible declarada o, en ausencia de Declaración de Ajuste Anual de Impuesto sobre la Renda, el monto anual de transacciones fuera superior a lo establecido en el inciso II del § 3º del art. 42 de la Ley nº 9.430, de 1996;

II - la ficha de inscripción del sujeto pasivo, en la institución financiera, o similar, contenga:

- a) información falsa en cuanto a la dirección, ingresos o patrimonio; o
- b) una renta inferior al diez por ciento del monto anual de las transacciones.

Las hipótesis de indispensabilidad son taxativas y "revelan conductas agresivamente evasivas", e igualmente posibilitan que "Brasil cumpla con los tratados internacionales para el intercambio de información a fin de combatir la evasión, la corrupción, el blanqueo de dinero y el financiamiento al terrorismo":

(i) fraude en el comercio internacional; (ii) simulación de préstamos para encubrir recursos de origen dudoso, incluso derivados del tráfico de drogas y armas; (iii) transacciones con paraísos fiscales o con países que no permitan el acceso a la información relativa a la composición social, titularidad de bienes o derechos o las transacciones económicas realizadas: (iv) omisión de ingresos derivados de renta variable, incluyendo operaciones fuera de la bolsa de valores; (v) realización de gastos o inversiones por un valor superior al ingreso disponible; (vi) remesa de valores al exterior por cuenta de no residentes de valores incompatibles con la disponibilidad declarada; (vii) contribuyentes sujetos al régimen especial de cumplimiento de obligaciones, como, por ejemplo, empresas constituidas por interpuestas personas; (viii) personas

jurídicas inexistentes de hecho; (ix) personas físicas inexistentes de hecho; (x) negativa del titular de derecho de titularidad de hecho de los recursos mantenidos o manejados; y (xi) presencia de indicio de existencia de interpuesta persona por el titular de hecho de los recursos (fachadas o testaferros), en este caso, caracterizado, objetivamente, por movimientos financieros diez veces superiores al ingreso disponible o declarado o, inclusive, que la ficha de inscripción del sujeto pasivo en la institución financiera contenga información falsa. (SECRETARÍA DE INGRESOS FEDERALES, 2016, p. 4)

Entre los incisos que se enumeran en el art. 3º destacamos el inciso XII que se ocupa del "intercambio de información, sobre la base de tratados, acuerdos o convenios internacionales, con fines de recaudación y fiscalización de tributos". En este caso, aunque Brasil no tenga interés inmediato en lo atinente a la recaudación y fiscalización de tributos, de acuerdo con el párrafo único del art. 199 del Código Tributario Nacional<sup>17</sup>, dicho interés surge como resultado del tratado firmado con el Estado signatario. Por lo tanto, el acuerdo internacional, en virtud de su naturaleza y las obligaciones recíprocas, principalmente en lo referente al secreto de las informaciones. justifica el procedimiento administrativo, con el consecuente acceso a los datos bancarios del contribuyente. La "fiscalización realizada en otro Estado sería equivalente a la fiscalización realizada en Brasil, con la consiguiente necesidad de continuidad", mediante la expedición de un Término de Distribución de Procedimiento Fiscal. (Godoy, 2009, p.17).

Prosiguiendo. Abierto el procedimiento de fiscalización, el sujeto pasivo debe ser consciente de que está bajo la acción fiscal y debe ser citado a presentar los datos referentes a sus movimientos financieros. En caso de negativa, la información será solicitada directamente a las instituciones financieras mediante la expedición de solicitud de información sobre movimientos financieros – RMF, que está sujeta a los siguientes requisitos: i) previa citación al contribuyente a presentar la información sobre sus transacciones financieras; ii) no presentación o ausencia de autorización expresa para el acceso directo a la información; iii) informe detallado, elaborado por el Auditor Fiscal de la Secretaría de Ingresos Federales responsable del procedimiento fiscal o su jefe inmediato, que deberá incluir el origen de la propuesta de expedición de la RMF que demuestre, con precisión y claridad, que se trata de una situación enmarcada en la hipótesis de indispensabilidad prevista en el art. 3º del Decreto nº 3.724/2001. Cumplidos los requisitos, la RMF será expedida por una autoridad fiscal competente 18 diferente a la que elaboró el informe.

61

<sup>17.</sup> Art. 199. La Hacienda Pública de la Unión y la de los Estados, el Distrito Federal y los Municipios se presentarán mutuamente asistencia para la fiscalización de los tributos respectivos e intercambio de información, en la forma establecida, de manera general o específica, por ley o convenio.

Párrafo único. La Hacienda Pública de la Unión, según lo establecido en los tratados, acuerdos o convenios, podrá intercambiar información con Estados extranjeros en el interés de recaudar y fiscalizar los tributos. (Incluido por la Ley Complementaria nº 104, de 2001).

<sup>18.</sup> Las autoridades competentes para expedir el TDPF y la RMF en virtud del art. 7º de la Ordenanza RFB nº 1.687/2014 son: Coordinador General de Fiscalización; Coordinador General de Administración Aduanera; Superintendente de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil; Delegado de Ingresos Federales de Brasil; Inspector Jefe de Ingresos Federales de Brasil; Inspector General; Coordinador General de Pesquisa e Investigación; Coordinador General de Programación y Estudios; Coordinador Especial de Reparación, Compensación y Restitución; y Coordinador Especial de Grandes Contribuyentes.

<sup>&</sup>quot;Para mayor seguridad, la propia Secretaría de Ingresos Federales de Brasil estableció que el emisor de la orden [TDPF] ocupe cargos de dirección". El auditor fiscal es quien ejecuta el TDPF. Solamente decidirá en base a la solicitud de movimientos financieros si integra una de las funciones de dirección. "Tales limitaciones de orden formal, sumadas a la descripción de las condiciones materiales que justifiquen la apertura del secreto, se unen para dar credibilidad y confiabilidad al sistema". (Gramstrup, Erik Frederico (2014). Secreto fiscal y bancario: fundamentos normativos y principiológicos de la apertura. Revista Brasileña de Estudios Constitucionales, 8(28), 95-117. p. 107.

Decreto 3.724, de 10 de enero de 2001. [...]

Art. 4º Las autoridades competentes podrán solicitar las informaciones referidas en el § 5º del art. 2º para expedir el TDPF (Redacción ofrecida por el Decreto nº 8.303, de 2014)

- § 1º La solicitud referida en este artículo será formalizada mediante documento denominado Solicitud de Información de Operaciones Financieras (RMF) y se dirigirá, según sea el caso, al:
- I Presidente del Banco Central de Brasil, o su representante;
- II Presidente de la Comisión de Valores Mobiliarios, o su representante;
- III presidente de la institución financiera, o entidad similar, o su representante;
- IV gerente de sucursal.
- § 2º La RMF será precedida de una citación al sujeto pasivo para que presente la información de operaciones financieras, necesaria para la aplicación del procedimiento fiscal. (Redacción ofrecida por el Decreto nº 8.303, de 2014). § 3º El sujeto pasivo podrá responder a la citación referida en el § 2º por medio de: (Redacción ofrecida por el
- I autorización expresa de acceso directo a la información sobre las transacciones financieras por parte de la autoridad fiscal; o (Incluida por el Decreto nº 8.303, de 2014).

Decreto nº 8.303, de 2014).

II – Presentación de la información sobre las transacciones financieras, en cuyo caso responde por su veracidad e integridad, observando la legislación penal aplicable. (Incluida por el Decreto nº 8.303, de 2014)

- § 4° La información proporcionada por el sujeto pasivo podrá ser objeto de verificación en las instituciones mencionadas en el art. 1°, incluso por intermedio del Banco Central de Brasil o de la Comisión de Valores Mobiliarios, así como la comparación con otra información disponible en la Secretaría de Ingresos Federales.
- § 5º La RMF se emitirá sobre la base de un informe detallado, elaborado por el Auditor Fiscal de Ingresos Federales de Brasil encargado de la aplicación del procedimiento fiscal o por el supervisor inmediato. (Redacción ofrecida por el Decreto nº 8.303, de 2014)
- § 6° El informe a que hace referencia el párrafo anterior, deberá incluir la motivación de la propuesta de expedición de la RMF, que demuestre, con precisión y claridad, que se trata de una situación enmarcada en la hipótesis de indispensabilidad prevista en el artículo anterior, con sujeción al principio de la razonabilidad. (el resaltado es nuestro).

Al contar con los movimientos financieros presentados por el sujeto pasivo o la institución financiera, al analizar los valores acreditados en una cuenta de depósito o de inversión las autoridades fiscales deberán desconocer los valores derivados de transferencias de otras cuentas con el mismo titular, si fuera el caso. Posteriormente, el sujeto pasivo deberá ser nuevamente citado para corroborar el origen de los demás valores acreditados en su(s) cuenta(s). No comprobado el origen de los recursos, mediante documentación válida y apropiada, los valores calculados deberán ser presentados de oficio, mediante presunción relativa de omisión de ingresos, en los términos del art. 42 de la Ley nº 9.430<sup>19</sup>, de 27 de diciembre de 1996.

62

<sup>19.</sup> La constitucionalidad del art. 42 de la Ley no 9.430/96 es objeto de cuestionamiento en el auto del Recurso Extraordinario 855.649, cuya repercusión general fue reconocida el 22.09.2015.

Ley nº 9. 430, de 27 de diciembre de 1996. Art. 42. Se define también como omisión de ingresos o rentas los montos acreditados en una cuenta de depósito o de inversión mantenida en una institución financiera, con relación a los cuales el titular, persona física o jurídica, regularmente citado, no compruebe, mediante documentación válida y apropiada, el origen de los recursos utilizados en estas operaciones.

[...]

§ 2º Los valores cuyo origen hayan sido comprobados, que no hubiesen sido contabilizados en la base del cálculo de impuestos y contribuciones a las que estuvieran sujetos, se someterán a las normas de tributación específicas, previstas en la legislación vigente al momento en que fueron devengados o recibidos.

§ 3º A los efectos de determinar la renta omitida, los créditos serán analizados de forma individual, observando que **no serán considerados**:

## l - los derivados de transferencias de otras cuentas de la misma persona física o jurídica;

II – en el caso de **personas físicas**, sin perjuicio de lo dispuesto en el inciso anterior, los de **valor individual** igual o menor a **[R\$ 12.000,00 (doce mil reales)]**, siempre que su suma, dentro del año calendario, no exceda un valor de **[R\$ 80.000,00 (ochenta mil reales)]**. (Valores ajustados,

de acuerdo con la Ley nº 9.481, de 13 de agosto de 1997)

En cuanto a los valores cuyo origen fuera comprobado, pero que no hubiesen sido computados en la base del cálculo de impuestos y contribuciones a que estuvieran sujetos, en la verificación de su sujeción al pago de impuesto, estamos frente a una omisión de ingresos propiamente dicha y no una presunción; de hecho, la tributación deberá ocurrir de conformidad con las normas específicas previstas en la ley actual de impuestos.

La Ley Complementaria nº 105/2001 establece también que tanto en el acceso sistémico como en el acceso indispensable deberá observarse el secreto fiscal, es decir, los datos bancarios una vez transferidos al fisco quedan bajo la protección del secreto fiscal, sin perjuicio del primero. En ese sentido, la posición mayoritaria del Supremo Tribunal Federal<sup>20</sup> en el juzgamiento de las Acciones Directas de Inconstitucionalidad nos 2.390, 2.386, 2.397 y 2.859 – en las que se declaró la constitucionalidad de la Ley Complementaria nº 105/2001 – y parte de la doctrina entienden que, en esta condición, no ocurre la violación<sup>21</sup> del secreto, sino más bien la transferencia del secreto<sup>22</sup> de la institución financiera a la administración tributaria; no obstante la ley no haga distinción entre transferencia del secreto y violación del secreto<sup>23</sup>.

<sup>20.</sup> La posición del STF será abordada más adelante.

<sup>21.</sup> De acuerdo con De Plácido, 'violación', "en el lenguaje fluido, en aplicación del Derecho, se toma igualmente en el sentido de falta o incumplimiento del deber asumido." y "secreto" es el secreto que no debe ser violado. Silva, de Plácido y (2009). Referencia. In: P. Silva. Vocabulario jurídico. (28. ed. pp. 1135-1289). Rio de Janeiro: Forense.

<sup>22.</sup> En ese mismo sentido: Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes. (2011). Secretos bancario y fiscal relacionados con la administración tributaria y el ministerio público. In: O. O. P. Saraiva Filho & V. B. Guimarães, (Coord.). Secretos bancario y fiscal: homenaje al Jurista José Carlos Moreira Alves. (pp. 17-83). Belo Horizonte: Forum. p. 35; Santi, Eurico Marcos Diniz (2011). El secreto y la ley tributaria: transparencia, control de la legalidad, derecho a la prueba y la transferencia del secreto bancario a la administración tributaria en la Constitución y la Ley Complementaria n. 105. In: O. O. P. Saraiva Filho & V. B. Guimarães, (Coord.). Secretos bancario y fiscal: homenaje al Jurista José Carlos Moreira Alves. (pp. 17-83). Belo Horizonte: Forum. p. 596-597; Ministra Cármen Lúcia (Recurso Extraordinario no 389.808/PR, sentencia 15/12/2010. Ministro Relator Marco Aurélio. Diario de Justicia Electrónico, 09 de mayo de 2011, p. 233); Ministro Dias Toffoli (Recurso Extraordinario no 389.808/PR, p. 231); Ministra Ellen Gracie (Acción Cautelar nº 33/PR, juzgamiento el 24.11.2010. Ministro Relator Marco Aurélio. Diario de Justicia Electrónico, 09 de febrero de 2011, p. 63)

<sup>23.</sup> Ejemplo en el que el término 'violación del secreto' se utilizó correctamente: Ley 9.296, de 24 de julio de 1996, art. 10. Constituye un crimen realizar la interceptación de comunicaciones telefónicas, de informática o telemática, o violar el secreto de confidencialidad en la Justicia, sin autorización judicial o con objetivos no autorizados por la ley.

La violación del secreto ocurre cuando los datos – bancarios o fiscales – son accesados por personas no autorizadas por ley, decisión judicial o sin autorización del sujeto activo, o sea, cuando los datos son violados. Nótese que en el art. 1°, §3°, VI, citado anteriormente, la ley enumera los casos que no constituyen violación del secreto, entre ellas, las disposiciones del art. 5° y 6°. Si en tales casos no hay violación del secreto, se deduce, por consiguiente, que no habría violación del secreto, sino más bien transferencia.

Sucede que parte de la doctrina, de otro lado, entiende que el término transferencia del secreto sería un "manifiesto sofisma, porque es esta transferencia a Ingresos Federales lo que da lugar a la violación ilícita del secreto". (Reale & Martins, 2005, p.13). Esta corriente doctrinaria asevera que el acceso del fisco a los datos bancarios del contribuyente sin previa autorización judicial es inconstitucional.

A continuación veremos dos medidas que figuran como verdaderos hitos en cuanto al secreto bancario ante el fisco.

### 3. EL PROGRAMA FOREIGN ACCOUNT TAX COMPLIANCE ACT - FATCA (EE.UU.)

El Foreign Account Tax Compliance Act (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras) es un sistema de declaración de información que tiene por objeto identificar cuentas financieras de U.S. personal<sup>24</sup> (US accounts) mantenidas fuera de los Estados Unidos por instituciones financieras de todo el mundo con el objetivo de

aumentar la transparencia y evitar la evasión fiscal en los EE.UU.<sup>25</sup>.

Ante las dificultades presupuestarias, evasión fiscal por parte de los contribuyentes norteamericanos<sup>26</sup> usando bienes y activos en instituciones extranjeras, pero no declarados al

<sup>24.</sup> Ciudadano de los EE.UU. o persona residente en los EE.UU., una sociedad o compañía organizada en los EE.UU. o con base en las leyes de los EE.UU. o de un Estado de los EE.UU., o un fideicomiso ("Trust") si (i) un Tribunal de Justicia de los EE.UU. tuviera autoridad en el ámbito de la legislación aplicable para emitir órdenes o sentencias sobre sustancialmente todas las materias relacionadas con la administración del fideicomiso ("Trust"); y (ii) una o más personas de los EE.UU. tuviera autoridad para controlar todas las decisiones importantes del fideicomiso ("Trust") o de los bienes de la persona fallecida que sea ciudadano o residente de los Estados Unidos.

<sup>25.</sup> La ley del secreto bancario norteamericano – BSA (Bank Secrecy Act) ya establecía, en el ámbito interno, una regla similar al FATCA, el FBAR – Report of Foreign Bank and Financial Accounts (Informe de cuentas financieras y bancarias extranjeras) – informe utilizado en la prevención/combate a los crímenes financieros que debe ser entregado al IRS por personas de los EE.UU. que poseen cuentas fuera de los EE.UU. cuyo valor agregado en el año natural exceda los US\$ 10.000. La competencia de investigación de determinados crímenes fue delegada, en 2003, por el Financial Crimes and Enforcement Network (FinCEN) al IRS. Aunque similar, la diferencia fundamental con relación al FBAR es que el FATCA cuenta con la información de instituciones financieras extranjeras – FFI. Consultado el 9 de mayo de 2016, en https://www.irs.gov/pub/irs-utl/IRS\_FBAR\_Reference\_Guide.pdf. Verificar también en Coêlho, Carolina Reis Jatobá. (2015). Secreto bancario y gobierno global: la incorporación del FATCA (foreign account tax compliance act) en el ordenamiento jurídico brasileño ante el impacto regulatorio internacional. Revista de Ingresos Federales: Estudios Tributarios y Aduaneros, 1(2), 83-122. p. 102.

<sup>26.</sup> Los estimados apuntan a una evasión fiscal internacional en los EE.UU. (gap fiscal internacional) entre US\$ 40 billones (2002) y US\$ 70 billones (2004) por año. Se estima que el gap fiscal internacional, principalmente por contribuyentes personas físicas, podría ser significativamente mayor que el total del gap fiscal de las personas jurídicas cuyo estimado en 2001 fue de US\$ 29,9 billones. Guttentag, Joseph & Avi-Yonah, Reuven (2005). Closing the international tax gap. In: M. B. Sawicky (Ed.). Bridging the tax gap: addressing the crisis in federal tax administration. Washington: Economic Policy Ins. p. 101-102. El gap fiscal internacional ocurre, en parte, porque los EE.UU. no retienen impuestos sobre la renta pasiva (tales como intereses) pagados a entidades extranjeras; por otro lado, si los contribuyentes norteamericanos canalizan sus inversiones hacia una entidad extranjera y no las reportan en sus declaraciones de impuestos, ellos dejan de pagar impuestos a los que legalmente están obligados. Gravelle, Jane G. (2015). Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. Congressional Research Service. p.1.

fisco norteamericano – caso UBS<sup>27</sup> – v con miras a aumentar la transparencia fiscal, el congreso norteamericano promulgó, el 18.03.2010, la Ley de Incentivos al Empleo (The Hire Incentives to Restore Employment Act, o Hire Act) que estableció un conjunto de medidas para incentivar la creación de empleos en los EE.UU. La referida ley dispone que las instituciones financieras extranjeras (Foreign Financial Institutions - FFI) de todo el mundo deben identificar las cuentas de personas (físicas y jurídicas) norteamericanas - US accounts - y reportarlas al fisco norteamericano (IRS -Internal Revenue Service), de forma automática. Las FFI's no cooperantes o que no brinden información correcta podrán ser gravadas con un 30% sobre cualquier pago de intereses, dividendos, rentas, salarios, sueldos, premios, anualidades, compensaciones, remuneraciones, emolumentos y otros ingresos fijos o variables anuales o periódicos, ganancias e ingresos, si dicho pago proviniera de fuentes dentro de los Estados Unidos.

La legislación fue incluida en el capítulo 4, secciones 1471 a 1474, del Código Tributario Norteamericano de 1986 (Internal Revenue Code), denominado Foreign Account Tax Compliance Act (Ley de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras), mejor conocido como FATCA.

Durante la reglamentación del FATCA los EE.UU., con el objetivo común de intensificar la cooperación en la lucha contra la evasión fiscal internacional, aceptaron firmar acuerdos intergubernamentales (Intergovernmental Agreement – IGA) bilaterales con Francia, el Reino Unido, España, Italia y Alemania<sup>28</sup>, bajo el argumento de que un abordaje intergubernamental facilitaría el cumplimiento, simplificaría la implementación práctica, y reduciría los costos de las FFI's. Fue el inicio de un modelo de acuerdo intergubernamental, posteriormente desmembrado en dos modelos<sup>29</sup> modelo 1 y modelo 2 – que serían replicados para los demás países interesados, así como la idea de un FATCA europeo, que acabaría transformándose en un FATCA global, también conocido como GATCA30.

De acuerdo con el IGA modelo 1, firmado por los países mencionados anteriormente, las FFIs transmiten la información de las US accounts a las Administración Tributaria de la jurisdicción socia<sup>31</sup> donde se encuentra y esta, a la vez, la transmite al IRS de forma automática. El intercambio de información bajo este modelo puede ser con o sin reciprocidad de tratamiento. En el IGA modelo 2 la jurisdicción socia se compromete a impulsar y permitir que las FFIs, ubicadas en su jurisdicción, reporten directamente al IRS los datos de las US accounts, así

65

<sup>27.</sup> El caso del banco UBS, según Faria e Rocha, habría revelado que muchas personas ricas norteamericanas podrían no estar cumpliendo con sus obligaciones fiscales" – ocultaban inversiones en cuentas ubicadas en Suiza, Islas Caimán, Singapur y Hong Kong con el fin de evitar la tributación. Faria, Wilson Rodrigues; Rocha, Alessandra M. Gonsales. (2013). El combate internacional a la evasión fiscal: como FATCA puede afectar a las instituciones financieras brasileñas. Revista de Derecho Bancario, 16(59), 381-392. p.382. Después de una larga negociación, el UBS y el IRS firmaron un acuerdo extrajudicial en el que UBS pagaría una multa de US\$780 millones al IRS, e igualmente presentaría datos financieros de 4.450 clientes sospechosos de evasión.

<sup>28.</sup> Declaración conjunta de los EE.UU., Francia, Alemania, Italia, España y el Reino Unido sobre el acuerdo intergubernamental para el cumplimiento del FATCA. U.S. Treasury Department. (2012). Joint statement from the United States, France, Germany, Italy, Spain and the United Kingdom regarding an intergovernmental approach to improving international tax compliance and implementing FATCA. Consultado el 14 de abr. de 2016, en https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/ Documents/FATCA-Joint-Statement-US-Fr-Ger-It-Sp-UK-02-07-2012.pdf.

<sup>29.</sup> The Internal Revenue Service. (2016). FATCA Information for Governments. Consultado el 13 de abr. de 2016, en https://www.irs.gov/Businesses/Corporations/FATCA-Governments.

<sup>30.</sup> GATCA es la nomenclatura informal del FATCA global, también denominado - Automatic Exchange of Information - AEOI (Intercambio automático de información). OECD (2016). Automatic Exchange of Information. Consultado el 10 de mayo de 2016, en http://www.oecd.org/tax/transparency/automatic-exchange-of-information/.

<sup>31.</sup> La jurisdicción socia es la jurisdicción que posee un acuerdo vigente con los EE.UU. para la implementación del FATCA.

como la relación agregada de los titulares de US accounts preexistentes que no permitieron el envío de datos<sup>32</sup>. En este modelo, por lo tanto, las jurisdicciones no tienen acceso a los datos financieros de sus contribuyentes en el exterior<sup>33</sup>, dado que no hay intercambio de información entre las autoridades fiscales.

En ambos modelos de IGA los procedimientos de diligencia debida (due diligence) para verificar si determinada cuenta se enmarca bajo el estándar de US accounts es responsabilidad de las FFIs.

El FATCA entró en vigor el 01.07.2014, fecha en la que las FFI's ya deberían haberse registrado en la página web del IRS/FATCA y obtenido el número GIIN (número de identificación intermedio global) para fines de identificación en las negociaciones financieras. Las FFI's cuyas jurisdicciones hayan firmado el IGA modelo 1, presumirán su cumplimiento, es decir, de acuerdo con el FATCA.

La internalización del FATCA en el ordenamiento jurídico brasile**ño de dio mediante la** 

aprobación del Decreto Legislativo nº 146, de 25 de junio de 2015, promulgado por el Decreto del Poder Executivo nº 8.506, de 24 de agosto de 2015.

El concepto de institución financiera<sup>34</sup> sujeta al FATCA es bastante amplio y abarca instituciones de custodia, instituciones de depósitos, entidades de inversión o compañías de seguro específicas<sup>35</sup>.

Los EE.UU. informarán a Brasil solamente informaciones referentes a cuentas financieras de residentes brasileños, mientras que los datos reportados por Brasil a los EE.UU. abarcan cuentas de residentes y de ciudadanos norteamericanos. Esto ocurre porque los EE.UU., así como las Filipinas y Bulgaria, figuran entre los pocos países que ejercen la jurisdicción de residencia sobre sus residentes³6 y también sobre sus ciudadanos. Es decir, en esos países están sujetos al impuesto sobre la renta, sobre la base de la renta mundial (worldwise), tantos los ciudadanos, sean residentes o no residentes³7, como los residentes extranjeros (Arnold & Mcintyre, 1995, p. 19).

<sup>32.</sup> Con respecto a las US accounts cuyos titulares no permitan el intercambio de información, el IRS podrá hacer una solicitud a la jurisdicción socia para obtener información más específica.

<sup>33.</sup> El 04/2016 112 jurisdicciones ya habían firmado el IGA: 98 el modelo 1 y 14 el modelo 2.

<sup>34.</sup> Para los fines del FATCA institución financiera brasileña significa (i) toda institución financiera cuya sede esté localizada en Brasil, con la excepción de sus filiales ubicadas en el exterior, y (ii) toda filial localizada en Brasil de una institución financiera cuya sede no esté localizada en Brasil.

<sup>35.</sup> Decreto no 8506/2015 – IGA, art. 1, "g" – "k".

<sup>36.</sup> De acuerdo con la tributación basada en la jurisdicción de residencia, hay un nexo entre el país y la persona que obtuvo los ingresos. Bajo esta metodología, las personas son gravadas sobre la base de su renta mundial (worldwise), o sea, renta doméstica y renta extranjera, sin referencia a la fuente de renta (jurisdicción de origen). Los países que ejercen la jurisdicción de residencia lo hacen sólo con relación a los ingresos de las personas físicas y jurídicas que sean sus residentes: de ahí el término jurisdicción de residencia. Países, tales como, Estados Unidos, Filipinas, y Bulgaria, son la excepción a la jurisdicción de residencia, dado que la ejercen tanto sobre sus residentes como sobre sus ciudadanos. Arnold, Brian J. & Mcintyre, Michael J. (1995). International tax primer. Cambridge: Kluver Law International. p. 19. Ver también Department of the Treasure (2015). Tax Guide for U.S. Citizens and Resident Aliens Abroad. (Publication 54). Consultado el 22 de abr. de 2016, en https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p54.pdf. y Department of the Treasure (2015). U.S. Tax Guide for Aliens (Publication 519). Consultado el 22 de abr. de 2016, en https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/p519.pdf.

<sup>37.</sup> Dicha estructura sigue un discutible criterio de residencia fiscal utilizado en los EE.UU.; si un norteamericano se muda para Suiza por 10 años, por ejemplo, aún así estará obligado a presentar su declaración de impuestos sobre la renta en los EE.UU., con independencia de su residencia física; tal situación es muy diferente a la mayoría de los países del mundo, donde generalmente el criterio de residencia fiscal se basa en la residencia física después de cierto tiempo (típicamente 6 meses a un año). Alvarez, Michael Zavaleta; Speer, Andrew & Godoy, Jarek Tello. (2013). Fiscalización transfronteriza: problemática del FATCA y propuesta para Latinoamérica. Revista de Derecho Tributario de las Américas, 4(7),159-235. p. 167.

La información que deberá ser reportada por las autoridades fiscales brasileñas<sup>38</sup> al IRS<sup>39</sup> son básicamente los datos de la cuenta y de su titular, identificación de la institución financiera y monto total bruto de los intereses, dividendos, ingresos acreditados en cuenta. ver:

- (1) nombre, dirección, número TIN<sup>40</sup> de EEUU. de cada persona física o jurídica específica de EE.UU. que sea titular de la cuenta y, en caso de entidades que no sean de EE.UU., después del registro de los procedimientos de diligencia debida descritos en el Anexo I, se identifique como con una o más Personas Controladoras que sean Persona Física o Jurídica Específica de EE.UU., nombre, dirección, número TIN de EEUU. (si hubiere) de la referida entidad y de cada Persona Física o Jurídica de EE.UU.;
- (2) el número de la cuenta (o información funcional equivalente, en ausencia de número de cuenta);
- (3) el nombre y número de identificación de la Institución Financiera Brasileña Informante; (4) el balance o valor de la cuenta (incluyendo, en el caso de Contrato de Seguro con Valor Monetario o Contrato de Anualidad, el Valor Monetario o valor de rescate) al final del año natural pertinente u otro período de entrega de información adecuada; o, en caso que la cuenta haya sido cerrada durante el año, inmediatamente antes del cierre;
- (5) en el caso de cualquier Cuenta de Custodia:
- (A) el monto total bruto de intereses, el valor total bruto de dividendos y el monto bruto total de otros ingresos generados con relación a

los activos custodiados en la cuenta, en cada caso pagados o acreditados en la cuenta (o en relación con la cuenta), durante el natural u otro período de entrega de información adecuada; y

- (B) el total de los ingresos brutos de la venta o rescate de la propiedad pagado o acreditado en la cuenta durante el año natural u otro período de prestación de información apropiada con relación al cual la Institución Financiera Brasileña Informante haya actuado como custodio, corredora, representante o agente del Titular de la Cuenta;
- (6) En caso de cualquier Cuenta de Depósito, el valor bruto total de intereses pagados o acreditados en la cuenta durante el año natural u otro período de prestación de información apropiada; y
- (7) En caso de cualquier cuenta no descrita en el subpárrafo 2 (a) (5) o 2 (a) (6) del presente artículo, el valor bruto total pagado o acreditado al titular de la cuenta en relación con la cuenta durante el año natural u otro período de prestación de información apropiada con relación la Institución Financiera Brasileña Informante sea deudora o Parte obligada, incluyendo el valor total de todos los pagos de rescate hecho al Titular de la Cuenta durante el año natural u otro período de prestación de información apropiada.

Aunque la información a ser reportada por los EE.UU.<sup>41</sup> a las autoridades fiscales brasileñas tengan la misma naturaleza de la que deberá ser informada al IRS, ocurre que el nivel de detalle es menor de lo exigido por las autoridades fiscales norteamericanas:

<sup>38.</sup> Art. 2 (a) del IGA – Decreto no 8.506/2015.

<sup>39.</sup> De acuerdo con el art. 3 del IGA, los EE.UU. reportarán a Brasil todas las informaciones referentes a 2014 desde el primer intercambio, que ocurrió el 09/2015. Brasil, a su vez, reportará de forma gradual la información referente a los años 2014 y 2015, y de forma completa en el 2016. La previsión de intercambio entre los países es de hasta nueve meses después del año calendario a que se refiere la información proporcionada.

<sup>40.</sup> Número equivalente al CPF/CNPJ.

<sup>41.</sup> Art. 2 (b) del IGA – Decreto no 8.506/2015.

- (1) nombre, dirección y CPF/CNPJ brasileño de toda persona que sea residente en Brasil y titular de la cuenta;
- (2) el número de la cuenta (o información funcional equivalente, en ausencia del número de cuenta);
- (3) el nombre y número de identificación de la Institución Financiera Informante de los EE.UU.;
- (4) el importe bruto de los intereses pagados a la Cuenta de Depósito:
- (5) el importe bruto de los dividendos de fuente estadounidense pagados o acreditados a la cuenta; y
- (6) el importe bruto de otras fuentes de ingreso estadounidenses pagado o acreditado a la cuenta, siempre que esté sujeto a la obligación de prestación de información que figura en el capítulo 3 de la sección A o el capítulo 61 de la sección F del Código de Ingresos Federales de EE.UU.

Con miras a identificar las US accounts que deberán ser reportadas al IRS las instituciones financieras brasileñas deberán realizar due diligence, según los términos del Anexo I del IGA, que establece procedimientos y parámetros de valores específicos para las cuentas individuales (personas físicas), cuentas de entidades (personas jurídicas), cuentas preexistentes (cuentas existentes al 30.06.2014) y cuentas nuevas (abiertas después de 01.07.2014).

Los procedimientos de revisión que deberán ser observados son: i) la investigación electrónica de datos; ii) la investigación de los registros físicos; iii) la investigación del gerente de relaciones; iv) los procedimientos contra el blanqueo de dinero AML (AntiMoney Laundering) y aquellos adoptados por las instituciones financieras para conocer mejor

al cliente (KYC - Know Your Customer) o para otros fines regulatorios; v) los procedimientos específicos para el FATCA.

Las US accounts identificadas son transmitidas por las instituciones financieras a la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil, mediante la declaración e-financiera, que las envía al IRS.

De acuerdo con el Departamento del Tesoro de los EE.UU. se crió el mito de que los ciudadanos norteamericanos que viven en el exterior renunciarían a su ciudadanía norteamericana en virtud de las responsabilidades y cargas derivadas del FATCA. Para el norteamericano, no hay necesidad de hablar de mitos, pues el hecho es que las disposiciones del FATCA no imponen nuevas obligaciones a los ciudadanos norteamericanos que viven en el exterior; dado que las obligaciones de retención en la fuente en virtud del FATCA recaen sobre las instituciones financieras que hacen pagos a las FFI's, y la obligación de due diligence y de reportar los datos recaen sobre las FFI's.

Por otro lado, continúa el Tesoro norteamericano, los contribuyentes norteamericanos, incluyendo los ciudadanos norteamericanos que viven en el exterior, están obligados a cumplir las leves fiscales de los EE.UU. Por lo tanto, los individuos que utilicen cuentas offshore para evadir sus obligaciones tributarias podrán, con justificada razón, temer que el FATCA identifique sus actividades ilícitas. Mientras tanto, la decisión de renunciar a la ciudadanía estadounidense además de no exonerar a estas personas de sus obligaciones fiscales anteriores en los EE.UU., podrá crear obligaciones adicionales en los EE.UU. para determinados ciudadanos y residentes que renuncien a la ciudadanía o la residencia42.

<sup>42.</sup> Stack, Roberto (2013). Myth vs. FATCA: the truth about treasury's effort to combat offshore tax evasion. Consultado el 22 abr. 2016, en https://www.treasury.gov/connect/blog/Pages/Myth-vs-FATCA.aspx>.

Mito o hecho, la realidad es que el FATCA ha provocado un creciente aumento en el número

de renuncias a la ciudadanía norteamericana desde su implementación.<sup>43</sup>

# 4. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN AUTOMÁTICO CON BASE EN EL COMMON REPORTING STANDARD (CRS)

Los acuerdos intergubernamentales (IGA - Modelo 1) firmados por los cinco principales países europeos (Reino Unido, Francia, España, Italia y Alemania) con EE.UU. para el intercambio de información bilateral de forma automática en El **ámbito** del FATCA, como se mencionó anteriormente, actuaron como catalizadores para que la OCDE y el G20<sup>44</sup> implementaran un modelo similar en todo el mundo.

En 2013, durante la reunión del G20 en Moscú<sup>45</sup>, atendiendo a las aspiraciones de los países del G8<sup>46</sup> y el G-20 la OCDE presentó un modelo de intercambio automático de información cuyo reglamento es el Common Reporting Standard (CRS) (Estándar Común de Informe). Este modelo, similar al FATCA, desarrollado por la OCDE junto con el G20 define el estándar de información financiera a ser intercambiado, las reglas de diligencia debida y de presentación de informes, así como una plataforma técnica. (OCDE, 2013, p. 38).

En julio de 2014, la OCDE publicó el informe Standard for Automatic Exchange Financial Account Information<sup>47</sup>, que incluye el Common Reporting Standard (CRS) y el Modelo de Convención Multilateral entre Autoridades Competentes (Multilateral Model Competent Authority Agreement – MMCAA)<sup>48</sup>.

La implementación de este modelo de intercambio de información en Brasil, al igual que en las principales economías del mundo, depende de los siguientes procedimientos: i) firma de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, que permite el intercambio automático de información entre las jurisdicciones signatarias; ii) firma del Multilateral Competent Authority Agreement (Acuerdo Multilateral de la Autoridad Competente), documento que internaliza el CRS.

La Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, firmada por todos los miembros del G20 el 3 de noviembre de 2011 en la Cumbre de Cannes, fue aprobado por el Decreto Legislativo Nº. 105 de 15 de abril, 2016, depositó el 06/01/2016 OCDE, la entrada a la previsión en vigor el 10/01/2016, promulgada por el Decreto 8842 de 29 de agosto de 2016 y, actualmente cuenta con 103 jurisdicciones<sup>49</sup> participantes, incluidos varios paraísos fiscales.

<sup>43.</sup> Newlove, Russel (2016). Why expat Americans are giving up their passport. Consultado el 20 de abril de 2016, en http://www.bbc.com/news/35383435; Mullen, Jethro (2016) Record number of Americans dump U.S. passports. Consultado el 20 de abril de 2016, en http://money.cnn.com/2016/02/08/news/americans-citizenship-renunciation/; Bosley, Catherine & Rubin, Richard. (2015) A record number of Americans are renouncing their citizenship. Consultado el 20 de abril de 2016, en http://www.bloomberg.com/news/articles/2015-02-10/americans-overseas-top-annual-record-for-turning-over-passports.

