

REVISTA DE **Administración Tributaria**



Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias
CIAT



Agencia Tributaria
Agencia Estatal de
Administración Tributaria
AEAT



Instituto de Estudios Fiscales
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE ESPAÑA
IEF

Nº43
ENERO
2018
ISSN 1684-9434

REVISTA DE **Administración Tributaria**

POLÍTICA EDITORIAL

En el marco del Acuerdo de Cooperación Técnica suscrito entre el CIAT y la Secretaría de Estado de Hacienda, 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.

DIRECTOR DE LA REVISTA

Márcio Ferreira Verdi

CONSEJO EDITORIAL

Márcio Ferreira Verdi

Santiago Díaz de Sarralde Miguez

Alejandro Juárez Espíndola

Juan Francisco Redondo Sanchez

SECRETARIA DE REDACCIÓN

Neila Jaén Arias

CORRESPONDENCIA

Toda comunicación debe ser dirigida al correo electrónico: revista@ciat.org

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.

ORGANISMOS PATROCINADORES



**Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias
CIAT**



Agencia Tributaria
**Agencia Estatal de
Administración Tributaria
AEAT**



Instituto de Estudios Fiscales
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE ESPAÑA
IEF

Contenido

3

Editorial

MÁRCIO FERREIRA VERDI

5

NIIF y tributación: desafíos y oportunidades para las administraciones tributarias

LUIS A. CHÁVEZ

27

Los dividendos y utilidades en el sistema tributario uruguayo y la reciente incorporación del Régimen FICTO

PIERINA GORRIARÁN / LAURA RODRIGUEZ / MARÍA NOÉL TERRA

53

Las tecnologías digitales en la industria tributaria: el caso del IVA

JOB KAVOYA

69

Temas a considerar en el control del impuesto a la renta del sector minero

FREDY RICHARD LLAQUE SÁNCHEZ

89

Criterios para la inclusión de contribuyentes en una unidad de grandes contribuyentes: una guía metodológica

ELÍAS IVÁN LÓPEZ ROCHA

99

Activos biológicos forestales NIC 41 y su incidencia sobre el Impuesto a la Renta en el Ecuador

MARLON MANYA ORELLANA

111

Segmentación de contribuyentes como estrategia de balanceo de la carga administrativa en el cumplimiento de obligaciones de documentación de precios de transferencia

JOSÉ RAFAEL MONSALVE

125

La convergencia macroeconómica en la SADC ¿Qué desafíos presenta en el marco del comercio intrarregional?

ALANO SICATO / MIGUEL CARVALHO

137

Prospectiva en la estrategia de recaudación de la administración tributaria

GIANCARLO SOTIL GALLEGOS

Editorial

Estimados lectores,

Nos complace presentar a todos los funcionarios de las administraciones tributarias de los países miembros y asociados de nuestro organismo y, en general, a toda la comunidad fiscal internacional, la Revista de Administración Tributaria que se edita como parte del Acuerdo de Cooperación Técnica que el CIAT mantiene con la Secretaría de Estado de Hacienda, el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de España.

En esta edición se presentan (9) artículos: NIIF y tributación: desafíos y oportunidades para las administraciones tributarias; Los dividendos y utilidades en el sistema tributario uruguayo y la reciente incorporación del Régimen FICTO; Las tecnologías digitales en la industria tributaria: el caso del IVA; Temas a considerar en el control del impuesto a la renta del sector minero; Criterios para la inclusión de contribuyentes en una unidad

de grandes contribuyentes: una guía metodológica; Activos biológicos forestales NIC 41 y su incidencia sobre el Impuesto a la Renta en el Ecuador; Segmentación de contribuyentes como estrategia de balanceo de la carga administrativa en el cumplimiento de obligaciones de documentación de precios de transferencia; La convergencia macroeconómica en la SADC ¿Qué desafíos presenta en el marco del comercio intrarregional?; y Prospectiva en la estrategia de recaudación de la administración tributaria.

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

Reafirmamos nuestro compromiso de difundir información de interés que contribuya al aprendizaje y estimule la transferencia de conocimientos útiles para la comunidad tributaria internacional.



Márcio Ferreira Verdi
Director de la Revista



NIIF Y TRIBUTACIÓN: **DESAFÍOS Y OPORTUNIDADES** PARA LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS

Luis A. **CHÁVEZ**

SINOPSIS

Por adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF®), la medición de varios elementos contables ha cambiado significativamente, incidiendo en tributos cuya base imponible se determina a partir de la contabilidad; haciendo indispensable la actualización de normativas tributarias para brindar certidumbre fiscal.

Este trabajo recoge la experiencia del autor como consultor en NIIF para: Administraciones Tributarias, empresas privadas, y el SMEIG (Grupo Asesor del IASB®). Con un formato amistoso, en un lenguaje claro y con ejemplos reales, se brinda un marco de referencia a las Administraciones Tributarias para afrontar exitosamente este cambio de paradigma.

CONTENIDO

1. Las Normas Internacionales de Información Financiera.
2. Los sistemas tributarios y sus normativas.
3. NIIF y normativas tributarias: Principales diferencias.
4. Distorsión histórica en la preparación de estados financieros.
5. Concepción correcta en la preparación de estados financieros.
6. Cambiando de paradigma: Los impuestos diferidos conciliando las diferencias.
7. Diferencias entre ingreso contable y renta.
8. Conclusiones
9. Bibliografía

EL AUTOR

Consultor y formador en NIIF® a nivel internacional. Miembro del SMEIG (Grupo Asesor del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, IASB®). Implementador de NIIF en empresas privadas. Ex Experto Nacional de Control Tributario del Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI), encargado de proyectos sobre NIIF tales como: reformas tributarias, capacitación, reestructuración de formularios para declaración del impuesto sobre la renta, implementación de impuestos diferidos. Consultor en NIIF para la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN) y el Servicio de Administración de Rentas de Honduras (SAR). Escritor-investigador, ha publicado libros sobre NIIF y artículos especializados. Email: L_chavez86@hotmail.com

INTRODUCCIÓN

Por más de 30 años, en Latinoamérica los estados financieros de la mayoría de las empresas se venían preparando utilizando las reglas fiscales de cada país, y no necesariamente principios financieros. Esta distorsión se ha denominado, a menudo, como *‘tributarizar’* la contabilidad financiera, lo cual, ha venido creando un ‘híbrido’ que no es ni ‘información financiera’ completamente, ni tampoco es ‘información de carácter fiscal’ completamente, malográndose entonces el verdadero objetivo de los estados financieros: que es reflejar una imagen fiel de las transacciones para la adecuada toma de decisiones económicas sobre el suministro de recursos a una empresa.

Con la aplicación de las NIIF en América Latina, se está dando un mayor énfasis a los principios financieros para la preparación de estados financieros, y consecuentemente, se está presentando una tendencia a *‘distributarizar’* la contabilidad financiera (es decir, dejar de aplicar las reglas fiscales para la preparación de estados financieros).

Sin embargo, en el ejercicio profesional del autor en estos años, mediante consultorías y capacitaciones a diversas empresas privadas en sus procesos de implementación de NIIF –si bien los empresarios e inversionistas, en primera instancia, reconocen las bondades de estas normas internacionales que tienen como objetivo reflejar la realidad económica de la empresa para una mejor toma de decisiones– se ha podido comprobar que, una gran limitante por la cual muchas empresas no logran una cabal aplicación de las mismas, es la incertidumbre sobre los tratamientos tributarios de los nuevos tipos de ingresos y gastos, entre otros, que se deben contabilizar por la implementación de las NIIF, cuando la normativa fiscal de un país aún no ha sido debidamente reformada para considerar todos estos cambios contables –como es el caso del impuesto a la renta de sociedades, que toma como punto de partida lo reportado en los estados financieros.

Por consiguiente, si la preparación y presentación de dichos estados financieros evoluciona (por la aplicación de las NIIF), es imperativo que la normativa fiscal de un país también evolucione para considerar todos los nuevos casos y brindar certidumbre tributaria a las empresas e inversionistas, claro está, salvaguardando

siempre los principios fundamentales de la tributación, como son por ejemplo: la ‘capacidad contributiva’ y la ‘neutralidad’.

De esta forma, las empresas lograrán aplicar sin recelo todas las NIIF, apreciando entonces su realidad económica para una mejor toma de decisiones y obteniendo un mayor acceso a préstamos y a créditos a través de información financiera de alta calidad y, paralelamente, las empresas también lograrán cumplir correctamente con la normativa fiscal del país (puesto que la misma, de ser reformada, brindaría las debidas aclaraciones en el tratamiento fiscal de los nuevos tipos de registros contables).

Al ser considerado aquello por las Administraciones Tributarias, se podrá brindar al inversionista y al empresario certidumbre sobre los efectos fiscales producto de la aplicación de las NIIF, promoviéndose la inversión local y extranjera, mejorando la competitividad tributaria de un país en la región latinoamericana. Este contexto económico, naturalmente, promoverá también un aumento en la recaudación fiscal.

A continuación pasaremos a abordar de manera más específica qué son las NIIF y cuáles son sus objetivos; para luego especificar los objetivos de los sistemas tributarios y sus normativas. Primero desarrollaremos cada tipo de normativa separadamente (financiera y tributaria), para luego contrastarlas y analizar sus diferencias con el objetivo de brindar un marco de referencia a las Administraciones Tributarias en sus procesos de análisis de los efectos fiscales por la aplicación de las NIIF en los estados financieros de los contribuyentes.

1. LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, o también conocidas como IFRS, por sus siglas en inglés) son un conjunto de principios o estándares para la preparación de estados financieros con propósitos de información general. Las NIIF son emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés), un organismo con sede en Londres.

1.1 Objetivo de los ‘estados financieros con propósitos de información general’

Este producto que se obtiene por la aplicación de las NIIF (que a veces en la práctica, denominamos de forma acortada como ‘*estados financieros*’) tiene como objetivo brindar información de la entidad sobre los siguientes aspectos que se muestran en la Figura 1:

Figura 1: Información proporcionada en los Estados Financieros



Los estados financieros tienen como propósito satisfacer las necesidades de información principalmente de inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro (o no) de recursos económicos a la entidad. Es decir, los estados financieros que se preparan bajo NIIF van destinados, en realidad, a proveedores de capital, principalmente para decisiones de financiamiento (de ahí su nombre: estados *financieros*).

De ahí que la información que se prepara y presenta bajo NIIF busque ser transparente y oportuna, mostrando una imagen fiel de las transacciones económicas, ya que va dirigida para quienes han puesto sus recursos económicos en la empresa (algún accionista, o algún comprador de bonos u obligaciones que ha emitido la empresa, por ejemplo), o para un proveedor de capital potencial (un inversor del extranjero que está interesado en invertir en nuestra empresa, o un banco al cual deseamos solicitar un préstamo, entre otros). Por tanto, las NIIF corresponden a un lenguaje financiero

global entre las empresas que reportan y los diversos proveedores de capital (en otros palabras, vienen a ser un código de comunicación entre ‘demandantes’ y ‘oferentes’ de capital).

En definitiva, una empresa que no aplica cabalmente las NIIF, no podrá reflejar su verdadera situación económica y rendimiento, y estará en desventaja competitiva para la obtención de capital al no brindar información financiera transparente y de alta calidad.

1.2 Principios básicos en las NIIF

Entre los principios básicos contemplados en las NIIF para la preparación de los estados financieros, destacan los siguientes:

Devengo: También conocido como base de acumulación. Según este principio, los efectos de las transacciones y demás hechos se registran contablemente cuando ocurren, no necesariamente cuando se recibe o paga dinero. Los estados financieros preparados sobre la base de devengo informan a los usuarios no sólo de las transacciones pasadas que significaron cobros o pagos de dinero, sino también de las obligaciones de pago en el futuro y de los recursos que representan efectivo a cobrar en el futuro. Por lo anterior, tales estados suministran el tipo de información acerca de las transacciones y otros hechos pasados que resultan más útiles a los usuarios al tomar decisiones económicas.

Empresa en marcha: Los estados financieros se preparan normalmente sobre la base de que la empresa está en funcionamiento, y continuará sus actividades de operación dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se asume que la empresa no tiene ni la intención ni la necesidad de liquidar o disminuir de forma importante el nivel de sus operaciones. El principio de empresa en marcha constituye el postulado fundamental de la información financiera que se prepara bajo NIIF. Si la entidad que reporta no cumpliera con el principio de empresa en marcha, los estados financieros tendrían que prepararse sobre una base diferente y, si así fuera, se revelaría la base utilizada.

1.3 Proceso de convergencia en América Latina

El proceso de convergencia mundial hacia estos estándares genera nuevos desafíos y oportunidades para todos los tipos de entidades que implementen esta normativa internacional, y por supuesto, a los organismos de control de estas entidades. Según datos del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés), organismo emisor de las NIIF, actualmente más de 130 países exigen o permiten la aplicación de las NIIF Completas para la elaboración y presentación de los estados financieros de las compañías; y más de 80 países también han adoptado la NIIF para las PYMES. Este proceso de armonización de la información financiera definitivamente no ha sido ajeno a Latinoamérica.

¿Qué son las NIIF Completas y qué tipos de entidades deben aplicarlas?

Las NIIF Completas comprenden un conjunto de estándares, a saber:

- Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), y sus respectivas interpretaciones (SIC).
- Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y sus respectivas interpretaciones (CINIIF).

El contenido de las NIIF Completas actualmente supera las 3.000 páginas y son aplicadas por empresas que tienen lo que se denomina la 'obligación pública de rendir cuentas'. Una entidad tiene la obligación pública de rendir cuentas si:

- sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales); o
- una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros (la mayoría de bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, comisionistas e intermediarios de valores, fondos de inversión y bancos de inversión cumplirían este segundo criterio).

¿Qué es la NIIF para las PYMES y qué tipos de entidades deben aplicarla?

La NIIF para las PYMES es un estándar basado en las NIIF Completas que debe ser aplicado de manera autónoma. La NIIF para las PYMES está subdividida en 35 secciones y comprende alrededor de 300 páginas. Las entidades pueden aplicar la NIIF para las PYMES cuando:

- no tienen obligación pública de rendir cuentas; y
- publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.

2. LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS Y SUS NORMATIVAS

El sistema tributario en cada país está conformado por un conjunto de tributos que ayudan, en primer lugar, a cumplir con los objetivos de naturaleza económica, por ejemplo: el empleo, el crecimiento y equilibrio económico. Pues se considera al sistema tributario como la principal corriente de ingresos que tiene un Estado para poder cubrir los gastos que demandan los ciudadanos, tales como: educación, vivienda, infraestructuras, salud, entre otros.

2.1 Objetivos de los sistemas tributarios y sus normativas

Los sistemas tributarios y sus normativas tienen como objetivos principales lograr una estabilidad económica, asignar apropiadamente los recursos, promover el crecimiento económico de un país, asegurar el empleo, brindar soberanía alimentaria, y que exista una justa distribución de las riquezas. En la actualidad, los tributos en cada país se encuentran regulados por los respectivos organismos de control, con el propósito de que, por medio de sus instrumentos y normativas, los contribuyentes tengan facilidad para cumplir con sus obligaciones tributarias. Las normativas tributarias corresponden a un conjunto de cuerpos legales que norman o regulan las actividades de los

contribuyentes para el cumplimiento de sus tributos con el Estado. Tienen como objetivo permitir a las Administraciones Tributarias recaudar los recursos suficientes para financiar la inversión y el gasto público.

2.2 Principios básicos de la tributación

Los principios tributarios constituyen los elementos básicos que debe tener un tributo, entre los que se destacan los siguientes:

Legalidad: Con este principio se indica la potestad exclusiva de un Estado para que un tributo sea establecido mediante ley, de manera que no es aplicable una imposición o un tributo sin que exista una ley que los haya establecido, es decir no hay tributo sin que exista una ley previa.

Igualdad o Equidad: Este principio requiere un trato equitativo a todos los sujetos pasivos, en igualdad de condiciones, sin que existan beneficios o gravámenes en función de raza, color, sexo, idioma, religión, filiación política, posición económica, entre otros. Este principio debemos entenderlo como igualdad para contribuyentes en condiciones similares.

Capacidad Contributiva o Proporcionalidad: Bajo este principio, los contribuyentes deben tributar de acuerdo a sus capacidades económicas. Es decir, que los sujetos del impuesto que mantengan una capacidad económica más alta, deberán realizar un pago mayor; lo contrario ocurre con un contribuyente que percibe ingresos más bajos, pues por ningún motivo, un tributo puede exceder la razonabilidad contributiva de las personas.

Neutralidad: Este principio hace referencia a que la aplicación de los tributos no debe alterar el comportamiento económico de los contribuyentes, es decir, poca interferencia de la tributación en el funcionamiento del mercado.

Simplicidad: De acuerdo a este principio, un sistema tributario debe contar con una estructura técnica que le sea funcional. Que genere costos no elevados de cumplimiento por parte de los contribuyentes y de control por parte de la Administración Tributaria.

2.3 El impuesto a la renta

Uno de los principales impuestos en las normativas tributarias es el impuesto a la renta (también conocido en algunos países como impuesto a las ganancias), el cual es aplicable sobre las rentas obtenidas por personas naturales o jurídicas sobre el que se aplica una tasa, ya sea esta fija o progresiva, y por este motivo, se considera un impuesto directo. De manera general, este impuesto es aplicable a todas actividades económicas realizadas por las personas naturales o jurídicas, según sea el caso, del cual se puede deducir los descuentos, costos y gastos imputables a dichos ingresos, de tal manera que se logra identificar lo que llamamos *base imponible* -también conocida como *utilidad gravable* (o en su defecto, pérdida fiscal)- para el cálculo del impuesto a la renta.

Al momento de tener identificada la base imponible para el cálculo del impuesto, se aplica la tarifa correspondiente de acuerdo a la legislación vigente de cada país, obteniendo así el valor del impuesto causado. Este impuesto por lo general se lo calcula de manera anual, pues el contribuyente establece la base imponible con base en los ingresos gravables menos los costos y gastos deducibles que han sido obtenidos durante un año fiscal.

3. NIIF Y NORMATIVAS TRIBUTARIAS: PRINCIPALES DIFERENCIAS

Nótese que la normativa financiera y la normativa tributaria, por sus naturalezas, persiguen objetivos distintos. Por una parte, las NIIF buscan reflejar la realidad económica de una empresa para satisfacer las necesidades de información de sus proveedores de capital y, por otra parte, las normas tributarias buscan establecer reglas para salvaguardar los objetivos de recaudación fiscal de un Estado para financiar la inversión y el gasto público.

Es importante denotar que, en la práctica, la forma en cómo se aplican las NIIF es a través de principios. Debido a que las NIIF son normas que se aplican en empresas con diferentes realidades económicas (e incluso de diferentes latitudes del mundo), dichas normas no pueden pretender reflejar una imagen fiel de

todas las empresas (que tienen diferentes realidades y tipos de transacciones) a través de reglas fijas. Por ello, las NIIF contemplan la aplicación de principios, que requieren el uso del juicio profesional y de la mejor información disponible, para reflejar en los estados financieros la realidad económica de una empresa.

Ejemplo: Estimación de la vida útil y gasto por depreciación

Un ejemplo de aquello es la estimación de la vida útil de un elemento de propiedades, planta y equipo en una empresa. Las NIIF definen a la vida útil como el periodo durante el cual se espera que la entidad utilice el activo. Y la depreciación es la distribución sistemática del valor depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Consideremos a una empresa “A”, que compra un vehículo y lo va a utilizar intensivamente en una zona rural. Utilizando el juicio profesional y la mejor información disponible, se estima una vida útil de 3 años para el vehículo. En consecuencia, el gasto por depreciación deberá calcularse en función de dicha vida útil, ya que representará el verdadero desgaste de dicho bien (es decir, la realidad económica de la empresa “A” en relación a dicho vehículo).

En paralelo, consideremos a otra entidad, la empresa “B”, que adquiere el mismo vehículo, por el mismo valor y en la misma fecha. Sin embargo, esta empresa va a utilizar el vehículo eventualmente y en una zona urbana. Utilizando el juicio profesional y la mejor información disponible, se estima una vida útil de 7 años para el vehículo. Por consiguiente, el gasto por depreciación deberá calcularse en función de dicha vida útil, ya que representará el verdadero desgaste de dicho bien (es decir, la realidad económica de la empresa “B” en relación a su vehículo).

Es importante resaltar que aplicando las NIIF, pese a que las empresas “A” y “B” adquirieron el mismo vehículo, por el mismo valor y en la misma fecha, sus tratamientos contables son diferentes, debido a la aplicación de principios que reflejan sus diferentes realidades económicas.

Ahora bien, es importante destacar que, si bien las normas tributarias también se basan sobre principios fundamentales que describimos en la sección anterior, su forma de aplicación en la práctica es generalmente a través de reglas¹.

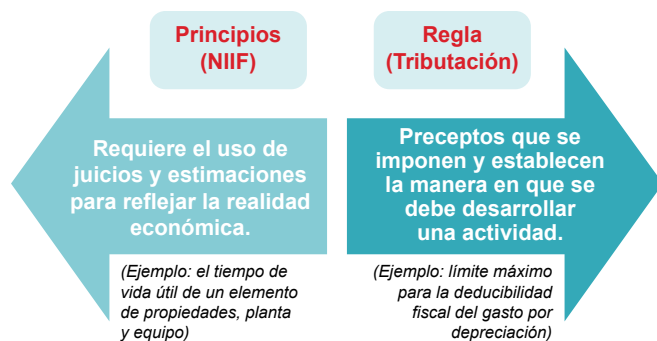
Siguiendo el mismo ejemplo de las empresas “A” y “B”, aunque para propósitos de la preparación y presentación de estados financieros, una empresa deprecia el vehículo en 3 años y la otra en 7 años; para fines de la declaración del impuesto a la renta, la normativa tributaria de un país puede establecer, por ejemplo, que se permitirá como gasto deducible de impuestos (por concepto de depreciación) hasta el 20% del costo del vehículo anualmente. Y esta regla se aplica en general a los diferentes contribuyentes para fines de la declaración del impuesto a la renta, indiferentemente del gasto por depreciación registrado en su estado de resultados por la aplicación de las NIIF².

Con lo anterior, no queremos denotar que un principio sea superior a una regla o viceversa, sino que, más bien, la aplicación de principios permite lograr cabalmente el objetivo propio de las NIIF; y que la aplicación de reglas, en el caso de las normativas tributarias, permite lograr también su objetivo.

1 Justamente para cumplir con el principio tributario de igualdad o equidad entre los contribuyentes.

2 Si los contribuyentes simplemente hubieran calculado y contabilizado un gasto por depreciación anual equivalente al 20% del costo del vehículo amparándose directamente en la normativa tributaria, dicho enfoque habría sido erróneo, debido a que estarían tributarizando la contabilidad financiera (en lugar de haber aplicado los principios contemplados en las NIIF), y por tanto, no necesariamente estarían reflejando sus realidades económicas en los estados financieros.

Figura 2: Diferencias entre principios y reglas



4. DISTORSIÓN HISTÓRICA EN LA PREPARACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

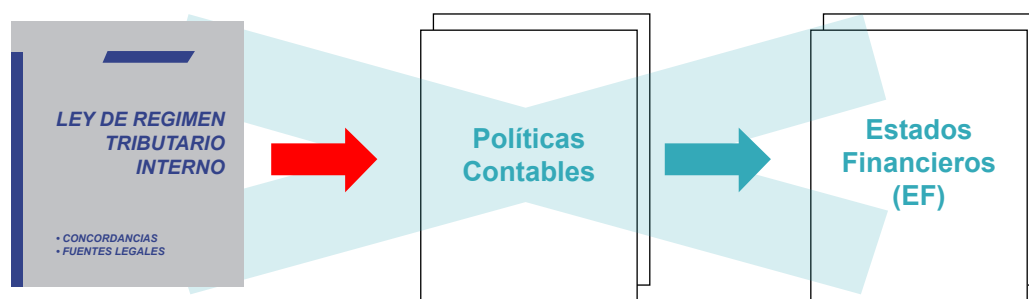
Siendo diferentes los objetivos de la normativa financiera y la normativa tributaria, lamentablemente por más de 3 décadas se ha presentado una distorsión histórica en la preparación y presentación de estados financieros en América Latina. Y ha sido el hecho de considerar a una normativa tributaria como si fuese la fuente o la base para la creación de políticas contables, y con éstas, preparar y emitir los estados financieros. Esta concepción –que se muestra en la Figura 3– es errónea.

Como hemos destacado antes en este trabajo, las normativas tributarias no han sido creadas con el objetivo de brindar principios o directrices para la preparación de estados financieros (sino para salvaguardar la recaudación fiscal de un Estado). Esta distorsión se ha denominado a menudo como ‘tributarizar’ la contabilidad financiera. Y tributarizar la contabilidad lo que produce es un híbrido, que no es completamente ni información financiera, ni tampoco completamente información de carácter tributario; malográndose entonces el verdadero objetivo de los estados financieros que es reflejar la realidad económica de la entidad para la toma de decisiones económicas de los proveedores de capital existentes y potenciales³.

A continuación destacamos las principales causas de esta situación:

- Una tradicional preponderancia de las reglas tributarias sobre la información financiera.
- El desconocimiento de los principios contables y técnicas por parte de los preparadores de estados financieros.

Figura 3: Distorsión histórica en la preparación de estados financieros en América Latina



3 Un ejemplo tradicional de aquello lo tenemos cuando al registrar en la contabilidad el gasto por cuentas incobrables o dudoso recaudo (deterioro del valor), las entidades han utilizado un porcentaje fijado en la normativa tributaria (dependiendo de la normativa tributaria de cada país, este porcentaje ha correspondido al 1%, ó 2%, por ejemplo), en lugar de realizar un análisis crediticio de las cuentas por cobrar para registrar contablemente un deterioro en función de la realidad económica de la entidad (tal como lo requieren las NIIF). Si se realiza el análisis de conformidad con las NIIF, habrá casos de empresas en los que no se deba registrar deterioro alguno (o sea, ningún gasto por cuentas incobrables) en las cuentas por cobrar (porque puede ser que la entidad cuente con una cartera de crédito sana y de alta rotación). Otro ejemplo clásico en las empresas lo tenemos cuando el gasto por depreciación ha sido registrado en la contabilidad siguiendo lineamientos tributarios (por ejemplo a través de un porcentaje o tasa establecida en la normativa tributaria). Esta ha sido muchas veces la situación de los edificios en algunos países, que han sido depreciados contablemente a una tasa del 5% anual sobre el costo (que equivale a una vida de 20 años), cuando en la realidad económica, la mayoría de los edificios tienen una vida útil ampliamente superior a los 20 años, y de conformidad con las NIIF, dichos edificios más bien deben ser depreciados contablemente en función del verdadero tiempo que se espera que brinden beneficios económicos a la entidad (por consiguiente, la tasa de depreciación contable debería ser más baja que la fiscal).

- Incertidumbre de los efectos tributarios por la aplicación de las NIIF⁴.
- Una mala interpretación de la premisa: ***“En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras”***⁵.

5. CONCEPCIÓN CORRECTA EN LA PREPARACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Una correcta concepción en la preparación de estados financieros es considerar a una normativa financiera (por ejemplo: las NIIF Completas o la NIIF para las PYMES), como la fuente o la base para la creación de políticas contables en una entidad, y con base en dichas políticas contables, *emitir los estados financieros con propósitos de información general*, cuyo público objetivo corresponde a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales de la entidad, en otras palabras, proveedores de capital.

Ahora bien, si en un país estos estados financieros también se utilizan para otros objetivos particulares,

aquello viene a ser, más bien, un uso *secundario o derivativo* del objetivo principal que tiene la información financiera⁶.

Por ejemplo, el banco central de un país puede encontrar útil la información que publican las empresas en sus estados financieros para la elaboración de sus estadísticas por sectores económicos. Asimismo, una Administración Tributaria puede encontrar útil la información publicada en los estados financieros para el cálculo de un tributo, como es el caso del impuesto a la renta.

Si los estados financieros en un país se utilizan también como ‘punto de partida’ o ‘de referencia’ para el cálculo del impuesto a la renta⁷, entonces es a través de la herramienta *conciliación tributaria*, en donde –una vez ya obtenida la utilidad o pérdida contable producto de la aplicación cabal de las NIIF– se realizan ajustes extracontables para la declaración del impuesto a la renta (denominadas partidas conciliatorias) para convertir dicho resultado contable en una utilidad o pérdida para fines fiscales (denominada utilidad gravable o pérdida fiscal), y de esta manera, obtener el respectivo impuesto a la renta por pagar.

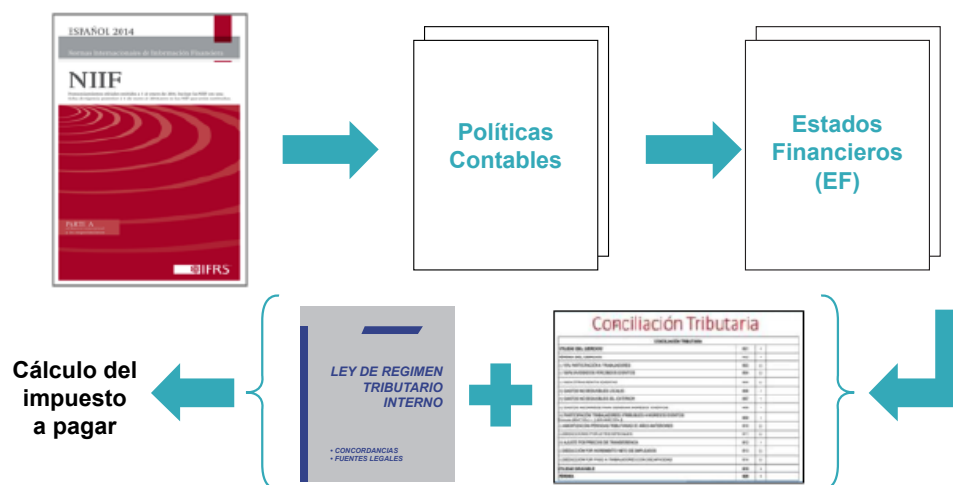
4 Al trabajar en la implementación de las NIIF en empresas, si bien el empresario y los preparadores de estados financieros reconocen la utilidad de las NIIF para, por ejemplo, obtener un préstamo bancario, muchas empresas terminan siendo renuentes en aplicar ciertos principios contables debido a las contingencias tributarias que se pueden provocar. Por ejemplo, cuando se implementan las NIIF en una empresa agrícola, la norma internacional correspondiente requiere que el saldo contable de los activos biológicos (animales y plantas vivos utilizados en la actividad agrícola) sea actualizado periodo a periodo a su ‘valor razonable menos costos de venta’ (lo que puede asimilarse como ajustar el saldo contable del activo biológico periódicamente a un valor corriente: de mercado). Como normalmente el activo biológico crece (transformación biológica), gana atributos físicos que lo hacen más apreciable en el mercado, y por tanto, se incrementa su valor razonable. Por ello, el ajuste contable requeriría incrementar el saldo del activo biológico y, a su vez, reconocer un ingreso por este concepto en el estado de resultados. Producto de este requerimiento de las NIIF, el estado de situación financiera presentará un activo biológico a valores corrientes (o sea, valores de mercado, y no meramente costos históricos), y además, el estado de resultados va a reflejar un rendimiento dentro del periodo que es producto de la actividad agrícola de la entidad. En este sentido, el empresario comprende y se siente a gusto de presentar estados financieros que reflejen dicha realidad económica. Como lo ha demostrado nuestra experiencia, aplicando las NIIF, algunas empresas agrícolas han obtenido mayor acceso a líneas de crédito, y en otros casos, sus proveedores del exterior han aumentado sus cupos de crédito –es ahí cuando la información financiera de alta calidad cumple su cometido: brindar un mayor acceso al capital, a través de información transparente, confiable y oportuna (esto se ha logrado cuando en el país se han hecho las reformas tributarias respectivas para aclarar que entonces estos ingresos, e incrementos en el saldo del activo biológico, no son objeto de impuesto a la renta). Sin embargo, si en un país la normativa tributaria no contempla de manera específica el tratamiento fiscal de dichos ingresos por la actualización del saldo del activo biológico a valores de mercado (ni el tratamiento fiscal del incremento en el saldo del activo –si existe algún impuesto que se calcula en función del valor de los activos), entonces los empresarios agrícolas y otros inversionistas pueden tornarse renuentes a la aplicación de las NIIF en la medición de sus activos biológicos, debido a que tienen incertidumbres tributarias en el caso de que se registren dichos incrementos en los activos y las respectivas ganancias contables, por lo cual, como también lo ha demostrado nuestra experiencia, las empresas en consecuencia se ‘sesgan’ de la aplicación de las NIIF, y miden sus activos biológicos utilizando el costo histórico (es decir, acumulando en el saldo contable erogaciones históricas atribuibles al activo biológico, en lugar de una valoración de mercado), perdiendo de esta manera las empresas e inversionistas los beneficios derivados de la aplicación cabal de las NIIF.

5 Lamentablemente ha existido una mala interpretación o ‘sobredimensionamiento’ de esta premisa proveniente de las normativas tributarias. El alcance de esta premisa es únicamente el proceso de “conciliación tributaria”, es decir, cuando a la utilidad o pérdida contable (que se ha obtenido producto de la aplicación de las NIIF) se le realizan ajustes extracontables en la declaración del impuesto a la renta (partidas conciliatorias) de conformidad con la normativa tributaria para convertirla en una utilidad gravable o pérdida fiscal. Por lo anterior, el alcance de dicha premisa no debe trascender a la fase de preparación y presentación de estados financieros (en donde prima la normativa financiera).

6 Que es satisfacer las necesidades de información de los proveedores de capital (inversores, prestamistas y otros acreedores) existentes y potenciales de una entidad.

7 Como sucede en los países de Latinoamérica.

Figura 4:
Concepción correcta
en la preparación
de estados financieros



“En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras.”

Una vez preparados los estados financieros de conformidad con las NIIF, nótese en la Figura 4 que es a través de una segunda fase (es decir, ya cuando se está calculando la utilidad gravable o pérdida fiscal mediante la conciliación tributaria) en donde se aplica a rigor lo que establezca la normativa tributaria de un país y se calcula el correspondiente impuesto a pagar.

Es en esta segunda fase en donde se aplica la premisa: **“En caso de divergencia entre las normas tributarias y las normas contables y financieras, prevalecerán las primeras”**, debido a que en esta fase ya no estamos preparando estados financieros, sino calculando la base para el cálculo de un tributo, en donde prima la normativa tributaria.

Nótese entonces que las NIIF y la normativa tributaria sí pueden coexistir. Los roles de ambas normativas no se superponen, más bien, se complementan: el accionar de la normativa tributaria empieza una vez que ha terminado el accionar de la normativa financiera.

5.1 La conciliación tributaria

La conciliación tributaria es una herramienta complementaria que sirve para transformar a los resultados contables en resultados fiscales. En otras palabras, la conciliación tributaria es de naturaleza

‘extracontable’. Al utilizar el término ‘extracontable’ en el presente documento nos referimos a que son ajustes (aumentos o disminuciones) que se realizan sobre el resultado contable bajo NIIF, pero dichos ajustes no se registran en los cuentas contables como tales, sino que es a través de un procedimiento aparte en donde se reexpresa la utilidad o pérdida contable, para convertirla en una utilidad gravable o pérdida fiscal. Sobre este resultado se aplica la tasa fiscal correspondiente para obtener así un impuesto a la renta causado.

Ejemplo: Gasto contable no deducible para fines del impuesto a la renta

Por ejemplo, consideremos a un contribuyente que ha obtenido una ganancia contable (ingresos contables menos costos y gastos contables) de \$9.000 en su estado de resultados (producto de la aplicación de las NIIF). Dentro de los gastos contables se encuentra registrada una multa por un valor de \$1.000 que —aunque es un gasto para fines contables— es considerado como un gasto no deducible de impuesto a la renta en la normativa tributaria del país.

Existiendo esta diferencia entre lo contable y lo fiscal, es a través del proceso de conciliación tributaria en donde resolvemos esta divergencia. Como dicho gasto se ha restado al momento de calcular la ganancia contable, para anular dicho efecto deberemos ‘sumarlo’

en la conciliación tributaria, a manera de una partida conciliatoria (extracontable)⁸. En otras palabras, hemos restituido dicho gasto por la multa (\$1.000) a la ganancia contable (\$9.000), para obtener así una utilidad gravable⁹ (\$10.000).

Cuando a dicha utilidad gravable se la multiplica por la tasa fiscal aplicable, entonces se obtiene el impuesto a la renta causado. La Figura 5 que se muestra a continuación resume el ejemplo anterior y el uso de la conciliación tributaria¹⁰:

Figura 5:
Conciliación tributaria
y cálculo del impuesto
a la renta

Ganancia (pérdida) contable	9.000
<i>Conciliación Tributaria</i>	
<i>(+) Multa</i>	<i>1.000</i>
(=) Utilidad gravable (pérdida fiscal)	10.000
<i>Tarifa de impuesto a la renta</i>	<i>22%</i>
Impuesto causado	2.220

5.2. Los estados financieros preparados bajo NIIF como un ‘punto de partida’ para la determinación de una base imponible

Puesto que los estados financieros preparados bajo NIIF constituyen una imagen fiel de la situación financiera y el rendimiento de un contribuyente, la utilidad contable se puede considerar como un punto de partida (ajustando dicha utilidad contable con ciertas limitaciones y excepciones) para la determinación de la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta.

Sin embargo, la normativa financiera y la normativa tributaria persiguen objetivos distintos, por lo cual, es importante que las Administraciones Tributarias lleven a cabo cuidadosamente procesos de análisis y reformas en sus normativas tributarias, incorporando nuevos conceptos, terminologías, y técnicas procedentes de la

normativa financiera, considerando ciertas excepciones y limitaciones sobre dichos conceptos y técnicas, en cumplimiento de la política fiscal y garantizando el cumplimiento de los principios fundamentales de la tributación, tales como: legalidad, igualdad, capacidad contributiva, neutralidad y simplicidad.

Hemos destacado anteriormente que el medio para lograr la coexistencia y cabal aplicación tanto de la normativa financiera como de la normativa tributaria es la conciliación tributaria. Adicional a ello, es también necesario indicar que cuando se cumple cabalmente con ambas normativas, naturalmente deben contabilizarse los denominados ‘*impuestos diferidos*’. En otras palabras, por el momento diremos que el registro contable de los impuestos diferidos nace del cumplimiento tanto de la normativa financiera como de la normativa tributaria.

Figura 6:
Registro de impuestos diferidos
producto de la aplicación de las
NIIF y del cumplimiento
simultáneo de la normativa
tributaria



8 Sobre el ejemplo, asumamos que el resto de costos y gastos son deducibles de impuesto a la renta, y que todos los ingresos son gravados de impuesto a la renta. Si en otro caso, hubiesen existido ingresos contables que no son gravados para fines del impuesto a la renta, éstos valores tendrían que haber sido ‘restados’ en la conciliación tributaria.

9 A la utilidad gravable también se la conoce como ‘base imponible’ o ‘ganancia fiscal’.

10 Se ha asumido en este ejemplo una tarifa aplicable de impuesto a la renta del 22%.

A continuación explicaremos más a detalle este concepto de ‘impuestos diferidos’ que hemos introducido.

6. CAMBIANDO DE PARADIGMA: LOS IMPUESTOS DIFERIDOS CONCILIANDO LAS DIFERENCIAS

De acuerdo con las NIIF, cuando se registran contablemente los efectos del impuesto a la renta, éste debe reflejar en los estados financieros las consecuencias fiscales *actuales* y *futuras*. Las consecuencias fiscales actuales quedan reflejadas cuando contabilizamos el impuesto a la renta por pagar de cada año (también conocido como ‘impuesto corriente’). Por otro lado, las consecuencias fiscales futuras quedan reflejadas mediante el registro de los impuestos diferidos. Los impuestos diferidos pueden ser de dos tipos:

- Activos por impuestos diferidos
- Pasivos por impuestos diferidos

6.1 Activos por impuestos diferidos

En términos generales, un activo por impuesto diferido representa una deducción tributaria en ejercicios fiscales futuros (mediante la conciliación tributaria), producto de la recuperación de un activo o la liquidación de un pasivo¹¹.

Para explicar la funcionalidad del activo por impuesto diferido y cómo el mismo permite el cabal cumplimiento de las NIIF y de la normativa tributaria simultáneamente, consideremos un ejemplo práctico.

Ejemplo: Pérdida por deterioro del valor de inventario

Al 31 de diciembre de 2018, una partida de inventarios con un saldo en libros de \$100.000 se ha deteriorado en su valor. En cumplimiento de las NIIF, el contribuyente ha reducido el saldo en libros de dicho inventario a \$70.000,

reconociendo una pérdida en el estado de resultados por \$30.000. Durante el 2019, el contribuyente vende dicho inventario en \$70.000.

En el 2018:

En aplicación de las NIIF (técnica contable), el contribuyente debe deteriorar dicho inventario por un valor de \$30.000 en el 2018, de la siguiente manera:

Cuentas Contables	Débito	Crédito
Pérdida por deterioro del valor de inventarios	30.000	
Deterioro acumulado del valor de inventarios		30.000

En donde la cuenta “Pérdida por deterioro del valor de inventarios” es una cuenta de gastos en el estado de resultados; y la cuenta “Deterioro acumulado del valor de inventarios” es una cuenta correctora de activo (cuenta de valuación). De esta manera, los usuarios de los estados financieros obtienen información confiable y oportuna, útil para la toma de decisiones económicas.

Ahora bien, si la normativa tributaria del país establece, por ejemplo, que este gasto contable (correspondiente a un deterioro parcial del valor del inventario) no será deducible para fines del impuesto a la renta, sino hasta el momento en que dicho inventario deteriorado sea vendido o auto-consumido, entonces dicho gasto deberá ser ajustado (sumado) en la conciliación tributaria del ejercicio fiscal 2018¹².

Para el ejercicio fiscal 2018, si bien es cierto que la empresa ha deteriorado contablemente el valor del inventario de conformidad con las NIIF (técnica contable), aún no ha vendido ni auto-consumido el mismo. Por tal motivo, el contribuyente deberá considerar dicha pérdida, por el momento, como gasto no deducible en la conciliación tributaria con la expectativa de que pueda ser deducible más adelante cuando se cumplan las condiciones requeridas en la normativa tributaria.

11 También podemos considerar que el activo por impuesto diferido simboliza un crédito tributario que será recuperable (a través de la conciliación tributaria) en ejercicios fiscales subsiguientes.

12 Esto resulta procedente cuando la normativa tributaria del país aclara específicamente el tratamiento fiscal de las pérdidas por deterioro parcial del valor del inventario. Sin embargo, cuando en un país no se ha reformado (o aclarado) la normativa tributaria considerando el tratamiento fiscal de estos conceptos, entonces surge la incertidumbre fiscal, y ante la falta de claridad, en la práctica algunos contribuyentes lo han considerado como gasto deducible del impuesto a la renta en el momento que se registra contablemente, disminuyendo la base imponible.

En consecuencia, dentro de la conciliación tributaria, la pérdida por deterioro del valor de \$30.000 deberá ser considerada como un aumento de la base imponible (a manera de gasto no deducible del impuesto a la renta) en la declaración del ejercicio fiscal 2018:

Ganancia contable	XXXX
<i>Conciliación Tributaria:</i>	
(+) Pérdida por deterioro del valor	30.000

Como se genera una diferencia temporaria entre lo contable y lo fiscal, puesto que, para fines tributarios, se esperan deducir los \$30.000 más adelante (cuando se recupere el activo, es decir, cuando se venda o auto-consuma el inventario)¹³, el contribuyente deberá contabilizar el respectivo activo por impuesto diferido (la tasa fiscal que se considera vigente para el ejercicio fiscal en el que se reversará la diferencia temporaria es del 22%). El activo por impuesto diferido es de \$6.600 (es decir: \$30.000 * 22%).

Cuentas Contables	Débito	Crédito
Activo por impuesto diferido	6.600	
Impuesto a la renta		6.600

Este 'Activo por impuesto diferido' registrado al 31 de diciembre de 2018, representa el derecho a deducción (mediante conciliación tributaria) que tiene el contribuyente en ejercicios fiscales futuros para su cálculo del impuesto a la renta. El registro contable de este activo se realiza contra el 'Impuesto a la renta' que es la cuenta del estado de resultados que debe reflejar no sólo las consecuencias fiscales actuales, sino también, las consecuencias fiscales futuras (es decir, los efectos de los impuestos diferidos)¹⁴.

Aunque ya hemos contabilizado de manera intuitiva el activo por impuesto diferido, éste se calcula formalmente utilizando una metodología denominada '*método del pasivo basado en el balance*' contemplada en las NIIF. Esta metodología básicamente compara

el 'valor en libros' de los diferentes activos y pasivos de una empresa (que deben estar valorados aplicando la norma internacional correspondiente) contra su respectiva 'base fiscal' (que es el valor atribuido para fines tributarios a dichos activos y pasivos). De existir alguna diferencia entre el valor en libros y la base fiscal, se generará una diferencia (denominada 'diferencia temporaria'), que al multiplicarse por la tasa fiscal que se espera que esté vigente en el futuro (cuando se reversen las diferencias), generará un impuesto diferido (que puede ser un activo o pasivo por impuesto diferido).

Dicho lo anterior, procedemos a calcular el respectivo activo por impuesto diferido de manera ortodoxa utilizando el '*método del pasivo basado en el balance*':

Valor en Libros	Base Fiscal¹⁵ Temporaria	Diferencia Diferido	Impuesto
70.000	100.000	(30.000)	(6.600)

En el 2019:

En el ejercicio fiscal siguiente, en el 2019, cuando el contribuyente vende su inventario deteriorado, deberá realizar los siguientes registros contables (de acuerdo a los antecedentes del ejemplo, el inventario fue vendido efectivamente en \$70.000):

Cuentas Contables	Débito	Crédito
Efectivo	70.000	
Ingreso por venta de bienes		70.000

Cuentas Contables	Débito	Crédito
Costo de ventas	70.000	
Deterioro acumulado del valor de inventarios	30.000	
Inventarios		100.000

¹³ En las NIIF, esta diferencia recibe el nombre de 'diferencia temporaria deducible'.

¹⁴ Nuestro objetivo principal en esta sección es desarrollar en el lector una noción o intuición sobre el concepto de impuesto diferido, explicando cuál es el razonamiento detrás de este registro contable, debido a que, en la práctica, para un apropiado dominio y aplicación de los impuestos diferidos, resulta bastante contundente -en primera instancia- entender el aspecto lógico que subyace en la contabilización de estos conceptos.

¹⁵ De acuerdo con las NIIF, la base fiscal de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos imposables que obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no fueran imposables, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros. En nuestro ejemplo, para fines fiscales, todo el costo de \$100.000 del inventario (es decir, la parte deteriorada de \$30.000, más el costo remanente de \$70.000) podrá ser deducible más adelante, en el momento que se produzca la venta o autoconsumo.

De tal manera que el inventario deteriorado ha sido dado de baja por completo (incluyendo la cuenta correctora de activo), y se reconoce el respectivo ingreso y costo de ventas¹⁶.

Nótese que en el 2019, no ha existido una afectación neta por esta transacción en el estado de resultados, ya que los \$70.000 contabilizados como 'ingresos' por la venta se compensan automáticamente con los \$70.000 reconocidos como 'costo de ventas'.

No obstante, el contribuyente ha cumplido ahora con las condiciones para deducirse los \$30.000 que registró contablemente en el ejercicio fiscal anterior y que reconoció como no deducible de impuesto a la renta en dicho ejercicio anterior, ¿cómo puede hacer deducible entonces ahora en el 2019 este concepto?

Recordemos que en el ejercicio fiscal 2018, el contribuyente dejó registrado un activo por impuesto diferido, que representa la posible deducibilidad en el futuro de un gasto contable que anteriormente se reconoció para fines fiscales como no deducible de impuesto a la renta.

Entonces, para poder recuperar dicha deducción fiscal, el contribuyente deberá reversar (recuperar) el activo por impuesto diferido en el ejercicio fiscal 2019, de la siguiente forma:

Cuentas Contables	Débito	Crédito
Impuesto a la renta	6.600	
Activo por impuesto diferido		6.600

En paralelo, deberá reconocer su respectiva deducción fiscal dentro de la "conciliación tributaria", así:

Ganancia contable	XXXX
Conciliación Tributaria:	
(-) Pérdida por deterioro del valor	(30.000)

Es importante destacar que ahora el efecto en la conciliación tributaria es negativo (deducción), y por tanto, disminuirá la base imponible (utilidad gravable)

en una cuantía de \$30.000 en el ejercicio fiscal 2019, generando un ahorro efectivo de impuestos de \$6.600 (una vez aplicada la tarifa de impuesto del 22%).

De esta manera, la diferencia temporaria quedaría reversada y el activo por impuesto diferido quedaría recuperado (a través de la deducción en la conciliación tributaria del ejercicio fiscal 2019).

6.2. Principales causales del registro de activos por impuestos diferidos

Hemos denotado que los impuestos diferidos surgen por las diferencias existentes en el tratamiento financiero y tributario de una misma transacción económica.

En el caso particular de los activos por impuestos diferidos, éstos pueden ser generados principalmente por el hecho de que en la aplicación de las NIIF existen ciertos gastos (o pérdidas) contables que son producto de estimaciones basándose en principios (uso del juicio profesional y la mejor información disponible), como lo fue el ejemplo reciente sobre la pérdida por deterioro del valor del inventario. Debido a que es una estimación (aunque puede ser exacta o muy buena), una normativa tributaria podría considerar dicho gasto o pérdida como no deducible del impuesto a la renta hasta el momento -y en la medida de- que dichas estimaciones se terminen volviendo realidad (es decir, cuando los hechos sean consumados).

Otra situación que puede generar un activo por impuesto diferido (o sea, un derecho a deducción fiscal futura) es el hecho de que bajo NIIF puede existir el registro contable de un gasto (o una pérdida) sin que necesariamente exista un ingreso contable relacionado. Por ejemplo, cuando una entidad se encuentra en su etapa pre-operativa, los desembolsos correspondientes a esta etapa por el comienzo de la actividad (o de la entidad) deben ser contabilizados directamente como gastos en el estado de resultados. En consecuencia, durante esta etapa pre-operativa, la entidad puede presentar pérdidas en su estado de resultados al cierre del ejercicio. Por lo anterior, las

16 Las NIIF no incluyen especificaciones sobre el registro contable de las ventas de los inventarios deteriorados. En la práctica, el uso de una cuenta correctora (para la acumulación del deterioro del inventario en el estado de situación financiera) es opcional. No obstante, se recomienda su uso. Otra alternativa podría ser disminuir directamente la cuenta de costo histórico del inventario. En cualquiera de los casos, cuando el inventario deteriorado sea vendido, su saldo deberá darse de baja teniendo en cuenta su deterioro del valor (al igual que la baja de una cuenta por cobrar deteriorada). En consecuencia, en el costo de ventas (estado de resultados) se reconocerá el efecto neto (costo menos deterioro acumulado) por la venta del inventario que fue previamente deteriorado.

NIIF no necesariamente trabajan con un principio de asociación ingreso-gasto.

Sin embargo, por la experiencia obtenida trabajando con Administraciones Tributarias, en las normativas fiscales nacionales generalmente existe una regla básica que establece que *un gasto es deducible para fines del impuesto a la renta siempre que se asocie a un ingreso gravado*. Es decir, la doctrina tributaria generalmente contempla un principio de asociación ingreso-gasto para la determinación de la base imponible del impuesto a la renta.

Consecuentemente, una normativa tributaria podría establecer que los gastos pre-operativos serán

deducibles para fines del impuesto a la renta en el momento en que la entidad comience a generar ingresos gravados (renta gravada), lo cual puede suceder en un ejercicio fiscal posterior al que se registraron los gastos pre-operativos contablemente.

En este sentido, la entidad deberá considerar como no deducibles (en la conciliación tributaria) aquellos gastos pre-operativos en el ejercicio fiscal en el que aún no ha generado renta gravada (registrando simultáneamente un activo por impuesto diferido); y luego, recuperar su deducción (vía la conciliación tributaria) en el ejercicio fiscal siguiente en el cual se genere la renta gravada (reversando entonces el activo por impuesto diferido).

Figura 7:
Principales
causales de
activos
por impuestos
diferidos



Para finalizar esta sección correspondiente a los activos por impuestos diferidos, es importante indicar que el propósito de la misma ha sido destacar las *principales causales* de la existencia de activos por impuestos diferidos en la práctica, denotando las naturales diferencias entre lo contable y lo fiscal y cómo se concilian dichas diferencias, a manera de un marco de referencia u orientación para las Administraciones Tributarias. Sin embargo, podrían existir eventualmente otras causales que generen el registro contable de activos por impuestos diferidos¹⁷.

6.3. Pasivos por impuestos diferidos

En términos generales, un pasivo por impuesto diferido, por lo contrario, representa una obligación tributaria

para ejercicios fiscales futuros (mediante la conciliación tributaria), producto de la recuperación de un activo o la liquidación de un pasivo.

Para explicar la funcionalidad del pasivo por impuesto diferido y cómo el mismo permite el cabal cumplimiento de las NIIF y de la normativa tributaria de un país, consideremos también un ejemplo práctico.

Ejemplo: Medición de los activos biológicos

Durante el ejercicio fiscal 2018, un contribuyente registra inicialmente un activo biológico¹⁸ por un valor de \$1.000. Al 31 de diciembre de 2018, el contribuyente ha incurrido en costos de producción directamente relacionados con la transformación biológica del activo,

¹⁷ Por ejemplo, también pueden generarse activos por impuestos diferidos por pérdidas fiscales y créditos tributarios de periodos anteriores, entre otros.

¹⁸ Un activo biológico corresponde a un animal vivo o planta viva que se utilizan en una 'actividad agrícola'. Por ejemplo, el ganado constituye un activo biológico para una empresa agropecuaria. Asimismo, la teca constituye un activo biológico para una empresa dedicada a la silvicultura.

por un valor total de \$5.000. A la misma fecha, el 'valor razonable menos los costos de venta' del activo biológico es de \$10.000¹⁹. El contribuyente vende el activo biológico al iniciar el año 2019 por un valor de \$10.000. Durante 2019, el contribuyente no incurrió en costo de producción alguno para la transformación biológica del activo.

En el 2018:

En la adquisición del activo biológico, el contribuyente del ejemplo deberá realizar el siguiente asiento contable:

Cuentas Contables	Débito	Crédito
Activos biológicos	1.000	
Efectivo		1.000

Para la contabilización de los costos de producción incurridos en el ejercicio fiscal 2018, el contribuyente podría reconocerlos como gastos en el estado de resultados en el ejercicio que se incurren, de la siguiente manera²⁰:

Cuentas Contables	Débito	Crédito
Costos de producción	5.000	
Efectivo / Cuentas por pagar / Otras cuentas		5.000

Por la actualización del saldo contable del activo biológico desde \$1.000 hasta \$10.000 al 31 de diciembre de 2018, el contribuyente puede registrar una ganancia en el estado de resultados por medición al

valor razonable menos los costos de venta, por un valor de \$9.000, como se muestra a continuación:

Cuentas Contables	Débito	Crédito
Activos biológicos	9.000	
Ganancias por medición a valor razonable menos costos de venta		9.000

Por consiguiente, se generará una utilidad de operación de \$4.000 (\$9.000 – \$5.000) en el estado de resultados. ¿Qué tratamiento tributario debe darse a la ganancia contable registrada y sus costos de producción asociados?

Si la normativa tributaria del país establece, por ejemplo, que esta ganancia contable (correspondiente a la medición del activo biológico a su 'valor razonable menos costos de venta') no será gravada para fines del impuesto a la renta, sino hasta el momento en que dicho activo biológico sea vendido, entonces dicha ganancia deberá ser ajustada (restada) en la conciliación tributaria del ejercicio fiscal 2018²¹. Por consistencia, si este tipo de ganancias no son objeto de impuesto a la renta (mientras el activo no se haya vendido), los costos de producción asociados tampoco serán deducibles de impuesto a la renta sino hasta el momento en que dicho activo biológico sea vendido.

Para el ejercicio fiscal 2018, si bien es cierto que la empresa ha contabilizado ganancias y costos asociados por la medición del activo biológico de conformidad con las NIIF (técnica contable), no ha vendido el mismo

19 En términos generales, aquello puede asimilarse como tener que actualizar el saldo contable del activo biológico a su valor de mercado (es decir, a un valor corriente) al cierre del ejercicio fiscal.

20 Las NIIF no incluyen especificaciones sobre el tratamiento contable de los gastos posteriores en la actividad agrícola (por ejemplo, costos de alimentación, servicios de veterinaria, sembrado, desmalezado, riego, fertilización, cosecha y faena). Por consiguiente, las entidades podrían optar por capitalizar (activar) dichos costos. En la práctica, muchas entidades reconocen estos 'costos de producción' como gasto (en el estado de resultados) en el periodo en que se incurre en ellos. Para el ejemplo que estamos desarrollando aplicaremos este último enfoque.

21 Esto resulta procedente cuando la normativa tributaria del país aclara específicamente el tratamiento fiscal de las ganancias producto de la medición de los activos biológicos a su 'valor razonable menos costos de venta'. Sin embargo, cuando en un país no se ha reformado (o aclarado) la normativa tributaria considerando el tratamiento fiscal de estos conceptos, entonces existe la incertidumbre fiscal, y ante la falta de claridad, algunos contribuyentes por 'conservadurismo' han declarado las ganancias por medición a 'valor razonable menos costos de venta' como ingresos gravados del impuesto a la renta, rompiéndose el principio de 'capacidad contributiva' y perjudicando la liquidez de la empresa (debido a que el contribuyente aún no ha vendido su activo biológico, dichos ingresos contables se han generado, simplemente, producto de la actualización al 'valor de mercado' del activo biológico, es decir, es un ingreso contable por valoración financiera, más no por una venta real). Por la experiencia obtenida trabajando con organismos de control en el sector público, esto ha generado en la práctica de que en ciertos países algunos sectores agrícolas se vean perjudicados significativamente, afectando su capital de trabajo y prefiriendo medir el activo biológico al modelo de costo histórico (en lugar de valores de mercado). Recordemos que los sistemas tributarios y sus normativas tienen como objetivos principales lograr una estabilidad económica y promover el crecimiento económico de un país. Adicionalmente, por el principio de 'neutralidad' estos nuevos tipos de registros contables no deben generar ni un mayor -ni un menor- pago del impuesto a la renta en relación a los montos de impuesto que normalmente se tenía contemplado antes de la aplicación de las NIIF en cada país, ya que de lo contrario, alteraría el comportamiento económico de los contribuyentes y el funcionamiento del mercado. Al generarse distorsiones y no brindarse una certidumbre fiscal por la aplicación de las NIIF, por experiencias cercanas trabajando como consultor en el sector privado, esto ha afectado las decisiones de los inversionistas al evaluar en qué país de la región invertir su capital (sintiéndose más atraídos por aquellos países en donde la normativa tributaria brinda todas las claridades necesarias ante los nuevos tipos de registros contables producto de la aplicación de las NIIF – producto de la estabilidad jurídica).

(o dispuesto de éste). Por tal motivo, el contribuyente deberá considerar estas ganancias contables como ingresos no objeto de impuesto a la renta por el momento, y sus costos de producción asociados como costos atribuibles a ingresos no objeto de impuesto a la renta (es decir, no deducibles), ambos en la conciliación tributaria, con la expectativa de que puedan ser gravados y deducibles respectivamente más adelante cuando se cumplan las condiciones establecidas en la normativa tributaria.

Consiguientemente, dentro de la conciliación tributaria del ejercicio fiscal 2018, la ganancia por medición del activo biológico al 'valor razonable menos costos de venta' de \$9.000 deberá ser considerada como una disminución de la base imponible (como ingreso no objeto de impuesto a la renta), y a su vez, los costos de producción asociados por un total de \$5.000 representarán un aumento de la base imponible (a manera de gasto no deducible), como se muestra a continuación:

Ganancia contable	XXXX
<i>Conciliación Tributaria:</i>	
<i>(-) Ganancias por medición a valor razonable menos costos de venta</i>	<i>(9.000)</i>
<i>(+) Costos de producción</i>	<i>5.000</i>

Nótese que el efecto neto en las partidas conciliatorias por la medición del activo biológico, es una utilidad no objeto de impuesto a la renta por \$4.000 (que representa, en esencia, la utilidad en operación que el contribuyente no tributa ahora, pero tendrá que tributar en el futuro cuando se cumplan las condiciones establecidas en la normativa tributaria (o sea, cuando venda el activo biológico).

Nótese que se genera una diferencia temporaria entre lo contable y lo fiscal, por la utilidad de \$4.000 que se presenta contablemente en el 2018 pero que tributará en un ejercicio fiscal futuro²². Por lo anterior, el

contribuyente deberá contabilizar el respectivo pasivo por impuesto diferido (la tasa fiscal que se considera vigente para el ejercicio fiscal en el que se reversará la diferencia temporaria es del 22%). El pasivo por impuesto diferido es de \$880 (es decir: \$4.000 * 22%).

Cuentas Contables	Débito	Crédito
Impuesto a la renta	880	
Pasivo por impuesto diferido		880

Si bien ya calculamos el pasivo por impuesto diferido de manera intuitiva, también podemos hacerlo de manera ortodoxa utilizando el 'método del pasivo basado en el balance':

Valor en Libros	Base Fiscal²³	Diferencia Temporaria	Impuesto Diferido
10.000	6.000	4.000	880

Este 'Pasivo por impuesto diferido' registrado al 31 de diciembre de 2018, representa un efecto imponible para el contribuyente en ejercicios fiscales futuros para su cálculo del impuesto a la renta (mediante conciliación tributaria). El registro contable de este pasivo se realiza contra el 'Impuesto a la renta' que es la cuenta del estado de resultados que debe reflejar no sólo las consecuencias fiscales actuales, sino también, las consecuencias fiscales futuras (es decir, los efectos de los impuestos diferidos).

En el 2019:

En el ejercicio fiscal siguiente, en el 2019, cuando el contribuyente vende su activo biológico, deberá realizar los siguientes registros contables (de acuerdo a los antecedentes del ejemplo, el activo biológico fue vendido efectivamente en \$10.000):

Cuentas Contables	Débito	Crédito
Efectivo	10.000	
Activos biológicos		10.000

22 Esta diferencia recibe el nombre de 'diferencia temporaria imponible'.

23 De conformidad con las NIIF, la base fiscal de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos imposables que, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no fueran imposables, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros. En nuestro ejemplo, para fines fiscales, el valor que será deducible de impuesto a la renta en relación al activo biológico, serán los costos incurridos en el mismo (en este caso: el valor pagado para adquirir el activo biológico de \$1.000 más los costos de producción incurridos durante el ejercicio fiscal 2018, de \$5.000).

De tal manera que el activo biológico ha sido dado de baja por completo (coincidentalmente, se vendió a un monto igual a su última valoración en la contabilidad), y se reconoce la respectiva percepción del efectivo²⁴. De acuerdo a los antecedentes, el contribuyente no incurrió en costos de producción asociados con este activo biológico en 2019, por lo que no procede ningún registro contable.

Nótese que en el 2019, no ha existido una afectación neta por esta transacción en el estado de resultados, ya que los \$4.000 que se generan como utilidad de operación (\$10.000 menos los costos incurridos por el activo biológico de \$6.000 – incluido el precio de adquisición), fueron reconocidos contablemente (pero no tributados) en el ejercicio fiscal 2018. Entonces, ¿cómo puede hacer el contribuyente ahora imponible (tributable) este concepto?

Recordemos que en el ejercicio fiscal 2018, el contribuyente dejó registrado un pasivo por impuesto diferido, que representa la posible imposición en el futuro de una utilidad de operación (ingresos brutos menos costos de producción) que anteriormente se reconoció para fines fiscales como no objeto de impuesto a la renta. Entonces, para poder liquidar dicha obligación fiscal, el contribuyente deberá reversar el pasivo por impuesto diferido ahora en el ejercicio fiscal 2019, de la siguiente manera:

Cuentas Contables	Débito	Crédito
Pasivo por impuesto diferido	880	
Impuesto a la renta		880

En paralelo, deberá reconocer el respectivo efecto de gravamen (o imposición) dentro de la conciliación tributaria del 2019, así:

Ganancia contable	XXXX
<i>Conciliación Tributaria:</i>	
<i>(+) Ganancias por medición a valor razonable menos costos de venta</i>	<i>9.000</i>
<i>(-) Costos de producción</i>	<i>(5.000)</i>

Nótese que en la conciliación tributaria, el efecto del ingreso bruto por la medición del activo biológico ahora es positivo (imposición), y el costo asociado es negativo (deducción), y por tanto, en términos netos, aumentará la base imponible (utilidad gravable) en una cuantía de \$4.000 en el ejercicio fiscal 2019, generando un pago efectivo de impuestos (aplicando la tarifa del 22%) de \$880 en dicho año, que se relaciona con la utilidad de operación (ingresos menos costos) que no fue imponible en el ejercicio fiscal anterior.

De esta manera, la diferencia temporaria quedaría reversada y el pasivo por impuesto diferido quedaría liquidado (a través de la imposición en la conciliación tributaria del ejercicio fiscal 2019).

6.4. Principales causales del registro de pasivos por impuestos diferidos

Hemos indicado que los impuestos diferidos surgen por las diferencias existentes en el tratamiento financiero y tributario de una misma transacción económica.

En el caso particular de los pasivos por impuestos diferidos, éstos pueden ser generados principalmente por el hecho de que en la aplicación de las NIIF existen ciertos ingresos (o ganancias) contables que no constituyen una renta para fines tributarios, como fue el caso del ejemplo reciente sobre la medición de los activos biológicos a su 'valor razonable menos costos de venta'. Este tipo de ingresos contables podrían ser gravados para fines tributarios en otro periodo fiscal; por ejemplo, cuando el activo relacionado sea vendido. Esto generará una diferencia temporaria imponible (es decir, un valor a sumar posteriormente en la conciliación tributaria), y en consecuencia, un pasivo por impuesto diferido.

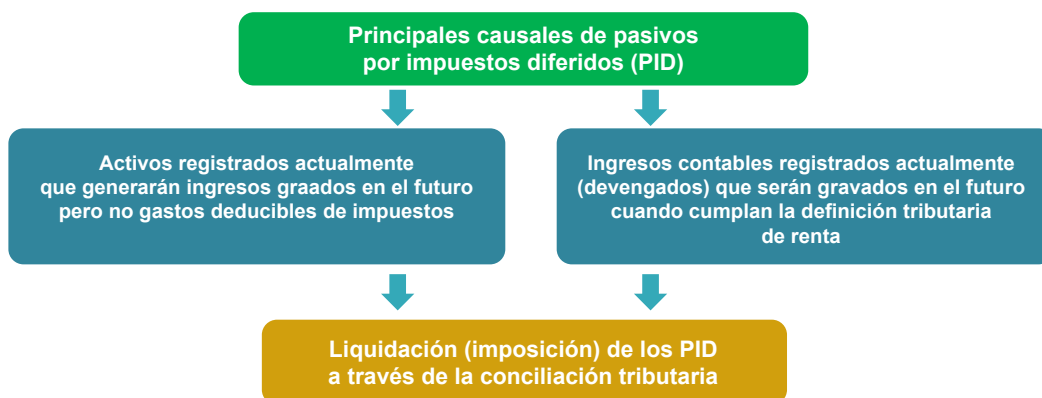
Otra situación que puede generar una diferencia temporaria imponible (o sea, valores a sumar posteriormente en la conciliación tributaria), y en consecuencia, pasivos por impuestos diferidos, se debe a ciertos activos que para fines contables han sido revaluados (incrementando su saldo en libros

²⁴ Las NIIF no incluyen especificaciones sobre el registro contable de las ventas de los activos biológicos. En el Material de Formación sobre la NIIF para las PYMES elaborado por el personal de educación de la Fundación IFRS (el organismo que supervisa las actividades del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad –IASB), se puede apreciar que en las ventas de los activos biológicos se acredita la cuenta de activo y se registra directamente la contraprestación recibida (en nuestro ejemplo: efectivo). Si existe alguna diferencia entre el monto de la contraprestación recibida y el saldo del activo biológico que se acredita, dicha diferencia deberá reconocerse directamente en resultados.

por encima del costo histórico) pero que, para fines fiscales, la normativa tributaria podría considerar de que dicho valor incrementado en el activo (producto de la revaluación) no será deducible para el cálculo de la base imponible del impuesto a la renta (aunque dicho activo genere ingresos gravados). En este tipo de activos, el valor contable será superior a su base fiscal (es decir, el valor contable será mayor a los valores deducibles futuros para fines fiscales), y por tanto, se generará una

diferencia temporaria, que corresponde a los valores no deducibles en el futuro cuando el activo sea recuperado (por ejemplo, cuando se vaya depreciando). Debido a que el efecto fiscal futuro corresponde a valores que serán sumados posteriormente en la conciliación tributaria, el tipo de diferencia que se produce es de carácter imponible, por lo cual, se generan pasivos por impuestos diferidos.

Figura 8:
Principales
causales de
pasivos por
impuestos
diferidos



Para finalizar esta sección sobre pasivos por impuestos diferidos, es importante indicar que el propósito de la misma ha sido destacar las *principales causales* de la existencia de pasivos por impuestos diferidos en la práctica, denotando las naturales diferencias entre lo contable y lo fiscal y cómo se concilian dichas diferencias, a manera de un marco de referencia u orientación para las Administraciones Tributarias. Sin embargo, podrían existir eventualmente otras causales que generen el registro contable de pasivos por impuestos diferidos.

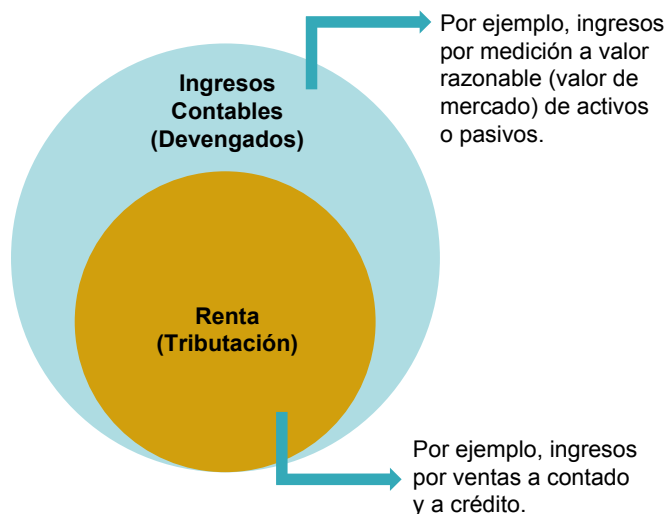
6.5 Una reflexión

En este punto, el lector se podrá preguntar por qué anteriormente en América Latina generalmente no se habían registrado en la contabilidad los activos o pasivos por impuestos diferidos. Como podrá notar, el registro contable de los impuestos diferidos obedece al cumplimiento simultáneo de la normativa financiera y la normativa tributaria. Sin embargo, antes de la aplicación de las NIIF en cada país de la región, la contabilidad había estado tradicionalmente *tributarizada*, por lo cual, prácticamente no existían diferencias temporarias entre lo contable y lo fiscal.

7. DIFERENCIA ENTRE INGRESO CONTABLE Y RENTA

Como ya habrá notado el lector, no todos los ingresos contables que se registran por la aplicación de las NIIF constituyen renta desde un punto de vista tributario, como se muestra en la Figura 9:

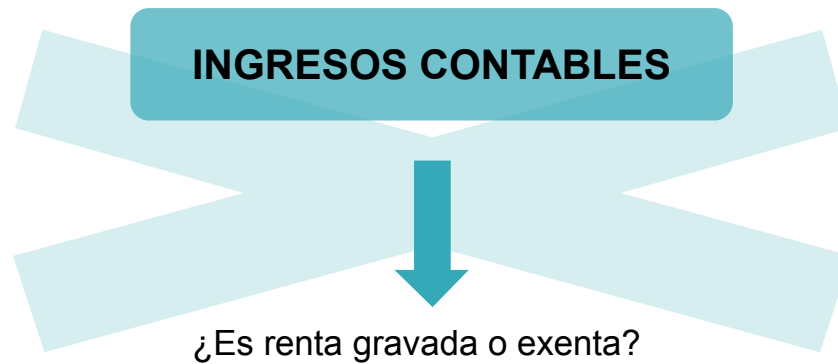
Figura 9:
Ingresos contables (devengados)
y renta (tributación)



Por lo anterior, es importante que las Administraciones Tributarias tengan presente que al momento de analizar y regular el tratamiento fiscal de un ingreso contable, el análisis tradicional que evalúa directamente si

dicho ingreso es renta 'gravada' o 'exenta' ya no sería procedente en la actualidad con la aplicación de las NIIF.

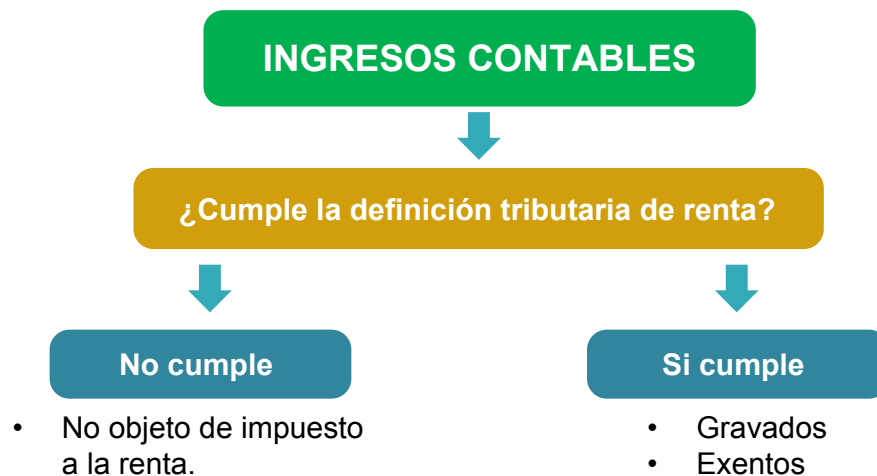
Figura 10:
Análisis tributario tradicional del ingreso contable



Por tanto, se alienta a las Administraciones Tributarias a regular el tratamiento fiscal del ingreso contable evaluando en primera instancia si dicho ingreso cumple con la definición tributaria de 'renta'.

Si no cumple, entonces el ingreso no está bajo el alcance del impuesto (y por tanto, se trata de un 'ingreso no objeto de impuesto a la renta'); y si la cumple, entonces se procede a analizar si es renta gravada o exenta, como se muestra en la Figura 11 a continuación:

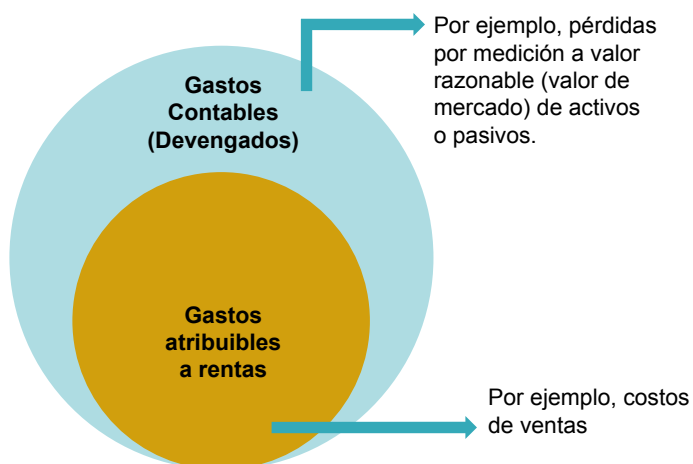
Figura 11:
Un nuevo enfoque de análisis tributario del ingreso contable



Asimismo, es necesario regular el tratamiento fiscal de los costos y gastos que surgen por la aplicación de las

NIIF asociados propiamente a rentas, y asociados a ingresos 'no objeto de impuesto a la renta':

Figura 12:
Gastos contables
(devengados)
y gastos atribuibles
a rentas



8. CONCLUSIONES

De lo expuesto en el presente trabajo, podemos arribar a las siguientes conclusiones:

- Aunque la normativa financiera y la normativa tributaria persiguen objetivos distintos, sí pueden coexistir, mediante la conciliación tributaria y el registro de impuestos diferidos.
- Los roles de ambas normativas no se superponen, más bien, se complementan: el accionar de la normativa tributaria empieza una vez que ha terminado el accionar de la normativa financiera.
- Con la correcta aplicación de las NIIF y de la normativa tributaria se logra un objetivo dual:
 - Cuando las entidades preparan y presentan información financiera de alta calidad, se pueden **tomar mejores decisiones económicas y tienen un mayor acceso al capital**.
 - El cálculo del impuesto a la renta toma como punto de partida el resultado contable, y en la medida de que las NIIF hayan sido aplicadas correctamente y que la normativa fiscal del país brinde la claridad necesaria para ajustar dicho resultado contable, **los resultados tributarios generados serán también los apropiados**.

La profesión contable y tributaria, las empresas y los organismos de control, enfrentan en la actualidad oportunidades y desafíos relevantes por la aplicación de las NIIF. Somos afortunados de vivir en esta época de importantes cambios en nuestros países. Con este cambio de paradigma que se está presentado en Latinoamérica, las presentes y nuevas generaciones de contribuyentes podrán comprender claramente las diferencias entre las normativas financieras y tributarias, cuáles son sus objetivos, y de qué manera deben ser conciliadas sus diferencias.

Si bien la *tributarización* de la contabilidad financiera ha estado arraigada por más de 30 años en nuestra región, confiamos plenamente que el proceso de *destributarización* de la misma podrá lograrse cabalmente con el paso de los años. Todo gran camino inicia con un primer paso, y juntos podemos ser agentes de cambio en nuestra apasionante profesión.

“Empieza por hacer lo necesario, luego lo que es posible, y de pronto te encontrarás haciendo lo imposible”.
 San Francisco de Asís (1182 – 1226), diácono italiano.

9. BIBLIOGRAFÍA

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2017). Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Reino Unido: Editorial Fundación IFRS.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (2015). Normas Internacionales de Información Financiera para las PYMES. Reino Unido: Editorial Fundación IFRS.

Chávez, L. A. (2015). Disertación sobre 'NIIF y Tributación: Impuestos Diferidos'. Ecuador: Evento CReCER, organizado por el Banco Mundial, IFAC y el Colegio de Contadores Públicos de Pichincha.

LOS DIVIDENDOS Y UTILIDADES EN EL **SISTEMA TRIBUTARIO URUGUAYO**

Y LA RECIENTE
INCORPORACIÓN DEL
RÉGIMEN FICTO



Pierina **GORRIARÁN**
Laura **RODRÍGUEZ**
María Noel **TERRA**

SINOPSIS

En el presente trabajo se analiza el tratamiento tributario de los dividendos y utilidades en Uruguay, con el propósito de visualizar otras opciones que puedan contribuir a la mejora del sistema actual. A nuestro entender, la importancia del tema radica en que cuanto más complejo sea

el sistema de determinación del monto imponible y liquidación del impuesto, mayor es la dificultad de fiscalización, y esos hechos redundan en el incentivo de incumplimiento para los contribuyentes y en una potencial pérdida de recaudación para la Administración Tributaria (en adelante AT).

CONTENIDO

1. Marco Teórico del tratamiento fiscal de los dividendos en Uruguay
2. Aspectos relevantes de la normativa
3. El problema de la subcapitalización
4. Conclusiones
5. Bibliografía

LAS AUTORAS

Pierina Gorriarán, Laura Rodríguez, María Noel Terra. Contadoras Públicas egresadas de la Universidad de la República; Máster en Tributaria de la Universidad de la República; Integrantes de la División Fiscalización / Grandes Contribuyentes de la Dirección General Impositiva de Uruguay (en adelante DGI). Las opiniones expresadas en este artículo son exclusivamente de las autoras y no representan la posición de la Dirección General Impositiva de Uruguay.

INTRODUCCIÓN

Si bien la tributación de los dividendos y utilidades¹ ha sido objeto de análisis de política tributaria desde larga data, la elección del tema se fundamentó básicamente en dos aspectos. **El primero:** respecto a los dividendos pagados por las empresas locales, ya que a partir de la reforma tributaria instaurada en el año 2007 las personas físicas residentes pasaron a tributar por este tipo de rendimientos, y ante la baja recaudación recientemente fue implementado un régimen de dividendos fictos que representa un aspecto novedoso en nuestra legislación. **El segundo:** referente a los rendimientos de capital mobiliarios provenientes del exterior, dado que en la realidad actual existen cada vez más contribuyentes que operan globalmente y se complejiza su fiscalización. No obstante, podrá ser beneficioso el disponer de la información proveniente del intercambio automático a efectos de controlar dichos rendimientos.

Precisamente, buscando mejorar el tratamiento tributario de los dividendos, Uruguay implementó el régimen de dividendos fictos y modificó las disposiciones de transparencia fiscal respecto a las rentas obtenidas a través de entidades no residentes (en adelante NR). Sin embargo, es acertado continuar avanzando con miras a mejorar algunos puntos críticos de la norma vigente, y para abordar nuevos enfoques, como ser la subcapitalización.

Para optimizar el sistema y aumentar la recaudación con la mayor equidad posible, tuvimos en consideración, que para asegurar la meta fiscal comprometida las últimas correcciones tributarias incluyeron aumentar la gravabilidad de los dividendos; y que tanto la equidad (de forma que no haya discriminación y que se contemple la capacidad contributiva de los contribuyentes), como el control de la evasión y la elusión, son objetivos de política tributaria.

A modo de síntesis, el trabajo será expuesto con la siguiente estructura: En el **primer capítulo** desarrollamos el marco teórico en que se enmarcan los dividendos en Uruguay, su evolución en el tiempo y su

relación en un contexto de transparencia fiscal. En el **segundo capítulo** describimos el tratamiento fiscal que reciben, destacando los aspectos más relevantes de la normativa local y fundamentalmente en lo que refiere al régimen de dividendos fictos y a la ley de Transparencia Fiscal Internacional. En el **tercer capítulo** tratamos el problema vinculado a la subcapitalización, analizando la posibilidad de financiar las sociedades mediante la integración de capital o a través de préstamos. Finalmente arribamos a nuestras conclusiones y mencionamos la bibliografía citada.

Fueron insumos, normativa legal y reglamentaria, resoluciones y consultas de la DGI, jurisprudencia, y trabajos doctrinarios.

1. MARCO TEORICO DEL TRATAMIENTO FISCAL DE LOS DIVIDENDOS EN URUGUAY²

1.1 Evolución de la normativa fiscal sobre dividendos en Uruguay

Desde el punto de vista fiscal los dividendos son definidos como toda distribución de utilidades en concepto de retribución al capital accionario, es así que el decreto reglamentario expresa: *“Se incluye en el concepto de dividendos toda distribución de utilidades en concepto de retribución al capital accionario. En los casos de rescate de capital, se considerará dividendo la parte del precio del rescate que exceda al valor nominal de las acciones correspondientes. Queda excluida de tal concepto la distribución de dividendos en acciones de la propia sociedad, salvo que tales acciones se rescaten en los dos años posteriores al de la distribución, o que dicha distribución se realice dentro de los dos años de haberse efectuado un rescate”*.³

En el sistema tributario vigente hasta el año 2007, en el ámbito del Impuesto a la Renta de Industria y Comercio (en adelante IRIC), la distribución de dividendos únicamente estaba gravada cuando se tratara de *“... dividendos o utilidades acreditados o pagados por los*

1 En concordancia con la doctrina mayoritaria, los dividendos hacen referencia a los beneficios distribuidos por las sociedades de capital y las utilidades a los beneficios distribuidos por las sociedades personales. No obstante, en el presente trabajo cuando aludimos al término dividendos nos referimos tanto a dividendos como a utilidades, salvo se haga mención expresa a la diferencia de los términos.

2 Normativa actualizada a 05/2017.

3 Art.19 del Decreto 148/007.

sujetos pasivos de este impuesto a personas físicas o jurídicas domiciliadas en el exterior, cuando se hallen gravados en el país del domicilio del titular y exista crédito fiscal en el mismo por el impuesto abonado en la República". Quienes fuesen beneficiarios de dichas rentas eran sujetos pasivos (en adelante SP) del IRIC desde el momento del pago o crédito, lo que daba al hecho generador en cuestión el carácter de instantáneo, dando nacimiento a la obligación tributaria correspondiente, a la tasa del 30% sobre el monto pagado o acreditado. No obstante, cuando la persona jurídica del exterior no podía hacer uso del referido crédito fiscal por haber obtenido renta fiscal negativa, la renta se consideraba exenta.

La Ley de Reforma Tributaria⁴ (en adelante LRT) implicó un gran cambio en el Sistema Tributario Uruguayo. En lo que respecta a la imposición a las rentas se crearon tres grandes impuestos⁵: Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas (IRPF), Impuesto a las Rentas de los no Residentes (IRNR) e Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE). De esta forma la LRT se propuso reducir la cantidad de impuestos que gravaban las rentas y paralelamente lograr que todas las rentas queden gravadas por algún tipo de imposición.

En este sentido, también instauró cambios significativos en el tratamiento de los dividendos, que como vimos, hasta el momento prácticamente no se encontraban gravados. Si bien el proyecto original remitido al Parlamento establecía una exoneración de los dividendos en el IRPF y en el IRNR, fundamentada en evitar la doble imposición económica, como consecuencia del trámite parlamentario finalmente se terminaron gravando argumentándose que la doble imposición sería beneficiosa para promover la reinversión en las empresas.

Es así como se agrega en una primer hipótesis de gravabilidad a los dividendos derivados de la tenencia

de participaciones de capital pagados o acreditados por contribuyentes del IRAE que se hayan generado en rentas gravadas por dicho impuesto, devengadas a partir del 01/07/2007⁶. Los mismos quedan incluidos en el concepto de rendimientos del capital mobiliario (Rentas de la Categoría I), gravados a la tasa del 7% por el IRPF si los accionistas son personas físicas residentes y por el IRNR si son entidades no residentes.

En el concepto de dividendos gravados se incluye a aquellos que sean distribuidos por contribuyentes del IRAE que hayan sido beneficiarios de dividendos distribuidos por otro contribuyente del tributo, a condición de que en la entidad que realizó la primera distribución los mismos se hayan originado en rentas gravadas por IRAE. Esta es una norma antielusiva que aplica en las situaciones en las cuales exista interposición de entidades locales, y surge como consecuencia de que la distribución de dividendos entre contribuyentes de IRAE está exonerada de dicho impuesto.

La reglamentación del IRNR incluye, además, la situación del giro de dividendos entre un Establecimiento Permanente (en adelante EP) de una entidad NR hacia su casa matriz (en adelante CM) o a otras sucursales, y los distribuidos por entidades residentes en cuyos resultados participen entidades NR sin EP en la República, por la parte que corresponda a dichos titulares.

La Ley N°18.718 del 24/12/2010 introdujo un apartamiento al principio de la fuente⁷, modificándose el aspecto espacial del impuesto. A partir del 01/01/2011 están alcanzados por IRPF los rendimientos de capital mobiliario originados en depósitos, préstamos y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto provengan de entidades NR. Por lo tanto, para estas rentas se adoptó el criterio de atribución de potestad tributaria que apunta a la residencia de las personas, con independencia del lugar de generación de la renta (principio de la renta mundial).

4 Ley N° 18.083 del 27/12/2006.

5 Anteriormente existía un número muy alto de impuestos que gravaban las rentas, pero sin embargo múltiples rentas quedaban sin gravar por ningún tributo.

6 Lit.C del Art.27 del Título 7. La gravabilidad surge a través de una excepción en el artículo donde se establecen las exoneraciones del IRPF y por lo tanto, como regla general los dividendos están exonerados.

7 Previo a la aprobación de dicha ley, los impuestos que gravan las rentas se afiliaban al principio de la fuente gravándose rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados, o derechos utilizados en el país.

Dentro de los rendimientos de fuente extranjera alcanzados quedan incluidos, a modo de ejemplo, intereses de depósitos en instituciones financieras u otras entidades del exterior, intereses por préstamos otorgados a entidades NR, y dividendos. No así los rendimientos de capital inmobiliario o incrementos patrimoniales de fuente extranjera.

Con esta Ley se pretende ajustar el Nuevo Sistema Tributario para garantizar el logro de los objetivos para el que fue diseñado. En cuanto a la equidad, se busca no discriminar en el tratamiento tributario entre colocaciones locales o del exterior; y en cuanto al estímulo a la inversión, se busca privilegiar las colocaciones locales de manera de canalizar la capacidad de ahorro de los residentes hacia la inversión doméstica. Para ello se fija una tasa única lineal para esta nueva hipótesis de imposición, igual a la tasa máxima de las rentas de la Categoría I del impuesto, y se mantienen las alícuotas reducidas para ciertas colocaciones e inversiones locales.

Por su parte, el texto y contexto de la Ley N° 18.718 indican que estas rentas de fuente extranjera para que queden comprendidas en el gravamen tienen que tener la condición de rentas pasivas. Si bien ni la Ley ni el Decreto Reglamentario aportan una definición de renta pasiva, se puede entender que las mismas son las que provienen esencialmente del factor capital sin que sea necesaria la participación del titular con su trabajo personal.⁸

Es así como la mencionada norma agrega una segunda hipótesis de gravabilidad, imponiendo que los dividendos distribuidos por un SP de IRAE que se originen en rendimientos mobiliarios del exterior, cuando sean distribuidos a la persona física van a quedar gravados por IRPF al 12%.⁹ Esta disposición persigue una finalidad antielusiva, al evitar la interposición de un SP de IRAE entre la persona física y los rendimientos

del exterior a efectos de no pagar IRPF en la distribución de los dividendos originados en aquellos, ya que no están alcanzados por el IRAE por ser rentas de fuente extranjera.

A través del Decreto Reglamentario¹⁰ se prevé, en una tercera hipótesis de gravabilidad, que constituyen rentas de capital mobiliario gravadas por IRPF los dividendos distribuidos por entidades NR en tanto tales rentas no se encuentren sometidas al régimen de imputación.¹¹ Esta hipótesis deriva de la ampliación de la fuente incorporada por la Ley N° 18.718, la que incluye en las rentas de la categoría I “(...) toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, en tanto provengan de entidades NR...”. Dicha situación comprende, por ejemplo, los dividendos que recibe una persona física residente derivados de una participación patrimonial en una entidad NR, cuando son cobrados directamente de una entidad NR no constituida en un régimen de baja o nula tributación (en adelante BONT). Nótese que estos dividendos se encuentran gravados independientemente de la fuente de los mismos y de las rentas que les den origen. Esto quiere decir que si la entidad NR participada por una persona física residente obtuviera rentas de fuente uruguaya, las mismas estarían comprendidas en el IRNR, y los dividendos en ellas originados estarían gravados por IRPF. Para solucionar la doble imposición resultante es que la ley dispone que la distribución de dividendos realizada por entidades NR originada en rentas de fuente uruguaya comprendidas en el IRNR, está exonerada de IRPF.

La Ley de Rendición de Cuentas del Ejercicio 2015¹² introdujo nuevos cambios, apuntando a incrementar la gravabilidad de las rentas por concepto de dividendos y a perseguir la reducción de las posibilidades de elusión fiscal; en tanto que los datos relevados por la DGI muestran que la enorme mayoría de las empresas uruguayas no distribuyó utilidades de manera formal luego de la LRT. Ello genera un importante perjuicio al

8 Calleja, A.L., Camejo, C., Acosta, J.A., Bruzzone L. (2011). Las rentas de fuente extranjera gravadas por IRPF. Trabajo presentado en las IV Jornadas Tributarias, Montevideo, Uruguay, p.11-13.

9 Inc.1 del Lit.C del Art.27 del Título 7.

10 Art.17 bis del Decreto 148/007.

11 Régimen dispuesto en el Art. 7 bis del Título 7.

12 Ley N° 19.438 del 14/10/2016.

fisco, en particular en aquellos casos en que no existe una salida de fondos de modo formal del contribuyente de IRAE.

Dentro de las modificaciones al IRPF e IRNR, se gravan al 7% las utilidades retiradas por los titulares de empresas unipersonales que obtengan rentas empresariales y cuyos ingresos en el ejercicio fiscal superen el tope de 4.000.000 de Unidades Indexadas¹³ (en adelante UI). Se deroga la exoneración para las utilidades distribuidas por prestadores de servicios personales fuera de la relación de dependencia que hayan quedado incluidos en el IRAE en aplicación de la opción¹⁴, siempre que sus ingresos superen el tope de 4.000.000 de UI. Y además, se incluye un sistema en el cual la renta neta fiscal gravada (en adelante RNFG) por IRAE que al cierre de cada ejercicio fiscal presente una antigüedad mayor a tres ejercicios, será imputada como dividendos fictos en el tercer mes del ejercicio siguiente al del cómputo del referido plazo.

A modo de síntesis, en relación a los dividendos existen tres hipótesis de gravabilidad las que se desarrollarán según la siguiente estructura. En las dos primeras el énfasis recae en la existencia de un contribuyente de IRAE y en la renta subyacente: si se generan en rentas gravadas por IRAE estarán gravados al 7% (punto 2.1) y si se generan en rentas pasivas del exterior estarán gravados al 12% (punto 2.2.1). En la tercer hipótesis, se deja de lado al contribuyente de IRAE y a la renta subyacente, dado que la gravabilidad ocurre cuando una entidad NR distribuye dividendos a personas físicas residentes, los cuales no fueron sometidos al régimen de imputación y están gravados al 12% (punto 2.2.2.1). En cada hipótesis también se analizará la posible casuística que previó la normativa sobre interposición de entidades.

1.2 Transparencia fiscal en el contexto internacional y en Uruguay

Con posterioridad a la crisis del año 2008 en los mercados financieros comenzaron a surgir, por parte de los países de mayor poder económico, fuertes

cuestionamientos al secreto bancario, a los regímenes BONT, a la planificación tributaria y a la elusión tributaria, entre otros temas. El Common Reporting Standard por parte de la OCDE constituye una de sus iniciativas para fomentar el intercambio automático de información tributaria y financiera como medida de lucha frente a la erosión en la recaudación tributaria y el fraude fiscal.

A partir del año 2018 Uruguay se compromete a adherirse al intercambio automático de información financiera a efectos fiscales, como pilar esencial para la inserción internacional. Con esta finalidad se sancionó la Ley de Transparencia Fiscal Internacional (en adelante LTFI)¹⁵, la cual establece normas de convergencia con los estándares internacionales en materia de transparencia fiscal internacional e intercambio de información con propósitos fiscales y de prevención del lavado de activos y financiamiento del terrorismo.

En su primer capítulo la ley regula la remisión a la AT del informe automático de saldos y rentas de origen financiero, con el objetivo de que la DGI pueda dar cumplimiento a sus cometidos, así como proceder al intercambio de información (en adelante IDI) en el marco de un Convenio de Doble Imposición (en adelante CDI) o de un Acuerdo de Intercambio de Información (en adelante AII). Asimismo, se deberá identificar la residencia a efectos fiscales, de los titulares de las cuentas y de los beneficiarios finales en los casos en que corresponda. El segundo capítulo contiene normas que procuran la identificación del beneficiario final de las entidades residentes y de las entidades NR que tengan un nexo suficiente con el país. El tercer capítulo incorpora normas tributarias dirigidas a desestimular la utilización de entidades BONT, modificando la disposición de transparencia fiscal respecto a las rentas obtenidas por contribuyentes del IRPF a través de entidades NR, por la cual corresponde asignar al contribuyente del IRPF como dividendos, la totalidad de los rendimientos de capital e incrementos patrimoniales obtenidos por la entidad NR.

¹³ La UI es una unidad de valor que se va reajustando de acuerdo a la inflación medida por el Índice de Precios del Consumo. Actualmente el tope equivale a aproximadamente usd 500.000.

¹⁴ Opción prevista en el Art.5 del Título 4.

¹⁵ Ley N°19.484 del 05/01/2017.

2. ASPECTOS RELEVANTES DE LA NORMATIVA

2.1 Dividendos pagados por contribuyentes de IRAE generados en rentas gravadas por IRAE

2.1.1 Determinación y liquidación del impuesto

Como viéramos en el punto 1.1, a partir de la LRT los dividendos pagados o acreditados por contribuyentes de IRAE y provenientes de rentas gravadas por el IRAE están gravados por el IRPF o por el IRNR a la tasa del 7%. A su vez, esta hipótesis de gravabilidad exige que la renta que los origina se haya devengado a partir del 01/07/2007.

Los dividendos distribuidos correspondientes a resultados acumulados de ejercicios iniciados antes del 01/07/2007 no estarán gravados, y se imputarán en primer lugar a dichos resultados acumulados. El concepto de resultados acumulados comprenderá las ganancias y pérdidas contables acumuladas sin asignación específica, las reservas legales, las estatutarias, y en general todas aquellas creadas de acuerdo a la Ley de Sociedades Comerciales¹⁶ generadas en los ejercicios iniciados antes del 01/07/2007.

La reglamentación dispone que una vez agotados los resultados acumulados no gravados, los dividendos distribuidos se imputarán en primer lugar a la RNFG por el IRAE y hasta la concurrencia con la misma, devengada desde el primer ejercicio fiscal incluido en dicho impuesto y hasta el ejercicio anterior al iniciado a partir del 01/01/2011¹⁷, con independencia del ejercicio en el cual se generaron. Así también lo interpretó la DGI argumentando que en la medida que exista renta fiscal gravada por IRAE pendiente de distribución, la misma va a estar gravada. La interpretación de la norma es que exista renta neta fiscal pendiente de distribución, por lo tanto si se distribuye cuando no hay renta neta fiscal no estará gravada, pero si hay renta neta fiscal, la distribución estará gravada. A efectos prácticos se debe llevar una cuenta corriente que se va a ver impactada

por la renta neta fiscal de cada ejercicio en el momento de la presentación o vencimiento de la Declaración Jurada. Presentada o vencida la Declaración Jurada, la renta neta fiscal se incorpora a la cuenta corriente con el signo que corresponda y la empresa deberá tenerla en consideración en oportunidad de la distribución. Si hay suficiente renta neta fiscal estará gravada hasta la concurrencia con la misma y lo que exceda no está gravado.

A texto expreso la reglamentación establece que las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores no se considerarán integrantes de la renta neta fiscal, lo cual busca evitar que por la forma de determinación del impuesto las mismas se dupliquen.

Asimismo, la ley contempla la interposición de entidades locales en una misma distribución de dividendos originados en rentas gravadas, considerándola gravada a los efectos del IRPF. Por lo tanto, a la hora de distribuir dividendos se debe sumar la RNFG en cabeza del SP de IRAE a los efectos de considerarlos para el gravamen de la persona física.

2.1.2 Dividendos fictos

Desde la aprobación de la LRT, uno de los grandes cambios en el tema de dividendos y utilidades viene dado por la Ley N° 19.438 que incorpora el concepto de "Dividendos y Utilidades Fictos".¹⁸

Con la aprobación de la mencionada ley se espera obtener a través de la aplicación de un régimen ficto, un adelanto del IRPF o del IRNR correspondiente a la distribución de dividendos, el cual será imputado al momento de la distribución real. En la exposición de motivos se plantea el problema de que si bien desde la vigencia de la LRT las distribuciones de resultados originados en rentas gravadas por IRAE están gravadas por el IRPF o por el IRNR, de acuerdo a la información que cuenta la DGI, en el período 2008-2014 solo el 15% de las empresas que presentan resultados positivos retuvieron y pagaron los mencionados impuestos producto de distribuciones formalmente realizadas.

16 Ley N° 16.060 del 04/09/1989.

17 Fecha a partir de la cual entra en vigencia la Ley N° 18.718.

18 Art.16 bis y Art.16 ter del Título 7 (IRPF); Art.12 bis y Art.12 ter del Título 8 (IRNR).

De ese 15%, menos del 10% realizaron más de una distribución. De manera que, es razonable considerar que un número importante de empresas incluidas en el 85% restante evitó la distribución formal para no pagar los impuestos, pudiendo haber canalizado el retiro de las mismas a través de otras figuras.

En forma sintetizada, este nuevo régimen implica que la renta neta fiscal gravada por el IRAE que al cierre de cada ejercicio fiscal presente una antigüedad mayor o igual a cuatro ejercicios, será imputada como dividendos fictos.¹⁹ Dado que este régimen entró en vigencia el 01/03/2017, los primeros contribuyentes alcanzados fueron aquellos que cerraron ejercicio al 31/12/2016. El cálculo a realizar para determinar si hay que pagar dividendos fictos por el ejercicio cerrado al 31/12/2016 consiste en determinar el menor monto entre: a) resultados fiscales desde el 01/01/2008 al 31/12/2012 y b) resultados contables acumulados al 31/12/2016 (ambos ítems calculados como se verá a continuación). Si estas dos cifras son positivas, sobre la menor de ambas y al tercer mes de cerrado el ejercicio deberá pagarse el 7% de IRPF o IRNR por concepto de “distribución ficta”.

Los principales puntos que se desprenden del análisis de la norma son los siguientes:

- Referente a la determinación de los resultados fiscales:
 - La renta neta fiscal gravada a la que se hace referencia es la acumulada a partir de los ejercicios iniciados desde el 01/07/2007.
 - Las pérdidas fiscales de ejercicio anteriores no se deducirán a los efectos de determinar el monto de la renta neta fiscal gravada.
- De la renta neta fiscal gravada se deducirán:
 - i. Los dividendos gravados que provengan de rentas gravadas por IRAE, devengados hasta el cierre del último ejercicio fiscal de la empresa.
 - ii. Los dividendos fictos imputados en ejercicios anteriores, siempre que no hayan sido imputados a dividendos distribuidos.
 - iii. El monto de las inversiones realizadas en participaciones patrimoniales de otras entidades residentes²⁰, en activo fijo e intangibles²¹, siempre que se identifique al enajenante. Estas inversiones son las realizadas en los ejercicios iniciados a partir del 01/07/2007 hasta el cierre del último ejercicio fiscal. En caso de que dichas inversiones sean enajenadas en el ejercicio en el que se realizaron o en alguno de los tres siguientes, corresponderá adicionar a la renta neta fiscal acumulada, el monto equivalente a la inversión previamente deducido. Las definiciones de los rubros son las correspondientes al IRAE.²²
 - iv. El incremento en el capital de trabajo bruto resultante de la comparación entre el saldo al cierre del último ejercicio fiscal y el del primer ejercicio de liquidación del IRAE ajustado por el Índice de Precios al Consumo hasta dicho cierre. El referido incremento no podrá superar el 80% del monto a que refiere el punto anterior. A estos efectos se considerará capital de trabajo bruto la diferencia entre la suma de los saldos de créditos por ventas e inventario de mercaderías corrientes, y el pasivo corriente, valuados según normas de IRAE.
- Los dividendos fictos determinados de acuerdo al punto anterior están sujetos a un tope contable, que se calcula como los resultados acumulados al cierre

19 Si bien la Ley refiere a una antigüedad mayor a tres ejercicios, el Poder Ejecutivo estableció un período mayor o igual a cuatro ejercicios para aclarar que el ejercicio 2016 se computa hacia atrás como año 1.

20 Tales como acciones, cuotas sociales, certificados de participaciones en fideicomisos o fondos de inversión, computadas por el costo de adquisición o por el aumento de capital aprobado.

21 El activo fijo se computará por el costo de adquisición, producción o de ingreso al patrimonio. Los intangibles se computarán por el costo de adquisición.

22 Los créditos por ventas y los pasivos se considerarán corrientes cuando su realización o vencimiento esté pactado para dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio correspondiente. Los bienes de cambio se considerarán corrientes cuando su realización se estime que ocurra en el referido lapso.

del ejercicio fiscal deducidos los dividendos fictos previamente gravados. A tales efectos, el concepto de resultados acumulados comprende las ganancias y pérdidas contables acumuladas sin asignación específica y todas las reservas; así como también, las capitalizaciones de resultados acumulados y cualquier otra disminución de tales resultados que no implique una variación del patrimonio contable verificada a partir del 01/01/2016.²³

- Los dividendos fictos serán imputados en primer lugar a los resultados acumulados correspondientes a ejercicios iniciados antes del 01/07/2007, en tanto los mismos permanezcan como tales, no resultando gravados hasta la concurrencia con dichos resultados. De esta forma se da a la distribución ficta el mismo tratamiento que a la distribución real.
- Los dividendos fictos estarán gravados en la proporción que corresponda a cada accionista de acuerdo a lo dispuesto en el contrato social, o en su defecto, en la Ley de Sociedades Comerciales.
- Se incluye en el concepto de dividendos fictos gravados el caso de que un contribuyente de IRAE sea accionista de otro contribuyente de IRAE. En esta hipótesis, si “B” es el titular de las acciones de “A”, el contribuyente de IRAE “A” debe analizar si verifica la hipótesis de tener dividendos pendientes de distribución. En caso de tenerlos, deberá gravarlos como tales y los imputará directamente a la persona física residente que sea accionista del contribuyente de IRAE “B”. Mientras que el contribuyente de IRAE “B” también deberá realizar el referido análisis. A tales efectos, los dividendos recibidos del contribuyente de IRAE “A” se considerarán rentas gravadas. Y de corresponder el cálculo de dividendos fictos, deberá restar el importe ya imputado por el contribuyente de IRAE “A”. De resultar un excedente, el mismo será imputado a futuras determinaciones. La entidad que realiza la primera imputación deberá comunicar el

impuesto abonado por dividendos fictos a través de un resguardo.

- No estarán alcanzados por este gravamen:
 - i) La renta neta fiscal obtenida por las sociedades personales y entidades unipersonales cuyos ingresos, en el ejercicio que da origen a la distribución, no superen las UI 4.000.000;
 - ii) Los contribuyentes del IRAE y del IMEBA cuyas acciones coticen en Bolsas de Valores habilitadas para operar en Uruguay.²⁴
- Los pagos de IRPF o IRNR realizados por los dividendos fictos serán imputados al IRPF o IRNR aplicable a los dividendos que efectivamente se distribuyan. Por ende, la retención sobre los dividendos “reales” se realizará por la diferencia entre los “fictos” y los “reales”. De ser los primeros mayores que los últimos, el excedente se imputará a futuras distribuciones “reales”. La reglamentación prevé la devolución del pago en exceso únicamente en los casos de liquidación definitiva del contribuyente de IRAE, y de distribuciones en favor de una persona de Derecho Público o de un Fondo de Ahorro Previsional.
- Se designan responsables por obligaciones tributarias de terceros a los contribuyentes de IRAE que deban determinar dividendos gravados.²⁵ Dicha obligación será del 7% y deberá verse al mes siguiente de su imputación. Los saldos correspondientes a los dividendos fictos que los responsables mantengan con los contribuyentes de IRPF e IRNR por impuestos abonados o convenidos, no se considerarán activo a los efectos de su liquidación del IRAE. De esta forma el contribuyente de IRAE no genera un crédito contra el accionista, el cual luego de transcurridos 18 meses se podría transformar en incobrable y por lo tanto en un gasto deducible de la empresa, quedando sin efecto el objetivo perseguido.

23 Las capitalizaciones efectuadas hasta el 31/12/2015 no se toman en cuenta en la base de cálculo. Sin embargo, para evitar que con los libros abiertos se puedan hacer eventuales maniobras, no se permiten computar los aumentos de capital posteriores, considerándose que si la empresa reinvertió debió haber capitalizado los resultados contables acumulados.

24 Estas exoneraciones son las mismas que aplican para el régimen de determinación de los dividendos gravados y liquidación del IRPF o el IRNR.

25 Salvo que el titular de las participaciones patrimoniales sea una persona de Derecho Público o un Fondo de Ahorro Previsional, o cuando las mismas coticen en Bolsas de Valores habilitadas.

Algunas consideraciones:

La “distribución ficta” surge como una forma de recaudar el impuesto originado en distribuciones de dividendos que las empresas no estarían abonando por canalizar los mismos a través de otras figuras. Si bien cabe recordar que aquellas empresas que optan por retirarlos bajo la forma de préstamos igualmente tributan, y en principio en base a la realidad económica la AT podría calificar esos retiros como distribuciones, hay que tener presente que la posición del Tribunal de lo Contencioso Administrativo²⁶ es que se debe atender al aspecto formal de la distribución de los dividendos, por lo cual la AT podría verse obligada a aceptar las figuras planteadas por los contribuyentes.

Por otro lado cabe recordar que uno de los grandes cambios de la LRT fue la rebaja en la tasa de IRAE del 30% al 25%, gravando posteriormente el retiro del dinero por parte de accionistas a la tasa del 7%, como forma de “incentivar” que las ganancias obtenidas queden dentro del ámbito empresarial. Muchas empresas pudieron hacer uso de esta opción, reteniendo el dinero en la empresa pero sin la necesidad de aumentar su capital integrado y sin necesidad de haber tenido que realizar inversiones importantes en activo fijo. Estas empresas que probablemente tengan el dinero retenido como una reserva para imprevistos o planeando una inversión, ahora tendrán que pagar el 7% en concepto de distribución de dividendos que, quizás, cuando los fueran realmente a distribuir en el largo plazo, gran parte podría haberse consumido. Es decir que si bien la norma busca recaudar un impuesto que se estaría eludiendo a través del uso de otras figuras, la misma también podría perjudicar a aquellas empresas que decidieron no distribuir en total armonía con las normas vigentes.