<sup>44.</sup> Los países que componen el G20: Sudáfrica, Alemania, Arabia Saudita, Argentina, Australia, Brasil, Canadá, China, Corea del Sur, Estados Unidos, Francia, India, Indonesia, Italia, Japón, México, Reino Unido, Rusia, Turquía y los Países miembros de la Unión Europea.

<sup>45.</sup> OECD. (2013). Secretary-General Report to the G20 finance ministers and central bank governors. Paris: OECD. Consultado el 25 de mayo de 2016, en http://www.oecd.org/g20/topics/taxation/OECD-tax-report-G20.pdf.

<sup>46.</sup> Los países que componen el G8: Estados Unidos, Japón, Alemania, Reino Unido, Francia, Italia, Canadá. (Rusia, entonces miembro del G8, fue suspendida después de la reunificación de Crimea).

<sup>47.</sup> OECD. (2014). Standard for automatic exchange financial account information. Paris: OECD. p. 29 - 215. Consultado el 23 de mayo de 2016, en <a href="http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm">http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/standard-for-automatic-exchange-of-financial-account-information-for-tax-matters-9789264216525-en.htm</a>.

<sup>49.</sup> Verificar en OECD (2016) Convention on mutual administrative assistance in tax matters. Consultado el 05 septiembre de 2016, en https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/convention onmutualadministrative

La Convención aborda los cinco principales métodos de cooperación administrativa entre los Estados miembros en materia fiscal y, especialmente, en lo que interesa a este estudio, el intercambio automático de información (art. 6).

- i) Intercambio previa solicitud, o sea, una comunicación por el Estado requerido de información relativa a un determinado caso, solicitada de manera expresa por el Estado solicitante (Artículo 5°);
- ii) Intercambio automático, o sea, el envío sistemático de información relativa a ciertos elementos del ingreso o el capital por una Parte a la otra Parte (Artículo 6°);
- iii) Intercambio espontáneo, o sea, la comunicación de información obtenida en el curso del examen de la situación de un contribuyente, u otras circunstancias, que sean de interés para el Estado destinatario (Artículo 7°);
- iv) Auditoría simultánea de impuestos, o sea, la comunicación de información obtenida en el curso de un control efectuado en simultáneo en cada una de las Partes interesadas, sobre la base de un acuerdo entre dos o más autoridades competentes, sobre la situación fiscal de una o más personas, que tenga para estos Estados interés común o adicional (ver Artículo 8°);
- v) Auditoría fiscal en el extranjero, o sea, la obtención de información en virtud de la presencia de representantes de la administración tributaria del Estado solicitante durante una auditoria fiscal realizada en el Estado requerido (Artículo 9º)<sup>50</sup> (OECD, 2011, p. 30, el resaltado es nuestro).

El CRS es el estándar que define los procedimientos de due diligence a ser observados por las instituciones financieras con el objeto de identificar las cuentas e información financiera a ser reportadas. Tales procedimientos son cruciales, pues ayudan a asegurar la calidad de la información reportable.

En virtud de esta norma, las jurisdicciones obtienen un reporte de las instituciones financieras y automáticamente intercambian con socios en tratados, según corresponda, información financiera anual relativa a todas las cuentas del reporte, identificadas por instituciones financieras con base en las reglas de reporte comunes y el due diligence. El término "información financiera" significa intereses, dividendos, saldo de cuenta, ingresos de ciertos productos de seguros, el resultado de la venta de activos financieros y otros ingresos generados con respecto a los activos mantenidos en la cuenta o pagos efectuados relacionados a dicha cuenta. El término "Cuentas reportables" significa cuentas de individuos y entidades (que incluye trusts y fundaciones), y la norma incluye la exigencia de verificar las entidades pasivas para informar sobre las personas controladoras relevantes. (OCDE, 2103, p. 38, el resaltado es nuestro).51

Los procedimientos de due diligence, previstos en las secciones I a IX del Common Standard on Reporting and Due Diligence for Financial Account Information son semejantes a los procedimientos del FATCA y buscan identificar los tipos de cuentas que deberán ser informadas al fisco y posteriormente reportadas. (OCDE, 2014, p. 29-61)

<sup>50.</sup> OECD. (2011). Convención sobre asistencia mutua administrativa en materia fiscal. Consultado el 10 mayo 2016, en http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/POR-Amended-Convention.pdf.

<sup>51.</sup> Ver también: Rocha, Sergio André. (2015). Intercambio internacional de información para fines fiscales. Sao Paulo: Quartier Latin. p. 121-123.

El CRS fue concluido y aprobado por la OCDE y por el G20 en 2014. Acto seguido se inició el proceso de compromiso entre los miembros del Foro Global<sup>52</sup> y, actualmente, cuenta con 96<sup>53</sup> jurisdicciones comprometidas en implementarlo en 2017/2018, con miras a garantizar un intercambio automático de información eficaz entre los socios. Brasil se comprometió a intercambiar información con base en el CRS en 2018.

El intercambio de información en el ámbito del FATCA y el CRS es bastante similar. En ambos modelos el intercambio se da de forma automática, el tipo y naturaleza de la información a ser proporcionada y los procedimientos de due diligence son prácticamente los mismos, excepto por el hecho de que en el FATCA los datos a ser reportados se refieren a los residentes o ciudadanos de EE.UU., el tratado es de naturaleza bilateral (IGA - Modelo 1) y existe la posibilidad de retención en la fuente de ingresos provenientes de EE.UU. en caso de incumplimiento de las instituciones financieras, mientras que en el CRS el tratado es de naturaleza Multilateral, la información a ser reportada se refiere únicamente a residentes de las respectivas jurisdicciones y no existe la hipótesis de retención en la fuente.

En el ámbito de la **Unión Europea** las medidas previstas en el CRS están contenidas en la Directiva 2014/107/UE<sup>54</sup> de 9 de diciembre de 2014 que modificó la Directiva 2011/16/UE<sup>55</sup> en lo referente al intercambio automático de información obligatoria en el área fiscal.

El Acuerdo Multilateral de la Autoridad Competente (MCAA), cuya base legal es el artículo 6 de la Convención Multilateral, refleja El CRS para la legislación nacional y establece la estructura internacional que permite el intercambio internacional de información financiera. En las jurisdicciones en las que existan otros instrumentos de intercambio de información (tratado bilateral, por ejemplo) el acuerdo de la autoridad competente (CAA), que en este caso será bilateral, tendrá la misma función. (OCDE, 2014, p. 13, 215).

El MCAA establece detalles acerca de las informaciones a ser intercambiadas entre las jurisdicciones, e igualmente enumera las jurisdicciones en las que no habrá reciprocidad en el intercambio de información, o sea, las jurisdicciones que reportarán informaciones a los signatarios de la Convención de los residentes del país de destino, pero que no tienen interés en recibir información de sus residentes (Anexo A). (OECD, 2014, p. 13, 218).

La información que se intercambiará entre las jurisdicciones, como nombre, datos de la cuenta y de su titular, identificación de la institución financiera y el importe bruto total de los intereses, dividendos, ingresos acreditados en esas cuentas, en esencia, es la misma que los países socios del FATCA deberán informar a los EE.UU., con la excepción del hecho de que en el ámbito de la Convención Multilateral sólo se intercambiará información de residentes. Véase:

71

<sup>52.</sup> Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Tributarios. Consultado el 8 Abril 2016, en http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum.

<sup>53.</sup> Verificar en OECD (2016). CRS by jurisdiction. Consultado el 23 mayo 2016, en http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/crs-by-jurisdiction/#d.en.345489.

<sup>54.</sup> Directiva 2014/107/UE del Consejo del 9 de diciembre de 2014 que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático de información obligatoria en materia de de impuestos. Consultado el 23 de mayo de 2016, en http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0107& qid=1464049971883&from=EN.

<sup>55.</sup> Directiva 2011/16/EU del Consejo de 15 de febrero de 2011 sobre la cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos y que revoca la Directiva 77/799/CEE. Consultado el 23 mayo 2016, en http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0016&q id=1464051590433 &from=EN.

- 2. La información que se intercambiará es, en relación a cada cuenta a ser informada de otra jurisdicción:
- a) nombre, dirección, número TIN (equivalente al CPF/CNPJ), la fecha y lugar de nacimiento (en caso de personas individuales) de la persona reportable que sea titular de la cuenta; nombre, dirección, TIN, fecha y lugar de nacimiento, en caso que el titular de la cuenta sea una entidades y se calcule, mediante procedimientos de due diligence, que uno o más de sus controladores sean personas reportables,
- b) el número de la cuenta (o su equivalente funcional, en ausencia de un número de cuenta);
- c) el nombre y número de identificación (si lo hay) de la institución financiera informante;
- d) el saldo o valor de la cuenta (incluyendo, en el caso de un contrato de seguro con valor monetario o contrato de anualidad, el valor en efectivo o el valor de rescate) al final del año natural pertinente o de otro período de comunicación apropiado o, si la cuenta ha sido cerrada durante ese año o período, el cierre de la cuenta;
- e) en el caso de cuenta de custodia:
- i) el importe total bruto de los intereses, dividendos y otros ingresos con respecto a los activos mantenidos en custodia en la cuenta, en cada caso, pagados o acreditados a la cuenta (o relacionados con la cuenta) durante el año natural u otro período para proporcionar información adecuada.
- ii) el total de ingresos brutos procedentes de la venta o rescate de los activos financieros pagados o acreditados en la cuenta durante el año natural u otro período para el suministro de información adecuada respecto de la cual la institución financiera

- informante actuó como custodio, agente, fiduciario u otro representante del titular de la cuenta:
- f) en el caso de una cuenta de depósito, el importe bruto total de los intereses pagados o acreditados a la cuenta durante el año natural u otro período para proporcionar información adecuada:
- g) en el caso de cualquier cuenta que no se describa en la sección e) o f), el importe bruto total pagado o acreditado al titular de la cuenta en relación con la cuenta durante el año natural u otro período para el suministro de información adecuada en relación con el cual la institución financiera informante está obligada o es deudora, incluido el importe total de los pagos de rescate hechos al Titular de la cuenta durante el año natural u otro período para proporcionar información adecuada. (OCDE, 2014, p. 218-219).

En Brasil, el MCAA, que ha sido firmado por 84 jurisdicciones<sup>56</sup>, y debe ser firmada en pronto por el Secretario de la Receita Federal, la autoridad competente designada para tal (Decreto 8.842 / 2016, §2°).

La información se intercambiará en un plazo de nueve meses después del año natural a que corresponda, al igual que en el FTCA, y estará sujeta a las reglas de confidencialidad y garantías previstas en la Convención; e igualmente, si es necesario, a las garantías establecidas en la respectiva legislación doméstica que podrán ser especificadas por la autoridad competente. La referida autoridad notificará al Secretariado de la OCDE sobre la violación de la confidencialidad, fallos en las salvaguardas, sanciones y medidas correctivas aplicadas. (OECD, 2014, p. 219-220).s

<sup>56.</sup> OECD (2016). Signatories of the multilateral competent authority agreement on automatic exchange of financial account information and intended first information exchange date. Consultado el 05 septiembre de 2016, en http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/ MCAA-Signatories.pdf.

Después de la implementación del intercambio automático sobre la base del CRS, tendremos una especie de FATCA Global (GATCA)<sup>57</sup>. En este nuevo modelo, las jurisdicciones tendrán acceso a la información de las cuentas financieras de sus residentes en las jurisdicciones socias sin

que sea necesario celebrar un tratado bilateral con cada Estado, como ocurre en el FATCA, puesto que son signatarias de la Convención Multilateral. Ocurre, pues, que el estándar CRS optimizó el intercambio de información previsto en el FATCA.

### 5. EL SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL Y EL SECRETO BANCARIO

La constitucionalidad de la Ley Complementaria N° 105/2001, relativa al acceso a los datos bancarios de los contribuyentes por las autoridades fiscales, sin la intervención del Poder Judicial, fue discutida por el Supremo Tribunal Federal por primera vez en 2010, en los autos de la Acción Cautelar N° 33/PR, vinculada al Recurso Extraordinario N° 389.808/PR sin repercusión general<sup>58</sup>, juzgado el 15.12.2010.

En los autos de la Acción Cautelar 33, el Magistrado Marco Aurelio, ponente, difirió la medida cautelar para impedir, hasta la sentencia final del Recurso Extraordinario N° 389.808, el suministro de información bancaria a la Secretaría de Ingresos Federales, y la no utilización de la información hasta entonces obtenida. El Pleno, sin embargo, por 6 votos a 4, negó el refrendo a la medida cautelar concedida en la AC 33.

Sin embargo, al analizar los méritos del Recurso Extraordinario Nº 389.808, en la mayoría de los magistrados presentes, por 5 votos contra 4, prevaleció el criterio de que el acceso por parte del fisco a los datos bancarios del contribuyente

sin una autorización judicial es inconstitucional; e igualmente configura una ofensa a los derechos fundamentales – la intimidad, vida privada y confidencialidad de los datos – previstos en los incisos X y XII del art. 5º de la CF/88.

Resulta que al considerar el art. 6º de la Ley Complementaria Nº 105/01 y el Decreto Nº 3.724/01 inconstitucionales, mediante la interpretación correspondiente, la Corte no atendió los requisitos del art. 97 de la CF<sup>59</sup> y del art. 173 del Reglamento Interno del Supremo Tribunal Federal que requieren la mayoría absoluta de sus miembros - en este caso, seis votos - para declarar la inconstitucionalidad de la ley o acto normativo del Poder Público. Así, como resalta Leal, el resultado proclamado, en desacuerdo con la Constitución y con el Reglamento Interno del STF, "ambos vehículos de normas de orden público, que deberían haber sido conocidas de oficio", tiene que ver con que la sentencia no exprese el "precedente idóneo de pacificar la cuestión y revelar el criterio del Supremo Tribunal Federal sobre la materia". (LEAL, 2013, p.18, 14)<sup>60</sup>.

-

<sup>57.</sup> Ver nota 30.

<sup>58.</sup> Repercusión General: instrumento procesal incluido en la Constitución Federal de 1988, por medio de la Enmienda Constitucional nº 45, que permite al STF seleccionar los Recursos Extraordinarios que examinará, de acuerdo con los criterios de relevancia jurídica, política, social o económica. Una vez verificada la existencia de repercusión general, el STF analiza los méritos de la cuestión y, decididos los recursos afectados, los órganos colegiados declararán perjudicados otros recursos que tratan de la misma disputa o los decidirán aplicando la tesis afirmada. (arts. 1035 -1039 de la Ley nº 13.105, de 16 de marzo de 2015. (Código de Procedimiento Civil – CPC).

<sup>59.</sup> CF: art. 97. Sólo por el voto de la mayoría absoluta de sus miembros o de los miembros del respectivo órgano especial podrán los tribunales declarar la inconstitucionalidad de una ley o acto normativo del Poder Público.

<sup>60.</sup> El incumplimiento de los requisitos señalados fue objeto de embargo de la declaración de Hacienda Nacional y de la Procuraduría General de la República que todavía aguardan sentencia hasta el presente.

El 24.02.2016, después de 15 años de publicación de la ley se decidieron las Acciones Directas de Inconstitucionalidad nºs 2.390, 2.386, 2.397 y 2.859 el Recurso Extraordinario nº 601.314, con repercusión general, que cuestionaban la legalidad del acceso del fisco a los datos bancarios del contribuyente, sin la intermediación del Poder Judicial (LC 105/2001, artículos 1º, § 3º y 4º, 3º, § 3º, 5º y 6º; Decreto nº 3.724/2001; Decreto nº 4.489/2002) 81.

El pleno del STF, por mayoría de votos – 9 a 2 – decidió que el acceso a los datos bancarios del contribuyente por el fisco no configura una violación del secreto bancario, sino más bien la transferencia del secreto de la esfera bancaria a la fiscal, ambas protegidas contra el acceso de terceros. Ante el deber legal de la administración tributaria de preservar el secreto de dichos datos, no puede hablarse de ofensa a la Constitución Federal.

Ponente Recurso del Extraordinario. magistrado Edson Fachin, defendió la constitucionalidad de las disposiciones bajo los siguientes fundamentos: i) el carácter no absoluto del secreto bancario, el cual debe ceder espacio al principio de la moralidad, en los casos en que las transacciones bancarias configuren ilegalidades; ii) la LC 105/2001 está en sintonía con los compromisos asumidos por Brasil en tratados internacionales con miras a ampliar la transparencia fiscal y permitir el intercambio de información tributaria, para combatir actos ilícitos como el blanqueo de dinero y la evasión fiscal; iii) la identificación de los activos, ingresos v actividades económicas del contribuyente por la administración tributaria brinda efectividad al principio de capacidad contributiva (art. 145, §1°, CRFB/88), que, a la vez, sufre riesgos cuando se restringen las hipótesis que autorizan su acceso a las transacciones bancarias de los contribuyentes; iv) el Poder Público no se apartó de los parámetros constitucionales al establecer requisitos objetivos para la solicitud de información por la administración tributaria a las instituciones financieras, e igualmente mantuve el secreto de la información financiera del contribuyente, dándose la transferencia de deber del secreto de la esfera bancaria a la fiscal; v) el artículo 6º de la LC 105/2001 es taxativo al facultar el examen de los documentos, libros y registros de instituciones financieras únicamente si hubiera un proceso administrativo abierto o un procedimiento fiscal en curso y dichos exámenes sean considerados indispensables por la autoridad administrativa competente, y, además, el párrafo único de esta disposición legal disponga que el resultado de los exámenes, información y documentos referidos en este artículo sean conservados de forma confidencial, de conformidad con la legislación tributaria.

El Ponente de las Acciones Directas de Inconstitucionalidad, magistrado Dias Toffoli, señaló los siguientes fundamentos: i) la práctica prevista en la LC 105/2001 es común en varios países desarrollados y la declaración inconstitucionalidad de la disposición cuestionada sería un retroceso ante compromisos internacionales asumidos por Brasil para combatir ilegalidades, como el blanqueo de dinero y la evasión fiscal, y para frenar las prácticas de las organizaciones criminales; ii) las disposiciones atacadas, no violan el derecho fundamental, principalmente en cuanto a la intimidad, porque la ley no permite la violación del secreto bancario, pero sí la transferencia de ese secreto de los bancos al Fisco; iii) el ataque a la garantía del secreto bancario no ocurre con el simple acceso a los

<sup>61.</sup> Sentencias aún no publicadas. Ver Supremo Tribunal Federal (2016, feb. 22-26). Informativo no 815. Consultado el 10 mayo 2016, en http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo 815.htm e Supremo Tribunal Federal (2016, mar 04). Informativo no 816. Recuperado el 10 mayo 2016, de http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo816.htm.

datos bancarios de los contribuyentes, sino con la eventual circulación de estos datos; v) la confluencia entre el deber fundamental del contribuyente de pagar tributos, cuya base sea la solidaridad social, y el deber de las autoridades fiscales de gravar y fiscalizar correctamente, lo que requiere la adopción de medios efectivos de combate a los ilícitos tributarios.

Derrotados los Magistrados Marco Aurélio y Celso de Mello, que mediante interpretación de acuerdo con las disposiciones legales cuestionadas, entienden que no hay la posibilidad de acceso directo a la información bancaria por los órganos públicos, prohibiendo inclusive el intercambio de información, lo que podría ocurrir ante las hipótesis previstas en cláusula final del inciso XII del art. 5 de la CF, para fines de investigación criminal o instrucción criminal

Es oportuno también registrar la posición del magistrado Gilmar Mendes que también acompañó a la mayoría, pero emitió su voto sólo sobre el RE 601.314, y la ADI 2859, ya que estaba impedido de participar del juicio de las ADIs 2.390, 2.386 y 2.397, debido a su actuación como abogado general de la Unión. El magistrado, que votó de forma totalmente diferente sobre el RE 389.808, de esta forma echó mano inclusive de argumentos utilizados por la magistrada Ellen Gracie (votación ganada en 2010) cuando se dio el juicio de aquel hecho. De acuerdo con Gilmar Mendes, los instrumentos

previstos en la ley impugnada confieren efectividad al deber general de pagar impuestos, no siendo medidas aisladas en el contexto de la actuación hacendaria, que tiene poderes y prerrogativas específicas para hacer valer este deber. Resaltó también que la inspección de equipaje en los aeropuertos no se disputa, aunque sea un procedimiento bastante invasivo, pero es una medida necesaria e indispensable para que las autoridades aduaneras puedan fiscalizar y cobrar impuestos.

Al final, el ponente de las Acciones Directas de Inconstitucionalidad acató las opiniones de los demás magistrados para explicar el entendimiento de la Corte sobre la aplicación de la lev en el sentido de que los Estados y Municipios solamente podrán obtener la información especificada en el artículo 6º de la LC 105/2001 después de la reglamentación de la materia, de forma análoga al Decreto Federal 3.724/2001, y deberá contener siguientes garantías: i) pertinencia temática entre la obtención de la información bancaria y el impuesto objeto de cobro en el procedimiento administrativo instaurado; ii) previa notificación del contribuyente en cuanto a la instauración del proceso y a todos los demás actos con un amplio acceso garantía; iii) sujeción del pedido de acceso a un superior jerárquico; existencia de sistemas electrónicos de seguridad que sean certificados y con registro de acceso; iv) establecimiento de instrumentos efectivos de verificación y corrección de desviaciones.

### 6. CONCLUSIONES

En el proceso de incorporación de medidas para luchar contra el fraude fiscal, la evasión fiscal, el blanqueo de dinero, en que la transparencia fiscal y el intercambio de información ocupan un lugar destacado, Brasil camina lado a lado con las economías más grandes del mundo, teniendo en consideración su participación tanto en el FATCA como en el CRS, entre otros<sup>62</sup>.

En este escenario, Brasil se encuentra "integrado a las acciones más sofisticadas del nuevo paradigma de tributación, que es el 'Fisco Global'. El aislamiento fiscal de las naciones, atrincheradas en sus soberanías irrenunciables, llegó a su fin. Otra 'cortina de hierro' que el mundo observa derrumbarse" (Torres, 2015, p. 2)<sup>63</sup>.

El Fisco global asegura la eliminación de las diferencias de trato entre aquellos que se someten al pago de impuestos y los contribuyentes omisos, teniendo como objetivo la expatriación de recursos o sofisticados medios de organización de activos en el exterior. Está de acuerdo, por lo tanto, con la "era de la transparencia y de compliance fiscal. (Torres, 2015, p. 2).

En este contexto, aunque el FATCA pueda en un primer momento figurar como una típica norma imperialista, lo que sucede es que los países más importantes del mundo (actualmente 113 jurisdicciones ya se han unido al programa), tras la senda de los EE.UU., abrazaron la causa en la lucha contra los países que todavía insisten en mantener el secreto bancario ante el fisco. La norma no pretende hacer una investigación

de las cuentas de los contribuyentes, sino únicamente verificar que el valor de los activos financieros en el exterior esté de acuerdo con los valores declarados al fisco. Por lo tanto, el contribuyente, sea brasileño (residente) o norteamericano (ciudadano o residente), que posea cualquier activo financiero en el exterior que sea compatible con los valores reportados en sus declaraciones de renta no será afectado por el FATCA.

Incluso si se cuestiona la postura impositiva adoptada por los EE.UU., de debe concluir que tal medida impulsó en gran medida la transparencia fiscal a nivel mundial. Fue tan grande el impacto, que la OCDE, junto con las principales economías del mundo (G20), desarrolló un estándar (CRS) cuya implementación a nivel global cuenta con la participación de 82 jurisdicciones en las que el intercambio de información ocurrirá en 2017/2018. Cabe señalar que en este modelo no existe un pronóstico de retención de 30% en caso de incumplimiento, tratándose solamente de intercambio de información de forma automática. Esto demuestra cada vez más el interés de las jurisdicciones en medidas de combate al fraude fiscal, evasión fiscal, blanqueo de dinero, en las que el acceso de las autoridades fiscales a la información financiera de sus contribuyentes, en el ámbito interno y externo, es de fundamental importancia.

En estos nuevos modelos de intercambio de información no hay necesidad de hablar de reserva de jurisdicción, dado que la información

<sup>62.</sup> Brasil también es cooperante del plan de acción BEPS – Base Erosion and Profit Shifting (Erosión de la Base y de Transferencia de Beneficios) desarrollado por la OCDE para el combate a la erosión de la base tributaria y la transferencia de beneficios a jurisdicciones de baja tributación.

<sup>63.</sup> Heleno Torres señala que "en tiempos pasados, como se sabe, los ordenamientos se caracterizaban por la territorialidad de las Administraciones de los Estados, hasta por cuenta de la escasa relevancia de la actividad económica con amplitud internacional. Incluso la homologación de las sentencias extranjeras de aplicaciones fiscales y la concesion a las rogatorias del exequatur en materia tributaria fueron admitidas. Torres, Heleno Taveira (2015). Brasil innova para cumplir con las sofisticadas prácticas del sistema de Fisco Global. Consultor Jurídico. Consultado el 10 mar. 2016, en http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-global.

financiera, refrendada por el Supremo Tribunal Federal, está protegida por el secreto bancario; una vez transmitida a las autoridades fiscales está resguardada por el secreto fiscal, sin perjuicio del primero.

No estamos diciendo que el secreto bancario no debe existir; no, lo que no debería existir es el secreto bancario ante las autoridades fiscales. Después de todo, afirmar que el acceso de las autoridades fiscales a los datos bancarios, sin intermediación del Poder Judicial, "viola la intimidad es un poco contradictorio cuando se compara con la obligación de presentar declaraciones sobre la renta, activos e ingresos impuesta a los contribuyentes, sean personas físicas o sean personas jurídicas". (Giannetti, 2009, p 7592.); de ahí que se hable del mito del secreto bancario ante las autoridades fiscales.

Es importante destacar que si las operaciones financieras, ya sea en cuenta doméstica o en cuenta offshore, están de acuerdo con los ingresos declarados y de acuerdo con las leyes fiscales, el contribuyente no tiene de que preocuparse ya que cualquier discrepancia encontrada, quedará plenamente justificada, dado que no hubo movimientos al margen de la legislación tributaria.

Si el Supremo Tribunal Federal hubiese considerado inconstitucional el acceso de las autoridades fiscales a los datos bancarios sin reservas la jurisdicción, vislumbraríamos las siguientes consecuencias, entre otras.

i. en el ámbito del FATCA las instituciones financieras tendrían que obtener el consentimiento expreso del cliente<sup>64</sup> (US accounts) para comunicar los datos a las autoridades fiscales brasileñas con el objeto de transmitirlos al IRS. En el caso de negativa del cliente, tendríamos la **siguiente** 

**a**) la institución situación: financiera cancelaría la cuenta del cliente, contratos, etc.; lo que podría generar consecuencias civiles por incumplimiento de contrato; por otra parte, dependiendo del tipo de cliente, podría no ser interesante para el banco perderlo; b) la entidad financiera no cumpliría con las reglas del FATCA y asumiría el riesgo de sufrir la retención del 30% de los importes derivados de fuente estadounidense, lo que la colocaría en condiciones desfavorables para competir en el mercado internacional, sufriendo restricciones o incremento de costos para operar con las instituciones financieras participantes del FATCA. (Coelho, 2015, p. 87).

ii. En el ámbito del CRS, demostraría que el país camina en dirección opuesta a las economías más grandes del mundo; impediría que Brasil recibiera del exterior información que pudiera constituir delitos fiscales; dejaría al país en una posición extremadamente delicada en el escenario internacional, dado que las jurisdicciones mencionadas en la lista brasileña<sup>65</sup> de países o dependencias con tributación favorecida y regímenes fiscales privilegiados (Islas Caimán, Islas Bermudas, Barbados, Liechtenstein, etc.) se unirían al modelo.

Por último, es en el escenario global que afirmamos que el secreto bancario ante las autoridades fiscales es un mito. Si en el pasado reciente dicho secreto ya era cuestionado, con la implementación de nuevas medidas de transparencia en este nuevo paradigma de tributación con más razón no hay necesidad de hablar de su existencia; recordando siempre que tales datos una vez transferidos a las autoridades fiscales siempre estarán protegidos por el secreto fiscal.

<sup>64.</sup> De conformidad con el art. 1°, §3°, V, de la Ley Complementaria no 105/2001 no constituye violación del deber de secreto la revelación de información confidencial con el consentimiento expreso de los interesados.

<sup>65.</sup> Verificar la Instrucción Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junio de 2010.

### 7. BIBLIOGRAFÍA

Abrão, Nelson (2014). Direito bancário. (15. ed.). São Paulo: Saraiva.

Alvarez, Michael Zavaleta; Speer, Andrew & Godoy, Jarek Tello. (2013). Fiscalización tranfonteiriça: problemática do FATCA y proposta para LatinoAmérica. Revista de Direito Tributário das Américas, 4(7),159-235.

Arnold, Brian J. & Mcintyre, Michael J. (1995). International tax primer. Cambridge: Kluver Law International.

Carvalho, Márcia Haydée Porto de (2014). Sigilo bancário no Brasil - limites, competência e condições para a sua quebra. (2. ed.). Curitiba: Juruá.

Coêlho, Carolina Reis Jatobá. (2015). Sigilo bancário e governança global: a incorporação do FATCA (foreign account tax compliance act) no ordenamento jurídico brasileiro diante do impacto regulatório internacional. Revista da Receita Federal: Estudos Tributários e Aduaneiros, 1(2), 83-122.

Covello, Sérgio Carlos. (2001). O sigilo bancário: com particular enfoque na tutela civil. (2. ed.). São Paulo: Livraria Universitária de Direito.

Gianneti, Leonardo Varella. (2009). O sigilo bancário e a administração tributária: um enfoque no paradigma do Estado Democrático de Direito. Anais do Conselho Nacional de Pesquisas e Pós-Graduação Direito, São Paulo: Fundação Boiteux, 18.

Godoy, Arnaldo Sampaio de Moraes (2009). Parecer PGFN/CAT nº 2512/2009. Recuperado em 02 mar. 2016, de http://dados.pgfn.fazenda.gov.br.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. Sigilo bancário e administração tributária brasileira. Brasília: Advocacia Geral da União, 2013. Recuperado em 11 jan. 2016, de http://www.agu.gov.br/page/download/index/id/15543032

Organisation for Economic Co-Operation and Development. (2013). OECD Secretary-General Report to the G20 finance ministers and central bank governors. Paris: OECD.

Organisation for Economic Co-Operation and Development. (2014). Standard for automatic exchange of financial account information in tax matters. Paris: OECD.

Reale, Miguel & Martins, Ives Gandra da Silva (2005). Direito à privacidade e controle concentrado de constitucionalidade. Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região, 17(7), 9-29.

Saraiva Filho, Oswaldo Othon de Pontes (2008). O sigilo bancário e a administração tributária (LC n°105/2001; INRFB n° 802/2007). Revista Fórum de Direito Tributário, 6(34),1-65. Recuperado em 7 jan. 2016, de http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=54628.

Receita Federal. (2016). Nota executiva. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil. Recuperado em 13 fev. 2016, de http://idg.receita.fazenda.gov.br/noticias/ascom/2016/fevereiro/arquivos-e-imagens/nota-executivasigilo-bancario.pdf.

Torres, Heleno Taveira (2015). O Brasil inova ao aderir às sofisticadas práticas do sistema do Fisco Global. Consultor Jurídico. Recuperado em 10 mar. 2016, de http://www.conjur.com.br/2015-jul-08/consultor-tributario-brasil-inova-aderir-praticas-sistema-fisco-glob

# LOS CAMBIOS EN EL ENTORNO TRIBUTARIO NACIONAL E INTERNACIONAL: UNA OPORTUNIDAD PARA IMPULSAR LA FISCALIZACIÓN DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS EN CHILE

Claudia Cecilia González Torres



### **SINOPSIS**

Este artículo expone una síntesis de la situación del Impuesto a las Herencias en Chile y las dificultades que implica para su examen tanto la utilización, por parte de los contribuyentes, de figuras para evitarlo, así como también la recolección de datos relacionados con bienes del fallecido, especialmente aquellos situados en el exterior. Considerando que la información financiera y tributaria se está transparentando a través de modificaciones legales incluidas en la Ley de Reforma Tributaria en Chile y de iniciativas globales como BEPS y la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal OCDE, estamos frente a un escenario favorable para impulsar la fiscalización del Impuesto a las Herencias.

La Autora: Ingeniero Comercial Pontificia Universidad Católica de Chile; Magíster en Gerencia y Políticas Públicas Universidad Adolfo Ibáñez; Fiscalizador Tributario Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos de Chile. Autora de monografías distinguidas en concursos CIAT 2011 y CLAD 2015.

### Contenido

- 1. Breve explicación del marco normativo del Impuesto a las Herencias en Chile
- 2. Situación actual del impuesto: Opiniones contrapuestas
- 3. Figuras tributarias utilizadas para disminuir o evitar este impuesto: ¿Problema de regulación o parte de la cultura?
- 4. Obtención de información relacionada con bienes en el exterior para determinar el patrimonio del fallecido: Un tema complejo
- 5. Reforma tributaria chilena y fiscalización de herencias: Novedades positivas
- 6. El "Plan de Acción contra la Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (BEPS)": su aporte indirecto a la fiscalización de Herencias
- El Impacto de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE: Caminando hacia la información global.
- 8. Algunas sugerencias para analizar
- 9. Conclusiones
- 10. Bibliografía

La gran mayoría de las personas se plantea la interrogante de qué sucederá con su familia y sus bienes luego de su muerte, existiendo gran incertidumbre sobre los efectos de las decisiones que su descendencia pueda tomar, de los posibles conflictos que el reparto pudiese suscitar entre sus herederos o de si es mejor dejar o no un testamento con su "última voluntad". A lo anterior se agrega el hecho de que algunos contribuyentes, independiente del segmento al cual pertenezcan, creen que los gravámenes relacionados con la sucesión revisten de cierta injusticia y que deben ser evitados de cualquier forma o, al menos, utilizar alguna fórmula para lograr el menor pago posible por dicho concepto disminuyendo, de esta manera, el impacto económico en la familia. Al respecto, y teniendo presente tanto la normativa del Impuesto a las Herencias como sus características administrativas v el acceso expedito a asesores especializados en el tema, los contribuyentes de mayores recursos intentan "mantener su patrimonio" mediante figuras de planificación tributaria complejas que incluyen, entre otros mecanismos, traspasos de utilidades a través de sociedades de diversa índole y ventas "ficticias" de activos "en vida" ambos encaminados a encubrir la verdadera naturaleza de las operaciones, y así como la posesión de bienes e inversiones en el exterior para dificultar la auditoría por falta de información. La tendencia mundial orientada hacia una mayor transparencia de datos y la corrección de vacíos en la normativa, que se ve reflejada en la Reforma Tributaria Chilena, el desarrollo del proyecto BEPS y los efectos de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE, genera una valiosa oportunidad para efectuar acciones de carácter preventivo e impulsar la fiscalización del gravamen relacionado con la Herencia.

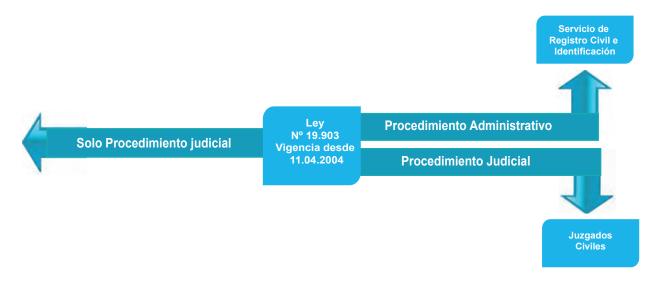
# 1. BREVE EXPLICACIÓN DEL MARCO NORMATIVO DEL IMPUESTO A LAS HERENCIAS EN CHILE

Este impuesto se establece en la Ley N° 16.271 sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones¹ y debe ser analizado en conjunto con lo dispuesto en el Libro Tercero del Código Civil: "De la sucesión por causa de muerte, y de las donaciones entre vivos" (Art. 951 y siguientes).

A diferencia de otros tributos que se declaran "directamente" luego de producido el hecho que genera la obligación tributaria, en este caso, previo a la presentación impositiva, se requiere definir quiénes serán los herederos del causante mediante un trámite denominado "Posesión Efectiva", el cual es realizado en otras instituciones estatales, dependiendo si la herencia es testada o intestada². Lo anterior, se refleja en el siguiente gráfico:

Gráfico 1

PROCEDIMIENTO PARA EL ORTOGAMIENTO DE POSESION EFECTIVA DE HERENCIA



FUENTE: El autor

<sup>1.</sup> Aun cuando el cuerpo legal incluye la normativa de donaciones (aquellas que se otorgan requiriendo previamente del trámite de insinuación en Tribunales, el presente trabajo se referirá principalmente a las herencias (sucesiones).

<sup>2.</sup> En Chile, desde la vigencia de la Ley N°19.903 del año 2004, es el Servicio de Registro Civil e Identificación la institución encargada de definir los herederos en caso de herencias intestadas y el Poder Judicial, a través de los Juzgados Civiles, para las herencias testadas. Para mayor detalle se sugiere consultar las siguientes disposiciones: Ley N° 19.903/2003 sobre Procedimiento para el otorgamiento de la Posesión Efectiva de la Herencia y adecuaciones de la normativa procesal civil y tributaria sobre la materia; Código de Procedimiento Civil, Libro Cuarto, Título III: "De los procedimientos a que da lugar la sucesión por causa de muerte" y Reglamento N° 237/2004 sobre Tramitación de las Posesiones Efectivas Intestadas, Registro Nacional de Posesiones Efectivas y Registro Nacional del Testamentos.