Asimismo, dada la reciente entrada en vigencia del concepto de dividendos fictos, a efectos de su aplicación práctica son muchas las interrogantes, por lo que habrá que estar a la posición que adopte la AT. A continuación se exponen algunas de las cuestiones que a nuestro entender se pueden generar, así como críticas a este nuevo régimen:

- Por la propia mecánica del cálculo pueden resultar situaciones en las cuales se computan a efectos de los dividendos fictos, activos fijos totalmente amortizados o activos que ya fueron dados de baja (en este caso, luego de transcurrido el plazo mínimo de permanencia exigido por la norma). Esto complejiza aún más la información a recabar, principalmente en esta instancia inicial que implica el análisis de muchos años para atrás.
- No se consideran otro tipo de inversiones, tales como bonos del tesoro o participaciones patrimoniales en empresas extranjeras, por lo que se trata de una definición finalista. Sin embargo, para las inversiones que corresponde considerar, se toman aquellas computables independientemente de que las mismas generen renta no gravada o que estén beneficiadas por algún tipo de exoneración.
- En la discusión parlamentaria se entendió que era muy restringido el ámbito de inversiones que se estaban incorporando como forma de netear el cálculo de los dividendos fictos. Por ello, para otorgar un mayor beneficio al contribuyente, se incorporaron las inversiones realizadas para incrementar el valor real del capital de trabajo bruto.
- La norma se aparta de la definición contable del término capital de trabajo ya que no considera la totalidad de los activos corrientes. Asimismo, se refiere a incremento y no a variación, por lo que en caso de que exista una disminución en el capital de trabajo la misma no debería considerarse.
- Respecto a la categorización de los activos corrientes, algunos giros de actividad pueden verse particularmente afectados en el cálculo del dividendo ficto. Por ejemplo, si por la operativa de la empresa una parte significativa de sus fondos son reinvertidos en activos que se estimen realizar en un plazo mayor a 12 meses, como ser en las actividades agropecuarias y forestales.
- Existe una inconsistencia en los períodos considerados y en la forma de valuación de los

²⁶ La Sentencia N° 665/2015 establece que en tanto no se apruebe el proyecto de distribución no existe distribución de dividendos, y por ende no acaece el hecho generador de la obligación tributaria.

distintos conceptos involucrados en el cálculo de los dividendos fictos. En tanto que, para determinar la RNFG, los dividendos “reales” gravados, las inversiones computables y sus enajenaciones, se deben considerar los montos acumulados a partir de ejercicios iniciados desde el 01/07/2007 a valores históricos; mientras que para determinar el incremento en el capital de trabajo bruto se computa la variación entre el saldo del último ejercicio fiscal y el del primer ejercicio de liquidación del IRAE, ajustado por el Índice de Precios al Consumo hasta dicho cierre.²⁷ Si bien esta incorporación tuvo el objetivo de reducir el cálculo en beneficio del contribuyente, genera la incongruencia mencionada puesto que inevitablemente por su propia definición, incluye saldos al cierre de ejercicio. Para mantener una coherencia en el cálculo, la norma debió establecer que en la variación se considere el saldo al inicio del primer ejercicio del IRAE.

- Otro cuestionamiento que se plantea es que no se consideran las inversiones realizadas ni la distribución de dividendos reales entre los tres meses desde el cierre de balance y hasta la fecha de cómputo de los dividendos fictos. Las mismas son consideradas recién en el cálculo del año siguiente, lo que genera un perjuicio financiero al contribuyente.
- El régimen sólo alcanza a los dividendos generados en rentas gravadas por IRAE, lo que marca una inequidad con los originados en rendimientos de capital mobiliario del exterior en los casos de interposición de una entidad uruguaya con contabilidad suficiente.²⁸
- Asimismo, al alcanzar sólo a las rentas gravadas por el IRAE pareciera que el cómputo del pago del impuesto por distribución ficta es sólo para este tipo de rentas. Por lo cual, por el criterio de imputación de los dividendos podría ocurrir que aunque exista un “crédito” por los dividendos fictos, de todas formas se deban pagar dividendos a la tasa del 12% por los rendimientos del exterior.

- En tanto que la norma considera a los dividendos fictos asimilados a un “anticipo”, el problema surge cuando las participaciones cambian de titularidad. Por ejemplo, si se enajena la acción cuando el monto abonado como dividendo ficto no ha sido imputado a los dividendos reales por no haberse realizado la distribución. Habrá que analizar si el comprador puede utilizar ese anticipo realizado por el vendedor o si se le debe devolver al vendedor el monto anticipado. En principio pareciera que quien adquiere la participación patrimonial sería quien deduciría el crédito, dado que recién cuando se realiza la distribución es cuando se deduce el importe abonado en concepto de dividendo ficto. Esto podría llevar a pensar que este impuesto a los dividendos, más que un impuesto personal que grava la rentabilidad en cabeza de una persona, es un impuesto real que grava la rentabilidad de una participación. Incluso bajo esta hipótesis podría suceder que se diera un cruce entre impuestos. Así por ejemplo, si una persona física residente abonó IRPF por los dividendos fictos y luego enajena su participación a un NR, éste en ocasión de la distribución real tributaría IRNR, pero cabe preguntarse si podría imputar el IRPF abonado por el enajenante.
- Por último, a efectos de calificar estos dividendos fictos en el marco de un CDI, habría que determinar en qué artículo del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE o del Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas encuadrarían los mismos, en cuyo análisis no ingresaremos por exceder el objetivo del presente trabajo.

2.2 Rendimientos de capital mobiliario del exterior

Producto de haber gravado los rendimientos de capital mobiliario del exterior, la Ley N° 18.718 incorporó una serie de medidas antielusivas con el fin de neutralizar las prácticas de interposición de personas jurídicas para eludir el pago del impuesto y utiliza dos instrumentos: transparencia fiscal o gravar la distribución de dividendos de sociedades interpuestas.

²⁷ En caso de balances cerrados al 31/12, la variación del capital de trabajo se computaría desde el 31/12/2008, mientras que los otros conceptos desde el 01/01/2008.

²⁸ Esta inequidad no se daría en los otros casos ya que, si aplica transparencia fiscal, o si aplica la norma que presume el devengamiento de los dividendos imputándoselos a la persona física en el momento del pago o puesta a disposición de los fondos a su beneficiario, en ambos casos, los mismos son imputados anticipadamente como dividendos.

La norma de transparencia fiscal²⁹ exige como condición que la entidad NR sea BONT, y que el rendimiento percibido sea un rendimiento de capital mobiliario del exterior que constituya rentas pasivas. Esta norma, predecesora de la LTFI, define a la entidad BONT como aquella que reside en un país en el cual las rentas están sometidas a una tributación efectiva inferior a la tasa máxima vigente para las rentas de capital en el IRPF, o sea 12%. Este criterio de tributación efectiva soportada utilizado anteriormente para determinar cuando un sistema es de tributación privilegiada, hizo que nuestro país se alineara más a los objetivos de las normas Controlled Foreign Corporations.

De esta forma, se busca evitar que una persona física residente en Uruguay que obtiene dichos rendimientos, interponiendo una sociedad BONT los pudiera hacer descansar en forma ilimitada en el tiempo. Para ello la norma desconoce la existencia de esa sociedad, y manteniendo la naturaleza de la renta grava directamente a la persona física.

La norma de interposición de entidades locales y entidades BONT³⁰ dispone que cuando un contribuyente de IRAE participe en el patrimonio de una entidad NR y ésta verifique la hipótesis de baja tributación, los rendimientos de capital mobiliario en el exterior que constituyan rentas pasivas obtenidas por la entidad NR, se imputarán al contribuyente de IRAE al solo efecto de determinar los dividendos gravados por IRPF. De igual modo, cuando una persona física residente participe en el patrimonio de una entidad NR que verifique la hipótesis de baja tributación y ésta reciba de un contribuyente de IRAE dividendos correspondientes a rendimientos de capital mobiliario que provengan de entidades NR y constituyan rentas pasivas, se imputarán a todos los efectos a las citadas personas físicas como propias. La norma aplica transparencia fiscal desconociendo la existencia de la sociedad BONT.

La LTFI introduce algunos cambios en la normativa descripta y en su tercer capítulo incorpora normas

tributarias dirigidas a desestimular la utilización de entidades BONT. En ese sentido, modifica la disposición de transparencia fiscal respecto a las rentas obtenidas por contribuyentes del IRPF a través de entidades NR, estableciendo que corresponde asignarles como dividendos la totalidad de los rendimientos de capital e incrementos patrimoniales obtenidos por la entidad NR. Asimismo modifica el aspecto espacial del IRPF, IRAE e IRNR, considerándose de fuente uruguaya las rentas correspondientes a la transmisión de acciones y otras participaciones patrimoniales de entidades BONT, así como la constitución y cesión del usufructo relativo a las mismas, siempre que estas sociedades posean más del 50% de su activo en Uruguay.

La ley a su vez cambia la definición de los países o jurisdicciones BONT, estableciendo que “...se entenderá por países, jurisdicciones o regímenes especiales de baja o nula tributación a aquellos países o jurisdicciones que no cumplan los requerimientos de la tasa mínima efectiva de tributación o de niveles de colaboración y transparencia que determine el Poder Ejecutivo”. Haciendo uso de la facultad conferida, el Poder Ejecutivo dispuso que se consideran países, jurisdicciones o regímenes de baja o nula tributación, a los que verifiquen las siguientes condiciones: 1) sometan las rentas provenientes de actividades desarrolladas, bienes situados o derechos utilizados económicamente en la República, a una tributación efectiva a la renta inferior a la tasa del 12%; y 2) no se encuentre vigente un AII o un CDI con cláusula de intercambio de información con la República o, encontrándose vigente, no resulte íntegramente aplicable a todos los impuestos cubiertos por el acuerdo o convenio. Asimismo, se encuentran comprendidos en este concepto aquellos países o jurisdicciones que no cumplan efectivamente con el intercambio de información. El Decreto encomienda a la DGI la elaboración de una lista de países, jurisdicciones y regímenes especiales que cumplan las referidas condiciones.³¹

29 Art.7 bis del Título 7 (en la redacción previa a la vigencia de la LTFI).

30 Inc.3 Lit.C del Art.27 del Título 7 (en la redacción previa a la vigencia de la LTFI).

31 La Resolución N°1315/017 de fecha 14/03/2017 incluyó dicha lista y estableció, que los países, jurisdicciones y regímenes especiales identificados quedarán excluidos de la misma a partir de que resulte plenamente aplicable el intercambio de información a requerimiento, y que se encuentre activado bilateralmente, por el Ministerio de Economía y Finanzas, el intercambio automático de información sobre cuentas financieras con fines tributarios.

A continuación se analizarán las distintas hipótesis previstas, para lo cual se expondrá en primer lugar la normativa vigente hasta la LTFI³², y luego los cambios impuestos por la recientemente aprobada Ley.

2.2.1 Dividendos pagados por contribuyentes de IRAE generados en rendimientos mobiliarios del exterior

2.2.1.1 Interposición de una entidad uruguaya

En esta hipótesis³³, la persona física residente participa del capital de un SP de IRAE que es quien percibe las rentas pasivas del exterior, y cuando éste distribuya los dividendos originados en dichas rentas, tributarán IRPF a una tasa del 12%, teniendo el mismo gravamen que si la persona física tuviera una inversión directa en el exterior.

La disposición analizada tiene una finalidad antielusiva. En efecto, en la situación previa a la Ley N° 18.718 si una persona física residente participaba del capital de un SP de IRAE que obtuviera rendimientos por una colocación en el exterior, en ámbito del referido impuesto se trataba de una renta de fuente extranjera. A su vez, cuando dicha sociedad distribuyera dividendos, en cabeza de la persona física no quedaban gravados por el IRPF dado que los mismos se originaron en rentas no gravadas por el IRAE. Para evitar esta situación se dispuso que cuando un SP de IRAE obtenga esos rendimientos mobiliarios del exterior, los dividendos originados tributarán IRPF, pero ya no a la tasa del 7% como los dividendos originados en rentas gravadas por IRAE.

La norma establece un gravamen en ocasión de la distribución de dividendos a una persona física residente. Los rendimientos mobiliarios del exterior no quedan alcanzados por ningún impuesto en cabeza del SP de IRAE. Se da una mutación en la tipología de la renta, pasando de ser un rendimiento de capital mobiliario del exterior originado en cualquier tipo de colocación o crédito, a uno de fuente uruguaya originado en la participación en el capital de un SP de IRAE.

Existen en principio dos requisitos primordiales de rango legal en este supuesto de gravabilidad. Por un lado, tiene que existir un SP de IRAE y por otro lado, la renta subyacente al dividendo distribuido debe ser una renta pasiva del exterior. No obstante, el Decreto Reglamentario establece como tercer requisito que debe verificarse que el SP de IRAE interpuesto califique dentro de una serie de condiciones. De esta manera, se restringe el alcance de la gravabilidad para brindar un tratamiento más benévolo a los casos en que la inversión o colocación en el exterior obedece a una actividad empresarial genuina, frente a aquellos en los cuales el SP de IRAE está siendo utilizado como un instrumento para canalizar la colocación en el exterior y no quedar gravado.

Un SP de IRAE será “calificado” automáticamente como tal, cuando obtenga rendimientos de capital mobiliario del exterior en forma exclusiva o en combinación con otras rentas puras provenientes del factor capital o trabajo. Además, también se consideran “calificados” los SP de IRAE que obtienen dichos rendimientos en combinación con rentas empresariales, pero en este caso sólo si la AT demuestra que la sociedad fue utilizada como vehículo jurídico para canalizar las inversiones de la persona física en el exterior.

Dado que en esta hipótesis la alícuota aplicable a las rentas es de un 12% y la utilizada en la distribución de dividendos gravados por IRAE es de un 7%, el legislador modificó el orden de imputación ya existente y analizado en el punto 2.1.1, teniendo en cuenta el momento en que se originaron y el tipo de renta que los generaron. Si estuviéramos ante un SP de IRAE “calificado” la interrogante que se plantea es que tasa aplica en la distribución de dividendos. En este sentido, la normativa establece el siguiente orden de imputación, agregando dos escalones a los ya existentes hasta la sanción de la Ley N° 18.718. En primer lugar se imputan a los resultados acumulados contables originados en sede del IRIC. Agotados los mismos, se imputan a la RNFG por IRAE devengada desde el primer ejercicio gravado por IRAE hasta el ejercicio anterior al iniciado a partir del 01/01/2011.

32 Con la definición de los regímenes BONT por el mecanismo de la tasa de tributación efectiva.

33 Inc.ii del Lit.C del Art.27 del Título 7.

En tercer lugar, siempre que se trate de un SP de IRAE “calificado”, se imputan a los rendimientos de capital mobiliario del exterior que constituyan rentas pasivas. Si la distribución excediera los mencionados escalones, se imputa nuevamente a la RNFG por IRAE devengada en ejercicios iniciados a partir del 01/01/2011. Por último, si aún existiera un excedente, el mismo no quedaría gravado. Se ha de tener en cuenta que el importe a distribuir surge de la utilidad contable, por lo tanto puede ocurrir que no se agoten los importes de los cuatro niveles de imputación y que se generen saldos finales en alguno de ellos, los que deben ser tomados en cuenta como saldos iniciales en próximas distribuciones.

El análisis efectuado hasta ahora fue considerando que los accionistas son personas físicas residentes en el país. En caso de existir además accionistas NR, es necesario atender al porcentaje que cada uno posee a los efectos de proporcionar la distribución de dividendos gravada por IRPF o por IRNR. Como vimos, el IRNR únicamente grava dividendos generados en rentas gravadas por IRAE, dado que, la extensión de la fuente para los rendimientos mobiliarios del exterior sólo fue introducida en el IRPF. Por lo tanto, el IRNR tiene un orden de imputación más simple ya que no existe el tercer escalón antes expuesto. De ahí la importancia de conocer el porcentaje de participación de los accionistas residentes y NR, ya que si bien los rendimientos del exterior se consideran devengados en cabeza de todos los accionistas, el tercer escalón sólo va a estar gravado por IRPF en el porcentual de los residentes.

En cuanto al criterio de atribución temporal de los dividendos originados en rendimientos de capital mobiliario del exterior, la normativa distingue dos situaciones dependiendo si la entidad tiene o no contabilidad suficiente. Si tiene contabilidad suficiente, los dividendos se consideran devengados cuando el órgano social competente o los socios hayan resuelto dicha distribución. Es decir, la solución es idéntica que en el caso de los dividendos generados en rentas gravadas por IRAE.

En cambio, si la entidad no tiene contabilidad suficiente, los dividendos se consideran distribuidos al momento del devengamiento de las rentas que les den origen.

De acuerdo a la regla general de devengamiento de este tipo de rendimientos, los dividendos deberían presumirse distribuidos cuando se realice el pago o la puesta a disposición de los rendimientos del exterior al SP de IRAE. Por tanto, cuando el SP de IRAE reciba el pago o tenga a disposición los rendimientos del exterior se debe realizar la ficción de que lo está recibiendo la persona física. Así, los dividendos se presumirán distribuidos aun cuando no se haya resuelto tal distribución. Esta disposición implica una excepción al criterio general de devengamiento de dividendos pero no es una nueva hipótesis de gravabilidad, por ende cuando se resuelva la distribución no estarán gravados por el IRPF.

El pago del impuesto se efectiviza a través de la retención que realiza el SP de IRAE.

Algunas consideraciones:

- Con respecto a los SP de IRAE “calificados”, a nuestro entender existe una situación de inequidad generada por la condición dispuesta por el decreto reglamentario, en tanto que, mientras que los SP IRAE que califican tienen que retener el 12% por las rentas del exterior, aquellos que no califican hasta que la AT lo pruebe no tienen que hacerlo, siendo que a la luz de la ley todos deberían retener. Sin embargo, claro está, que dado que la norma busca evitar la elusión del impuesto, tampoco parece razonable gravar cualquier distribución por el sólo hecho de que provenga de un rendimiento del exterior si la realidad demuestra que la inversión es parte de la actividad comercial de la empresa.
- En caso de estar ante un SP IRAE “calificado”, con el propósito de imputar los rendimientos del exterior la norma estableció un corte en el orden de imputación original y, en consonancia con el objetivo de incentivar las colocaciones en el país siguió una especie de orden cronológico de generación de las rentas. Este nuevo escalón resulta ser más gravoso para el contribuyente, ya que está alcanzado a la tasa del 12% y debe ser imputado antes de seguir agotando la RNFG por IRAE alcanzada al 7%.

- Respecto al momento del devengamiento de la renta, en el caso de que el SP de IRAE liquide mediante contabilidad suficiente cabe cuestionarse si la atribución temporal no debería ser igual a la de un contribuyente sin contabilidad suficiente, en tanto que, en el primer caso existe un diferimiento del pago del impuesto y en el segundo caso el pago se realiza antes de la distribución efectiva. Dado que el SP de IRAE posee la información del pago o puesta a disposición de las rentas pasivas, por ser quien las percibe, sería posible que en todos los casos el pago del impuesto se realice en función de ese hecho.
- Por último, cabe mencionar que si en el marco de una inspección se logran identificar los rendimientos del exterior y los países de los que proceden, una herramienta que es pasible de ser utilizada es el intercambio de información. De todas formas, lo que se puede verificar con este proceder son sólo algunos puntos de la cuestión, tales como: el beneficiario de las rentas, el tipo de rentas de que se trata, el momento en que se percibieron, su cuantificación y su integridad. A su vez, surge una limitación dado que el uso de esta herramienta depende de que nuestro país tenga un CDI o un AII con los países involucrados.

Tal vez con la implementación de la LTFI y con la adhesión por parte de Uruguay al intercambio de información automático, recurso dotado de mayor eficiencia que el intercambio analizado, se pueda conocer qué rentas y saldos en el exterior posee el SP de IRAE, y con la identificación del beneficiario final se conocería a las personas físicas residentes involucradas. No obstante, sólo se podría acceder a esta información en el marco de una actuación inspectiva, con lo cual se reduce el universo de contribuyentes al cual puede aplicarse.

2.2.1.2. *Interposición de una entidad uruguaya y luego de una entidad extranjera BONT que percibe las rentas pasivas*

En esta hipótesis³⁴, la persona física residente participa de una entidad uruguaya que es un SP de IRAE “calificado” que a su vez tiene participación en una entidad extranjera que recibe rentas pasivas del exterior. La particularidad de la entidad extranjera es que está sometida a un régimen BONT. Para este esquema societario, la norma establece que las rentas pasivas que percibe la entidad BONT serán imputadas al SP de IRAE al sólo efecto de determinar los dividendos gravados en cabeza de la persona física, es decir que se aplica transparencia fiscal. Cuando el SP IRAE “calificado” distribuya dividendos a la persona física, estarán gravados al 12%.

En cuanto a la imputación de los dividendos distribuidos y al pago del impuesto resultante, aplica lo analizado en el punto anterior (2.2.1.1).

En relación al criterio de atribución temporal de las rentas imputadas, si bien la norma no previó un criterio particular para esta hipótesis, de una interpretación normativa armónica, para la doctrina es admisible sostener que la imputación de las rentas transparentadas ocurriría en el momento en que sean percibidas por la entidad NR.³⁵

Respecto al criterio de atribución temporal de los dividendos aplica lo analizado en el punto 2.2.1.1. Cabe precisar, que cuando el SP de IRAE no tenga contabilidad suficiente, se le transparentan las rentas pasivas, y desde el punto de vista temporal, se continúa la cadena llegando a la persona física residente en forma directa.

La norma prevé la interposición de otros SP IRAE y de otras entidades BONT, estableciendo que igualmente va a operar la transparencia fiscal y el régimen de imputación analizado. Por lo tanto, existe una transparencia múltiple que implica reconocer la renta por parte de la persona física en el momento en que la misma sea percibida por la primera entidad BONT.

³⁴ Inc.3 del Lit.C del Art.27 del Título 7.

³⁵ Calleja, et al., op cit, p.27.

Algunas consideraciones

- Se puede advertir la dificultad de tomar conocimiento del devengamiento de las rentas en tanto el SP de IRAE “calificado” no liquide mediante contabilidad suficiente y, en todos los casos, de la imputación de las mismas al SP de IRAE, dado que, a diferencia del punto 2.2.1.1, ambas ocurren cuando la entidad NR perciba las rentas pasivas.

Este problema se relaciona con los requisitos establecidos por la normativa uruguaya para la aplicación de cláusulas de transparencia fiscal. En efecto, el hecho de no exigir que los SP de IRAE deban controlar a la sociedad extranjera o tener una participación significativa en ella, si bien puede simplificar el análisis, también puede generar situaciones en las que se imputen rentas a sujetos que no posean el poder para disponer de ellas, generando un problema práctico de disponer de la información necesaria para liquidar el impuesto.³⁶ Si se trata de un accionista minoritario se dificulta el acceso a la información de la cuantía de las rentas pasivas así como del momento en que dichas rentas deben considerarse devengadas en caso de no poseer contabilidad suficiente. Dado que el SP de IRAE debe realizar la retención del impuesto a la persona física, la falta de información repercute negativamente a efectos de su determinación, generando riesgo fiscal en el cobro.

- Se dificulta la fiscalización, ya que la DGI deberá tomar conocimiento de las participaciones del SP de IRAE en las entidades BONT y de qué tipo de rentas perciben estas entidades en el exterior. En la resolución de este punto puede resultar útil la información que pueda obtenerse del mecanismo de intercambio de información, siempre que nuestro país tenga CDI o AII con el país donde aquellas residan. Sin embargo, vale decir que a la hora de resolver las inspecciones no siempre es oportuna su respuesta.

Quizás en este caso la LTFI permita conocer si el SP de IRAE es informado como beneficiario final. Sin embargo, no todas las entidades NR tienen obligación de informar su beneficiario final, y esto aunado a la imposibilidad de obtener información financiera automática sobre las rentas pasivas de la entidad BONT de la que participa, dificulta el control tributario por parte de la AT.

- En referencia a la naturaleza pasiva de las rentas obtenidas por la entidad transparentada, es de destacar que nuestro país va en línea con la práctica internacional de transparencia.

2.2.1.3 *Interposición de una entidad extranjera BONT y luego de una entidad uruguaya que percibe las rentas pasivas*

En esta hipótesis³⁷ la persona física residente participa de una entidad BONT, la que a su vez es accionista de un SP de IRAE que debe ser “calificado” y que percibe rentas pasivas provenientes de depósitos, préstamos o cualquier colocación del exterior. En este caso, nuevamente la norma utiliza cláusulas de transparencia fiscal y los dividendos que distribuya el SP de IRAE a la entidad BONT, se imputarán, a todos los efectos, a las personas físicas como propios.

En cuanto a la imputación de los dividendos distribuidos, en el momento en que el SP de IRAE resuelve la distribución a la BONT deberá imputar las rentas pasivas extraterritoriales a la persona física, según se analizó en el punto 2.2.1.1. También nos remitimos a dicho numeral, en lo relacionado a la atribución temporal de los dividendos a la persona física residente.

A su vez, cuando la entidad BONT distribuya efectivamente los dividendos a la persona física, para evitar una doble imposición, la ley las exonera dado que ya le fueron imputados a dicha persona física.

Algunas consideraciones:

- La particularidad de este caso, a diferencia del analizado en el punto anterior, es que no se

³⁶ Calleja, et al., op cit, p.16.

³⁷ Inc.3 del Lit.C del Art.27 del Título 7.

ha designado un agente de retención, porque más allá de la ficción que la norma realiza, el SP de IRAE le distribuye a una entidad NR, no a la persona física. Por ende, al no existir SP responsable designado, será la persona física residente quien en cabeza propia deberá declarar y abonar el IRPF.

- Sin embargo cabe preguntarse si existe la posibilidad de que el SP de IRAE realice la retención a la persona física. Si bien aquel conoce el importe de rentas pasivas que el mismo percibe, no tiene conocimiento de quiénes son los accionistas de la entidad NR. El devengamiento del impuesto se genera con mucha anterioridad al efectivo cobro de los dividendos, dado que el mismo se produce cuando el SP de IRAE realiza la distribución a la entidad BONT o percibe la renta del exterior, según tenga o no contabilidad suficiente, respectivamente.
- Como en todos los casos de interposición de entidades, el acceso a la información es dificultoso, en cuanto que la persona física para pagar el impuesto debe saber en qué momento el SP de IRAE percibió las rentas pasivas del exterior o distribuyó dividendos originados en las mismas. Esta dificultad aumenta si la participación de la persona física en la entidad BONT es tal que no existe un efectivo control sobre ésta.
- La no existencia de un agente de retención y las dificultades que acarrea la auditoría del impuesto en cabeza de la persona física, hace que aumente el riesgo fiscal de cobro del tributo. El problema radica en establecer de qué forma la DGI puede tomar conocimiento de las inversiones en el exterior que posee la persona física. No puede valerse del intercambio de información establecido por CDI o por All, puesto que no sabría con qué país tiene que hacerlo. Por lo tanto, el control del IRPF surgiría en el marco de inspecciones realizadas al SP de IRAE, en las que la AT tomaría conocimiento de la existencia de rentas pasivas, así como de los dueños de su capital.

- En esta hipótesis repercutirán como herramientas de control, las disposiciones de la LTFI sobre identificación del beneficiario final, las que analizaremos a continuación.

2.2.1.4 Cambios introducidos por la Ley de TFI

La LTFI sustituye el inciso tercero del literal C) del Artículo 27 del Título 7 del siguiente modo:

- En la **primera parte** (correspondiente al punto 2.2.1.2), estableciendo que cuando un SP de IRAE participe en una entidad BONT y ésta obtenga rendimientos de capital e incrementos patrimoniales, dichas rentas se asignarán como dividendos al SP de IRAE al solo efecto de determinar los dividendos gravados por el IRPF en cabeza de la persona física. Esto quiere decir que se incluyen en la definición de renta pasiva, además de los rendimientos de capital mobiliario, los rendimientos de capital inmobiliario y los incrementos patrimoniales, para cuya valuación se atenderá a las disposiciones que la norma de IRPF establece para los mismos.
- En la **segunda parte** (correspondiente al punto 2.2.1.3), estableciendo que, de igual modo, cuando una persona física residente participe en el patrimonio de una entidad BONT y ésta reciba dividendos distribuidos por un SP de IRAE (quien percibe los rendimientos de capital del exterior), los mismos se asignarán a la persona física.

De esta manera, cuando la persona física invierte en el exterior interponiendo una entidad BONT, a efectos de determinar los dividendos gravados por IRPF, las rentas ya no son “imputadas” al SP de IRAE (o sea transparentadas, lo que implica que no cambia la naturaleza de la renta), sino que son “asignadas como dividendos” (o sea que son recalificadas, mutando el tipo de renta). Esto quiere decir que las rentas del exterior van a quedar gravadas por IRPF en el momento en que son percibidas por parte de la entidad BONT (en el primer caso), o por parte del SP de IRAE (en el segundo caso, sin contabilidad suficiente). Si el SP de IRAE tiene contabilidad suficiente, el dividendo se le

asigna en ocasión de la distribución a la entidad BONT, como si lo cobrara la persona física, de forma tal que nunca “pase” por dicha entidad del exterior para diferir la configuración del impuesto. Asimismo, no sólo se incluyen los rendimientos de capital mobiliario sino que se incluyen todas las rentas que obtenga la BONT.

En la práctica, el efecto es que aumenta la base imponible del IRPF ya que, por ejemplo, si la entidad BONT vende acciones o arrienda un inmueble en el exterior, la persona física va a tributar el IRPF correspondiente en el momento en que la entidad BONT percibe dicha renta.

El objetivo buscado con este cambio es evitar que cualquier renta pasiva pueda “descansar” en la BONT o en el SP de IRAE, de modo tal que la persona física al utilizar las entidades BONT como instrumento difiera su tributación por dicha renta, a diferencia de aquella persona física que invierte directamente en el exterior (caso 2.2.2.1).³⁸ En efecto, en la situación previa, si la entidad BONT percibía rendimientos de capital inmobiliario por el arrendamiento de un inmueble en el exterior, no aplicaba la norma de transparencia por no tratarse de un rendimiento de capital mobiliario. En cambio, recién cuando la entidad BONT decidía distribuir dividendos, se transparentaba a la PF y se gravaba por IRPF por tratarse de rendimientos de capital mobiliario. La norma era clara en el sentido de que esto ocurría en el momento en que eran percibidas las rentas del exterior. Por ende, si la BONT decidía reinvertir y no percibir las rentas, no aplicaba la transparencia.

Algunas consideraciones:

- Se mantiene la dificultad de que el SP de IRAE tome conocimiento del momento en el que la BONT percibe las rentas de capital, así como su cuantía y naturaleza, lo que va a depender del porcentaje de control que ejerza en dicha entidad.
- Si bien las normas sobre Transparencia Fiscal Internacional en forma pura refieren a rentas

de naturaleza pasiva, algunos países tienen incorporadas ciertas rentas de corte empresarial obtenidas en países con regímenes privilegiados. En el nuevo sistema de asignación de rentas a la persona física cabe cuestionarse por qué el abanico de rentas no abarca también a rentas de índole empresarial.

- Es de recalcar que si bien la norma ha avanzado al incorporar otros tipos de renta a los efectos de la imputación, continúan existiendo las mismas carencias y dificultades que padecía la normativa anterior en cuanto a que no existe agente de retención del impuesto, y al desconocimiento de la persona física respecto a cuándo se devengó el mismo.
- Respecto a la nueva definición de regímenes BONT Uruguay se asemeja a otros países en los que se toma en cuenta, por ejemplo, el grado de colaboración de los estados respecto a la firma de CDI o AII. A su vez, de esta forma nuestro país obedece a los estándares internacionales, los que promueven la incorporación de jurisdicciones “cooperantes” y “no cooperantes” en relación a la transparencia fiscal, de acuerdo a determinadas condiciones o características. No obstante, las condiciones establecidas por el decreto generan grandes dificultades de índole práctica para determinar si una entidad debe ser considerada BONT. Las principales complicaciones radican en que se debe tener conocimiento preciso del régimen fiscal que aplica el país en que reside la contraparte o si en el marco de un acuerdo de intercambio de información el país esté cumpliendo efectivamente con el mismo.

Dada la complejidad del tema entendemos que fue acertada la decisión del Poder Ejecutivo de encomendar a la DGI la elaboración de una lista de países, jurisdicciones y regímenes especiales que cumplan las referidas condiciones, a fin de dar certeza a los contribuyentes. Sin embargo, teniendo en cuenta el dinamismo del fenómeno de la competencia tributaria

38 En este caso, están gravadas solamente las rentas pasivas que percibe de la entidad del exterior.

internacional, en derecho comparado se sostiene que no constituyen una forma eficiente, completa o adecuada para combatir el diferimiento fiscal y el escape de tributación por rentas de fuente extranjera.³⁹ Por este motivo es que entendemos que la lista de países no debería ser cerrada y la AT debería mantenerla actualizada.

2.2.2 Inversiones directas realizadas en el exterior por personas físicas residentes.

2.2.2.1. Rentas pasivas obtenidas de una entidad no residente

Esta tercera hipótesis⁴⁰ de gravabilidad no considera ni la existencia de un SP de IRAE ni la renta subyacente. En este caso, la persona física residente percibe una renta derivada de una colocación de capital o de crédito en el exterior, a las que la norma considera como renta pasiva. En este tipo de rentas quedan incluidos los dividendos derivados de la participación en el capital que posea la persona física en una entidad NR, con independencia de la naturaleza de las rentas que den origen a dichas partidas. Por lo tanto, cuando la norma amplió la fuente de los rendimientos de capital mobiliarios del exterior incluyó este caso, gravando dichos rendimientos al 12% a partir del 01/01/2011.

La norma impone que serán rentas de capital mobiliario los dividendos distribuidos por entidades NR en tanto tales rentas no se encuentren sometidas al régimen de imputación, o sea que la entidad NR no sea BONT. La razón de esta disposición es evitar la interposición de este tipo de entidades para la elusión o diferimiento del pago del impuesto mediante la locación de las rentas pasivas en países de baja o nula tributación.

Desde el punto de vista de la asignación temporal se establece que los rendimientos quedan devengados cuando el contribuyente pueda acceder a los mismos, ya sea porque operó el pago o porque la institución pagadora los puso a su disposición.

Existen algunos casos residuales de agentes de retención tales como las Instituciones de Intermediación

Financiera, y en general todas las entidades que actúen en el país por cuenta y orden de terceros y que paguen o pongan a disposición rendimientos de capital mobiliario del exterior. Cuando no se cumpla esta condición pero el contribuyente opere a través de ellas, podrá acordar con estas entidades para que le retengan. Pero en el caso de que no exista agente de retención nominado, el pago del impuesto está sujeto exclusivamente al cumplimiento voluntario del contribuyente.

Algunas consideraciones:

- Existe la dificultad para la AT de tener conocimiento del momento en que la persona física percibe las rentas del exterior y de su cuantía. No obstante, la LTFI establece que ciertas entidades financieras están obligadas a informar a la DGI sobre los saldos y rentas al cierre del año civil, de las cuentas debidamente identificadas mantenidas por personas físicas, jurídicas, u otras entidades, residentes y NR. De esta forma se facilita el control del pago del impuesto y la identificación del beneficiario de la renta.
- A su vez, dada la reciprocidad inversa del intercambio automático de información al cual nuestro país se comprometió suscribir, se puede sostener que el mismo es de utilidad para poder acceder a los saldos y rentas que poseen los residentes de nuestro país en instituciones financieras del extranjero. Entendemos que de esta manera se podrían identificar personas que poseen cuentas en el exterior para poder fiscalizar los saldos y los tipos de renta. Ello podría ameritar en el marco de una inspección, a realizar otro tipo de intercambio para profundizar la naturaleza de dichos saldos.
- Adicionalmente, otra posibilidad de identificar potenciales beneficiarios es a través de las disposiciones establecidas en la LTFI, en su capítulo II sobre identificación del beneficiario final. Las entidades NR que cumplan con alguna de las condiciones allí expuestas están obligadas a informar e identificar a sus beneficiarios

39 Bernal, C. (2015). Transparencia Fiscal Internacional. Trabajo Final de grado Universidad de Alcalá. Papeles de discusión IELAT, N°13, Madrid, España.

40 Num.2 del Art.3 del Título7.

finales ante el Banco Central del Uruguay. La obligación de informar incluye: el porcentaje de participación del beneficiario final, el porcentaje de los que no lo son, o se desconoce que lo sean, y el de los que ejerzan el control final. Y, de corresponder, la cadena de titularidad. A toda esta información tiene acceso la DGI, en el marco de una inspección. No obstante lo anterior, es de observar que quedan afuera de la definición de beneficiario final, las personas físicas que posean menos del 15% del capital de estas entidades, y siendo que la transparencia fiscal y la extensión de la fuente en el IRPF aplican sin exigencias mínimas de participación, vemos que la AT no accederá a toda la información necesaria para poder controlar el tributo.

- Además, la norma también exceptúa de informar e identificar ante el Banco Central del Uruguay a ciertas entidades NR. A la vez otorga potestad al Poder Ejecutivo de exceptuar a otras entidades que en función de su naturaleza y composición de capital sean de bajo riesgo en materia de lavado de activos y evasión tributaria, y, dado que éste es precisamente el objetivo de la LTFI, se dificulta su armonización y aplicación con las normas de distribución de dividendos.

2.2.2.2 *Interposición de una entidad BONT que percibe las rentas pasivas*

En este caso⁴¹, entre la persona física y la entidad NR que paga las rentas pasivas se interponen entidades BONT de las que la primera participa. Sin perjuicio de las modificaciones que se tratarán en el apartado siguiente, la normativa anterior establece una cláusula de transparencia fiscal a través de la cual se desconoce la existencia de la entidad BONT, y los rendimientos de capital mobiliario que obtenga la misma serán imputados como propios de la persona física. El legislador previó que interponiendo este tipo de sociedades los rendimientos se alocan en países en los que la tributación es nula, difiriendo el pago del impuesto en el país de residencia de su beneficiario último. Por ello, se pretende desalentar esta maniobra imputando la renta a la persona física, sin cambiar su naturaleza, cuando la entidad participada la perciba.

Para aplicar la transparencia fiscal internacional hay dos condiciones importantes: la entidad NR tiene que ser una entidad BONT, y el tipo de renta que percibe dicha entidad tiene que ser necesariamente una renta pasiva del exterior. Por ejemplo, si una entidad BONT tiene una actividad empresarial en el exterior, no aplica la TFI porque si bien es una entidad BONT no es un rendimiento mobiliario. Pero si esa entidad BONT distribuye dividendos, es una hipótesis de un NR distribuyendo un rendimiento mobiliario que estará gravado en cabeza de la persona física, sin necesidad de aplicar transparencia fiscal.

La persona física se va a hacer efectivamente de ese dinero cuando la entidad BONT decida distribuir dividendos. Como esta renta ya se gravó con anterioridad a la distribución, la norma exonera esos dividendos, evitando así una doble imposición económica y jurídica.

El régimen de imputación de rentas también es aplicable cuando las entidades NR participen en otras entidades NR sometidas al régimen BONT, e implica reconocer la renta por parte de la persona física residente en el momento en que sea percibida por la primera de aquellas.

Dependiendo del tipo de renta que percibe la entidad BONT, la distribución de dividendos puede estar exenta o gravada, por lo que es necesario establecer un orden de imputación. Es así que la Resolución 662/007, establece 3 escalones. Primero se van a imputar a los ingresos que fueron sometidos al régimen de imputación de entidades NR, esto es, los rendimientos mobiliarios del exterior que ya tributaron en cabeza de la persona física y que al ser distribuidos quedan exonerados. El segundo escalón corresponde a las rentas de fuente uruguaya, las que ya tributaron IRNR en cabeza de la entidad NR y que al ser distribuidos quedan exonerados. Y el último escalón corresponde al resto de las rentas que obtenga la NR y que no fueron objeto de imputación, por ejemplo rentas empresariales en el exterior. En este caso, los dividendos distribuidos que superen la suma de los dos primeros escalones quedarán gravados al 12%.

41 Inc. 2 del Art.7 bis del Título 7.

El impuesto resultante de este régimen de imputación será retenido si la entidad NR optó por designar como representante ante la DGI a una persona física o jurídica residente, el que será solidariamente responsable de las obligaciones tributarias de su representada.⁴² El contribuyente del IRPF puede darle carácter definitivo a la retención, y en tal caso, estas rentas no se computarán en la liquidación del contribuyente, resguardando su anonimato. En cuanto al momento de retener, el Decreto establece que es en ocasión del pago o puesta a disposición de los fondos de la entidad NR.

Algunas consideraciones:

- El problema de la norma radica en la fiscalización de estos contribuyentes por la dificultad de identificar a las personas físicas residentes beneficiarias de la renta, y para tener conocimiento cierto del momento en el cual la entidad NR la percibe, que es cuando se transparenta a la persona física. Esta situación se complica más aún cuando exista interposición de múltiples entidades NR. Existe un problema de acceso a la información por parte de la persona física que es titular de las acciones o participaciones sociales de la entidad BONT. Cabe aquí remitirnos al análisis realizado en el caso 2.2.1.2 sobre la transparencia fiscal uruguaya.
- En relación al orden de imputación de los dividendos distribuidos por las entidades BONT, se observa que el mismo es inverso y puede considerarse más beneficioso que el orden de imputación previsto para los contribuyentes de IRAE, ya que primero absorbe lo que está gravado y queda exento lo distribuido que supera a la renta neta fiscal gravada por dicho impuesto.

2.2.2.3 Cambios introducidos por la Ley TFI

La LTFI sustituye al Art.7 bis del Título 7, nombrándolo “Asignación de rentas de entidades no residentes”. En el caso en que personas físicas residentes participen

en el capital de entidades NR, las rentas obtenidas por dichas entidades serán determinadas y asignadas como dividendos distribuidos a las referidas personas físicas en la proporción que tenga su participación en el patrimonio de aquellas, tal cual se realiza hoy la imputación en forma proporcional. Luego aumenta el abanico de rentas objeto de asignación, comprendiendo a los rendimientos de capital e incrementos patrimoniales, en tanto sean obtenidos por entidades BONT. En cuanto al devengamiento, la norma mantiene la presunción establecida actualmente en el Decreto, refiriéndose al momento en que sean percibidas por la entidad NR.

Surge pues, que la modificación consiste en asignar al contribuyente de IRPF como dividendos la totalidad de los rendimientos de capital e incrementos patrimoniales obtenidos por la entidad NR.⁴³ Esto significa que ya no se da una transparencia fiscal a través de la cual se desconoce la entidad BONT y las rentas no mutan su naturaleza, sino que se realiza una especie de recalificación de la renta. Existe sí una transparencia temporal en cuanto dichos dividendos se asignan a la persona física cuando la entidad BONT cobra las rentas de capital y los incrementos patrimoniales.

La ley establece que para la calificación y cálculo de la renta asignada se deberán aplicar las disposiciones existentes en el IRPF para este tipo de rentas.

Algunas consideraciones:

- Cabe resaltar que la complejidad de control y fiscalización de las rentas imputadas a la persona física se acrecienta con estos cambios normativos, puesto que exige mayor disponibilidad de información acerca de las inversiones, bienes y negocios que la persona física residente posee en el exterior.
- Aquí también corresponden los comentarios sobre las herramientas que el intercambio automático de información le dará a la AT para identificar

⁴² Art.8 bis del Título 7 y Lit. H del Art.39 del Decreto 148/007.

⁴³ A modo de ejemplo, una persona física uruguaya, accionista de una entidad BONT poseedora de un inmueble en el exterior el cual está arrendado, anteriormente percibía ingresos por arrendamiento que no estaban alcanzados por impuestos en Uruguay. A partir de la modificación de la norma, esta persona física debe imputar como dividendos los ingresos recibidos por dicho arrendamiento, pagando IRPF a la tasa del 12%. Asimismo, cuando el inmueble se venda también pagará IRPF, siendo que con la normativa anterior no quedaba alcanzado.

saldos y rentas de cuentas reportables de las personas físicas residentes que perciben rentas desde instituciones financieras del exterior; y esto aunado a la obligación de identificar e informar ante el Banco Central del Uruguay a los beneficiarios finales de algunas entidades NR.

3. EL PROBLEMA DE LA SUBCAPITALIZACIÓN

La particularidad de las rentas por dividendos radica en que en la mayoría de los casos, la entidad generadora de la renta está gravada por el impuesto a la renta, y luego, el accionista soporta en cabeza propia, su propio impuesto a la renta en ocasión de la distribución de dividendos. Este es un caso particular de “doble imposición económica”, y un efecto no deseado puede ser la inducción de las empresas a financiarse vía endeudamiento en lugar de hacerlo a través del capital propio. El uso abusivo de esta práctica es conocida como “Thin capitalization” (subcapitalización).⁴⁴ En la literatura especializada internacional, se considera que una sociedad es subcapitalizada cuando el capital que posee es relativamente pequeño en relación a sus pasivos.

Cuando los accionistas evalúan financiar a las sociedades mediante la integración de capital o a través de un préstamo, las economías tributarias que inciden en esa decisión se determinan a partir de la carga fiscal que recae sobre el conjunto de la sociedad y los accionistas. Normalmente existe una preferencia a formalizar la inversión como préstamos, lo cual en general, sin perjuicio de otras razones de orden fiscal y extra fiscal, responde al tratamiento diferencial que los intereses y los dividendos reciben en el ámbito del impuesto a la renta. Esta “desviación” de las formas de financiación de sociedades hacia aquellas que significan una menor carga fiscal ha merecido consideración de la legislación fiscal comparada apuntado a mecanismos de reconducción

de los préstamos e intereses hacia el tratamiento fiscal propio del capital y los dividendos. En otras palabras, la subcapitalización como fenómeno tributario no es más que una hipótesis de recalificación, específicamente aplicable a los préstamos e intereses que se pretenda reubicar a efectos tributarios en situación de capital y dividendos.

En Uruguay, en coherencia con las normas legales societarias, sin perjuicio de las regulaciones específicas que limitan o desfavorecen en el plano fiscal el financiamiento mediante préstamos, la legislación tributaria en general, otorga libertad para la financiación de sociedades mediante capital o préstamos.

En la estructura de la imposición a la renta previa a la LRT, la escasez de normas que consideraran específicamente la subcapitalización era coherente con la libertad que el legislador consagraba para la financiación de empresas, así como con la ausencia de una relación obligatoria capital-pasivos en el patrimonio de las sociedades. Adicionalmente, se explicaba también por la no existencia de un impuesto generalizado a la renta global, en tanto que: en la medida que el IRIC solo gravaba, en principio, las rentas provenientes de la combinación del capital y trabajo, desde el punto de vista del beneficiario los intereses estaban excluidos del hecho generador del impuesto; y además, en la mayoría de los casos los dividendos tampoco estaban gravados en cabeza del beneficiario.⁴⁵ En dicho contexto, las ventajas derivadas de sustituir capital propio por préstamos de los accionistas se neutralizaba con el ajuste por inflación y los topes de deducción de intereses. Además de otras razones vinculadas al contexto jurídico económico, como ser la existencia del secreto bancario y la utilización de sociedades con acciones al portador, que habilitaban la concreción de mecanismos de financiación sin que la AT pudiera establecer nexos.⁴⁶

En cambio, a partir de la LRT se justifica la existencia de normas específicas para evitar la subcapitalización

44 Romano, A., Cirimello, G., Vázquez, V., Acosta, J.A., Nieves, G., Camejo, C., Sonderegger, J., Calleja, A.L., Bruzzzone, L. y Yori, M. (2013). Impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE). Montevideo: La Ley Uruguay; Capítulo 1.

45 Blanco, A., y García, D. (1996). Aspectos fiscales de la subcapitalización. Revista Tributaria N° 135, Montevideo, Uruguay, p. 611-628.

46 Eibe, D. (1998). Situación fiscal de la subcapitalización. Revista Tributaria N° 144, Montevideo, Uruguay, p. 397-411.

en tanto que, la estructura de imposición a la renta actual implica riesgos de disminución de los ingresos tributarios derivados de la sustitución de financiamiento de capital propio por préstamos. A continuación se exponen los puntos, a nuestro entender, críticos en este aspecto:

- Si bien en el sistema tributario actual existe autonomía entre los distintos impuestos que gravan las rentas (IRAE, IRPF, IRNR), el mismo fue diseñado teniendo en cuenta la búsqueda de una visión sistémica. Un ejemplo de ello es la integración de la tributación de las ganancias de las empresas y el impuesto a la renta por dividendos del accionista a efectos de evitar o atenuar la doble imposición económica.⁴⁷ No obstante, si el accionista no es contribuyente de IRAE se consagra explícitamente la doble imposición ya que no aplica ningún método para evitarla o mitigarla (salvo en el caso de accionistas NR ante la eventual existencia de un CDI).⁴⁸
- En este nuevo contexto, Uruguay ha ido transitando hacia la transparencia fiscal, para lo cual, entre otras medidas, se flexibilizó el levantamiento del secreto bancario y devino obligatorio la identificación de los titulares de acciones al portador y nominativas. Asimismo, cabe mencionar el efecto más gravoso que implica para los accionistas la introducción del nuevo sistema de dividendos fictos.
- Es así que en el caso de las sociedades que pagan dividendos gravados y los accionistas son sujetos pasivos del IRPF o IRNR⁴⁹, bajo el supuesto que obtienen un resultado fiscal positivo, la carga fiscal total es menor si se financian con préstamos

que con aportes de capital. Esto se debe a que, si bien desde el punto de vista del inversor los intereses están gravados a la tasa del 12% y los dividendos a la tasa del 7% o del 12%, desde el punto de vista de la sociedad en su liquidación del IRAE los intereses son gastos deducibles, aunque sometidos a la regla de la proporción de gastos dependiendo de si la contraparte tributa IRPF, IRNR o IRAE, deducibilidad que no es admitida para los dividendos.

- En el caso de accionistas NR hay que tener en cuenta, que en el ámbito del IRAE se considera a las operaciones entre EP y CM como si fueran realizadas entre partes jurídicas y económicamente independientes, siempre que sus prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales de mercado entre entidades independientes. Sin embargo, como excepción al principio de entidades separadas, en el artículo que enumera las deducciones no admitidas la ley estableció que deban tratarse como cuentas de capital las operaciones financieras entre el EP de entidades NR y dicha entidad, entre la CM residente y sus EP en el exterior, y entre EP de una misma CM ubicados en territorio nacional y en el exterior. Estas operaciones financieras no serán pasibles de generar resultados fiscales propios de cualquier operación realizada entre partes independientes. Por consiguiente, si la CM le realiza un préstamo a un EP ubicado en Uruguay y éste le paga intereses, dado que esta operación no tiene efecto fiscal, se pueden girar utilidades al exterior bajo la forma de intereses, sin retener el IRNR correspondiente. De esta forma se podría violar fácilmente la tributación sobre los dividendos, encubriéndolos como intereses.

⁴⁷ En el caso que el accionista sea contribuyente de IRAE es evitada mediante el método de la exención. Para las utilidades obtenidas por entidades pluripersonales que atribuyen rentas es eliminada debido a que la renta se grava exclusivamente en cabeza del integrante de la entidad.

⁴⁸ Romano, et al., op cit, 2013, capítulo 1.

⁴⁹ Si el accionista es sujeto pasivo de IRNR y no hay CDI.

- Si bien para las operaciones entre CM y EP que no tengan un carácter financiero ni constituyan aportes o retiros de capital resultan de aplicación las reglas de precios de transferencia, los eventuales ajustes derivados de dicha metodología tienen consecuencias exclusivamente en el ámbito del IRAE, por ende, sin efectos en el IRNR.⁵⁰ No obstante a nivel del derecho comparado en algunos países se entiende que todo pago que excede al precio en condiciones “arm’s length” debe reclasificarse como utilidades (“ajuste secundario”) e implica aplicarle a ese ajuste las retenciones correspondientes al giro de utilidades a NR⁵¹, en nuestro país no se aplica este ajuste.

En cuanto a las normas generales, hay que tener en cuenta que nuestro país recoge el concepto de la

realidad económica en el Art.6 del Código Tributario, según el cual en la interpretación del hecho generador de los impuestos las formas nunca pueden primar sobre la sustancia. No obstante, si bien esta disposición permitiría corregir los abusos que pudieran cometerse en cuanto al otorgamiento de préstamos y el pago de intereses, no hay que perder de vista, entre otras consideraciones: 1) que dicho principio comporta una consideración integral de la situación analizada y no solo en términos de comparación con un negocio entre partes independientes; y 2) que la aplicación de la norma debería hacerse en forma prudente y evaluando en cada caso los elementos de juicio, de forma tal de servir de correctivo a los auténticos abusos, pero evitando vulnerar la libertad que existe a efectos legales societarios y tributarios, para financiar las empresas mediante capital o mediante préstamos.⁵²

50 Tal como ya fuera mencionado, el giro o crédito de utilidades que realice el EP situado en Uruguay a su CM ubicada en el exterior se encuentra gravada por IRNR, siempre que dichas utilidades se originen en rentas gravadas por IRAE.

51 Romano, A. (2010). Tratamiento tributario aplicable a las operaciones entre casa matriz y establecimiento permanente. Cómputo de resultados entre establecimiento permanente y casa matriz. Trabajo presentado en las III Jornadas Tributarias, Montevideo, Uruguay.

52 Blanco y García, op cit.

4. CONCLUSIONES

Tal como fuera expuesto en la introducción del presente trabajo, la elección del tema se fundamentó en la búsqueda de una mejora respecto a los siguientes aspectos:

- La baja recaudación por dividendos pagados por las empresas locales y la reciente implantación de un régimen de dividendos fictos.
- La complejidad en la fiscalización de los rendimientos del exterior y la existencia de cada vez más contribuyentes que operan globalmente.

En base al análisis desarrollado en el capítulo 2, respecto a los dividendos pagados por los contribuyentes del IRAE generados en rentas gravadas por dicho impuesto (punto 2.1), podemos concluir que el proceso de determinación de los dividendos gravados y la liquidación del IRPF o el IRNR es sumamente complejo de realizar para los contribuyentes, difícil de controlar por los accionistas y de fiscalizar por parte de la AT. La amplia variedad de situaciones posibles en las empresas (en función de su tributación, rentabilidad contable y fiscal, monto y ejercicios en que se distribuya), amerita el análisis de cada caso en particular. A los accionistas que sean objeto de retención, así como a la AT, puede resultarles engorroso controlar los importes retenidos, ya que necesitarán controlar los resultados contables, las Declaraciones Juradas de IRAE de la empresa que les distribuye resultados y eventualmente de otras empresas que le hubieran distribuido dividendos a aquella, lo que se dificulta más aún en caso que sucesivas empresas participen en el capital de otros SP de IRAE. Por ello creemos conveniente pensar en un sistema más simplificado, al menos para aquellos contribuyentes de menor cuantía, que permita determinar el impuesto de una forma abreviada y fundamentalmente que maximice la relación costo/beneficio de su fiscalización.

En cuanto al régimen de dividendos fictos, si bien en la etapa inicial puede implicar ciertas dificultades prácticas para los contribuyentes, como contrapartida, tal vez de esta forma se logre recaudar más impuesto por la distribución ficta que lo que se viene recaudando actualmente por los dividendos reales. En todo caso, habrá que esperar a que se midan los resultados.

Asimismo, y si bien un análisis exhaustivo escapa al alcance del presente trabajo, entendemos necesario dar término a exenciones injustificadas, cerrar vacíos legales y establecer nuevas especificaciones con miras a contribuir a la mejora de la recaudación y a la equidad tributaria.

Por su parte, en relación a los dividendos originados en rendimientos de capital mobiliario del exterior (punto 2.2), cabe destacar que es más que conveniente toda actuación que tenga por objetivo luchar contra la evasión y elusión fiscal, con miras a que no merme el poder recaudatorio de las AT por el diseño de complejas operaciones transnacionales como consecuencia del fenómeno de la globalización.

En este sentido, nuestro sistema tributario ha avanzado al incorporar ciertas medidas de imputación, asignación o recalificación de la renta, con el objetivo de combatir la erosión de la base impositiva, el diferimiento del pago de los impuestos y el desplazamiento de las rentas a otras jurisdicciones con menor carga impositiva. Sin embargo, la norma es demasiado ambiciosa y poco precisa, por lo que es necesario ajustarla para dotarla de un enfoque realista y abordable para la AT, y que a su vez otorgue certeza jurídica a los contribuyentes. En cuanto al intercambio de información, la normativa ha sufrido modificaciones y está actualmente en un proceso de incorporación de numerosas medidas tendientes a su efectivización. Si bien en nuestra opinión este hecho es sumamente positivo, genera

la incertidumbre de cómo será su implementación en la práctica y su utilidad para la AT. Además, es de destacar que la AT deberá contar con los recursos (humanos, informáticos, etc.) suficientes para poder llevar a cabo el control del impuesto mediante el uso de esta herramienta. Consideramos a su vez, que el intercambio de información es un requisito más para que aplique con eficacia el régimen de asignación de rentas pasivas del exterior. No obstante, nos encontramos ante el problema paradójico de que nuestro país aplica estas normas cuando existen entidades BONT, las cuales por su definición, se encuentran en países con los cuales Uruguay no tiene convenido el intercambio de información o si lo tiene, el mismo no se cumple, con lo cual se complejiza el control. Entendemos que la identificación del beneficiario final es de utilidad para subsanar este hecho. A esto se debe agregar, que el desestímulo a la existencia de este tipo de entidades, hace que la casuística de asignación de rentas se limite considerablemente.

Por otro lado, en relación al problema de la subcapitalización, la tendencia mundial apunta a incorporar normas con la finalidad de impedir la erosión de la base imponible por la deducción excesiva de intereses. Si bien podría considerarse que el principio de realidad económica es una norma estándar que

puede ser usada para evitarla, hay que tener en cuenta que éste tipo de solución conlleva a la dificultad probatoria de la AT y a la falta de certeza jurídica del contribuyente, lo que redundaría en la necesidad de establecer reglas precisas y de carácter objetivo. Por todo lo expuesto y apuntando al objetivo de aumentar la recaudación, juzgamos conveniente legislar la hipótesis de subcapitalización de manera de evitar posibles situaciones de elusión a partir de la planificación fiscal de las empresas.

A lo largo de este trabajo hemos intentado abordar un tema muy actual y complejo sobre el cual, si bien la legislación uruguaya ha avanzado considerablemente, resulta imperioso avanzar en el análisis de otros enfoques que en algún punto puedan servir de reflexión.

El proceso lógico y deseable sería que la simplificación del cálculo, el cumplimiento de los criterios de equidad y el otorgamiento de seguridad jurídica al contribuyente, se vean reflejados en la mejora del control para la AT y en el incentivo del cumplimiento voluntario de los contribuyentes. De esa forma, confiamos en que mejorar el tratamiento fiscal de los dividendos es beneficioso para toda la sociedad en su conjunto.

5. BIBLIOGRAFÍA

Bernal, C. (2015). Transparencia Fiscal Internacional. Trabajo Final de grado Universidad de Alcalá. Papeles de discusión IELAT, N°13, Madrid, España.

Blanco, A., y García, D. (1996). Aspectos fiscales de la subcapitalización. Revista Tributaria N° 135, Montevideo, Uruguay, p. 611-628.

Calleja, A.L., Camejo, C., Acosta, J.A., Bruzzone L. (2011). Las rentas de fuente extranjera gravadas por IRPF. Trabajo presentado en las IV Jornadas Tributarias, Montevideo, Uruguay.

Eibe, D. (1998). Situación fiscal de la subcapitalización. Revista Tributaria N°144, Montevideo, Uruguay, p.397-411,.

Exposición de Motivos del Proyecto de Ley N° 18.718 remitido al PE de fecha 07/06/2010.

Rendición de Cuentas y Balance de Ejecución Presupuestal, Ejercicio 2015, Informe Económico – Financiero, Exposición de Motivos.

Romano, A. (2010). Tratamiento tributario aplicable a las operaciones entre casa matriz y establecimiento permanente. Cómputo de resultados entre establecimiento permanente y casa matriz. Trabajo presentado en las III Jornadas Tributarias, Montevideo, Uruguay.

Romano, A., Cirimello, G., Vázquez, V., Acosta, J.A., Nieves, G., Camejo, C., Sonderegger, J., Calleja, A.L., Bruzzone, L. y Yori, M. (2013). Impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE). Montevideo: La Ley Uruguay.



LAS TECNOLOGÍAS DIGITALES EN LA INDUSTRIA TRIBUTARIA: **EL CASO DEL IVA**

Job **KAVOYA**

SINOPSIS

Este trabajo presenta un caso que explica cómo las tecnologías digitales pueden aplicarse en las administraciones tributarias para desarrollar nuevas capacidades dirigidas a mejorar el cumplimiento y aumentar los ingresos. El caso específicamente se enfoca en el Impuesto al Valor Agregado y muestra que la digitalización de este impuesto debe iniciarse con el reclutamiento de contribuyentes y el procesamiento de las

declaraciones. El documento se basa en evidencia de países que han iniciado la travesía de la digitalización a fin de desarrollar un caso que pueda ser aplicado en cualquier administración. Su principal contribución consiste en señalar que la inteligencia artificial puede dar resultados positivos en términos del compromiso entre el contribuyente y la agencia tributaria.

CONTENIDO

1. ¿Existe una “larga cola” en la industria tributaria?
2. Evidencia empírica
3. Digitalizar la administración del IVA
4. Implicaciones de las tecnologías digitales en el IVA
5. Conclusión
6. Bibliografía

EL AUTOR

Oficial de Aduanas experimentado que trabaja con el Departamento de Aduanas de la Autoridad de Ingresos de Kenia, Reformas Aduaneras y Sección de Modernización. Actualmente está cursando la Maestría en Administración de Empresas – Negocios Digitales en la Universidad de Hanyang, Seúl, Corea del sur, así como una Maestría en Ciencias en Finanzas en la Universidad Kenyatta, Nairobi, Kenia.

INTRODUCCIÓN

La tributación es uno de los métodos más antiguos utilizados por los gobiernos para recaudar ingresos para atender las deudas públicas. La historia antigua muestra los registros de impuestos existían en el mundo antiguo (2002). Sin embargo, el impuesto al valor agregado (IVA) es una forma relativamente nueva de tributación introducida en el siglo XX, Ebril, Keen, Bodien y Summers (2001). En Francia, el IVA se introdujo en 1954 (Charlet y Owens 2010). La adopción del IVA en diferentes países fue facilitada por diferentes factores, incluidos los acuerdos comerciales o los bloques comerciales, y la necesidad de asistencia para el desarrollo financiero. Los países miembros de la Unión Europea debían adoptar rápidamente el IVA, ya que era un requisito previo para los miembros del bloque de comercio, mientras que en otros países la adopción fue impulsada por el apoyo del Fondo Monetario Internacional (FMI), según Charlet y Owens (2010). 160 países del mundo han implementado el IVA y más países se están preparando para adoptarlo, según el Ministerio de Finanzas de Malasia. La tasa de IVA estándar aplicada en diferentes países varía de 1,5% a 27%, véase el apéndice 1. Este impuesto relativamente nuevo ha sido presentado como la herramienta más eficaz que los gobiernos tienen a disposición para generar ingresos (Go, Kearney, Robinson, y Thierfelder 2005). El IVA se calcula ad valorem en productos selectos y algunos servicios. Los tramos tributarios para el IVA varían y algunos países tienen bienes y servicios exentos de IVA, mientras que otros tienen una tasa de IVA del cero por ciento.

La administración del IVA puede clasificarse en dos categorías diferentes. En primer lugar, el IVA sobre las importaciones suele ser evaluado y recogido por las aduanas durante la declaración y el despeje de las mercancías importadas. El monto del IVA por pagar en la importación se calcula en base al valor aduanero de los bienes. La determinación del valor en aduana se basa en las leyes y procedimientos vigentes en materia de impuestos aduaneros, pero en general, incluye una suma de los precios pagados o pagaderos para los bienes, fletes, seguros marinos y costos directamente atribuibles a la mercancía. En segundo lugar, el IVA sobre las mercancías vendidas en un país se evalúa en el punto de venta y el IVA pagadero al gobierno es

la diferencia entre el IVA en las ventas y el IVA en las compras. Para simplificar el proceso de administración del IVA, las administraciones tributarias han empleado tecnologías de información que van desde el registro de contribuyentes, la automatización del proceso de devolución del IVA y el despliegue de los registros tributarios. La aplicación de la tecnología en los negocios ha dado lugar a numerosos cambios en cuanto a cómo los negocios conducen sus asuntos. Estos cambios van desde nuevos métodos de producción, nuevos productos, hasta nuevos modelos de negocio, y ahora la inteligencia artificial.

El mundo de la tecnología está cambiando a un ritmo más rápido que hace unos años atrás. Los equipos modernos son capaces de generar datos, comunicarse con otros equipos, actuar de forma independiente, enviar y recibir datos que se analicen para otra acción. Como resultado, las empresas tradicionales están constantemente enfrentando desafíos. Estos desafíos afectan todos los aspectos del negocio, incluyendo operaciones, adquisiciones, finanzas, recursos humanos, mercadeo, comunicación e informes. Algunas de las tecnologías disruptivas más notables incluyen el **“Internet-de los Objetos” (IoT, Internet-of-things)**, La computación en la **nube (Cloud Computing)**, el **análisis de datos avanzados y el software-como-un-servicio (SaaS)**. La aplicación de estas tecnologías en operaciones empresariales ha llevado a una mejora de la eficiencia, la recopilación de información, el intercambio de datos de máquina a máquina, la reducción de costos, la gestión del cumplimiento entre otros. Algunas empresas están adoptando tecnologías disruptivas como estrategia para una ventaja competitiva. Tomemos por ejemplo, **IoT** en la industria médica, donde los pacientes reciben una pulsera que es capaz de capturar datos incluyendo los patrones del sueño de los pacientes, cambios en temperatura del cuerpo, y la presión arterial. Este dispositivo portátil es capaz de recoger los datos del paciente y enviarlo de forma autónoma al sistema de gestión del paciente del hospital. La pulsera también podría notificar a un paciente cuando la temperatura del cuerpo ha subido más allá de un límite establecido y notificar al médico del paciente sobre los cambios en la temperatura corporal del paciente. Los datos recogidos por esta pulsera darán una visión detallada que antes no era posible capturar, proporcionando al médico más información sobre el paciente y probablemente

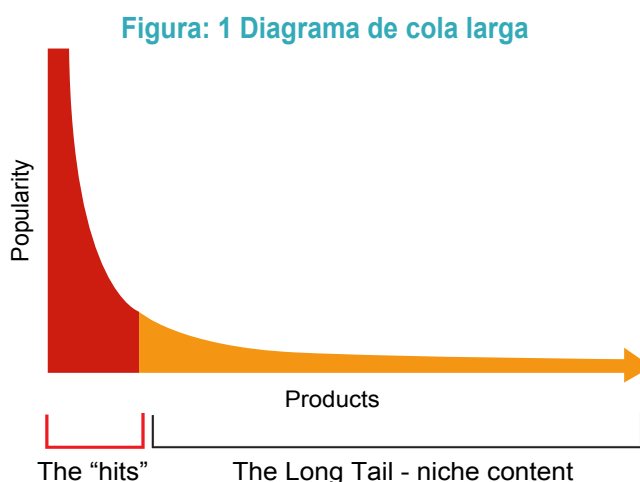
conducirán a un mejor diagnóstico y tratamiento de las enfermedades. Appelboom, Camacho, Abraham, Bruce, Dumont, Zacharia, Amico, Slomian, et.al. (2014). Este ejemplo muestra el potencial que las nuevas tecnologías digitales pueden ofrecer a las empresas, al permitir nuevas capacidades y permitir una mejor comprensión de los problemas. En la era de las tecnologías digitales, las agencias tributarias tienen más opciones para crear nuevas soluciones que mejoren el cumplimiento y aumenten los ingresos. Las tecnologías digitales son un desafío importante para las empresas actuales. Para aprovechar la tecnología hacia una mejor prestación de servicios, el presente estudio de caso muestra cómo las agencias tributarias pueden aplicar las tecnologías digitales en la administración del IVA.

En la mayoría de los países en desarrollo, las pequeñas y medianas empresas (PYME) contribuyen mucho al crecimiento de la economía y, como tal, son un gran objetivo para las finanzas públicas. La proporción del PIB de las PYME en comparación con su pago de impuestos es muy baja, Keen (2013). Una pregunta que los responsables políticos deben hacer es: ¿cómo se puede apoyar a las PYME para que continúen contribuyendo al crecimiento de la economía, así como para mejorar su cumplimiento con las leyes tributarias? Este estudio de caso argumenta que la solución radica en las tecnologías digitales. Muchas de las principales innovaciones tecnológicas provienen de una mejor conectividad. La invención de la red 4 g LTE (Evolución a largo plazo de la cuarta generación) entregó mayor conectividad y como resultado, la aplicación de tecnologías innovadoras y disruptivas en las operaciones empresariales está causando cambios importantes en los modelos de negocio tradicionales. De manera similar, estas tecnologías permiten la cooperación entre empresas, que en última instancia reducen los costos y los riesgos.

1. ¿EXISTE UNA “COLA LARGA” EN LA INDUSTRIA TRIBUTARIA?

El concepto de la “cola larga” (long tail) propone un nuevo modelo de negocio donde los productos que tienen menos demanda pueden llegar a ser tan lucrativos que los productos en alta demanda. Anderson

(2006) sugirió primero el concepto de cola larga en 2004. Para que estos productos de baja demanda sean lucrativos, Anderson (2006) sugirió que debe existir una plataforma que apoye muchos productos especializados para que sean fácilmente accesibles a los compradores. El concepto de la cola larga postula que los productos de alta demanda no permanecen como de alta demanda por mucho tiempo. Algunos productos nunca llegan a ser “hits” desde el momento en que van a los mercados. Puesto que los gustos y las necesidades del consumidor varían, algunos querrán comprar productos de alta demanda mientras que otros prefieren productos especializados. Los productos de alta demanda dejan de ser al tope cuando productos más nuevos llegan al mercado. Esto deja muy pocos productos con un éxito permanente y muchos productos van a la sección de no los especializados. Esta sección se convierte a menudo en una “cola larga”.



Fuente: www.longtail.com/about.html

Existen lecciones que las agencias tributarias pueden aprender del concepto de cola larga y adaptarlas a la administración tributaria. Estas lecciones ofrecen grandes oportunidades y perspectivas para que las agencias tributarias alineen sus operaciones con el entorno empresarial, logrando así el crecimiento de los ingresos, mejorando el cumplimiento y promoviendo prácticas comerciales justas y legítimas.

Las agencias tributarias normalmente evalúan el costo y beneficios de hacer una auditoría y los resultados esperados después de la auditoría. Este principio

tiene sentido ya que si una empresa invierte \$ 100, la rentabilidad debería ser superior a la inversión inicial. Con recursos limitados, las agencias tributarias tienen pocas opciones: centrarse en las grandes y medianas empresas. En el concepto de la cola larga, estos dos grupos (empresas medianas y grandes) serán los productos objetos de los controles. Son menos numerosas comparados con las pequeñas empresas, manejan transacciones enormes y, dado que mantienen sistemas detallados de informes, son más fáciles de auditar. Un examen de este grupo conduciría a altos rendimientos para el equipo de auditoría. Por otro lado, las pequeñas y medianas empresas tienen la mayor base de usuarios y raramente son auditadas por las agencias tributarias. Esto se debe a la limitación de recursos, la falta de documentos de soporte de transacciones y la gran cantidad de empresas en esta categoría. Este desafío presenta una gran oportunidad para la analítica de datos. *Gartner (2016) define la analítica avanzada como el examen autónomo y semiautónomo de datos o contenidos utilizando técnicas y herramientas, para descubrir las percepciones, hacer predicciones o generar recomendaciones.* La adopción de tecnologías basadas en TIC ayuda mucho en la gestión de los costos y la mejora de la eficiencia. En el concepto de cola larga, los productos de demanda limitada se ponen en una plataforma que minimiza los costos de búsqueda y hace que sea fácil para el comprador y el vendedor conectarse. Esta plataforma actúa como un ecosistema que conecta a un número de partes interesadas en un solo lugar. En cuanto a las administraciones tributarias, la mayoría de sus sistemas no son ecosistemas, sino una solución centrada en las necesidades de la Agencia Tributaria. Un ecosistema ofrece beneficios a todas las partes que crean cooperación, así como competencia.

El objetivo de las agencias tributarias de traer a las PYMES en el sistema tributario debe implementarse de una manera que no reduzca su contribución a la economía, reduzca al mínimo el costo de cumplimiento, promueva la trazabilidad de las transacciones, se basa en datos disponibles en tiempo real a las agencias tributarias, e incorpora información de terceras partes como soporte para transacciones no trazables. Este estudio de caso argumenta que la auditoría de las PYMES se puede

hacer sin necesidad de ningún archivo impreso que se somete a la Agencia Tributaria. Esto será posible cuando se incorporen las tecnologías digitales en la administración tributaria y se recopilen datos de PYMES en tiempo real, cotejados y analizados con fines tributarios. Con la penetración de red 4G LTE que va aumentando en la mayoría de las partes del mundo, la conectividad aumentará y esto establecerá el escenario para más cambios y oportunidades. Las administraciones tributarias tienen un mayor papel si digitalizan el proceso de administración tributaria.

2. EVIDENCIA EMPÍRICA

Esta sección presenta una breve revisión de las pruebas para apoyar la afirmación de que la trazabilidad de las transacciones actúa como una buena disuasión contra las evasiones fiscales, y que las inversiones en tecnologías digitales por parte de las agencias tributarias dan resultados positivos.

2.1 Trazabilidad de las transacciones tributarias y cumplimiento

El principio subyacente en esta sección es que la auditoría requiere el examen de los documentos para determinar la veracidad de las entradas como se declara en los Estados financieros. En la práctica de la auditoría, la disponibilidad de documentos justificativos constituye la base sobre la cual un auditor da su opinión con respecto a las declaraciones. En la auditoría fiscal, la disponibilidad de documentos justificativos forma la base sobre la cual se realiza la evaluación tributaria. La falta de disponibilidad de transacciones que respalden los documentos en la auditoría fiscal puede causar problemas y a menudo puede conducir a una evaluación injusta de los impuestos a pagar. Los documentos ayudan a establecer la trazabilidad de las mercancías de una empresa a otra. En el caso de la agencia tributaria de Chile (Pomeranz 2015), se encontró que las empresas que tenían sus transacciones trazables eran más cumplidores en comparación con aquellas cuyas transacciones no eran rastreables. Esto indica que la trazabilidad de las transacciones es una fuerte disuasión a la evasión fiscal. Los hallazgos chilenos indican que hubo bajos niveles de cumplimiento entre las empresas que vendían a los consumidores finales.

Estas empresas probablemente pequeñas no guardan registros y, como tal, no pueden completar ninguna declaración. En Dinamarca, Kleven y Waseem (2012) muestran que cuando la probabilidad de detección de evasión es baja, los contribuyentes se involucran más en la evasión fiscal. Siguiendo a Kleven y Waseem (2012), este estudio de caso argumenta que donde la detección y la aplicación son defectivas, la evasión fiscal se extiende más allá de las PYMES a todos los tamaños de los contribuyentes, incluyendo las grandes corporaciones. Las agencias tributarias deben trabajar en el aumento de la probabilidad de auditoría y la auditoría debe pasar de los aspectos tradicionales del examen de las declaraciones manuales que llevan mucho tiempo hacia el uso de tecnologías digitales que pueden actuar independientemente para analizar datos, generar percepciones y tendencias. Las tecnologías digitales deben llevar a un período más corto de auditorías. Los datos de auditoría deben incluir tantos datos en tiempo real de los contribuyentes como también datos de terceros.

La trazabilidad de las transacciones puede beneficiar mucho con la disponibilidad de información de terceros. En el caso de Ecuador, Carrillo, Castro y Scartascini (2016) muestran que los reportes de terceros declaran una cantidad mayor que la cantidad auto-informada. Carrillo y al. (2016) argumentan que en caso de seguimiento deficiente, la información de terceros será menos útil. Con las tecnologías digitales, las agencias pueden recibir fácilmente información de terceros y a través del análisis de data pueden identificar las tendencias que enseñan el fraude y evasión fiscal. Esta evidencia muestra que la trazabilidad mejorada debe actuar como una disuasión contra la evasión fiscal y que la aplicación debe fortalecerse para aumentar el cumplimiento de las leyes tributarias.

2.2. La digitalización de la administración tributaria

La relación entre una agencia tributaria y los contribuyentes está formada por la tecnología que existe en el entorno operativo. Las agencias tributarias se enfrentan a un gran desafío: la amenaza de recaudar menos ingresos, y por lo tanto, tienen que pasar a las tecnologías digitales, que permiten la recolección y

evaluación de los datos en tiempo real, según Ernst & Young Consulting (2016). El acceso a los datos en tiempo real constituye una base para una rápida respuesta a los riesgos de cumplimiento (Ernst & Young Consulting, 2016) y en general, con esta disuasión se incrementarán los niveles de cumplimiento.

El proceso de digitalización es continuo y las agencias tributarias deben implementar metas a largo plazo dirigidas a una organización completamente transformada. En Brasil, la digitalización tributaria está en curso y ofrece una buena referencia para este estudio. El proceso de digitalización tributaria en Brasil comenzó con el establecimiento del sistema público de contabilidad digital (SPED) [*sistema público de Escrituracao digital*] (Silva, Passos, gallo, Peters, 2013) que aseguró que las empresas que vendían mercancías tuvieran que enviar sus facturas electrónicamente a la administración, Ernst & Young Consulting (2016). Brasil también ha implementado la presentación electrónica (*E-filing*) donde se requieren tanto los registros contables como tributarios, intercambio automatizado de información, facturación electrónica, analítica de datos y e-social donde las empresas presentan libros electrónicos e información sobre nóminas, Ernst & Young Consulting (2016). Los resultados de los esfuerzos de digitalización en Brasil son alentadores. El valor de la auditoría aumentó de r \$6,2 en 2012 a r \$9 millones en 2013 y el aumento promedio en los impuestos anuales federales ha sido de 12,46%, Ernst & Young Consulting (2016).

Nuevas tecnologías que tienen el potencial de revolucionar la evaluación tributaria del IVA siguen desarrollándose. Una tecnología clave es la tecnología de cadena de bloques. Ainsworth (2017) argumenta que la cadena de bloques proporcionará eficiencias sustanciales a la administración tributaria del IVA. En la tecnología de bloques, las transacciones son verificadas por los nodos de la red, y registradas en un libro mayor públicamente distribuido, Ainsworth (2017). Esta tecnología será de gran ayuda para facilitar la trazabilidad de las transacciones de una empresa a otra. Esta breve evidencia muestra que los cambios esperados en la administración tributaria son enormes si las agencias se mueven a las tecnologías digitales.

3. DIGITALIZAR LA ADMINISTRACIÓN DEL IVA

Las tecnologías digitales han causado grandes cambios en las operaciones comerciales y las administraciones tributarias tienen que alinear sus operaciones con la economía digital. Existen oportunidades para que los departamentos tributarios desarrollen e implementen soluciones digitales que darán como resultado un aumento de la base de contribuyentes, mejores niveles de cumplimiento, objetivos y auditoría basados en la inteligencia, reducción del costo de la evaluación fiscal y aumento de recaudaciones de impuestos. Esta sección hablará sobre las tecnologías digitales que las autoridades fiscales pueden adoptar para digitalizar la administración tributaria. Este estudio de caso argumenta que el registro de contribuyentes y los procesos de declaración de impuestos son los principales candidatos para la transformación digital. Esto se debe a que estos dos procesos proporcionan datos clave que son útiles en la administración del IVA.

3.1. Registro de contribuyentes

Las administraciones tributarias tienen una sección que trata sobre el registro de nuevos contribuyentes en el soporte tributario. Los oficiales de esta sección programarán visitas a regiones específicas donde entrarán físicamente en un bloque de oficinas y comprobarán si una empresa tiene certificado de registro de la Agencia Tributaria. Los negocios sin certificado de registro de impuestos se requerirán registrarse. Algunas de las empresas son pequeñas y medianas empresas (PYME) y el registro de los mismos es un reto y un gran trabajo. La Agencia Tributaria requiere recursos masivos para seguir visitando las regiones periódicamente para monitorear qué contribuyentes no están registrados en la Agencia Tributaria. Las tecnologías digitales pueden aplicarse en el registro de contribuyentes para simplificar y estandarizar el registro de contribuyentes y el monitoreo se puede hacer de forma remota desde la oficina.

Las agencias tributarias pueden desarrollar una solución que incorpore la interfaz del programa de aplicación de mapas (API) que permitirá a los oficiales tributarios de ver una región de interés en un mapa que incluya todas

las instalaciones. El propietario de las instalaciones (edificios) presentará un plan de construcción aprobado a la agencia de impuestos que muestra el número de pisos en una instalación, número de espacios para alquilar por piso, y los detalles de los inquilinos actuales. La solución debe permitir al propietario de la instalación actualizar el sistema tributario con los detalles de los nuevos inquilinos, o sobre inquilinos que salen del edificio. Los detalles del inquilino presentados incluirán el número de identificación del contribuyente inquilino (NIT), los montos de arrendamiento y cualquier otro costo pagado al propietario por el inquilino. El inquilino verificará la información enviada a la Agencia Tributaria una vez que accedan al sistema de agencia tributaria usando su NIT. En la oficina de la Agencia Tributaria, los oficiales deben poder ver en el mapa los edificios en una región/área y consultar edificios para ver cuántos de los espacios están vacantes y los que ya están ocupados. Cada espacio de oficina será identificable y ningún arrendatario alquila la instalación sin que el dueño de la propiedad envíe sus detalles a la Agencia Tributaria. Los contribuyentes registrados recibirán un dispositivo inteligente (Smart Taxi Register) que puede transmitir una señal a la oficina tributaria para demostrar que el espacio de oficina está ocupado por un contribuyente registrado. El dispositivo se puede configurar para mostrar cuando el contribuyente está operando el negocio y cuando están cerrados. Los oficiales tributarios harán periódicamente inspecciones físicas de los edificios para verificar la ocupación.

La implementación de esta solución tendrá una serie de beneficios. En primer lugar, el registro de los contribuyentes será automatizado, permitiendo que los nuevos inquilinos se conviertan automáticamente en la base tributaria cuando firmen un contrato de arrendamiento con el propietario de la instalación. Los datos de los inquilinos existentes serán capturados una vez en el sistema y así todos los arrendatarios que operan dentro de un área se convierten en contribuyentes activos. Esto dará como resultado un aumento en la base de contribuyentes. En segundo lugar, para las agencias tributarias que cobran el impuesto sobre la renta, esta solución resultará en ingresos fiscales adicionales. Los ingresos de alquiler recibidos por el dueño de la propiedad serán fáciles de determinar y cualquier deducción permitida puede

determinarse asumiendo que haya una interfaz entre la administración tributaria y terceros. En tercer lugar, esta solución crea un terreno de juego nivelado donde todas las empresas que operan dentro de la jurisdicción tributaria se convierten en contribuyentes activos.

3.2. Declaraciones de impuestos

Los impuestos son remitidos a las agencias tributarias para cumplir con el marco legal existente y la presentación de declaraciones de impuestos tiene como objetivo proporcionar información pertinente que permita el monitoreo de los pasivos tributarios, Kopczuk y Slemrod, (2006). Las declaraciones de impuestos son uno de los puntos difíciles que muchos contribuyentes tienen que enfrentar en muchas jurisdicciones tributarias. Esto sucede porque algunas de las leyes tributarias no son claramente entendidas por los contribuyentes, el temor a las sanciones fiscales y el incumplimiento, y el proceso complejo para la presentación de las declaraciones. En algunos casos, los contribuyentes nunca ven los beneficios de sus impuestos y por lo tanto la necesidad de presentar declaraciones. Algunos contribuyentes querrán verificar si el impuesto deducido mensualmente por sus empleadores se remite realmente a la Agencia Tributaria. En las jurisdicciones tributarias donde las declaraciones de impuestos se realizan mediante formularios manuales, los oficiales de impuestos se enfrentan a un nuevo reto de recibir los formularios, clasificar y capturar los datos fiscales en el sistema de gestión tributaria. El problema de las declaraciones de impuestos afecta tanto a la Agencia Tributaria como a los contribuyentes, ejerciendo presión sobre los recursos de la Agencia. La aplicación de la tecnología moderna debe eliminar el problema de la presentación de declaraciones de impuestos mediante la simplificación y estandarización del procedimiento, así como proporcionar a los contribuyentes más información que les facultará para mejorar sus niveles de cumplimiento. Esta sección explica las oportunidades disponibles para que las agencias tributarias se ocupen de las declaraciones de impuestos.

Las declaraciones de impuestos pueden clasificarse en dos categorías principales: declaraciones de impuestos individuales y declaraciones de impuestos corporativas. Las declaraciones de impuestos individuales incluyen a los empleados que pagan

a medida que gana (PAYE), empresas de un solo propietario, negocios de asociación y actividades similares emprendidas por un individuo. Las declaraciones de impuestos corporativas incluyen las declaraciones de impuestos de sociedades. Con el fin de aprovechar las tecnologías digitales en la modernización de las declaraciones de impuestos, este estudio de caso sugiere el despliegue de un registro de impuestos inteligente (STR). Este registro de impuestos debe tener, además de las capacidades de registro de impuestos, las capacidades de almacenamiento en la nube, conectividad 4G LTE o superior, la capacidad de enviar y recibir datos de forma autónoma, y la capacidad de localizar la posición del dispositivo de forma remota (habilitado para la ubicación). ¿Podría la capacidad de almacenamiento de información asegurar que las conexiones entre los servidores de impuestos y un STR independiente sean óptima? la conexión 4 g LTE permitirá un intercambio más rápido de datos entre STR y los servidores en la nube. El STR recopilará datos y lo enviará a la nube donde se realizará la analítica y las notificaciones de la Agencia Tributaria podrían ser comunicadas también a través del STR. La detección de la ubicación permitirá a los oficiales de impuestos ver remotamente dónde están ubicados los dispositivos, así como cuando los dispositivos no están en uso. Este registro de impuestos inteligente (*Smart Tax Registry, STR*) debe reemplazar los registros existentes.

Al digitalizar el impuesto sobre el valor añadido (IVA), esta monografía sugiere un formato contable compartido donde el sistema es capaz de rastrear el movimiento de productos de un comerciante a otro hasta el consumidor final. La capacidad de trazar transacciones es un requisito fundamental para la tributación, Pomeranz (2015). La implementación de impuestos es una cuestión muy compleja en los países en desarrollo. Esta limitada disponibilidad de información se ve agravada por la falta de trazabilidad de las transacciones (Pomeranz 2015) y este desafío conduce a diferencias en los sistemas tributarios entre países desarrollados y en desarrollo, Kopczuk y Slemrod, (2006).

En cualquier jurisdicción tributaria, existen tres puntos de partida principales para cualquier producto. Primero son los productos agrícolas que se originan en los

agricultores locales. Cuando un agricultor ha cosechado su producto y lo vende a un supermercado, una factura fiscal debe acompañar a la compra y esto actúa como el punto de partida para rastrear el movimiento del producto. La segunda fuente son las importaciones. Las aduanas manejan las importaciones de mercancías y la mayor parte de las transacciones pueden ser remontadas del sistema aduanero. Por último, los fabricantes locales son la tercera fuente de productos consumidos en una jurisdicción tributaria. Para la digitalización eficiente del IVA en las mercancías, las agencias tributarias se centran en estos tres emisores de bienes. Cuando un fabricante ha fabricado bienes y los ha vendido a una firma A, el STR en las instalaciones del fabricante enviará los detalles de la transacción a la STR del comprador a través de la conectividad de la nube. Cuando la firma A recibe la mercancía, el STR en A se actualiza con los productos recibidos y entra el IVA. Cuando la firma A vende mercancías a los minoristas más pequeños B y C, el STR registrará las ventas, el IVA de salida, y determinará el IVA debido. Esta información se enviará a la agencia tributaria para mostrar el ingreso esperado de la firma A, así como de todas las demás empresas.

Existe una práctica común de los minoristas reclasificar los bienes que deben atraer al IVA como si fueran de calificación cero, reduciendo la cantidad de IVA pagadero. Esta infracción fiscal se tratará en esta solución. Los tres principales originadores de bienes son menos comparados con los muchos minoristas pequeños diseminados por la jurisdicción tributaria. Si la Agencia Tributaria se centra en asegurar que los originadores de las mercancías clasifiquen correctamente las mercancías con fines de IVA y que los minoristas no estén autorizados a reclasificar los bienes, entonces no habrá pérdidas de ingresos en el IVA. Esta reducción en el número de entidades en las que las agencias tributarias deben centrarse está en consonancia con Kopczuk y Slemrod (2006). Las mercancías importadas son manejadas por las aduanas y hay una alta probabilidad que la mayor parte de las mercancías serán clasificadas correctamente. Esto requerirá que, a medida que los productos se muevan de una empresa a otra, mantengan un código identificable único para permitir el rastreo y asegurar que no se realice una nueva clasificación. Del mismo

modo, los contribuyentes que no están familiarizados con qué productos atraen el IVA ya no necesitarán preocuparse. El STR identificará los productos que han sido vendidos en una tienda específica y que no fueron anteriormente rastreados. Asimismo, el STR podrá realizar un seguimiento de las cantidades para asegurar que las cantidades declaradas en importación coincidan con las cantidades vendidas, pero esto debe ser implementado en productos específicos.

La aplicación de la inteligencia artificial en las diferentes industrias está en auge y las agencias tributarias no deben quedarse atrás en esta área. El STR debe formar parte de la inteligencia artificial en la industria tributaria. EL STR puede ser configurado para enviar recordatorios a los contribuyentes sobre la fecha de vencimiento para la declaración del IVA o podría actuar como una herramienta para educar a los contribuyentes sobre los asuntos tributarios. Un contribuyente puede querer entender lo que la ley tributaria dice sobre las facturas tributarias. Pensar en una situación en la que el contribuyente pide al STR que sección de la ley se ocupa de las facturas fiscales y el STR responde inmediatamente. O suponga que hay una nueva legislación que afecta el funcionamiento del IVA. Del mismo modo, un contribuyente puede recibir una nota recordatoria del STR en los plazos para la presentación de declaraciones y de inmediato se pueden reportar a la oficina a través de un audio. La incorporación de capacidades de texto a voz en el STR asegurará de que el STR puede convertir una notificación de texto en un audio y hacerlo llegar al contribuyente. Las agencias tributarias pueden utilizar el STR para comunicar información detallada sobre la nueva legislación en diversos formatos incluyendo grabaciones digitales audios, vídeo o animación. Ahorra tiempo a los contribuyentes, asegura la comunicación directa, y puede ser utilizado para evaluar la efectividad de los diferentes métodos usados por la agencia para comunicar con los contribuyentes. Este estudio argumenta que la digitalización del registro de contribuyentes y el procesamiento de declaraciones revolucionará la administración del IVA. También propone el desarrollo de la inteligencia artificial, que creará una nueva vía para un mejor compromiso entre la agencia tributaria y los contribuyentes.

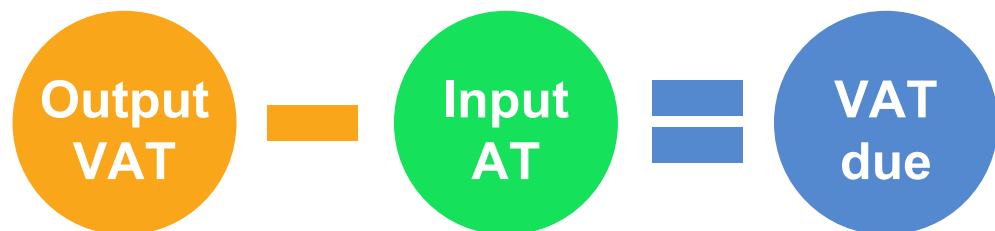
3.3. ¿Por qué el IVA?

El IVA se aplica a la liquidación de las importaciones o al punto de venta por las empresas locales. Esto pone el IVA en medio de un número de otros impuestos evaluados por las agencias tributarias. Para las importaciones, el IVA es evaluado y recaudado por las aduanas y esto constituye una fuente de datos para rastrear el movimiento de mercancías de una empresa a otra. En las empresas locales, el IVA se cobra en las ventas (ingresos). Los ingresos de las ventas se convierten en la base sobre la cual las empresas generan ganancias y son capaces de financiar sus operaciones. De las ventas, el IVA es pagadero y otros impuestos incluyendo impuesto de sociedades se calculan de la base de ventas. Este escenario muestra que existe un vínculo entre las importaciones, las ventas y los impuestos. En una situación en la que todas las transacciones locales

son digitalizadas y trazables, el IVA se convierte en el impuesto más crítico en el que centrarse. Este caso destaca tres razones por las cuales la digitalización del IVA es tan crítica para la transformación numérica de las administraciones tributarias. En **primer lugar**, los datos del IVA aportan conocimientos e inteligencia a las aduanas. En **segundo lugar**, la digitalización del IVA elimina la necesidad de soluciones de gestión de los impuestos especiales y, por último, la alta frecuencia de la presentación del IVA aumenta la probabilidad de detectar fraudes y evasiones.

Los datos del IVA pueden ser un aporte muy ingenioso en las funciones de auditoría y cumplimiento aduanero. IVA cubre todas las transacciones de compra y venta que conducen a la entrada y salida de IVA respectivamente. La diferencia entre el IVA soportado y el IVA repercutido.

Figura 2:
Cálculo del IVA
adeudado



El IVA adeudado a la autorización de importación se computa de manera diferente. En la liquidación de las importaciones, el importador hace una declaración aduanera que incluye la descripción de las mercancías y las cantidades importadas. Las mercancías importadas se identifican usando el sistema armonizado de la descripción y de la codificación de la materia (HS). En la facilitación del comercio internacional, los departamentos de aduanas todavía emplean diversas técnicas incluyendo la inspección de carga no intrusiva, la recopilación y el compartir de la inteligencia, y el otro examen basado en inteligencia de la carga. Sin embargo, estas técnicas no garantizan que todos los bienes se declaren correctamente.

Con los recursos limitados y el volumen enorme de carga, la examinación manual de la carga no es posible.

Para aumentar el cumplimiento, los datos del IVA deben proporcionar información sobre los productos acabados importados son materias primas.

Las mercancías importadas (mercancías acabadas o materias primas) se consumen localmente o se reexportan a otro país. Las reexportaciones caen bajo la aduana, proporcionando un vínculo claro para rastrear el movimiento de mercancías. El consumo local es a través de negocios que venden a otros negocios o a consumidores finales. Estos negocios locales cobran el IVA en las ventas y estos datos se pueden rastrear a las importaciones. Usando el STR, los datos de ventas estarán disponibles en tiempo real a la Agencia de impuestos. Con Analíticas, los datos de ventas se pueden mapear con los datos de importación. Esto permitirá a las aduanas identificar algunos de los productos que las

empresas locales están vendiendo, pero faltan los datos de importación. De manera similar, los datos pueden mostrar diferencias entre las cantidades declaradas en la declaración de importación y las cantidades en los datos de ventas. Estas percepciones serán útiles para que las aduanas comprendan qué bienes son declarados o mal declarados por los importadores. Las aduanas también podrían identificar la fuente de las mercancías (trazabilidad de las transacciones) y, por lo tanto, iniciar una auditoría basada en la inteligencia. La digitalización del IVA descubrirá el fraude fiscal y la evasión en las aduanas, proporcionará conocimientos e inteligencia y, en última instancia, garantizará un mayor cumplimiento.

La operación de esta función requiere un identificador único de bienes en las empresas locales. Las máquinas de punto de venta instaladas en las empresas se deben rediseñar para garantizar que las mercancías tengan un identificador único, ya que esto garantizará la trazabilidad de los productos de una empresa a otra. Este identificador único debe vincular los datos aduaneros y de ventas de manera que a través de las percepciones y tendencias analíticas se identifiquen y transmitan a la oficina tributaria respectiva. Esto acortará el tiempo para descubrir fraude y evasión de impuestos.

Las administraciones tributarias están trabajando en soluciones para la gestión de bienes sujetos a impuestos. Similar al IVA, el impuesto se cobra en las importaciones, así como en las transacciones locales, pero en productos selectos. En este caso se argumenta que la digitalización del IVA eliminará la necesidad de soluciones de gestión de bienes especiales. En una situación en donde todos los bienes transportados tienen un identificador único, es posible extraer datos de los bienes gravados y rastrear sus movimientos de una empresa a otra. Los datos de venta generados en el marco de un sistema de IVA digitalizado identificarán las cantidades de bienes gravados, los impuestos especiales y las empresas que se encuentren dentro de la cadena de suministro. La digitalización del IVA mejorará la administración del IVA, el impuesto especial, proporcionará datos para la auditoría aduanera y el cumplimiento, así como una base para los impuestos corporativos.

Las declaraciones de IVA tienen una mayor frecuencia de presentación. La mayoría de las administraciones tributarias requieren las declaraciones de IVA mensualmente, vea el apéndice 1. Esta alta frecuencia de la presentación de planillas junto con la disponibilidad de información de terceros podría proporcionar una buena base para que las administraciones tributarias descubrieran el fraude fiscal y la evasión. La evidencia empírica muestra que la información de terceros tuvo mayores cantidades en comparación con la declaración de devoluciones, Carrillo, Castro y SCARTASCINI (2016).

Las tecnologías digitales están creando nuevas funcionalidades que permiten un intercambio más rápido de datos. Las agencias tributarias que aprovechan la información de terceros junto con la alta frecuencia de la presentación de declaraciones de IVA pueden ayudar mucho en descubrir las prácticas fiscales nocivas.

4. IMPLICACIONES DE LAS TECNOLOGÍAS DIGITALES EN EL IVA

Este caso muestra las oportunidades disponibles para las agencias tributarias en las diferentes partes del mundo para revolucionar y mejorar la eficiencia en la administración tributaria. Estas oportunidades provienen de tecnologías digitales. La digitalización del IVA se recomienda como un área de enfoque clave que puede cambiar toda la administración tributaria, y no sólo el IVA.

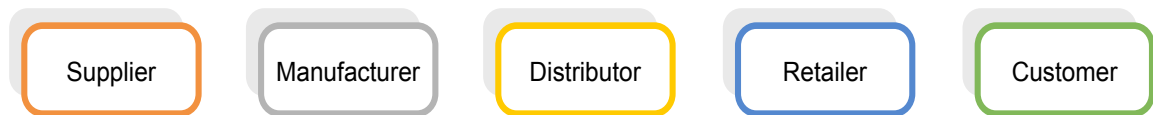
En esta sección, el objetivo es entender cómo las tecnologías digitales están afectando la recaudación del IVA y explicar por qué la digitalización puede cerrar el déficit del IVA con ayuda de las tecnologías digitales en el entorno empresarial. La primera parte del estudio se centra en los cambios de la cadena de suministro debido a las tecnologías digitales en el entorno empresarial y la segunda parte examina cómo estos cambios afectan la recaudación del IVA.

4.1. Cambios en la cadena de suministro

La cadena de suministro se ha definido como todas las actividades asociadas a la transformación de la materia

prima al producto final y a la entrega al consumidor final, Handfield y Nicholas (1999), Lummus y Vokurka (1999). En un formato simplificado, la cadena de suministro tradicional era como se muestra a continuación:

Figura 3:
Cadena de
suministro
tradicional



A medida que el crecimiento de las nuevas tecnologías sigue dando forma a las operaciones comerciales, nuevos modelos de negocio aparecen, que crean nuevos valores y permiten nuevas capacidades. Uno de los cambios clave en la cadena de suministro es la reducción de los intermediarios que existían en la cadena de suministro tradicional. El “efecto Amazon” es un término que se está utilizando cada vez más para significar los cambios que las tecnologías digitales tienen en la cadena de suministro tradicional. Algunos intermediarios han sido eliminados del negocio, parte del personal ha perdido sus puestos de trabajo, algunas empresas han reducido el número de sus oficinas físicas, y los cambios siguen aumentando. Todos estos cambios afectan los ingresos del gobierno de diferentes maneras. En este caso, el enfoque estará en el IVA.

La adopción de las tecnologías digitales en los negocios ha llevado a la reducción de intermediarios en la cadena de suministro. El IVA se cobra en el valor añadido en la cadena de suministro. La reducción de intermediarios significa que los clientes pueden obtener productos a un precio relativamente más bajo, pero también una reducción en el IVA. Para demostrar esta reducción en el IVA, este caso supone una tasa de IVA del 10%, un precio de marca del 20%, el IVA de producción \$9, y el precio de venta del fabricante de \$120. Con el proceso tradicional de la cadena de abastecimiento, el flujo de mercancías del fabricante al consumidor final para el cómputo del IVA será como demostración en la Tabla 1.

Tabla 1:
Cálculo del IVA

	Precio de compra	Precio de venta	IVA soportado	IVA repercutido	IVA adeudado
Fabricante	---	120	9	10.90	1.9
Distribuidor	120	144	10.90	13.09	2.19
Minorista	144	172.8	13.09	15.71	2.62
Cliente	172.8	---			
Total IVA					6,71

Fuente: Demostración del autor

En la cadena de suministro tradicional, el IVA total adeudado del mismo producto será de \$6,71 si se transfiere a través de dos intermediarios como se muestra en la tabla 1. Con más intermediarios, mayor es el importe del IVA adeudado. Sin embargo, con las tecnologías digitales el fabricante puede vender el producto directamente al consumidor y cobrar un precio menor que el precio cargado en la cadena de suministro tradicional. Si el fabricante vende el producto al mismo precio que los minoristas comprarían a un distribuidor (\$144), el IVA total del producto se reducirá de \$6,71 a \$4,09. (Salida IVA de \$13,09 menos entrada IVA de \$9).

Los clientes tienen acceso a la información sobre productos sustitutos disponibles y esto hace difícil para el fabricante vender los productos al mismo precio que un minorista (\$172,8). PwC (2017) muestra que el precio es muy crítico en las transacciones de canales digitales. El número de compradores mensuales en línea en el Oriente Medio subió al 29% y 40% de los encuestados indicaron el precio como su motivación para las compras en línea, PwC (2017). La preferencia de los canales digitales sobre las tiendas físicas significa que los consumidores son muy sensibles a los precios con un mayor acceso a la información y la capacidad de comparar los precios entre los diferentes sitios.

La cadena de suministro está cambiando continuamente. Estos cambios están afectando al IVA debido a que acorta el proceso de adición de valor. Las agencias tributarias tienen que trabajar en reducir el costo de la administración del IVA y mejorar la eficiencia del proceso para lograr un alto nivel de cumplimiento de las leyes del IVA. Accenture (2016) explica que las plataformas digitales tienen tres capacidades distintas; el efecto de red, la concurrencia de tecnologías, y datos abiertos y compartidos. Accenture explica que estas plataformas no sólo generan ingresos sino que también reducen los costos. Las agencias tributarias pueden aprender mucho de las plataformas de negocios y desarrollar soluciones que unen a diferentes actores en un ecosistema que reduce costos, permite compartir datos más rápidamente y crea un nuevo valor para todos los interesados. Este ecosistema podría cerrar la brecha de ingresos que causado por los cambios en la cadena de suministro.

5. CONCLUSIÓN

Las tecnologías digitales están creando nuevas capacidades que antes no eran posibles. La recopilación de información del contribuyente está ahora más simplificada que nunca y los costos de almacenamiento de datos han seguido cayendo. Esta monografía ha presentado una visión general de las oportunidades que las agencias tributarias pueden adoptar para aumentar su base tributaria, aumentar los ingresos adicionales, y simplificar el proceso de presentación de declaraciones. Sin embargo, estos beneficios no son sin desafíos.

El costo de los dispositivos, el desarrollo de la inteligencia artificial, el costo de Internet para los pequeños y microempresarios que no están dispuestos a incurrir en costos adicionales e innecesarios, la capacitación y el apoyo son algunos de los problemas que probablemente ocurrirán durante la implementación de este programa. En general, las agencias tributarias estarán mejor digitalizando sus operaciones y el IVA debe ser el principal tipo de impuestos a digitalizar.

6. BIBLIOGRAFÍA

- Accenture (2016).** G20 Young Entrepreneurs Alliance: Five ways to win with Digital platforms
- Ainsworth, R.T. 2017.** "Blockchain, Bitcoin, and VAT in the GCC: The missing trader example. Boston university school of law and economics working paper No. 17-05
- Anderson, C. (2006)** The long tail: why the future of business is selling less of more, Hyperion publishers, USA
- Appelboom, G., E. Camacho., M.E. Abraham., S.S. Bruce, E.L. Dumont., B.E. Zacharia, R.D'Amico, J. Slomian, et.al. (2014)** Smart wearable body sensors for patient self-assessment and monitoring. Archives of Public Health 72: 1. [PMC free article] [PubMed]
- Carrillo, P., Castro, E., Scartascini, C. 2016.** Do rewards work to maintain and increase tax compliance? Evidence from the randomization of public goods. World Bank ABCDE 2016 Conference, World Bank, Washington, DC
- Charlet, A., and J. Owens. (2010).** An international perspective on VAT. Tax notes international, vol. 59, No.12 2010
- Ebril, L., M.Keen, J. Bodin, and V. Summers. 2001.** The modern VAT, IMF 2001, p. 4.
- EY 2015 Worldwide VAT, GST and sales tax Guide**
- Go, D.S., M. Kearney, S. Robinson, and K. Thierfelder. 2005.** "An analysis of South Africa's VAT," World Bank policy Research working paper No. 3671, Aug. 2005. P.19
- Handfield, R.B., Nicholas, E.L (1999).** Introduction to supply chain management, Prentice Hall
- <http://www.gartner.com>
- Keen, M. 2013.** Taxing micro, small and medium sized enterprises. IMF-Japan High-level tax conference, Tokyo, 2013
- Kleven, H. J. and M. Waseem. 2012.** "Behavioural responses to notches: evidence from Pakistan Tax Records," Working paper series, London School of Economics
- Kopczuk, W. and J. Slemrod. 2006.** "Putting firms into optimal tax theory." The American Economic Review: Papers and proceedings, 2006, 96(2), 130-134
- Lummus, R., and Vokurka, R. (1999).** Defining supply chain management: A historical perspective and practical guidelines. Industrial management & Data systems, 99, 11-17
- Pomeranz, D. 2015.** "No taxation without information: deterrence and self-enforcement in the Value-added tax" America Economic Review, 105(8):2539-69
- PWC (2017).** Retail disruption – what's the outlook for the Middle East? Total Retail 2017.
- Silva, A.F., G. R.P. Passos, M.F. Gallo and M.R.S. Peters. (2013).** SPED – Public Digital Bookkeeping System: influence in the economic-financial results declared by companies, Review of Business Management, Sao Paulo, Vol, 15, No.48, pp. 445-461, July/September 2013
- Taxes in the Ancient world,** University of Pennsylvania Almanac, Vol. 48, No. 48, April 2002.
- www.ey.com.** Publication/vwLUAssets/EY-tax-administration-is-going-digital/\$FILE/EY-tax-administration-is-going-digital.pdf Accessed on 28th September, 2017
- www.treasury.gov.my/pdf/gst/list_of_countries.pdf** Accessed on September 29th 2017.

APÉNDICE

País	Reg. IVA	Periodo	País	Reg. IVA	Periodo
Albania	10	Mensual	Grecia	23	Mensual
Argentina	21	Mensual	Guatemala	12	Mensual
Armenia	20	Mensual	Honduras	15	Mensual*
Aruba	1.5	Mensual	Hungría	27	Mensual*
Australia	10	Mensual	Islandia	24	Bi-Mensual
Austria	18	Mensual	India	12.5-15	Mensual*
Azerbaiyán	18	Mensual	Indonesia	10	Mensual
Bahamas	7.5	Mensual*	Irlanda	23	Bi-Mensual
Barbados	7.5	Mensual*	Isla de Man	20	Mensual*
Bielorrusia	20	Mensual*	Israel	18	Mensual*
Bélgica	21	Mensual*	Italia	22	Anual
Bolivia	13	Mensual	Japón	8	Mensual
San Eustaquio, Bonaire y Saba	4~8	Mensual	Seden	25	Mensual
Botsuana	12	Mensual*	Suiza	8	Trimestral
Brasil	0-35	Mensual	Taiwán	5	Bi-Mensual
Bulgaria	20	Mensual	Tanzania	18	Mensual
Canadá	5	Mensual*	Tailandia	7	Mensual
Chile	19	Mensual	Trinidad y Tobago	15	Bi-Mensual
China	17	Variado	Túnez	18	Mensual
Colombia	16	Bi-Mensual*	Turquía	18	Mensual
Costa Rica	13	Mensual	Uganda	18	Mensual
Croacia	25	Mensual	Ucrania	20	Mensual
Curasao	6	Mensual*	Reino Unido	20	Trimestral
Chipre	19	Trimestral	Estados Unidos	2.9-7	
Rep. Checa	21	Mensual*	Uruguay	22	Mensual
Dinamarca	25	Mensual*	Venezuela	12	Mensual
Rep. Dominicana	18	Mensual	Vietnam	10	Mensual
Ecuador	12	Mensual	Zambia	16	Mensual
Egipto	10	Mensual	Zimbabue	15	Mensual
El Salvador	13	Mensual	Jersey	5	Mensual
Estonia	20	Mensual	Jordán	16	Bi-Mensual
Finlandia	24	Mensual*	Kazakstán	12	Trimestral
France	20	Mensual*	Kenia	16	Mensual
Georgia	18	Mensual	Corea del Sur	10	Trimestral
Alemania	19	Mensual*	Kosovo	16	Mensual
Chana	15	Mensual	Letonia	21	Mensual
			Lebanon	10	Trimestral

País	Reg. IVA	Periodo	País	Reg. IVA	Periodo
Lituania	21	Mensual*	Nueva Guinea	10	Mensual*
Luxemburgo	17	Mensual*	Paraguay	10	Mensual
Macedonia	18	Mensual*	Perú	18	Mensual
Madagascar	20	Mensual	Filipinas	12	Mensual
Malaysia	6	Mensual	Polonia	23	Mensual
Malta	18	Trimestral	Portugal	23	Mensual*
Mauricio	15	Mensual*	Puerto Rico	7	Mensual
México	16	Mensual	Romania	24	Mensual
Moldava	20	Mensual	Rusia	18	Trimestral
Mongolia	10	Mensual	Ruanda	18	Mensual
Moroco	20	Mensual	Saint Lucia	15	Mensual
Myanmar	5	Trimestral	Serbia	20	Mensual
Namibia	15	Bi-Mensual	Seychelles	15	Mensual*
Países Bajos	21	Mensual*	Singapur	7	Mensual*
Neo Zelandia	15	Mensual*	Sint Maarten	5	Mensual
Nicaragua	15	Mensual*	Eslovaquia	20	Mensual
Nigeria	5	Mensual	Eslovenia	22	Mensual
Noruega	25		África del Sur	14	Mensual*
Pakistán	15-17	Mensual*	España	21	Mensual*
Panamá	7	Mensual	Surinam	8	Mensual
Papúa					

Fuente: EY 2015 Worldwide VAT, GST and sales tax Guide

* Significa que se puede aplicar otro período de devolución si se cumplen ciertas condiciones.