Sólo después de ser validada dicha gestión, el o los contribuyentes (herederos o asignatarios) se encuentran en condiciones de presentar la correspondiente Declaración de Impuesto a la Herencia conforme a las instrucciones contenidas en las circulares N°19 del año 2004 y N° 06 de 2005, ambas emitidas por el Servicio de Impuestos Internos³.

Este elemento administrativo, previo a la aplicación del tributo, crea una dificultad adicional al proceso, teniendo en cuenta que la ley establece un plazo de dos años desde la fecha en que la asignación se defiera (generalmente el día de fallecimiento) para declarar y pagar.

### 2. SITUACIÓN ACTUAL DEL IMPUESTO: OPINIONES CONTRAPUESTAS

Cada año fallecen en Chile alrededor de 90.000 personas, cifra bastante regular en los últimos años. Sin embargo, la recaudación del tributo

a los herederos de estos causantes presenta grandes variaciones<sup>4</sup> en los distintos períodos, como se puede apreciar en la siguiente tabla:

### Tabla 1

# Ingresos Tributarios por concepto de Impuesto a la Herencia

	AÑO 2009	AÑO 2010	AÑO 2011	AÑO 2012	AÑO 2013	AÑO 2014
Herencia	199,173	35,296	28,921	66,164	44,696	28,208

(Cifras en millones de pesos nominales)

**Fuente:** El Autor. Datos proporcionados por el Departamento de Control y Gestión de Procesos de la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos

Se debe tener en cuenta que la mayoría de las presentaciones efectuadas a lo largo del país quedan exentas, aproximadamente un 84,3%<sup>5</sup>, por lo cual, los ingresos detallados en la tabla de calculan sobre el 15,7% restante (el cual incluye las declaraciones con pago y aquellas que tienen su obligación prescrita<sup>6</sup>).

Este impuesto es considerado de carácter redistributivo no obstante, genera visiones opuestas en relación a su utilización, ya que muchos lo perciben como injusto e incluso proponen su completa eliminación. Dentro de los planteamientos contrarios encontramos los siguientes:

<sup>3.</sup> Circular SII N° 19/2004: Imparte instrucciones sobre los procedimientos de determinación y pago del impuesto a las asignaciones por causa de muerte y a las donaciones; Circular SII N° 06/2005: Sustituye tablas para la aplicación de la tasa del impuesto a las asignaciones hereditarias y donaciones contenidas en la Circular N° 19, del 2004 disponibles en www.sii.cl

<sup>4.</sup> Es necesario considerar la influencia de las distintas variables que influyen tales como monto del acervo (masa) hereditario que constituirá la base del impuesto, número de herederos (que afecta el monto asignado y la tasa dentro de la escala progresiva), el plazo de 2 años desde el fallecimiento para que los herederos presenten la declaración y pago, herederos que declaran fuera de plazo, recursos destinados a la fiscalización de este impuesto, tipo de planificación tributaria aplicada por el causante en vida, segmento tributario del causante, etc.

<sup>5.</sup> Porcentajes basados en la consolidación datos obtenidos desde las Direcciones Regionales del Servicio de Impuestos Internos.

<sup>6.</sup> Disminuir este porcentaje en particular constituye un objetivo para generar acciones preventivas de fiscalización.

- a. Inequidad: En resumen, el argumento consiste en que aquél que tiene acceso a asesoría, que generalmente dispone de mayores recursos, puede planificarlo y así, ante igual patrimonio, las masas hereditarias diferirán, lo que redundará en distinta cantidad determinada de impuesto. En otras palabras: "El problema de la equidad horizontal y de recaudación radica en que sólo pagan impuesto a la herencia en Chile la clase media y media alta, ya que la mayoría de las personas con altos patrimonios aplican artificios para eludir este impuesto y las personas de menores ingresos están exentas". (Boletín Informativo Transtecnia, noviembre 2009).
- b. Contrario al emprendimiento familiar: De acuerdo a la AEF<sup>7</sup> "El Impuesto a la herencia actual afecta gravemente el desempeño y supervivencia de la empresa familiar mediana y pequeña que muchas veces tiene que venderse para poder pagar" (Mujica, 2011).
- c. Es considerado doble tributación: Los detractores indican que sus bienes ya han pagado impuestos en los períodos en que fueron adquiridos (porque lo asocian a ingresos o incrementos de patrimonio que quedaron afectos al Impuesto a la Renta en el pasado y que fueron utilizados para tener dichos bienes).
- d. Baja recaudación: Este argumento insinúa que los ingresos fiscales aportados por el Impuesto a la Herencia son menores que los que se recaudan por otros tributos.

Al respecto, la autora de este artículo tiene una visión distinta y concuerda con las ideas expuestas por Francisco Saffie en la publicación denominada "El Impuesto a las Herencias como una institución de justicia\*", que rebaten los puntos anteriores:

- a. En cuanto a equidad: "...En Chile la regulación del impuesto a la herencia recoge y se explica mejor conforme a los principios de justicia... en consecuencia, está lejos de ser entendida como una que se aplica sobre la riqueza ("el patrimonio") del causante... el impuesto a las herencias se vuelve necesario mientras en una comunidad política exista algún tipo de derecho a la herencia o alguna potestad de asignar como parte del derecho de propiedad privada... el hecho que se busca gravar... no es la detentación de una determinada riqueza en el tiempo (un stock), sino el hecho que haya habido una transferencia que desde el punto de vista de la justicia no debió haber, i.e. aquella que se produce entre causante y heredero. Así,... el impuesto se aplica sobre el valor líquido de cada asignación y el obligado al pago es el asignatario... no grava la riqueza... sino que el aumento patrimonial que representa el valor líquido de la asignación para el heredero, vale decir, el flujo (y no el stock) que supone la transferencia de la herencia... "planifican la herencia", es una deficiencia de la regulación y no una razón para mostrar que el impuesto es injusto. Por el contrario, si la regulación institucional del impuesto a la herencia es dejada sin efecto por el juego que desarrollan ciertos asesores jurídicos con las normas legales vigentes, es momento de cuestionarnos qué se requiere para asegurar el cumplimiento" (Saffie, 2012).
- b. Emprendimiento familiar: "... Que una familia decida realizar actividades económicas nada justifica en tratamiento tributario o legal especial. Tanto la sociedad ("familiar") como sus socios, han dejado de actuar como familia para adoptar relaciones comerciales rigiéndose por los estatutos sociales y la ley comercial..." (Saffie, 2012)

<sup>7.</sup> AEF corresponde a la Asociación de Empresas Familiares de Chile, organización fundada el año 2008.

- c. En relación a la supuesta doble tributación: "...Por la misma razón, para no aplicar impuestos dos veces sobre el mismo hecho, según lo establecido en el artículo 17 Nº 9 de la ley de la renta..., no constituye renta la adquisición de bienes por sucesión por causa de muerte." (Saffie, 2012)
- d. **Recaudación:** "... Que el impuesto recaude pocos ingresos fiscales puede interpretarse

como una consecuencia de un problema de regulación... podría ser producto de la evasión ("elusión" o "planificación") tributaria y por tanto nada dice respecto de la eliminación del impuesto... en segundo lugar... la pregunta es cuál es la vara que se usa para medir la eficiencia del impuesto... La eficiencia o ineficiencia del impuesto a las herencias como criterio de valoración de la regulación, dependerá de la teoría de la justicia desde la que parta el análisis..." (Saffie, 2012)

# 3. FIGURAS TRIBUTARIAS UTILIZADAS PARA DISMINUIR O EVITAR ESTE IMPUESTO: ¿PROBLEMA DE REGULACIÓN O PARTE DE LA CULTURA?

En algunos casos, considerando el segmento económico del fallecido y sus familiares, podemos observar que, transcurrido más de 2 años desde el fallecimiento del causante, los herederos o asignatarios no presentan la declaración de Impuesto a la herencia o en la presentada indican una masa hereditaria inferior a la que correspondería. Este comportamiento, puede explicarse por desconocimiento de la legislación en los sectores más modestos, o por un factor cultural, en la cual existe la creencia en ciertos sectores de que pagar menos impuestos es positivo. Considerando el entorno, para estas situaciones se requeriría básicamente educación fiscal y acciones específicas de fiscalización como medidas de corrección.

Sin embargo, los mayores esfuerzos deberían estar dirigidos principalmente a detectar aquellas muestras de "astucia" que utilizan aquellos que están asesorados y que, generalmente, corresponden a contribuyentes de mayor patrimonio, ya que indican los aspectos que deben ser mejorados en la normativa.

Entre las figuras detectadas se pueden mencionar:

a. Aquellas que implican enajenación de activos por acto entre vivos que disminuyen bienes del patrimonio hereditario.

- Compra de participaciones sociales: En esta fórmula se encuentran los aumentos de capital social efectuados mediante suscripción de acciones, con un valor libremente determinado por las partes, que es suscrito y pagado por el o los hijos de algún socio o su cónyuge con el propósito de disolver la participación de los padres en la compañía, y así dejar un menor patrimonio a repartir a la hora de su muerte. Este ingreso puede comenzar con pequeños porcentajes y luego ir aumentando al adquirir mayor participación con cargo a las utilidades que vavan recibiendo de esta sociedad o de otras que reinviertan. Para justificar la capacidad económica que les permita dicha adquisición inicial de títulos usualmente se utiliza la compra a plazo, que también se va pagando con las utilidades que se generen.
- Contratación de rentas vitalicias: Este "recurso" se refiere a un contrato entre privados y no a la cuota que se pacta con una compañía de seguros. Permite obtener una renta periódica a cambio de un precio, deshaciéndose de sus bienes, y se constituye, normalmente, a favor de quien paga el precio.

- Creación de Fundaciones: Se "dona" el patrimonio de una persona para generar una fundación privada con personalidad jurídica propia, sin socios o accionistas, que busca lograr el o los objetivos predefinidos por el fundador.
- Contratación de seguros: Se acuerda con una compañía de seguros el pago de una renta mensual garantizada, para lo cual se hace "caja" vendiendo sus bienes y traspasándolos al fondo común en la compañía. Es posible dejar como heredero a cualquier persona que decida designar la cual quedará como beneficiario de dicha "pensión" por todo el período garantizado por la póliza, resolviendo así problemas familiares "de sucesión" y de "impuestos", pues esa renta está libre de gravamen.

### b. Ventas "Simuladas"

- Documentos "en blanco": El dueño, como medida de prevención, deja firmado el documento de transferencia de acciones sin completar la fecha. Posteriormente será llenada por los herederos registrando el día anterior al fallecimiento.
- Ventas de bienes por un monto menor: A través de un contrato oneroso, se fija un precio menor para que los futuros herederos puedan justificar su adquisición en la actualidad ante un posible proceso de fiscalización de rentas para inversiones. Generalmente estos herederos no tienen una tributación que demuestre ingresos suficientes como para pagar al contado, por lo cual se realiza una "compra venta a plazo con facilidades"; sin embargo, también puede preferirse tener inmediatamente el título de propiedad, lo que ha motivado al uso de "Letras de Cambio con ánimo de novar" y "Vale Vista a nombre del vendedor".

- Venta de "nuda propiedad" de un bien inmueble: Bastante utilizado para traspasar bienes raíces a la familia, vendiendo la "disposición" pero manteniendo el "usufructo" (uso y goce). Esta ficción legal permite que al fallecimiento del causante se disuelva el usufructo, quedando el dominio de la propiedad en el dueño de la nuda propiedad.
- No inclusión en el inventario de bienes del causante de aquéllos ubicados en el extranjero.
  - Omisión u ocultamiento de bienes situados en el extranjero:
     De acuerdo al artículo 1º incisos 2 y 3 de la Ley Nº16.271 para determinar el Impuesto deberán incluirse en el inventario del causante los bienes situados en el extranjero y, para las sucesiones de extranjeros, los bienes situados en el exterior sólo se agregan cuando se hubieren adquirido con recursos provenientes de Chile.

Obtener esta información reviste cierta dificultad y requiere de tiempo, situación que es aprovechada por algunos contribuyentes.

Transferencias de activos mediante confusas estructuras societarias en el exterior: Para aumentar la complejidad en la obtención de información, se pueden observar casos donde una sociedad anónima extranjera actúa como sociedad controladora de la empresa familiar o incluso donde el socio no actúa con su cédula de identidad chilena sino que tiene número de identificación del país extranjero, lo que le permite hacer inversiones que son difíciles de seguir (¿Cómo se pide el dato a una Administración Tributaria específica si se desconoce en una primera instancia que tiene bienes en dicho país?). También se

85

pueden incluir en este punto la creación de sociedades off shore.

 Uso de instrumentos extranjeros poco habituales en el país: Como ejemplo de esto, y aunque actualmente ya es más conocido, se puede mencionar el uso de un trust que proteja los bienes familiares. Las figuras de las letras a) y b) requieren mayores esfuerzos de fiscalización interna, pero aquellas contenidas en la letra c) son señales de que esas planificaciones muchas veces escapan de las fronteras, dispersándose por un mundo globalizado y que se hace fundamental tener un intercambio permanente y fluido de información de carácter tributario con el resto de los países.

# 4. OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN RELACIONADA CON BIENES EN EL EXTERIOR PARA DETERMINAR EL PATRIMONIO DEL FALLECIDO: UN TEMA COMPLEJO

Chile tiene diversos convenios vigentes<sup>8</sup> para evitar la doble tributación los que se enfocan principalmente en Impuesto a la Renta. Esto implica que, aunque éstos contengan cláusulas de intercambio de información, los datos solicitados deben guardar relación con dicho impuesto<sup>9</sup>.

Lo mismo acontece con otros acuerdos asociados a otros impuestos tales como los convenios de transporte internacional o aquellos relacionados con el Impuesto al Valor Agregado. Lo anterior, unido a la imposibilidad de intercambiar antecedentes con países sin convenio, y especialmente de aquellos que tienen un régimen fiscal preferencial ha colaborado en dificultar el conocimiento global de los bienes que pudiese tener una persona

natural alrededor del mundo, perjudicando la fiscalización que debe efectuarse respecto a Herencias y Donaciones.

Y suponiendo que lo que se quisiera consultar tuviese relación con el Impuesto a la Renta de los difuntos<sup>10</sup>, de todos modos, hay limitantes de carácter administrativo en el proceso como por ejemplo el hecho de que la solicitud deba estar relacionada o a una fiscalización en curso, a la acreditación de una operación específica o la recepción de rentas del extranjero, o que no debe solicitarse un procesamiento especial a la Administración Tributaria externa, todo lo cual impediría solicitar información automática masiva, constante y anticipada que permita analizar la situación del contribuyente antes de comenzar con una auditoría.

<sup>8.</sup> Para mayor detalle de los convenios vigentes se sugiere revisar el Sitio Web del Servicio de Impuestos Internos. http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/convenios.htm

<sup>9.</sup> Al menos para el caso de Iberoamérica, los modelos de base utilizados para los acuerdos de intercambio (Artículo 26 del convenio modelo OCDE, modelo de acuerdo de intercambio del CIAT, etc.) a excepción del modelo de acuerdo sobre Intercambio de Información en Asuntos Tributarios OCDE, no consideraban el Impuesto a las Sucesiones.

<sup>10.</sup> En Chile, el DL 824/74 crea la ficción de que "el fallecido sigue vivo" en términos del Impuesto a la Renta, es decir, la sucesión puede seguir presentando la declaración del difunto, con su mismo rol único tributario, hasta por 3 años más luego de morir, considerando como primer año aquél en que ocurrió la muerte, según Artículo N°5 de dicha ley.

# 5. REFORMA TRIBUTARIA CHILENA Y FISCALIZACIÓN DE HERENCIAS: NOVEDADES POSITIVAS

Con fecha 26 de septiembre de 2014 se promulgó la Ley N°20.780, la que fue complementada con la Ley N° 20.899, de 1 de febrero de 2016. La mayor parte de la normativa está enfocada hacia otro tipo de impuestos, sin embargo, hay 3 puntos clave que tienen relación con el Impuesto a la Herencia y que afectarán su fiscalización:

### 1. Repatriación de Capitales:

El Artículo 24 Transitorio que trata sobre el sistema voluntario y extraordinario para declarar rentas o capitales que permanecían en el extranjero colabora a transparentar parte de las operaciones generadas con anterioridad al 2014. "La ley de repatriación obliga a entregar una cantidad importante de información bastante relevante, con lo cual mucha gente todavía no ha tenido tiempo de recopilar todos esos antecedentes...las personas que se acojan al incentivo de la repatriación les evitarán un problema a las generaciones venideras, puesto que una vez que expire el período de gracia, si un heredero quisiera traer esos recursos, tendría que tributar bajo régimen ordinario." (Alonso, mayo 2015). Este artículo permite declarar esos bienes mediante un impuesto único que sustituye todos los otros impuestos no declarados, incluyendo el Impuesto a la Herencia.

A pesar de lo anterior, el conocer qué tipo de inversiones estaban siendo "ocultadas" permitirá mejorar la definición de qué antecedentes solicitar al exterior para todos aquellos que no se acogieron y que probablemente cuentan con esta clase de bienes y no sólo es para aquellos que cumplían los requisitos del artículo sino especialmente para los que tienen estas inversiones desde el año 2014 en adelante.

### 2. Normas generales antielusivas:

Con la Reforma se introdujeron las normas generales antielusivas en los artículos 4 bis, 4 ter y 4 quáter cuyo objetivo es la prevención y el control de comportamientos elusivos por parte de los contribuyentes, que les permita tener ventajas tributarias indebidas.

Estas normas complementarán las normas especiales o preventivas que contiene la Legislación de Herencias y que tipifican ciertos comportamientos apoyando la fiscalización. Entre ellas se puede mencionar:

- a. Artículo 17°: Dispone que bienes que producto de una transacción se reconozcan en favor de personas que sustenten derechos a la herencia, se estimarán como adquiridos por sucesión por causa de muerte. También están en esta situación los bienes dados en pago a título de renta vitalicia a personas que, a la fecha de la delación de la herencia, sean herederos del rentista, siempre que el instrumento se haya suscrito dentro de los cinco años anteriores a la fecha del fallecimiento del causante.
- b. Artículo 43°: No podrán presentarse para registro traspasos de acciones firmados por una persona que hubiere fallecido con anterioridad a la fecha de solicitud a menos que éste haya sido autorizado previamente por el Servicio.
- c. Artículo 63°: Da al Servicio la facultad de investigar si las obligaciones impuestas a las partes por cualquier contrato son efectivas (si realmente se han cumplido o si lo que una parte da en virtud de un contrato oneroso guarda

proporción con el precio corriente en plaza, a la fecha del contrato). Si se comprueba que no son efectivas o no se han cumplido, o lo que una de las partes da es desproporcionado y dichos actos hubieren tenido por objeto encubrir una donación y anticipo a cuenta de herencia, el Servicio liquidará y girará el impuesto que corresponda.

También pueden aplicarse otras normas preventivas disponibles en otros cuerpos legales, especialmente en la Ley sobre Impuesto a la Renta (L.I.R), para respaldar auditorías de Impuesto a la Herencia, tales como:

d. Artículo 33, Nº 1, letra f), de la L.I.R.: Para los casos de suscripción de acciones efectuada a un precio menor que su valor nominal, por personas que tengan interés o se encuentran vinculados por parentesco con los actuales accionistas, y esto hace que la sociedad contablemente registre pérdida por dicho concepto, dicha pérdida deberá agregarse a la renta líquida imponible del impuesto de primera categoría.

e. Artículo 70 de la L.I.R. "Justificación de inversiones": Si aquéllos que obtuvieron algún título previo al fallecimiento del causante no justifican de dónde obtuvieron recursos para adquirir los bienes, el Servicio podría asumir que los obtuvieron con rentas no declaradas.

### 3. Impuesto a la Herencia como Crédito:

Las ganancias de capital por bienes raíces sobre 8000 UF deberán pagar impuesto a la Renta, sin embargo, se podrá dar como crédito el monto reajustado de Impuesto de Herencia que afectó al inmueble en su oportunidad.

# 6. EL "PLAN DE ACCIÓN CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y TRASLADO DE BENEFICIOS (BEPS)": SU APORTE INDIRECTO A LA FISCALIZACIÓN DE HERENCIAS

El Plan BEPS es un proyecto de la OCDE<sup>11</sup>y del G20 que adopta medidas contra el uso y aprovechamiento de las diferencias en la normativa internacional por parte de las empresas multinacionales con el único fin de rebajar o trasladar las utilidades a lugares de menor tributación. Los estándares de trabajo se han concentrado en 4 puntos: Impedir el "mal" uso de convenios fiscales (especialmente treaty shopping), estandarización de información que permitirá calcular de mejor forma los precios de transferencia, transparencia (auditorías conjuntas e intercambio espontáneo información) y resolución de controversias. Los acuerdos de los países acogidos a BEPS comenzarán a regir desde el año 2017.

¿Y si BEPS se relaciona con utilidades de las empresas (Impuesto Renta) cómo puede colaborar en la fiscalización del Impuesto a las herencias?

Un aspecto de gran importancia en el Impuesto a la Herencia es la valoración de los bienes que componen la masa al momento de "deferirse". Hasta ahora, la aplicación de los artículos 46 letras e) y f) y 46 bis, referentes a bienes en el extranjero<sup>12</sup>, derechos en sociedades incluyéndose el monto de los valores intangibles y bienes sin regla de valoración que utilizan el valor corriente en plaza, generan complicaciones adicionales a la auditoría tributaria.

<sup>11.</sup> Se consultaron diversos informes sobre la materia disponibles en el sitio Web de la OCDE

<sup>12.</sup> Se hace presente que en las sucesiones de extranjeros los bienes situados en el exterior sólo se incluyen si se hubiesen adquirido con recursos provenientes de Chile.

La estandarización de información impulsada por BEPS si bien está orientada a apoyar el cálculo de los precios de transferencia, abre oportunidades para conocer, por ejemplo, activos intangibles de las empresas en el exterior, que permitirá valorizar de mejor manera a efectos de obtener la verdadera masa hereditaria. Del mismo modo, contar con intercambio espontáneo de información podría ayudarnos a mantener actualizado los antecedentes de socios de empresas en el exterior, evitando posibles subdeclaraciones de bienes por parte de los herederos.

# 7. EL IMPACTO DE LA CONVENCIÓN MULTILATERAL SOBRE ASISTENCIA ADMINISTRATIVA MUTUA EN MATERIA FISCAL DE LA OCDE: CAMINANDO HACIA LA INFORMACIÓN GLOBAL

Teniendo en cuenta que las relaciones económicas y comerciales están en constante cambio y que afectan distintos tipos de impuestos, la OCDE ha subrayado la importancia de desarrollar un instrumento que permita mayor asistencia entre Estados en el aspecto tributario y que, a su vez, considere los distintos impuestos existentes, y estandarice aspectos relevantes.

Esta Convención sobre Asistencia, fue suscrita por Chile el 24 de octubre de 2013 y actualmente está en espera de promulgación, lo que permitirá que tengamos acceso a los datos desde el año 2017. Es de gran interés para Chile pues permitirá acceder e intercambiar información para fines tributarios con más de 80 países<sup>13</sup>, con muchos de los cuales no se tenía algún acuerdo o convenio vigente, y también con algunas jurisdicciones de baja o nula tributación (conocidos como "paraísos fiscales"), lo que permitirá potenciar la fiscalización de figuras de evasión que utilicen inversiones en otros lugares fuera del territorio.

Este "Pacto" incluye los diferentes tipos de intercambio de información en sus artículos 5 al 11(solicitud, automático, espontáneo, auditorías simultáneas, asistencia para el cobro de impuestos, notificaciones, asistencia en el cobro de deudas tributarias, etc.) y permite realizar declaraciones y reservas. En nuestro país, se indicó, por ejemplo, que se informará a

los contribuyentes antes de enviar antecedentes relacionados con ellos en casos de intercambio de información y que la Convención se aplica sólo sobre los impuestos contenidos en la Ley sobre Impuesto a la Renta, la ley de IVA y la ley sobre Impuesto a las Herencias, Asignaciones y Donaciones. También se reserva el derecho a no aceptar notificación o traslado de documentos por parte de las contrapartes a través de correo a personas en el territorio de Chile. Chile se reservará el derecho a no prestar asistencia en el cobro de impuestos o multas respecto de impuestos de cualquier naturaleza.

Para la revisión del Impuesto a la Herencia esta Convención permitirá, por primera vez, obtener antecedentes específicos para este tributo que mejorarán las auditorías en la materia tanto en determinación de la masa hereditaria y la valorización de los bienes como en la fundamentación de figuras elusivas conocidas y la detección de nuevas estructuras societarias orientadas a diluir el impuesto. También es especialmente relevante en el respaldo que les dará a las acciones que pueda emprender el Servicio frente al contribuyente (citaciones, liquidaciones, etc.) dificultándoles a éstos la presentación de pruebas en contra. También podría ayudar a probar el ocultamiento de antecedentes relevantes por parte de los herederos lo que redundaría en las infracciones tipificadas en los artículos 61 y 62 de la Ley N°16.271.

89

<sup>13.</sup> La cantidad de países suscritos debería aumentar por la iniciativa del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria

Finalmente, es importante incluir algunas consideraciones adicionales mencionadas en el Texto del Informe Explicativo Revisado de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria:

- a. Residencia: "...ayudaría al contribuyente a garantizar su derecho a créditos fiscales (por ejemplo, haciendo más sencillo comprobar que no es residente para fines tributarios en un Estado en particular, o que pagó impuestos extranjeros para los que se aplica el beneficio de la eliminación de la doble tributación)" (OCDE, 2011). En el caso de Herencias, si el contribuyente causante residía en el extranjero, los herederos sólo deberían declarar por los bienes que tenía en Chile.
- b. Efecto psicológico del intercambio automático: "Si los contribuyentes tienen conocimiento de la existencia de un

- acuerdo de este tipo, y de los elementos intercambiados... es posible que mejoren las normas de cumplimiento y disminuya el número de casos... Sin embargo, podrían existir formas de maximizar la eficacia y minimizar los costos, por ejemplo, limitando el intercambio automático a elementos en los que el cumplimiento sea el más bajo, mediante la rotación de los rubros..." (OCDE, 2011)
- c. Desconocimiento de los herederos: "... los herederos bien podrían ignorar el hecho de que la persona fallecida dejó adeudos fiscales en otro país...se considera razonable no tomar sus activos personales para cubrir el crédito fiscal de ese Estado... podría resultar muy difícil para los sucesores de una persona fallecida con conexiones en varios países, estimar si el patrimonio será solvente o insolvente." (OCDE, 2011)

### 8. ALGUNAS SUGERENCIAS PARA ANALIZAR

Con el fin de introducir mejoras en la gestión del Impuesto a las Herencias se proponen las siguientes ideas que deben ser evaluadas en cuanto a factibilidad y recursos:

### **Ámbito Interno:**

 Para facilitar el cumplimiento de este Impuesto de aquellos futuros herederos que desean declarar y cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias se podría evaluar la creación de un Pago Provisional de carácter periódico que sirva de cuenta de ahorro frente a ese gravamen, y que pueda ser abonado en vida por la persona que fallecerá o por los asignatarios. Esta sugerencia implica un cambio de carácter legal.

- Generar mecanismos para profundizar la detección de estructuras típicas y/o nuevas de planificaciones hereditarias, analizando el riesgo. En este sentido, se podría establecer un sistema de intercambio con los notarios o establecer una declaración Jurada para informar sociedades con hijos o nietos o con menores de edad.
- 3. Fomentar acciones de carácter preventivo que promuevan el cumplimiento de la obligación tributaria relacionada con el Impuesto a la Herencia en concordancia con las nuevas facultades entregadas por la Ley N° 20.899¹⁴ al Director del Servicio de Impuestos Internos. En este sentido, la realización de charlas con

<sup>14.</sup> La Ley N°20899, de Febrero 2016, modifica el Artículo 7 letra q) del DFL N°7 (Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos) y permite llevar a cabo actividades de capacitación y a fomentar acuerdos de promoción del cumplimiento tributario.

asociaciones empresariales y gremiales exponiendo los principales elementos del Impuesto a las Herencias permitirá adoptar una posición proactiva a la Institución y a los contribuyentes, quienes podrán corregir anticipadamente algunos errores de declaración. Lo anterior, también permitirá disminuir la presentación de las declaraciones de Impuesto a la Herencia con su obligación tributaria prescrita.

### **Ámbito Global:**

 La creación de un portal internacional único (o foro en línea) que permita minimizar el tiempo de respuesta de las consultas,

- disponer de la información automática de los distintos países en el mismo lugar, y construir una "ficha" con antecedentes de cada contribuyente a nivel mundial.
- Incluir dentro de los antecedentes de intercambio automático que se informen los números de identificación adicionales al originario, entregados en los distintos países a inversionistas no residentes
- Crear un mecanismo para conocer a la brevedad los cambios en la legislación tributaria de cada país, que probablemente puedan modificar la información que se necesita intercambiar.

### 9. CONCLUSIONES

Reflexionando sobre la situación del Impuesto a las Herencias se puede concluir que:

- El Impuesto a las Herencias tiene varias dificultades para su fiscalización entre las cuales destacan las opiniones contrarias a su aplicación, el proceso administrativo previo a la declaración, figuras tributarias de traspaso de los bienes a los herederos y complejidad para obtener datos de patrimonio.
- Actualmente es difícil obtener información y revisar aquellos bienes heredados que se encuentran en el exterior, ya que las fuentes de antecedentes son más bien limitadas.
- La Reforma Tributaria cuenta con ciertos elementos que tendrán repercusiones positivas en la fiscalización del Impuesto a las Herencias. Entre ellos, las consecuencias

- del sistema voluntario y extraordinario de declaración de capitales y las normas generales antielusivas.
- La legislación chilena cuenta con normativa específica antielusiva para su aplicación en la revisión de Impuesto a las Herencias.
- 5. La información financiera y tributaria se está transparentando a nivel global. Ejemplos de lo anterior son el BEPS que apoyará indirectamente con la obtención de datos para revisar el gravamen y la Convención sobre Asistencia de la OCDE, que incluye expresamente la consulta de intercambio de información para fines de Impuesto a la Herencia
- Las últimas tendencias mencionadas, permiten proyectar una mejora en la fiscalización de Impuesto a las Herencias.

### 10. BIBLIOGRAFÍA

"La persona que opte por no repatriar ahora, se va a encontrar con este problema en tres años más", entrevista a Pablo Alonso, 17 de mayo 2015, Economía y Negocios on line: http://www.economiaynegocios.cl/noticias/noticias.asp?id=145868

Boletín Informativo / Contable / Laboral Transtecnia N°80, 26 de Noviembre de 2009, http://www.transtecnia.cl/newsletter/boletin\_informativo/26\_11\_2009/contenido\_tributario\_contable\_laboral\_10.htm

"El Impuesto a las Herencias como una institución de justicia\*", Francisco Saffie, Estudios Públicos, 126 (otoño 2012) disponible en: http://www.cepchile.cl/1\_5080/doc/el\_ impuesto\_a\_las\_herencias\_como\_una\_institucion\_de\_justicia.html#.VyNqGPl97cs

"El Impuesto a la Herencia afecta la supervivencia de la empresa familiar mediana y pequeña", entrevista a Alfonso Mujica, 12 de Abril de 2011, Diario La Tercera http://diario.latercera.com/2011/04/12/01/contenido/negocios/10-65480-9-el-impuesto

"Un nuevo paso contra la elusión y evasión", Artículo de Alberto Cuevas, publicado el 11 de Noviembre de 2015 en http://www.derechotributario.cl/2015/11/un-nuevo-paso-contra-la-elusion-y-evasion/

Texto del Informe Explicativo revisado de la Convención Multilateral, OCDE,2011, https://www.oecd.org/ctp/TEXTO\_DEL\_INFORME\_EXPLICATIVO\_REVISADO\_DE\_LA\_CONVENCION\_MULTILATERAL.pdf

Textos Legales tributarios disponibles en la página Web del SII www.sii.cl

Código Civil y estado de tramitación de proyectos de Gobierno de Chile disponibles en página de Biblioteca de Congreso Nacional www.bcn.cl

Materias diversas relacionadas con BEPS y Convención Multilateral en www.oecd.org

# MEJORAR LA EFICIENCIA Y EFICACIA DEL PROGRAMA "AUR"

George Guttman y Phil Shropshire



### **SINOPSIS**

Las autoridades tributarias necesitan una información financiera completa y precisa para asegurar que el ingreso se declara de manera correcta. Este artículo trata sobre como el Servicio de Rentas Internas de Estados Unidos (IRS, por sus siglas en inglés) utiliza más de mil millones de reportes de información de terceros en el Programa de detección de impuestos sub-declarados. El resultado es la recaudación por parte del IRS de miles de millones de dólares de ingresos adicionales a bajo costo.

Este artículo puede ofrecer lecciones útiles para cualquier autoridad tributaria que recibe reportes de información de terceros y podría establecer programas similares, o mejorar los programas que existen. Adicionalmente, los administradores tributarios pueden desarrollar procedimientos creativos para utilizar nuevas fuentes de información para aumentar los ingresos a corto plazo, y el cumplimiento voluntario a largo plazo.

Los Autores: George Guttman es Analista Senior de la Oficina de Rendición de Cuentas del Gobierno (En Ingles, U.S. Government Accountability Office, GAO), y Phil Shropshire es Director en el Departamento de Inspección General de la Administración Tributaria de Estados Unidos (En Ingles, Treasury Tax Inspector General for Tax Administration, TIGTA). Las opiniones expresadas en este artículo son de su propia autoría y no de la GAO y TIGTA.

### Contenido

- 1. Antecedentes
- 2. El Proceso de Contacto AUR
- 3. ¿Cómo puede AUR mejorarse?
- 4. Conclusiones
- 5. Bibliografía

Después de una auditoría, el Programa de detección de impuestos sub-declarados (AUR, por sus siglas en inglés) es el programa de cumplimiento de IRS más productivo desde una perspectiva financiera. El AUR se compone de dos módulos separados, AUR e información de cruces de declaraciones - Selección y Análisis de Inventario de casos (IRDMCISA). Un cruce de datos inicial entre cada declaración 1040 de renta individual y las declaraciones informativas se realiza en Procesamiento de Información de Declaraciones (IRP, por sus siglas en inglés). Después de esta correspondencia, los casos potenciales de AUR se cargan en el sistema y los inspectores fiscales examinan entonces el 1040 con datos de terceros (pagadores, empleadores) para determinar si los ingresos bajo observación han sido reportado por el contribuyente (en otra línea/ otro formulario de la declaración), o si su ausencia se puede explicar de otra manera. Para el Año Fiscal (AF) 2015, el IRS recibió aproximadamente 2.6 billones de documentos informando sobre los ingresos de contribuyentes, las deducciones y otra información de terceros. Utilizando unos 1,740 años de personal, el IRS concluyo unos

3.7 millones de casos y determino más de \$ 6,3 billones en impuestos adicionales. Por lo tanto, el programa obtiene un rendimiento aproximado de \$1,735 por cada hora aplicada.

Estos resultados son impresionantes a primera vista, pero para aumentar el rendimiento de ingresos con los mismos recursos de personal, el IRS debe considerar modernizar el proceso AUR. Este artículo tratará dos enfogues, que el IRS podría utilizar para aumentar la eficiencia de AUR sin recursos adicionales. Específicamente. en el corto plazo, en lugar de trabajar un año a la vez, el IRS podría acumular varios años de desajustes identificados con una sola letra de contacto. Además, el IRS debe considerar enviar anualmente un número limitado de cartas de advertencia, o lo llamados avisos de cortesía para ciertos desajustes para los cuales el IRS no tiene los recursos necesarios para trabajar durante el año, pero que se podría tomar en cuenta en el año siguiente. Dicho de otro modo. estos cambios en el proceso permitirían al IRS trabajar más eficientemente para aumentar la recaudación de ingresos con substancialmente la misma cantidad de recursos de personal.

Para el largo plazo, se necesita una nueva estrategia AUR porque cada año el IRS recibe más declaraciones informativas y el número de los desajustes identificados sigue aumentando. Este aumento se debe a requisitos adicionales de información y la necesidad de administrar un sistema tributario que continúa siendo cada vez más complejo. Ya sea por omisión o comisión, la probabilidad de identificar errores en los informes seguirá aumentando. Por lo tanto, el IRS necesita mejorar los algoritmos de detección para reducir los recursos de personal necesarios para detectar los desajustes de AUR.

### 1. ANTECEDENTES

A principios de la década de 1960, el IRS desarrollo originalmente la validación de los elementos reportados en una declaración de contribuyente con elementos coincidentes de información externa. Sin embargo, las coincidencias tenían una utilidad limitada en los primeros años porque la información y las declaraciones tributarias eran presentadas en un formato de papel. En los primeros años, el IRS elegía al azar una letra del alfabeto y cruzaba las declaraciones sometidas con los documentos de información existentes. Sin embargo, en su mayor parte, el IRS no realizaba amplia investigaciones de coincidencia hasta que se implementó un programa automatizado de información sobre las declaraciones presentadas (IRP, por sus siglas en inglés) en 1974. La tecnología informática se mejoró, y más entradas de información fueron presentadas en formatos legibles por computadora, y el IRS pudo entonces utilizar mejor los datos en el programa AUR.