TEMAS A CONSIDERAR EN EL **CONTROL DEL IMPUESTO A LA RENTA** DEL SECTOR MINERO

Fredy Richard
LLAQUE SÁNCHEZ

SINOPSIS

El presente trabajo hace una revisión de los riesgos que, con respecto al impuesto a la renta, pueden enfrentarse en la gestión de medianas y grandes empresas del sector minero. El documento hace un recuento de riesgos transversales y específicos que deben ser tomados en cuenta tanto en el proceso de *risk assesment* como para efectos de revisión durante una auditoría tributaria.

Adicionalmente recoge sugerencias de gestión que pueden servir de base al planteamiento de estrategias de administración de estos riesgos incluyendo precisiones en el marco legal. El trabajo busca aportar al proceso de comprensión de la actividad de la minería por parte de las Administraciones Tributarias.

CONTENIDO

1. Algunos riesgos transversales de la actividad minera
2. ¿Qué se requiere para plantear una estrategia de control en el sector minero?
3. El ciclo de vida de un proyecto minero
4. Riesgos de la actividad minera con respecto al impuesto a la renta
5. Conclusión
6. Bibliografía

EL AUTOR

Contador Público y Máster en Contabilidad con mención en Finanzas de la Universidad Nacional de Trujillo. Máster en Derecho Tributario de la Universidad de Barcelona. Doctor en Contabilidad y Finanzas de la Universidad de San Martín de Porres. Docente e Investigador de la Escuela de Postgrado de Ciencias contables, económicas y financieras de la Universidad San Martín de Porres.

INTRODUCCIÓN

En las dos últimas décadas los países de la América Latina y el Caribe (ALCA) recibieron fuertes inversiones en actividades relacionadas a la minería. Esta inversión principalmente extranjera promovió un crecimiento importante de las exportaciones de minerales lo que generó que los impuestos derivados de este nuevo nivel de actividad creciera alentado por mayores precios internacionales de los minerales.

Esta situación de bonanza no se mantuvo en el tiempo, muchas Administraciones Tributarias se enfrentaron al hecho de que, contrario a lo esperado, el nuevo nivel de operación y el mayor precio de los productos mineros no se traducían en mayores pagos por impuesto a la renta.

Es más, en algunos casos, se observó como las rentas de las empresas mineras disminuyeron significativamente, algunas veces como consecuencia de la reestructuración de operaciones que originaban una deslocalización de rentas.

La preocupación sobre el tema de la erosión del impuesto a la renta del sector minero se vuelve más importante ya que a la fecha, en un período de “baja cotización” del precio de los minerales, la caída de la recaudación proveniente de la minería afecta significativamente a los presupuestos de los países en tanto en muchos casos el incremento de la recaudación de otras actividades no cubre la caída de la recaudación y por ello genera la necesidad de tomar mayor deuda para equilibrar sus presupuestos.

Si bien ahora existen razones importantes a esta reducción de la recaudación (la caída del precio de los metales), no hay que olvidar que los riesgos principales en lo que es mediana y gran minería, desde la perspectiva de las Administraciones Tributarias, son los riesgos asociados a la brecha de **veracidad**.

1. ALGUNOS RIESGOS TRANSVERSALES DE LA ACTIVIDAD MINERA

En la Conferencia de Bruselas 2014, la ponencia a cargo del CIAT¹ daba cuenta de la importancia de la actividad minera en sus países miembros y cuán importante era esta en cuanto al PBI y a los ingresos tributarios. La ponencia mostraba igualmente un resumen de los problemas que los países miembros del CIAT le habían reportado.

Estos problemas, transversales a la mayoría de los países, estaban relacionados a dificultades referidas a: La valoración de los recursos naturales, las reglas de precios de transferencia en cuanto a su aplicación a la actividad extractiva, el tratamiento de los costos y gastos de exploración y desarrollo, los gastos de Infraestructura Social, el tratamiento de las reservas y provisiones, la transferencia de intereses, los derechos aduaneros y los tratamientos preferenciales con respecto al IVA de la importación, la subcapitalización, el tratamiento de los instrumentos financieros híbridos, las comisiones de gestión, entre otros.

La ponencia a cargo del CIAT tuvo por finalidad trasladar los riesgos que le reportaban sus países miembros y mostrar los problemas a los que se enfrentan las Administraciones Tributarias, riesgos que deben ser gestionados a fin de reducir los impactos negativos que podrían generarse.

2. ¿QUÉ SE REQUIERE PARA PLANTEAR UNA ESTRATEGIA DE CONTROL EN EL SECTOR MINERO?

El camino a seguir a fin de lograr un mejor control de la actividad extractiva, en general, debería incluir la revisión del diseño de una política fiscal a fin de lograr un tratamiento ad-hoc y un marco legal robusto que incluya reglas anti evasión (específicas o generales); la comprensión profunda de los negocios

1 Ver presentación en el siguiente link: http://www.taxcompact.net/activities-events/2014/EC-ITC-WB-Conference-Brussels_Sep.html, sesión 2

tal cual se plantean en la actualidad y los problemas referidos a la tributación internacional², el desarrollo de capacidades en la Administración Tributaria incluyendo la optimización de sus modelos implícitos y/o explícitos de control.

Lo anterior sin perder de vista que debe intentarse mantener bajos (o dentro de lo posible reducir) los costos de cumplimiento tanto administrativos como tributarios de la Administración y del Administrado a fin de no afectar al país en cuanto a su competitividad.

En cuanto al desarrollo de capacidades en la Administración Tributaria, esto debe incluir el desarrollar (o acceder a conocimientos) que le permitan realizar auditorías operacionales a fin de reducir los riesgos que prácticas incorrectas pueda generar en el pago de impuestos. Requiere igualmente acceder a información confiable de los precios a los que se transan en mercados internacionales a fin de evitar que vía la realización de “ajustes indebidos” se reduzca la base tributaria de los países.

Dada la importancia de la industria minera en la recaudación de muchos países, enfrentar los retos que ésta impone requiere del desarrollo de una estrategia global de cumplimiento, que sea coherente con los objetivos de gobierno y que debiera incluir todos los aspectos principales relacionados a la administración del sector, la identificación de las unidades involucradas, así como sus responsabilidades y metas

Queda claro que el control de la actividad excede el marco tributario y requiere de la cooperación efectiva con otras agencias gubernamentales para intercambiar información, la adopción de un marco de gestión de riesgos para controlar de manera eficaz y proporcionar servicios necesarios para que los contribuyentes cumplan correctamente, el desarrollo de un mecanismo más rápido e imparcial de resolución de disputas, el desarrollo de capacidades de control de diverso tipo en las diversas reparticiones públicas involucradas.

La gestión de riesgos de la actividad requiere el uso de instrumentos de tratamiento que implican la participación y colaboración de muchos actores del sector público y el desarrollo de una efectiva normativa tributaria y sectorial coordinada y coherente, con procesos óptimos que generen costos de cumplimiento bajos.

Al tomar en consideración los elementos anteriormente señalados, podemos llegar a concluir que el desarrollo de una estrategia de control óptima excede el enfoque centrado únicamente en temas tributarios y en la capacidad de la Administración Tributaria.

3. EL CICLO DE VIDA DE UN PROYECTO MINERO

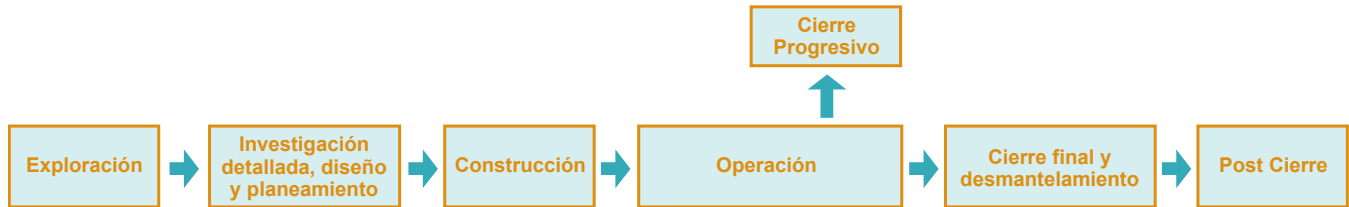
El proceso productivo de la minería presupone una secuencia de etapas previas que deben ser ejecutadas antes de aprovechar los recursos minerales. Las diversas etapas en la actividad suelen tener un periodo de maduración variable, el mismo que está en relación a la magnitud del proyecto minero, su ubicación, los servicios disponibles en la zona de explotación, el tipo de yacimiento y mineral a explotar, el capital con que se cuenta, entre otros factores.

En atención a esta particularidad debe desarrollarse varias etapas antes de empezar a producir, éstas etapas son preclusivas es decir que no se puede avanzar a una siguiente etapa hasta no haber culminado la anterior, sin perjuicio de lo cual, no siempre todas estas etapas son realizadas y/o ejecutadas directamente por las empresas. Las etapas pueden ser esquematizadas, tal cual lo propone SNMPE³ (2015, 33) de la siguiente manera:

2 La mitigación de estos riesgos incluye el tener reglas robustas de Precios de Transferencia la posibilidad de realizar intercambios efectivos de información entre administraciones tributarias. La recomendación general de tener en la legislación la posibilidad de firmar acuerdos previos de valoración (APAs) completa el set de tratamientos que se han desarrollado y que han sido reportados como mecanismos útiles.

3 La Sociedad Nacional de Minería Petróleo y Energía (SNMPE) es una organización sin fines de lucro que agrupa a las principales empresas mineras que operan en el Perú. Ver: <http://www.snmpe.org.pe/>

Figura N° 1
Esquema del ciclo de vida de una mina
y las etapas del plan de cierre



Fuente: Sociedad Nacional de Minería, Petróleo y Energía.

Cada una de estas etapas incluye la realización de una serie de operaciones con interés fiscal y de las cuales se podrían identificar riesgos que deben ser administrados por las Administraciones Tributarias.

4. RIESGOS DE LA ACTIVIDAD MINERA CON RESPECTO AL IMPUESTO A LA RENTA

En los puntos siguientes vamos a presentar una serie de riesgos que son particulares a la actividad minera, no se ha pretendido presentar un inventario completo de todos los riesgos.

Debemos recordar que el proceso de identificación de riesgos requiere como punto de partida de un marco de referencia que lo da el país donde se realiza el ejercicio de identificación de los riesgos, en este caso es Perú, y debe tomar en cuenta los factores legales, el entorno, las fortalezas y debilidades de la Administración Pública, entre otros elementos, tal cual se detallan en las buenas prácticas de gestión de riesgos.

4.1 Riesgos asociados a los gastos de exploración

Dado que es normal la existencia de una legislación promotora que otorga beneficios de reconocimiento anticipado a los gastos de éste tipo, los riesgos que emergen con respecto a este tema son dos: **1)** que se considere indebidamente desembolsos capitalizables como gastos corrientes a fin de precipitar pérdidas; **2)** que se de una doble deducción del gasto.

El segundo riesgo se materializa cuando los gastos capitalizables en aplicación de las leyes tributarias se deducen en cuanto se incurren. Este tratamiento difiere del dispuesto por las reglas contables (Normas Internacionales de Información Financiera), en atención a estas reglas, normalmente estos desembolsos deben ser capitalizados y amortizados en el futuro.

Esta diferencia temporaria, dado el largo plazo del proyecto y como consecuencia de un control deficiente podrían ser deducidos más de una vez, la primera al aprovechar el tratamiento promotor que dispone las normas tributarias, la segunda, como una amortización financiera correcta, la misma que al no ser ajustada por el contribuyente y si no es detectada por la Administración, podría generar una doble deducción.

A fin de evitar lo anterior, es recomendable que en la industria minera y debido a sus grandes plazos de maduración, los gastos de este tipo sean revisados antes de que expiren los plazos de revisión aun cuando no exista interés de corto plazo de recaudación, y se exija un buen control del *Impuesto a la Renta Diferido (IRD)*.

Otro tema importante es que, en esta etapa, suelen usarse servicios y bienes muy especializados cuyos referentes de valor de mercado no siempre están disponibles. Estos bienes y servicios suelen ser canalizados al proyecto por medio de empresas vinculadas, en este tema debe tenerse un doble cuidado, primero: asegurarse que el bien y servicio realmente fue utilizado en el proyecto, y segundo, asegurarse que los precios transados estén de acuerdo a la aplicación de las reglas de precios de transferencia.

4.2 Riesgos asociados a los gastos de desarrollo y construcción

Las compañías del sector minero –como en muchos sectores– suelen realizar desembolsos que pueden ser considerados como activos o como gastos. En el sector minero, a fin de distinguir frente a qué concepto nos enfrentamos y poder distinguir entre ambos, se suele tener en cuenta en que fase del proyecto minero nos encontramos, esto hace un poco más sencillo identificar cuáles de éstos desembolsos deben ser tratados como activos y cuáles, por otro lado, deben ser tratados como gastos.

Es en la etapa de desarrollo y construcción donde se realizan las mayores inversiones en activos fijos. Para llegar a esta etapa deben ya haberse concluido los estudios de pre-factibilidad y factibilidad así como deben haberse definido el método de explotación minera más óptimo, es decir si la explotación se hará de manera subterránea o a tajo abierto.

Un documento que a los efectos de la auditoría nos podría ayudar a distinguir entre activos y gastos, y establecer en qué etapa nos encontramos es el documento del **proyecto final de ingeniería** que normalmente está acompañando al estudio de factibilidad.

La recomendación general es que debemos estar atentos a las prácticas seguidas por la empresa con respecto al tratamiento de los desembolsos realizados en esta etapa. En tanto estos colisionen y/o tengan tratamientos especiales en cada país con respecto a las reglas generales del impuesto a la renta.

En general, las empresas mineras peruanas, tal cual se da cuenta en SNMPE (2015), suelen considerar como *intangibles* los costos de desarrollo incurridos antes de iniciar la producción, estos costos luego son amortizarlos siguiendo el método de unidades de producción sobre la base de las reservas probadas y probables (pp.71-73).

Las empresas mineras suelen considerar que los costos de desarrollo relacionados con áreas que se encuentran en explotación y que en consecuencia están aportando a la producción corriente de la unidad

minera deben afectar al resultado de la operación y no deben ser activados.

El considerar estos desembolsos como *costo o gasto*, es en algunos casos, una decisión de la política contable de cada compañía. Durante la auditoría el auditor a cargo del caso debe tener esto en consideración pues, podría generarse conflictos con el devengamiento de estos gastos.

Hay temas que merecen un análisis más cuidadoso como por ejemplo los *desembolsos relacionados al desbroce* del área de trabajo. La práctica contable de mayor aceptación es que los desembolsos por este concepto, durante la etapa de construcción y desarrollo sea considerado parte del costo del proyecto y por lo tanto capitalizado y tratado como un intangible sujeto a amortización durante la vida útil de la mina.

Esta práctica cambia cuando se inicia la etapa de producción⁴, en esta etapa el costo del desbroce, se considera como costo de producción, que se registra como gasto corriente o que se controla como un gasto diferido con un impacto fijo dentro de los costos de producción de la etapa asociada. Precipitar el gasto al no seguir esta práctica para efectos tributarios, salvo aceptación explícita de la norma tributaria, tiene un impacto importante en los resultados del proyecto que debe controlarse.

Otro tema a considerar es el referido a los *costos de desarrollo* de áreas *diferentes* a las que se encuentran en explotación corriente. La práctica en este caso es que los desembolsos por estos conceptos sean evaluados anualmente a fin de determinar si es correcto seguir capitalizándolos. Si se decide que el área donde se realizan estos desembolsos no es económicamente viable, corresponde que los costos acumulados activados previamente sean cargados en su integridad a los resultados de las operaciones. Este es otro punto de atención durante una auditoría pues podrían estar precipitándose gastos que debieron haber sido diferidos.

Por su parte los *activos que se compran para construir el proyecto* se capitalizan y su depreciación se activa como parte de los costos del mismo proyecto. Corresponde en este caso que, cuando el proyecto

⁴ Se considera en la práctica minera, que una mina está en su “fase de producción” cuando el mineral vendible se extrae normalmente y la “producción mínima proyectada” ya ha logrado.

empieza su etapa de producción, la depreciación se registre como parte del costo de producción.

Aquí el análisis de los costos elegibles para ser activados es crítico, sobre todo debido a los altos montos asociados a la explotación minera. Los trabajos de ingeniería, procura, administración y construcción-montaje que están asociados a esta etapa deben ser revisados cuidadosamente a fin de evitar sobrevaluaciones. En esta etapa es imprescindible analizar los gastos “asignados” que se capitalizan en el valor de los activos que se vienen desarrollando.

Finalmente el *tratamiento de distribución de costos indirectos* normalmente supone que al término de la etapa de construcción, se asigne a las áreas o unidades que califiquen como elementos de propiedad, planta o equipo (activo fijo en la terminología tributaria peruana) una parte de los costos indirectos. La asignación se hace en atención a criterios razonables. Recordar que estos costos indirectos normalmente se atribuyen tomando en referencia los costos directos.

Con respecto a los costos de *construcciones temporales*⁵ éstos son asumidos por el proyecto si solo se utilizan para la etapa de construcción y luego son demolidos o retirados. Sin embargo, si posteriormente serán usados en el proyecto (como normalmente sucede) se capitalizan y posteriormente su depreciación se registra como parte del costo de producción. El mismo cuidado debe tenerse en el caso que inicialmente se previó su retiro y posteriormente se decide que sean utilizados.

Un tema adicional es el referido a los **Acuerdos de cesión de derechos**. En tanto los costos de desarrollo y construcción suelen ser muy importantes, es normal que los contribuyentes firmen acuerdos para atraer a otros socios. Los acuerdos normalmente se realizan mediante “acuerdos de cesión de derechos, por medio de los cuales, la parte incorporada al proyecto adquiere una participación en el proyecto, la cual puede tomar como referencia montos fijos o variables de gastos y/o referentes de capital.

Durante la vida del proyecto y mientras más importante este sea, es probable que se hayan dado varios acuerdos de cesión de derechos, que deben ser revisados. Los acuerdos de cesión de derechos pueden tener tratamientos tributarios más beneficiosos, pues dependiendo de la definición de lo que se considera *Ganancia de Capital* podría darse situaciones donde estas ganancias no se encontrasen gravadas con el impuesto.

Por otro lado, las condiciones del acuerdo deben ser revisadas a fin de establecer si las obligaciones asumidas por el nuevo socio del proyecto realmente, sean estos gastos y/o inversiones, se han realizado efectivamente a fin de dar el derecho y aceptar – cuando corresponda- la deducción de los gastos y/o la amortización de los activos aportados, y sobre todo si estos corresponden al proyecto minero.

4.3 Riesgos asociados al tratamiento de los desembolsos vinculados a la concesión

SNMPE (2015, p. 45) define la concesión minera en los siguientes términos:

“Es el acto administrativo por el cual el Estado confiere a una persona o entidad un derecho real para la exploración y la explotación de recursos minerales dentro de un área de terreno superficial concedido y la propiedad sobre los recursos minerales que se extraigan conforme a lo establecido en la resolución que concede el título de concesión”

En algunos países, la concesión minera constituye un derecho distinto, es decir separado e independiente de los derechos sobre el predio donde se ubica. También es usual que no otorgue derechos sobre la superficie⁶.

Hay diversos contratos por los cuales se puede acceder al derecho de exploración/explotación de una concesión, así mediante: **Contratos de Transferencia**⁷, **Contratos de Opción**⁸, **Contratos**

5 Nos referimos a comedores, oficinas o viviendas

6 En algunos países la propiedad sobre los recursos naturales es del propietario del terreno donde están ubicados, en otros casos, como en el caso del Perú (Ver Artículo 66° de la Constitución Política) los recursos naturales se consideran Patrimonio de la Nación, siendo la concesión el mecanismo que habilita al beneficiario su explotación y el acto que le confiere el respectivo derecho real.

7 Es un contrato típico a partir del cual el titular de la concesión minera transfiere de manera permanente su titularidad a un tercero a cambio de una contraprestación en dinero o especie.

de **Cesión Minera**⁸, **Contratos de Hipoteca**, entre otros, se puede transferir temporal o de manera definitiva este derecho.

El tipo de contrato y el marco legal general o específico determinarán el tratamiento contable que se le de a la concesión y de éste pueden derivarse sus efectos tributarios referidos al costo y amortización

La práctica normal de la actividad minera es que las concesiones mineras sean clasificadas como *Activos Intangibles*, luego de lo cual son amortizadas sobre la base del método de unidades de producción o bajo método de línea recta. La amortización de las concesiones mineras se inicia a partir de la etapa de producción usando el *método de unidades de producción* usando la referencia de las reservas *probadas y probables*. Si ocurriera el abandono del proyecto o caducidad de la concesión, los costos asociados deben ser reconocidos inmediatamente en el Estado de Resultados, la misma política debe seguirse si no se descubre un cuerpo mineral explotable.

En su reconocimiento inicial las concesiones mineras se contabilizan al costo de adquisición, si la concesión se considera activo intangible este valor se ajusta agregándole el costo de las revaluaciones voluntarias. Las valorizaciones deberían ser efectuadas por peritos independientes tomando en cuenta el valor razonable a la fecha de tasación menos su amortización acumulada. Los valores atribuidos a la concesión deben ser revisados de manera periódica, reconociéndose los cambios en el patrimonio neto o en resultados del período en el caso de que los mismos exceden al valor revaluado.

Estas prácticas contables pueden entrar en conflicto con las normas tributarias de los diferentes países y en sí mismas son fuente de diferencias y posibilidades de ejecución de planeamiento tributario, por lo que deben ser materia de revisión en cuanto a sus efectos acorde a la legislación del país.

La comercialización y/o aporte de los derechos de las concesiones realizadas de manera directa e indirecta también generan opciones de planeamiento tributario al poder generar incrementos del valor del activo que posteriormente afectaran al costo de producción, en tanto la ganancia sobre el activo comercializado y/o aportado sea realizada en un país de baja o nula tributación.

Un mecanismo utilizado por las empresas, cuando la legislación de un país lo permite, es re-caracterizar una operación de compra de una concesión minera como el pago por cesión de contrato de regalías.

Esta operación se hace a fin de lograr que el adquirente deduzca en un único ejercicio el precio pagado por la adquisición de una concesión minera en lugar de hacerlo en varios periodos de acuerdo a la vida esperada del proyecto que debe seguir su patrón de explotación.

Aquí nuevamente una robusta legislación se ve como una solución más adecuada a un tema que es discutible, si bien la Administración puede argumentar que en aplicación del principio de correlación entre ingresos y gastos (que suele estar implícito o explícito en la legislación del impuesto a la renta) no puede deducirse en un solo ejercicio los pagos por este concepto, por lo que estos deben amortizarse a lo largo de la vida útil del proyecto, si la legislación no es precisa este tema sería discutible.

4.4 Riesgos asociados a los ingresos

En la industria minera, normalmente el producto obtenido de una explotación es el *Concentrado de minerales*, éste es un producto intermedio que puede comercializarse y que es obtenido como consecuencia de diversos procesos metalúrgicos que permiten recuperar la mayor cantidad de contenido metálico.

8 En SNMPE (2015, pp. 45-46), se considera que:

Es un contrato típico preparatorio, vinculado a una transferencia o cesión, mediante estos contratos el titular de una concesión puede celebrar en el futuro contratos sobre concesiones de las cuales sea titular. A través de la opción de transferencia, el transferente le da al optante la posibilidad de obtener la titularidad de la concesión, a cambio de una contraprestación. Como reflejo de este contrato el optante adquiere la posibilidad de adquirir la titularidad de la actividad minera mediante cesión. Generalmente se le da el tratamiento de un activo intangible.

9 En SNMPE (2015, pp. 45-46), se considera que en los contratos de Cesión permiten:

...al concesionario –“cedente”– transferir a un tercero –“cesionario”– la titularidad temporal de su concesión minera, a cambio de lo cual percibe como contraprestación una retribución denominada compensación, la cual puede consistir en una suma de dinero, en una cantidad del mineral extraído o beneficiado, o en un porcentaje de su valor. Producido ello, el cesionario se sustituye en todos los derechos y obligaciones del cedente.

Los concentrados se denominan en atención al nombre del mayor metal que contienen, esto es concentrado de cobre, concentrado de plomo, etc. Los concentrados deben pasar por un proceso de fundición y refinación a fin de convertirse en metales y obtener el grado de pureza de 99.99% que es el estándar para su venta final en forma de barras, lingotes, láminas o cátodos.

En la industria minera lo normal es que se reconozca la venta, en aplicación de la NIC 18, cuando se transfieren los riesgos y beneficios del comprador al vendedor, la oportunidad de cómo se va a realizar dicha transferencia se establece previamente en el contrato de venta.

En **SNMPE (2015)**, se da cuenta de que el proceso de evaluación de cuándo se ha realizado la transferencia al comprador de los riesgos y ventajas significativas, que implica la propiedad, requiere un examen razonado de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador del concentrado.

Las ventas pueden darse en el país o entregarse en el extranjero, en las ventas locales la transferencia de riesgo suele darse cuando el vendedor entrega el concentrado en los almacenes del comprador, en el caso de las ventas al exterior la transferencia del riesgo ocurre generalmente en la fecha de embarque cuando el concentrado es ubicado en el puerto de salida y está listo para ser entregado en su lugar de destino (pp. 163-184).

Las ventas de concentrado que se realizan a un cliente local -generalmente un trader- incluyen todas las entregas que se han realizado en un periodo (mes u otro periodo convenido). Al final del periodo todas estas entregas se acumulan en una sola liquidación. La práctica minera hace que en el momento de la liquidación final se considere recién una venta, sin embargo para efectos contables (y normalmente tributarios), la transferencia del riesgo ocurre en la medida que se van entregando estos lotes y los ingresos deberían considerarse realizados conforme se hacen estas entregas.

Para el caso de las ventas al exterior se suele acumular diferentes envíos un almacén cercano a un puerto hasta completar el lote a ser exportado, en este caso

debe analizarse las condiciones de estas entregas -al igual que en el caso anterior- a fin de establecer en qué momento debe ser considerada realizada la venta.

Existen algunos tipos de contratos usados por las empresas mineras cuyos efectos tributarios no necesariamente se condicen con los fines perseguidos por los contratantes. Algunos de estos contratos que pueden generar este tipo de conflicto son el **Holding Certificated** y el **Warehouse Certificate**. En tanto la legislación de los países no regule este tipo de documentos (o similares) a efectos de establecer cuáles son los efectos tributarios de los mismos debe analizarse en cada caso si se produce o no la transferencia de propiedad en el país.

Otro tipo de práctica que genera ajustes al valor de la exportación es la **Deducción de Rollback**, la controversia que suele generarse en estos casos se centra en establecer si es aceptable el que las empresas mineras que han referenciado sus operaciones a Valor CIF, deduzcan el flete y seguro cuando aducen que la operación en realidad se realiza a valor FOB, esto debe ser revisado a fin de evitar una deducción indebida sobre todo cuando estamos frente a transacciones con empresas vinculadas.

Las empresas mineras establecen el **Valor del concentrado** tomando en referencia el valor de los contenidos metálicos de minerales que se encuentran en el concentrado. Con los datos del peso en Toneladas Métricas del lote de concentrado, el porcentaje de humedad, la "ley de mineral", los elementos penalizables (como por ejemplo el contenido de azufre), los costos de refinación o maquila, el escalador de maquila y la cotización internacional del metal.

En tanto el contenido del mineral pagable solo se establecerá al momento de la refinación del concentrado, situación que suele darse algunos meses después de la entrega del concentrado, la práctica normal de la actividad es realizar una liquidación provisional con los mejores estimados posibles, esta primera liquidación justifica la emisión de una factura y se suele cobrar el 90% del valor del mineral.

El periodo de cotización, un dato importante a ser establecido en la venta de los minerales, normalmente es fijado entre el primer y hasta los seis meses posteriores a la entrega del concentrado. Al cierre de

cada mes se estima el ajuste a realizar comparando la liquidación final versus la liquidación provisional.

En cuanto a la *Cotización internacional* a ser usada, esta es la del precio del mineral fino en el mercado internacional. Hay que recordar que hay algunos minerales que son commodities que se compran y se venden fundamentalmente en lo que se conoce como Bolsas de Productos Básicos. Para Latinoamérica el London Metal Exchange (LME) es una de las bolsas cuyos precios son tomados como referencia en América Latina.

Posteriormente, cuando se conocen todas las variables intervinientes en la determinación del precio final se hace el cálculo definitivo del concentrado y luego se procede a emitir la liquidación final, la diferencia entre ambas liquidaciones se registra como venta y ajustan el valor de la venta del concentrado.

Dada la volatilidad de los precios, algunas empresas sobre todo las que son vinculadas a grupos -internacionales- suelen efectuar operaciones de cobertura para minimizar el riesgo de precios, en ocasiones el contrato principal es adquirido por la matriz y asignado proporcionalmente a las empresas que se benefician por su cobertura.

Normalmente estos contratos se realizan con bancos del exterior. Según reglas contables los contratos de cobertura se registran a valor razonable en los Estados de Situación Financiera, los efectos de las mediciones posteriores se reconocen en el Estado de Ganancias y Pérdidas o en el patrimonio según corresponda. Esta regla es otro punto que debe ser evaluado para establecer los efectos tributarios según la legislación de cada país.

A fin de controlar los ajustes que, sobre la calidad y elementos penalizables contiene el mineral, una práctica correcta es la obtención de muestras que pueden ser utilizadas a efectos de comprobar los ajustes que se puedan realizar a lotes de minerales exportados. Esta labor puede recaer tanto en la autoridad tributaria y/o aduanera como en laboratorios independientes que reportan estos resultados a las autoridades a cargo del control.

Es un tema normal en la industria minera la firma de acuerdos de comercialización y ventas, si estos se

hacen con empresas vinculadas las posibilidades de manejar los precios y mover las utilidades de una jurisdicción fiscal a otras es muy alto.

El control de los precios de transferencia en cuanto a las transacciones asociadas a ingresos es una necesidad a fin de evitar que las ganancias generadas por la actividad minera puedan ser trasladadas a otras jurisdicciones sin que razones de negocio o de riesgos asumidos justifiquen esta situación.

Por otro lado, algunos acuerdos de inversión y/o financiamiento en los proyectos mineros pueden agregar más complejidad al tema de determinar los ingresos del proyecto, ejemplos de este tipo de contratos son los siguientes: atraer inversión ofreciendo al inversionista una regalía sobre el depósito de minerales en pago de intereses regulares, ofrecer a un inversionista un interés en la empresa si este se compromete a comprar una cantidad fija de los recursos a precio fijo o variable, acuerdos por los cuales los inversionistas se comprometen a vender su participación del mineral en la puerta de la mina para posteriormente adquirirlo nuevamente tras un procesamiento de concentración y/o refinación, entre otros.

4.5 Riesgos asociados a los costos de operación

Ya en la etapa de explotación de un proyecto minero los costos de producción serán los más importantes, dentro de estos se incluirán los costos de depreciación y amortización de los activos de larga duración como ya hemos mencionado anteriormente.

Los costos en esta etapa variarán en atención al tipo de minería que se ha decidido ejecutar, la minería subterránea, la de tajo abierto y la mixta tienen costos diferentes. Por otro lado los costos de remoción del material estéril o de baja ley incrementan los costos de explotación. La comprensión de la forma como se explota la mina es básica para lograr a un adecuado control.

La etapa de explotación involucra una serie de procesos -que pueden ser considerados centros de costos- y sobre los cuales hay interés de parte de la Administración de llevar un control correcto de los mismos, si bien, en toda las etapas anteriormente señalados las obligaciones de reporte y custodia de documentos son importantes, es en la etapa de

explotación donde el control de estos documento se vuelve imprescindible.

El desconocimiento de los funcionarios a cargo del control puede afectar a la Administración y al Administrado, si estos no conocen como se ejecuta este proceso, pueden ejecutar un exceso de procedimientos de auditoría que incrementa los costos de cumplimiento de las empresas sin que el fisco se beneficie de este control.

Sin perjuicio de la necesidad de conocer como está organizada la explotación minera, hay algunos asuntos relevantes que deben ser tratados correctamente, y sobre los cuales, las políticas elegidas por las empresas podrían tener impactos significativos en los resultados del ejercicio, uno de estos temas es el correspondiente a los *Minerales de baja ley*.

Las compañías mineras normalmente acumulan mineral de baja ley el cual no es procesado ya que no es rentable su concentración al tomar en cuenta las cotizaciones corrientes, la misma situación sucede cuanto la empresa minera decide priorizar el procesamiento de minerales de alta ley. En ocasiones estos minerales de baja ley podrían no ser procesados por varios años hasta que las cotizaciones o la tecnología de extracción del mineral mejoren o hasta que ya no exista mineral de alta ley.

Decidir en esta situación si debe o no ser reconocido un activo es un tema sensible, contablemente según lo define el marco conceptual de las NIIF los “activos” son los recursos controlados por la entidad como resultado de un evento pasado y de los cuales se espera obtener beneficios económicos en el futuro. Dicho lo anterior, si la Administración Tributaria tiene evidencia que un “desecho mineralizado” es pasible de ser procesado para obtener mineral debe exigir el reconocimiento de un activo.

4.6 Riesgos asociados a los préstamos y gastos por intereses

Los costos de financiamiento en un proyecto minero incluyen los costos incurridos al financiar las

operaciones de una entidad, y están conformados por intereses y otros costos que se generan que están vinculados con los préstamos de fondos.

La Norma Internacional de Contabilidad N° 23 -Costos por préstamos- prescribe el tratamiento contable de los costos de financiamiento¹⁰. Éstos, según la NIC, en tanto sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos que cumplan las condiciones para su denominación como “activos aptos¹¹” deberán formar parte del costo de dichos activos. La misma norma establece que los demás costos por préstamos deben ser reconocidos como gastos.

En atención a la regulación de cada país, éstos costos tienen un tratamiento similar o diferente para los efectos tributarios, sea cual fuera el caso, el auditor debe estar atento a fin de establecer que se le haya dado el tratamiento admitido por la legislación del país.

Los auditores deben estar atentos a estas diferencias a fin de evitar que la opción de contabilización, permita la obtención de ventajas tributarias no incluidas dentro de la norma. Los principales riesgos vinculados a los costos de financiamiento es que estos no sean consecuencia de un pasivo real y/o que estos excedan los valores de mercado y/o que se adelante el reconocimiento de un costo de financiamiento que reduzca la base imponible del impuesto a la renta antes de que esto sea pertinente.

Hay que recordar que la norma contable establece condiciones para el inicio de la capitalización de los costos de financiación como parte del costo de los activos calificados, e indica que esta debe comenzar cuando: Se incurran en desembolsos para el activo, se incurran en los costos de financiamiento, se inicien las actividades necesarias para preparar el activo para su uso o venta.

La capitalización debe considerar el periodo en el cual se realizó la construcción física del activo, el trabajo técnico y administrativo antes del comienzo de la construcción, incluyendo -de ser el caso- las

10 Los costos de financiamiento normalmente son los intereses y otros costos incurridos por una empresa al obtener préstamos, tales como los Intereses en préstamos a corto y largo plazo, los Intereses en sobregiros bancarios, las cargas financieras derivadas por contratos de arrendamiento financiero reconocidos según la NIC 17, las diferencias de cambio por financiamientos en moneda extranjera que corresponde a ajustes de intereses.

11 Se considera “activos aptos” a aquellos que necesariamente requieren de un período de tiempo sustancial antes de estar listos para su uso al que está destinado o para la venta. La NIC ejemplifica que pueden ser activos calificados plantas de manufactura, hidroeléctricas, propiedades de inversión y maquinaria especializada, entre otros.

actividades relacionadas con la obtención de permisos. La capitalización finaliza cuando se completan todas las actividades necesarias de preparación del activo apto para su uso planeado o su venta.

Recordar que la norma contable establece que si la construcción se realiza por etapas y cada etapa está apta para ser usada mientras que continúa la construcción de las siguientes, la capitalización de los costos de financiación debe cesar con respecto a aquella que empieza a ser usada. Las reglas de la NIC 23 no siempre estarán armonizadas con las normas tributarias, por ello la necesidad de analizar la forma como se han realizado el tratamiento contable y los ajustes tributarios correspondientes.

Hay que tener especial cuidado con los instrumentos de deuda convertibles en instrumentos de capital, instrumentos híbridos a los que se refiere en extenso la **Acción 2 y 4 de la iniciativa BEPS**¹². Estos mecanismos son muy usados en éste sector.

Los contratos de financiamiento streaming¹³ y en general la forma como las empresas del sector financian sus inversiones deben ser comprendidas en su integridad a fin de evitar abusos. La Acción 4 de BEPS da cuenta de algunos mecanismos vinculados a los financiamientos que generan oportunidades de planeamiento tributario, una reevaluación del marco legal aplicable al financiamiento y la claridad de los efectos que se obtienen con los distintos instrumentos involucrados es básica.

Muchos países tienen normas específicas anti-elusión vinculadas a los costos de financiamiento, así por ejemplo Perú limita el endeudamientos con partes vinculadas, y algunos países han considerado que no serán deducibles los intereses relacionados al préstamo que excede en 3 veces el patrimonio neto del contribuyente.

Cuando los países tienen incorporadas estas reglas de subcapitalización (o capitalización delgada) debe asegurarse que las declaraciones informativas

presentadas por los contribuyentes sean lo suficientemente completas a fin de poder controlar las reglas. Recordar también que dentro del proceso de fiscalización, no solo deben verse los saldos, si no la forma como la deuda evolucionó en el ejercicio a fin de estar seguros que la norma no sea burlada.

En los casos que exista deuda importante adquirida, los desembolsos de la misma suelen ser realizados de manera progresiva, sin embargo a pesar de ello, estos desembolsos pueden ser de tal magnitud que no sea absorbido de inmediato por el proyecto, generando esto la existencia de saldos importantes no utilizados.

Estos montos “ociosos” mientras no son requeridos por el proyecto suelen ser rentabilizados colocando los fondos de manera temporal en instrumentos financieros y/o remesándolos a empresas del grupo. De ser el caso se debe estar atento a la existencia de ingresos por intereses que deberían ser considerados, al igual que se consideran los gastos por intereses, para la determinación de la renta. Si no se ha pactado intereses de mercado por los préstamos a las empresas vinculadas la aplicación de normas de precio de transferencia es obligatoria.

Asegurarse del uso del dinero en el proyecto en el caso de EMN que generan endeudamientos importantes para afrontar sus inversiones en todo el mundo, es un reto aun más complicado, ya que en este caso será la matriz la que “atribuya” la porción de intereses y gastos adicionales a ser soportada por la empresa local¹⁴. Aquí, como en muchos casos de gastos atribuidos, reglas claras de acreditación y documentación de operaciones, así como estudios de precios de transferencia son obligados para un correcto control.

Otras reglas limitan el costo de financiamiento – total o parcialmente- en el caso de endeudamientos con residentes de países o territorios de baja o nula imposición; establecimientos permanentes situados o establecidos en países o territorios de baja o nula imposición; proveniente de sujetos que obtengan

12 BEPS es el acrónimo de erosión de la base imponible y al traslado de beneficios Ver: <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

13 Ver: <https://www.imf.org/external/spanish/np/seminars/2015/andean/pdf/sesion3-tenaille.pdf>

14 Una de las ventajas ya mencionada previamente de las EMNs es que éstas al operar en mercados globales tienen la capacidad de apalancarse con tasas de interés significativamente más bajas de las que podría obtener una entidad local, esta ventaja no siempre es “transferida” a la empresa local, existiendo una fuerte tendencia a incrementar inclusive estos cargos a fin de retirar una mayor porción de ganancias del proyecto vía el pago de intereses, recordar que en muchos casos las tasas de impuesto a la renta que corresponden a pagos por gastos financieros suelen ser menores a las tasas regulares, generándose por tanto un fuerte incentivo a generar “instrumentos de deuda” cuando corresponde “utilizar” instrumentos de capital. En casos más agresivos, se pueden pactar empresas del sistema financiero a fin de burlar las reglas de endeudamiento con partes vinculadas.

ganancias, rentas o ingresos a través de un país o territorio de baja o nula imposición; etc.

En algunos casos esta norma se modera aceptando que los costos serán deducibles siempre que el precio o monto de la contraprestación sea igual al que hubieran pactado partes independientes en transacciones comparables.

Así la utilización de híbridos financieros, aprovechando la estructura societaria del grupo económico, y su localización en distintos territorios, puede ser utilizada por empresas que buscan que sus inversionistas obtengan rendimientos sin pagar impuestos, disfrazando las transacciones asociadas a capital como si fueran transacciones de endeudamiento.

El caso puede ser más grave aun cuando se simulan servicios financieros, como por ejemplo de coberturas, y estas coberturas efectivamente no fueron recibidas y/o el monto asignable a la empresa local excede lo que le correspondería en una situación normal de mercado.

En la legislación tributaria peruana, las rentas generadas por los instrumentos financieros derivados se pueden considerar o rendimientos de actividades económicas o bien ganancias y pérdidas patrimoniales. Este tratamiento se hace tomando en cuenta la finalidad de la operación con derivados¹⁵.

Así, si los instrumentos derivados buscan cubrir un riesgo sobre un elemento afecto a la actividad empresarial y coberturar¹⁶ por lo tanto elementos del activo o pasivo, las rentas obtenidas tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas y por ello sus efectos (ganancias o pérdidas) pueden ser considerados para la determinación del impuesto a la renta¹⁷.

Así mismo, dada la práctica minera algunos tipos de contratos que suscriben pueden calificar para ser considerados *Derivados Implícitos*¹⁸, como es el caso de la venta de mineral cuya liquidación final se realiza en periodos posteriores.

Es frecuente que se tomen derivados a fin de coberturar flujos de efectivo, tasas de interés, tipos de cambio, inversiones en el extranjero. Visto así, gran parte de los contratos ejecutados por las empresas mineras pueden cumplir la definición de instrumento derivado, por otro lado algunos contratos de venta a largo plazo de commodities o contratos a largo plazo para comprar electricidad o combustible -insumos críticos de la actividad minera- en función a sus características podrían calificarse como instrumentos financieros derivados y/o tener características de derivados implícitos que deberían ser evaluados y reconocidos para efectos contables.

El reconocimiento de las diferencias entre la contabilidad y la tributación con respecto a éste tema se vuelve crítico a fin de poder controlar adecuadamente los efectos tributarios de las transacciones involucradas.

4.7 Riesgos asociados a la amortización de activos capitalizados de larga duración

La depreciación o amortización¹⁹ de: 1) costos capitalizados²⁰ de los elementos de propiedad planta y equipo asociados al proyecto, 2) Costos de Construcción y Desarrollo, 3) Costos de Financiamiento y 4) la amortización de intangibles suelen ser los principales conceptos que afectan a los resultados del periodo en una empresa minera.

15 El problema consiste en el tratamiento a dispensar a la operación durante el lapso que va desde el inicio del contrato hasta antes de que se venza el plazo para optar, este es un problema que excede el ámbito estrictamente fiscal.

16 Normalmente se acepta que un derivado tiene fin de cobertura cuando, tiene por objeto reducir el efecto de las futuras fluctuaciones en precios o tasas de mercado, sobre los resultados de la o las actividades económicas principales

17 Con la única restricción de la necesaria presencia de causalidad de la posición que se intenta proteger, con la generación de ganancias comprendidas en el ámbito del tributo para poder ser compensadas.

18 Un derivado implícito debe entenderse como un componente de un instrumento financiero híbrido que también incluye un contrato principal no derivado (anfitrión), que genera que algunos de los flujos de efectivo del instrumento combinado varían de forma similar al derivado, considerado de forma independiente provocando que alguno o todos los flujos de efectivo de un contrato se modifiquen de acuerdo con un subyacente o variable.

19 La depreciación y amortización entendida como la asignación sistemática del monto capitalizado y depreciable de un activo a lo largo de su respectiva vida útil.

20 El monto capitalizado sujeto a depreciación es definido en las NIIF como el costo de un activo tangible o intangible, menos su valor residual en caso este aplique y sea significativo. El valor residual es entendido como la mejor estimación del monto que la entidad podría obtener en la fecha de estimación por la disposición del activo, luego de deducir los gastos que ocasione tal disposición, siempre que el activo hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al final de su vida útil (NIC 16).

Para propósitos de la depreciación de los bienes tangibles -desde la perspectiva financiera- debe incluirse no solo el costo de adquisición de un activo y los demás erogaciones necesarias para colocar el activo en condiciones de ser usado, sino que también debe incluirse el costo de desmantelamiento y remoción al final de su vida útil²¹ y restauración del lugar donde fue instalado, esto en atención a lo establecido en la NIC 16.

Contablemente se permite el uso de diversos métodos de depreciación; entre los mismos, se incluyen: Línea recta, depreciación decreciente, unidades de producción, entre otros. Cuando se ha elegido una base de depreciación de los activos en atención a la vida útil de la mina²² es necesario determinar las reservas probadas y probables²³, los planes de producción de mina y capacidad de planta²⁴ y el cálculo de la vida útil de la mina²⁵.

En la industria minera se reconoce que el método de Unidades de producción es el más apropiado para las actividades de la industria, sin embargo no es infrecuente que la empresa decida que un grupo de activos o todos los activos de ser el caso se deprecien y/o amorticen siguiendo el método de la línea recta al ser un método simple y fácil de aplicar.

En estos casos es de esperar que si la maquinaria o equipo es utilizado en toda su capacidad durante su vida útil podría generarse diferencias importantes en comparación con el de unidades de producción, normalmente el estimado de vida útil de los activos cuando se usa este método presupone que los niveles de producción no fluctúen considerablemente de un periodo a otro.

En SNMPE (2015, pp. 107-116) se recogen algunas prácticas comunes de la actividad minera.

- Para el caso de la amortización de los costos de desarrollo capitalizados, la misma se efectúa en función de la vida útil de la mina, en algunos casos, las inversiones en desarrollo de determinados sectores (independientes) que tienen una vida útil menor a la mina, se amortizan en función de sus propias vidas útiles.
- La práctica de la industria es que no se incluya en la depreciación el costo de desmantelamiento y remoción al final de la vida útil del activo, así como los costos de restauración del lugar donde fue instalado ya que estos son tratados normalmente dentro de los costos de Cierre de Minas.
- Es frecuente que la vida útil de algunos activos sea fijada por las expectativas de la vida útil de la mina, en lugar de la vida económica del activo, esto ocurre sobre todo al final de la explotación de las minas, cuando la vida útil de la mina es menor a la del activo.
- Se tiene como práctica general que los terrenos no son depreciados porque el valor tiende a incrementarse o porque su vida es ilimitada, sin embargo esto no es totalmente cierto en el caso de una empresa minera, en tanto que estas podrían adquirir un terreno para complementar sus operaciones o con recursos geológicos, en cuyo caso su valor podría depreciarse en función de la vida útil de la mina, esto en tanto que incluso el precio pagado puede exceder el valor comercial del terreno cuando se da el cierre de mina, esto en el caso de que pudiera recuperarse algo.

Una práctica general del sector es que los estimados de remanentes de vida útil son reevaluados frecuentemente (al menos una vez por año) a fin de considerar entre otras las siguientes situaciones: i) el descubrimiento

21 La vida útil es considerada como el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad, o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad (NIC 16).

22 Lo que es muy frecuente para el caso de construcciones permanentes o inversiones en desarrollo

23 La cantidad -expresada en toneladas métricas- de mineral, que ha sido medido y que se espera sea explotado en el futuro en condiciones económicas

24 Es decir la previsión de la cantidad anual de mineral a extraer de la mina con cargo a las reservas probadas y probables, y que posteriormente será beneficiado en la planta de tratamiento. Recordar que los programas de producción de mina están basados en la capacidad de planta (toneladas tratadas por día), de manera tal que se beneficia todo el mineral extraído.

25 La vida útil de la mina se calcula estableciendo las reservas probadas y probables y los programas anuales de minado y beneficio de mineral, con estos datos la vida útil de la mina puede ser establecida al dividir la cantidad de mineral incluido en las reservas probadas y probables entre la producción anual de la mina.

de reservas/recursos adicionales que podría ampliar el tamaño de la mina y su vida útil, ii) cambios económicos en la recuperación de recursos que impliquen cambios significativos en costos o recuperaciones, iii) cambios significativos en el plan de minado incluyendo las decisiones de pasar de tajo abierto a explotación subterránea, iv) El desarrollo tecnológico que implica anticipar el reemplazo de activos asignados a la mina o planta, etc.

Hay que tomar cuidado en el hecho de que la gran parte de las empresas mineras toman en cuenta las reservas probadas y probables cuando calculan la depreciación de los activos mineros, en esta práctica los recursos inferidos son excluidos. Esta posición conservadora es aceptable, sin embargo en determinadas situaciones, si se tiene la expectativa que a futuro los depósitos mineros indicados y medidos puedan ser clasificados como reservas esto no sería razonable.

Las prácticas de la industria anteriormente reseñadas, como ya se ha indicado, pudieran tener un tratamiento tributario diferente, los riesgos por tanto en la actividad con respecto al control correcto de estos cargos implica que la administración tributaria sea consciente de éstas diferencias y que monten controles que les permita atender adecuadamente a los desvíos.

En la industria minera es frecuente que se tenga que construir una serie de activos que luego deben ser transferidos al estado o a las poblaciones aledañas al proyecto, muchas de estas construcciones son negociadas al inicio del proyecto y pueden implicar una serie de desembolsos iniciales y/o el compromiso de mantenimiento posterior. Los activos que deben ser transferidos al estado incluyen sistemas de conducción de agua, reservorios, puentes, carreteras, escuelas u hospitales.

En algunos casos estos activos y/o equipos adquiridos pueden ser adquiridos por un grupo de empresas cuya operación en el ámbito de influencia del proyecto puede hacer que se asocien, o compartan los activos, se requiere en este tipo de casos de reglas claras de asignación y definición de los activos y de su recuperación vía amortización o la consideración como gasto así como que hacer en los casos de transferencia, aportes, abandono, entre otras operaciones que pueden generar efectos tributarios diferentes.

La legislación debe ser muy clara en el tratamiento de estos desembolsos a fin de evitar conflictos innecesarios con respecto al tratamiento tributario de los mismos y las consideraciones que con respecto al impuesto sobre la renta²⁶, los impuestos aduaneros²⁷ y al IVA y sus mecanismos de recuperación anticipada y/o devolución en caso de exportación, de lo contrario los conflictos de interpretación serán desgastantes tanto para el estado como para el contribuyente.

4.8 Riesgos asociados a los gastos atribuidos

Los grandes grupos empresariales suelen aprovechar su posición de mercado y el hecho de trabajar simultáneamente en múltiples jurisdicciones para desplazar las rentas a entidades del grupo no residentes que tributan en régimen privilegiado²⁸.

Esto mismo pueden realizarlo dentro de la misma jurisdicción cuando, por razones de política fiscal existen zonas y/o actividades con tratamiento fiscal privilegiado.

La presencia de pérdidas recurrentes en una empresa asociada a un grupo empresarial y el hecho que la matriz o que las empresas vinculadas que operan con la empresa domiciliada obtengan utilidades, permite a

26 Dependiendo de las definiciones de la legislación tributaria y sectorial estos desembolsos podrían (entre otras opciones) ser considerados "donaciones", "gastos" o "otros activos amortizables", cada opción tiene un efecto especial.

27 Muchas legislaciones permiten la suspensión de impuestos aduaneros y/o la exención a su pago en caso de activos especiales utilizados en la zona de influencia del proyecto para los fines propios, surge la duda sobre el destino posterior de los bienes y/o eventualmente sobre su utilización en otros lugares diferentes a la zona inicialmente destinada.

28 Solo para recordar, los mecanismos más comunes para lograr lo anterior suelen estar asociados, entre otros, a: Canjes de valores para eludir restricciones del método de exención, básicamente las relativas a las pérdidas, aportación entre entidades del grupo para generar pérdidas por referencia a un valor de mercado controlado por el propio grupo, creación de un fondo de comercio en entidades no residentes relativo a entidades residentes con la finalidad de determinar pérdidas provisionables derivadas de la amortización de dicho fondo de comercio, transmisiones intra-grupo para elevar el valor de las acciones, que posteriormente pueden generar pérdidas de valor por depreciación de la moneda o de la cotización en bolsa, estructuras de participación para aprovechar la exención de beneficios y el cómputo de pérdidas, creación de pérdidas en sociedades filiales constituidas en el extranjero básicamente a través de amortizaciones de fondos de comercio que serán provisionadas.

la Administración Tributaria sospechar que las pérdidas reportadas en la jurisdicción son consecuencia de una política incorrecta de precios de transferencia. Salvo que las empresas puedan justificar satisfactoriamente²⁹ que tales pérdidas, durante un plazo razonable, son debidas a la penetración en un nuevo mercado o a la necesidad de ampliar la cuota de mercado en un producto.

El problema de la tributación en la renta de los grupos empresariales locales, puede reducirse mediante la tributación al Impuesto a la Renta de manera consolidada, pero aún cuando esta opción sea factible y obligatoria, siempre existirán dudas sobre las operaciones que realice con empresas no domiciliadas y si se utiliza adecuadamente los precios de transferencia³⁰.

Hay que entender que el problema no puede ser solucionado íntegramente mediante la realización de auditorías. Las auditorías de precios de transferencia suelen ser intensivas en el uso de recursos de auditoría altamente especializados, y muy largas en cuanto al tiempo que se requiere para concluir las y sumamente conflictivas ya que la empresa suele cuestionar en todas las instancias los resultados que se le imputan.

Es en atención a las razones anteriormente señaladas, que los *legisladores* en la mayoría de los países, a fin de evitar mayores complicaciones, restringe la compensación de las pérdidas provenientes de operaciones con empresas vinculadas.

Dado el volumen de los activos adscritos a los proyectos mineros es normal que los titulares del proyecto administren los riesgos asociados a ellos transfiriendo parte de los mismos a empresas aseguradoras. Cuando el proyecto es conducido por una Empresa Multinacional (EMN) las pólizas de seguro son tomadas a nivel central y se redistribuye sus gastos entre todas las empresas beneficiadas por el mismo en función a criterios no necesariamente claros.