Para el año fiscal 2015, el IRS recibió más de 2.6 billones de documentos de información.¹ Estos documentos registran los pagos recibidos por los contribuyentes, por ejemplo, intereses bancarios y dividendos, y en algunos casos los pagos del contribuyente que se deducen o pueden producir un crédito que reduce la base imponible, por ejemplo, los intereses pagados sobre una hipoteca. Las dos formas más comunes son el Formulario W-2 de declaración de salario y renta, y el Formulario 1099 informe sobre los ingresos provenientes de intereses.

Después de recibir las declaraciones informativas, el IRS las perfecciona y compara con las declaraciones de rentas enviadas. La

perfección consiste en el proceso de asegurar que el número de identificación de contribuyente, generalmente el número de seguro social (SSN, por sus siglas en inglés), corresponde al nombre del pagador. Por ejemplo, en algunos casos el documento de información fue presentado con un número de identificación del empleador, y se debe sustituir un SSN. Cuando no ha sido presentada ninguna declaración de rentas, esto equivale a un indicio para investigar los nodeclarantes. Esto se conoce como el sustituto automatizado para el programa de declaraciones (ASFR, por sus siglas en inglés). En 2012, por ejemplo, el IRS trato más de 800,000 casos de no-declarante individuales y determino \$ 6.7 billones usando 239 años de personal.<sup>2</sup>

El IRS hace tres cruces computarizados cada año para identificar los desajustes entre las entradas de la declaración de impuestos presentada y los documentos informativos. El primer cruce es para declaraciones presentadas antes del 15 de abril; el segundo para las extensiones, y el tercero para las declaraciones tardías. El IRS ignora una diferencia entre el documento de información y la declaración de rentas si es por debajo de un umbral tributario no revelado. Por ejemplo, si el contribuyente declara de menos ingresos de intereses ganados por un monto de \$100, es probable que es por debajo del umbral tributario y no será perseguido. La razón es que no sería rentable en término de costos perseguir muy pequeños montos adeudados.

El gráfico 1 proporciona un cronograma ilustrativo para la presentación de declaraciones informativas y declaraciones tributarias para el AF 2010 al IRS y el proceso de cruces posterior.

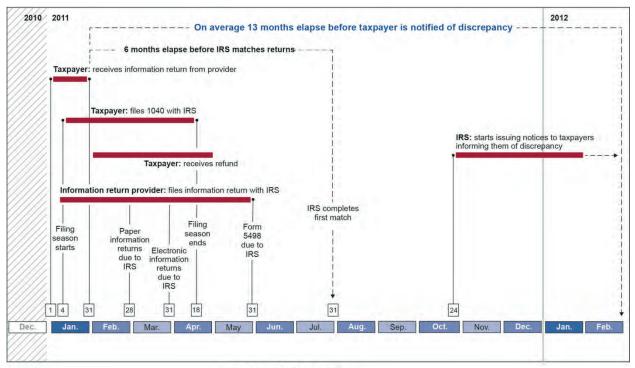
95

Ver, publicación 6961 año calendario, proyecciones de información y retención de documentos para los campus de Estados Unidos y el IRS (2012) tabla 22.

<sup>2.</sup> IRS 2012 libro de datos, tabla 14

### Gráfico 1

Plazos para la presentación, cruce y notificación de desajustes al contribuyente para las declaraciones informativas y las declaraciones de rentas individuales presentadas a tiempo, año fiscal 2011 (ejercicio 2010)<sup>3</sup>



Source: GAO analysis of IRS documents.

El IRS procesa los desajustes de AUR un año a la vez, y envía avisos por un año fiscal. Después de tomar en cuenta el umbral tributario mínimo, el IRS identifico 23.8 millones de desajustes para 2010. Los desajustes pueden existir en más de una categoría. Por ejemplo, el IRS puede encontrar que el contribuyente habría declarado de menos tanto los salarios y dividendos de los ingresos para el año considerado. Para fines de AUR, esta cantidad se agrega para determinar si una acción futura es garantizada. Posteriormente, si el límite para el envío de un aviso AUR es \$500 y el contribuyente declarado

de menos \$400 de cada uno de los salarios y dividendos, el AUR podría actuar sobre el caso porque el total vale al menos \$800.

Decimos "podría" por dos razones. En primer lugar, dado que el IRS tiene recursos limitados, puedes existir demasiados casos equivalentes o por encima de \$500 para operar con todos. En segundo lugar, el IRS opera con casos en todos los niveles de ingresos, incluso por debajo del umbral para que los contribuyentes no sean autorizados a incumplir en cualquier informe de renta, sin posibilidad de detección.

<sup>3.</sup> Ver, reembolsos de impuestos GAO-13-515: IRS explora verificación de mejoras, pero necesita un mejor manejo de los riesgos 04 de junio de 2013 P 13

### 2. EL PROCESO DE CONTACTO DE AUR

Cuando el IRS identifica un desajuste, un análisis manual posterior es generalmente requerido. Un inspector fiscal (IF) de IRS recupera la declaración de rentas y la analiza para determinar si el desajuste se informó sobre otra línea o categoría en la declaración. Si él TE es incapaz de resolver el desajuste y supere un determinado umbral financiero, se pone en contacto con el contribuyente para obtener una explicación.

El contacto AUR se hace con un aviso generado por computadora, conocido como el Anuncio Computarizado 2000 (Aviso de Ajuste Propuesto por pago insuficiente o pago en exceso)<sup>4</sup>, abreviado como CP-2000. Por lo general, el CP-2000 incluye una transcripción de todo lo que el IRS ha asociado con un Número de Seguro Social. El aviso explica el aparente desajuste y propone un ajuste a la obligación tributaria. El CP-2000 no es una demanda de pago. Sin embargo, si el contribuyente no responde o el asunto no es resuelto satisfactoriamente, el IRS puede emitir una notificación de deficiencia, evaluar el impuesto y tratar de recaudar el impuesto sobre esa base.

Por otro lado, si el contribuyente contesta con una explicación aceptable, el inspector AUR tendrá en cuenta la razonabilidad de la respuesta y puede cerrar el caso. Los inspectores generalmente no evalúan la exactitud de la información en la respuesta porque no tienen autoridad de examen. Si hay una pregunta con respecto a la respuesta, el caso puede ser referido para un examen de correspondencia.

Otra posibilidad es una carta de consulta, tal como un Aviso CP-2501, una carta de contacto inicial: Esto normalmente no tiene un saldo propuesto, más bien pide aclaraciones sobre las diferencias entre lo reportado en la declaración de rentas y la información de otras fuentes. Con esta información adicional, el AUR puede calcular si hay cualquier impuesto adicional adeudado.

El contribuyente puede aceptar el ajuste, firmando el aviso y enviando un pago. Si el contribuyente no está de acuerdo y decide impugnar el aviso CP-2000, el contribuyente puede presentar una explicación y cualquier evidencia de apoyo. Si la evidencia es suficiente, se resuelve el asunto y el caso está cerrado. Si no es así, el contribuyente puede impugnar el asunto con la Oficina de Apelaciones del IRS. Si aún no se resuelve, el IRS le emitirá una notificación formal de deficiencia. Si el contribuyente ignora el aviso AUR, las computadoras del IRS generalmente emitirán un aviso de deficiencia después de un cierto periodo de tiempo transcurrido.

### 2.1. ¿Qué productivo es el AUR?

La tabla 1 proporciona un desglose de montos evaluadas por aviso AUR y por año de personal. El IRS ha definido un contacto AUR como un caso cerrado. Si el aviso AUR afirma que el destinatario debe un impuesto adicional debido a la sub-declaración y el contribuyente demuestre lo contrario, este es un caso cerrado sin pago adicional. El IRS no publica datos sobre el número de contactos AUR que son cerrados sin determinación de pagos adicionales.5 Aunque de manera anecdótica, algunos profesionales tributarios afirman que aproximadamente uno de cada cinco avisos AUR son incorrectos. Esto no significa que no se debe ningún impuesto adicional, sólo que los montos reclamados son incorrectos. También, una pequeña cantidad

97

<sup>4.</sup> Ver anexo V de la TIGTA informe 2008-40-180 para una copia de la nota de CP-2000 que el IRS utiliza en FY 2007. http://www.treas.gov/tigta/auditreports/2008reports/200840180fr.pd

<sup>5.</sup> Según el IRS, para EF 2009 18.4% de los casos de discrepancia del ordenador identificado casos fueron cerrados sin contacto con el contribuyente. Informe TIGTA

de profesionales recomiendan a los clientes sólo pagar, porque el costo de impugnar una notificación incorrecta puede exceder el impuesto reclamado.<sup>6</sup>

Usando datos oficiales publicados, el IRS evaluó por más de \$3,2 millones por año/personal y

\$1,550 por contacto AUR en 2012. Los montos reales adeudados son un poco mayores, ya que una evaluación exitosa incluye también los intereses desde el momento de la fecha tope de la declaración de rentas, y a menudo una pequeña multa por negligencia, tal como un porcentaje del impuesto adeudado.<sup>7</sup>

Tabla 1

Contactos AUR y montos determinados (en millones de USD)<sup>8</sup>

Año (FY)	Contactos AUR (millones) <sup>9</sup>	Impuesto determinado (millones) <sup>10</sup>	Años de personal <sup>11</sup>	Montos determinados por aviso	Montos determinados por año de personal (Dólares grabados por hora hombre)
2000	1.354	\$1.930		\$1.425	
2001	1.162	\$1.937		\$1.667	
2002	1.491	\$2.521		\$1.691	
2003	1.561	\$2.863		\$1.834	
2004	1.948	\$3.576		\$1.836	
2005	2.837	\$3.994		\$1.408	
2006	3.209	\$4.075	1,752	\$1.270	\$2.339
2007	3.403	\$5.079	1,742	\$1.493	\$2.915
2008	3.530	\$6.396	1,782	\$1.812	\$3.518
2009	3.621	\$6.280	1,900	\$1.734	\$3.305
2010	4,336	\$7,238	2,255	\$1,669	\$3,210
2011	4.703	\$6,437	2,343	\$1,369	\$2,747
2012	4.525	\$7,113	2,217	\$1,572	\$3,208
2013	4.116	\$7,732	2,035	\$1,879	\$3,800
2014	3.777	\$5,906	1,952	\$1,564	\$3,026
2015	3.720	\$6,341	1,739	\$1,705	\$3,646

Fuente: IRS Data Book 2000-2015

<sup>6.</sup> Basado en una muestra aleatoria estadísticamente válida, un informe TIGTA de 2008 indica que aproximadamente cinco por ciento de los avisos AUR enviado en el EF 2007 por B&I eran inexactos. Esto podría haber resultado en un sobre o bajo evaluación del impuesto. Cabe señalar que este informe consideraba los avisos de SB/SE, que actualmente comprenden aproximadamente la mitad de los avisos AUR enviados. Ver, http://www.treas.gov/tigta/auditreports/2008reports/200840180fr:pdf

<sup>7.</sup> Aunque el cuadro enseño montos significativos evaluados, una de las razones es que AUR selecciona los casos que considera más rentables. ¿Debe el IRS poner más recursos en AUR? Véase infra.

<sup>8.</sup> Libros de datos de IRS para el año 2000-2015

<sup>9.</sup> RS ha definido contactos como casos cerrados. Si el AUR afirma que el destinatario debe impuesto adicional debido a la sub-notificación y contribuyente demuestra lo contrario, que este es un caso cerrado sin dólares adicionales evaluadas. El IRS no publica datos sobre el número de contactos AUR que se cierran sin montos adicionales evaluados.

<sup>10.</sup> Debido a un cambio en cómo el informe de datos del IRS, la cantidad evaluada incluye intereses y multas para el 2000-04 pero los excluye para los años posteriores.

<sup>11.</sup> Un año personal representa las horas totales del personal, convertido en el número de puestos a tiempo completo equivalente (ETC). En otras palabras, en un año de personal es igual a 2080 horas.

El programa AUR genera millones de pistas que podrían producir ingresos para el Tesoro, sin embargo hay costos que son poco económicos para operar todos los casos mencionados anteriormente por encima del umbral secreto. Aunque el costo de la generación y franqueo de cartas puede ser pequeño, hay otros costos posteriores a tener en cuenta.

En primer lugar, algunos destinatarios o su asesor fiscal llamaran al IRS pidiendo aclaración o discutiendo el importe reclamado. Esto cuesta al IRS como \$25 por cada llamada. El IRS recibió más de 100 millones de llamadas en 2010. Esta es una razón por las cuales el IRS intenta balancear cuando y cuántos avisos AUR se envían en un momento dado. Incluyendo el AUR, el IRS envía más de 200 millones de avisos al año. 12

En segundo lugar, un problema recurrente del AUR (y cualquier otra notificación enviada por el IRS) es la complejidad. Muchas veces, un destinatario o no tiene el conocimiento tributario o el nivel de comprensión suficiente para entender lo que quiere exactamente el IRS. Esto lo puede llevar a contactarse con el IRS, con resultados mezclados, o simplemente hacer caso omiso de la carta que conlleva a tomar acciones de cumplimiento posteriores. (A su vez, el IRS debe entrenar inspectores fiscales y actualizar los manuales de procedimientos). La complejidad aumenta los costos para el contribuyente y para el IRS.

En tercer lugar, si el contribuyente responde, los recursos para el cumplimiento deben ser utilizados para evaluar la documentación o explicación. Por ejemplo, un padre puede reclamar que la cantidad de intereses no declarados en una cuenta bancaria con su número de seguro social fue en realidad aquella de un menor o sobrino. ¿Debe el IRS aceptar la explicación y cerrar el caso, o debe ir más allá y comprobar si realmente fue divulgado el interés?

En cuarto lugar, para la minoría de los contribuyentes que no responde a la notificación o no pagan, ¿cómo debería IRS responder? Generalmente, una ausencia de respuesta conduce a una evaluación y se envía al departamento de cobranza. Si los montos involucrados son pequeños, es poco probable que el personal de cobranza dedicará mucho tiempo al caso, aumentando el inventario de cuentas por cobrar y los montos no cobrados. En otras palabras, los montos evaluados no significan necesariamente montos recaudados.

De la misma manera que el costo determina como el AUR selecciona y opera los casos, esto también puede afectar las respuestas del contribuyente. Para pequeñas cantidades de dinero, el IRS muchas veces gana por defecto. La mayoría de los contribuyentes usan un preparador pagado. Dado que el coste de enviar el aviso al preparador para investigación o su respuesta puede exceder el impuesto adeudado, el aviso del preparador es a menudo simplemente pagar lo que IRS dice que se debe.

Aunque la Tabla 1 muestra montos impresionante de evaluaciones, una de las razones es que el AUR recoge los casos con el mayor potencial del dólar. ¿Debe el IRS poner más recursos en AUR? Véase abajo una discusión del tema.

7 ...

<sup>12.</sup> http://www.americanprogress.org/issues/Open-Government/News/2011/05/16/9588/IRS-AIMS-for-Letter-Perfect-Language/

# 2.2. ¿Cómo podría AUR mejorar sus prácticas?

### 2.2.1. Avisos de contacto de años múltiples

El sistema AUR maneja casos basándose en un año. Esto significa que el IRS tiene 36 meses desde el momento en que una declaración de rentas es registrada para contactar el contribuyente y resolver el asunto o emitir un aviso de evaluación. En promedio, IRS comienza a enviar el primer grupo de notificaciones CP-2000 unos trece meses después que la declaración de rentas es presentada. Dicho de otro modo, el AUR tiene casi dos años para resolver el caso. Con este marco de tiempo, ¿por qué no incluir las cantidades adeudadas correspondiente el año anterior en el contacto? Demos un ejemplo.

Para una declaración de rentas del año fiscal 2010 que se presentó el 15 de abril de 2011, el IRS planea enviar un aviso CP-2000 por el reclamo de John Smith, afirmando que puede haber declarado de menos ingresos que producirán un extra de \$1,000 en la responsabilidad fiscal. Esto le toma al IRS 15 meses después de la presentación de la declaración para hacer el trabajo de preparación necesario y enviar el aviso — en otras palabras el IRS tiene hasta 21 meses para este asunto. En el año anterior (aguí año fiscal 2009), los archivos AUR indican que Smith había también sub-reportado ingresos, lo que daría lugar a un impuesto adicional de \$400. El caso no fue seguido porque estaba debajo del umbral de tolerancia o había una falta de recursos. Antes de enviar el aviso 2010, AUR podría hacer una comprobación rápida en su archivo de desajuste del año fiscal 2009 para determinar si hay un monto reportado.

Mediante la combinación de los montos en un CP-2000, pocos recursos adicionales se necesitarán y el rendimiento potencial de ingresos aumentará. A la luz de la ventana de evaluación de 36 meses, para este ejemplo, el IRS tiene hasta 9 meses para resolver el asunto de 2009 y 21 para resolver el de 2010. Si bien hay evidentes complejidades y cuestiones de procedimiento que afectan los errores surgidos a través de varios años tributarios, parece que merece la pena hacer una muestra piloto de casos para ver cuáles son los costos y beneficios de este enfoque. Si los resultados son satisfactorios, se podría ampliar.

### 2.2.2. Utilizando avisos de cortesía

IRS ha experimentado periódicamente con un concepto conocido comúnmente como un aviso de cortesía. Un aviso de cortesía informa al contribuyente que la declaración puede contener un error y le solicita revisar la declaración y tomar la acción apropiada. El IRS utiliza avisos de cortesía para varios propósitos, incluyendo para consultas de elegibilidad de crédito tributario por ingresos devengados.

Para su año fiscal piloto 2007, AUR envió aproximadamente 29,000 avisos CP-2057 a los contribuyentes especificando que algunos pagos no fueron reportados. Pidió al contribuyente enviar una declaración modificada si el monto no se declaró correctamente, o contactar al pagador si hubo un error y ordenar al agente de pagar una declaración informativa modificada. Aunque el aviso solicitaba que el contribuyente presente una declaración modificada, si procede, o ponerse en contacto con el pagador, no había necesidad de que el contribuyente pague impuesto adicional, presente documentación o incluso responda al IRS.

<sup>13. 13.330</sup> avisos fueron enviados a los contribuyentes de W & I y 15,331 a contribuyentes de SB/SE.

El objetivo principal de la iniciativa de aviso de cortesía del año fiscal 2007 fue corregir el comportamiento del contribuyente sobre las declaraciones tributarias futuras, con el objetivo secundario de recaudar cualquier impuesto adicional pendiente. Aproximadamente el 30 por ciento de los que recibieron el aviso presentaron declaraciones enmendadas. Para un grupo control que recibió el aviso estándar de CP-2000, la tasa de respuesta fue más del doble. El grupo de los avisos de cortesía había generado un poco más de \$1 millón en ingresos adicionales, substancialmente menos ingresos que el grupo control.<sup>14</sup>

### 2.2.3. Centrarse en repetidores de AUR

Con personal adicional de AUR, el IRS probablemente sería capaz de dar seguimiento a más desajustes. ¿Es esto una buena idea? Respondiendo a esto surgen preguntas tanto prácticas como filosóficas. De los desajustes, el programa AUR crea categorías de inventario de potenciales cambios tributarios. La categoría A es el más alto potencial de cambio tributario, que presumiblemente implica muchos miles de dólares en impuestos, y G es la más baja, probablemente con algunos cientos de dólares en impuestos. Más AUR es capaz de trabajar en el inventario de casos, es probable que

los casos potenciales de impuesto adicional a determinar disminuyen, es decir, disminuyendo los casos. Para montos más pequeños en dólares, el costo puede exceder los ingresos recuperados.

Sin embargo, el objetivo principal de AUR no es de captar ingresos, sino más bien aumentar el cumplimiento voluntario. Por lo tanto, trabajar sobre casos selectivos de más baja prioridad puede ayudar a lograr este objetivo. El proceso sería el siguiente: Cuando un contribuyente ha modificado la declaración anterior basada en el aviso de AUR, si hay un pequeño desajuste inferior al umbral de la tolerancia en el ejercicio, el contribuyente también recibiría un aviso. Este proceso informaría si el IRS puede lograr cambios de comportamiento del contribuyente, al seguir los desajustes en los años siguientes.

Al pedir un pequeño monto, el IRS envía al contribuyente un mensaje de que los pequeños montos también son importantes. Por lo tanto, es más probable que el contribuyente cumpla en el futuro y repita este mensaje a los amigos y familiares. En la medida en que amigos y familiares del contribuyente cumplan mejor por causa del contacto AUR, el efecto indirecto se multiplica.

### 3. CONCLUSIONES

La auditoría es una de las herramientas de cumplimiento más cara, y requiere mucho tiempo disponible para una administración tributaria. Con su programa de AUR, el IRS ha podido establecer una forma menos costosa y eficiente para aumentar el cumplimiento. Mediante el uso de declaraciones de información de terceros, el IRS ofrece a los contribuyentes información

que muestra dónde se ha producido un fallo "involuntario", al no reportar o reportar de manera incompleta ciertos ingresos. En la mayoría de los casos, se trata de una forma elegante para ofrecer al contribuyente la oportunidad de pagar el impuesto omitido, y permite un uso más eficiente de los limitados recursos de cumplimiento.

<sup>14.</sup> Véase, TIGTA Informe 2011-30-091 (09 de septiembre de 2011), como usar avisos de cortesía para solucionar las discrepancias reportadas tiene mérito, pero las preguntan de Costo y el Beneficio permanecen.

## 4. BIBLIOGRAFÍA

Government Accountability Office (GAO).

Tax Refunds: IRS is Exploring Verification Improvements, But Needs to Better Manage Risks, GAO-13-515 (Washington, D.C.: June 4, 2013).

United States Internal Revenue Service (IRS).

Data Books 2000-2015 Publication 55B Washington, D.C.

Publication 6961 Calendar Year Projections of Information and Withholding Documents for the U.S. and IRS Campuses.

Treasury Inspector for Tax Administration (TIGTA).

Most Automated Underreporter Notices are Correct; However Additional Oversight is Needed, TIGTA report 2008-40-180 (Sept. 25, 2008).

Using Soft Notices to Address Reporting Discrepancies Has Merit, but Cost and Benefit Questions Remain, TIGTA report 2011-30-091 (Sept. 9, 2011).

# LA FISCALIDAD DE LOS DIVIDENDOS Y SU TRATAMIENTO TRIBUTARIO EN EL ECUADOR

**Marlon Manya Orellana** 



## **SINOPSIS**

El tema del presente artículo se centra en la Fiscalidad de los Dividendos y su tratamiento tributario en el Ecuador. Para el efecto, se inicia con una breve definición de este término desde varios enfoques: Jurídico, Económico, Financiero, Tributario. Así mismo se analiza el principio de fuente para establecer el gravamen sobre los mismos, la utilización de treaty shopping y el beneficiario efectivo como mecanismos elusivos, y el análisis normativo de la legislación ecuatoriana en el tratamiento de éstos, lo que abarca los sujetos de retención a través de un ejercicio práctico.

El Autor: Titulado como Economista por la Escuela Superior Politécnica del Litoral – ESPOL. Máster en Relaciones Internacionales Aplicadas, Universidad Internacional de Andalucía. Máster en Hacienda Pública y Administración Financiera. Instituto de Estudios Fiscales Madrid España. Catedrático de la Facultad de Ciencias Naturales y Matemáticas FCNM ESPOL. Ex Jefe de Planificación y Control de Gestión SRI. Ex Director de Investigaciones Económicas BCE. Ex Director de Gestión de Control de las Concesionarias APG. Ex Gerente General HTMC IESS. Ganador de la IV Edición de la Beca de Investigación CIAT, AEAT, IEF. Investigador Grupo de Investigación y Docencia Económica GRIDE.

#### Contenido

- 1. Principio de fuente para establecer el gravamen sobre dividendos
- 2. El treaty shopping y el beneficiario efectivo
- 3. Análisis del tratamiento tributario de los dividendos en el Ecuador
- 4. Sujetos de retención del impuesto a la renta por dividendos
- 5. Conclusiones
- 6. Bibliografía

De acuerdo al diccionario de la Real Academia Española, el término dividendo se refiere a la "cantidad que ha de dividirse por otra", y que al considerarse como dividendo activo determina la "cuota que, al distribuir ganancias una compañía mercantil, corresponde a cada acción", mientras que al considerarse como dividendo pasivo se refiere a "cada una de las cantidades parciales que se compromete a satisfacer el suscriptor de una acción u obligación a requerimiento de la entidad emisora".

Desde un enfoque jurídico este término se emplea en el derecho mercantil, el financiero y bursátil, contable y en el tributario. Desde un punto de vista económico y financiero, se utiliza para describir un flujo de activos de una entidad hacia sus propietarios, establecido por el costo de oportunidad del capital, en virtud a los derechos económicos de sus acciones.

Generalmente se entiende por "dividendos" las distribuciones de beneficios realizadas a los accionistas o socios por las compañías anónimas y/o compañías de responsabilidad limitada. En el primer caso a través de acciones, mientras que en el segundo caso a través de

participaciones. Por ende, para los accionistas o partícipes, los dividendos constituyen rentas del capital aportado a la sociedad.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico OCDE en su Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio, en su Artículo 10, expresa en su inciso tercero lo siguiente: "El término "dividendos", en el sentido de este artículo, significa las rentas de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las participaciones mineras, de las partes de fundador u otros derechos, excepto los de crédito, que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales sujetas al mismo régimen fiscal que las rentas de las acciones por la legislación del Estado de residencia de la sociedad que hace la distribución".

Dada la diversidad de legislaciones de los países miembros de la OCDE, no es posible ofrecer una definición completa y exhaustiva del concepto de dividendo. Por ello, la definición del artículo se limita a mencionar los ejemplos que figuran en la mayor parte de estas legislaciones y que, en todo caso, no son tratados en ellas de manera diferente. Otro Modelo comúnmente utilizado es el de la Comunidad Andina CAN, que en su Decisión 578 trata sobre el Régimen para evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal, donde se regula a limitar la imposición de los "dividendos y participaciones" en las empresas; donde éstos solamente serán gravados en el país donde esté domiciliado la compañía que los distribuye, excluyendo así el gravamen sobre la base del principio de la residencia, con el fin de evitar una doble tributación; sin embargo, no se expresa una definición de estos términos descritos.

Lo que si podemos constatar dentro del derecho tributario comparado, es que las distribuciones de beneficios que dan derecho las acciones, se dan en virtud a las participaciones en una sociedad cuya responsabilidad está limitada a sus acciones, y su tributación dependerá de la

potestad tributaria de cada Estado en gravar o no determinadas rentas, en este caso provenientes del capital, como son los dividendos.

En la normativa tributaria del Ecuador, posterior al Artículo 7 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en un artículo innumerado se define el término dividendo: "Para efectos tributarios, se considerarán dividendos y tendrán el mismo tratamiento tributario todo tipo de participaciones en utilidades, excedentes, beneficios o similares que se obtienen en razón de los derechos representativos de capital que el beneficiario mantiene, de manera directa o indirecta".

Cabe indicar que dada la norma vigente, se entenderán como derechos representativos de capital a los títulos o derechos de propiedad respecto de cualquier tipo de entidad, patrimonio o el que corresponda de acuerdo a la naturaleza de la sociedad, apreciables monetariamente, tales como acciones, participaciones, derechos fiduciarios, entre otros. Por consiguiente, los

titulares o beneficiarios de estos derechos serán los accionistas, socios, partícipes, beneficiarios o similares. La amplitud de esta última definición, puede hacer ver que las rentas que en principio no son dividendos a efectos mercantiles, sean consideradas "dividendos implícitos" o en su defecto, pensar en "distribuciones encubiertas de dividendos" desde un punto de vista tributario. El derecho tributario internacional contempla tres elementos referentes al concepto de un dividendo:

- La existencia de una entidad distribuidora de dividendos a la que se le atribuyen los beneficios.
- La participación social en dicha entidad que da derecho a la distribución de los beneficios.
- La relación entre la fuente y el rendimiento, que es lo que la doctrina ha llamado "societatis causa", esto es, el vínculo entre lo pagado por la sociedad y las participaciones sociales en dicha entidad.

#### 1. PRINCIPIO DE FUENTE PARA ESTABLECER EL GRAVAMEN SOBRE DIVIDENDOS

El desarrollo del impuesto sobre la renta ha sido influenciado por dos teorías económicas de la renta: En primer lugar la teoría de la fuente cuyo origen se encuentra en el Derecho Romano (renta como el fruto de los bienes de capital), y en segundo lugar la teoría de la acumulación neta la cual da forma al concepto tradicional del impuesto sobre la renta global, basado en el concepto de renta de Schanz-Haig-Simons. Este concepto de renta global busca sujetar la "acumulación neta del poder económico de un sujeto entre dos referencias temporales". Por el contrario, las teorías de la fuente solo comprenden la renta de la fuente, no la fuente en sí misma, y excluyen a las ganancias de capital y las pérdidas como resultado de la venta de la fuente. En los impuestos de renta actuales de muchos países, la base imponible es una mezcla de las teorías de acumulación neta y de la fuente, en el mejor de los casos completado por un régimen separado para ganancias y pérdidas de capital.

En ese sentido, el diseño de los impuestos sobre la renta requiere definir cuál es la fuente de los dividendos a efectos de determinar la obligación real de contribuir, que será directamente la propiedad en las participaciones sociales, pero indirectamente la actividad que genera los beneficios de la sociedad. Dentro de los criterios de asignación impositiva pueden ser entendidos como el Estado de residencia de la sociedad que distribuye, donde se encuentre el registro de las acciones o donde se cumpla la obligación de pago.

Cuando nos referimos a la residencia fiscal, ésta viene determinada por factores tales como el lugar de constitución de la sociedad, su domicilio comercial o la sede de dirección efectiva. Sin embargo, si se toma en consideración que la fuente de la renta es la actividad económica subyacente, el criterio objetivo será lo que se ha dado en llamar "origen", esto es, el lugar donde se obtienen los beneficios de los cuales derivan los dividendos. Dicho de otra manera, el origen de los beneficios económicos con el que la sociedad paga los dividendos, no necesariamente está en la entidad que los distribuye, sino donde se origina el capital.

En relación a esta idea, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, se ha pronunciado igualmente en los comentarios al Artículo 10, indicando que no establece el derecho exclusivo a gravar los dividendos ni en el Estado de residencia del beneficiario ni en el de residencia de la sociedad que abona los dividendos. La imposición exclusiva de los dividendos en el Estado de la fuente no es aceptable como principio general. Además, existe un cierto número de Estados que no grava los dividendos en la fuente, mientras que, como regla general, todos los Estados gravan a los residentes por los dividendos que obtienen de sociedades no Tampoco es posible establecer residentes. como regla general la imposición exclusiva de los dividendos en el Estado de residencia del beneficiario. Esta imposición correspondería mejor al carácter de dividendos que tienen las rentas de capitales mobiliarios. Pero no sería realista esperar que se renunciase totalmente a la imposición de los dividendos en la fuente. Por esta razón, se limita a declarar que los dividendos pueden someterse a imposición en el Estado de residencia del beneficiario.

Adoptando el criterio del Estado de la Fuente, podemos observar una doble imposición económica, ya que la entidad que distribuye los dividendos (residente), pagó el correspondiente impuesto a la renta a las sociedades obtenido en el ejercicio fiscal; mientras que a su vez, la persona natural o jurídica, partícipe del capital

de la sociedad (accionista), quien recibe estos beneficios que va han sido sometidos a gravamen. hace que los dividendos se incluyen como parte de su renta global, situación que la buena práctica tributaria internacional recomienda que se corrija a través de los métodos de exención (total o con progresividad), al considerar estos ingresos por dividendos como exentos de impuesto a la renta, o a través del método de imputación (íntegra u ordinaria), otorgando al accionista un crédito tributario por la proporción que le corresponda del impuesto pagado por la entidad distribuidora de dividendos. El método de exención resuelve muchos de los problemas que plantea el método de imputación, este último contrario al principio de simplicidad que debe seguir un buen sistema tributario.

Otros dos métodos cada vez más utilizados, con el fin de minimizar la tributación soportada y eliminar la doble imposición económica son: El crédito tributario por impuesto subyacente (underlying tax credit), y la deducción por impuestos no pagados (tax sparing).

- El primero posibilita que en la compensación de impuestos, se tengan en cuenta aquellos que se han soportado desde un punto de vista económico, y no sólo los que se han soportado jurídicamente como contribuyentes. En el caso de los dividendos, puede admitirse que un accionista se beneficie de un crédito tributario por el impuesto a la renta pagado por la entidad distribuidora de dividendos, en la parte correspondiente al dividendo percibido, y ello además del crédito tributario que le corresponde por la doble imposición que supone la tributación a través de las retenciones en la fuente de impuesto a la renta sobre los dividendos. Cabe resaltar que se evita el problema de la doble imposición económica de éstos, siempre que dicho crédito tributario no se encuentre sometido a limitaciones.
- El segundo constituye un beneficio fiscal consistente en el reconocimiento de incentivos tributarios vigentes, o de

exenciones tipificadas de forma expresa en la Ley. Tiene como finalidad atraer inversiones, beneficiando exclusivamente al contribuyente inversor. Una variedad de este beneficio fiscal es el matching credit que supone la concesión de un crédito tributario por impuestos no pagados, lo cual puede ser superior a los beneficios fiscales reconocidos en el país origen de la renta.

Como buena práctica en materia tributaria internacional, la valoración de los métodos descritos, no pueden irse en contra de los principios básicos impositivos como son la neutralidad y la equidad. La neutralidad tributaria hace referencia a la relación entre los impuestos y el objetivo de la eficiencia económica. El objetivo es que los impuesto no afecten, o lo hagan en el menor grado posible, la eficiencia de las economías, permitiendo que los recursos sean asignados a sus usos más productivos, de modo que tal asignación sea la respuesta a diferencias reales en los costes y tasas de rendimiento, más que respuesta a diferencia en los impuestos.

En el campo de la tributación de las rentas de capital, como son los dividendos, y en una situación de movilidad internacional del mismo, el concepto de neutralidad tributaria exige que los impuestos que recaen sobre el capital, no modifiquen la localización de las inversiones que tendría lugar en ausencia de impuestos. Por esta razón se afirma que los métodos de exención consiguen la denominada neutralidad en la importación de capitales: en el Estado receptor de la inversión extranjera, todas las inversiones realizadas en su territorio conservan

el mismo grado de tributación efectiva con independencia de su origen, lo que favorece la inversión extranjera.

Por el contrario, el sistema de imputación consigue la denominada neutralidad en la exportación de capitales por cuanto que todos los residentes de un Estado soportan una misma tributación efectiva sobre las rentas obtenidas, cualquiera que sea su origen (nacional o extranjero), lo que anula el interés de invertir en países distintos al de residencia del inversor sólo por razones impositivas. Para Ecuador, siendo un país importador de capital, desde la perspectiva del país receptor de la inversión, la Administración Tributaria debe garantizar la eficiencia en la localización internacional del capital, favoreciendo una competencia justa y evitar la discriminación.

Así mismo, el criterio de tributación en origen es el más utilizado para lograr la equidad internacional; esto significa, que el país origen de la renta tiene derecho preferente a gravarla, aun cuando los factores perceptores de la renta no sean residentes de ese país fuente, entre los problemas se destaca la definición de la base imponible como parte de la renta global y el tipo de gravamen. Por consiguiente, la doble imposición económica de los dividendos puede originar distorsiones en la eficiencia de la asignación de los recursos, en la composición societaria, en la elección de su estructura financiera, en las decisiones de inversión, en la política de dividendos, en el nivel de ahorro privado. El sistema basado en la integración de los impuestos de la sociedad y del accionista permite atenuar, mas no eliminar dicho problema.

### 2. EL TREATY SHOPPING Y EL BENEFICIARIO EFECTIVO

El Treaty Shopping, también llamado compra de tratado, es un mecanismo de elusión impositiva, que habitualmente se relaciona con los convenios internacionales para evitar la doble imposición fiscal, y se le puede definir como la utilización incorrecta o abusiva de convenios de doble tributación internacional, que se produce cuando residentes de un tercer Estado crean una entidad jurídica en uno de los dos países contratantes con el objeto de beneficiarse de los tipos reducidos de las retenciones u otros beneficios fiscales, a los que no habrían tenido derecho de actuar directamente.

Sin perjuicio de aquello, éste también puede ser utilizado ante vacíos en el ordenamiento jurídico tributario interno producto de la aplicación de exenciones e incentivos tributarios vigentes. Para que la operación tenga sentido, se crean sociedades interpuestas, que son las que se han creado o se utilizan para reducir la imposición en el Estado de la fuente, materialmente no debe estar sujeta a gravamen o, de estarlo, debe serlo en una cuantía mínima, mientras que las rentas acumuladas en la sociedad interpuesta cuando se distribuyen, con independencia del método utilizado, no deben estar sujetas a imposición real en el Estado de residencia de dicha sociedad.

Este tipo de estructuras económicas-financieras, toma el nombre de sociedades conductoras, instrumentales o también llamadas sociedades holdings intermedias, las cuales forman parte del capital accionario de la entidad distribuidora de dividendos, y una vez que ésta haya pagado el impuesto a la renta de sociedades, los dividendos obtenidos serán exentos de impuestos a la renta para estas sociedades interpuestas, existiendo por lo general detrás de esta operación, un accionista residente quien dispone de estos recursos, y ha eludido el pago del impuesto.