Si bien en principio es atendible que estos gastos sean asumidos, la falta de claridad de los activos y/o riesgos cubiertos por la póliza cuando esta es adquirida por el grupo multinacional y luego redistribuido a sus unidades miembros es una preocupación permanente.

Las administraciones deben estar orientadas a analizar el cargo aplicando los filtros de efectiva realización del gasto, la causalidad del desembolso con la protección de riesgos, la racionalidad del monto asignado a la unidad y el valor de mercado.

Un tema adicional a considerar es que en algunos casos las pólizas de seguro pueden estar cubriendo riesgos vinculados a temas laborales que pudieran ser considerados como una mayor remuneración y/o actos de liberalidad dentro del marco de una legislación específica, nuevamente aquí la aplicación de las Normas de Contabilidad³¹ pueden ser de ayuda a fin de identificar los tratamientos que deben dispensarse a estos desembolsos.

4.9 Deterioro de activos de larga duración capitalizados

La industria minera utiliza activos a largo plazo cuya importancia es alta dentro de los activos de la empresa. La pérdida de valor de estos activos suele ser evidente cuando se compara el valor recuperable de un activo o una unidad generadora de efectivo respecto a su valor en libros y se observa que el valor recuperable es menor.

Los activos que pueden deteriorarse³² comprenden a las instalaciones, plantas, maquinarias, equipos; a las inversiones inmobiliarias reconocidas al costo; activos biológicos; terrenos; goodwill; activos intangibles; entre otros.

Varios son los motivos de deterioro de un activo, así los activos pueden sufrir daños físicos que impidan que

29 Es obvio que las empresas asociadas igual que las independientes pueden tener pérdidas genuinas. Sin embargo, una empresa independiente no estaría preparada para tolerar pérdidas indefinidamente

30 Aún en el caso de que exista la posibilidad de determinar resultados consolidados, y que el país como consecuencia de convenios de intercambio de información entre administraciones tributarias o como parte de los compromisos asumidos por los países en convenios de doble imposición puedan acceder a la confirmación de otras administraciones tributarias siempre existirá un riesgo alto de admitir pérdidas no reales.

31 Nic 19 y NIIF 2

32 Se recomienda revisar la norma contable 36 – deterioro de activos. Se recomienda revisar también la NIIF 6 “Exploración y Evaluación de Recursos Minerales”, la misma que provee guías específicas para la evaluación del deterioro a seguir en el proceso de evaluación tanto para los activos en etapa de exploración como para los activos transferidos de exploración a la fase de desarrollo.

opere a su capacidad normal³³. Otra razón atendible es el hecho de que el mercado en el cual se desarrolla la entidad puede decaer significativamente, de manera que el activo pierde total o parcialmente su valor en el mercado activo donde se comercializaba.

Contablemente se reconoce que en la industria minera existen hechos y circunstancias que son indicativos de la necesidad de comprobar el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación por ejemplo el caso cuando expira (o expirará) el derecho a explorar en un área y no se espera renovar el derecho. En este caso debe reconocerse un deterioro.

También debe reconocerse deterioro en los casos en los que la exploración y evaluación de recursos minerales de un área específica no descubren recursos minerales que sean factibles de ser extraídos; o en los casos en los que se ha decidido interrumpir actividades de exploración y evaluación en la zona; o en los casos en que el importe en libros del activo reconocido en una rea como consecuencia de la activación de exploración y evaluación pueda ser recuperado por completo a través del desarrollo con éxito o a través de su venta.

La ejecución de este tipo de evaluación implica que si se determina indicios de deterioro la entidad deba realizarse una provisión por deterioro de valor, estas provisiones normalmente no son aceptadas por las legislaciones del impuesto a la renta, en tanto que como provisiones son estimaciones de gastos que pueden variar y no necesariamente concretarse, y sin embargo pueden ser utilizados.

4.10 Riesgos asociados al reconocimiento y medición de los inventarios

La explotación en la mina busca la obtención del mineral en el estado que se ha concebido para ser vendido, los productos terminados en una explotación minera son el fin último de la actividad, sin embargo éstos no son

los únicos activos del tipo inventarios que maneja una empresa minera.

Si recordamos lo establecido por la NIC 2 Inventarios, se considera que éstos son: "...activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación; en proceso de producción con vistas a esa venta; o en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios". Así definido, dentro del marco de la actividad minera podemos reconocer 4 tipos de inventarios: **Materia Prima, Suministros y Embalaje**³⁴, **mercadería**³⁵, **productos en proceso**³⁶ y **productos terminados**³⁷.

Las empresas mineras generan stocks de productos mineros no solo por la producción propia, en algunos casos las empresas adquieren inventarios con la finalidad de venderlos en un futuro próximo y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio o un margen de comercialización.

Las empresas también adquieren productos mineros para mezclar los mismos con su producción propia y generar una mejora en la calidad de su producto, o cuando poseen una capacidad instalada ociosa en sus plantas de concentración y refinación consecuencia de descensos temporales de producción, o debido a que construyeron sus plantas desde el inicio considerando su producción y la eventual transformación de la producción de explotaciones mineras circundantes a la planta a fin de mejorar sus costos de producción por la economía a escala de la planta.

Las empresas productoras del sector minero suelen aplicar la NIC 2, y llevan por tanto sus inventarios al costo o al valor neto realizable. Cuando los inventarios que mantienen son medidos por su valor neto realizable (VNR) las empresas realizan ajustes que reducen el valor en libros de los activos (con cargo a resultados) precipitando –desde la perspectiva fiscal- pérdidas antes de que éstas se produzcan efectivamente –si

33 El daño puede ser consecuencia igualmente de errores en la instalación del equipo que genere que no operen correctamente.

34 Corresponde a todos aquellos elementos tangibles que son utilizados durante el proceso de elaboración de un producto, para los efectos de la minería el combustible, los explosivos, los reactivos químicos, bolas de molienda, los repuestos, etc., calificarían dentro de este apartado.

35 En el caso de la actividad minera, están representados aquí los bienes comprados a otra entidad y que están disponibles para comercializar, este rubro no es usual en empresas mineras, sin embargo en algunas explotaciones mineras se adquiere productos para ser proporcionados a los contratistas mineros vía venta o para ser colocados a los trabajadores por medio de una mercantil, y en estos casos si es correcto considerar que estamos frente a una mercancía.

36 Para una explotación minera, éste rubro incluye los bienes en proceso de producción, es decir mineral chancado, mineral en canchas de lixiviación; concentrado de mineral (en caso de refinerías), cátodos en celdas, etc.

37 En el caso de las empresas mineras estos serían: concentrado de mineral, cátodos de cobre, lingotes de oro o plata, etc.

es que se producen finalmente- por ello esta política contable podría tener consecuencias tributarias.

De acuerdo con las normas contables anteriormente referidas el costo de los inventarios comprenderá todos los costos derivados de su adquisición y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales.

Así el costo de adquisición de los inventarios debe comprender el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales, adicionalmente deben considerarse los costos de transporte, almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de las mercaderías, los materiales o los servicios a ser utilizados en el proceso de producción. El monto anterior debe reducirse de los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares por las que la empresa adquiera el derecho de aplicar.

Por su parte los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como: el consumo de materia prima y suministros de producción, así como el costo de la mano de obra directa. También comprenderán la asignación sistemática de los costos indirectos, variables o fijos³⁸, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados (NIC 2).

En tanto se decida la recuperación del mineral contenido en materiales de baja ley de cobre extraído durante el proceso de minado (material lixiviable), es correcto que éste material almacenado en canchas de lixiviación sea considerado una existencia y por lo tanto activado, agregando al valor de este activo el costo de carguío y chancado del material que se ha depositado en las canchas, en este caso la amortización de este activo se debe realizar en base al periodo de agotamiento de las canchas de lixiviación.

Hay algunos conceptos que la NIC 2 requiere que sean excluidos del costo de los inventarios y sean reconocidos como gastos corrientes, por ejemplo: las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción, los costos de almacenamiento a menos que sean necesarios en el proceso productivo previos a un proceso de elaboración ulterior, los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales, los gastos de exploración, los Impuestos recuperables, los gastos relacionados al medio ambiente, el costo de venta, etc.

No todos los conceptos anteriormente referidos tienen un tratamiento simétrico en la legislación del impuesto a la renta, por ello nuevamente la recomendación de tener un conocimiento profundo de las políticas y prácticas contables de la entidad minera en revisión y el entendimiento de cómo estas prácticas difieren de las disposiciones tributarias que regulan este tipo de activos para evitar la utilización indebida de deducciones.

4.11 Acuerdos para compartir riesgos y costos: Joint Ventures

En la mayoría de los países los negocios se pueden llevar a cabo, además de por medio de las sociedades mercantiles, mediante fideicomisos y contratos de asociación en participación. Estas figuras legales son tipos de contratos que no se consideran normalmente como sociedades mercantiles³⁹ y son conocidos en la doctrina tributaria como entidades transparentes⁴⁰.

Algunos países tratan a las sociedades, fideicomisos y otras entidades legales o contratos como transparentes, gravando a los socios o beneficiarios de acuerdo a su tenencia de acciones o participaciones en la entidad sobre los ingresos de la misma, sin gravar a la entidad en sí, mientras que otros países las consideran como entidades gravables, gravando a las sociedades o entidades como personas diferentes.

38 La práctica contable reconoce que son costos indirectos fijos los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, mientras que, los costos indirectos variables varían directamente o casi directamente con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

39 Personas jurídicas o morales, de acuerdo a la terminología que pueda adoptar un país.

40 Hay que recordar que el tratamiento de las entidades transparentes tienen, entre otros, el problema de que su tratamiento suele ser distinto en cada país, lo que lleva en algunos casos a que se tenga doble imposición o a que en ciertos casos algunos flujos monetarios no estén sujetos a gravamen.

La diversidad de tratamientos que se puede otorgar obliga al *legislador* a establecer reglas adecuadas para cada situación en particular, sea cual fuese la opción del país le son aplicables los tratamientos y las restricciones que se han desarrollado anteriormente.

Este tipo de acuerdos comerciales o alianzas estratégicas de carácter temporal, son frecuentes en la actividad minera, éstos se caracterizan por permitir que las partes participantes puedan realizar una inversión conjunta sin perder cada una su independencia y sin que ello necesariamente dé lugar a la constitución de una nueva entidad (compañía, sociedad u otra entidad).

En estos contratos, las partes que lo conforman comparten los riesgos y costos de la actividad económica que se estará formando, las partes del joint venture llevan el control de su inversión y obtienen la parte de los ingresos que se generan como producto de las actividades económicas del contrato de acuerdo a los términos que acordaron.

Debe entenderse que aunque cada asociado o venture conserva su personalidad jurídica e independencia, ello no implica que dejen de ser responsables sobre el negocio en conjunto.

Otro tema a considerar es que la responsabilidad no recae necesariamente de manera proporcional entre los partícipes, cabe la posibilidad de que uno de ellos asuma mayores responsabilidades dentro del negocio, sin que ello implique una mayor participación en los resultados necesariamente, sin embargo habría que preguntarse si en ese caso la remuneración obtenida por cada partícipe tiene correlato con los activos aportados y/o o los riesgos soportados, entre otros factores que normalmente partes independientes evalúan al momento de transar. En cuanto al plazo, este puede ser determinado o indeterminado.

Los efectos tributarios de las transacciones realizadas por los partícipes de estos contratos y la realizada entre estos⁴¹ deben ser analizados dentro del marco de las normas vigentes en los distintos países a fin de establecer la corrección de los efectos tributarios que de estos se deriven⁴².

4.12 Tratamiento de los acuerdos de compra obligatoria con proveedores y prestadores de servicios

Dada la ubicación del proyecto minero, los estándares de cumplimiento exigidos a los proveedores y la necesidad de disponer de servicios ininterrumpidos, las empresas del sector minero suelen contratar a terceros con una cláusula de "obligatoriedad a comprar y pagar", por la cual el proyecto se obliga a pagar a un proveedor por los servicios recibidos sea que este preste o no el servicio en los casos que por razones de caso fortuito o fuerza mayor atribuibles al proyecto minero, el proveedor se vea imposibilitado de prestar sus servicios y generar los ingresos que corresponde a estos.

Estos contratos también incluyen cláusulas punitivas importantes al proveedor si este incumple la prestación de servicios, de esta manera se vuelve un poco simétrica la relación entre proveedor y cliente, que permite que el flujo de producción del proyecto minero se mantenga ininterrumpido salvo casos –como ya se ha señalado- de hechos fortuitos o causa mayor.

Estos servicios pueden ser prestados también por empresas vinculadas, en cuyo caso, el riesgo de la transacción entre empresas vinculadas vuelve a aflorar. Aun en el caso de empresas independientes los tratamientos que pudieran darse a estos eventos pudieran ser discutibles, por ejemplo en algunas legislaciones con una definición muy estricta de gastos causales, los montos pagados que no están relacionados a la prestación de servicios y que pueden ser considerados penalidades pudieran ser rechazados, por otro lado en cabeza de cualquiera de las partes estos ingresos al no ser ordinarios se podrían considerar inafectos del impuesto.

Delimitaciones claras sobre que tratamiento debe otorgarse a estas operaciones son básicas a fin de poder reducir los conflictos de interpretación y hacer predecible a ambas partes (administración y administrado) el tratamiento tributario que le corresponde dar a estas partidas.

41 Salvo pacto en contrario, los aportes en bienes no conllevan transferencia de propiedad sino el usufructo de los mismos.

42 Por ejemplo, en el Perú, la Ley General de Sociedades no ha regulado el modelo de negocio joint venture o negocio compartido, habiendo regulado sin embargo otros modelos asociativos tales como El contrato de asociación en participación y el contrato de consorcio. Sin perjuicio de ello, en el Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, se han considerado algunas normas específicas para los joint venture.

5. CONCLUSIÓN

La gestión de riesgos de cumplimiento es un proceso que se utiliza para identificar, analizar, priorizar y mitigar los riesgos de cumplimiento de los contribuyentes que debería ser utilizado de manera estructurada por las Administraciones Tributarias.

La adopción de prácticas de gestión de riesgos en el segmento de la mediana y gran minería es crítica para muchas Administraciones Tributarias de América Latina y el Caribe, en el presente documento se ha presentado una muestra de los temas críticos de la industria minera, que si bien no es exhaustivo, permite caracterizar la actividad y señalar puntos de atención a los responsables del control tanto a nivel central como a nivel operativo de las Administraciones.

No debe olvidarse lo importante que puede ser para el proceso de mitigación de riesgos la existencia de un marco legal robusto, la promoción de normas que en muchas instancias elimina y/o controla un riesgo.

Las Administraciones por tanto deberían dedicar un tiempo de análisis y revisión del funcionamiento del sistema tributario a fin de promover su mejora, en este documento se ha mostrado puntos donde definiciones claras reducirían el conflicto entre la Administración y el Administrado.

Tal cual fluye del resumen anterior las áreas claves de control incluyen definiciones precisas sobre la definición del proyecto tanto sus ingresos como sus gastos, y reglas de definición de los gastos elegibles para ser deducidos, adicionalmente se requiere definiciones sobre el tratamiento de los gastos por cada fase y reglas de prorrateo o asignación, a lo que debe agregarse reglas de amortización de los gastos incurridos y/o capitalizados correspondiente a una etapa anterior.

6. BIBLIOGRAFÍA

CEPAL. (2002). *Globalización y Desarrollo*. Santiago de Chile. Recuperado de: <http://www.cepal.org/es/publicaciones/2724-globalizacion-desarrollo>

CEPAL. (2013). *Inversión extranjera en América Latina y el Caribe, 2012*. NN UU. Recuperado de: <http://www.cepal.org/es/publicaciones/1151-la-inversion-extranjera-directa-america-latina-caribe-2012>

ESQUIVEL, G. y Larraín, F. (2007). *¿Cómo atraer inversión extranjera directa?* Venezuela: Corporación Andina de Fomento.

GALVÁN S., I. (2003). *La formación de la estrategia de selección de mercados exteriores en el proceso de internacionalización de las empresas*. Recuperado de: <http://www.eumed.net/tesis/igs/2.pdf>

GIGLIO S, N. (2007). *Políticas activas para atraer inversión extranjera directa en América Latina y el Caribe*. Recuperado de: <http://www.eclac.org/ddpe/publicaciones/xml/1/29021/lcg2667e.pdf>

REUVEN S. Avi-Yonah (2001). Globalización y competencia tributaria: implicaciones para los países en desarrollo. *Revista de la Cepal* (74), pp. 61 y ss. Recuperado de: http://www.eclac.org/publicaciones/xml/4/19304/lcg2135e_Avi.pdf

SNMPE (2015). *Manual de aplicación práctica de las Normas Internacionales de Información Financiera en el sector minero*. Segunda Edición., Recuperado de: <http://www.snmpe.org.pe/informes-y-publicaciones/manual-de-las-niif.html>

VALPY FitzGerald (2002). *Cooperación tributaria internacional y movilidad del capital*. Recuperado de: http://www.eclac.org/publicaciones/xml/7/19347/lcg2180e_Fitzgerald.pdf



CRITERIOS PARA LA INCLUSIÓN DE CONTRIBUYENTES EN UNA **UNIDAD DE GRANDES CONTRIBUYENTES:** UNA GUÍA METODOLÓGICA

Elías Iván
LÓPEZ ROCHA

SINOPSIS

El presente trabajo hace una revisión de los principales criterios que los países del mundo utilizan para incorporar contribuyentes a sus respectivas Unidades de Grandes Contribuyentes. Sobre la base de esta experiencia internacional el documento propone a las Administraciones

Tributarias una guía metodológica a seguir para definir criterios de identificación de contribuyentes a ser incluidos en las respectivas Unidades de Grandes Contribuyentes de cada país, de acuerdo con su propia realidad nacional.

CONTENIDO

1. La creación de Unidades de Grandes Contribuyentes (UGC)
2. Criterios para la inclusión de contribuyentes en una UGC en el mundo
3. Cantidad de contribuyentes incluidos en una UGC: Caso peruano
4. Propuesta metodológica para definir criterios de inclusión en una UGC
5. Conclusiones
6. Bibliografía

EL AUTOR

Licenciado en Administración de Empresas de la Universidad del Pacífico, estudios de Maestría en Gerencia Pública en la Universidad Continental, Consultor Internacional en Gestión de Riesgo de Cumplimiento Tributario.

INTRODUCCIÓN

En todos los países del mundo es posible identificar a ciertos contribuyentes que por su importancia relativa en la recaudación tributaria nacional son calificados como grandes contribuyentes. Al respecto la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico [OECD por sus siglas en inglés] (2013) señala que las características más comunes en este tipo de contribuyentes son: i) concentran una alta participación de la recaudación tributaria; ii) sus negocios y hechos tributarios son de alta complejidad; iii) poseen un mayor riesgo de cumplimiento tributario; iv) contratan equipos especializados en asesoramiento tributario; y v) sus empresas listan en bolsa, son multinacionales o constituyen grupos económicos.

Frente a esta realidad, en las últimas décadas las Administraciones Tributarias de una gran cantidad de países han optado por crear oficinas especializadas en brindar un tratamiento diferenciado al segmento de grandes contribuyentes; a estas oficinas se les conoce como Unidad de Grandes Contribuyentes (en adelante UGC). Empíricamente resulta más o menos sencillo verificar que en todos los países existen ciertos contribuyentes que por su importancia fiscal se les califica como “gran contribuyente”, pero cuando se requiere establecer una línea divisoria de la distinción entre los grandes contribuyentes y los que no lo son, la tarea se torna más complicada.

Por ejemplo, la manera más sencilla de clasificar a los contribuyentes por su tamaño es utilizar como criterio el volumen de ventas, entonces suponiendo que en un país hipotético se decide que los grandes contribuyentes son únicamente aquellos con ventas superiores a 10 millones de unidades monetarias (UM), ¿cómo clasificaríamos a dos empresas del mismo rubro que pertenecen a un mismo dueño y que cada una vende menos de 10 millones de UM?, o ¿qué pasaría con una empresa que se encuentra ejecutando un mega proyecto de inversión de miles de millones de UM, pero que a la fecha no registra ventas porque se encuentra en etapa pre-operativa? Las respuestas a estas preguntas revelan que establecer un solo criterio parece no ser una solución ideal para identificar a los grandes contribuyentes.

De otro lado, este país hipotético podría decidir ampliar la cantidad de criterios para la identificación de los

grandes contribuyentes con el fin de cubrir la vasta gama de posibilidades que la realidad económica presenta, pero en este caso ¿cuál sería el límite? Hay que tener en cuenta que un procedimiento muy extenso y engorroso para la clasificación de los contribuyentes por su tamaño podría devenir en costoso y poco práctico para la Administración Tributaria.

El diseño de criterios para la inclusión de contribuyentes a las UGC resulta de especial interés para las Administraciones Tributarias porque la delimitación de la cantidad de contribuyentes que estarán a cargo de la UGC es el punto de partida para dimensionar de forma adecuada la cantidad de personal y recursos con los que debe contar esta unidad. Así mismo, conocidos cuántos y quiénes son los grandes contribuyentes, se pueden diseñar y aplicar mejores estrategias para optimizar la gestión del cumplimiento tributario de este importante segmento.

Al respecto, en el presente trabajo hacemos un breve repaso sobre los principales criterios de inclusión a una UGC que los países del mundo vienen aplicando y a partir de esta experiencia internacional, proponemos a las Administraciones Tributarias una guía metodológica para diseñar criterios de inclusión de contribuyentes a sus respectivas UGC, de acuerdo con la realidad de cada país.

1. LA CREACIÓN DE UNIDADES DE GRANDES CONTRIBUYENTES (UGC)

Las estructuras organizacionales de las Administraciones Tributarias en el mundo han ido evolucionando en los últimos treinta años; al respecto la OECD (2011) menciona que esta evolución comprende tres tipos de modelos; el primero y más antiguo es el modelo basado en la organización “por tipo de impuesto”, en el cual existían oficinas multifuncionales encargadas de la administración especializada en determinados impuestos. Con el tiempo este modelo devino en ineficiente y oneroso porque muchos procesos se duplicaban y los contribuyentes afectados a varios tributos complicaban su cumplimiento tributario al tener que tratar temas similares con distintas oficinas.

Posteriormente, las Administraciones Tributarias fueron migrando hacia una estructura organizacional de tipo “funcional”, mediante la cual los recursos humanos se

agrupan por funciones, donde las más tradicionales son: Recaudación, Fiscalización, Cobranza y Reclamaciones. Este modelo tiene como ventaja que permite la estandarización de los procesos de trabajo y un acercamiento operativo más simple hacia los contribuyentes; sin embargo, la corriente más reciente es organizar los procesos en torno a un modelo de “segmentación por tipo de contribuyente”. Este modelo consiste en identificar grupos de contribuyentes que por sus características requieren de un trato diferenciado de parte de las Administraciones Tributarias, como por ejemplo sucede con el segmento de grandes contribuyentes (OECD, 2011).

En el estudio realizado por el Banco Interamericano de Desarrollo con diecisiete países de América Latina se encontró que los tipos de organización que predominan en la región responden a una combinación de los modelos “por impuesto”, “funcional” y “por tipo de contribuyente”. Así mismo, dieciséis de los diecisiete países informaron que cuentan con una UGC (BID, CAPTAC-DR, CIAT, 2013).

Tabla 1: Tipos de organización de las Administraciones Tributarias en América Latina

Tipo de Organización	Cantidad de Países
Sólo por tipo de Impuesto	0
Solo Funcional	4
Solo por tipo de Contribuyente	0
Funcional y por tipo de Contribuyente	6
Funcional, por tipo de Contribuyente y por tipo de Impuesto	7
Total	17

Fuente: BID et al. (2013, p. 96) Elaboración Propia.

2. CRITERIOS PARA LA INCLUSIÓN DE CONTRIBUYENTES EN UNA UGC EN EL MUNDO

En OECD (2013) se señala que los criterios para la inclusión de contribuyentes en una UGC que predominan entre los países miembros de esta organización son: i) volumen de operaciones o ventas brutas, ii) volumen de activos; iii) total de impuestos ingresados al fisco en un año; iv) sectores económicos a los que pertenecen los negocios (por ejemplo: banca, seguros, petróleo); v) negocios con una significativa actividad comercial internacional o controlados por grupos económicos extranjeros; y vi) número de empleados.

En el Anexo se presentan los criterios para la inclusión de contribuyentes en una UGC adoptados por ocho países de la OECD, donde se puede apreciar que en general estos países comparten los criterios señalados líneas arriba, sin embargo, cada país varía en el parámetro de medición que adopta por cada criterio. Por ejemplo, para el criterio “volumen de operaciones” en Australia el parámetro es facturación mayor a AUD 250 millones (unos EUR 169 millones), mientras que en Francia es operaciones mayores a EUR 400 millones, en Irlanda es operaciones mayores a EUR162 millones y en Reino Unido es operaciones mayores a EUR50 millones (OECD, 2009).

Por el lado de América Latina, los criterios para incluir contribuyentes en una UGC que predominan en esta región son: i) volumen de negocio; ii) volumen de activos; iii) impuestos ingresados al fisco; y iv) sector económico al que pertenece el contribuyente (BID, et al., 2013).

Específicamente, en el caso de los países de la Alianza del Pacífico: Chile, Colombia, México y Perú, las Administraciones Tributarias de los tres primeros publican los criterios para la inclusión de sus contribuyentes en sus respectivas UGC¹, mientras que en el Perú estos criterios no se publican y solamente se muestra en el portal web de la Administración Tributaria

¹ Para mayor información sobre los criterios y parámetros para la inclusión en una UGC en estos tres países, el lector puede consultar en el caso de Chile la Resolución Exenta N° 119 del 29 de diciembre de 2015 del Servicio de Impuestos Internos; en el caso de Colombia la Resolución N° 00027 del 23 de enero de 2014 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y en el caso de México consultar el apartado B del capítulo VII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria del 24 de agosto de 2015.

peruana la lista de los últimos contribuyentes que han sido incluidos en esta categoría mediante la resolución correspondiente². No obstante, en el estudio del BID, et al. (2013) el Perú reporta que los criterios de inclusión en su UGC son: i) volumen de negocio; ii) volumen de activos; y iii) impuestos ingresados al fisco.

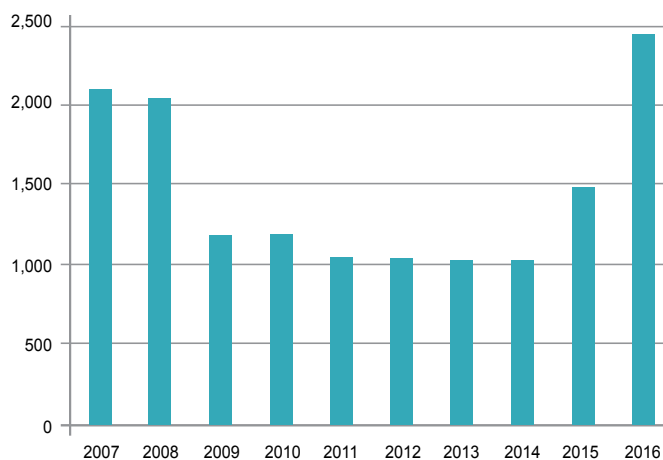
3. CANTIDAD DE CONTRIBUYENTES INCLUIDOS EN UNA UGC: CASO PERUANO

En el Perú, la UGC encargada de la administración de los contribuyentes más importantes del país se llama Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales (en adelante IPCN) que administra alrededor de 2,400 contribuyentes; pero no son los únicos grandes contribuyentes del Perú, puesto que las unidades organizacionales desconcentradas de la SUNAT³ tienen a su cargo también otro grupo de grandes contribuyentes de su respectiva región, que sumados a los contribuyentes de la IPCN hacen un total aproximado de 14,000 grandes contribuyentes a nivel nacional, sin embargo, en el presente trabajo, la categoría de UGC de la SUNAT se la asignamos solamente a la IPCN, porque concentra a los contribuyentes más grandes de todo el país.

Si bien en la actualidad la SUNAT no hace público cuáles son los criterios para la inclusión de contribuyentes en su UGC, estos criterios sí existen y se regulan de manera interna. En los últimos diez años estos criterios han sido modificados en varias oportunidades y como consecuencia de ello el número de contribuyentes incluidos en la nómina de la IPCN ha registrado una gran variabilidad, tal y como se ilustra en el Gráfico 1. Así, podemos identificar hasta tres momentos que representan para la SUNAT puntos de quiebre en el dimensionamiento de la cantidad de contribuyentes que son incluidos en la nómina de la IPCN:

- Año 2009: La nómina de contribuyentes de la IPCN disminuye a la mitad.
- Año 2015: La nómina de contribuyentes de la IPCN aumenta en 50%.
- Año 2016: La nómina de contribuyentes de la IPCN aumenta en 60%.

Gráfico 1: Evolución histórica de la nómina de grandes contribuyentes en Perú (cantidad de contribuyentes por año)



Fuente: Resoluciones de SUNAT que dan de alta o de baja a grandes contribuyentes.

Elaboración: Propia

Cualquier variación significativa en la cantidad de contribuyentes que administra una UGC representa un riesgo para la gestión administrativa y tributaria de la misma, debido al impacto que este aumento/disminución de contribuyentes tiene sobre el dimensionamiento de los recursos humanos y logísticos que la UGC debe presupuestar para atender sus diversos procesos de negocio como recaudación, fiscalización, reclamaciones y cobranzas.

Por ejemplo, uno de los indicadores más comunes en la gestión de fiscalización es el de “cobertura de acciones de fiscalización”, entendido como el ratio entre la cantidad de contribuyentes fiscalizados y la cantidad de contribuyentes administrados; entonces, si en un momento determinado el número de contribuyentes administrados (denominador) aumenta al doble, va a ser imposible que con la misma cantidad de recursos (agentes fiscalizadores y la logística que los acompaña) se pueda alcanzar el número de contribuyentes auditados (numerador) necesarios para que el ratio siquiera se mantenga estable. El problema no queda ahí, puesto que seguro la Administración se avocaría inmediatamente a incrementar los recursos de la unidad, pero tratándose de una UGC, que como ya se mencionó tiene características singulares que la

² Como ejemplo del caso peruano, el lector puede consultar la Resolución de Superintendencia N° 242-2016/SUNAT del 22 de setiembre de 2016.

³ SUNAT: Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

diferencian de cualquier otra unidad, ¿cuánto tiempo demandará la curva de aprendizaje de los nuevos recursos?, lo más probable es que en el corto plazo se afecte la calidad, eficacia o eficiencia de los servicios proveídos por la UGC.

De otro lado, cuando las modificaciones en el padrón de contribuyentes de una unidad son significativas en cantidad de contribuyentes y reiteradas en el tiempo, se hace más complicado el seguimiento y control de los diversos indicadores de gestión de la unidad. En un ejemplo práctico, los resultados de gestión obtenidos en un año sobre un universo de 1,000 contribuyentes no se pueden comparar con los resultados obtenidos en el siguiente año sobre un universo de 2,000 contribuyentes, y si a los pocos años la nómina vuelve a variar en digamos 50%, la comparación interanual para evaluar el progreso de la gestión se va a complicar aún más, dificultando la construcción de series de tiempo para la evaluación de estrategias a largo plazo.

Que no se interprete que una UGC deba tener una nómina de contribuyentes inamovible, eso sería sencillamente imposible debido a que los contribuyentes son entidades vivas que nacen, crecen, se transforman y también mueren, por ello es razonable esperar que la cantidad de contribuyentes adscritos a una UGC esté en permanente cambio. Lo que el presente trabajo postula es que las Administraciones Tributarias deben contar con criterios estándares para la inclusión de contribuyentes en sus respectivas UGC, de manera que exista predictibilidad respecto de cuántos y quiénes deben ser los grandes contribuyentes del país y así poder dimensionar mejor los recursos humanos y logísticos necesarios, así como diseñar estrategias y políticas para una eficiente administración de este importantísimo segmento de contribuyentes.

4. PROPUESTA METODOLÓGICA PARA DEFINIR CRITERIOS DE INCLUSIÓN EN UNA UGC

Diversos trabajos de investigación de la OECD y otros organismos internacionales demuestran que los criterios de inclusión en una UGC más difundidos a nivel mundial son seis: i) volumen de operaciones; ii) volumen de activos; iii) impuestos ingresados al fisco; iv) sectores económicos; v) grupos económicos; y vi) nómina de empleados. En atención a ello, el

presente trabajo recoge esta experiencia internacional y a partir de ella propone una hoja de ruta metodológica, una especie de “check list” que ponemos a disposición de las Administraciones Tributarias de los países que aún no tienen una UGC, o que teniéndola, aún no han definido o quieren redefinir los criterios que marquen la distinción entre los contribuyentes que deben ser catalogados como grandes y aquellos que no.

Nuestra propuesta para definir los criterios de inclusión de contribuyentes en la UGC de cada país consta de cuatro pasos:

- i. Definir el universo de contribuyentes a evaluar.
- ii. Evaluar cada uno de los seis criterios más difundidos internacionalmente.
- iii. Evaluar incluir algún criterio distinto de los seis tradicionales, de acuerdo con la realidad propia de cada país.
- iv. Incluir un criterio de discrecionalidad.

4.1 Definir el universo de contribuyentes a evaluar

Esta propuesta metodológica se ampara en el Principio de Pareto, puesto que la evidencia empírica demuestra que solo un pequeño porcentaje del universo de contribuyentes representa el mayor interés fiscal de todo un país.

Entonces, lo primero es definir cuál es el universo de contribuyentes a evaluar. Por ejemplo, en ciertas Administraciones Tributarias se puede haber tomado la decisión de que los individuos de altos ingresos sean controlados por una unidad especializada fuera de la UGC, entonces de plano estos contribuyentes no deberían formar parte del universo a evaluar. Del mismo modo, se debe revisar si determinados tipos de contribuyentes, como entidades del Estado u organizaciones sin fines de lucro, han sido excluidos por decisiones internas del control a cargo de la UGC.

En todo país existen miles y hasta millones de contribuyentes que pertenecen a regímenes especiales o simplificados de tributación para la promoción de la pequeña y micro empresa, estos contribuyentes tampoco deberían formar parte del universo a evaluar porque por su dimensión económica actual se encuentran muy lejos de pretender ser reconocidos

como grandes contribuyentes del país. La idea central de este primer paso es que la Administración Tributaria defina un universo de contribuyentes representativo de su realidad nacional sobre los cuales va a aplicar los criterios de distinción propuestos para dilucidar quién es gran contribuyente y quién no.

4.2 Evaluar los seis criterios más difundidos internacionalmente

i. Volumen de operaciones

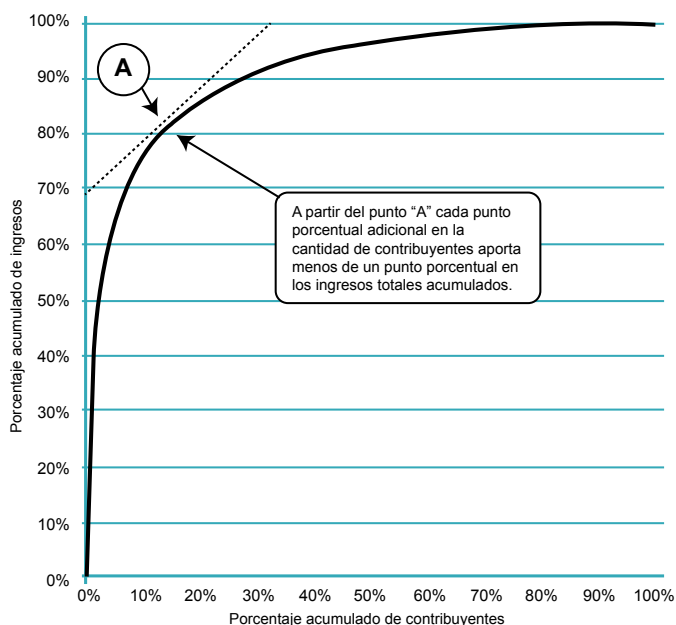
Consiste en establecer un límite inferior para identificar como gran contribuyente a todo aquel cuyos ingresos superen este límite. Lo más simple es utilizar los ingresos declarados en el último año, sin embargo también es usual utilizar un promedio de los ingresos declarados en los últimos dos o tres años.

Para hallar el límite proponemos elaborar una curva que refleje el Principio de Pareto, es decir, primero construir una tabla de percentiles con todos los contribuyentes en evaluación ordenados de mayor a menor por su nivel de ingresos; luego en una gráfica colocar en el eje X el porcentaje de la cantidad de contribuyentes, y en el eje Y colocar el acumulado de ingresos expresado en porcentaje; finalmente, hallar el punto de la tangente de 45° a la curva para establecer allí el punto límite a partir del cual un 1% adicional de contribuyentes empieza a aportar menos del 1% de los ingresos acumulados. Sostenemos que este punto señala un límite de referencia que toda Administración Tributaria debe tomar en cuenta para introducir un criterio de distinción para los grandes contribuyentes.

Para mejor ilustración revisemos el caso hipotético del Gráfico 2; el punto “A” corresponde al punto de la tangente a partir del cual cada punto porcentual adicional en la cantidad de contribuyentes aporta menos de un punto porcentual en los ingresos acumulados de todos los contribuyentes; entonces, suponiendo que este punto sea (x=14%, y=81%) interpretamos que el 14% de los contribuyentes representa el 81% de los ingresos totales declarados por el universo de contribuyentes evaluados (cumpliéndose el Principio de Pareto); en consecuencia, el nivel de ventas del último contribuyente del percentil 14% sería el límite de referencia, es decir, deberían ser considerados grandes contribuyentes, aquellos que declaren ingresos superiores a este límite. Es muy probable que el

número resultante sea extenso y de difícil recordación, por esta razón es recomendable establecer como criterio definitivo un número redondo, fácil de recordar y por encima del límite de referencia.

Gráfico 2: Distribución de los ingresos declarados por el universo de contribuyentes materia de evaluación



Elaboración: Propia

ii. Volumen de activos

El criterio “volumen de operaciones” por sí solo no asegura una completa identificación de todos los contribuyentes que por sus características deban ser incluidos en una UGC. Tal es el caso por ejemplo de contribuyentes que se encuentran en etapa pre-operativa o en inicios de operación, que a la fecha de evaluación no registran todavía ingresos importantes, pero que el nivel de inversiones en activos hace prever que en el futuro próximo generarán ingresos gravados de gran interés fiscal para el país.

Para hallar a estos contribuyentes proponemos repetir la misma metodología utilizada para el criterio “volumen de operaciones” utilizando como medida de evaluación el volumen de los activos netos totales declarados por todos los contribuyentes. Si se desea una medida más restringida se puede optar por considerar solamente

el total neto de activos no corrientes. El resultado nuevamente será una curva de distribución similar a la del Gráfico 2, donde se podrá identificar el punto límite a partir del cual un contribuyente puede ser considerado grande en relación con su volumen de activos. Es de esperar que muchos de los contribuyentes con altos volúmenes de activos sean los mismos que ya se incluyeron a la UGC por sus altos niveles de operación, pero también aparecerán nuevos contribuyentes que en la fecha de evaluación no registraban ingresos importantes, pero su volumen de activos hace presumir un nivel de operaciones potencial de enorme interés fiscal.

Gracias a este criterio se van a poder identificar por ejemplo contribuyentes que tienen a su cargo grandes proyectos de inversión que se encuentran en etapa pre-operativa y que son de alto impacto para la economía nacional.

iii. Impuestos ingresados al fisco

Este criterio permite identificar a contribuyentes que no tienen suficientes ingresos ni activos como para ser detectados por los dos criterios anteriores, pero que por sus aportes al fisco son de interés para el seguimiento y control por parte de la Administración Tributaria. Tal es el caso por ejemplo de empresas del sector servicios que no son intensivas en capital (bajo nivel de activos) y tienen altos márgenes de rentabilidad que les obliga a pagar tanto o más impuestos que empresas de otros sectores con niveles de ingresos más altos. Otro ejemplo también puede ser entidades gubernamentales o sin fines de lucro que no reportan ingresos gravados, pero que sí registran una abundante nómina de empleados que abonan al fisco cantidades importantes de impuesto a la renta del trabajo y contribuciones sociales.

Para la aplicación de este criterio proponemos nuevamente utilizar una curva de distribución (como la del Gráfico 2) utilizando esta vez como medida de cálculo el total de impuestos ingresados al fisco. De esta manera hallar el punto límite a partir del cual los contribuyentes que registren pagos al fisco mayores, deban ser considerados para ser incluidos en la UGC. De igual modo se espera que muchos de los contribuyentes hallados sean los mismos que los

encontrados con los criterios anteriores, pero también aparecerán nuevos contribuyentes con relevantes ingresos al fisco.

iv. Sectores económicos

Este criterio propone que los contribuyentes que pertenecen a ciertos sectores económicos cuyas operaciones son muy complejas o son muy sensibles para el desempeño económico del país deben ser incluidos en la UGC, independientemente del volumen de operaciones de estos contribuyentes. Por ejemplo, internacionalmente está muy difundido que el sector financiero y de seguros es un sector de alta complejidad en sus operaciones y por ello debe tener un seguimiento especial de parte de la Administración Tributaria⁴. Por otro lado, existen ciertos sectores específicos que para determinados países son claves en su desarrollo económico, como por ejemplo minería para Chile o Sudáfrica o hidrocarburos para Arabia Saudita o Noruega, entonces resulta de interés para sus respectivas Administraciones Tributarias incluir a los contribuyentes de estos sectores en sus UGC.

Nuestra propuesta es que de acuerdo con su propia realidad económica, cada país debe evaluar si existen ciertos sectores, como los mencionados arriba, cuyos contribuyentes deberían tener un control y seguimiento especial por parte de sus respectivas Administraciones Tributarias. Así, para estos contribuyentes no sería tan relevante su nivel de operaciones, activos o pagos al fisco, sino su pertenencia a estos sectores económicos sensibles y complejos, no obstante la Administración deberá evaluar la pertinencia de establecer por lo menos un límite mínimo para evitar que contribuyentes de muy bajo interés fiscal sean incluidos en la UGC.

v. Grupos económicos

Los grupos económicos pueden ser nacionales o multinacionales, diversificados o concentrados en un solo sector, pueden ser de accionariado familiar o de accionariado abierto, sea como fueren los grupos económicos son de indiscutible importancia fiscal por su elevado riesgo de cumplimiento. Un ejemplo de su relevancia para el control tributario internacional es la promoción de la OECD del programa BEPS⁵

4 Pertenecer al sector financiero y de seguros es un criterio expreso para ser incluido en la UGC en los siguientes países de la OECD: Alemania, Australia, Chile, España, Grecia, Holanda, Hungría, Irlanda, México, Noruega, Polonia, República Checa, República Eslovaca y Suecia.

5 Siglas en inglés de Erosión de la Base Tributaria y Traslado de Beneficios.

que tiene como fin combatir el planeamiento tributario internacional mediante el cual las empresas (en especial los grupos económicos multinacionales) se aprovechan de vacíos legales en las normas tributarias de ciertos países para trasladar sus beneficios a otros territorios donde el nivel de imposición es menor o incluso nulo.

Por esta razón proponemos que la administración fiscal de los grupos económicos sea manejada por equipos especializados, y estos equipos deberían estar ubicados en las UGC, porque las grandes corporaciones y empresas que son cabeza de los grupos económicos por lo general están incorporadas en las nóminas de las UGC.

Postulamos que no es necesario incluir en la UGC a todas las empresas de un determinado grupo económico, porque muchas de ellas serían contribuyentes de una importancia fiscal menor que no cumplirían ninguno de los criterios de incorporación ya señalados, sin embargo, para efectos de ejercer la facultad de control fiscal sostenemos que la UGC debe tener la potestad de incorporar cuando así lo decida a cualquier empresa que pertenezca al grupo económico de un contribuyente adscrito a su unidad.

vi. Nómina de empleados

Este es un criterio más difundido en países de Europa que en América Latina. Lo más probable es que casi todos los contribuyentes que tienen una nómina de empleados grande ya hayan sido identificados con alguno de los criterios anteriores, sin embargo es posible también que existan algunos otros contribuyentes que a pesar de tener operaciones, activos o pagos tributarios de menor importancia relativa, cuenten con una nómina de empleados muy grande que sea de interés para el control de la Administración Tributaria y por lo tanto se decida su inclusión en la UGC.

Otra utilidad de este criterio es que puede servir como complemento para los criterios de “sector económico” o “grupo económico”, es decir, la Administración Tributaria podría optar por aprobar como criterio de inclusión en la UGC a los contribuyentes que pertenezcan a determinados sectores o al mismo grupo económico siempre y cuando el número de empleados supere una cantidad mínima establecida.

En países como el Perú, donde solo 3 de cada 10 trabajadores están declarados formalmente (MTPE, 2015), este criterio podría no ser de mucha utilidad, debido a la falta de información.

4.3 Evaluar incluir algún criterio distinto de los seis tradicionales, de acuerdo con la realidad propia de cada país

Como la realidad política, económica y tributaria de cada país tiene sus propias particularidades es pertinente que cada Administración Tributaria evalúe la necesidad de incorporar criterios específicos distintos a los ya mencionados para la inclusión de contribuyentes a sus respectivas UGC. Por ejemplo, Colombia ha considerado relevante incluir el criterio de que el valor FOB de las exportaciones o CIF de las importaciones anuales supere los 10 millones de dólares americanos, por su parte Chile ha incluido como criterio que las exportaciones promedio anual de los últimos 3 años sea igual o mayor a 20 millones de dólares americanos y México ha considerado como criterio de inclusión en su UGC ser un Estado extranjero, organismo internacional, miembro del servicio exterior mexicano, o miembros del personal diplomático y consular extranjero que no sean nacionales. En conclusión, cada país debe evaluar si requiere de algún tipo de criterio de inclusión distinto a los ya mencionados por esta guía metodológica, de acuerdo con su propia realidad.

4.4 Incluir un criterio de discrecionalidad

Los criterios propuestos hasta el momento bien podrían asegurar que se incluyan en la nómina de las UGC a los contribuyentes más importantes de cada país, sin embargo, la realidad siempre es más compleja e impredecible que los presupuestos teóricos, por esta razón, previendo que se pudiera presentar una razón poderosa para incluir en la UGC a contribuyentes que no cumplen con ninguno de los criterios ya expuestos, esta guía metodológica propone agregar un criterio de discrecionalidad que le permita flexibilidad a la Administración Tributaria para incorporar a estos contribuyentes a la UGC. Para evitar que este criterio devenga en arbitrario, la inclusión a la UGC de un contribuyente que no cumpla ninguno de los requisitos previos debería ser aprobada por una instancia competente de la Administración Tributaria y debería fundarse en razones de servicio o control.

5. CONCLUSIONES

- La creación de una UGC en las Administraciones Tributarias del mundo es hoy una práctica ampliamente difundida, debido a la importancia fiscal relativa que el segmento de grandes contribuyentes representa para cada país.
- El diseño de criterios estándares para la inclusión de contribuyentes en una UGC es muy importante porque la cuantificación de la cantidad de contribuyentes que la UGC va a administrar sirve para estimar la cantidad de recursos humanos y logísticos necesarios para el buen funcionamiento de la misma. Por otro lado, los criterios estandarizados restringen la probabilidad de cambios bruscos en la cantidad de contribuyentes administrados por las UGC y ofrecen la predictibilidad necesaria para diseñar mejores planes estratégicos con el fin de optimizar la gestión del cumplimiento tributario del segmento de grandes contribuyentes.
- A nivel mundial los seis criterios más comunes para la definición de criterios de inclusión en una UGC son:
 - i. Volumen de operaciones
 - ii. Volumen de activos
 - iii. Impuestos ingresados al fisco
 - iv. Sectores económicos
 - v. Grupos económicos
 - vi. Nómina de empleados.
- Este trabajo ofrece a las Administraciones Tributarias una sencilla guía metodológica sobre los pasos a seguir para el diseño de criterios para la inclusión de contribuyentes en una UGC. Los pasos son cuatro:
 - i. Definir el universo de contribuyentes a evaluar.
 - ii. Evaluar cada uno de los seis criterios más difundidos internacionalmente.
 - iii. Evaluar incluir algún criterio distinto de los seis tradicionales, de acuerdo con la realidad propia de cada país.
 - iv. Incluir un criterio de discrecionalidad.

6. BIBLIOGRAFÍA

BID, CAPTAC-DR y CIAT. (2013). Estado de la Administración Tributaria en América Latina 2006-2010, p. 266. Recuperado de: https://publications.iadb.org/handle/11319/3506?locale-attribute=es&scope=123456789/1&thumbnail=false&order=desc&rpp=5&sort_by=score&page=2&query=public+administration+system&group_by=none&etal=0

Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo. (2015). Informe Anual del Empleo en el Perú 2014, p. 68. Recuperado de: http://www.trabajo.gob.pe/archivos/file/estadisticas/peel/enaho/INFORME_ANUAL_EMPLEO_ENAHO_2014.pdf

OECD. (2009). Compliance Management of Large Business Task Group, Experiences and Practices of Eight OECD Countries, pp. 7-9. Recuperado de <https://www.oecd.org/tax/administration/43241144.pdf>

OECD. (2011). Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series (2010), p. 41. Recuperado de: <https://www.oecd.org/tax/administration/CIS-2010.pdf>

OECD. (2013). Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies. Recuperado de: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/tax-administration-2013_9789264200814-en#page84

Resolución de Superintendencia N° 242-2016/SUNAT. (22 de setiembre de 2016). Modifican Directorio de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales y los Directorios de Principales Contribuyentes de la Intendencia Lima, Intendencia de Aduanas y Tributos de Lambayeque, Intendencias Regionales y Oficinas Zonales. Recuperado del sitio de internet de la SUNAT: <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/superin/2016/242-2016.pdf>

Resolución Exenta SII N° 119. (29 de diciembre de 2015). Fija Nómina de Grandes Contribuyentes. Recuperado del sitio de internet del Servicio de Impuestos Internos de Chile http://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2015/reso119.pdf

Resolución N° 00027 aclarada por la Resolución N° 00059. (23 de enero de 2014). Por la cual establecen las condiciones y el procedimiento para ser calificado como Gran Contribuyente. Recuperado del sitio de internet de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia http://www.dian.gov.co/descargas/normatividad/2014/Resoluciones/Resolucion_000027_23012014.pdf



ACTIVOS BIOLÓGICOS FORESTALES NIC 41

Y SU INCIDENCIA SOBRE
EL IMPUESTO A LA RENTA
EN EL ECUADOR

Marlon
MANYA ORELLANA

SINOPSIS

Debido a que las empresas que se dedican a la actividad agrícola utilizan en su contabilidad el modelo de costo histórico para el registro y medición del activo, y ya que éstos se encuentran en constantes transformaciones biológicas, el tema del presente artículo se centra en analizar

el tratamiento contable de los activos biológicos forestales (silvicultura, estudio de caso TECA), a través del modelo del valor razonable, considerando los efectos fiscales en el Impuesto sobre la Renta en el Ecuador.

CONTENIDO

1. Aplicación de los sistemas de valoración de activos en países de América Latina
2. Análisis contable y tributario en la adopción de Activos Biológicos Forestales
3. Reconocimiento y medición en la adopción de Activos Biológicos Forestales
4. Conclusiones
5. Bibliografía

EL AUTOR

Economista en la Escuela Superior Politécnica del Litoral ESPOL. Máster en Relaciones Internacionales Aplicadas, Máster en Hacienda Pública y Administración Financiera. Catedrático de 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. Director Ejecutivo Manya Consulting Group. Pertenencia Institucional: Escuela Superior Politécnica ESPOL. Facultad de Ciencias Naturales y Matemáticas, y Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas. Campus Gustavo Galindo Km 30.5 vía Perimetral. P.O. BOX. 09-01-5863. Guayaquil, Ecuador

INTRODUCCIÓN

Según información de PRO ECUADOR, Instituto de Promoción de Exportaciones e Inversiones en su “Perfil Sectorial Forestal 2016”, la silvicultura, extracción de madera y actividades relacionadas que comprende el cultivo, cuidado y la explotación de los bosques, registró un monto total de producción de US\$ 1,216.57 millones, mientras que productos derivados de madera contabilizaron US\$ 1,742.13 millones. En total estos productos representaron el 1.72% de la producción total del Ecuador, y el 2.93% en el PIB en ese año.

Dicha actividad económica se encuentra impulsada por los programas de incentivos propuestos por el Estado, con el objetivo de que se motive la siembra de plantaciones forestales, para generar recursos económicos, valor agregado en la madera de exportación con el fin de promover el cambio de la matriz productiva del país¹. No obstante, es un problema común que existe poco conocimiento para el usuario acerca del proceso productivo de las plantaciones, procesos administrativos que se requieran para acceder a distintos mercados, dentro de este proceso se encuentra la emisión de permisos para el aprovechamiento y transporte; además no menos importante, es que las empresas necesitan información acerca de los procedimientos y tratamientos contables, una adecuada valoración de sus activos, debido a que se encuentran en constantes transformaciones biológicas dada la naturaleza de éstos.

En esa línea, actualmente, muchos países se encuentran en el proceso de aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). Los países de la región están incluidos en este proceso, debido a la necesidad de adoptar un lenguaje financiero uniforme y de alta calidad. Muchas economías exigen el uso de las NIIF en el caso de empresas nacionales que cotizan en bolsa. Se incluyen Brasil, Chile, México y Ecuador, otros países como Argentina, requieren que algunas empresas que cotizan en bolsa preparen los estados financieros de conformidad con las NIIF. Para los casos de Bolivia y Paraguay, permiten pero no exigen el uso de las NIIF en el caso de empresas nacionales que cotizan en bolsa.

En el caso ecuatoriano la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF se inició en el 2010, a través de una Resolución de la Superintendencia de Compañías. Entre los modelos de medición presentados en las NIIF, tenemos el de valor razonable. Los términos establecidos para la medición a valor razonable crean nuevas prácticas en el ámbito contable y financiero, siendo necesarios la utilización de estimaciones y el juicio profesional, que anteriormente no se habían tenido en cuenta en Ecuador ni en la región.

Tal es así, que un tipo de activo que debe medirse a valor razonable es el “biológico”. Un activo biológico se define en las NIIF como un animal vivo o una planta. En caso de no poder medir con fiabilidad el valor razonable, la entidad podrá medir el activo biológico al costo histórico. En la práctica, se ha podido apreciar que las empresas relacionadas con la actividad agrícola, silvicultura y pesca aplican el modelo de costo histórico sin evaluar realmente la aplicabilidad del modelo de valor razonable; frente a este escenario, el presente artículo plantea analizar la medición de activos biológicos forestales, específicamente dentro de la actividad de la silvicultura, conociendo el estudio de caso de la TECA, y su incidencia en el Impuesto sobre la Renta en el Ecuador.