Con su utilización lo que se pretende optimizar es la tributación de los dividendos y ganancias patrimoniales como consecuencia de la tenencia de participaciones en el capital de sociedades residentes que incluso puede estar domiciliadas en diferentes Estados.

El Artículo 10 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE, en sus apartados 1 y 2 expresa lo siguiente:

- "1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante a un residente del otro Estado contratante pueden someterse a imposición en ese otro Estado.
- 2. Sin embargo, dichos dividendos pueden someterse también a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que paga los dividendos y según la legislación de ese Estado; pero, si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
  - a. 5 por 100 del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (excluidas las sociedades de personas –partnerships–) que posea directamente al menos el 25 por 100 del capital de la sociedad que paga los dividendos:
  - b. 15 por 100 del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

Las autoridades competentes de los Estados contratantes establecerán de mutuo acuerdo las modalidades de aplicación de estos límites. Este apartado no afecta a la imposición de la sociedad respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos".

De esta manera, podemos indicar de acuerdo al Modelo OCDE, que se reserva algún poder tributario al Estado de la fuente de los dividendos; es decir, al Estado de residencia de la sociedad que paga los dividendos; sin embargo, este derecho de percibir el impuesto está limitado considerablemente. La tasa del impuesto no puede exceder del 15%. Una tasa más elevada no se justificaría, dado que el Estado de la fuente ha podido ya gravar los beneficios de la sociedad.

En su apartado 4, se manifiesta lo siguiente: "4. Las disposiciones de los apartados 1 y 2 no son aplicables si el beneficiario efectivo de los dividendos, residente de un Estado contratante, realiza en el otro Estado contratante, del que es residente la sociedad que paga los dividendos, una actividad empresarial a través de un establecimiento permanente situado allí y la participación que genera los dividendos está vinculada efectivamente a dicho establecimiento permanente..."

La condición de Beneficiario Efectivo se incorporó al apartado 4 del Artículo 10 del modelo OCDE, para explicar el significado de las palabras "pagados a un residente" concluyendo el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, que una sociedad instrumental no puede ser considerada en situaciones normales como el beneficiario efectivo, por lo que se debe realizar un análisis minucioso a los poderes de ese mero conductor sobre las rentas obtenidas.

El Grupo de Acción Financiera Internacional GAFI señala como Beneficiario Efectivo a "la persona (s) física que en último posee o controla un cliente y/o la persona física en cuyo nombre se realiza una transacción. También incluye a aquellos personas que ejercen el control efectivo final sobre una persona jurídica o acuerdo". El tratamiento del concepto va más allá de llegar a una simple conclusión de encontrar a la persona natural detrás de posibles pantallas societarias e involucra un estudio generalizado de las transacciones de los sujetos, su contabilidad, sus aportes tributarios, etc. Lo importante de esta

aproximación radica en evidenciar el verdadero trasfondo de los partícipes en las sociedades.

Como ampliación de las recomendaciones del GAFI se requiere que se establezcan mecanismos de acceso a información integral de las sociedades, como su beneficiario real. Para el efecto, debe identificarse las diferentes formas legales de sociedades, la verificación de procesos de creación de tales personas jurídicas con la respectiva recopilación de la información concerniente del beneficiario efectivo, la información y datos precedentes en base de datos de acceso al público. A esto sumado la cooperación internacional necesaria para que las autoridades de diferentes países puedan acceder a las bases de datos donde se encuentra la recopilación de información del beneficiario efectivo de cada sociedad nacional, y el intercambio de información tributaria, societaria, bancaria y comercial del contribuyente.

A partir de la vigencia de la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal en el Ecuador; esto es, a partir del 1 de Enero de 2015, se incorporó al Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, un artículo innumerado posterior al Artículo 7, definiendo al Beneficiario Efectivo:

"Art. (...).- Beneficiario Efectivo.- Para efectos tributarios, se entenderá como beneficiario efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos".

Los elementos esenciales del Beneficiario Efectivo son características similares que debe tener un residente fiscal de un Estado contratante en un convenio para evitar la doble imposición internacional, condiciones para aplicar un tarifa reducida de retención sobre ingresos provenientes de dividendos en el caso que nos compete. Este Beneficiario Efectivo debe tener la capacidad de usar, gozar y disponer sobre

la utilización total de los recursos, sin limitación alguna, así mismo, demostrar la esencia de su personalidad; es decir, que es poseedor de los derechos adquiridos por el contratante, como los derechos de propiedad intelectual, crediticios, entre otros; y no estar obligado jurídicamente a traspasar dichos ingresos; esto es, la exclusividad de propiedad sobre los mismos.

A manera ilustrativa, con el fin de identificar al Beneficio Efectivo, podemos mencionar que en primera instancia debe verificarse el porcentaje accionario de una compañía, es decir si su propiedad es mayor al 25% o 50% podríamos observar un control parcial o absoluto, respectivamente, sobre la misma, y en contrapartida luego de aquello se observaría en el registro de transacciones, cuando una compañía vende o negocia simplemente con otra compañía y con ninguna otra, esto servirá para entender si estamos o no frente al beneficiario o un mero agente conductor. En específico, ambos casos son levantados en nuestra normativa tributaria sobre las posibles relaciones en control de compañías o partes relacionadas.

### 3. ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LOS DIVIDENDOS EN EL ECUADOR

### 3.1 Ley de Régimen Tributario Interno

En el Ecuador, el Artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, considera a las utilidades y dividendos distribuidos por sociedades constituidas o establecidas en el país, como ingresos de fuente ecuatoriana.

En el Artículo 9 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, en su primer numeral, nos indica lo siguiente: "Los dividendos y utilidades, calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición o de personas naturales no residentes en el Ecuador.

Esta exención no aplica si el beneficiario efectivo, en los términos definidos en el reglamento, es una persona natural residente en Ecuador.

También estarán exentos de impuestos a la renta, los dividendos en acciones que se distribuyan a consecuencia de la aplicación de la reinversión de utilidades en los términos definidos en el artículo 37 de esta Ley, y en la misma relación proporcional."

Es preciso aclarar que por definición, los dividendos son ingresos exentos de impuesto a la renta, situación que la legislación tributaria interna lo permite. No obstante, en una de la reformas a esta Ley, a partir del 1 de Enero de 2010, se excluye de esta exención a las sociedades extranjeras domiciliadas en paraísos fiscales y a las personas naturales residentes en el Ecuador. Entre la justificación que se dio a esta reforma, se encuentra el cambio de la tabla del impuesto a la renta en personas naturales con la Ley de Equidad Tributaria del Ecuador (vigente a partir del 1 de Enero de 2008), cuyo porcentaje máximo sobre la fracción excedente llegaba al 35%, mientras que por el contrario, la tarifa de impuesto a la renta de sociedades máxima se mantenía en ese momento en un 25%. Este excedente para la Administración Tributaria, es considerado como un ingreso que el accionista no lo contemplaba en su renta global, ya que a criterio del organismo de control se simulaban rentas personales en forma de ingresos de sociedades.

Sin perjuicio de aquello, sobre este último aspecto, los dividendos y las utilidades de sociedades distribuidos a favor de personas naturales residentes en el país, formarán parte de su renta global, situación que ocasiona para

éstas una doble imposición económica, debido a que la sociedad que distribuyó los dividendos ya pagó el correspondiente impuesto a la renta a las sociedades obtenido en el ejercicio fiscal; mientras que a su vez, la persona natural residente en el Ecuador (accionista), quien recibe estos beneficios, estará sujeta a retención en la fuente de impuesto a la renta por concepto de dividendos.

Producto de las distintas prácticas elusivas utilizadas por sociedades conductoras, instrumentales o también llamadas sociedades holdings intermedias, las cuales forman parte del capital accionario de la entidad distribuidora de dividendos, se excluye también de esta exención a partir del 1 de Enero de 2015, al accionista residente quien dispone de estos recursos, y ha eludido el pago del impuesto, denominado en la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal como Beneficiario Efectivo.

Un tercer aspecto importante que contempla esta Ley, se refiere a los tipos de dividendos que pueden ser pagados en efectivo o en acciones. Un dividendo en efectivo es aquel pagado por una empresa en forma de abono en efectivo a cada accionista de una cantidad fija por acción; así, cada accionista recibe un pago basado en el número de acciones que posee. Sin embargo, existen también los dividendos pagados en acciones, que reciben los accionistas en forma de acciones, ya sean de nueva emisión o procedentes de la autocartera de la empresa. El reparto de este dividendo supone una disminución de las reservas y un aumento de las cuentas de capital. Por consiguiente, los dividendos en efectivo son diferentes a los dividendos en acciones, que se pagan a los titulares de acciones ordinarias mediante acciones adicionales del capital social de la empresa.

Analizando el caso desde un punto de vista tributario, con las normas vigentes a la fecha, existe un tratamiento fiscal diferente, el dividendo en efectivo constituye un ingreso gravado para el socio o accionista residente en el Ecuador, y forma parte de su renta global, este dividendo se encuentra sujeto a retención en la fuente de impuesto a la renta por parte de la empresa quien distribuye el mismo, para lo cual deberá entregar el comprobante de retención correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a la fecha de efectuada la retención.

Por el contrario, al recibir nuevas acciones por parte de la empresa, se registra un aumento de capital para el socio o accionista, éste aumenta el porcentaje de su participación en el capital de la empresa, no estaría sometido a retención fiscal ya que la empresa no estaría realizando ningún pago o crédito en cuenta a nombre del socio o accionista en el momento de la distribución del dividendo; y por ende, se aplaza la tributación hasta el momento en que se vendan las acciones, ya que en ese momento si se configura el hecho imponible. Recordemos que las utilidades provenientes de la enajenación directa o indirecta de acciones, participaciones, otros derechos representativos de capital u otros derechos que permitan la exploración, explotación, concesión o similares; de sociedades domiciliadas o establecimientos permanentes en Ecuador, se constituyen en ingresos de fuente ecuatoriana.

El pago de dividendos en acciones hace parte de las formas de retribución flexible que comprenden otros pagos en especie como el otorgamiento de derechos de suscripción, la compensación de los dividendos pasivos, entre otras. El otorgamiento del derecho a elegir la forma de remuneración de las participaciones al socio, de forma que se pueda optar por el pago en acciones o con derechos de suscripción o acciones se conoce como scrip dividend.

Lo que si deberá informar el socio o accionista, residente en el Ecuador a la Administración Tributaria, es lo referente a la declaración de su patrimonio considerando para el cálculo, el porcentaje que les corresponda en la sociedad conyugal o unión de hecho que integren, y el de sus hijos no emancipados.

### 3.1.1. Préstamos a accionistas

El Artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno excluye esta práctica: "Cuando una sociedad otorgue a sus socios, accionistas, participes o beneficiarios, préstamos de dinero, o a alguna de sus partes relacionadas préstamos no comerciales, esta operación se considerará como pago de dividendos anticipados y, por consiguiente, la sociedad deberá efectuar la retención correspondiente a la tarifa prevista para sociedades sobre el monto de la operación. Tal retención será declarada y pagada al mes siguiente de efectuada dentro de los plazos previstos en el reglamento y constituirá crédito tributario para la sociedad en su declaración del impuesto a la renta"

## 3.2. Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno

En el Artículo 15 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se expresa: "En el caso de dividendos y utilidades calculados después del pago del impuesto a la renta, distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador, a favor de otras sociedades nacionales o extranjeras, no domiciliadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, o de personas naturales no residentes en el Ecuador, no habrá retención ni pago adicional de impuesto a la renta. Esta disposición no aplicará cuando el beneficiario efectivo del ingreso sea una persona natural residente fiscal del Ecuador.

Sin perjuicio de lo anterior, la Administración Tributaria podrá determinar las obligaciones del beneficiario efectivo y del agente de retención cuando, por el hecho de ser partes relacionadas o cualquier otra circunstancia dicho agente de retención haya conocido que el beneficiario efectivo sea una persona natural residente en el Ecuador.

Los dividendos o utilidades repartidos directamente o mediante intermediarios a favor de personas naturales residentes en el Ecuador constituyen ingresos gravados para quien los percibe, debiendo por tanto efectuarse la correspondiente retención en la fuente por parte de quien los distribuye. El porcentaje de retención será establecido por el Servicio de Rentas Internas mediante resolución dentro del límite legal.

Cuando los dividendos o utilidades sean repartidos, directamente o mediante intermediarios, a favor de sociedades residentes o establecidas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición, deberá efectuarse la correspondiente retención en la fuente de impuesto a la renta sobre el ingreso gravado.

El valor sobre el que se calculará la retención establecida en este artículo será el que deba ser considerado como ingreso gravado dentro de la renta global, es decir, el valor distribuido más el impuesto pagado por la sociedad, correspondiente a ese valor distribuido.

Cuando a la base imponible del impuesto a la renta de la sociedad, en el ejercicio fiscal al que correspondan los dividendos o utilidades que ésta distribuyere, se le haya aplicado una tarifa proporcional por haber tenido una composición societaria correspondiente a paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición inferior al 50%, el impuesto atribuible a los dividendos que correspondan a dicha composición será del 25%, mientras que el impuesto atribuible al resto de dividendos será del 22%".

Conforme a la Ley de Régimen Tributario Interno en su Artículo 9, primer numeral, la distribución de dividendos o utilidades calculados después del pago del impuesto al a Renta, a favor de personas naturales residentes en el Ecuador está gravado y sujeto al pago de dicho impuesto; es decir, a cargo de los socios o accionistas.

Para el cálculo de la renta global por dividendos; esto es su base imponible, se tomará en cuenta el valor distribuido por este concepto, más el impuesto pagado por la sociedad correspondiente a este valor distribuido

El Artículo 37 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, contempla la tarifa del impuesto a la renta para sociedades, donde se indica: "Los ingresos gravables obtenidos por sociedades constituidas en el Ecuador, así como por las sucursales de sociedades extranjeras domiciliadas en el país y los establecimientos permanentes de sociedades extranjeras no domiciliadas aplicarán la tarifa del 22% sobre su base imponible. No obstante, la tarifa impositiva será del 25% cuando la sociedad tenga accionistas, socios, partícipes, constituyentes, similares residentes beneficiarios 0 establecidos en paraísos fiscales o regímenes de menor imposición con una participación directa o indirecta, individual o conjunta, igual o superior al 50% del capital social o de aquel que corresponda a la naturaleza de la sociedad. Cuando la mencionada participación de paraísos fiscales o regímenes de menor imposición sea inferior al 50%, la tarifa de 25% aplicará sobre la proporción de la base imponible que corresponda a dicha participación, de acuerdo a lo indicado en el reglamento...."

El Artículo 137 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, da la posibilidad el poder considerar el crédito tributario por utilidades, dividendos o beneficios distribuidos a personas naturales residentes. Para considerar crédito tributario el impuesto a la renta pagado por la sociedad, en el caso de utilidades, dividendos o beneficios distribuidos a personas naturales residentes en el Ecuador, se tendrá en cuenta las siguientes consideraciones:

a. Dentro de la renta global, se considerará como ingreso gravado el valor distribuido más el impuesto pagado por la sociedad, correspondiente a ese valor distribuido en el ejercicio de la distribución, independientemente de la obligación de llevar contabilidad.

- b. El crédito tributario en ningún caso podrá superar ninguno de los siguientes valores.
  - El impuesto pagado por la sociedad correspondiente al dividendo.
  - El valor del ingreso gravado multiplicado por la tarifa del 22% o 25%, según se haya aplicado a las utilidades de las que se originaron los dividendos.
  - iii. El impuesto a la renta que le correspondería pagar a la persona natural por ese ingreso dentro de su renta global, es decir, la diferencia resultante de restar el impuesto causado en su renta global incluido el valor de la utilidad, beneficio o dividendo, menos el impuesto causado en su renta global si no se consideraría la utilidad, beneficio o dividendo.
- c. Cuando un mismo dividendo, utilidad o beneficio se perciba a través de más de una sociedad, se considerará como crédito tributario, el correspondiente impuesto pagado, por la primera sociedad que lo distribuyó.
- d. En el caso de que la sociedad que distribuya las utilidades, dividendos o beneficios, dentro de su conciliación tributaria tuviese derecho a algún incentivo o beneficio tributario o incluyera rentas exentas, conforme lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno, la persona natural a favor de guien se los distribuya, podrá utilizar como crédito tributario el valor de impuesto a la renta que la sociedad que los distribuya hubiese tenido que pagar de no haber aplicado alguno de dichas rentas exentas, incentivos o beneficios tributarios, sin perjuicio de los límites establecidos en el literal b) de este artículo. Esta disposición no será aplicable en aquellos casos en los que el dividendo,

utilidad o beneficio se pague o acredite en cuenta favor de accionistas domiciliados en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes.

e. En cualquier caso, cuando las sociedades que distribuyan utilidades, dividendos o beneficios, deberán informar a los perceptores del ingreso, en los términos que defina el Servicio de Rentas Internas, el valor que deberán considerar en su renta global y el crédito tributario al que tienen derecho, incluso para el caso contemplado en el literal c) de este artículo.

### 3.2.1. Dividendos Anticipados

El Artículo 126 del Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, se refiere a la retención por dividendos anticipados u otros beneficios, de la siguiente forma: "Cuando una sociedad

distribuya dividendos u otros beneficios con cargo a utilidades a favor de sus socios o accionistas, antes de la terminación del ejercicio económico y, por tanto, antes de que se conozcan los resultados de la actividad de la sociedad, ésta deberá efectuar la retención de la tarifa general del impuesto a la renta establecida para sociedades, excepto cuando el beneficiario sea residente o establecido en un paraíso fiscal o régimen de menor imposición se aplicará la tarifa del 25%, sobre el monto total de tales pagos. Tal retención será declarada y pagada al mes siguiente de efectuada y dentro de los plazos previstos en este Reglamento y constituirá crédito tributario para la empresa en su declaración de impuesto a la Renta.

Esta retención no procederá cuando quien entregue los dividendos o anticipos sea una sociedad, cuyo objeto sea exclusivamente de tenencia de acciones, en cuyo caso aplicará solo la retención establecida en el Artículo 15"

### 4. SUJETOS DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA POR DIVIDENDOS

Entre los sujetos de retención del impuesto a la renta por dividendos se encuentran:

- 1. Si la distribución es a favor de una sociedad residente o establecida en el extranjero que NO se encuentre en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente cuyo beneficiario efectivo sea una persona natural residente en el Ecuador, dicho ingreso se encuentra gravado a quien se distribuye por tanto está sujeto a la retención en proporción al dividendo. Esto se aplicará también para el caso de incumplimiento con informar sobre la composición societaria.
- Si la distribución es a favor de una sociedad residente o establecida en el Ecuador, el ingreso estará exento para la sociedad, y por tanto no está sujeto a la retención

- del Impuesto a la Renta, aun cuando su beneficiario efectivo de la sociedad sea residente en el Ecuador
- 3. Si la distribución es a favor de una sociedad residente o establecida en el extranjero que no se encuentre en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente, el ingreso estará exento, y por tanto, no estará sujeto a retención del impuesto a la renta siempre y cuando su beneficiario efectivo sea un no residente en el Ecuador.
- 4. Si la distribución es a favor de una sociedad residente o establecida en un paraíso fiscal, jurisdicción de menor imposición o régimen fiscal preferente, el ingreso se encuentra gravado, por tanto, está sujeto a retención del impuesto a la renta.

- 5. Si la distribución es a favor de una persona natural residente en el Ecuador, el ingreso estará gravado y sujeto a retención. Deberá consolidarlo en su renta global, declarar y pagar el impuesto sobre la totalidad de sus ingresos.
- Si la distribución es a favor de una persona natural NO residente en el Ecuador, el ingreso estará exento y no está sujeto a retención.

Cuadro 1

Tratamiento tributario de los Dividendos en el Ecuador

RECEPTOR DEL DIVIDENDO	BENEFICIARIO EFECTIVO	DIVIDENDO	% RETENCION
SOCIEDAD EXT NO PARAISO FISCAL	ECUATORIANO	GRAVADO	
SOCIEDAD EXT. NO MENOR IMPOSICION	ECUATORIANO	GRAVADO	
SOCIEDAD ECUATORIANA	ECUATORIANO	EXENTO	0%
SOCIEDAD EXT NO PARAISO FISCAL	EXTRANJERO	EXENTO	0%
SOCIEDAD EXT. NO MENOR IMPOSICION	EXTRANJERO	EXENTO	0%
SOCIEDAD EXT NO PARAISO FISCAL	ECUATORIANO	GRAVADO	
SOCIEDAD EXT. NO MENOR IMPOSICION	ECUATORIANO	GRAVADO	
SOCIEDAD EXT. PARAISO FISCAL	EXTRANJERO	GRAVADO	10%
SOCIEDAD EXT. MENOR IMPOSICION	EXTRANJERO	GRAVADO	10%
PERSONA NATURAL	ECUATORIANO	GRAVADO	
PERSONA NATURAL	EXTRANJERO	EXENTO	0%

Fuente: Resolución NAC-DGERCGC15-00000509 SRO 545 de 16 Julio de 2015

Elaboración: El autor

En tal sentido, la Resolución NAC-DGERCGC15-0000509 nos muestra la forma que permite calcular la retención, por parte de las sociedades residentes o establecidas en el Ecuador que distribuyan dividendos a personas naturales residentes en el Ecuador o a sociedades residentes en el exterior, que no sea en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición o regímenes fiscales preferentes, que tengan un beneficiario efectivo residente en el Ecuador.

Para dicho cálculo se deberán sumar el dividendo distribuido a cada accionista, socio o partícipe, con el impuesto pagado por la sociedad que lo distribuye, atribuido a ese dividendo; sobre este

rubro se deberá aplicar la tarifa de impuesto a la renta para personas naturales, conforme a la tabla de la letra a) del artículo 36 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Finalmente, sobre este resultado las sociedades deberán restar el crédito tributario al que tenga derecho la persona natural residente en el Ecuador, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 137 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno. El valor así obtenido será retenido en la fuente por la sociedad que distribuya el dividendo y deberá ser detallado en el comprobante de retención correspondiente.

Cuadro 2

## Cálculo de la retención en la fuente de Impuesto a la Renta por concepto de Dividendos

BASE IMPONIBLE (BI)	\$ 500.000,00
Impuesto a la Renta (IR)	\$ 110.000,00
Utilidad después de Impuestos (UDI)	\$ 390.000,00

Accionista	Nacionalidad	% Participación Accionaria
Pepito Piguave (Persona Natural)	Ecuatoriana	40%
Valor distribuido por dividendos	\$ 156.000,00	
Impuesto pagado por la sociedad correspondiente a ese valor distribuido	\$ 44.000,00	
Base Imponible (Renta Global)	\$ 200.000,00	
Artículo 36 LORTI (Ejercicio fiscal 2015)	\$ 52.999,50	
Artículo 137 RALORTI.		
1)	\$ 44.000,00	
2)	\$ 44.000,00	
3)	\$ 52.999,50	
Valor a Retener por Dividendos	\$ 8.999,50	

Fuente y Elaboración: El autor

En el caso de dividendos distribuidos a sociedades residentes o establecidas en paraísos fiscales, jurisdicciones de menor imposición o en regímenes fiscales preferentes sobre la parte que la sociedad que distribuye dividendos haya tributado con tarifa del 25%, la retención será del 10%, aplicable a la sumatoria del valor del dividendo más el impuesto atribuible a dicho dividendo.

Tomemos el ejemplo de la Sociedad ABC residente en Ecuador, quien distribuye dividendos a su accionista la Sociedad XYZ, domiciliada en Colombia, que tiene un porcentaje de participación accionaria del 80%, y mantiene a su vez a Pepito Piguave, Residente Fiscal en Ecuador, como parte de su nómina de accionistas, con un 70% de participación accionaria, considerado este último como Beneficiario Efectivo, de acuerdo a la normativa del Ecuador.

### Cuadro 3

# Cálculo de la retención en la fuente de Impuesto a la Renta por concepto de Dividendos cuando existe un Beneficiario Efectivo residente en el Ecuador



## LA RETENCIÓN EN FUENTE DEPENDERÁ DE LA PARTICIPACIÓN DEL BENEFICIARIO EFECTIVO

## **SOCIEDAD ABC (ECUADOR)**

BASE IMPONIBLE (BI)	\$ 1.000.000,00
Impuesto a la Renta (IR)	\$ 220.000,00
Utilidad después de Impuestos (UDI)	\$ 780.000,00

Accionista	Nacionalidad	% Participación Accionaria	Observaciones
Sociedad XYZ	Colombiana	80%	Dentro de su composición societaria mantiene un Beneficiario Efectivo Pepito Piguave. Residente Fiscal en Ecuador con una participación del 70%.
Dividendo correspondiente al Beneficiario Efectivo	\$ 436.800,00	Corresponde a la Utilidad después de Impuestos: 780.000 multiplicado por la participación accionaria de la Sociedad XYZ (80%) y la participación del Beneficiario Efectivo Pepito Piguave (70%)	
Impuesto correspondiente al Beneficiario Efectivo	\$ 123.200,00	Corresponde al Impuesto a la Renta pagado por la empresa quien distribuye los dividendos 220.000 multiplicado por la participación accionaria de la Sociedad XYZ (80%) y la participación del Beneficiario Efectivo Pepito Piguave (70%)	

BASE IMPONIBLE (BENEFICIARIO EFECTIVO)	\$ 560.000,00
Artículo 36 LORTI (Ejercicio fiscal 2015)	\$ 178.999,50
(-) Crédito Tributario por Dividendos	\$ 123.200,00
Valor a Retener por Dividendos	\$ 55.799,50

Fuente y Elaboración: El autor

La Sociedad ABC quien distribuye los dividendos en el Ecuador, deberá retener sobre el valor de la Base Imponible calculada para el Beneficiario Efectivo, aplicando el Artículo 36 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (Tabla de Impuesto a la Renta), y descontando el crédito tributario por dividendos, en este caso, el impuesto pagado la sociedad que

generó y distribuyó los dividendos, de manera proporcional al dividendo gravado y declarado, siendo el valor a retener por dividendos de \$ 55.799.50, que resulta de la diferencia entre \$ 178.999,50 por aplicación de la Tabla de Impuesto a la Renta correspondiente al ejercicio fiscal 2015 y el crédito tributario por dividendos de \$ 123.200.

### 5. CONCLUSIONES

- Dada la diversidad de legislaciones de los países miembros de la OCDE, no es posible ofrecer una definición completa y exhaustiva del concepto de dividendo. Por ello, la definición se limita a mencionar los ejemplos que figuran en la mayor parte de estas legislaciones y que, en todo caso, no son tratados en ellas de manera diferente.
- La imposición exclusiva de los dividendos en el Estado de la fuente no es aceptable como principio general. Además, existe un cierto número de Estados que no grava los dividendos en la fuente, mientras que, como regla general, todos los Estados gravan a los residentes por los dividendos que obtienen de sociedades no residentes.
- Tampoco es posible establecer como regla general la imposición exclusiva de los dividendos en el Estado de residencia del beneficiario. Esta imposición correspondería mejor al carácter de dividendos que tienen las rentas de capitales mobiliarios. Pero no sería realista esperar que se renunciase totalmente a la imposición de los dividendos en la fuente.

- Adoptando el criterio del Estado de la Fuente, podemos observar una doble imposición económica, ya que la entidad que distribuye los dividendos (residente), pagó el correspondiente impuesto a la renta a las sociedades obtenido en el ejercicio fiscal; mientras que a su vez, la persona natural o jurídica, partícipe del capital de la sociedad (accionista), quien recibe estos beneficios que ya han sido sometidos a gravamen, hace que los dividendos se incluyen como parte de su renta global.
- La buena práctica tributaria internacional recomienda que se corrija a través de los métodos de exención, al considerar estos ingresos por dividendos como exentos de impuesto a la renta, o a través del método de imputación, otorgando al accionista un crédito tributario por la proporción que le corresponda del impuesto pagado por la entidad distribuidora de dividendos.
- En Ecuador, se emplea el método de imputación ordinaria, como mecanismo para contrarrestar la doble imposición económica que se presenta al distribuir el dividendo al accionista, persona natural residente, atenuando mas no eliminando dicho problema.

### 6. BIBLIOGRAFÍA

Bermeo, J. (2014). Aplicación y alcance del concepto de Beneficiario Efectivo a la luz de los Convenios para Evitar la Doble Tributación y de la normativa tributaria interna. Universidad San Francisco de Quito. Mayo.

Bermeo, J., Castro, M. (2014). El concepto de Dividendo en los convenios de doble imposición. Universidad Carlos III de Madrid. Diciembre. Manya, M., Ruiz, M. (2015). Impuestos. Actualización Tributaria. Marzo.

OCDE (2010). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio. Instituto de Estudios Fiscales. Julio.

Vega, F. (2013). Las medidas contra el Treaty Shopping. Las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición. Universidad Autónoma de Madrid. Instituto de Estudios Fiscales.

### **LEGISLACIÓN**

"Ley de Régimen Tributario Interno" Codificación No. 2004-026. "Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno." (Decreto No. 374). Última modificación. Decreto 580. Registro Oficial 448, 28 de Febrero de 2015.

NAC-DGERCGC15-00000509" "Resolución Suplemento Registro Oficial 545 de "Resolución 16 Julio de 2015. NAC-DGERCGC15-00000564" Primer Suplemento Registro Oficial 567 de 18 Agosto de 2015. NAC-DGERCGC15-00000685" "Resolución Registro Oficial 599 de 1 Octubre de 2015.

# CONSIDERACIONES SOBRE LAS NORMAS ANTIELUSIVAS EN EL ORDENAMIENTO JURÍDICO BRASILEÑO

Eliseu Sampaio Nogueira



## **SINOPSIS**

Las figuras que la doctrina enumera para conseguir una menor carga tributaria, especies de planificación tributaria, se llaman elusión y evasión fiscal. La norma general antielusión surgió como un intento por parte del Fisco de legalizar conductas contra los ataques de los contribuyentes para hacer la planificación fiscal. Las normas antielusivas específicas que surgieron incluso antes de la norma general antielusiva, están destinadas a desalentar conductas que tiendan a escapar de la incidencia del impuesto, ya sea considerado algunas prácticas como una prohibición expresa, o ya sea extendiendo el campo de incidencia del tributo o incluso utilizando la técnica de la presunción legal.

**El Autor:** Auditor fiscal de Ingresos Federales de Brasil, que actúa en la Oficina de Ingresos Federales en Fortaleza/CE, Brasil. Especialista en Derecho Tributario de la ISAN/FGV y Auditoría Fiscal de la ESAF/UNIFOR. Estudiante del curso de Maestría Académica en Derecho Constitucional de la UFC.

### Contenido

- Concepto, orígenes y finalidad de las normas antielusivas
- 2. Elusión, evasión y fraude
- 3. La norma general antielusiva
- 4. Sobre la vigencia, eficacia y aplicabilidad
- 5. Sobre las demás normas antielusivas
- 6. Conclusión
- 7. Referencias

Entre los asuntos más discutidos recientemente en Brasil, en el ámbito de la Economía, la Carga Tributaria Total - CTB (esto, en uno de sus aspectos, calculada sobre la base del PIB - Producto Interno Bruto) es lo que ha adquirido más relevancia debido a la importancia cada vez mayor de los impuestos en la contabilidad de personas físicas y jurídicas.

La CTB termina afectando a la economía en su conjunto pues tiene el poder de frenar la inversión de las empresas, inhibir el consumo de las familias y, a menudo, favorecer el aporte de capital en los lugares donde la tributación sea más favorecida.

Debido a esto, los sujetos de la obligación tributaria, ya sean directos o indirectos, buscan y estudian alternativas de disminución de la

carga fiscal de todo tipo, ya sean estos medios empleados legal o ilegalmente.

Por otra parte, las autoridades fiscales tratan de luchar contra lo que consideran planificación tributaria ilícita haciendo uso, por ejemplo, de las llamadas normas antielusivas.

La discusión acerca de las normas antielusivas ganó notoriedad de gran controversia doctrinal al esbozar la aparición de la llamada Norma General Antielusiva, (artículo 116, párrafo único), insertada en el Código Tributario Nacional - CTN (Ley N° 5.172/1966) por medio de de la Ley Complementaria N° 104/2001.

Este trabajo tiene el propósito de exponer consideraciones no sólo sobre la Norma General Antielusiva sino también sobre las Normas Antielusivas Específicas que ya operan en el ordenamiento jurídico brasileño (incluso antes de la Norma General), discurrir sobre los conceptos de Elusión, Evasión y Fraude y analizar la eficacia y aplicabilidad de dichas normas.

Este estudio se guio fundamentalmente en la investigación bibliográfica y documental, haciendo una revisión y crítica de la literatura sobre el tema, así como un análisis de la legislación pertinente, prestando atención también a las decisiones sobre el tema en discusión. A partir de esto, se harán consideraciones con el fin de llegar a conclusiones sobre la necesidad/importancia de una norma general de tipo antielusiva en nuestro país, la aplicabilidad de la norma general y la validez de los procedimientos de desconsideración.

## 1. CONCEPTO, ORÍGENES Y FINALIDAD DE LAS NORMAS ANTIELUSIVAS

Con el fin de conceptualizar las normas antielusivas, hay que aclarar la importancia de los conceptos en derecho, por cuanto dichas normas antielusivas son normas jurídicas, y como tales, incluidas en el ordenamiento jurídico de un país.

Los conceptos son representaciones de un objeto de pensamiento por medio de sus características generales o acciones de formulación de ideas a través de palabras; definición, caracterización.<sup>1</sup>

Para saber conceptualizar un determinado concepto, empezamos a comprender el alcance de las normas tributarias, por ejemplo, y de este modo evitamos incurrir en errores derivados de una mala interpretación del objeto estudiado en cuanto a los conflictos que puedan emanar de ciertos términos.

Así, a modo de ilustración, tomamos el ejemplo del mecanismo de naturaleza no acumulativa de ciertos tributos. Este mecanismo permite al sujeto pasivo de la obligación tributaria acreditar el valor de un tributo que incidió en una fase anterior de la cadena tributaria, es decir, lo que se debitó de su contabilidad como tributo adeudado corresponderá a un crédito posterior del mismo valor en la etapa siguiente.<sup>2</sup> Esto permite que el contribuyente de esta obligación sea deudor únicamente, a modo de tributo, de lo que afectó el valor añadido.

¿Y por cuál motivo, en lugar de utilizar el término incidió no se utilizó el término pagado?

La respuesta radica en el hecho de que para que el contribuyente obtenga el derecho al crédito tributario no importa si el tributo fue pagado o cobrado, sino lo que en realidad se adeudaba. Basta con que haya ocurrido la incidencia, ya esto lo hace deudor del tributo y que se establezca la diferencia entre los saldos, deudor y crédito.

Muchos incurren en un error cuando, al definir lo que es el mecanismo de no acumulable, utilizan la palabra pagado en lugar de incidente o adeudado, sin tener en cuenta el significado de tales palabras.

Hechos estos breves señalamientos, pasemos a examinar las características de las normas jurídicas.

En cuanto a las normas antielusivas, se dice que con normas jurídicas. Pero, de hecho, ¿qué son normas jurídicas? Traemos al respecto las enseñanzas del jurista Hugo B. Machado:

Las normas son, por tanto, prescripciones legales carácter hipotético y eficacia repetitiva. Ellas prescriben comportamientos para situaciones descritas con carácter hipotético. En otras palabras, ellas hacen la previsión de conductas a ser adoptadas en las situaciones que describen hipotéticamente. Algunos argumentan que las normas no son sólo previsiones de conductas, porque ellas establecen también la estructura de ciertos órganos, confieren competencia, definen ciertos conceptos, entre otras cosas, y no

<sup>1.</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Aurélio Século XXI. 3ºed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999,p. 518.

<sup>2.</sup> Como podemos ver en el siguiente artículo de la Constitución de la República:

Art. 153, CF/88: Compete a la Unión instituir impuestos sobre:

IV – productos industrializados.

<sup>§ 3°</sup> El impuesto previsto en el inciso IV:

II – será no cumulativo, compensándose lo que se adeuda en cada operación con el monto cobrado en los períodos anteriores;

se limitan a la predicción de conductas. Esto es cierto, pero tales normas pueden considerarse no autónomas en el sentido de que sólo tienen utilidad al conectarse con otras normas, complementándolas en la reglamentación de conductas.<sup>3</sup>

La expresión norma jurídica define, por tanto, un género de prescripciones. Este género se divide en dos especies: las reglas y los principios. Sobre la distinción entre unas y otros, comparamos la definición de Humberto Ávila:

La definición de principio ("Grundsatz") fue desarrollada por ESSER ya en 1956. Para él los principios, contrario a las normas (reglas), no contienen directamente órdenes, sino sólo fundamentos, criterios para la justificación de una orden. La distinción entre principios y reglas no sería, por lo tanto, sólo con base en el grado de abstracción y generalidad de la prescripción normativa respecto de los casos a los cuales las mismas deban ser aplicadas: la distinción sería de "Qualität". Los principios no tienen una orden vinculada establecida de manera directa, seno sólo fundamentos para que la misma sea determinada. [...] Las definiciones citadas son similaresen la medida en que buscan distinguir los principios de las reglas con base en dos criterios: grado de abstracción y generalidad de la prescripción normativa, en función del cual los principios se distinguirían de las reglas por estar dirigidos a un número indeterminado de personas y a un número indeterminado de circunstancias. mientras que las reglas serían menos generales v contendrían más elementos de concreción en cuanto a la conducta; y fundamento de validez, a partir del cual los principios se distinguirían de las reglas por ser deducibles del Estado de Derecho, al tiempo que las reglas serían deducibles de textos normativos. [...] Fue bajo la tradición anglosajona que la definición de principios

recibió una decisiva contribución. La finalidad del estudio de DWORKIN fue hacer un ataque general al positivismo ("general attack on positivism"), especialmente en lo que se refiere al modo abierto de argumentación permitido por la aplicación de lo que se definiría como principios ("principles"). Para él, las reglas son aplicadas del modo "todo o nada" ("all-ornothing"), en el sentido de que si la hipótesis de incidencia de una regla se cumple, o es la normativa válida y la consecuencia normativa debe ser aceptada o la misma no se considera válida. En el caso de colisión entre reglas, una de ellas debe ser considerada inválida. Los principios, por otro lado, no determinan una decisión vinculante, sino solamente contienen fundamentos, los cuales deben ser conjugados con otros fundamentos provenientes de otros principios. De ahí la afirmación de que los principios, al contrario de las reglas, poseen una dimensión de peso ("dimension of weight"), demostrable en la hipótesis de colisión entre los principios, en caso que el principio con un peso relativo mayor se sobreponga al otro, sin que este pierda su validez. este sentido, la distinción elaborada por DWORKIN no consiste en una distinción de grado, sino en una diferenciación en cuanto a la estructura lógica, basada en criterios clasificatorios, en lugar de comparativos, como afirma ALEXY. ALEXY, partiendo de las consideraciones de DWORKIN, aclaró aún más el concepto de principios. Para él, los principios jurídicos consisten sólo en una especie de normas jurídicas por medio de las cuales se establecen deberes de optimización aplicables en varios grados, de acuerdo con las posibilidades normativas y fácticas. Con base en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Alemán. ALEXY demuestra la relación de tensión que ocurre en caso de colisión entre los principios: en este caso, la solución no se resuelve con la determinación inmediata de una prevalencia de un principio

<sup>3.</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Introducción al estudio del Derecho. 3ª ed. Sao Paulo: Atlas, 2012,p.9

sobre otro, sino que se establece en función de la ponderación entre los principios en conflicto, en función de la cual uno de ellos, en determinadas circunstancias concretas, recibe la preferencia. Los principios, por lo tanto, poseen sólo una dimensión de peso, y no determinan las consecuencias normativas de forma directa, a diferencia de las reglas. Es sólo la aplicación de los principios ante los casos concretos que los concretiza mediante reglas de colisión. [...]De ahí la definición de principios como "deberes de optimización" aplicables en varios grados de acuerdo con las posibilidades normativas y fácticas: normativas, porque la aplicación de los principios depende de los principios y reglas que se contraponen a ellos; fácticas, porque el contenido de los principios como normas de conducta sólo puede ser determinado cuando se consideran los hechos. Con las reglas sucede algo diferente. "De otro lado las reglas son normas, que pueden o no pueden ser realizadas. Cuando una regla es válida, entonces se determina hacer exactamente lo que ella exige, nada más y nada menos". Las reglas jurídicas, como se ha afirmado, son normas cuyas premisas son, o no, directamente cumplidas, y en caso de conflicto, se solucionará la contradicción, ya sea por la introducción de una excepción a la regla, a fin de excluir el conflicto, ya sea decretando la invalidez de una de las reglas involucradas. La distinción entre principios y reglas, de acuerdo con ALEXY, no puede basarse en el modo "todo o nada" de aplicación propuesto por DWORKIN, sino que debe resumirse, principalmente, en dos factores: diferencia en cuanto a la colisión, en la medida en que los principios en conflicto sólo tengan su realización normativa limitada recíprocamente, a diferencia de las reglas, cuya colisión se soluciona con la declaración de invalidez de una de ellas o con la apertura de una excepción que excluya la incompatibilidad; diferencia en cuanto a la obligación que establecen, ya que las reglas establecen obligaciones absolutas, no superadas por normas contrapuestas, mientras que los principios establecen obligaciones prima facie, en la medida en que podrán ser superadas o derogadas en función de los otros principios en conflicto.<sup>4</sup>

La exposición de la distinción anterior fue necesaria en vista que hablaremos en adelante del llamado principio de Legalidad Tributaria y sus implicaciones en el contexto de la integración de las normas antielusivas en el ordenamiento jurídico brasileño. Podríamos poner aquí la visión de otros autores sobre el tema, sin embargo, consideramos que es más importante en ese momento, la conceptualización de las normas antielusivas.

## 1.1. Normas Antielusivas. Concepto y Orígenes

El concepto de normas antielusivas normas está inextricablemente ligado a los conceptos de Elusión o Evasión Fiscal, esto debido a que hay autores que reconocen las normas citadas como normas antievasivas, como por ejemplo, André Gustavo B. Leite (cláusula general antievasión atípica)<sup>5</sup> o incluso una norma general antielusión, según Marciano S. de Godoi.<sup>6</sup> No hay una terminología uniforme, a pesar de que nos guiemos por lo que nos dice la doctrina dominante en esta materia.<sup>7</sup>

Las Normas Antielusivas son comandos autorizadores dirigidos a la Administración Tributaria para reconstituir los elementos de la

ÁVILA, Humberto. La distinción entre principios y reglas y la redefinición del deber de proporcionalidad. Revista Diálogo Jurídico. Salvador, ano I, vol. I, nº 04, jul 2001.

<sup>5.</sup> LEITE, André Gustavo Barros. Constitucionalidad de la cláusula general antievasión atípica. In: ELALI, André, MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, TRENNEPOHL, Terence. (Coord). Direcho Tributario. Sao Paulo: Quartier Latin, 2011.

<sup>6.</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Dos conceptos de Simulación y sus consecuencias para los límites de la Elusión Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Coord.) Grandes cuestiones actuales de Direcho Tributario. Sao Paulo: Dialética, 2007.

<sup>7.</sup> Trataremos sobre los conceptos de Fraude, Evasión y Elusión Fiscal más detalladamente cuando abordemos el tema específico.

obligación tributaria a partir de la constatación práctica de los actos que caracterizan la ocultación del hecho imponible o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria.

Las normas antielusivas son el género del cual forman parte las normas antielusivas específicas y la norma general antielusión. Esta última apareció en el ordenamiento jurídico brasileño por medio de la Ley Complementaria 104/2001, que introdujo el párrafo único del art. 116 del Código Tributario Nacional - CTN.

Las normas antielusivas específicas surgieron incluso antes de la promulgación de la norma general y, dependiendo de las circunstancias, continuarán surgiendo otras tantas, en el propio CTN o en la legislación dispersa.8

### 1.2. Finalidad

La pregunta sobre la cual gira la terminología del término ha suscitado también, a manera de ejemplo de su constitucionalidad y aplicabilidad, muchas controversias. El término antielusivo presupone algo que combata la elusión, es decir, no habría de considerarse, a tenor del párrafo único del art. 116 del CTN por el Fisco lo que fuese una práctica configurada como elusión. La doctrina mayoritaria, sin embargo, califica la Elusión como un procedimiento licito, mientras que la evasión sería la práctica de una conducta ilícita. Basado sólo en este concepto, sería más conveniente llamar a

las normas antielusivas normas antievasivas pues el Fisco sólo tendría que ignorar algo que ocurrió ilícitamente – evasión – y no al revés, como se puede ver mediante la lectura del artículo precitado de CTN.<sup>9</sup> En el mismo sentido, Cristiano Carvalho afirma que, como la finalidad del párrafo único del art. 116 del CTN era evitar la elusión tributaria, no sería difícil verificar que la legislación falló en ese punto pues, al mencionar el ocultamiento, ya no estaríamos tratando de elusión fiscal sino de evasión fiscal.<sup>10</sup>

Pues bien, dentro de esta profusión de ideas sobre los conceptos de elusión y evasión, hay una comprensión muy lógica que, en mi opinión, se ajusta a la terminología de la norma antielusiva, comprensión esta que fue expresado por el jurista Hugo B. Machado. Veamos:

Si tuviéramos, sin embargo, que establecer una diferencia de significado entre estos dos términos, tal vez sea preferible, en contra de la preferencia de muchos, utilizar evasión para designar la conducta lícita, y elusión para designar la conducta ilícita. De hecho, eludir es eliminar o suprimir, y solamente se puede eliminar o suprimir, lo que existe. Así, quien elimina o suprime un tributo está actuando ilegalmente, en la medida en que está eludiendo o suprimiendo la relación tributaria ya establecida. Por otro lado, evadir es huir, y quien huye está evitando, pudiendo la acción de evitar ser preventiva. Así, quien evita puede estar actuando legalmente.<sup>11</sup>

<sup>8.</sup> Se verá en el capítulo 5 de este artículo...

<sup>9.</sup> Art. 116. (...)

Párrafo único. La autoridad administrativa podrá ignorar actos o negocios jurídicos practicados con la finalidad de ocultar la ocurrencia del hecho imponible del tributo o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria, sin perjuicio de los procedimientos que se establezcan el ley ordinaria. (énfasis nuestro).

<sup>10.</sup> CARVALHO, Cristiano. Breves consideraciones sobre elusión y evasión fiscal. In: PEIXOT, Marcelo Magalhães. Sao Paulo: Quartier Latin, 2005, pg. 65.

<sup>11.</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Introducción a la Planificación Tributaria. Sao Paulo: Malheiros, 2014, p.68

De todos modos, el problema de la falta de terminología estándar en relación con los conceptos de elusión y evasión desaparece cuando se hace la elección de uno u otro concepto, aclarando el sentido en que se utiliza una u otra palabra. En este trabajo, se utilizará la palabra "elusión" para describir el comportamiento lícito y evasión para los procedimientos ilícitos, así como entiende la doctrina mayoritaria. Del mismo modo, se preservará la terminología "norma antielusiva" porque así es como buena parte de los autores la conocen.

Las normas antielusivas específicas tienen por objeto obstaculizar la elisión a través de la descripción de las formas de comercio cuya práctica está prohibida o cuya adopción implica la imposición de un tratamiento tributario diferente al que normalmente tiene el negocio. Se emplean en relación con los tributos o situaciones específicas, como demostraremos en el tema a continuación.

La norma general antielusiva actúa de manera más amplia, prescribiendo para los impuestos en general las condiciones y parámetros necesarios para definir la obligación tributaria principal.

Sobre las normas generales antielusivas, hablaremos con más profundidad en un capítulo específico, donde trataremos su reglamentación, el problema terminológico y la teoría en la que se basa.

## 2. ELUSIÓN, EVASIÓN Y FRAUDE

En un mundo cada vez más globalizado, la creciente competencia entre los agentes económicos ya es una realidad y la reducción de costes se convierte en un imperativo para que las empresas logren permanecer en el mercado. No es muy diferente, las personas sienten todo el peso de la carga tributaria, donde difícilmente pueden transmitir la carga tributaria a terceros, porque a veces son los únicos destinatarios o están al final de la cadena tributaria.

Ante este escenario, el peso de los impuestos se convierte en el blanco de reducción de costes, lo que hace que los contribuyentes busquen alternativas no siempre legales para no pagar, reducir o aplazar el pago de las exacciones fiscales.

A todo este estudio de alternativas con vistas a lograr una economía tributaria se da el nombre de planificación tributaria o fiscal. Esta planificación, como ya se ha discutido, puede ser legal o ilegal.

Los conceptos que veremos a continuación son la expresión misma de la planificación tributaria, sea la misma concebida e implementada de manera legal o ilegal. Estos conceptos, la Elusión, la Evasión, y el Fraude, expresiones a las que nos referimos, pueden, de acuerdo a cada autor o el juicio que utilice, configurar uno u otro comportamiento.

No sólo el uso y el significado de las terminologías anteriores es objeto de controversias sino también el mismo derecho a la planificación tributaria lo es. Esto se debe a que se asegura a todos el libre ejercicio de cualquier actividad económica y garantizada la libertad de empresa, conforme se establece en la Constitución de la República.<sup>12</sup>

<sup>12.</sup> CF/88, Art. 170 El orden económico, fundado en la valorización del trabajo y la libre iniciativa, tiene por fin asegurar a todos una existencia digna, de acuerdo con los dictámenes de la justicia social, observados en los siguientes principios:

Párrafo único. Se garantiza a todos el libre ejercicio de cualquier actividad económica, independientemente de la autorización de los órganos públicos, excepto en los casos previstos por la ley.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que Brasil es un Estado Democrático de Derecho y, como tal, puede ser entendido como el Estado que postula valores colectivos y especialmente aquél que defiende el interés social. Surge de ahí el principio de la Solidaridad Social, lo que conduce a todos a cumplir con sus obligaciones tributarias en la medida de sus ganancias o posesiones con el fin de garantizar el bienestar colectivo.

¿Y cómo conciliar los principios a priori antagónicos? ¿Cómo conciliar el principio de libertad económica donde cada persona tenga el derecho de organizar sus negocios de la manera que estime conveniente o bajo su corolario, el principio de libertad fiscal (autonomía privada), con los principios de la solidaridad y capacidad contributiva? En otras palabras: ¿hasta dónde debe ir la libertad individual sin negar la participación en cargos públicos?

Sobre el principio de capacidad contributiva, Robert W. Lima afirma que este principio impide que el deber tributario aplicado sea mayor que el contenido económico del hecho imponible. Afirma que el parámetro para permitir la evaluación de la conexión razonable entre el hecho imponible y el importe de la deuda tributaria que corresponda, así, se determinará si el importe pagado por el contribuyente está en la medida correcta (no puede ser menor o mayor) de su posibilidades. teniendo en cuenta que es deber de todos contribuir a la financiación del gasto público en la medida de su capacidad económica. Es decir, para el autor, quien pueda pagar más, porque le es posible pagar más, debe pagar más siempre (está prohibido excusarse con opciones fiscales [sin negociación] para pagar menos de lo que se puede económicamente), y quien no pueda pagar, porque no le es posible, deberá pagar lo que pueda.13

Hay un principio que tiene un papel de armonización de los objetivos constitucionales previstos en los principios de libertad fiscal y capacidad contributiva. El llamado principio de proporcionalidad, principio de derecho y también el principio de interpretación del derecho, regula y armoniza los conflictos en la aplicación y protección de los derechos y garantías.

En una visión clara y acertada sobre el tema, Roberto Wagner L. Moreira afirma que en una sociedad de riesgos como la nuestra, en la que el Estado tiene la responsabilidad de cumplir con las diversas obligaciones que surgen de un vasto catálogo de derechos fundamentales (art. 5 de la CF/88) y con pocos recursos públicos, el principio de proporcionalidad surge como un principio regulador y armonizador de los conflictos.<sup>14</sup>

## 2.1. Elusión y Evasión

Muchos autores renombrados confunden el significado de elusión con el concepto mismo de planificación tributaria. Resulta que este concepto abarca la elusión, teniendo en consideración que esta es una especie de género de aquel. No sólo la actividad para la cual se conforma la planificación, sino también el resultado de esta puede ser lícita o ilícita.

Y ahí es donde radica la gran diferencia entre los conceptos de elusión y evasión tributaria. Como ya se ha mencionado, no existe una terminología uniforme, aunque muchos consideran la elusión como un procedimiento lícito y la evasión como ilícita. Lo que acentúa aún más la discusión en torno a lo que es o no ilegal es la delgada línea que existe entre ambos, ya que, lo que puede ser considerado legítimo por no estar enmarcado en la ley, como tal, puede ser considerado como ilícito por

<sup>13.</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Límites éticos y jurídicos para la planificación tributaria. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Planificación Tributaria. Sao Paulo: Quartier Latin, 2004, pp.43-44.

<sup>14.</sup> Ibid., p.47

haber, en el entendimiento algunos, un abuso al derecho a ejercer una actividad económica con relación al ahorro de impuestos.

Tema árido y al mismo tiempo desafiante, las formas en las que puede ejercerse la planificación tributaria despiertan las más diversas opiniones y doctrinas, llevando al lector experto en el tema a la conclusión de que sólo en este caso concreto, la situación se hace más clara e indicativa de opiniones más autorizadas. En este trabajo, se adoptará, de conformidad con la preferencia de muchos, el concepto de elusión como el procedimiento lícito que tiene como objetivo ahorrar impuestos y la evasión como su antónimo. Hay por parte de diversos estudiosos la adopción de conceptos de elusión y evasión que se asocian al aspecto temporal del hecho imponible de la obligación tributaria, conceptos estos que traemos a colación aquí para, al final, analizarlos.

André Luiz C. Estrella propone que, con respecto al momento de ocurrencia de la elusión, si los actos practicados por el contribuyente para evitar, retrasar o reducir el pago de un impuesto se practican antes de la ocurrencia del hecho imponible, se configuraría la evasión y elusión fiscal. Por otro lado, si fueran practicados después de la ocurrencia del hecho imponible, el fenómeno sería de fraude fiscal. El autor cita también como asociado a esta idea a Ricardo Lobo Torres.<sup>15</sup>

Del mismo modo, Celio Armando Janczeski afirma que la distinción entre elusión y evasión no puede basarse sólo en los elementos voluntarios aquí mencionados ya que en ambas figuras las intenciones y los fines son idénticos. Resalta el hecho de que, si se excluye el carácter subjetivo, el criterio objetivo afirma la distinción al momento en que se utilizan los medios para evitar, reducir o aplazar el pago del impuesto, es decir, si los

actos practicados por los contribuyentes fueran practicados antes o después de la ocurrencia del hecho imponible, seguiría estando configurada la elusión o evasión, respectivamente. En este comentario, el autor cita la posición de acuerdo con la doctrina de Rubens Gomes de Souza, el gran teórico del CTN.<sup>16</sup>

Otro autor que prestó su contribución a la definición de conceptos relacionados con la elusión y evasión fue Pedro Anan Jr., para quien la diferencia entre evasión y evasión está en el hecho de que en la elisión se busca un camino lícito, la reducción de la carga tributaria a través operaciones admitidas o no prohibidas por la ley, teniendo como característica principal, según indicó, la ocurrencia de la conducta antes del hecho imponible. Prosigue el mismo autor conceptualizando la evasión como una conducta ilícita o fraudulenta, en la que el contribuyente realiza operaciones contrarias a la ley, que se producen después del hecho imponible, tratando de ocultar la verdadera intención de las partes contratantes.17

Pues bien, como podemos ver, los anteriores conceptos utilizados distinguen entre una y otra concepción por el aspecto temporal de la obligación tributaria.

El gran marco temporal, la ocurrencia del hecho imponible, el primitivo divisor de las aguas de la legalidad, es un concepto anticuado. Son varias las posibilidades legales de reducción de la carga tributaria (en sentido amplio) después de la ocurrencia del hecho imponible, como la denominada planificación tributaria judicial a través de litigio fiscal, el uso de los beneficios fiscales, el aprovechamiento de la institución de denuncia voluntaria y muchos otros ejemplos. Así como también procede afirmar que hay ciertas conductas, anteriores al hecho imponible de la obligación tributaria, que muestran

<sup>15.</sup> ESTRELLA, André Luiz Carvalho, op. cit., p. 106.

<sup>16.</sup> JANCZESKI, Celio Armando. Cláusula antielusiva a la luz de la interpretación de la ley tributaria. Sao Paulo: Quartier Latin, 2004, p.183.

<sup>17.</sup> ANAN JR, Pedro. Remuneración de los socios y accionistas y la planificación fiscal. În: ANAN JR, Pedro (Coord.). Planificación Fiscal. Sao Paulo: Quartier Latin, 2005, p.304.

conductas ilícitas, como por ejemplo, la emisión de la factura fraudulenta, antes de la salida de las mercancías del establecimiento comercial.

En verdad, el mecanismo de elusión funciona de la siguiente manera: el contribuyente busca otra forma de exteriorizar el resultado económico deseado, aprovechándose de la posibilidad legal de utilizar alternativas válidas. Los medios son lícitos y adecuados a los actos realizados, es decir, existe una correlación entre la firma del acto y su contenido, no ocurriendo una distorsión grave o velada de la realidad jurídica.

Esto significa que, habiendo varias posibilidades para formalizar un negocio en particular, el contribuyente, atento a las normas tributarias, escoge la que más le convenga dentro de las alternativas legales existentes. Él es libre de analizar la legislación tributaria y buscar sus lagunas y fallas para, aprovechándose de ellas, reducir su carga tributaria.

La evasión, desde el punto de vista jurídico, es una expresión de uso frecuente con el mismo sentido de fraude fiscal, pues en ambos casos el objetivo final es pagar menos impuestos de lo que corresponda, donde hay mala fe deliberada y existen acciones o una serie de actos marcados por simulación, ocultamiento y deshonestidad.

Yo diría que hay dos tipos de evasión fiscal: simples y calificada. La simple se constituye ante la falta de pago del tributo adeudado, declarado por el contribuyente. No resultaría de fraude o malicia de este. Los documentos fiscales, por ejemplo, se emiten regularmente y registran debidamente, siendo el impuesto calculado y adeudado por el contribuyente, informado al Fisco, pero no cobrado, mientras que la evasión calificada señala la falta total o parcial de pago del tributo cuyo valor no es declarado debidamente por el contribuyente, debiendo ser calculado por

el Fisco por medio de la emisión de un oficio. Es deliberada y fraudulenta e implica el uso de medios ilícitos para evitar, eliminar o retrasar el pago o cobro del impuesto adeudado.

En general, la evasión calificada implica la comisión de delitos penales tales como la manipulación de los libros y documentos (públicos y privados), preparación y presentación de declaraciones falsas, falsificación de documentos, falsedad ideológica, malversación de fondos, etc. Esta modalidad de evasión proviene de la economía informal, ilícita o encubierta.

### 2.2. Elusión

¿Y que sería Elusión? Algunos estudiosos de renombre ni siquiera abordan el tema, teniendo en cuenta que se trata de un fenómeno poco difundido y cuya terminología utilizada no encuentra uniformidad sobre lo que incluiría este fenómeno novedoso.

La Elusión, como fenómeno adscrito a la economía de los impuestos, estaría entre lo lícito e ilícito. Estaría a mitad de camino entre la legítima economía tributaria y el ocultamiento. Los actos practicados no estarían cubiertos, sin embargo, habría un "esquema" de la legislación aplicable, con usos poco comunes, atípicos, con el objetivo de pagar menos, no pagar o retrasar el tributo. Habría, por así decirlo, una violación indirecta de la norma tributaria.

También denominada elusión artificiosa, la elusión, como el conjunto de conductas mediante las cuales el contribuyente busca evitar la incidencia de la norma tributaria mediante formas jurídicas artificiosas y distorsionadas, aparece como un tercer campo de acción, además de la elusión y la evasión fiscal. En efecto, eludir se conceptualiza como evitar o esquivar con destreza; rehuir con habilidad y astucia.<sup>18</sup>

<sup>18.</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda, op.cit., p.730.

Sobre el tema, Marciano Seabra de Godoi, afirma:

En Brasil, la mayor parte de los expertos tributarios actuales todavía se niega a admitir la existencia de un tercer campo distinto a la elusión y la evasión tributaria. Por eso mismo es que, a diferencia de otros países, no hay un término o expresión consagrada en la doctrina brasileña para describir los fenómenos que hemos denominado en este estudio elusión tributaria. En un estudio publicado en 2001, declaramos que "tal vez sea la hora de diferenciar elusión tributaria de evasión tributaria (...) un tipo de planificación que no es ni adecuadamente simulada ni debidamente elusiva". Heleno Torres publicó recientemente una obra que utiliza exactamente la expresión elusión tributaria para denominar al conjunto de actos que difieren tanto de la elusión como de la evasión.19

Podría encuadrarse como fenómenos elusivos, el abuso de las formas, la falta de objetivo comercial y el negocio jurídico indirecto.

Simplemente debemos aclarar, sin ninguna intención de profundizar demasiado, la forma de operar de estas figuras elusivas, a modo de ilustración.

## 2.3. Conceptos que gravitan en torno al delito fiscal

Con respecto a las instituciones que giran en torno al delito fiscal, abordaremos los conceptos de simulación, ocultamiento, abuso de derecho y de formas, negocio indirecto y fraude tributario o fiscal. En primer lugar, sin embargo, es necesario aclarar qué es el delito fiscal.

En términos de delito fiscal, el jurista Hugo de Brito Machado ya aclaró bien su significado al afirmar su concepto amplio, que incluye el fraude, es decir, la ocultación o alteración de los hechos (falsedad o modificación del hecho como elemento del mundo fenoménico con el fin de eliminar o reducir los impuestos), y el error de derecho, entendido como las situaciones en las que la ley no fue observada por el contribuyente, porque la interpretó de manera equivocada. Complementa el noble jurista que el error de derecho, aunque sea un comportamiento ilegal en el sentido amplio, no configuraría fraude, esto porque el error de derecho no configuraría delito contra el orden tributario precisamente porque no se debe a una falta intencional - elemento este esencial para la configuración de fraude y de abuso del derecho.20

El concepto legal de simulación fue establecido por el Código Civil en su artículo 167.<sup>21</sup> Por lo que podemos ver, a tenor del anterior artículo, hay simulación cuando se quiere hacer creer en algo que no existe o no existió. Pretender lo que no es. La ocultación o simulación relativa es lo contrario. Con esta se busca esconder algo, ocultar. Según Andrea N. Neves y Priscilla F. Rocha Leite, la simulación y el ocultamiento serian conceptos interconectados, vinculados y coexistentes. Mientras que la simulación sería el acto, el ocultamiento sería el efecto oculto con la simulación, consecuencia de esta. Es decir, quien simula encubre hasta la voluntad real, ocultándola.<sup>22</sup>

<sup>19.</sup> GODOI, Marciano Seabra. Una propuesta para la comprensión y control de los límites de la elusión fiscal en el derecho brasileño. Estudio de casos. In.: YAMASHITA, Douglas (Coord.) Planificación tributario a la luz de la jurisprudencia. Sao Paulo: Lex Editora, 2007, p. 241-242.

<sup>20.</sup> MACHADO, Hugo de Brito, 2014, op. cit., p. 119.

<sup>21.</sup> Art. 167. Es nulo el negocio jurídico simulado, pero subsistirá lo que se disimuló, si fuera válido en la sustancia y la forma. § 10 Habrá simulación en los negocios jurídicos cuando:

 $I-aparenten\ conferir\ o\ transmitir\ derechos\ a\ personas\ diferentes\ a\ aquellas\ a\ quienes\ realmente\ se\ confieran,\ o\ transmitan;$ 

II – incluyeran una declaración, confesión, condición o cláusula no verdadera;

III – los instrumentos particulares fueran prefechados, o postfechados.

<sup>§ 20</sup> Se excluyen los derechos de terceros de buena fe frente a los contrayentes del negocio jurídico simulado.

<sup>22.</sup> NEVES, Andrea Nogueira, LEITE, Priscila Farisco Rocha. La validez de la Ley Complementaria nº 104/01 en el ordenamiento jurídico tributario brasileño – efecto correlativo en el ámbito de la planificación fiscal. In: ANAN JUNIOR, Pedro. Planificación fiscal. Sao Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 38-39

El fraude fiscal tiene su concepto positivo estampado en la Ley Nº 4.502/64, art. 72. Así que transcribimos:

El fraude tributario tiene su concepto positivo estampado en la Ley nº 4.502/64, art. 72. Así que transcribimos:

Art. 72 Fraude es todo acto u omisión intencional encaminada a obstaculizar o retrasar, total o parcialmente, la ocurrencia del hecho imponible de la obligación tributaria principal, o excluir o modificar sus características esenciales, con el fin de reducir el monto de impuesto adeudado, o evitar o diferir su pago.

El concepto anterior ha recibido críticas por parte de académicos de gran prestigio debido a un uso inadecuado de la terminología<sup>23</sup> o porque su aplicación supone un carácter de amplia subjetividad.<sup>24</sup> Estoy de acuerdo con los autores anteriores en cuanto a las críticas al concepto de fraude fiscal interpuesto por la citada ley, ya que, incluso si hubiere una acción, por el contribuyente, incluso deliberada, destinada a evitar la ocurrencia del hecho imponible, y esta acción fuera lícita, ¿cómo podría calificarse como fraude? Este concepto, dado por la ley, aún debe ser ampliamente discutido por su carácter controvertido.

Ricardo Lobo Torres, a su vez, explica la diferencia entre fraude a la ley y fraude contra la ley: "lo que no puede es confundirse el fraude criminal o fraude contra legem, que es una forma de evasión y constituye un crimen, con el fraude a la ley (fraus legis), que es la forma de elusión abusiva (art. 116, párrafo único del CTN, y art. 166, VI, del CC)."25

La teoría del abuso al derecho se basa en el mal uso de la ley. Se explica de la siguiente forma. El abuso al derecho no significa una conducta ilícita propiamente, sino formalmente lícita. Son conductas que no se ajustan al derecho por razones de justicia o equidad. El abuso al derecho se basa en el art. 187 del Código Civil.<sup>26</sup> Por esta teoría, por la forma como se ejerció el derecho, lo que era legal se convirtió en ilegal. La ilegalidad se produjo cuando se ejerció el derecho (legal).

El Profesor Klaus Tipke, citado por André L. Carvalho Estrella, fue uno de los grandes exponentes de esta teoría y defendió que los ciudadanos pueden, en efecto organizar su vida como mejor les parezca, sin embargo, si hay un abuso de ese derecho, consagrado en la práctica de negocios de forma irregular, nacería para ese Estado el derecho a no tener en cuenta las prácticas consideradas abusivas y reclasificarlas, todo esto basado en los principios de igualdad tributaria, capacidad contributiva y solidaridad.<sup>27</sup> Ocurre que a esta corriente doctrinal, se opone otra, más tradicional, capitaneada por Alberto Xavier, para quien existe el deber de pagar impuestos, pero no existe el deber de pagar más impuestos entre varias alternativas lícitas ofrecidas por el ordenamiento.

La teoría del abuso de forma surgió como un desarrollo de la teoría de interpretación económica del hecho imponible. Haciendo un breve comentario sobre la teoría de la interpretación económica,<sup>28</sup> esta sugiere que los negocios practicados por el sujeto pasivo de la obligación tributaria se interpreten y graven de acuerdo con su finalidad económica, y no por la forma legal de que están revestidos. Tenemos aquí en Brasil, el nombre de uno

<sup>23.</sup> MACHADO, Hugo de Brito, 2014, op. cit., p. 77.

<sup>24.</sup> TORRES, Heleno Taveira. Derecho Tributario Sancionador y el Garantismo Constitucional. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Cuestiones Actuales de Direito Tributario. 19 vol. Sao Paulo: Dialética, 2015, p. 123.

<sup>25.</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Planificación Tributaria. Elusión abusiva y evasión fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 128.

<sup>26.</sup> Art. 187 También comete un acto ilícito el titular de un derecho que, al ejercerlo, excede manifiestamente los límites impuestos por su fin económico o social, por la buena fe o por las buenas costumbres.

<sup>27.</sup> ESTRELLA, André Luiz Carvalho, op.cit., p.124.

<sup>28.</sup> Comentaremos en detalle más adelante, en el capítulo siguiente.

de los principales defensores de esta teoría, Amílcar de Araújo Falcão y también su más férreo crítico, el gaucho Alfredo Augusto Becker. Pues bien. La teoría del abuso de forma predica que las formas por la cuales el negocio jurídico debe practicarse sean los habituales, y que el aplicador de la norma evalúe estas formas en cuanto a su normalidad. Pero, ¿quién va a decir cuáles?

Las teorías del abuso de las formas y la interpretación económica del hecho imponible enfrentan la recalificación de los actos realizados por el contribuyente. Por curiosidad, el abuso de las formas, como un elemento para el desconocimiento del acto o negocio jurídico, estuvo presente en el art. 14, § 1 de la Medida Provisional 66/2002. Fue precisamente este artículo, junto a los artículos 13 a 19 de la citada ley, que no fueron validados y por lo tanto no se incluyeron en la conversión de la medida provisional en la Ley N° 10.637/2002.

André Luiz C. Estrella critica el uso de esta teoría:

Los autores tradicional preguntan: ¿hasta qué punto puede la Administración Tributaria considerar abusiva la forma jurídica adoptada en una operación, si el medio utilizado está perfectamente permitido por la ley? ¿Cuál es el criterio lógico y objetivo de no tener en cuenta la forma "atípica" o "más común" para el negocio? Esta teoría coloca al derecho en una camisa de fuerza. El mundo empresarial, y ahí se incluye también a la Administración Pública, tiene en la dinámica su principal característica. Decir que es abusivo o no, compromete al intérprete en un subjetivismo sin medidas. No se puede imponer el empresario la forma de compra y venta para transferir una propiedad a la sociedad. afectando el impuesto de transferencia, en lugar de hacer uso de la incorporación de los bienes al patrimonio de la persona jurídica en la realización del capital, no afectando el impuesto (artículo 156, § 2, inciso I, de la CF/88). Actitudes de este tipo conllevan al autoritarismo de las formas, en la medida en que restringe la libre iniciativa, fijando un reglamento estancado y uniforme. El Estado Democrático de Derecho no incluye teorías de esta magnitud, aunque cuestione en todo a la doctrina clásica.<sup>29</sup>

Así, el autor se hace eco de los que criticaron el uso de esta teoría como una falta de fundamento de los actos o negocios jurídicos por parte de la autoridad administrativa, lo que redundó, como ya hemos dicho, en la no aprobación de los dispositivos establecidos para la inserción del abuso de formas en el ordenamiento jurídico.

El negocio jurídico indirecto o planificación fiscal indirecta significa interponer una relación jurídica entre el negocio objetivo, es decir, el contribuyente pretende obtener un resultado económico sin incurrir en el campo de la incidencia de una norma fiscal más onerosa, aunque esto prevea una manera más sencilla de lograr el mismo propósito.

La conducta del contribuyente no va en contra de la norma tributaria porque hay una elección de otra forma, otro camino, tal vez más tortuoso y complejo. Esta elección se realiza aprovechando una laguna en la legislación, cuando su conducta se enmarque en una norma fiscal más blanda o una norma que lo libere del cumplimiento de una obligación tributaria accesoria.

Es importante resaltar que el negocio jurídico indirecto no guarda similitud con la simulación, porque no hay desacuerdo en aquel entre la voluntad real y la declarada. Según Julio M. de Oliveira y Renata C. Antonio, citando la posición de la Juez Federal Diva Malerbi, en el negocio jurídico indirecto sólo hay un desajuste entre los

<sup>29.</sup> ESTRELLLA, André Luís Carvalho, op. cit., p. 123.

medios de que se sirven las partes para lograr ciertos resultados económicos y los alcances perseguidos con tal negocio. Destaca la magistrada que los medios y alcances parecen estar siempre compatibles entre sí.<sup>30</sup>

La falta de propósito de negocio es una teoría que nace en los países anglosajones y tiene correspondencia directa con la interpretación económica del hecho imponible. Según la teoría de falta de propósito de negocio, los negocio jurídicos que tuvieran por fin únicamente el ahorro de impuestos, es decir, que carezcan de fundamento diferente como, por ejemplo, la reorganización corporativa o cualquier fin comercial, podrían no tomarse en cuenta por las autoridades fiscales, pues la sustancia los hechos debería sobreponerse a la forma jurídica adoptada.

### 3. LA NORMA GENERAL ANTIELUSIVA

La inserción de una norma general antielusiva en el ordenamiento jurídico brasileño tuvo lugar, como hemos visto, con la publicación de la Ley Complementaria Nº 104/2001, que modificó el Código Tributario Nacional insertando el párrafo único en su art. 116.

El objetivo de dicha norma es reclasificar el acto destinado a ocultar el hecho imponible del impuesto o la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación tributaria.

Si realizamos la comparación del párrafo único del art. 116 del CTN con los arts. 113 a 115 del CTN, es fácil ver que la norma debe solamente incidir si el hecho imponible se ha producido y se hubiera comprobado la existencia de ocultación de este hecho o de la naturaleza de los elementos constitutivos de la obligación, obligación esta que tiene por núcleo el hecho imponible. Hasta ahí el contenido del párrafo único del art. 116 del CTN parece no estar plagado de vicio alguno en cuanto a la inconstitucionalidad dado que, excepto en los casos previstos por la ley (el establecimiento de beneficios fiscales, la denuncia voluntaria, etc.) si se produce el hecho imponible, se habría configurado la evasión.

Resulta que, como el dispositivo de la norma prevé su regulación mediante ley ordinaria, el gobierno federal emitió una medida provisional 66/2002 en el que, en sus artículos 13-19, amplió las posibilidades de exclusión al incluir incluya en su texto los mecanismos de falta de objetivo comercial y el abuso de formas.

Estos mecanismos, en opinión de muchos expertos fiscales, no existen en nuestro ordenamiento jurídico. Fueron precisamente estos dispositivos que ampliaban las posibilidades de exclusión que no fueron convertidos en ley.

Lo que se ha visto últimamente en el contexto no sólo de contabilidad, pero sobre todo en el derecho tributario, es la aparición de debates sobre la primacía de la sustancia de los hechos sobre la forma. La norma general antielusiva sería el instrumento, por lo tanto, que reclasificaría el acto, con el objeto de conectar su contenido con el diseño de su hecho imponible.