1. APLICACIÓN DE LOS SISTEMAS DE VALORACIÓN DE ACTIVOS EN PAÍSES DE AMÉRICA LATINA

En un estudio elaborado por Ivanovich, Peña, Torres² donde se recopiló información de 25 encuestas completas de un total de 9 países dirigida a académicos de la región, quienes como conocedores e investigadores respecto del tema, o bien afectados por el proceso de convergencia, cuentan con una opinión y experiencia respecto de cómo se está llevando a cabo este proceso, se muestran los principales cambios que enfrentan éstos, entre los que se destacan:

1 En el año 2013 fue oficialmente presentado el Programa de Incentivos para la Reforestación con Fines Comerciales, con el cual se espera llegar a 120,000 hectáreas reforestadas en el 2017. <http://balcon.magap.gob.ec/mag01/magapaldia/WEB%20FORESTAL/GuiaForestal002.pdf>

2 Un análisis crítico a las NIIF-IFRS y a los procesos de adopción e implementación en América Latina y el Caribe 2012. Macroproyecto de investigación.

1.1 Objetivos de la contabilidad

Situación actual: Proporcionar información a terceros. Cumplimiento fiscal

Fuente de cambio: Marco Conceptual de las NIIF

Situación esperada: Proporcionar información que sea de utilidad para la toma de decisiones

Los resultados muestran una tendencia hacia la fiscalidad, lo que se evidencia a través de la persistencia del objetivo de la aplicación estricta de la normativa tributaria como el objetivo más importante de la contabilidad (67%). Le siguen a este objetivo el proceso de toma de decisiones (56%) y, posteriormente, como control y rendición de cuentas ante terceros (44%). Estos últimos objetivos tienen relación con los fines de información respecto del negocio y, por otra parte, como esta información sirve a terceros.

1.2 Principios contables

Situación actual: Diversidad de principios donde prevalece el fondo sobre la forma y conservadurismo

Fuente de cambio: Marco Conceptual de las NIIF

Situación esperada: Negocio en marcha, base devengada y periodo contable.

Hasta antes del surgimiento del proceso de convergencia en la región todos los países contaban con sus propios conjuntos de principios contables, desde donde destacan el conservadurismo, empresa en marcha, devengado y percibido como los más recurridos de la región.

1.3 Influencia de la fiscalidad

Situación actual: Distintos niveles de influencia de los organismos reguladores en el cumplimiento de la normativa tributaria nacional

Fuente de cambio: Nuevos conceptos, lenguaje, presentación y revelación de información financiera.

Situación esperada: No tiene mayor relevancia, salvo la importancia en el ejercicio de la fiscalización y auditoría el conocimiento de la norma para los fiscalizadores.

Respecto de la influencia de la fiscalidad en las prácticas contables, se observa una tendencia clara hacia sistemas altamente regulados por el Estado. Existen países como México, Argentina, El Salvador, Panamá, Perú, que se declaran comprometidos con los organismos reguladores, mientras existe una tendencia hacia la regulación como Chile, Honduras, Ecuador; y en Cuba se declara un cierto nivel de equilibrio entre la contabilidad y dichos organismos.

De acuerdo con estos resultados se puede señalar que la región posee una tendencia hacia el respeto de las instituciones y las normas locales por sobre las normas o criterios que pudiesen emanar desde la práctica profesional. Lo anterior tiene influencia en el proceso de convergencia, dado que tal como se observa desde los actores que han liderado el proceso de convergencia, hay una tendencia de hacerlo de manera mixta desde las asociaciones profesionales y las entidades del Estado.

1.4 Prácticas de valorización

Situación actual: De acuerdo con la influencia en el desarrollo y ejercicio de modelos de valorización de acuerdo con la evolución histórica de cada sistema (anglosajona, continental o la fiscalidad). En general fuerte énfasis en el costo histórico.

Fuente de cambio: Valor razonable y otras fuentes de valorización a valores de mercado.

Situación esperada: Activos: costo histórico, valor razonable, valor de realización y valor presente. Pasivos: Monto de los fondos recibidos a valor actual, valor de pago no descontado, valor presente de los flujos.

En cuanto a las prácticas de valorización de activos, el principio conservador es uno de los más comunes en la región y dice la relación con la forma en la cual se valorizan los activos en una entidad. Las Normas Internacionales de Información Financiera plantean un nuevo paradigma denominado, valor razonable como el criterio común para la determinación del valor desde una perspectiva más vinculada con el negocio y los mercados donde se transan los bienes y servicios

que se comercializan. La mayor parte de los países de la región prevalece el costo histórico; sin embargo, también es posible observar que en países como México, Argentina y Ecuador este método se combinaba con una visión más enfocada hacia el mercado.

Países	Costo histórico	Costo de reposición	Valor razonable	Otro
Argentina				X
Chile	X			
Cuba	X			
Ecuador		X (50%)	X (50%)	
El Salvador	X			
Honduras	X			
México	X (43%)			X (36%)
Panamá	X			
Perú	X			

Fuente: Ivanovich, Peña, Torres

Por estos motivos, en la práctica profesional, se ha observado que las empresas que se dedican a la silvicultura, y también las demás empresas que gestionan otros tipos de activos biológicos en la actividad agrícola, no evalúan la aplicabilidad del valor razonable (menos los costos de venta) como lo establecen las NIIF, ni han tenido experiencia en ello. Sólo se aplica el modelo de costo histórico para el registro y medición de estos activos.

2. ANÁLISIS CONTABLE Y TRIBUTARIO EN LA ADOPCIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS FORESTALES

Dentro del conjunto normativo de las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, el tratamiento de los activos biológicos está cubierto por la Norma Internacional de Contabilidad 41 - Agricultura (NIC 41), la que en su párrafo primero, que se transcribe a continuación, define con claridad que todos aquellos activos biológicos relacionados con la actividad agropecuaria se encuentran dentro de su alcance:

“1 Esta Norma debe aplicarse para la contabilización de lo siguiente, siempre que se encuentre relacionado con la actividad agrícola:

(a) activos biológicos;...”

La norma aplica para el tratamiento contable de los cambios que ocurren en los activos biológicos, estimaciones de los productos agrícolas en el punto de cosecha medidos a valor razonable menos los costos de venta, posteriormente serán considerados en la NIC 2 de Inventarios, y finalmente abarca a las subvenciones oficiales otorgadas por el Estado, siempre que se encuentre relacionado a la actividad agrícola. Ejemplo:

Activo biológico: Árbol de una plantación forestal

Productos agrícolas: Árboles talados

Productos resultantes: Troncos, madera

Los criterios de reconocimiento de los activos biológicos son idénticos a los criterios generales de reconocimiento de los activos en las NIIF, con algunas excepciones en materia de activos relacionados con las actividades extractivas y algunos activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios. El párrafo 10 de la NIC 41 que se transcribe a continuación, establece estos criterios de reconocimiento:

“10 La entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:

(a) la entidad controle el activo como resultado de sucesos pasados;

(b) sea probable que fluyan a la entidad beneficios económicos futuros asociados con el activo; y

(c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable.”

El activo biológico forestal se medirá en el momento de su reconocimiento inicial, así como en la fecha de cada balance, conforme su valor razonable menos los costes estimados en el punto de venta. Las plantaciones forestales producen ganancias o pérdidas como consecuencia del reconocimiento inicial de un activo biológico a su valor razonable menos los costes estimados en su punto de venta cuando existen cambios biológicos (por ejemplo: aumento del diámetro y altura del árbol, cambios de precios en el mercado, etc.)

De la misma forma, otra norma contable vinculante resulta de la medición del valor razonable, que se establece en la Norma Internacional de Información Financiera NIIF 13. Esta norma establece que para la medición del valor razonable se debe considerar el mercado principal o mercado más ventajoso, así mismo menciona que en la medición se considerara técnicas de valoración con el objetivo de evaluar el precio del activo o pasivo que será intercambiado, a continuación se detallan:

- **Enfoque de Mercado.-** Emplea precios e información relevante creada por la negociación de activos o pasivos iguales o comparables, es decir interactúan los participantes en un mercado principal.
- **Enfoque Costo.-** En ciertos momentos los costes iniciales incurridos pueden ser aproximaciones adecuadas del valor razonable, siempre que existan pocos cambios en el activo biológico desde el momento que incurrieron los costos y no se espera cambios biológicos importantes en la plantación.
- **Enfoque del Ingreso.-** El enfoque de los ingresos cambia los valores futuros en valor presente dentro de este enfoque se consideran técnicas de valoración como: Valor presente, modelo de fijación de precios de opciones, método de exceso de ganancias de varios periodos.

Los datos de entrada para valorar el activo serán medidos de acuerdo a una jerarquía que establece la prioridad de los precios, esto empieza desde el nivel 1 estimado como el más alto hasta el nivel 3 considerado el más bajo.

El valor razonable de un activo forestal se basa en su ubicación y condición, referidas al momento actual (NIC 41, párrafo 9). Como consecuencia de ello, por ejemplo, el valor razonable de los árboles sin talar de una plantación maderera es el precio de los árboles vivos en el mercado correspondiente, teniendo en cuenta la clase diamétrica de los árboles y la densidad de madera de la plantación por cada metro cúbico. (Fullana Belda & Ortuño Pérez).

En el análisis para establecer el valor razonable de las plantaciones de TECA se debe considerar la jerarquía de nivel 3 establecidos por la NIIF 13.

- **Nivel 3.-** Cuando no existe un mercado activo para valorar la plantación, la empresa determinará los precios de mercado aplicando flujos netos de efectivos calculados a valor presente por un tiempo de 20 años donde se estima el aprovechamiento. Para el análisis se debe considerar el número estimado de árboles a cosechar, los riesgos por plagas y muertes, los costes de mantenimiento y aprovechamiento. (Fullana Belda & Ortuño Pérez)

Cabe indicar que un árbol de madera TECA adulto debe tener un diámetro de 35 centímetros y su altura debe estar entre los 2.25 a 2.30 metros, para que esta pueda ser aprovechada como madera careada y aserrada. En los raleos que se realizan en el año 9 se obtiene árboles con diámetros de 15.3 a 24.83 centímetros, los cuales sirven para trozas escuadradas, con diámetros mayores a 24.83 centímetros se emplea para madera careada. (Vega, Danny, 2013)

Por otro lado, a partir del 1 de Enero de 2015, en la normativa tributaria del Ecuador, se contempla el tratamiento contable y sus efectos tributarios a través de la contabilización de los impuestos diferidos, de conformidad con lo dispuesto en un artículo innumerado posterior al Artículo 28 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, en su párrafo 7, ***“establece que los ingresos y costos enunciados en la norma contable NIC 41 como los reconocimientos iniciales y la ganancia producto de la medición de activos biológicos a causa de las transformaciones biológicas y otros, se consideran rubros no sujetos a renta en la conciliación tributaria”***.

En consecuencia, en el período fiscal donde se ocasione la venta del activo biológico, se efectuará la liquidación del impuesto a la renta, para lo cual se deberán considerar los ingresos de dicha operación y los costos reales acumulados imputables a dicha operación, para efectos de la determinación de la base imponible. Las ganancias serán gravables o las pérdidas se consideraran como gastos no deducibles cuando se produzca la cosecha óptima de los activos biológicos. (NIC 12).

3. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN EN LA ADOPCIÓN DE ACTIVOS BIOLÓGICOS FORESTALES

3.1 Medición inicial

La NIC 41, párrafo 24 establece que los activos biológicos se medirán al costo histórico cuando una actividad agrícola haya tenido pocas transformaciones biológicas y éstas a la vez no sean importante en la valoración del precio, porque no estará en condiciones para ser medido con fiabilidad a valor razonable, como consecuencia los costos incurridos durante los primeros 8 años se cargarán a la cuenta de activos biológicos (medidos a costo histórico).

3.2 Tratamiento contable de la propiedad planta y equipo (Terreno)

La norma no aplica para el tratamiento contable de los terrenos que se utiliza para la producción de la madera, por lo tanto, se contabiliza de acuerdo a la NIC 16 - Propiedad Planta y Equipo, excepto en el caso de la preparación del terreno, el cual si es considerado dentro de la *medición* inicial de activos biológicos. (NIC 41, párrafo 25).

La NIC 12 Impuesto a las ganancias se aplicará en el caso que se obtenga beneficios del revaluó del terreno, el cual será gravado con una tarifa del 22% del Impuesto a la Renta en el Ecuador, se considera un pasivo por impuesto diferido porque será un impuesto por pagar hasta cuando se recupere el importe del activo.

En el proceso contable se considerará los costos directos e indirectos incurridos en el establecimiento de la plantación tomando como referencia una hectárea de madera TECA, cuya densidad de árboles es de 1.111 árboles por hectárea.

3.3 Tratamiento contable para la adquisición y siembra activos biológicos

En el primer año se contabilizará los insumos agrícolas como son los insecticidas, herbicidas y fertilizantes para registrarlos en la cuenta de Inventarios, que luego se consumirán durante el proceso del establecimiento.

3.4 Tratamiento contable para el mantenimiento de las plantaciones forestales

Dentro del proceso de la producción de madera es importante que se cumpla con el respectivo mantenimiento de la plantación, desde los primeros meses ya que es vulnerable a plagas y maleza, los costos incurridos se contabilizaran en la cuenta de activos biológicos a costo histórico.

3.5 Mantenimiento en el año 1

Se describen las diferentes actividades que se realizan en el mantenimientos, estos costos serán activados en la cuenta de activos biológicos (medidos a costo histórico), cuenta transitoria que acumulará costos hasta el año 8.

3.6 Mantenimiento del año 5

En el año 5, se realizarán trabajos de raleos, es decir la corta de árboles que no cumplen con las la calidad del árbol. Es importante mencionar que no existe un mercado activo para comercializar los troncos extraídos.

La plantación de madera de TECA ya puede ser medida de acuerdo al valor de mercado en el año 9, por esta razón que se transfiere la cuenta acumulada de activos biológicos (medición a costo histórico) a la cuenta de activos biológicos (medición a valor razonable).

3.7 Medición posterior

Según Mancini (2016) la medición posterior de plantaciones forestales se la realiza cuando existe una transición de madera joven a madera adulta llamada punto de quiebre; es decir, cuando empieza el aprovechamiento de los árboles. Además menciona que no es una condición suficiente decir que la plantación este lograda en los primeros dos años desde su establecimiento, es necesario que la plantación cumpla con ciertas características para ser aprovechada y de esta manera pueda ser medida con fiabilidad.

En el caso de la TECA se puede medir de forma fiable al valor razonable desde el año 9, se considera como referencia el diámetro del árbol en centímetros, en ese tiempo el árbol deberá tener como mínimo un diámetro de 15 centímetros cuyo valor comercial será de US\$ 70,00 el metro cúbico³.

Precios estimados de Ingresos por Raleos y Cosecha

Variables	AÑO 5 Raleo 1	AÑO 9 Raleo 2	AÑO 16 Raleo 3	AÑO 20 Cosecha
Nº Árboles	1.111	533	373	261
Diámetro	0,10	0,15	0,22	0,32
Altura	9,50	15,42	21,72	23,72
Factor	0,74	0,74	0,74	0,74
Mortalidad	0,20	0,00	0,00	0,00
% Raleo	0,40	0,30	0,30	1,00
Nº árboles	356	160	112	261
Volumen por árbol	0,06	0,19	0,62	1,37
Volumen/ha	20,02	30,15	69,67	357,44
Precio c/m3	- -	70,00	120,00	180,00
Total	0,00	2.110,17	8.360,71	64.340,03

Fuente: Operador Forestal

3.8 Cálculo por ingresos del Raleo 2 en el año 9

$$\text{Número de árboles} = (1111 - 222 - 356) * 30\% = 160 \text{ árboles}$$

$$\text{Volumen por árbol} = \left(0.74 * \frac{0.15^2 * \pi}{4} * 15,42 \right) = 0.19$$

$$\text{Volumen por hectárea} = 355 * 0.19 = 30.15$$

$$\text{Ingreso por hectárea} = 35.15 * \$70 = \$2.110,17$$

En la NIIF 13, párrafo 62 menciona la aplicación de técnicas de valoración como es el enfoque de ingresos cuando no se conoce el valor de mercado, a fin de evaluar los flujos de efectivo traídos a valor presente en el cual se aplicará una tasa de descuento libre de riesgo, que será determinada por la tasa WACC⁴. Esta representa una tasa mínima de riesgo para evaluar el flujo neto de efectivo futuro de una inversión, además se la conoce como el coste de oportunidad, debido a que el inversionista dejará de comprar ahora, por invertir en un determinado proyecto, con el objetivo ganar intereses en un tiempo futuro

En el análisis de la tasa WACC que está estructurada por el costo de la deuda y el capital aportado por los accionistas, es necesario aplicar la tasa de retorno que los accionistas esperan recibir por la inversión en la entidad.

$$WACC = Ke \frac{CAA}{CAA+D} + Kd(1-T) \frac{D}{CAA+D}$$

Ke: Tasa de costo de oportunidad de los accionistas (CAPM)

CAA: Capital aportado por los accionistas

D: Deuda Financiera contraída

Kd: Costo de la deuda financiera

3 Para calcular el volumen cúbico de la madera producida, se aplica un factor de forma del árbol la cual suele ser diferente para cada especie, en el caso se la TECA el factor es de 0,74.

4 WACC: WEIGHTED AVERAGE COST OF CAPITAL (Promedio Ponderado de Costo de Capital)

$$WACC = 27,48\% * \frac{400,00}{400,00 + 12.911.742,00} + 9.59\% (1-22\%) \frac{12.911.742,00}{400,00 + 12.911.742,00}$$

$$WACC = 0.008 + 7.48$$

$$WACC = 7,49\%$$

3.9 Valor Razonable en el año 9

El valor presente de la plantación en el ejercicio fiscal es de US\$30.605,97 y el valor en libros de activos biológicos se encuentra con un saldo de US\$6.857,99; por lo tanto, se procede a ajustar la cuenta de activos biológicos (medidos a valor razonable) y da como

resultado una ganancia por un valor de US\$23.747,98, la cual será gravada de acuerdo a lo establecido en la NIC 12 – Impuestos a las Ganancias con una tarifa del 22% del impuesto a la Renta en el Ecuador, valor que será considerado como un impuesto diferido ya que será efectivizado cuando el activo biológico sea vendido.

$$\text{Valor Presente Año 9} = 1.494,87 - \frac{203,33}{(1 + 0.0749)^1} \dots \frac{62.138,18}{(1 + 0.0749)^{11}} = \$30.605,97$$

3.10 Medición a valor razonable del año 10

Para el reajuste del activo biológico al 31 de Diciembre del año 10, se debe comparar el valor razonable en libros de US\$30.605,97 con el valor presente de activo biológico de US\$31.403,48, como existe una diferencia se registrará un ajuste por valor razonable de US\$797,15.

3.11 Ingresos por raleos y medición por valor razonable en el año 16

En el año 16, se aprovechó árboles de la actividad del raleo, cuyos ingresos fueron de US\$8.360,71 y su costo de operación fue US\$639,31 al final del ejercicio se midió a valor razonable en el cual resultó una ganancia de US\$3.674,87 aplicando la normativa tributaria en el Ecuador, Reglamento LORTI Art.28 (...) Núm. 7, establece que las ganancias provenientes de la revaluación de activos biológicos serán objeto de impuesto diferido.

3.12 Medición del valor razonable año 20

En el periodo 18 el valor razonable acumulado fue de US\$49.620,84, se procede a realizar el ajuste por una ganancia de US\$3.945,31.

En el año 19, se registra los costos por mantenimiento de la plantación por un valor de US\$256,31. Al final del periodo, el activo biológico se actualiza mediante flujo de efectivo a valor presente dando como resultado US\$53.566,16. El activo biológico al inicio del tratamiento contable se lo registró dentro del activo no corriente por ser un bien de largo plazo, pero en el año 19 será reclasificado como un activo corriente ya que su realización será en los próximos 12 meses.

En el año 20 la entidad obtuvo como resultado de la cosecha 357 metros cúbicos de madera de árboles de TECA talados, cuyo valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha se lo estimo en US\$55.923,03 el metro cúbico.

DETERMINACION DEL VALOR RAZONABLE DE ARBOLES TALADOS	
	VALOR
Valor de Mercado por m3 de árboles talados	64.340,03
(-) Los costos de transporte	5.000,00
Otros costos (Licencia de aprovechamiento y Guía de circulación)	200,00
(=)Valor Razonable de árboles en el punto de la cosecha	59.140,03
(-) Comisiones de intermediarios y comerciantes 5%	3.217,00
Valor razonable menos los costos de venta de árboles talados en el punto de cosecha	55.923,03

Es preciso recordar que desde el año 9 hasta el año 19 se registraron en las cuentas del Pasivo y Activo por Impuesto Diferido, que constituyen una imposición y deducción en el momento de realizar la conciliación tributaria.

Flujo Neto de Efectivo

	0	1	8	9	10	16	17	18	19	20	Total
INGRESOS											
VENTA											
Raleo 1	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Raleo 2	-	-	-	2.110,17	-	-	-	-	-	-	2.110,17
Raleo 3	-	-	-	-	-	8.360,71	-	-	-	-	8.360,71
Cosecha de Madera	-	-	-	-	-	-	-	-	-	64.340,03	64.340,03
TOTAL INGRESOS	-	-	-	2.110,17	-	8.360,71	-	-	-	64.340,03	74.810,91
EGRESOS											
Establecimiento											
Preparación de Terreno	1.226,11	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.226,11
Siembra	569,08	-	-	-	-	-	-	-	-	-	569,08
Subtotal Establecimiento	1.795,19	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.795,19
Mantenimiento											
Mano de obra											
Combate de plagas	-	45,32	-	-	-	-	-	-	-	-	135,96
Roce o limpia	-	90,64	-	-	-	-	-	-	-	-	362,56
Coronamientos	-	335,67	-	-	-	-	-	-	-	-	335,67
Deshije	-	45,32	-	-	-	-	-	-	-	-	90,64
Aplicación de fertilizante	-	22,66	-	-	-	-	-	-	-	-	22,66
Aplicación de herbicida	-	475,86	-	-	-	-	-	-	-	-	1.903,44
Monitoreo y control de plagas y enfermedades	-	11,33	-	-	-	-	-	-	-	-	45,32
Mantenimiento de drenajes	-	22,66	22,66	22,66	22,66	22,66	22,66	22,66	22,66	-	430,54
Mantenimiento de líneas cortafuegos	-	11,33	11,33	11,33	11,33	11,33	11,33	11,33	11,33	-	215,27
Podas y Raleos	-	-	-	362,56	-	362,56	-	-	-	-	1.087,68
Insumos											
Adquisición de fertilizante	-	33,33	-	-	-	-	-	-	-	-	33,33
Adquisición de herbicida	-	30,00	-	-	-	-	-	-	-	-	120,00
Subtotal Mantenimiento	-	1.124,12	33,99	396,55	33,99	396,55	33,99	33,99	33,99	-	4.783,07
Aprovechamiento											
TOTAL COSTOS DIRECTOS	-	-	-	-	-	-	-	-	-	1.703,84	1.703,84
TOTAL COSTOS INDIRECTOS	1.795,19	1.124,12	33,99	396,55	33,99	396,55	33,99	33,99	33,99	1.703,84	8.282,10
	-	157,38	152,12	218,74	169,34	242,76	193,36	194,72	196,08	498,01	3.958,87
TOTAL EGRESOS	1.795,19	1.281,50	186,11	615,29	203,33	639,31	227,35	228,71	230,07	2.201,85	12.240,97
MARGEN	(1.795,19)	(1.281,50)	(186,11)	1.494,87	(203,33)	7.721,40	(227,35)	(228,71)	(230,07)	62.138,18	62.569,94
COSTOS ACUMULADOS	(1.795,19)	(3.076,69)	(6.857,99)								
Tasa de descuento				7,49%	7,49%	7,49%	7,49%	7,49%	7,49%	7,49%	
VALOR RAZONABLE				\$ 30.605,97	\$ 31.403,48	\$ 49.933,12	\$ 45.951,71	\$ 49.620,84	\$ 53.566,16	\$ 57.808,33	
GANANCIA / PERDIDA VR				\$ 23.747,98	\$ 797,51	\$ 3.674,87	(\$ 3.981,41)	\$ 3.669,14	\$ 3.945,31	\$ 4.242,18	

4. CONCLUSIONES

- En Ecuador y la región, los estados financieros que reportan las empresas reguladas deben ser elaborados bajo Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), o se encuentran en proceso de hacerlo. Dentro del estándar internacional que regula el reconocimiento y valoración de los activos biológicos, se establece que se deben registrar de acuerdo al modelo de valor razonable. Si dado el caso de un activo biológico en especial, no se puede medir el valor razonable de manera fiable, se deberá aplicar entonces el modelo de costo histórico.
- La aplicación del valor razonable resulta un cambio de paradigma, puesto que no se contemplaba bajo las normas contables locales. En los reportes financieros, el modelo de valor razonable demuestra brindar información más valiosa para la toma de decisiones, en comparación con el tradicional modelo de costo histórico.
- En el caso del sector silvicultor, no existe evidencia de la aplicabilidad del valor razonable como lo establecen las NIIF, ni han tenido experiencia en ello, así como tampoco se ha analizado el efecto fiscal en las empresas por realizar ajustes en dicha medición. Sólo se aplica el modelo de costo histórico para el registro y medición de estos activos.
- Como consecuencia de estas incertidumbres técnicas y fiscales, no existe un apropiado interés en las empresas por implementar metodologías, dependiendo del activo biológico en cuestión, para calcular el valor razonable de modo fiable, sin incurrir en costos o esfuerzos desproporcionados. El registrar los activos biológicos simplemente a costo histórico, sin evaluar previamente una medición a valor razonable, crea una inconsistencia en la aplicación de la normativa internacional, perjudicando el principio de comparabilidad, perdiéndose las cualidades de información confiable y oportuna.

5. BIBLIOGRAFÍA

Fullana Belda, C., & Ortuño Pérez, S. F. (s.f.). Aplicación de la NIC 41 en la Valoración de Empresas Forestales. 6 de Julio de 2016, de file:///C:/Users/Intel/Documents/TESIS/VALORACION%20DE%20ACTIVOS%20FORESTALES_%20MADRID.pdf

Ivanovich, Peña, Torres “Un análisis crítico a las NIIF-IFRS y a los procesos de adopción e implementación en América Latina y el Caribe 2012”. Macroproyecto de investigación.

Mancini, A. A. (2016). Reconocimiento y medición de activos forestales en un modelo contable prospectivo. Valor Razonable como medida de beneficios económicos futuros según marco conceptual para la información financiera NIIF 13 y NIC 41.

Ministerio de Agricultura, Ganadería, Acuacultura y Pesca - MAGAP. (2015). Programa de Incentivos para la Reforestación con Fines Comerciales. Guayaquil, Guayas, Ecuador.

Noboa Baquerizo, P., & Bustamante Neira, T. (2010). La TECA en Ecuador. Guayaquil-Ecuador: Monsalve Moreno.

Ortiz Donoso, R. G. (Septiembre de 2013). Guía de Contabilización del Impuesto a la Renta Diferido en el Ecuador, de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera NIIF, en compañías del Sector Agrícola que manejan cultivos de ciclo largo y que valúan sus activos a valor razonable. Tesis de Maestría, Escuela Superior Politécnica del Litoral, Guayaquil, Ecuador. <https://www.dspace.espol.edu.ec/retrieve/89090/D-P11873.pdf>

PRO ECUADOR, Instituto de Promoción de Exportaciones e Inversiones en su “Perfil Sectorial Forestal 2016.

Servicio de Rentas Internas. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Registro Oficial Suplemento 463 de 17 de noviembre de 2004. Última modificación 21 de julio de 2016.

Servicio de Rentas Internas. Reglamento para la Aplicación de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno. Decreto Ejecutivo 374. Registro Oficial Suplemento 209 de 8 de junio de 2010. Última modificación 13 de junio de 2016.

Vallejo, Quimí, Manya (2016). Análisis Financiero y Tributario Sectorial. Estudio de Caso: “Productores de Madera de TECA en la región costa del Ecuador” Escuela Superior Politécnica del Litoral ESPOL.

Vega, Danny. (11 de Septiembre de 2013). Seguimiento y valoración de madera de Teca (*Tectona grandis* L.), para la exportación en la provincia de los Ríos, empresa Reybampac”. Tesis de Maestría, Escuela Superior Politécnica del Chimborazo, Riobamba, Ecuador.



SEGMENTACIÓN DE CONTRIBUYENTES COMO ESTRATEGIA DE **BALANCEO DE LA CARGA ADMINISTRATIVA** EN EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

José Rafael
MONSALVE

SINOPSIS

Este artículo busca mostrar un enfoque que permita, a las diferentes jurisdicciones, definir pautas para la documentación de precios de transferencia, clasificando a los contribuyentes con base en las definiciones de partes relacionadas utilizadas en las regulaciones de precios de transferencia y balancear la carga administrativa de manera

de optimizar el uso de las capacidades de las Administraciones Tributarias y aligerar la carga a los contribuyentes más pequeños, especialmente aquellos obligados como consecuencia de un amplio ámbito de aplicación por los supuestos de vinculación establecidos en la norma local.

CONTENIDO

1. Obligaciones de documentación
2. Declaraciones Informativas y otras medidas de simplificación y anti-evasión; Supuestos de vinculación
3. Enfoque de documentación considerando el balanceo de la carga administrativa
4. Conclusión
5. Bibliografía

EL AUTOR

Economista especializado en Precios de Transferencia. Considerado por “Euromonitor’s Expert Guides” uno de los “World’s Transfer Pricing Leading Advisors” e invitado como instructor y conferencista por distintas instituciones técnicas, académicas y gremiales. Ha asesorado a corporaciones, empresas y entidades públicas, teniendo la oportunidad de participar en el análisis de transacciones de diversas organizaciones de los sectores de consumo masivo, productos industriales, instituciones financieras, servicios y energía. Formó parte de la firma *PricewaterhouseCoopers* por dos décadas. Actualmente es asesor de la Dirección General de Impuestos Internos en República Dominicana en Precios de Transferencia y Tributación Internacional

INTRODUCCIÓN

Como resultado de la discusión originada por el Plan de Acción de la iniciativa BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), cuyo reporte final ha actualizado el capítulo V de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias (Directrices de las OCDE), este organismo ha recomendado la adopción de un enfoque estandarizado de documentación que se basa en tres (3) niveles de documentación (*Three-Tiered Approach*) los cuales son: i) el Archivo Maestro, ii) el Archivo Local y iii) el Reporte País por País.

Las Directrices de la OCDE, hacen énfasis en la carga administrativa para el contribuyente en la preparación de la documentación, resaltando en el párrafo 5.28 que no debe esperarse que los contribuyentes incurran en costos y cargas desproporcionalmente altos en producir la documentación y las Administraciones Tributarias deberían ponderar sus requerimientos de documentación con la carga administrativa y los costos estimados del contribuyente para preparar dicha documentación. Por su parte, el párrafo C.2.1.2 del Manual Práctico de Precios de Transferencia para Países en Vías de Desarrollo (*United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, en adelante Manual de la ONU) establece que un contribuyente debe hacer los esfuerzos razonables para reflejar en su documentación un análisis de precios de transferencia adecuado de sus transacciones materiales con empresas asociadas, o relacionadas, para establecer su esfuerzo de buena fe en aplicar el principio de libre competencia. Asimismo, el párrafo C.2.2.3.5 de dicho manual resalta que los contribuyentes deben usar el juicio prudente en los negocios en determinar el nivel apropiado de detalle de la información a ser suministrada.

Adicionalmente, el párrafo C.2.2.3.7 del Manual de la ONU menciona que al considerar la implementación de normas de documentación, los países en vías de desarrollo podrían decidir el uso de un formulario de divulgación, o declaración informativa, como alternativa a la lista de documentación requerida contenida en el archivo local.

Puede apreciarse tanto en las Directrices de la OCDE como en el Manual de la ONU, un incremento significativo en el nivel de documentación requerida

ante la adopción del enfoque de tres niveles de documentación mencionado y particular énfasis en la carga administrativa que involucra el cumplimiento para los contribuyentes.

Dado lo anterior, se propone en este artículo definir un enfoque que defina las obligaciones de documentación de precios de transferencia, considerando una segmentación o clasificación de los contribuyentes, considerando el ámbito de aplicación y supuestos de vinculación, permitiendo balancear la carga administrativa, no solo para el contribuyente sino también para la Administración Tributaria. Este enfoque debería considerar otros aspectos tales como las capacidades del sujeto pasivo, incluyendo el grupo empresarial al que pertenece, así como su potencial de riesgo de precios de transferencia.

A continuación se desarrollará en mayor detalle las implicaciones de estas obligaciones de documentación, el uso de declaraciones informativas y otras medidas de simplificación y anti-evasión fiscal, posteriormente se repasarán brevemente los supuestos de vinculación, para posteriormente proponer un enfoque de documentación que contribuya a balancear la carga administrativa de estas obligaciones y finalmente las respectivas conclusiones de este artículo.

1. OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN

Como mencionamos anteriormente, las Directrices de la OCDE recomiendan la adopción de un enfoque estandarizado de documentación basado en tres (3) niveles de documentación. A continuación se explica con mayor detalle cada uno de estos niveles:

1.1 Archivo Maestro

Como se menciona en el párrafo 5.18 de las Directrices de la OCDE, este nivel de documentación tiene como propósito proporcionar a la Administración Tributaria una visión general del negocio del grupo empresarial del contribuyente. Asimismo, tiene el fin de ubicar las prácticas de precios de transferencia del grupo empresarial en su contexto mundial en el plano económico, legal, financiero y fiscal.

Este párrafo también menciona que a la hora de elaborar el Archivo Maestro, incluyendo los listados

de contratos, intangibles y operaciones significativos, los contribuyentes deben aplicar el criterio de manejo prudente de negocios en la determinación del nivel de detalle apropiado de la información proporcionada. Asimismo, como autoevaluación de suficiencia, a efectos de elaborar el archivo maestro, una información se considera importante si su omisión afectaría la confiabilidad de los resultados de aplicación de precios de transferencia.

La información que de acuerdo a las Directrices de la OCDE debe contener el Archivo Maestro es la siguiente:

Estructura organizativa:

- Organigrama que ilustre la estructura jurídica y la propiedad del capital del grupo empresarial, así como la localización geográfica de las entidades operativas.

Descripción del negocio(s):

- Descripción general por escrito del negocio del grupo empresarial:
 - Principales factores generadores de beneficios empresariales;
 - Descripción de la cadena de suministro de los cinco principales productos y/o servicios del grupo en términos de facturación, así como cualesquiera otros productos o servicios que representen más del 5% de la cifra de negocios del grupo;
 - Lista y breve descripción de los acuerdos significativos de prestación de servicios entre miembros del Grupo Multinacional, distintos de los servicios de investigación y desarrollo (I&D), en particular una descripción de las capacidades de los principales centros que presten servicios significativos y de las políticas sobre precios de transferencia utilizadas para repartir los costos de los servicios y determinar los precios a pagar por los servicios intragrupo;
 - Descripción de los principales mercados geográficos de los productos y servicios del grupo que se mencionan en el segundo punto precedente; Un breve análisis funcional por

escrito en el que se expongan las principales contribuciones a la creación de valor por cada una de las entidades del grupo, es decir, las funciones desempeñadas, los riesgos sustanciales asumidos y los activos significativos utilizados;

- Descripción de las principales operaciones de reestructuración empresarial, adquisiciones y desinversiones que hayan tenido lugar durante el ejercicio fiscal.
- Descripción general de la estrategia global del grupo empresarial en lo que respecta al desarrollo, propiedad y explotación de intangibles, incluyendo la localización de los principales centros de I&D y la ubicación de la dirección de I&D. Lista de los intangibles o conjuntos de intangibles del grupo empresarial que sean significativos a efectos de precios de transferencia y de las entidades que sean sus propietarios legales;
- Lista de acuerdos significativos sobre intangibles celebrados entre empresas asociadas concretas, en particular los acuerdos de reparto de costos, acuerdos de servicios de investigación principal y acuerdos sobre licencias;
- Descripción general de las políticas del grupo sobre precios de transferencia en relación con I&D e intangibles;
- Descripción general de cualesquiera transmisiones relevantes de derechos sobre intangibles efectuadas entre empresas asociadas durante el ejercicio fiscal de que se trate, con indicación de las entidades, países y retribuciones correspondientes.

Intangibles del grupo empresarial:

- Descripción general de la estrategia global del grupo empresarial en lo que respecta al desarrollo, propiedad y explotación de intangibles, incluyendo la localización de los principales centros de I&D y la ubicación de la dirección de I&D. Lista de los intangibles o conjuntos de intangibles del grupo empresarial que sean significativos a efectos de precios de transferencia y de las entidades que sean sus propietarios legales;

- Lista de acuerdos significativos sobre intangibles celebrados entre empresas asociadas concretas, en particular los acuerdos de reparto de costos, acuerdos de servicios de investigación principal y acuerdos sobre licencias;
- Descripción general de las políticas del grupo sobre precios de transferencia en relación con I&D e intangibles;
- Descripción general de cualesquiera transmisiones relevantes de derechos sobre intangibles efectuadas entre empresas asociadas durante el ejercicio fiscal de que se trate, con indicación de las entidades, países y retribuciones correspondientes.

Actividades financieras del grupo empresarial:

- Descripción general del modo en que se financia el grupo, en particular los acuerdos significativos de financiación con entidades prestamistas no asociadas;
- Identificación de los miembros del grupo empresarial que desempeñen una función de financiación centralizada, con indicación del país de constitución y la sede de la dirección efectiva de dichas entidades;
- Descripción general de las políticas del grupo empresarial sobre precios de transferencia en lo que respecta a los acuerdos de financiación entre empresas asociadas.

Posiciones financieras y fiscales del grupo empresarial:

- Estados financieros anuales consolidados del grupo empresarial correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate, si hubieran sido formulados por otras razones, sea a efectos de información financiera, regulatorios, de gestión interna, tributarios u otros fines;
- Lista y breve descripción de los acuerdos de precios anticipados (APA) unilaterales del grupo empresarial y otros acuerdos previos entre la Administración Tributaria y el contribuyente relativos a la asignación de beneficios entre países.

1.2 Archivo Local

Como se menciona en el párrafo 5.22 de las Directrices de la OCDE, el archivo local refleja información más detallada sobre operaciones intragrupo específicas, es decir, que este reporte está enfocado en las transacciones con partes relacionadas realizadas por el contribuyente. También resalta que la información que hay que incluir en el Archivo Local complementa al Archivo Maestro y contribuye al objetivo de garantizar el cumplimiento del principio de libre competencia por el contribuyente en sus posiciones significativas de precios de transferencia en una jurisdicción determinada. Asimismo, hace énfasis en que en caso de que un requisito del Archivo Local pueda satisfacerse plenamente mediante referencia a información contenida en el Archivo Maestro, debería ser suficiente dicha referencia.

La información que de acuerdo a las Directrices de la OCDE debe contener el Archivo Local es la siguiente:

Entidad local:

- Descripción de la estructura de gestión de la entidad local, un gráfico de la organización local y una indicación de las personas de las que depende jerárquicamente la dirección local y los países en que dichas personas tienen sus oficinas principales;
- Descripción detallada de las actividades y estrategia de negocio de la entidad local, indicando si la entidad local ha participado o se ha visto afectada por reestructuraciones empresariales o transmisiones de intangibles en el año en curso o en el inmediatamente anterior, así como una explicación de los aspectos de tales operaciones que afectan a la entidad local;
- Principales competidores.

Operaciones vinculadas:

Para cada categoría significativa de operaciones vinculadas en las que participe la entidad, facilitar la siguiente información:

- Descripción de las operaciones vinculadas fundamentales (ej. adquisición de servicios de fabricación, compras de bienes, prestación de

servicios, préstamos, garantías financieras y de ejecución, licencias de activos intangibles, entre otros) y el contexto en el que dichas operaciones tienen lugar;

- Monto de transacciones intragrupo por cada categoría de operaciones vinculadas que afecten a la entidad local (es decir, pagos y cobros por productos, servicios, cánones o regalías, intereses, entre otros), desglosados por la jurisdicción fiscal del pagador o beneficiario extranjero;
- Identificación de las empresas asociadas participantes en cada categoría de operaciones vinculadas y la relación existente entre ellas;
- Copias de todos los contratos intragrupo significativos celebrados por la entidad local;
- Análisis detallado funcional y de comparabilidad sobre el contribuyente y las empresas asociadas pertinentes para cada categoría documentada de operaciones vinculadas, incluyendo los cambios habidos con respecto a años anteriores;
- Indicación del método de precios de transferencia más adecuado para la categoría de operación y las razones de seleccionar dicho método;
- Indicación de la empresa asociada seleccionada como parte analizada, si procede, y una explicación de los motivos de dicha elección;
- Resumen de las hipótesis sustanciales adoptadas para aplicar la metodología de precios de transferencia;
- Si procede, una explicación de los motivos de realizar un análisis plurianual;
- Lista y descripción de la selección de operaciones no vinculadas comparables (internas o externas), en su caso, e información sobre los indicadores financieros de empresas independientes que hayan servido de base al análisis de precios de transferencia, así como una descripción de la metodología para la búsqueda de comparables y la fuente de la que procede dicha información;
- Descripción de cualesquier ajuste de comparabilidad efectuado, indicando si dicho ajuste se ha practicado

sobre los resultados de la parte analizada, sobre las operaciones no vinculadas comparables o sobre ambos elementos;

- Exposición de las razones por las que se concluye que el precio de las operaciones en cuestión se atiene al principio de libre competencia conforme al método de precios de transferencia elegido;
- Resumen de la información financiera utilizada para aplicar la metodología de precios de transferencia;
- Copia de los APAs existentes unilaterales y multilaterales, así como de otros acuerdos previos entre la Administración y el contribuyente en los que la jurisdicción fiscal local no sea parte y que se refieran a las operaciones vinculadas antes descritas.

Información financiera:

- Estados financieros anuales de la entidad local correspondientes al ejercicio fiscal de que se trate. Si existen estados financieros auditados, deberán presentarse y, en caso contrario, deberán aportarse los estados financieros actuales sin auditar;
- Apéndices informativos y de asignaciones que muestren la forma en que los datos financieros utilizados para aplicar el método de precios de transferencia están relacionados con los estados financieros anuales;
- Apéndices resumen con los datos financieros relevantes de los comparables utilizados en el análisis y las fuentes de las que proceden esos datos.

Reporte País por País:

El párrafo 5.24. de las Directrices de la OCDE mencionan que el Reporte País por País exige agregar información fiscal a nivel de cada jurisdicción en lo que respecta al reparto mundial de los beneficios e impuestos pagados, así como ciertos indicadores de la localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial. Asimismo, este reporte exige enumerar todas las entidades del grupo cuya información financiera se presente, haciendo constar la jurisdicción

fiscal de constitución cuando fuera diferente de la jurisdicción fiscal de residencia y la naturaleza de las principales actividades económicas ejercidas por dicha entidad.

La información que debe contener el Reporte País por País es la siguiente:

- Visión general del reparto de beneficios, impuestos y actividades económicas por jurisdicción fiscal (Tabla 1):
 - Jurisdicción fiscal;
 - Ingresos;
 - Ganancias (o pérdidas) antes del impuesto sobre la renta;
 - Impuesto sobre la renta (con base en efectivo);
 - Impuesto sobre la renta causado (año en curso);
 - Capital declarado;
 - Ganancias acumuladas / Utilidades retenidas;
 - Número de empleados;
 - Activos tangibles distintos de efectivo o equivalentes a efectivo.
- Lista de todas las Entidades Integrantes del Grupo Multinacional incluidas en cada agregación por jurisdicción fiscal (Tabla 2):
 - Entidades residentes en la jurisdicción fiscal;
 - Jurisdicción fiscal de constitución u organización, si es distinta de la jurisdicción fiscal de residencia;
 - Principal(es) actividad(es) económica(s).

2. USO DE DECLARACIONES INFORMATIVAS Y MEDIDAS DE SIMPLIFICACIÓN / ANTI-EVASIÓN FISCAL

2.1 Uso de Declaraciones Informativas

El uso de formularios de divulgación o declaraciones informativas ha sido una práctica comúnmente adoptada en las jurisdicciones latinoamericanas y ha representado la principal herramienta para la evaluación de riesgo

de precios de transferencia para las Administraciones Tributarias. Históricamente, la práctica usual ha sido que los contribuyentes suministren a través de estas declaraciones, en una fecha determinada, la información relevante en relación al análisis de precios de transferencia realizado por el contribuyente. Dependiendo de los resultados de las evaluaciones y análisis de riesgo, la Administración Tributaria, pudiera solicitar información adicional y/o su estudio de precios de transferencia al contribuyente, considerando que la práctica común en estas jurisdicciones ha sido la obligación de preparar el estudio pero que sea presentado a la Administración Tributaria cuando sea solicitado. Sin embargo, cabe señalar que se ha venido proliferado en varias jurisdicciones la obligatoriedad de presentar el estudio de precios de transferencia en una fecha determinada.

Con respecto a las declaraciones informativas de precios de transferencia, Ortega, Monsalve y Pinedo (2015) mencionan que la información usualmente requerida es variada e incluye el nombre o razón social de las personas físicas, personas jurídicas o entidad relacionada, el número de identificación tributaria del contribuyente y de la empresa relacionada, país de domicilio de la entidad relacionada, y tipo de vinculación, entre otras.

También mencionan estos autores que en dichas declaraciones, se solicitan detalles de las operaciones realizadas con empresas relacionadas como el tipo de operación (ingresos, costos o gastos), cantidad, fecha de la transacción, número de factura, documento o declaración aduanal (en caso de exportaciones) que soporta la transacción, moneda utilizada, monto de la transacción. Además de estas informaciones, algunas declaraciones informativas requieren que se incluyan las informaciones provenientes del análisis de valoración que se encuentra en el Estudio de Precios de Transferencia como el método de valoración, el rango de libre competencia (intercuartil) de las transacciones, y el precio o monto de la contraprestación (margen) establecido por la empresa en la transacción.

2.2 Regímenes de protección (*safe harbors*)

Las reglas de regímenes de protección o *safe harbors* son mecanismos que buscan simplificar y a veces exonerar de la aplicación de las regulaciones de precios de transferencia a determinado grupo

de contribuyentes o tipos de transacción. En este sentido, el párrafo 4.102 de las Directrices de la OCDE establece que un Régimen de Protección o *Safe Harbor* es una reglamentación que se aplica a una categoría determinada de contribuyentes o transacciones y que los exonera de ciertas obligaciones impuestas por las regulaciones generales de precios de transferencia de un país.

Este tipo de régimen ha sido cuestionado en el pasado debido a que en la búsqueda de la simplificación pudiera incentivar a los contribuyentes a alejarse del principio de libre competencia. En este sentido, las Directrices de la OCDE en el párrafo 4.96 mencionan que mientras los regímenes de protección pudieran simplificar el cumplimiento de precios de transferencia y su administración, pueden provocar problemas fundamentales que pudieran tener efectos potencialmente perversos en las decisiones de fijación de precios de empresas involucradas en transacciones controladas.

A pesar de lo anterior, como se menciona en el párrafo 4.97 de las Directrices de la OCDE, estos regímenes han sido aplicados generalmente a contribuyentes más pequeños y/o transacciones menos complejas. Han sido evaluados favorablemente tanto por contribuyentes como por Administraciones Tributarias que han indicado que los beneficios sobrepasan a las inquietudes sobre su aplicación cuando dichos regímenes son definidos cuidadosamente y cuando se realizan los esfuerzos para evitar los problemas que pudieran surgir regímenes de protección pobremente considerados. Los beneficios del uso del régimen de protección mencionados en el párrafo 4.105 de las directrices antes mencionadas se pueden resumir en:

- Simplificación y reducción de costos de cumplimiento;
- Certidumbre para el contribuyente;
- Redirección de esfuerzos y recursos de la Administración Tributaria hacia contribuyentes y/o transacciones más complejos y riesgosos.

Por su parte, el párrafo 4.110 menciona las consecuencias adversas del régimen de protección las cuales se resumen a continuación:

- Inconsistencia con el principio de libre competencia;
- Riesgo de doble imposición o no imposición;

- Abre caminos a planificación fiscal inapropiada;
- Puede generar inquietudes con respecto a la equidad y uniformidad.

2.3 Materialidad

Algunas jurisdicciones en sus regulaciones han establecido parámetros de materialidad para sus obligaciones de documentación de precios de transferencia. En este sentido, el párrafo 5.9 de las Directrices de la OCDE establece que los requerimientos de documentación deben mantenerse dentro del marco de la razonabilidad y enfocados en transacciones materiales.

Tanto el párrafo 5.32 de las Directrices de la OCDE como el párrafo C.2.2.3.4. del Manual de la ONU hacen énfasis en que no todas las transacciones que ocurren entre empresas asociadas, o relacionadas, son lo suficientemente materiales para requerir una documentación completa. Asimismo, este párrafo del Manual de la ONU antes mencionado enfatiza que métricas de materialidad pueden ser consideradas en términos relativos (ejemplo: porcentaje de ingresos, costos, patrimonio, entre otros) o absolutos (monto). Otro aspecto que resalta es que se consideren normas que otorguen a pequeños y medianos contribuyentes exenciones para la presentación de documentación o limite la cantidad de documentación solicita a dichas entidades.

2.4 Supuestos de vinculación

Las Directrices de la OCDE al definir el principio de libre competencia, hacen referencia al Artículo 9 del Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, del cual a su vez se deriva que dos empresas se consideran partes vinculadas o relacionadas (Empresas Asociadas) cuando:

- a) Una empresa de un Estado contratante participa de forma directa o indirecta en la dirección, control o capital de una empresa en otro Estado contratante; o
- b) La misma persona participa de forma directa o indirecta en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado contratante o en una empresa del otro Estado contratante.

Así como el principio de libre competencia ha sido ampliamente adoptado e incluido en las legislaciones de diferentes países, de esta misma forma, lo establecido en el Artículo 9 de dicho convenio, ha servido de base en las distintas jurisdicciones para establecer los supuestos de vinculación o definición de partes relacionadas o vinculadas. Por su parte, el Manual de la ONU al final del párrafo B.8.3.2 menciona que el grado de control como parámetro para la aplicación de la legislación de precios de transferencia en efecto ha sido dejado a la legislación local.

La práctica común ha sido tomar como base los criterios de dirección, capital y control como punto de partida y suministrar mayor detalle en aspectos tales como que porcentaje de participación accionaria implicaría vinculación por concepto de capital, así como determinados tipos de contribuyentes tales como establecimientos permanentes, agentes o distribuidores exclusivos y otras medidas de control como porcentajes significativos de adquisición o venta por parte de un solo cliente o proveedor según sea el caso, entre otros.

3. ENFOQUE DE DOCUMENTACIÓN CONSIDERANDO EL BALANCEO DE LA CARGA ADMINISTRATIVA

Ante el incremento de la complejidad de los modelos de negocio de los grupos empresariales y las transacciones derivadas de estos, así como la creciente carga administrativa que involucra el cumplimiento de obligaciones de documentación, incluyendo las resultantes del Reporte de la Acción 13 sobre BEPS,

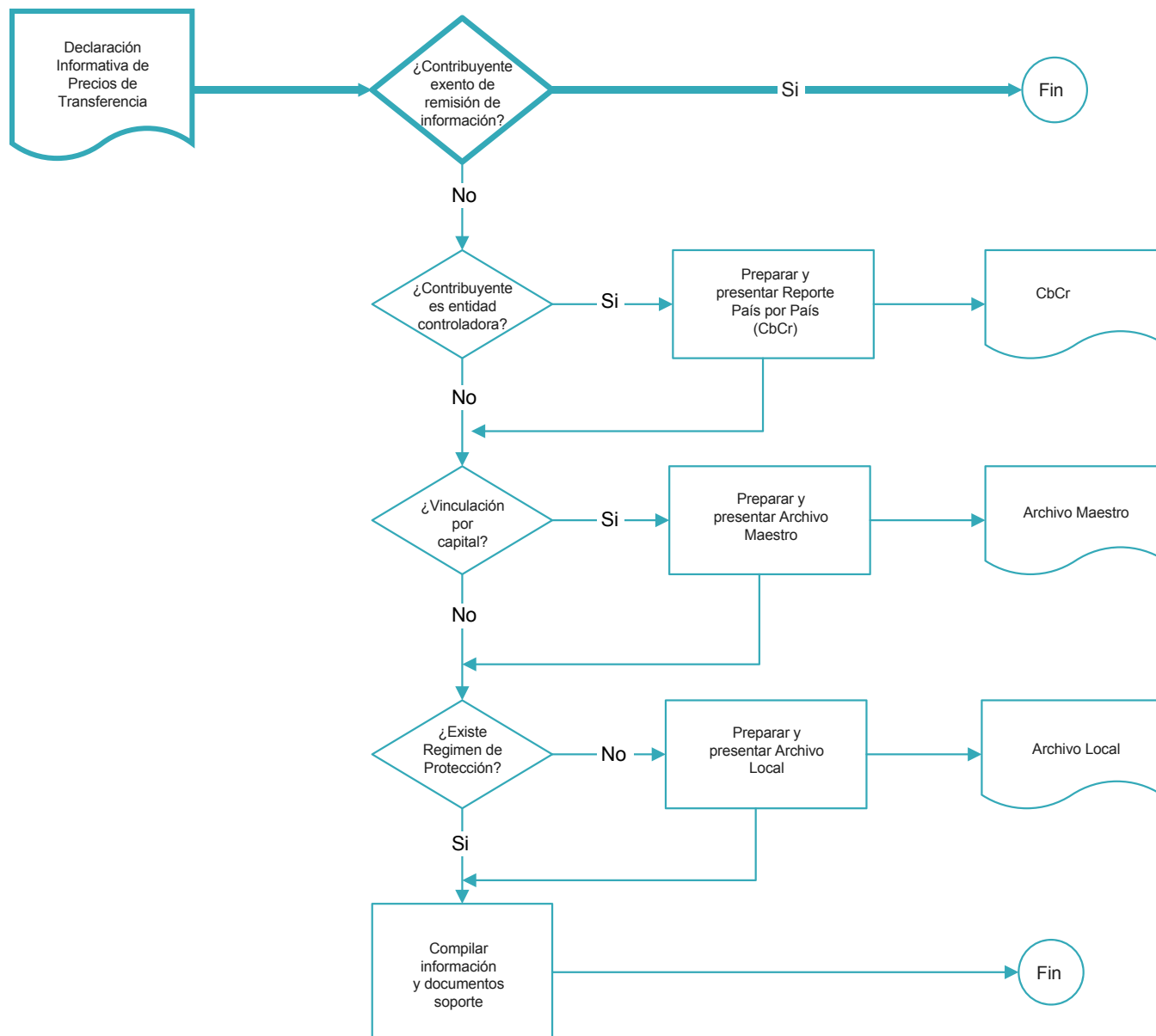
un aspecto clave para balancear la carga administrativa que originan estas obligaciones es considerar los distintos tipos de contribuyentes derivados de la definición de vinculación en cada jurisdicción, así como su capacidad tanto contributiva como administrativa.