Sin embargo, la forma en que darían esta reclasificación es lo que ha generado controversia, en la medida en que relegaría ciertos principios establecidos en la Constitución Federal:

<sup>30.</sup> OLIVEIRA, Julio, ANTONIO, Renata. La planificación tributaria frente a la norma antielusiva. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. Planificación tributaria. Sao Paulo: Quartier Latin, 2004, pg. 350.

Hemos sostenido que, dependiendo de la interpretación que se dé a la llamada norma general antielusión, incluida en el párrafo único del art. 116 del CTN, dicha norma deberá ser considerada inconstitucional o inútil. Inconstitucional si se interpreta de manera que menosprecie el principio de la legalidad tributaria. Inútil si se interpreta dentro de los límites de este principio, porque incluso sin ella el Fisco ya ha desestimado una serie de actos o negocios jurídicos por entender que fueron practicados con abuso del derecho, y los tribunales han apoyado este enfoque en todos los casos en los que considera configurado el abuso al derecho.31

Uno de los cánones de la Constitución de la República es el principio de que nadie podrá ser obligado a hacer o abstenerse de hacer algo, sino en virtud de la ley (art.5°, I CF/88). Este comando tiene su correspondiente vector en el Sistema Tributario Nacional en el art. 150, I, lo cual se establece sin perjuicio de cualesquiera otras garantías aseguradas al contribuyente; se prohíbe a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los municipios imponer o aumentar impuesto alguno sin que medie una ley que lo establezca.

El principio anterior, conocido como Legalidad Tributaria, está dirigido al aplicador de la norma y constituye una de las mejores garantías de las que se valen los contribuyentes contra el arbitrio estatal. Los defensores de la teoría de la interpretación económica del hecho imponible sin embargo, relativizan este principio al hacer un contrapunto con los principios de la capacidad contributiva y la igualdad en materia tributaria.

En la visión del teórico Hugo de Brito Machado, el principio de legalidad no podía ser relativizado porque se trata también de una regla. Regla, ya que posee una estructura cerrada, no admitiendo relativización y principio por su carácter fundamental, dada su enorme importancia en todo el sistema jurídico.<sup>32</sup>

Como hemos tenido la oportunidad de exponer en este trabajo, presentada de la manera en que está, sin regulación, la Ley Complementaria - LC 104/2001 trajo un mecanismo de control de la evasión fiscal. Sin embargo, si se le atribuye la naturaleza de norma antielusiva a la LC 104/2001, permitiendo la modificación de la reglamentación en estos términos, es estaría implementando la llamada interpretación económica del hecho imponible con el fin de caracterizar el hecho imponible de tributos en el derecho tributario, teoría esta todavía no aceptada en nuestro ordenamiento jurídico.

La interpretación económica del hecho imponible es una teoría nacida en Alemania, un año después de la primera guerra mundial, después de haber sido divulgada por Enno Becker, y su objetivo es perseguir la importancia económica de las leyes tributarias, basado en los principios de igualdad y capacidad contributiva. También se conoce como la teoría de la preponderancia de contenido económico (sustancia) de los hechos.

Ricardo Lobo Torres, por su parte, defiende una posición contraria al entendimiento indicado anteriormente. El autor utiliza los términos elusión lícita y abusiva, separa el término evasión en pura en ahorro de impuesto y evasión ilícita y aboga por el uso de la norma general antielusiva por la Administración Tributaria cuando ocurra un abuso en la subsunción del hecho a la norma tributaria, cabiendo a la administración corregir esta subsunción, reclasificando el acto de acuerdo con la interpretación correcta de la regla de incidencia.<sup>33</sup> El autor, sin embargo, sólo no indicó que interpretación correcta sería esa.

<sup>31.</sup> MACHADO, Hugo de Brito, 2014, op. cit., pg. 130.

<sup>32.</sup> Id. Teoría General del Derecho Tributario. Sao Paulo: Malheiros, 2015, p.75.

<sup>33.</sup> TORRES, Ricardo Lobo, op.cit., p.25.

En mi opinión, la anotación hacendaria tiene cabida en casos de evasión, ya definida aquí como la planificación tributaria ilícita. La interpretación económica, al reclasificar el acto o negocio jurídico, tropieza con los principios

de legalidad (art. 150, I, CF/88), la libertad de elección y la libertad de contratación (art. 170, CF/88) y la regla que prohíbe la tributación por analogía (art. 108, CTN).

## 4. SOBRE LA VIGENCIA, EFICACIA Y APLICABILIDAD

### 4.1. Sobre los conceptos

La existencia de una ley se refiere a su inclusión en el ordenamiento jurídico por parte del organismo competente. En el caso brasileño, la ley existe cuando se publica. Luego sigue el análisis de su validez, que se puede considerar desde el punto de vista formal y material. Cuando la ley es elaborada por el órgano competente para ello, se dice que es formalmente válida. Si su contenido está de acuerdo con la regla de jerarquía superior, se dice que es materialmente válida.

La vigencia es otro aspecto conceptual. Se trata de su capacidad para incidir o proporcionar importancia jurídica a los hechos contenidos en la misma. Por otra parte, la eficacia es la capacidad de producir efectos en el mundo de los hechos, mientras que el hecho de ser aplicable o no se refiere a la imposición de una persona a otra para el cumplimiento de la norma.

## 4.2. Situación del texto incluido por la Ley Complementaria 104/2001

La denominada norma general antielusiva, depende de la ley ordinaria para que pueda producir efectos. Mientras no se modifique dicha ley, la referida norma carece de eficacia y aplicabilidad. A manera de parámetro, presentamos la clasificación de José A. da Silva, traída por Alexandre de Moraes, sobre la aplicabilidad de las normas constitucionales

en normas de eficacia plena, limitada y controlada:

Son normas constitucionales de eficacia plena aquella que, desde la entrada en vigor de la Constitución, producen, o tienen la posibilidad de producir, todos los efectos esenciales, con relación a los intereses, comportamientos y situaciones, que el legislador constituyente, directa y normativamente, quiera regular. Normas constitucionales de eficacia contenida son aquellas en que el legislador reguló suficientemente los intereses con relación a determinada materia, pero dejó margen a una actuación restrictiva por parte de la discrecionalidad del poder público, en los términos que la ley establece o en los términos de conceptos generales en ella enunciados. (...) Por último, normas constitucionales de eficacia limitada son aquellas que presentan aplicabilidad indirecta, mediata y reducida, inciden totalmente porque solamente sobre estos intereses, después de una normatividad ulterior para desarrollar su aplicabilidad.34

Tomando como parámetro la clasificación anterior, la norma antielusiva es una norma de eficacia limitada, norma esta indicadora de una camino al intérprete, el cual debe dar más importancia a la sustancia que a la forma.

<sup>34.</sup> MORAES, Alexandre. Derecho Constitucional. Sao Paulo: Atlas, 2008, p. 12.

## 5. SOBRE LAS DEMÁS NORMAS ANTIELUSIVAS

En función de lo que se afirmó en este trabajo, las normas antielusivas de carácter específico ya existían en nuestro ordenamiento, incluso antes de la emisión de una norma general antielusiva. Corroborando el entendimiento ya expuesto aquí del jurista Hugo de B. Machado, incluso sin la referida norma general, el Fisco está ya haciendo caso omiso de prácticas supuestamente elusivas, inclusive con la aprobación del Poder Judicial (véase la Nota No. 33).

La Ley Complementaria Nº 104/2001, la misma que incluyó el párrafo único en el art.116 del CTN, añadió también al art. 43 del mismo código el párrafo primero, conocido como norma antielusiva del impuesto de renta. Veamos:

Art. 43 El impuesto, de competencia de la Unión, sobre la renta y ganancias de cualquier naturaleza, tiene como hecho imponible la adquisición de la disponibilidad económica o jurídica:

 I – de renta, así entendido el producto del capital, del trabajo o de la combinación de ambos:

II – de ganancias de cualquier naturaleza, así entendidos los incrementos patrimoniales no comprendidos en el inciso anterior.

§ 1º La incidencia del impuesto independe de la denominación de los ingresos o del rendimiento, de la ubicación, situación jurídica o nacionalidad de la fuente, del origen y de la forma de percepción.

Como puede deducirse por la lectura de dicho dispositivo, se abandonó la vieja comprensión de territorialidad de la tributación, y se buscó "cerrar el círculo", gravándose todos los ingresos o rentas, independientemente de donde hayan sido ganados.

Esta norma fue el resultado de la consolidación de otros dispositivos transmitidos en la legislación dispersa, por ejemplo, la Ley Nº 7.450/85, art. 51 y la Ley Nº 7.713/88, art. 3°, § 4°.

Otro dispositivo de ley que podemos enumerar como norma antielusiva específica es el Decreto-Ley Nº 1.598/77, que reguló la distribución encubierta de beneficios.

En el art. 60 de esta norma, el Fisco utiliza una técnica llamada presunción legal. En opinión de Paulo Cesar R. Vaz., el uso de este recurso se utiliza para definir las situaciones cuyo tratamiento tributario se pretenda definir de manera clara y objetiva, es decir, el objetivo sería evitar un tratamiento fiscal privilegiado concedido a una determinada situación jurídica, de modo que la misma se desvíe por la práctica de la planificación fiscal.<sup>35</sup>

Art. 60 Se presume la distribución encubierta de beneficios en el negocio para el cual la persona jurídica:

I – vende por un valor notablemente inferior al valor de mercado, un bien de su propiedad a una persona relacionada:

II - adquiere, por un valor notablemente superior al valor de mercado, un bien de una persona relacionada:

III – pierde como resultado del no ejercicio del derecho a adquirir, un bien y beneficio de una persona relacionada, muestra, depósito de garantía o cantidad pagada por la opción de adquisición;

IV – la parte de las variaciones monetarias activas (artículo 18) que excede las variaciones monetarias pasivas (art. 18, párrafo único). (Redacción dada por el Decreto Ley N° 2.064, de 1983);

<sup>35.</sup> VAZ, Paulo Cesar Rubisca, op.cit., p.285

V - presta dinero a una persona relacionada si, en la fecha del préstamo, posee beneficios acumulados o reservas de beneficios;

VI - paga a una persona relacionada alquileres, royalties o asistencia técnica por un monto que exceda notoriamente el valor de mercado:

VII – realiza con una persona relacionada cualquier otro negocio en condiciones favorables, entendidas como condiciones más ventajosas para la persona relacionada de las que prevalecen en el mercado o en que la persona jurídica contrataría con terceros; (Incluido por el Decreto-Ley N° 2065, 1983); § 1º Las disposiciones del punto V no se aplican a las operaciones de instituciones financieras, compañías de seguros y capitalización y otras personas jurídicas, cuyo objetivo sean las actividades que comprendan operaciones de mutuo beneficio o extensión de crédito, si se realizan bajo las condiciones que prevalezcan en el mercado. o cuando la persona jurídica contrataría con terceros. (Redacción dada por el Decreto Ley N° 2065, 1983);

§ 2º - La prueba de que el negocio se realizó en el interés de la persona jurídica y en condiciones estrictamente conmutativas, o en las que la persona jurídica contrataría con terceros, excluyendo la presunción de distribución oculta de beneficios.

En opinión del autor, este recurso será válido siempre que la presunción no sea absoluta (jure et de jure). De hecho, la presunción legal tendrá que admitir prueba en contrario, pues deberá caber refutación por parte del contribuyente que ve un acto practicado y subsumido, a criterio del Fisco, a una norma calificadora de una conducta. Como ejemplo, podemos mencionar la presunción legal del saldo crédito de la cuenta Caja (art. 281, I del RIR - Reglamento del Impuesto sobre la Renta), significativa, de acuerdo con las disposiciones legales, de omisión de ingresos. Deberá asegurarse lo contrario al contribuyente, cabiendo a este refutar o no la declaración de que ha habido ingresos no declarados (la presunción legal invierte la carga de la prueba).

### 5.1. Jurisprudencia relacionada al tema

En este punto, traemos a colación alguna decisiones administrativas que marcan jurisprudencia, ambas del CARF – Consejo Administrativo de Recursos Fiscales, con un propósito meramente ilustrativo, que muestran la evolución, con perdón de la expresión, en la comprensión de la aplicación de las normas antielusivas y figuras relacionadas con la planificación tributaria.

Se trata, en primer lugar, el caso de una reorganización corporativa, por sucesión, donde una empresa deficitaria incorpora otra con superávit.

### Resumen(es)

INCORPORACIÓN ATÍPICA - NEGOCIO JURÍDICO INDIRECTO - SIMULACIÓN RELATIVA-La incorporación de empresa con superávit por otra deficitaria, aunque inusual, no está prohibida por ley, representando un negocio jurídico indirecta, en la medida en que, subvacente a una realidad jurídica, existe una realidad económica no revelada. Para que los actos jurídicos produzcan efectos elusivos, además de tener un carácter anterior a la ocurrencia del hecho imponible, se hace necesario que tengan forma lícita, no incluida ahí la hipótesis de simulación relativa, configurada frente a los datos y hechos que instruyeron el proceso. EVIDENTE INTENCIÓN DE FRAUDE - La evidencia de intención dolosa, requerida por ley para aumentar la pena impuesta, debe necesariamente emerger en la instrucción procesal, debiendo ser incuestionable y demostrada plenamente.

El cumplimiento de todas las solicitudes de las Autoridades Fiscales y el cumplimiento de la legislación corporativa, con la divulgación y registro de los organismos públicos competentes, incluido el cumplimiento de las formalidades debidas ante la Secretaría de Ingresos Federales, denotan la intención de obtener ahorros de impuestos, por medios supuestamente elusivos, pero no

muestran mala fe inherente a la práctica de actos fraudulentos.

PENA - SUCESIÓN – La sociedad adquiriente, como sucesora, es responsable de los impuestos adeudados por la sociedad incorporada, no siendo responsable de penas aplicadas posteriormente a esta fecha y resultantes de infracciones anteriormente practicadas por la sucedida (CTN, art. 132). (Publicado en el D.O.U. de 28/11/02). Sentencia 103-21.047 (publicada el 16/10/2002)

En este último caso, hubo una división parcial de una empresa, con la asunción de los negocios, en la empresa sucedida, por el antiguo socio.

### Resumen(es)

NULIDAD – INEXISTENCIA - MANDATO DE PROCEDIMIENTO FISCAL – PRÓRROGA – REGISTRO ELECTRÓNICO EN EL INTERNET – La prórroga del MPF a la luz de lo dispuesto en el artículo 13 del Decreto 3007/2001, se da mediante registro electrónico, disponible en el Internet.

IRPJ-CSL-CONSTITUCIÓN DE EMPRESA CON FALSEDAD - DESCONOCIMIENTO DE LOS SERVICIOS SUPUESTAMENTE PRESTADOS - MULTA CALIFICADA - NECESIDAD DE RECONSTITUCIÓN DE EFECTOS VERDADEROS - Demostrada la imposibilidad fáctica de la prestación de

servicios por una empresa perteneciente a los mismos socios, dada la inexistente estructura operativa, caracterizándose la falsedad de las operaciones, cuyo objetivo fue reducir la carga tributaria de la solicitante mediante la tributación de la relevante porción de su resultado por el beneficio previsto, en la supuesta proveedora de servicios. Siendo así, no deben tomarse en consideración los gastos correspondientes. Sin embargo, si al fraguarse las operaciones falsas, la empresa que supuestamente prestó los servicios efectivamente tributó, aunque diversos impuestos, hay que recomponer la verdad material, compensándose todos los impuestos ya cobrados.

IRPJ - CSL - PIS - COFINS - SALDO CRÉDITO DE CAJA - No tratándose de préstamos derivados de socios o administradores. sino subsistiendo mismos sin pruebas adecuadas. desestimación de los cargos deducidos sería el procedimiento correcto. La opción de las autoridades fiscales es corregir dichas cantidades de la cuenta de caia, con el fin de determinar el saldo crédito, debiendo hacerlo tanto para los ingresos como para los pagos de los préstamos.

Recurso voluntario parcialmente aportado. Nº Sentencia: 101-95208 Tributo / Mataria: IRPJ - AF- omisión de ingresos – otras presunciones legales. Fecha de Publicación: 19/10/2005

### 6. CONCLUSIÓN

Teniendo en cuenta lo que se ha explicado a lo largo de este texto, se puede concluir que, en resumen:

- a. los conceptos tienen su importancia reconocida en la medida en que, al tratar con el lenguaje jurídico, se debe tener mayor cuidado con las palabras, dada la teoría, mientras que el conjunto sistematizado de conceptos, asume un grado muy significativo en el Derecho;
- b. no hay uniformidad de términos cuando se trata de los conceptos de elusión, evasión y fraude fiscal. Tampoco existe un entendimiento uniforme cuando se trata de los conceptos de elusión, evasión y fraude fiscal. Tampoco hay un entendimiento uniforme cuando se trata del mismo concepto de planificación tributaria. Sin embargo, esta dificultad desaparece cuando se asume una posición conceptual desde el inicio, al tratar la discusión que involucra la planificación tributaria, que puede designar la actividad de planificar y al propio resultado de esta;
- c. el principio de proporcionalidad surge como un principio armonizador de los principios de la libre iniciativa económica y seguridad jurídica, por un lado, y los principios de igualdad tributaria y capacidad contributiva, de otro lado. Deberá haber, en cada caso, una ponderación entre los principios enfrentados;
- d. la planificación tributaria, así entendida como todo un estudio previo de alternativas, lícitas o ilícitas, destinado a lograr ahorros desde el punto de vista tributario, comprende los conceptos de elusión, evasión y fraude fiscal;

- e. la diferencia entre los conceptos de elusión y evasión fiscal no debe buscarse ya por medio del momento de la ocurrencia de hecho imponible sino más bien por el cumplimiento del empleo de procedimientos lícitos o ilícitos en la búsqueda de una menor carga fiscal;
- f. presentada de la manera que está, la norma antielusiva del párrafo único del art. 116 del CTN, trae consigo, como elemento esencial a la práctica de la exclusión de los actos, la presencia de ocultamiento, principio caracterizador de la evasión fiscal, y no de la elusión. Lo que hizo el intento de reglamentación fallido fue la inserción de nuevas figuras que no guardan relación con prácticas elusivas y no son aceptadas por el ordenamiento jurídico brasileño como abuso de formas y el motivo del propósito comercial;
- g. la llamada norma general antielusiva es norma vigente pero de eficacia limitada pues depende de la promulgación de la ley ordinaria para que pueda regular suficientemente los intereses contenidos en ella. Sin embargo, incluso sin reglamentación, los tribunales administrativos vienen utilizándose con conceptos elusivos con el propósito de no tener en cuenta los actos o negocios del contribuyente;
- h. las normas antielusivas específicas se caracterizan por tener en mira tributos y situaciones específicas, y utilizan, buena parte de las veces, presunciones legales, mecanismos que tienen por fin caracterizar o realizar actos positivos, hechos o situaciones que se encajan a los marcos jurídicos.

Agosto 2016 139

### 7. BIBLIOGRAFÍA

Anan Jr, P., (2005). Remuneração dos sócios e acionistas e o planejamento fiscal en Planejamento Fiscal. São Paulo: Quartier Latin.

Ávila, H., (2001). A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. Revista Diálogo Jurídico. Salvador, ano I, v. I, nº 04. jul.

Carvalho, C., (2005). Breves considerações sobre elisão e evasão fiscais en Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin.

Godoi, M., (2007). Dois conceitos de Simulação e suas consequências para os limites da Elisão Fiscal en Grandes questões atuais de Direito Tributário. São Paulo: Dialética.

Godoi, M., (2007). Uma proposta de compreensão e controle dos limites da elisão fiscal no direito brasileiro. Estudo de casos en Planejamento tributário à luz da jurisprudência. São Paulo: Lex Editora.

Janczeski, C., (2004). Cláusula antielisiva à luz da interpretação da lei tributária en Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin.

Leite, A., (2011). Constitucionalidade da cláusula geral antievasão atípica en Elali, A., Machado, H., Trennepohl, T., en Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin.

Machado, H., (2012). Introdução ao estudo do Direito. 3ª ed. São Paulo: Atlas.

Machado, H., 2014). Introdução ao Planejamento Tributário. São Paulo: Malheiros.

Moraes, A., (2008). Direito Constitucional. São Paulo: Atlas.

Neves, A., Leite, P., (2004). A validade da Lei Complementar nº 104/01 no ordenamento jurídico tributário brasileiro – efeito correlato no âmbito do planejamento fiscal en Junior, P., en Planejamento fiscal. São Paulo: Quartier Latin.

Nogueira, R., (2004). Limites éticos e jurídicos ao planejamento tributário en Planejamento Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

Oliveira, J., Antonio, R., (2004). O planejamento tributário em face da norma antielisiva en Planejamento tributário. São Paulo: Quartier Latin.

Torres, H., (2015). Direito Tributário Sancionador e o Garantismo Constitucional en Grandes Questões Atuais de Direito Tributário. v.19. São Paulo: Dialética.

Torres, R., (2013). Planejamento Tributário. Elisão abusiva e evasão fiscal. Rio de Janeiro: Elsevier.

# MARCO TRIBUTARIO ESPAÑOL Y PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL DE LAS ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN, DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA

**Laura Pastor Arranz** 



### **SINOPSIS**

El impulso de la innovación empresarial es esencial para el crecimiento económico, el aumento de la competitividad y el desarrollo y bienestar de las naciones. Conscientes de ello, los Estados han instaurado políticas de apoyo a las actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) mediante ayudas directas, bonificaciones e incentivos fiscales.

Este trabajo analiza el estímulo de estas actividades en la normativa tributaria española. Igualmente, desde el Derecho comparado, se estudiarán las medidas adoptadas por otras jurisdicciones para colegir su implicación en el apoyo a la I+D+i, sin obviar las repercusiones en fiscalidad internacional.

La Autora: Licenciada en Administración y Dirección de Empresas por CUNEF. Máster en Dirección Internacional Contable y Financiera y Doctora en Economía por la Universidad Rey Juan Carlos. Ha desempeñado puestos de trabajo en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y en el Ministerio de Hacienda de España, siendo actualmente ponente del Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid.

#### Contenido

- 1. Marco tributario español
- 2. Comparativa con otros países
- Cuestiones de fiscalidad internacional a considerar en relación con las actividades de I+D+i
- 4. Conclusiones
- 5. Bibliografía

En un contexto de globalización económica, las empresas consideran fundamental la inversión y los gastos en actividades de investigación. desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i), para modernizar el sector productivo y mejorar la competitividad. Es evidente que, para llevar a cabo con éxito esta empresa, las compañías no sólo deben reparar en la disponibilidad de trabaiadores cualificados. infraestructuras. protección legal y seguridad jurídica sino que, de igual manera, contemplarán la forma de obtener mayores beneficios. Una manera de lograr estos beneficios es reduciendo costes. vía subvenciones o incentivos fiscales.

Al mismo tiempo, los Estados, conocedores de que las referidas actividades desempeñan un papel primordial en el bienestar social, en el aumento de la productividad y en el crecimiento económico del país, han desarrollado políticas de atracción y fomento de estas actividades, destacando las políticas fiscales. Recientes estudios concluyen que los países más desarrollados y con mejor resistencia a las crisis económicas suelen coincidir con los más intensivos en actividades de I+D+i.

Conviene destacar el esfuerzo realizado a escala supranacional, para unificar los términos de I+D+i con el propósito de converger en un marco general que permita unas mediciones y comparaciones que eliminen la inseguridad jurídica en el momento de acogerse a las medidas aprobadas por las Administraciones para promover estas actividades. Para ello, aunque no se ha podido alcanzar un consenso absoluto, la mayor parte de países recurre a los manuales metodológicos elaborados por la OCDE. Entre ellos, el Manual Frascati<sup>1</sup>, recoge que el concepto de I+D engloba la investigación básica, la investigación aplicada y el desarrollo experimental. A través de la delimitación negativa, establece qué actividades afines a la I+D no pertenecen a la misma. Por su parte, el Manual Oslo<sup>2</sup> define la innovación tecnológica y distingue entre cuatro tipos de innovaciones que incluyen una gama amplia de cambios en las actividades de las empresas: innovaciones de producto (cambios significativos de las características de los bienes o de los servicios), de proceso (cambios significativos en los métodos de producción y de distribución), organizativas (nuevos métodos de organización) y de mercadotecnia (puesta en práctica de nuevos métodos de comercialización). Todos ellos implican un grado de novedad en la empresa como requisito mínimo de innovación.

Precisamente, una vez definidos los conceptos de I+D+i, resulta más loable determinar qué instrumentos facilitados por los distintos gobiernos, se instituyen más ventajosos para el impulso de la innovación empresarial. En este sentido, sobresalen los incentivos fiscales en forma de exenciones, reducciones en las bases imponibles o liquidables, tipos impositivos reducidos, bonificaciones y deducciones en cuota.

<sup>1.</sup> OECD (2015). Frascati Manual - 2015 Edition. Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development. OECD Publishing. Paris.

<sup>2.</sup> OECD and Eurostat (2005). Oslo Manual: Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, 3rd Edition, The Measurement of Scientific and Technological Activities. OECD Publishing. Paris. pp.23-24.

Pues bien, una vez concretado este escenario general sobre la trascendencia de las actividades de I+D+i y la importancia para fomentarlas, en este trabajo, trataré de aportar reflexiones al respecto y aludiré a las iniciativas de los distintos países, de la OCDE y de la Unión Europea.

Para introducir el tema analizaré el marco tributario español que favorece la realización de actividades de I+D+i para, a continuación, compararlo con las medidas aprobadas por otros países. Asimismo, en el tercer apartado, se estudiará la idiosincrasia de la fiscalidad internacional en esta materia y los instrumentos para articular una planificación fiscal óptima desde la erspectiva española.

### 1. MARCO TRIBUTARIO ESPAÑOL

Con carácter previo al análisis de la normativa tributaria reguladora de la materia, se ha de puntualizar, tal y como aprecian el Tribunal Económico Administrativo Central ٧ Audiencia Nacional que, dada la dificultad para la conceptualización de las actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, conviene manejar los criterios establecidos por la OCDE (Manual Frascati, Manual Oslo..), los informes concernientes de organismos oficiales competentes (CIEMAT, CEDETI...) o tener en cuenta la posibilidad de que los resultados puedan ser objeto de patente.<sup>3</sup>

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) y su correspondiente desarrollo reglamentario, regulan ventajas tributarias para impulsar la realización de estas actividades. En concreto, se contemplan **tres incentivos fiscales:** 

 Libertad de amortización: de la que subyace que determinados activos se acogen a una amortización no sujeta a límite alguno a efectos fiscales, esto es, que el sujeto pasivo puede distribuir libremente el coste de los activos. Nos encontramos, pues, ante un beneficio fiscal que se traduce en un diferimiento del gravamen establecido por la normativa fiscal.<sup>5</sup> Debe dejarse claro que la libertad de amortización no puede aplicarse a las actividades de innovación tecnológica.<sup>6</sup>

Es el apartado 3 (letras b y c) del artículo 12 de la LIS el que prevé la libertad de amortización para:

- los elementos del inmovilizado material o intangible afectos a actividades de investigación y desarrollo. Se excluyen los edificios que podrán amortizarse de forma lineal durante un período de 10 años, en la parte que se hallen afectos a las actividades de investigación y desarrollo.
- los gastos de investigación y desarrollo activados como inmovilizado intangible, excluidas las amortizaciones de los

<sup>3.</sup> Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central de fechas 21 de diciembre de 2006, 15 de marzo de 2007 y 29 de mayo de 2008 y Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de octubre de 2009 (rec. Nº 714/2007).

<sup>4.</sup> Permite acelerar las amortizaciones fiscales respecto de las contables, efectuando ajustes negativos al resultado contable hasta que el elemento esté completamente amortizado fiscalmente. A partir de ese momento, se realizarán ajustes positivos.

<sup>5.</sup> López Espadafor, C.M. y Cámara Barroso, M.C. (2014). Estudio sobre la articulación del régimen fiscal de las spin-off. Documentos del Instituto de Estudios Fiscales. nº 2/2014. Madrid. p.8

<sup>6.</sup> La Dirección General de Tributos (DGT), en la consulta nº V778/2014, determina que no se aplica la libertad de amortización cuando la actividad realizada sea de innovación tecnológica. (....) En cuanto al gasto por amortización derivada de los elementos patrimoniales directamente afectos a la actividad de innovación, ésta podrá, en su caso, formar parte de la base de deducción en los términos de dicho precepto.

elementos que disfruten de libertad de amortización.789

Convienen López Espadafor y Cámara (2014) que, pese a las indudables ventajas que puede generar la aplicación de este mecanismo, en la práctica, la libertad de amortización no constituye un verdadero beneficio exonerador de gravamen, sino un simple diferimiento de las cuotas del impuesto que grava las rentas empresariales. Con esto no quieren decir que este diferimiento en el pago no sea útil pues, obviamente, se puede convertir en una importante fuente de financiación que ayude a la reactivación económica.<sup>10</sup>

II. Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles (denominado internacionalmente como patent box)

Esta reducción en la base imponible -preceptuada en el artículo 23 de la LIS- se instituye como un incentivo fiscal directo al resultado (se aplica en el momento de comercializar los resultados creados con éxito durante el proceso de I+D+i) y opera con el propósito de estimular la creación de conocimientos técnicos con aplicación industrial en el marco de una actividad innovadora, de tal suerte que, la explotación de dichos conocimientos mediante la cesión de su uso a terceros, tiene un tratamiento especial.

Con efectos a partir de 1 de julio de 2016,<sup>11</sup> las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, así como la transmisión de estos activos intangibles entre entidades no vinculadas, tendrán derecho a una reducción en la base imponible en el porcentaje que resulte de multiplicar por un 60 % el resultado del siguiente coeficiente:

- a. En el numerador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación con terceros no vinculados con aquella. Estos gastos se incrementarán en un 30 %, sin que, en ningún caso, el numerador pueda superar el importe del denominador.
- En el denominador, los gastos incurridos por la entidad cedente directamente relacionados con la creación del activo, incluidos los derivados de la subcontratación y, en su caso, de la adquisición del activo.

En ningún caso se incluirán en el coeficiente anterior gastos financieros, amortizaciones de inmuebles u otros gastos no relacionados directamente con la creación del activo.

\_

<sup>7.</sup> Las contribuciones satisfechas a una entidad vinculada para financiar actividades de I+D, son deducibles siempre que sean exigibles en virtud de un contrato escrito en el que se recoja el acuerdo de distribución racional de los gastos del proyecto (que, en su caso, contemple la variación de las circunstancias o personas participantes), celebrado previamente, en el que se identifiquen el proyecto o proyectos a realizar y que otorguen el derecho a utilizar los resultados de los mismos.

Cuando no exista vinculación, los gastos de los contratos no se condicionarán al cumplimiento de ningún requisito.

En el supuesto de que proceda la deducibilidad de las contribuciones que se hayan contabilizado como gasto del ejercicio, podrán amortizarse libremente si se hubieran activado como inmovilizado intangible.

<sup>8.</sup> No se establece ninguna singularidad para deducir los gastos de I+D imputados a resultados del ejercicio. Por tanto, si se han contabilizado como gastos del ejercicio respetando los criterios contables, también se computan como tales para determinar la base imponible.

<sup>9.</sup> Los gastos por amortización de los gastos de I+D objeto de activación, serán deducibles fiscalmente desde que estén en condiciones de producir ingresos, que coincidirá con el momento en el que dichos gastos sean imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias con arreglo a lo previsto en la normativa contable (DGT nº V772/2014).

<sup>10.</sup> López Espadafor, C.M. y Cámara Barroso, M.C. (2014). Actividades de I+D+i, spin off e Impuesto sobre Sociedades Crónica Tributaria. nº 152. Madrid. p. 123.

<sup>11.</sup> Modificación del artículo 23 de la LIS para adaptarlo a los acuerdos alcanzados en el seno de la Unión Europea y de la OCDE (BEPS) contenida en el artículo 62 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

Para aplicar esta reducción han de observarse los siguientes requisitos:

- a. que el cesionario utilice los derechos de uso o de explotación en el desarrollo de una actividad económica y que los resultados de esa utilización no se materialicen en la entrega de bienes o prestación de servicios por el cesionario que generen gastos fiscalmente deducibles en la entidad cedente, siempre que, en este último caso, dicha entidad esté vinculada con el cesionario.
- b. que el cesionario no resida en un país o territorio de nula tributación o calificado como paraíso fiscal, salvo que esté situado en un Estado miembro de la Unión Europea y el contribuyente acredite que la operativa responde a motivos económicos válidos y que realice actividades económicas.
- c. cuando un mismo contrato de cesión incluya prestaciones accesorias de servicios, deberá diferenciarse en dicho contrato la contraprestación correspondiente a los mismos.
- d. que la entidad disponga de los registros contables necesarios para poder determinar los ingresos y gastos directos correspondientes a los activos objeto de cesión.

No obstante, se excluyen taxativamente las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas; nombres comerciales; obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas; derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen; programas informáticos; equipos industriales, comerciales o científicos (ya que estos últimos no son realmente activos intangibles) y cualquier otro intangible distinto

de las patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, y derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. Tampoco están amparadas las rentas procedentes de la asistencia técnica, pues constituyen una prestación de un servicio de componente tecnológico pero que se agota con su prestación.

Hay que advertir en este punto que, en un escenario internacional, si los ingresos resultantes de la cesión del derecho de uso de los activos intangibles se han gravado en el extranjero, por un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades, a efectos de determinar la deducción por doble imposición internacional para el cálculo de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por la renta obtenida en el extranjero, debe tenerse en cuenta la reducción practicada sobre la renta obtenida.

Además, en este mismo supuesto, para determinar esa cuota íntegra que hubiese correspondido en España, primero ha de calcularse la renta efectivamente generada en la cesión, para lo cual deberán totalizarse los gastos, tanto directos como indirectos, de manera que el importe de esa renta se deberá minorar en la cantidad de la reducción practicada por aplicación de esta incentivo fiscal y, al importe que resulte de esta diferencia, se aplicaría el tipo de gravamen que determinaría el impuesto que hubiese resultado de conformidad con la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, de todo lo expuesto anteriormente, puede ocurrir que el contribuyente tenga dudas para aplicar la presente reducción. Para ello, previamente a la realización de las operaciones, podrá presentar ante la Administración tributaria una solicitud acompañada de una propuesta de valoración fundamentada en el valor de mercado para:

<sup>12.</sup> Todo signo susceptible de representación gráfica que sirve para distinguir en el mercado los productos o servicios de una empresa de los de otra.

- la adopción de un acuerdo previo de valoración en relación con los ingresos procedentes de la cesión de los activos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión.
- un acuerdo previo de calificación de los activos y de valoración referente a los ingresos procedentes de la cesión de aquellos y de los gastos asociados, así como de las rentas generadas en la transmisión.

# III. Deducción en cuota íntegra por la realización de actividades de I+D+i (artículo 35 de la LIS)

En contraposición al mero efecto financiero que resulta de la libertad de amortización, esta medida puede suponer importantes ahorros impositivos de carácter definitivo. Por ende, hoy en día, resulta el incentivo fiscal de mayor relevancia para fomentar la actividad investigadora de las empresas.

Seguidamente, se analiza qué entiende la Ley por I+D+i, cómo se conforma la base de deducción y cuáles son los tipos a aplicar.

# i. Deducción por actividades de investigación y desarrollo

De acuerdo con el artículo 35 de la LIS, se considerará:

 Investigación: la indagación original planificada que persiga descubrir nuevos conocimientos<sup>13</sup> y una superior comprensión en el ámbito científico y tecnológico. Desarrollo: la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, para la fabricación de nuevos materiales o productos o para el diseño de nuevos procesos o sistemas de producción, así como para la mejora tecnológica sustancial de materiales, productos, procesos o sistemas preexistentes.<sup>14</sup>

Igualmente será actividad de investigación y desarrollo:

- la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño.
- la creación de un primer prototipo no comercializable.<sup>15</sup>
- los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, siempre que éstos no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.
- el diseño y elaboración del muestrario para el lanzamiento (introducción en el mercado) de nuevos productos (novedad esencial y no meramente formal o accidental).<sup>16</sup> La actividad de diseño y elaboración de muestrarios se considera I+D cuando tenga por objeto el lanzamiento de productos.
- la creación, combinación y configuración de software avanzado, mediante nuevos teoremas y algoritmos o sistemas operativos, lenguajes, interfaces y aplicaciones destinados a la elaboración de productos, procesos o servicios nuevos

<sup>13.</sup> La definición exige originalidad respecto del método de investigación científica desarrollado. La postura de la DGT parece estar más cerca de la exigencia de novedad absoluta.

<sup>14.</sup> La novedad que se exige respecto de materiales, productos o procesos debe ser esencial, radical, es decir, el resultado debe reunir unas características tecnológicas o propiedades inexistentes hasta la fecha, desde un punto de vista universal.

<sup>15.</sup> Prototipo: primer modelo del nuevo producto en que ha culminado el proceso de I+D, generalmente, destinado a la constatación física de las cualidades técnicas y materiales que se le presuponen en su concepción teórica.

<sup>16.</sup> La novedad del producto no ha de derivarse, necesariamente, de un previo proceso o actividad de I+D, pero sí ha de incorporar materiales intrínsecamente nuevos o los resultantes de combinaciones de materiales ya existentes con el objeto de crear un producto nuevo. El concepto de elaboración de muestrario no comprende los gastos realizados para obtener los sucesivos muestrarios a partir del prototipo (DGT nº 2670/1997).

o mejorados sustancialmente. Se asimilará a este concepto el software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro. No se incluyen las actividades habituales o rutinarias relacionadas con el mantenimiento del software o sus actualizaciones menores.

De todo lo manifestado, se deduce, por tanto, que las actividades de I+D requieren elementos de novedad. Como señala Viñes (2015), parece lógico pensar que la novedad objetiva requerida para que un proyecto pueda calificarse como propio de I+D y pueda, en consecuencia, beneficiarse fiscalmente, debería encuadrarse en el contexto propio de la empresa. Es decir, y atendiendo al espíritu de la normativa fiscal, sería suficiente con que una empresa dentro de su estrategia de desarrollo de actividades de I+D, buscara diferenciarse de su competencia. Si aplicáramos un concepto de novedad objetiva más exigente, es decir, más allá del entorno competitivo de la empresa, no resultaría acorde al propio espíritu de la norma.<sup>17</sup>

La base de la deducción estará constituida por:

 el importe de los gastos de investigación y desarrollo<sup>18 19</sup> que correspondan a actividades efectuadas así como las cantidades pagadas por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades, para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo.

 las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible excluidos los edificios y terrenos. Las inversiones se entenderán realizadas cuando los elementos patrimoniales sean puestos en condiciones de funcionamiento.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

A la base resultante se le aplicarán los siguientes porcentajes de deducción:

- 25 % de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto y el 42 % sobre el exceso respecto a la media de los efectuados en los 2 años anteriores.
- 17 % del importe de los gastos de personal<sup>20</sup> de la entidad, correspondientes a investigadores cualificados<sup>21</sup> adscritos en exclusiva a actividades de investigación y desarrollo.
- 8 % de las inversiones en elementos de inmovilizado material e intangible, excluidos los edificios y terrenos, siempre que estén afectos exclusivamente a las actividades de investigación y desarrollo.

<sup>17.</sup> Viñes Bargadá, O. (2015). El concepto "novedad objetiva" en el contexto de las deducciones fiscales por I+D: Deducciones fiscales a proyectos de I+D. Finalidad de las deducciones fiscales: fomentar este tipo de actividades en las empresas. Revista Quincena Fiscal 5. Aranzadi.

<sup>18.</sup> Serán gastos de I+D, los realizados por el contribuyente, incluidas las amortizaciones de los bienes afectos a las citadas actividades, en cuanto estén directamente relacionados con dichas actividades y se apliquen efectivamente a la realización de éstas, constando específicamente individualizados por proyectos.

<sup>19.</sup> No forman parte de la base de la deducción por I+D los gastos de patentar el resultado de la actividad, pues son un complemento y son posteriores a la misma.

<sup>20.</sup> Se computan sueldos y salarios, Seguridad Social y demás retribuciones (aportaciones a planes de pensiones y otras retribuciones en especie).

Por otro lado, existe plena compatibilidad de la bonificación en la cotización a la Seguridad del personal investigador con la aplicación de la deducción de I+D+i para las PYMES intensivas en I+D+i reconocidas como tal mediante el sello de PYME innovadora.

<sup>21.</sup> La actividad desarrollada por el personal investigador debe hacerse en exclusiva para ejecutar el proyecto de I+D durante todo el tiempo que dure, dentro del período impositivo, por lo que sólo puede beneficiarse de esta deducción adicional el gasto de personal investigador que realice únicamente tareas de I+D.

# ii. Deducción por actividades de innovación tecnológica

Se considerará innovación tecnológica la actividad cuyo resultado sea un avance tecnológico en la obtención de nuevos productos o procesos de producción o mejoras sustanciales de los ya existentes. Se entenderán que son nuevos, aquellos productos o procesos cuyas características o aplicaciones, desde el punto de vista tecnológico, difieran sustancialmente de las existentes con anterioridad.

#### Esta actividad incluirá:

- la materialización de los nuevos productos o procesos en un plano, esquema o diseño.
- la creación de un primer prototipo no comercializable.
- los proyectos de demostración inicial o proyectos piloto, incluidos los relacionados con la animación y los videojuegos.
- los muestrarios textiles, de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera, siempre que no puedan convertirse o utilizarse para aplicaciones industriales o para su explotación comercial.

En la práctica, la diferencia fundamental con la actividad de I+D está en que, en la innovación tecnológica, el producto o proceso tecnológicamente mejorado de forma sustancial, se consigue partiendo de otros productos o procesos ya existentes.

La principal característica que puede atribuirse a la innovación tecnológica es la novedad es subjetiva, es decir, desde la única perspectiva del propio contribuyente, con independencia de que los mismos productos o procesos ya existan en el mercado.<sup>22</sup>

La base de la deducción se conforma por el importe de los gastos del período en actividades de innovación tecnológica, que correspondan a actividades efectuadas así como las cantidades pagadas por encargo del contribuyente, individualmente o en colaboración con otras entidades, para la realización de dichas actividades en España o en cualquier Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, que se refieran a:<sup>23</sup>

- diagnóstico tecnológico tendentes a la identificación, la definición y la orientación de soluciones tecnológicas avanzadas, con independencia de los resultados en que culminen.
- diseño industrial e ingeniería de procesos de producción, que incluirán la concepción y la elaboración de los planos, dibujos y soportes destinados a definir los elementos descriptivos. especificaciones técnicas características de funcionamiento necesarios para la fabricación, prueba, instalación y utilización de un producto, así como la elaboración de muestrarios textiles. de la industria del calzado, del curtido, de la marroquinería, del juguete, del mueble y de la madera.

<sup>22.</sup> De acuerdo con la DGT (nº V1521/2006, nº V2079/2007 y nº V76/2008) y el TEAR de Cataluña (resolución de 1 de diciembre de 2011), en la innovación tecnológica, la novedad ha de ser subjetiva, es decir, referida a nuevos productos o procesos o nuevas aplicaciones o mejoras de productos o procesos que sean inéditas para la empresa, aunque en la realidad económica ya puedan existir. La novedad en este caso viene referida al ámbito de la propia empresa.

<sup>23.</sup> Es necesario que la entidad que realiza el encargo adquiera la titularidad o los derechos sobre los resultados de las actividades de I+D+i. De acuerdo con ello, la deducción será practicada por la propia entidad que realiza materialmente la actividad de I+D+i, En la medida en la que la entidad sea la que encargue la realización de las actividades de I+D+i y adquiera la titularidad de los resultados de dichas actividades, en caso de que tengan éxito, se entenderá que dicha entidad es la que genera el derecho a practicar la deducción (DGT nº V2979/2015).

- adquisición de tecnología avanzada en forma de patentes, licencias, know-how y diseños, a personas o entidades no vinculadas al contribuyente, sin que la base pueda superar la cuantía de 1 millón de euros.
- obtención del certificado de cumplimiento de las normas de aseguramiento de la calidad de la serie ISO 9000, GMP o similares, sin incluir aquellos gastos correspondientes a la implantación de dichas normas.

La base de la deducción se minorará en el importe de las subvenciones recibidas para el fomento de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo.

El porcentaje de deducción es del 12 % de los gastos efectuados en el período impositivo por este concepto.

- iii. Exclusiones. No se considerarán actividades de investigación y desarrollo ni de innovación tecnológica las consistentes en:
- las actividades que no impliquen una novedad científica o tecnológica significativa.<sup>24</sup>
- las actividades de producción industrial y provisión de servicios o de distribución de bienes y servicios.<sup>25</sup>
- la exploración, sondeo o prospección de minerales e hidrocarburos.

## iv. Aplicación e interpretación de la deducción

En referencia a la aplicación de esta deducción, los contribuyentes podrán:

- aportar informe motivado emitido por la Subdirección General de Promoción de la Competitividad, relativo al cumplimiento de los requisitos científicos y tecnológicos. Dicho informe tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria a efectos de la calificación de la actividad<sup>26</sup> pero no de la base de deducción.<sup>27</sup>
- presentar consultas sobre la interpretación y aplicación de la presente deducción, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la Administración tributaria, en los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- solicitar a la Administración tributaria la adopción de acuerdos previos de valoración de los gastos e inversiones correspondientes a proyectos de investigación y desarrollo o de innovación tecnológica, conforme a lo previsto en el artículo 91 de la Ley General Tributaria.

#### v. Límites a las deducciones

Se aplica el coeficiente límite del 25% para el conjunto de las modalidades de deducción por inversión.<sup>28</sup> Sin embargo, su valor es del

<sup>24.</sup> Entre ellos, los esfuerzos rutinarios para mejorar la calidad de productos o procesos, la adaptación de un producto o proceso de producción ya existente así como las modificaciones estéticas o menores de productos ya existentes para diferenciarlos de otros similares.

<sup>25.</sup> En concreto, la planificación de la actividad productiva; la incorporación o modificación de instalaciones, máquinas, equipos y sistemas para la producción que no estén afectados a actividades de I+D+i; la solución de problemas técnicos; el control de calidad y la normalización de productos y procesos; los estudios de mercado; el establecimiento de redes o instalaciones para la comercialización; la formación del personal relacionada con dichas actividades.

<sup>26</sup> DGT n° V3203/2015.

<sup>27.</sup> DGT nº V2033/2013: los informes motivados que emiten los órganos y organismos autorizados tienen por objeto certificar que las actividades desarrolladas por el sujeto pasivo merecen la calificación de actividades de I+D+i, con arreglo al art. 35. En ningún caso, tales informes vinculantes tienen por objeto la cuantificación de las respectivas bases de deducción. Por otra parte, el informe motivado no se puede considerar como una condición para la obtención de la deducción, sino como un medio de prueba de la calificación de la actividad desarrollada como actividad de I+D+i.

<sup>28.</sup> Una vez aplicadas las deducciones de acuerdo con el art. 39.1 de la LIS, se aplicarán, en primer lugar las deducciones de 1+D+i con un descuento del 20% sin que resulte de aplicación el límite previsto en el apartado 1 de dicho precepto, y en el caso de que la cuota del IS del período sea de un importe inferior al 80% de las citadas deducciones, se podrá solicitar la devolución del exceso.

50% cuando se manifiestan conjuntamente las siguientes condiciones:

- que el contribuyente tenga gastos efectuados en el propio período impositivo correspondientes a actividades de I+D e IT;
- que el importe de la deducción correspondiente exclusivamente a los gastos de dichas actividades exceda del 10% de la

cuota íntegra ajustada positiva o minorada.

La parte de deducción que supere los límites indicados se puede aplicar en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 18 años<sup>29</sup> inmediatos y sucesivos, con la particularidad de que en los mismos el límite de deducción es el general, excepto que en ellos se manifiesten, a su vez, las citadas condiciones.

### 2. COMPARATIVA CON OTROS PAÍSES

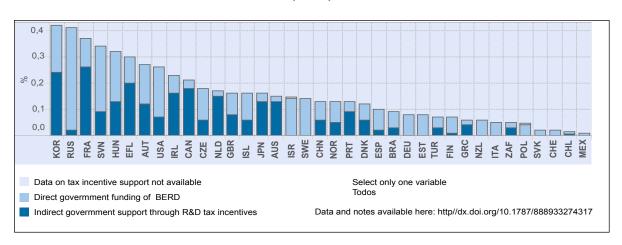
Las empresas realizan actividades de I+D+i basándose en la expectativa de que dicha inversión acarreará futuros beneficios, bien en forma de menores costes de producción o bien en forma de mayores ingresos. Desafortunadamente, ante la incertidumbre del retorno de la inversión, la actividad privada en I+D+i, puede situarse por debajo del umbral óptimo y, por esta razón, se justifica la intervención del Estado.

Al tiempo que la promoción de I+D+i se convierte en un objetivo nacional, los gobiernos convienen que el otorgamiento de ayudas al fomento de estas actividades se instaura como un instrumento para mejorar el atractivo de su país y, consecuentemente, que empresas extranjeras se ubiquen en su territorio. Para ello se sirven de subvenciones, contratos, préstamos e incentivos fiscales.

En 2013, 27 países de la OCDE otorgaron un trato fiscal preferencial a los gastos de las empresas en I+D. Corea, Rusia y Francia presentaron el mayor apoyo global en términos de PIB. En cifras relativas, Países Bajos, Australia y Canadá fueron los países que más beneficios fiscales establecieron, mientras que jurisdicciones como Suecia, Alemania, Estonia, Nueva Zelanda y México, entre otros, carecen de este tipo de ayudas indirectas.

<sup>29.</sup> La deducción se aplica en el periodo impositivo en el que se efectúen los gastos y en el que los elementos objeto de inversión se encuentren en condiciones de funcionamiento y afectos a las actividades de I+D. No obstante, la deducción no practicada por insuficiencia de cuota se podrá aplicar dentro de los 18 años posteriores, a contar desde la conclusión de los periodos impositivos en los que se efectuaron los gastos correspondientes, aunque alguno de dichos períodos estuviera prescrito (DGT n° V2400/2014).

Gráfico 1
Ayudas estatales (fondos e incentivos fiscales)
a la I+D en términos de PIB
(2013)

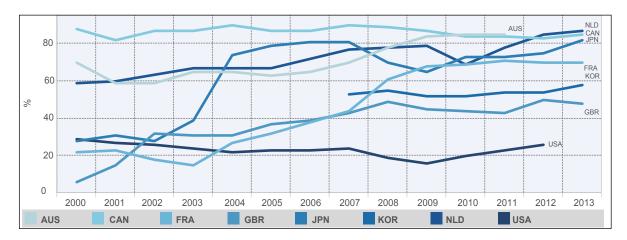


Fuente: OCDE. Recuperado de: http://dx.doi.org/10.1787/88893327431

Del estudio de la tendencia del apoyo gubernamental a la I+D, se constata que varios países de la OCDE, como Francia, Japón, los Países Bajos y el Reino Unido han aumentado sus incentivos fiscales a la I+D desde el año 2000. Sin embargo, esta propensión

no ha sido uniforme pues, durante la crisis económica, algunas jurisdicciones optaron por la financiación directa. No obstante, resulta unánime acordar que la mayor parte de los países hacen hincapié, de manera más significativa, en el apoyo fiscal.

Gráfico 2
Tendencias de los gobiernos en ayudas directas e incentivos fiscales para las actividades de I+D (2000-2013)



**Fuente:** OCDE. Recuperado de: http://dx.doi.org/10.1787/888933273262

Como se puede corroborar, las fórmulas de incentivos fiscales más relevantes son los créditos fiscales, las deducciones de gastos de I+D+i y la aplicación de un tipo reducido a ciertos ingresos provenientes de las actividades I+D+i. Igualmente, estos alicientes, pueden encaminarse a menguar la presión impositiva según la tipología de la empresa: para PYMEs (Francia, Portugal y España) o para grandes empresas (España, Portugal e Irlanda). Además, otros países han introducido reducciones de costes y salarios del personal investigador en aras de impulsar este tipo de actividades (Holanda).

Los créditos fiscales, como herramienta tradicional, prevén la posibilidad de deducir una suma de la totalidad de la deuda tributaria. Su preferencia dependerá del tipo impositivo marginal efectivo de la entidad. Si los comparamos con las deducciones fiscales, de acuerdo con la OCDE, estas últimas son más apropiadas para las pequeñas y medianas empresas porque reducen los ingresos imponibles, mientras que

los créditos impositivos funcionan sólo si hay una responsabilidad tributaria relevante, la cual se asume que es menor para pequeñas empresas (Pérez Bernabeu, 2015).<sup>30</sup>

Los créditos fiscales, a su vez, pueden ser incrementales (Francia, Irlanda y Noruega), basados en el volumen de los gastos incurridos por la compañía durante el año fiscal (Austria, Bélgica, Italia, Holanda y Malta) o mixtos (Portugal y España). De manera paralela, las deducciones pueden basarse en el volumen de gastos (Bélgica, República Checa, Lituania, Luxemburgo, Malta, Holanda, Rumanía y Eslovenia) o ser mixtas (Hungría y Reino Unido) (Bal y Offermanns, 2012).31

Amodo de resumen, la siguiente tabla compendia los incentivos fiscales preferentes para las actividades de I+D+i -tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en términos de Seguridad Social y de retenciones sobre sueldos y salariosque han aprobado las jurisdicciones objeto de examen por la OCDE en 2015.

\_

<sup>30.</sup> Pérez Bernabeu, B. (2014). R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules. Bulletin for International Taxation. may 2014. IBFD. Ámsterdam. p.180.

<sup>31.</sup> Bal. A. y Offermanns, R. (2012). R&D Tax Incentives in Europe. Bulletin for International Taxation. april 2012. IBFD. Ámsterdam. p.168.

# Cuadro 1 Características principales de disposiciones sobre incentivos fiscales a la I+D+i en 2015

Incentivos fiscales a I+D+i						
Impuesto sobre Sociedades Seguridad social						
Crédite	Crédito fiscal		/ Retención de impuestos en la			
Volumen	Incrementales/mixtas	Deducciones fiscales	nómina			
Imponible: Australia, Canadá, Chile, Reino Unido (grandes empresas)     No tributable: Austria, Bélgica (incompatible con subsidios), Dinamarca (sólo déficit), Francia, Islandia, Irlanda, Nueva Zelanda (sólo déficit), Noruega, Hungría	<ul> <li>Imponible: Estados Unidos (crédito fijo, la base indexada fija e incremental para el crédito simplificado)</li> <li>No tributable: Italia (Legge di Stabilita 2015), Japón, Corea, Portugal, España</li> </ul>	No tributable:     Bélgica, Brasil, China,     República Checa     (mixta), Grecia,     Hungría, Países Bajos,     Polonia (centros     de I + D), Rusia,     Eslovenia, Eslovaquia     (mixta y basada en el     volumen), Sudáfrica,     Turquía (mixta), Reino     Unido	Imponible:     Bélgica, Francia,     Holanda,     Hungría, Rusia,     España, Suecia,     Turquía			
	Tratamiento del exceso de incen	tivos no aplicados				
	Devoluciones					
Australia (PYMEs), Austria, Bélgica (después de cinco años), Canadá (PYMEs), Dinamarca, Francia (PYMEs), Islandia, Irlanda, Nueva Zelanda, Noruega, Reino Unido (grandes empresas)	España (reducido opcional a pagar)	Reino Unido (PYMEs)	D e v o l u c i ó n automática a través del sistema salarial			
Deducción en ejercicios siguientes						
Australia, Bélgica, Canadá, Chile, Francia, Irlanda	Corea, Portugal, España, Bélgica, China, República Checa, Grecia, Polonia, Países Bajos, Rusia, Eslovenia, Eslovaquia Sudáfrica, Turquía, Reino Unido		No se aplica			
	Tasas impositivas o condicione	s más favorables				
	PYMEs					
Australia, Canadá, Francia, Noruega	Italia (innovadoras de nueva creación), Japón, Corea, Portugal (de nueva creación)	Reino Unido	Bélgica (nuevas e m p r e s a s i n n o v a d o r a s), Francia (JEI /Jue), Países Bajos (de nueva creación), España (PYMEs innovadoras)			
Colaboración						
Francia	Italia, Islandia, Japón	Hungría	Bélgica			

Limitación de beneficios						
Umbral dependiente de las tasas de crédito						
Canadá (PYMEs), Francia			Países Bajos, Rusia			
Límites máximos de gasto o reducciones/exoneraciones fiscales a la I+D+i						
Gastos de I+D+i: Australia (mínimo y máximo), Canadá (PYMEs), Chile, Dinamarca, Islandia, Noruega      Reducción/exoneración fiscal: Hungría, Nueva Zelanda (sólo déficit)	Gastos de I+D+i: Italia (mínimo), Portugal (incremental)     Reducción/exoneración fiscal: Italia, Japón, Corea (grandes empresas), España, Estados Unidos	Reducción/ exoneración fiscal: Hungría (I+D colaboración), Reino Unido      Gastos de I+D y reducción/ exoneración de impuestos: Eslovaquia (asignación tributaria basada en el volumen)	Gastos de I+D+i: Hungría     Reducción/exoneración fiscal: Francia, Suecia, Turquía (límite de cinco años)			
Depreciación acelerada para la I+D+i (activos)						
Bélgica, Brasil, Chile, China, Dinamarca, Francia, Israel (no específica de I+ D), Polonia, Rusia, España, Reino Unido						
No hay incentivos fiscales basados en el gasto de I+D+i						
Estonia, Finlandia, Alemania, Luxemburgo, México, Suiza						
Tratamiento fiscal preferencial de los ingresos derivados de la I+D+i						

Bélgica, China, Francia, Grecia, Hungría, Irlanda, Israel, Italia, Corea, Luxemburgo, Países Bajos, Portugal, Rusia (Tecnología y Zonas Económicas Especiales de Innovación), España, Suiza (cantón de Nidwalden). Turquía (Zonas de Desarrollo Tecnológico). Reino Unido

Fuente: Incentivos fiscales a la I+D+i. Recuperado de: www.oecd.org/sti/rd-tax-stats.htm, diciembre de 2015. (20/05/2016)

Aparte de las precisiones que se acaban de extractar, por ser España un Estado miembro, es pertinente subrayar los impulsos que en esta área se aúnan a escala comunitaria. Se pretende que la Unión Europea sea lo más competitiva y dinámica, bajo la hipótesis de que cuanto más dinero se invierta en actividades de I+D+i, mayor será la productividad. 32

Como era de esperar, los países miembros, han acrecentado el establecimiento de incentivos fiscales para atraer inversión. En este escenario y atendiendo a la primacía del Derecho comunitario, todos los incentivos fiscales a la

I+D+i aprobados por los Estados miembros deben ajustarse a las libertades fundamentales del Tratado<sup>33</sup> y al principio de no discriminación.

Es evidente que la fiscalidad directa, aun siendo competencia de los países miembros, debe respetar el Derecho de la Unión Europea y, en particular, estos beneficios no deben incurrir en la prohibición de ayudas de Estado preceptuadas en el artículo 107 del TFUE. A este respecto, el artículo 107.3 del TFUE establece en su apartado c) que pueden considerarse compatibles con el mercado común las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de

<sup>32.</sup> El artículo 173.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece que su acción estará encaminada a favorecer un mejor aprovechamiento del potencial industrial de las políticas de innovación, de investigación y desarrollo tecnológico.

<sup>33.</sup> El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) defiende que se violan estas libertades fundamentales cuando el incentivo fiscal sólo se concede para los gastos realizados en un Estado Miembro en particular. Asuntos C 257/97 Societé Baxter y otros contra Premier Ministre, C 39/04 Laboratorios Fournier, S.A. y C 248/06 Comisión contra España. En este último caso, en la deducción, se suprimió la limitación del 25% de los gastos por I+D+i realizados en los países de la Unión Europea.

determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común. En definitiva, las ayudas estatales de I+D+i serán compatibles cuando quepa esperar que contribuirán a una mayor I+D+i y el falseamiento de la competencia no se considere contrario al interés común.

En el caso concreto del régimen de patent box, por lo que se refiere a España, el 13 de febrero de 2008, la Comisión Europea resolvió que el beneficio fiscal previsto por la normativa española del Impuesto sobre Sociedades no constituía una ayuda de Estado, pues es una medida de carácter general que no va dirigida a una categoría concreta de empresa o región.34 De esta medida se benefician todos los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades en España con independencia de la actividad concreta que lleven a cabo, del sector de actividad y de la zona geográfica en la que estén establecidos, constituyendo su propósito contribuir a aumentar el gasto de las empresas en I+D+i para impulsar del desarrollo científico y tecnológico del sector empresarial en su conjunto.

Otros países europeos que han aprobado un régimen de patent box<sup>35</sup> son:

- Bélgica: tributan al 6,8% las nuevas patentes y los certificados de patentes como resultado de la deducción del 80% de los ingresos que deriven de los mismos, siempre que los pagos sean consistentes con el principio de plena competencia.
- Reino Unido: se reduce la tributación al 10% sobre patentes, certificados complementarios de protección, protección de datos y derechos de obtentor (protección de variedades vegetales).

- Francia: tributan al 15% las patentes, los certificados de patentes, los inventos patentables y los procesos de fabricación industrial.
- Holanda: se reduce la tributación al 5% sobre patentes y propiedad industrial derivada de actividades de I+D+i, siempre que el nuevo componente tecnológico contribuya al menos en un 30% del beneficio derivado del uso de este activo intangible (innovation box).
- Hungría: tributan al 9,5% las patentes, el know-how, las marcas comerciales, los nombres de negocio, los secretos de negocio y el copyright.
- Luxemburgo: se reduce la tributación al 5,84% sobre patentes, marcas comerciales, diseños, nombre de dominio, modelos y copyright de software. Exención del 80% de los ingresos y ganancias de capital provenientes de la propiedad intelectual, generados por compañías luxemburguesas o por establecimientos permanentes de entidades no residentes. De la misma manera, el régimen preceptúa una deducción del 80% para aquellos contribuyentes que desarrollen las patentes para uso propio.
- Irlanda: tributan al 6,25% en virtud del régimen new knowledge development box.
- Portugal: se aplica una exención del 50% sobre la renta bruta derivada de la cesión o el uso temporal de patentes y diseños registrados a partir de enero de 2014.

Mención aparte, en relación con las actividades de I+D+i, Austria ha aprobado una prima del 10% en I+D con independencia de si se registra una

<sup>34.</sup> C(2008) 467 final. Ayuda de Estado nº 480/2007 – España. Reducción del Impuesto sobre activos intangibles.

<sup>35.</sup> La proliferación de los regímenes de patent box en los sistemas tributarios de los países europeos también puede venir justificada por la Directiva 2003/49 de intereses y cánones, la cual reduce o elimina la retención de ciertos cánones.

ganancia o una pérdida. Este crédito fiscal es ilimitado para los gastos internos en I+D mientras que los gastos externos se limitan a 100.000 euros.

Por su parte, Suiza -sin perjuicio de la normativa de los cantones- ha aprobado una disposición federal que fomenta la actividad de I+D: cualquier negocio puede hacer una provisión deducible de impuestos para los gastos incurridos en I+D o gastos pagados a terceros, de hasta un 10 % de

los ingresos del negocio imponible. Sin embargo, el saldo total de la provisión se limita a 1 millón de coronas. Por otro lado, Suiza ofrece el llamado status de la empresa mixta, que permite a las empresas con ingresos predominantemente no suizos que minoren la tasa efectiva del impuesto sobre la renta alrededor del 10% -12%. Esta ventaja ha convertido a Suiza en un destino atractivo para empresas internacionales de propiedad intelectual (Weber y Eichenberger, 2015).<sup>36</sup>

# 3. CUESTIONES DE FISCALIDAD INTERNACIONAL A CONSIDERAR EN RELACIÓN CON LAS ACTIVIDADES DE I + D + i

Tal y como se ha planteado en el epígrafe anterior, en un escenario de globalización resultado de la interdependencia económica, distintas jurisdicciones han diseñado sistemas fiscales muy competitivos que promueven la internacionalización de las empresas e incentivan la inversión en actividades de I+D+i en sus respectivas circunscripciones.

Como era de esperar, con la difusión de regímenes fiscales preferenciales a la I+D+i, tanto en organismos internacionales (véase OCDE) como en la Unión Europea, coexiste una preocupación por el riesgo que puede llevar implícita la utilización de los mismos para transferir artificialmente los beneficios. Consiguientemente, dentro de las acciones del Plan BEPS, los países han alcanzado un acuerdo que tiene como prioridad la mejora de la transparencia -incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales-y la existencia de una actividad económica

sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencial.

El enfoque que refuerza el criterio de actividad sustancial, se ha desenvuelto en el contexto de regímenes de propiedad intelectual que permite al contribuyente acogerse a dichos regímenes exclusivamente cuando hava incurrido ciertos gastos asociados a actividades de investigación y desarrollo que generen rentas procedentes de la explotación de la propiedad intelectual. El enfoque, basado en la existencia de nexo, utiliza el gasto como un indicador de la actividad desarrollada y se sustenta en un principio conforme al cual, al estar concebidos los regímenes de propiedad intelectual como instrumento para fomentar el desarrollo de actividades de I+D e impulsar el crecimiento y el empleo, el criterio de actividad sustancial debe garantizar que los contribuyentes que se acogen a los mismos, hayan desarrollado efectivamente dichas actividades y hayan incurrido en un gasto real en I+D. (acción 5 del Plan BEPS).37 38

<sup>36.</sup> Weber, D. y Eichenberger, S. (2015). Tax Incentives for Research and Development. Bulletin for International Taxation. april/may 2015. IBFD. Ámsterdam. pp.259-260.

<sup>37.</sup> OCDE (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Resúmenes Informes Finales 2015. Publicaciones OCDE. París. pp.21-22.

<sup>38.</sup> OECD (2015). Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. pp. 24-25.

Por otra parte, una de las vías que favorece las operaciones transnacionales y el impulso de actividades de I+D+i, es la firma de convenios para evitar la doble imposición internacional entre países. Es de aplicación casi unánime, en la rúbrica de estos acuerdos, el Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante. MCOCDE)<sup>39</sup>. El artículo 12 del MCOCDE define los cánones como las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas. En cuanto a la potestad tributaria, es compartida y siempre observando lo preceptuado en este artículo respecto al beneficiario efectivo.

Por su parte, el artículo 12 del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas reproduce las disposiciones del artículo 12 del MCOCDE, con ciertas excepciones.

En el ámbito comunitario, ha de reseñarse la Directiva de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros,<sup>40</sup> en virtud de la cual los pagos de intereses y cánones<sup>41</sup> procedentes de un Estado miembro están exentos de cualquier impuesto sobre dichos pagos (ya sean recaudados mediante retención a cuenta o mediante estimación de la base imponible) en dicho Estado de origen, siempre que el beneficiario efectivo de los intereses o cánones sea una sociedad de otro Estado miembro o un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro. Se requiere que ambas

empresas adopten una de las formas jurídicas previstas en la directiva y que estén sujetas a impuestos sobre la renta. Además, tiene que existir una relación directa de capital entre ambas mayor o igual al 25%, o sean directamente mantenidas en un porcentaje mayor o igual al 25% por una tercera empresa que cumpla los dos requisitos anteriormente indicados.

Otro aspecto a tener en cuenta en las relaciones supranacionales, son los precios de transferencia, ya que la cesión o transmisión de cualquier intangible a una persona vinculada, obliga a valorar a precios de mercado y a documentar la operación.

### 3.1 Instrumentos fiscales españoles que favorecen la planificación fiscal internacional de la actividades de I+D+i

Particularizando en España y en relación con la idiosincrasia de la fiscalidad supranacional, quiero traer a colación en este punto, los instrumentos fiscales que favorecen la planificación fiscal internacional de la actividades de I+D+i.

Entre ellos, aparte de la firma de una amplia red de convenios para evitar la doble imposición, se han de subrayar: el régimen especial de tenencia de valores extranjeros (holding), la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español y la exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (artículos 21 y 22 de la LIS), las deducciones de los artículos 31 y 32 de la LIS para evitar la doble imposición jurídica (impuesto soportado

<sup>39.</sup> OECD (2014)."Article 12. Royalties",in OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. OECD Publishing Paris.

<sup>40.</sup> Cánones: remuneraciones de cualquier clase percibidas por el uso o la cesión del derecho de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y los programas y sistemas informáticos, cualquier patente, marca registrada, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas y los equipos industriales, comerciales o científicos.

por el contribuyente) y económica (dividendos en participaciones en beneficios), el régimen especial para el trabajo efectivamente desarrollado en el extranjero o el régimen fiscal de Canarias que es atractivo por la Reserva para inversiones y la Zona Especial Canaria (ZEC).

Por ende, teniendo en cuenta las ventajas mencionadas, se puede afirmar que España se constituye como una buena jurisdicción que hay que tener en consideración a la hora de planificar fiscalmente la actividades de I+D+i dentro de una esfera global.

#### 4. CONCLUSIONES

A modo de síntesis de las ideas que se han tratado de aportar, podrían formularse las siguientes conclusiones.

Las compañías llevan a cabo actividades de I+D+i con el propósito de mejorar su posición competitiva y obtener mayores beneficios. No obstante, como consecuencia del riesgo que conlleva esta empresa, podría afirmarse que el nivel de provisión es inferior al deseado y, por tanto, se defiende la intervención de los Estados a través de sus políticas, especialmente, las fiscales.

En este sentido, las Administraciones hacen uso de la función regulatoria o extrafiscal del sistema tributario para incitar a las empresas a realizar actividades de investigación, desarrollo e innovación tecnológica contribuyendo, de este modo y de manera añadida, al crecimiento económico, a la creación de empleo, a la mejora de la competitividad y a la atracción de la inversión extranjera directa.

Teniendo en cuenta la puntualización anterior, las inversiones y los gastos en I+D+i han experimentado un auge a escala global debido a las ventajosas implicaciones tanto para las empresas como para la colectividad. Es preciso reseñar, a este respecto, que sólo la I+D+i meritoria de financiación pública es aquella que deviene novedosa y que aporta una mejora o progreso científico-técnico.

En España, los incentivos fiscales están orientados a impulsar la iniciativa del sector privado sin condicionar el ámbito innovador al que se orienta la empresa. El gobierno español opta por otorgar ventajas que se materializan en el diferimiento de las cuotas que gravan las rentas empresariales, la reducción de las bases imponibles derivadas de la cesión del uso o explotación de intangibles, el ahorro impositivo de carácter definitivo a través de la deducción de gastos incurridos e inversiones realizadas correspondientes a las actividades de I+D+i y las bonificaciones en la cuota empresarial de la Seguridad Social al personal investigador. Estas ayudas unidas a otros instrumentos preceptuados en la normativa tributaria, hacen de España, a mi entender, una jurisdicción muy atractiva a valorar, a la hora de estructurar una planificación fiscal internacional de las referidas actividades.

Como se ha ratificado en este trabajo, otros países también se sirven de créditos fiscales, deducciones, tipos reducidos, ayudas a la Seguridad Social para implantar regímenes preferenciales. Una reflexión que no habrá de faltar en el momento de establecer estos regímenes preferenciales deriva de la consideración de que tienen que ser coherentes y respetar el Derecho de la Unión Europea (libertades fundamentales, principio de no discriminación, ayudas de Estado) así como observar los estándares concretados internacionalmente por la OCDE para cercenar la transferencia artificial de beneficios.

### 5. BIBLIOGRAFÍA

Bal. A. y Offermanns, R. (2012). R&D Tax Incentives in Europe. Bulletin for International Taxation. april 2012. IBFD. Ámsterdam. pp.167-175.

López Espadafor, C.M. y Cámara Barroso, M.C. (2014). Actividades de I+D+i, spin off e Impuesto sobre Sociedades. Crónica Tributaria. nº 152. Madrid. pp. 117-137.

López Espadafor, C.M. y Cámara Barroso, M.C. (2014). Estudio sobre la articulación del régimen fiscal de las spin-off. Documentos del Instituto de Estudios Fiscales. nº 2/2014. Madrid.

OECD and Eurostat (2005). Oslo Manual: Guidelines for Collecting and Interpreting Innovation Data, 3rd Edition, The Measurement of Scientific and Technological Activities.

OECD Publishing. Paris. Recuperado de:http://dx.doi.org/10.1787/9789264013100-en

OECD (2014). Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014. OECD Publishing. Paris. Recuperado de: http://dx.doi.org/10.1787/mtc\_cond-2014-en

OECD (2015). Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes. OECD Publishing. Paris. Recuperado de: https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf

OECD (2015). Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. Paris. Recuperado de:http://dx.doi.org/10.1787/9789264241190-en

OECD (2015). Frascati Manual - 2015 Edition. Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development. OECD Publishing. Paris. Recuperado de: http://www.oecd.org/sti/inno/Frascati-Manual.htm

OCDE (2015). Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios Resúmenes Informes Finales 2015. Publicaciones OCDE. París

Pérez Bernabeu, B. (2014). R&D&I Tax Incentives in the European Union and State Aid Rules. Bulletin for International Taxation. may 2014. IBFD. Ámsterdam. pp.178-191.

Viñes Bargadá, O. (2015). El concepto "novedad objetiva" en el contexto de las deducciones fiscales por I+D: Deducciones fiscales a proyectos de I+D. Finalidad de las deducciones fiscales: fomentar este tipo de actividades en las empresas. Revista Quincena Fiscal 5. Aranzadi.

Weber, D. y Eichenberger, S. (2015). Tax Incentives for Research and Development. Bulletin for International Taxation. april/may 2015. IBFD. Ámsterdam. pp.259-260.

#### Legislación

"Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades", Boletín Oficial del Estado, España, 28 de noviembre de 2014, pp. 96939-97097.

Agosto 2016 159

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 Agosto de 2016.



Invitamos a los funcionarios de las administraciones tributarias, así como a la comunidad tributaria internacional, a inscribirse en el Servicio de Información Tributaria Mi CIAT.

Aproveche las ventajas de inscribirse en Mi CIAT. Para ello, regístrese con su correo electrónico.

¿A qué tiene derecho?

Al inscribirse en Mi CIAT, usted:

- Recibirá quincenalmente el informativo e-CIAT y el alerta diaria de noticias tributarias;
- Recibirá anuncios de las novedades publicadas en nuestro Sitio del CIAT en la Internet;
- Tendrá acceso a toda la información y/o documentos disponibles en el Sitio del CIAT en la Internet.

### **Centro Interamericano de Administraciones Tributarias**

Secretaría Ejecutiva del CIAT

Apartado 0834 – 02129, Panamá, República de Panamá

Correo electrónico: ciat@ciat.org Sitio Web: http://www.ciat.org

Teléfonos: (507) 265 - 2766 / 307-2428

Fax: (507) 264 – 4926