Los países en vías de desarrollo, por ejemplo, tienen sus particularidades entre las que destacan las características de sus economías, sistema tributario, tipo de transacciones intercompañía más comunes y ámbito de aplicación de las normas de precios de transferencia, que puede presentar variantes, tales como, la aplicación de estas normas a transacciones domésticas, es decir, entre contribuyentes domiciliados en la misma jurisdicción.

Considerando lo anterior, grandes contribuyentes, que tienden a ser grandes grupos empresariales con operaciones a nivel internacional deberían ser sujetos de aplicación de la mayor parte de estas obligaciones, mientras que contribuyentes más pequeños a los que le apliquen supuestos de vinculación más relacionados con elementos de control explícitamente definidos en las legislación local y/o con montos de transacciones significativamente inferiores a los de los grandes contribuyentes para los que usualmente este tipo de obligaciones han sido definidas, deberían cumplir solo con requerimientos mínimos de documentación.

El siguiente diagrama muestra las obligaciones de documentación considerando el sistema de tres niveles contenido en las Directrices de la OCDE, la segmentación de los contribuyentes y respectivo balanceo de la carga administrativa:

Diagrama N° 1:
Enfoque de documentación propuesto para balancear obligaciones
de documentación de precios de transferencia



Fuente: Elaboración propia

Como se mencionó anteriormente, una práctica comúnmente adoptada por los países latinoamericanos ha sido la inclusión de la obligación de presentación de una declaración informativa como parte de las obligaciones de precios de transferencia. A pesar de que, como se observa en la introducción, las Directrices de la OCDE y el Manual de la ONU hacen énfasis sobre la disminución de la carga administrativa para el contribuyente, al punto de recomendar la selección entre el uso de este tipo de declaraciones o el Archivo Local, el enfoque de balanceo de la carga administrativa que se propone en este artículo se basa en conservar la obligación de presentar la declaración informativa de precios de transferencia y que esta continúe representando la herramienta fundamental de la Administración Tributaria para asegurar el cumplimiento de los contribuyentes.

Lo anterior no descarta que las diferentes jurisdicciones realicen esfuerzos en evaluar la relevancia de la información que actualmente es solicitada en estas declaraciones o establezca mecanismos para la simplificación del proceso de presentación al contribuyente.

Cabe señalar, que este tipo de declaraciones ha sido una herramienta importante para la evaluación y análisis de riesgo de las Administraciones Tributarias y la disminución de la carga administrativa no es solamente una necesidad del sujeto pasivo sino también del sujeto activo, por lo que cualquier enfoque de documentación que disminuya la carga administrativa al contribuyente no debe representar una carga adicional significativa para la Administración Tributaria, al menos en el largo plazo.

Como puede observarse en el diagrama, bajo este enfoque, si la legislación local establece un nivel de materialidad que no es excedido por el contribuyente, pudiera limitarse la obligación del contribuyente a

informar en la declaración informativa las transacciones realizadas durante el ejercicio fiscal y la Administración Tributaria solicitaría información adicional solamente de ser necesario.

En el caso de que el contribuyente sea la entidad controladora del grupo empresarial al que pertenece, esta entidad debería preparar y presentar el Reporte País por País, así como los archivos maestro y local. Cuando el supuesto de vinculación que aplique a la transacción del contribuyente sea por participación accionaria (capital), esta entidad deberá presentar el Archivo Maestro. En principio, este archivo debería haber sido preparado por la entidad controladora o casa matriz del grupo empresarial. Adicionalmente, el contribuyente deberá preparar y presentar el Archivo Local.

Cuando las transacciones del contribuyente sean con entidades cuya vinculación no sea por medio de participación accionaria, el contribuyente deberá preparar únicamente el Archivo Local. Otra alternativa es que hayan sido definidos regímenes de protección para transacciones o industrias que apliquen al contribuyente y que sea exento de presentar el Archivo Local. Este tipo de mecanismos contribuirían a disminuir aún más la carga administrativa del contribuyente.

Para todos los casos antes señalados, el contribuyente deberá tener la información y documentación soporte para sustentar lo informado tanto en su declaración informativa como en los distintos archivos y reportes señalados.

La siguiente tabla ilustra las obligaciones de documentación bajo el enfoque de documentación propuesto anteriormente:

Tabla N° 1:
Obligaciones de documentación
por tipo de contribuyente

Tipo de contribuyente	Declaración Informativa	Reporte País por País	Archivo Maestro	Archivo Local	Régimen de Protección
Por debajo de niveles de materialidad	✓				
Entidad controladora	✓	✓	✓	✓	
Vinculación por capital (no controladora)	✓		✓	✓	
Vinculación diferente a capital	✓			✓	
Vinculación por control y bajo régimen de protección	✓				✓

Fuente: Elaboración propia

Como puede apreciarse, pudieran presentarse situaciones que aparte de constituir una carga administrativa a los contribuyentes, para la Administración Tributaria, desde el punto de vista de costo-beneficio, no sea una prioridad fiscalizar al sujeto pasivo considerando el costo de oportunidad de los recursos destinados a la revisión de una transacción o negocio de un contribuyente. Estas situaciones han sido abordadas por algunas jurisdicciones incluyendo exenciones en sus regulaciones. Sin embargo, en esencia la obligación debería estar más orientada a la naturaleza de la transacción y no a su magnitud o cuantía. Una alternativa para resolver estas situaciones sin desviarse mucho de la naturaleza de la transacción, darle un toque de pragmatismo al cumplimiento y posterior revisión es la utilización de regímenes de protección.

Gimbel Lewis (2012) considera entre los beneficios de los regímenes de protección la simplificación de cumplimiento, reducción del costo de cumplimiento y certidumbre fiscal para el contribuyente. Para la Administración Tributaria considera que el único tipo de beneficio es la racionalización de recursos aunque admite que este tipo de mecanismos puede incrementar el nivel de cumplimiento entre pequeños contribuyentes que de lo contrario se pensaría que sus prácticas de precios de transferencia escaparían de escrutinio.

Como menciona Gimbel Lewis (2011) se esperaría que los limitados recursos de la Administración Tributaria sean empleados de forma más efectiva enfocándose en grandes contribuyentes en lugar de pequeños. También menciona que debido a que no es factible para la Administración Tributaria fiscalizar

a la mayoría de los pequeños contribuyentes y este grupo de contribuyentes tiene problemas entendiendo y cumpliendo con las complejidades de las normas actuales o simplemente las esquivan por ignorancia o diseño, debe haber montos considerables de ingreso que quedan sobre la mesa.

Dado lo anterior, los regímenes de protección pudieran representar un factor fundamental en el proceso de simplificación, incremento del nivel de cumplimiento y disminución de la carga administrativa tanto del sujeto activo como del pasivo, en especial cuando las regulaciones locales contemplen dentro de los supuestos de vinculación diferentes variantes de situaciones de control, así como transacciones domésticas.

El tratamiento a los supuestos de vinculación antes mencionados, puede traducirse en un incremento sustancial en la base de contribuyentes sujetos a estas obligaciones, siendo necesario que se destinen tiempo y recursos en verificar el cumplimiento de contribuyentes cuyo resultado pudiera no necesariamente traducirse en un incremento significativo en la recaudación.

Desde el punto de vista del contribuyente, la amplia definición de supuestos de vinculación, en ausencia de mecanismos de simplificación como los regímenes de protección, traería como consecuencia que un contribuyente tenga que cumplir con extensas obligaciones de documentación a pesar de no realizar transacciones con empresas que formen parte de su grupo empresarial.

4. CONCLUSIÓN

A pesar de lo extensa que puedan parecer estas obligaciones de documentación, no necesariamente deberían ser aplicadas en su totalidad a todos los contribuyentes si se realiza una adecuada segmentación y a nivel normativo se logra balancear la carga administrativa del contribuyente.

Una adecuada segmentación del contribuyente deberá considerar, entre otros aspectos, lo siguiente:

- Circunstancias particulares de cada jurisdicción;
- Evaluaciones de riesgo;
- Ámbito de aplicación de la obligación;
- Supuestos de vinculación.

La segmentación y balanceo de la carga administrativa puede contribuir a optimizar el uso de los recursos de Administración Tributaria a la hora de auditar a los contribuyentes. Asimismo, la carga administrativa sería asignada al contribuyente considerando su capacidad de manejarla y contributiva.

Quedaría de parte de los contribuyentes de los distintos segmentos definidos organizarse para manejar de la forma más eficiente el cumplimiento de las obligaciones de documentación que les corresponda.

5. BIBLIOGRAFÍA

Gimbel Lewis, P. (Septiembre 2012). Safe at Last? Transfer Pricing Safe Harbors on the Horizon, Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 21 N° 9.

Gimbel Lewis, P. (Abril 2011). Short Cuts for Small Fry: Why the IRS Should Reconsider Transfer Pricing Safe Harbors for Small Taxpayers, Transactions, Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 19 N° 24.

Ortega, R., Monsalve, J.R., Pinedo, J (Marzo 2015). ¿Qué información debo suministrar para cumplir con las obligaciones de precios de transferencia? Una visión comparativa de regulaciones en esta materia a nivel centroamericano, El Financiero, Costa Rica.

OECD (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris.

OECD (2015), Model Tax Convention on Income and on Capital, OECD Publishing, Paris.

United Nations (2017), United Nation Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017, United Nations, New York.

LA CONVERGENCIA MACROECONÓMICA EN LA SADC **¿QUÉ DESAFÍOS PRESENTA EN EL MARCO DEL COMERCIO INTRARREGIONAL?**



Alano **SICATO**
Miguel **CARVALHO**

SINOPSIS

El principal propósito de este artículo es proporcionar elementos de investigación que puedan ser útiles a los lectores del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en lo que concierne al proceso de creación de Zonas de Libre Comercio, que en el mundo de hoy, son muy frecuentes, pero, con esencial destaque para la Integración Regional de la SADC. Este artículo tratará de explicar, entre varias

cuestiones, la posible armonización y convergencia de las políticas macroeconómicas en el marco de los procesos de integración económica regional, evaluando la naturaleza de los incentivos que llevan a los países a integrarse o no a los diferentes espacios económicos regionales. El artículo también busca evaluar los posibles desafíos y oportunidades asociadas a este proceso.

CONTENIDO

1. Concepto de Integración Económica Regional.
2. Fases del proceso de creación de una zona de integración económica regional
3. Ganancias potenciales con la adhesión a las Zonas de Libre Comercio.
4. Pérdidas potenciales con la adhesión a las Zonas de Integración Económica Regionales.
5. El “proteccionismo” como argumento contra la adhesión a las Zonas de Libre Comercio.
6. Análisis de la convergencia macroeconómica de los países de la SADC
7. Conclusión
8. Bibliografía

LOS AUTORES

Alano da Fonseca Soares Sicato, estudiante de Doctorado en Estudios de Desarrollo, ISEG – Escuela de Economía y Administración de Lisboa, Universidad de Lisboa. 10 años de experiencia profesional en tributación – Administración General de Impuestos de Angola. **Miguel da Costa António Carvalho** es candidato al Doctorado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Lisboa, y se encuentra en la fase de preparación de su disertación en el área de Regulación y Competencia. Actualmente se desempeña en el Centro de Estudios Tributarios de la Administración General de Impuestos de Angola.

INTRODUCCIÓN

Objetivo General

- Estudiar la posible armonización y convergencia de las políticas macroeconómicas en el marco de la integración regional de la SADC.

Objetivo Específico

1. Entender los fundamentos económicos en torno al concepto de Economía Internacional e Integración Económica Regional.
2. Comprender las diferentes fases de un proceso de integración económica regional.
3. Exponer teorías sobre los desafíos de la Integración Regional de la SADC.

En el transcurso de las últimas décadas, la economía mundial, más rápido de lo que se podía prever, ha conocido diferentes formas de acuerdos de cooperación comercial en el marco de los contratos de comercio internacional. Estos acuerdos han llevado a los países a crear las llamadas Zonas de Integraciones Económicas Regionales, que hoy proliferan ligeramente por todo el mundo, y entre varias, se destacan; la SADC (Comunidad para el Desarrollo del África Austral)¹, el MERCOSUR (Mercado Común del Sur), la ANSA (Asociación de Naciones del Sudeste Asiático) y la UE (Unión Europea).

El surgimiento de estos Mercados Libres y / o Uniones Aduaneras ha sido defendido por varios autores, como una de las principales palancas para la rápida propagación del fenómeno de la globalización económica en las últimas cuatro décadas, permitiendo así el aumento exponencial del volumen de los intercambios comerciales entre países y una acelerada diseminación de las nuevas tecnologías por casi todo el mundo. En efecto, la integración económica regional ha sido entendida, como un acuerdo a la luz del comercio internacional, que permite a un determinado grupo

de países, no sólo eliminar las principales barreras al comercio internacional entre los miembros de dicho grupo, sino también definir políticas comerciales comunes.

En cuanto a la Comunidad para el Desarrollo del África Austral (SADC), se trata de un bloque económico y político regional, creado en 1992, compuesto por 14 países del África Austral, en particular; África del Sur, Angola, Botswana, República Democrática del Congo, Lesotho, Madagascar, Malawi, Mauricio, Mozambique, Namibia, Suazilandia, Tanzania, Zambia y Zimbabue, estando su sede en la ciudad de Gaborone (ciudad más grande de Botswana).

De acuerdo con el Tratado de la Comunidad de Desarrollo del África Austral, los objetivos de la organización regional son entre otros los siguientes:

1. Estimular el comercio de productos y servicios entre los países miembros;
2. Reducir la pobreza de la población de todos los países miembros y mejorar la calidad de vida;
3. Maximizar el uso de los recursos naturales de la región;
4. Promover el crecimiento sostenible de los países del bloque;
5. Promover la paz y buenas relaciones políticas en la región, actuando para evitar conflictos y guerras;
6. Cooperación socioeconómica y política en la región;
7. Buscar soluciones en común para los principales desafíos de la región;
8. Reducción y unificación de las tarifas aduaneras y tasas de importación y exportación en las relaciones comerciales entre los países miembros.

¹ Véase "Treaty of the Southern African Development Community", disponible en <http://www.sadc.int/documents-publications/show/4171> , última vez visto el 24.08.2017.

En consecuencia, se propone explicar la posible armonización y convergencia de las políticas macroeconómicas en los procesos de integración económica regional, evaluando la naturaleza de los incentivos que motivan a los países a integrar o no los diferentes espacios económicos regionales.

La secuencia de nuestro trabajo deberá abordar, en primer lugar, el concepto de integración económica regional, partiendo de la idea de que los países deben reducir o suprimir las barreras comerciales en las transacciones intrarregionales, así como la adopción de una política comercial unificada en relación a terceros países. A continuación abordaremos las motivaciones determinantes para que los países se decidan por su integración a una zona económica regional, destacándose los fundamentos políticos, económico, defensa y seguridad. Proseguiremos con una breve incursión en las fases necesarias para la implantación de una zona económica, pues, según entendemos, se trata de un proceso complejo que implica negociaciones difíciles entre los gobiernos de los diferentes países que participan, hasta llegar a una integración plena entre sus economías. Finalmente culminaremos analizando las ventajas y desventajas de una eventual integración económica y el modelo teórico que viabilizaría la necesidad de una convergencia macroeconómica con vistas a la concretización de los propósitos de una zona de integración económica, teniendo como case study la convergencia macroeconómica de los países de la SADC, en el período comprendido entre 2003 y 2013 para sustentar nuestra posición.

1. CONCEPTO DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA REGIONAL

El concepto de Integración Económica Regional está asociado a la abolición o reducción de barreras comerciales entre países que integran una región dada. Sin embargo, en su fase primaria, que corresponde a acuerdos meramente de libre comercio, estos países son libres de definir sus políticas comerciales de manera autónoma.

De este modo, en el ámbito de las ciencias económicas, se entiende que las teorías de integración económica regional surgieron esencialmente para evitar las pérdidas y distorsiones económicas que ocurren siempre que los países deciden aplicar en sus relaciones económicas internacionales, las tradicionales barreras al libre comercio, (Piggott 2006)².

De esta manera, para corregir las distorsiones que generalmente se derivan de la aplicación de las políticas comerciales restrictivas, principalmente los aranceles y alcúotas, los países que constituyen una zona de integración económica regional, se ven obligados a adherirse a los diferentes modelos de contratos de comercio internacional, dando cada vez más espacio cada vez más espacio al surgimiento del fenómeno de las integraciones económicas regionales que han ocurrido en los últimos tiempos, levemente en todas partes, con más de 400 acuerdos regionales de comercio internacional celebrados hasta 2011 en armonía con la Organización Mundial del Comercio (OMC) / GATT (Amini, C. 2011).

Cabe señalar que la Organización Mundial del Comercio surgió oficialmente el 1 de enero de 1995 con el Acuerdo de Marrakech en sustitución del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT), que comenzó en 1948 tras la segunda guerra mundial. Este es, hasta ahora, uno de los acuerdos multilaterales más completos en el ámbito del comercio internacional.

1.1 ¿Por qué los países se incorporan a las zonas de integración económica regional?

Algunos académicos, como Baldwin (2004), defienden la idea de que el surgimiento de los bloques económicos regionales tuvo como motivación primaria garantizar y proteger intereses políticos y militares, aunque las motivaciones económicas son las que más se evidencian y explican la tendencia reciente de integración de más países miembros en estos espacios. De este modo, se presentan esencialmente motivaciones de dos naturalezas para que los países se adhieran a las zonas de integración económica regional, en particular, de orden político y económico.

2 Piggott e Cook (2006, pag.32-40) "International Business Economics".

1.2 Motivos de Orden Político

Determinados gobiernos o países evocan la necesidad de tener en cuenta los conflictos regionales y promover la seguridad nacional, como uno de los principales objetivos para la adhesión a las zonas de integración económica regional.

El razonamiento detrás de este argumento es que la provisión de ciertos bienes públicos, tales como la paz y la defensa nacional no pueden ser eficientemente garantizados sin un cierto grado de intervención militar, Schiff (2003) y Winters (2003).

La premisa clave de este argumento es que el medio ambiente para el éxito de las políticas macroeconómicas de un determinado país depende en gran medida de las garantías de seguridad nacional. Así entienden Schiff (2003) y Winters (2003), lo que explica por qué las zonas de integración económica regional pueden ser usadas como un arma segura para mitigar conflictos políticos y militares entre países vecinos. Es esencialmente sobre la base de este argumento, que Angola aun no habiendo ratificado los acuerdos de Libre Comercio de la SADC es miembro de plenos derechos de esta Zona de Libre Comercio.

1.3 Motivos de Orden Económico

Las razones de orden económico que a menudo llevan a los gobiernos a unirse a las Zonas de Integración Económica Regionales se asocian a dos grandes componentes, en particular: las potenciales ganancias del Libre Comercio y los efectos positivos de la Inversión Directa Extranjera en la economía nacional.

La idea de que el Libre Comercio es beneficioso, está asociada a los beneficios económicos que tienen lugar cuando los bloques económicos regionales, voluntariamente, deciden remover las barreras comerciales (aranceles y alcúotas) entre los miembros de este bloque. De acuerdo con Krugman y Obstfeld (2011), en un régimen de libre comercio,

los bloques económicos regionales pueden obtener enormes ganancias económicas, tales como trabajo especializado, economías de escala, economía de la aglomeración, ampliación de los mercados, mayor competitividad y reducciones significativas de los precios de bienes y servicios disponibles.

Se admite que estas externalidades positivas conducen a un aumento del excedente del consumidor, y aumentan considerablemente la producción en la economía promoviendo así el crecimiento económico, Alizadeh (2011). Pero independientemente de todas estas posibles ganancias derivadas del libre comercio, éste también acarrea algunas distorsiones económicas y pérdidas de bienestar.

Sin embargo, en lo que se refiere a la inversión extranjera directa, de acuerdo con Piggott (2006) y Amini (2011), también puede considerarse un buen incentivo para que los países se unan a los bloques económicos regionales debido a su impacto positivo en la promoción del empleo, la ampliación de los mercados y la difusión de la tecnología dentro de la zona de integración económica regional, lo que, por consiguiente, mejora el rendimiento de la economía en su conjunto.

2. LAS FASES DEL PROCESO DE CREACIÓN DE UNA ZONA DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA REGIONAL

Aunque no haya evidencia suficiente para comprobar que las fases del proceso de creación de las zonas de integración económica regional siguen necesariamente una secuencia lógica obligatoria, aún así, algunos académicos han sido persistentes en reiterar su carácter progresivo y, sobre todo, ajustado a las condiciones económicas, sociales y culturales que varían de país a país, como indica Alves da Rocha.

Rocha (2008)³ sugiere que las Uniones Aduaneras deben ser posteriores a la creación de las zonas de libre comercio a juzgar por su grado de complejidad. Destaca además que “el concepto de libre comercio está asociado a la abolición de barreras comerciales (aranceles y alícuotas) entre los países que integran una determinada zona económica regional, aunque esos países sean libres de definir sus políticas comerciales con los países no miembros de esta zona”. Por ejemplo NAFTA, en América del Norte, tratado de libre comercio entre los Estados Unidos, Canadá y México y la propia SADC (Comunidad para el Desarrollo del África Austral).

Sin embargo, en esta etapa del proceso de integración económica, los países miembros de los bloques comerciales mantienen políticas comerciales autónomas para el resto del mundo, lo que generalmente resulta en deflación del comercio, debido a las diferencias en las políticas arancelarias entre los distintos países que componen la región Zona de Integración Económica Regional.

La deflación del comercio ocurre cuando dos o más países forman una Zona de Integración Económica Regional con aplicación de aranceles no homogéneos para los países no miembros de este bloque regional y, consecuentemente, uno de los países miembros reduce el monto del arancel aplicado a los países no miembros con el fin de canalizar para sí la importación exclusiva de determinados productos que pueden posteriormente comercializarse en otro país miembro, generalmente a precios especulativos Piggott y Cook (2006)⁴.

De este modo, para evitar las pérdidas derivadas de la deflación del comercio, los países tienden a avanzar hacia el siguiente paso, que es el de la creación de una Unión Aduanera.

Con la creación de la Unión Aduanera, las posibles pérdidas que se deriven de la deflación del comercio se retiran y se alcanza así una etapa más avanzada del proceso de creación de la Zona de Integración Económica Regional, consistente no sólo en la

eliminación de las barreras comerciales (aranceles y alícuotas) sino también en la adopción de un arancel aduanero único y políticas comerciales (aranceles y alícuotas) comunes para los países no miembros del bloque regional.

Sin embargo, la creación de la Unión Aduanera, consiste en la formación de un Bloque Regional “en el que, además de la libertad en la circulación de mercancías entre los países integrantes, existe un arancel aduanero único para regular las relaciones comerciales con terceros países y una negociación conjunta cualquier acuerdo con otros países no miembros”, Rocha (2008)⁵. Por ejemplo: la Comunidad Europea.

De este modo, los miembros de los bloques regionales pueden refinar aún más su proceso de integración económica si tras la creación de la Unión Aduanera evolucionan gradualmente hacia la creación de Mercados Comunes, que prevé, además de la eliminación de las barreras arancelarias, la libre circulación de capital y factores de producción, es decir, pasa a existir un único mercado de trabajo dentro de la Zona de Integración Económica Regional. Por ejemplo: la Comunidad Europea.

A continuación, la Zona de Integración Económica Regional puede entonces evolucionar hacia las Uniones Económicas, que se configuran fundamentalmente, en la utilización de una moneda única dentro de la Zona de Integración Económica Regional y en la armonización de políticas fiscales y monetarias dentro de este espacio. Y finalmente dar lugar a las Uniones Políticas, que se traduce en la creación de instituciones políticas con poderes supra nacionales. Por ejemplo: la Comunidad Europea / Parlamento Europeo.

La Zona de Integración Económica Regional de la SADC se encuentra en su primera etapa del proceso de Integración Económica, correspondiendo sólo a los acuerdos de Libre Comercio. Sin embargo, con pretensiones de evolucionar hacia una Unión Aduanera hasta 2016. Mientras tanto, cabe señalar que, en relación con los acuerdos de Libre Comercio, este

3 (Rocha 2008, pag.81-84) “Introducción a la Economía Internacional e Integración Regional”

4 Piggott y Cook (2006, pag.90-91) “International Business Economics”.

5 (Rocha, 2008. Pag. 82) “Introducción a la Economía Internacional e Integración Regional”.

estudio tiene limitaciones de medir, cuál es de hecho, el grado de participación de Angola y la República Democrática del Congo en esta materia.

3. GANANCIAS POTENCIALES CON LA ADHESIÓN A LAS ZONAS DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA REGIONALES

En la actualidad, el análisis de las ganancias potenciales que se obtendrán mediante el proceso de adhesión a las áreas de integración económica regional, se han atribuido principalmente a Viner (1950) y Meade (1955), que han liderado varios estudios en los ámbitos de la creación de las Zonas de Integración Económica Regionales. Por lo tanto, las ganancias señaladas se pueden resumir de la siguiente manera:

1. Las recientes teorías sobre el desarrollo económico regional han señalado que la eliminación de las tradicionales barreras comerciales, tales como las alícuotas y los aranceles, han promovido mejoras de eficiencia en el comercio internacional y, más que eso, han contribuido a que las diferencias en los ámbitos de las nuevas tecnologías se reduzcan también.
2. La nueva tendencia de las Zonas de Integración Económica Regionales (contrariamente a lo que sucedía en las décadas de los sesenta y setenta, que se formaron sobre la base del argumento de la estrategia de sustitución de las importaciones) basadas principalmente en la búsqueda de modelos de crecimiento económico “homogéneos” dentro de los países miembros de los bloques regionales.
3. El surgimiento de las nuevas zonas de integración económica regional ha contribuido a mitigar las discrepancias en los niveles de ingresos y en la calidad de vida de los ciudadanos de los diferentes países miembros de los bloques regionales.

Así, de acuerdo con Piggott y Cook (2006)⁶, cuanto mayor sea la barrera comercial o las restricciones arancelarias entre los países, menores serán las ganancias con el comercio internacional; la justificación para este argumento es que las barreras arancelarias desvían los destinos del comercio internacional, resultando en la pérdida de bienestar para los consumidores.

4. PÉRDIDAS POTENCIALES CON LA ADHESIÓN A LAS ZONAS DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA REGIONALES

4.1 Pérdida de Autonomía en la definición de las políticas fiscales y monetarias

La primera consecuencia que generalmente resulta de la creación de las Uniones Aduaneras es la pérdida de autonomía en la definición de las políticas arancelarias propias frente a terceros países. Esta consecuencia ocurre siempre, ya que es muy difícil que la creación de un Arancel Aduanero Común se armonice con la política arancelaria de cada miembro del bloque regional. Así, los países pierden la posibilidad de crear políticas macroeconómicas eficaces, ajustadas a sus realidades específicas, Rocha (2008).

Evidencias

- La evidencia de este argumento puede ser constatada en el estudio empírico conducido por Forouton (1993) sobre Integración regional en los países del África Subsahariana. Según Forouton, “las características estructurales de las economías de los países del África Subsahariana, las permanentes estrategias de sustitución de las importaciones, las persistentes desigualdades en la distribución de los costes y beneficios derivados de la integración económica, han impedido que se cumplan los propósitos de la integración económica en los países de esta región”, Thirlwall (2006)⁷.

6 Piggott y Cook (2006, pag.51) “International Business Economics”.

7 (Thirlwall, 2006. Pag.527) “Growth and Development”

- Vamvakidis (1999) elaboró un estudio de caso, con 109 países que integraban 18 zonas de libre comercio, en el período de 1950 a 1992, y concluyó que el impacto de la tasa de crecimiento de los países que más crecían, respecto a los demás países miembros, era negativo, Thirlwall (2006)⁸.
- Esta evidencia no se verifica a los países miembros SADC por constituir sólo una Zona de Libre Comercio y no una Unión Aduanera.

4.2 Desviación del comercio

De acuerdo con Piggott y Cook (2006), la creación de las Zonas de Integración Económica Regionales, tienen dos tendencias opuestas, que aumentan el comercio dentro de la Unión Aduanera, pero también reducen el volumen del comercio internacional con países fuera de la Unión Aduanera. Esto se debe a que los países miembros de la Zona de Integración Económica Regional pasan a importar mercancías de otros países miembros del bloque, que antes eran importadas de países no miembros, incluso cuando eventualmente, los países miembros (tengan precios más altos), sean menos eficientes que los países no miembros.

De esta forma, los países dentro de la Unión Aduanera sólo se benefician del hecho de que no están sujetos a las restricciones comerciales (aranceles y alcúotas) y los países no miembros se penalizan sólo por estar fuera del bloque económico regional, incluso cuando éstos sean más eficientes, en términos de producción que los países miembros.

Evidencias

- SADC – Una clara evidencia de desviación del comercio puede observarse a nivel de las relaciones comerciales intrarregionales de la SADC en las que las exportaciones de Sudáfrica a la región y los otros países miembros llegan a contabilizar el 19% del total de las exportaciones, y de este total 13% van a otros países miembros de la Southern Africa Customs Union (SACU). Caber señalar también,

que los países de la SADC importan más del 70% de sus productos de la propia Sudáfrica, siendo que Suazilandia llega a comprar el 92,9%, Schuck (2009).

- Otra evidencia flagrante de desviación del comercio puede ser estudiada en la Comunidad Económica de los Estados del África Occidental (CEEAO) creada en 1975, habiéndose constatado que el volumen del comercio entre los países miembros del bloque es menor del 10 por ciento del total de las exportaciones, Thirlwall (2006).

5. EL “PROTECCIONISMO”, COMO ARGUMENTO CONTRA LA ADHESIÓN A LA ZONA DE INTEGRACIÓN ECONÓMICA REGIONAL

Existen dos principales argumentos proteccionistas, que acogen la adhesión a las Zonas de Integración Económica Regionales, estos son los argumentos que Angola y la República Democrática del Congo han explorado exhaustivamente, la no ratificación de los acuerdos de Libre Comercio de Zonas de Integración Económica Regionales de la SADC.

5.1 Política Comercial Estratégica

Las políticas comerciales estratégicas son un ejemplo paradigmático de los argumentos presentados recurrentemente por el Gobierno angoleño para no adherirse hasta este momento a los acuerdos de libre comercio de la Zona de Integración Económica Regional de la SADC.

Estas políticas se adoptan particularmente por aquellos países que se encuentran todavía en una fase muy embrionaria de su proceso de desarrollo económico; están en esta situación los países que por una u otra razón no han logrado desarrollar sus estructuras productivas y darles la robustez competitiva necesaria para competir con industrias extranjeras similares. Estos países buscaron entonces mediante políticas

8 (Thirlwall, 2006. Pag. 527) “Growth and Development”

comerciales restrictivas adecuadas, reforzar el mercado interno con el tradicional argumento de la **protección de la industria naciente o del empleo doméstico**.

Evidencias

La validez de los argumentos relativos a la promoción / protección de la industria naciente, que han aducido Angola y la República Democrática del Congo para no adherirse a los acuerdos de Libre Comercio de la SADC, ya se han evidenciado en los siguientes estudios:

- Una evidencia para este argumento puede ser verificada en el trabajo empírico de (See Ha-joon Chang, 2002), que concluyó, que los países de Europa, de América del Norte y de Escandinavia desarrollaron sus industrias sobre la base de las estrategias de “protección de la industria naciente”, Thirlwall (2006)⁹.
- Evidencias opuestas a este argumento fueron también observadas en varios trabajos empíricos, como son los casos de los trabajos de Young (1991), Matsuyama (1992), y Galor y Mountford (2008) que llegaron igualmente a la siguiente conclusión: “La estrategia de protección de la industria naciente puede inducir a los países a especializarse en industrias sin ningún potencial para promover el crecimiento económico a largo plazo, pues las ganancias estáticas del comercio pueden reflejarse en sus costes dinámicos a largo plazo”, Acemoglu (2009)¹⁰.

5.2 Aumento de los Ingresos Fiscales

También es muy común que aquellos países que se encuentren en una etapa en la que tengan una necesidad urgente de invertir en infraestructuras básicas, como carreteras, puentes, escuelas, hospitales y otras infraestructuras básicas capaces de promover el crecimiento económico, sus gobiernos recurran a políticas comerciales restrictivas, que aumenten las

alícuotas de los impuestos de importación y amplíen la base tributaria con el fin de aumentar los ingresos del Estado, y con ello poder financiar determinados gastos públicos, que de otro modo los gobiernos no lograrían hacer.

6. ANÁLISIS DE CONVERGENCIA MACROECONÓMICA ENTRE LOS PAÍSES SADC, DE 2003 A 2012, EN EL MARCO DE LA ARMONIZACIÓN DE POLÍTICAS ECONÓMICAS

Como ya se ha señalado en este artículo, uno de los principales propósitos de la integración económica regional de la SADC es el perfeccionamiento del desempeño macroeconómico de los países miembros, mejorando los indicadores socioeconómicos, permitiendo así la lucha contra la pobreza y la mejora de la calidad de vida de la población en esta región. Así, si cada país de la región, mejora su economía, competirá para que se confirme la hipótesis de convergencia del crecimiento económico del PIB per cápita a nivel de los países de la SADC, como preveía Robert Solow (1957) en su modelo de crecimiento económico. Cabe señalar que existe un respaldo de esta temática en el Memorando de Convergencia Macroeconómica adoptada en 2002¹¹, donde se definen los criterios y mecanismos a través de los cuales los Estados deben procurar aplicar políticas de estabilidad económica con el propósito de alinear sus economías.

La ilustración gráfica hecha debajo de los países miembros de la SADC, confirma que el crecimiento económico de los países de la región ha estado convergiendo. Esta convergencia se debe principalmente a la importancia del papel de la inversión en las economías de la región, y a que, como señaló Solow (1957), los países con mayor tasa de ahorro, pueden acumular más capital y en el corto plazo, crecer más que los países con menor tasa de ahorro.

9 (Thirlwall, 2006. Pag. 543) “Growth and Development”

10 (Acemoglu, 2009. pag. 680) “Modern Economic Growth”.

11 Véase “THE SOUTHERN AFRICAN DEVELOPMENT COMMUNITY MEMORANDUM OF UNDERSTANDING ON MACROECONOMIC CONVERGENCE” Disponible en: http://www.sadc.int/files/6513/5333/7917/Memorandum_of_Understanding_on_Macroeconomic_Convergence2011.pdf, visto por última vez el 24-08-2017.

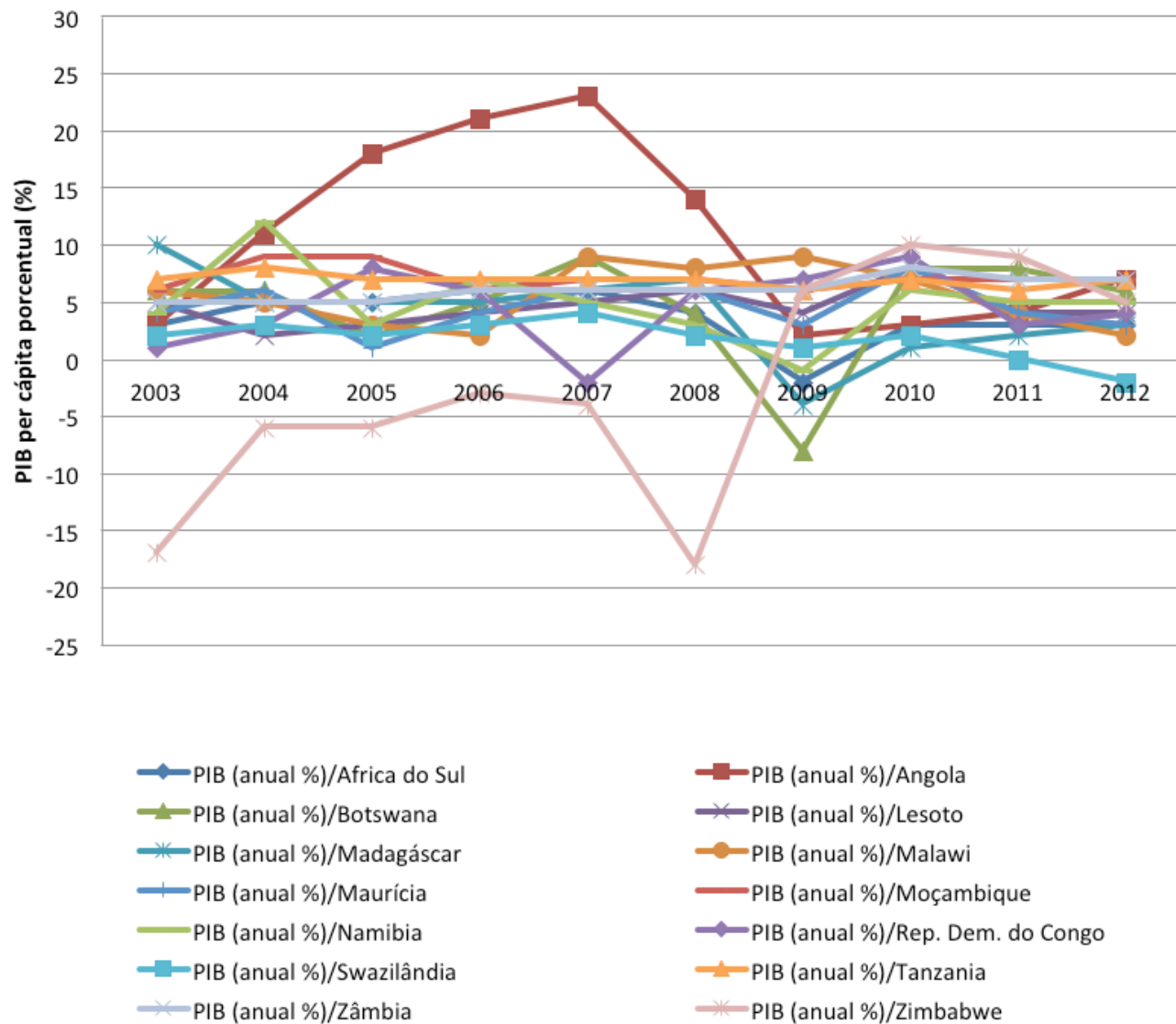
Por ejemplo, el gráfico ilustra, que el PIB per cápita de Angola, a pesar de ser el que más creció, a nivel de la región de la SADC, en el período de 2003 a 2008, conociendo un crecimiento promedio del 15%, sin embargo, en los últimos 5 años (posterior a la crisis económica 2008), esta media cayó al 5,32%.

Por otro lado, el gráfico también muestra, que Zimbabwe en el período de 2003 a 2008 fue el país de la región que menos creció, llegando a experimentar, incluso, tasas de crecimiento negativas a lo largo de este período. Sin embargo, después de 2008 con la mejora de su desempeño macroeconómico, su BIP per cápita,

fue creciendo positivamente, convergiendo, no solo hacia el promedio del crecimiento del PIB per cápita de Angola, sino también hacia el promedio de crecimiento del PIB per cápita de la región.

De este modo, la observación gráfica, confirma que en el marco de la armonización de políticas económicas de los países miembros de la región de la SADC, después de 2010 se empezó a verificar la hipótesis de convergencia de Robert Solow (1957).

Gráfico 1
Convergencia Macroeconómica entre los Países de la SADC



Fuente: Estadísticas del Banco Mundial 2013.

7. CONCLUSIÓN

Este artículo nos permite entender que, a pesar de los incentivos económicos, que constituyen la principal motivación para la adhesión a la Zona de Integración Económica Regional, estos dependen también en gran medida de los intereses políticos y militares que deben salvaguardarse por los Estados adherentes.

De este trabajo se desprende también que las potenciales ganancias económicas que se obtienen con la integración económica regional, en particular, la especialización, la economía de escala, la difusión de la tecnología y la innovación en los métodos de gestión, pueden ser contrarrestadas por las potenciales pérdidas económicas que se deriven del proceso de integración económica. De este modo, variables como la pérdida de autonomía en la definición de las políticas fiscales y monetarias y el fenómeno del desvío del comercio, pueden generar distorsiones económicas

severas, capaces de poner en cuestión los principales propósitos de la creación de las Uniones Aduaneras. Es fundamental la convergencia económica como un propósito común de los países miembros.

Sin embargo, con respecto a la creación de la Zona de Integración Económica Regional de la SADC, ideada por los líderes africanos, esta, a pesar de las dificultades, ha avanzado, confirmando que en el marco de la armonización de políticas económicas de los países miembros de la región de la SADC, después del año 2010 se confirmó la hipótesis de convergencia de Robert Solow (1957). Aunque cada uno de los 14 Estados miembros, a través de su Plan Estratégico Indicativo de Desarrollo Regional, fijó metas en el ámbito de la deuda pública, la inflación y el déficit, el desempeño de la mayoría de las economías de la región todavía no corresponde a lo establecido.

8. BIBLIOGRAFÍA

Acemolglu,D (2009), "Modern Economic Growth", Princeton University Press, New Jersey/ United State.

Amini, C. (2011), Regional Trade Agreements, International economics theories. [Online]. Available at: <http://weblearn.londonmet.ac.uk> (Accessed: at 08/10/2012).

Baldwin, R (2004) "Regional economic Integration" Graduate Institute of International Studies, Geneva. [Online]. Available at: World Bank library (Accessed: 30/09/2012)

Espaço Aduaneiro, SNA (2012), "Integração Económica Regional da SADC" (part 1). Serviço Nacional das Alfandegas, Angola.

Evenett and Hoekman(2006), "Economic Development & multilateral Trade Cooperation," Journal of Economic Literature. [Online]. Available at: London met library (Accessed: 08/10/2012).

Krugman and Obstfeld (2012) "International Economics: Theory and Policy", United State, Pearson.

Piggott and Cook (2006) "International Business Economics", United Kingdom, Palgrave Macmillan.

Rocha, M (2008), "Introdução a Economia Internacional eIntegração Regional ", Luanda/Angola, Offset Limitada.

Schiff, M. (2003) and winters, A. (2003), "Regional Integration and Development" Journal of Economic Literature. , [Online]. Available at: London met library (Accessed: 09/10/2012)

Thirlwall, A (2006) "Growth and Development", New York, Palgrave Macmillan.

World Bank. 2003. Regional Trade Agreement: Effects on Trade. Washington, DC: World Bank.



PROSPECTIVA EN LA **ESTRATEGIA DE RECAUDACIÓN** DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Giancarlo
SOTIL GALLEGOS

SINOPSIS

El presente trabajo aborda el uso de la prospectiva en la estrategia de recaudación, identificando las megatendencias y las variables estratégicas para construir escenarios de futuro ideales, evaluando además las oportunidades para aprovecharlas. En el Perú, resulta primordial combatir y eliminar la evasión tributaria, así como la falta de cultura respecto al cumplimiento de los deberes tributarios.

La investigación planteada contribuirá a generar un modelo aplicativo de planificación estratégica prospectiva para los funcionarios de las áreas de estrategias que correlacione la influencia de la planificación prospectiva y su impacto en la recaudación de tributos internos proponiendo soluciones a problemas relacionados con la baja recaudación tributaria

CONTENIDO

1. Bancarización
2. La prospectiva en la estrategia
3. Oportunidades para aprovechar
4. Amenazas para enfrentar
5. Conclusiones
6. Bibliografía

EL AUTOR

Abogado por la Pontificia Universidad Católica del Perú, especialista en Fiscalidad Internacional por el CIAT, con maestría en Derecho Tributario por la Universidad de Barcelona, maestría en Administración Pública por la Universidad Católica Sedes Sapientiae, Especialización Avanzada de Estrategias por el IE Business School de Madrid - España y culminando la maestría internacional en Dirección Estratégica y Liderazgo en Centrum Católica Business School.

INTRODUCCIÓN

Las administraciones tributarias hoy en día utilizan la tecnología para facilitar el cumplimiento y el control de las obligaciones tributarias a través de los libros electrónicos, emisión de comprobantes electrónicos, uso de terminales de venta (POS) o memoria fiscal para emitir comprobantes electrónicos. La penetración del internet y el mayor acceso a la banda ancha permiten a las administraciones tributarias obligar a un mayor número de contribuyentes, por lo que, ya no son solo las grandes y medianas empresas, sino también las pequeñas empresas y los trabajadores independientes quienes se van incorporando de forma obligatoria al mundo virtual.

En el Perú, recientemente se ha incorporado a los contribuyentes del Nuevo Régimen Único Simplificado (NRUS)¹ a utilizar a partir del 01.08.2017 terminales de venta (POS) para el pago y emisión del comprobante de pago electrónico. Si bien es una primera etapa opcional, en un periodo no muy prolongado de tiempo sería obligatorio, como es el caso de los trabajadores independientes, que a partir del 01 de abril de 2017 emiten solo comprobantes de pago electrónico. Estos cambios están rompiendo paradigmas, dado que, la tecnología y el internet están en continuo desarrollo y son parte del día a día, al punto que las actuales generaciones económicamente activas tienen la característica de ser *tecnológicas* y las que vienen dentro de pocos años, han nacido con la tecnología en las manos, teniendo en cuenta además, que cada vez, son más los negocios o emprendimientos que utilizan plataformas de internet como modelo de negocio.

Ahora bien, contar con la información de los ingresos de los contribuyentes permite a la Administración Tributaria elaborar una cuenta de ingresos tributaria, así como la elaboración de un borrador o pre-declaración para que el contribuyente acepte la determinación del Impuesto realizada por la Administración Tributaria. Esta determinación es normalmente aceptada, más no pagada en su momento. La tasa de morosidad empresarial acumulada en el año 2016 fue de 17,6%

para el impuesto a la renta empresarial e IVA cifra que representa 7,280 millones de soles o US\$ 2,240² millones de dólares (*Resultados 2016*, Informe N°003-2017-SUNAT).

La Administración Tributaria viene desarrollando estrategias para exigir el pago, que van dependiendo del perfil del contribuyente, desde comunicaciones inductivas hasta la generación de expedientes electrónicos de cobranza coactiva para realizar embargos en cuentas bancarias y bienes registrables, entre otras medidas, siempre con la debida anticipación, dado que, mientras más demoran las medidas cautelares menos opción de recuperar la deuda tributaria, debido a la planificación del contribuyente para no pagar la deuda al desprenderse de sus activos realizables a través de interpósitas personas, sociedades o entidades constituidas en el país o en el extranjero

Cabe preguntarse, si contar con la información electrónica para crear una cuenta tributaria y poner a disposición pre-declaraciones, así como realizar una serie de actividades para maximizar el cobro del impuesto generará la *rentabilidad deseada*, es decir reducir la tasa de morosidad y aumentar la presión tributaria. Esta maximización de resultados, es más parecido a una *eficacia operacional* definida por Porter (2009) como un mejor uso de los insumos para obtener una mayor rentabilidad, más no una estrategia de crecimiento de la recaudación y en consecuencia de la presión tributaria, por lo que es vital construir otros caminos o estrategias más disruptivas que generen una mayor productividad para aumentar la recaudación tributaria.

1. BANCARIZACIÓN

En el Perú, desde el año 2004 con la Ley 28194³, Ley para la Lucha contra la Evasión y para la Formalización de la Economía, se dispuso que para que el gasto empresarial tenga efecto tributario, se debe utilizar medios de pago bancarizados⁴ a partir de operaciones

1 El Nuevo Régimen Único Simplificado es un régimen para pequeños negocios creado desde el año 2004. En este régimen los ingresos no deben exceder de S/ 96 000 al año equivalente a US\$ 29 538 dólares americanos (tipo de cambio S/ 3,25 por dólar americano).

2 Tipo de cambio S/ 3,40 por dólar americano.

3 Publicada el 26.03.2004.

4 Se considera medios de pagos bancarizados a los depósitos en cuenta, cargos a tarjeta de débito o de crédito, entre otros.

mayores a S/3,500 soles o US\$1,000 dólares americanos. Recientemente, a partir de este año 2017 con el Decreto Legislativo 1258⁵, las personas naturales que generan rentas de trabajo (trabajador en planilla o independiente) tienen el incentivo de solicitar comprobantes de pago electrónicos y obtener 3 UIT⁶ de deducción adicional, que se sumarán a las 7 UIT fijas con las que ya cuenta y que son consideradas como renta mínima no imponible. La condición para la deducción es que el pago se realice a través de medios de pago bancarizados sin importar el monto, es decir la valla empieza desde bien abajo. Este fue también otro cambio de paradigma. Lo interesante de este modelo es que por norma reglamentaria se puede ampliar la exigencia de comprobantes de pago electrónicos a otras profesiones independientes o actividades económicas⁷.

Este modelo prevé que 1.5 millones de personas que antes no tenían ningún incentivo de solicitar comprobantes electrónicos lo hagan ahora para obtener una deducción adicional cuyo tope es de 3 UIT, contribuyendo no solo a la obtención de la información de ingresos para el control de la Administración Tributaria, sino también a la bancarización de los proveedores quienes obtendrán mejores oportunidades de crédito y desarrollo económico como parte de su inclusión financiera. Ahora bien, y si la renta mínima no imponible que actualmente es 7 UIT sin ningún sustento pasará a ser sustentada con comprobante electrónico y pagada con medio de pago bancarizado ¿el efecto no sería mayor? Seguro que sí y dependería de un cambio a nivel de Ley.

Actualmente, si no se cuenta con historial financiero, las tasas de interés que brindan las entidades financieras y no financieras son bastante altas. Es por ello, que el Perú a partir del 2015 ha implementado la *Estrategia Nacional de Inclusión Financiera* como herramienta promotora de inclusión social y desarrollo económico. Una de las metas, es que para el año 2021 el 75% de los adultos en el país posea una cuenta en el sistema financiero. En el 2014 el porcentaje fue solo de 29%. Dentro de las actividades se prevé el uso de teléfonos

móviles de alta y baja gama, implementando la billetera electrónica que aprovechará el uso masivo de celulares en el país mediante una plataforma interoperable (Comisión Multisectorial de Inclusión Financiera, 2015). Para tal efecto, la *bancarización* operaría como un impulso a esta política sumando una oportunidad de incrementar la recaudación. Porter (2009) señaló que el papel correcto del Estado es el de ser catalizador y estimulador, impulsando a las empresas a elevar sus aspiraciones para que avancen a niveles más altos de competitividad, creando el ambiente para que las empresas puedan lograr ventajas competitivas.

2. LA PROSPECTIVA EN LA ESTRATEGIA

Indacochea (2016) indicó que la prospectiva es el estudio de escenarios futuros y el principal mérito de los escenarios no es predecir el futuro, sino contribuir a brindar respuestas para desarrollar las estrategias a futuro mediante la activación de los procesos de planificación estratégica que promuevan los cambios necesarios para alcanzar el futuro deseado, como es el incremento de la recaudación y de la presión tributaria. Según la Organización para la Cooperación de Desarrollos Económicos (OCDE, 2017) la recaudación del Perú para el año 2015 en relación a su Producto Bruto Interno (PBI) fue de 17.1%, estando por debajo del promedio de los países de América Latina y el Caribe (22.8%) y muy por debajo de los países de la OCDE (34.3%).

El entorno actual ha sido denominado la cuarta revolución industrial por los grandes avances en la ciencia y en las tecnologías de la información y comunicación (TICs) por lo que, la planificación estratégica prospectiva se presenta como una herramienta de análisis para la toma de decisiones que impactará en la recaudación tributaria en la medida que las estrategias estén alineadas con la megatendencias que aporten mayor valor a los procesos de la recaudación tributaria. Glenn (2013) señaló que un desafío global para las próximas décadas es: (a) el

5 Publicado el 8.12.2016

6 UIT es la unidad impositiva tributaria, cuyo valor es S/ 4,050 Soles o US\$ 1,246 (tipo de cambio S/ 3, 25 por dólar americano).

7 Para el año 2017 las actividades económicas que permiten la deducción adicional de gastos son: alquileres de bienes inmuebles; intereses de créditos hipotecarios de primera vivienda; así como los gastos con profesionales independientes, como médicos, odontólogos, abogados, arquitectos, ingenieros, analistas de sistemas y computación, enfermero, nutricionista, entrenador deportivo, intérpretes y traductores, fotógrafo, obstetrix, psicólogo, tecnólogo médico y veterinario.

desarrollo de nuevas tecnologías; (b) convergencia global de las TICs a través de un mundo interconectado con acceso a banda ancha e inteligencia artificial; (c) políticas más sensibles a perspectivas globales para lograr una visión de futuro persiguiendo objetivos mayores mediante estrategias que busquen solucionar la pobreza.

En tal sentido, las administraciones tributarias que se apoyen en las TICs estarían orientando sus procesos de recaudación a ser más simples y eficientes, facilitando además el control del cumplimiento tributario. El mundo está cada vez más interconectado y las administraciones tributarias a nivel mundial no son la excepción. La OCDE busca mejorar las estrategias de los países, mediante recomendaciones y mecanismos de intercambio de información tributaria automática que contribuyan a un aumento de la recaudación tributaria, por lo que es propicio aprovechar la oportunidad del entorno para incrementar las fuentes de información que ayuden a mitigar la evasión fiscal para incrementar la recaudación y con ella, mejorar el nivel de vida de las personas. De esta forma, la presión tributaria podría aumentar significativamente si se utiliza la tecnología e intensivamente la información de intercambio automático con las administraciones tributarias, así como información de instituciones públicas y privadas locales.

3. OPORTUNIDADES PARA APROVECHAR

Es preciso aprovechar la interconectividad (*big data*) que se viene desarrollando con las entidades públicas y otras administradoras tributarias del extranjero, esta herramienta es parte de las tecnologías disruptivas; y facilitan el intercambio de información que servirá como herramienta para la recaudación tributaria (Bitar, 2014). Asimismo, la bancarización de las operaciones a través de medios de pago y la emisión de comprobantes electrónicos, son formas que apoyan a la recaudación tributaria, la cual termina siendo una declaración en línea con información de las ventas, solo para que el contribuyente acepte y pague su impuesto a través de tarjetas de crédito o débito en cuenta (CIAT, 2014).

No obstante ello, podemos aprovechar aún más la tecnología utilizando el concepto de *Blockchain* también llamado *cadenas de bloques*, en la que participan cliente y proveedor (contribuyentes) unidos por la información

del medio de pago en una operación bancarizada en la que interviene la institución bancaria del medio de pago y la Administración Tributaria, como receptora de la información, emisora del comprobante electrónico y generadora de la *cuenta tributaria*, entendida como información generada a partir de hechos tributarios visualizados por los contribuyentes. Sin embargo, la oportunidad disruptiva para aprovechar, con tecnología que hoy existe, es que la entidad bancaria retenga el impuesto a la renta y el IVA y lo deposite en la cuenta del tesoro público en el momento que ocurre el pago, todo en un solo momento y en todas las operaciones por las que se debe bancarizar.

En tal sentido, la bancarización de todas las operaciones que generen gasto tributario es otra oportunidad que debe ser aprovechada para realizar las retenciones del impuesto a la renta y del IVA en el momento del pago a través de un medio de pago bancarizado. Para tales efectos, considerando la política de estado de *inclusión financiera*, la bancarización de empresas debe ser obligatoria sin importar el monto, tan igual como en el caso de las personas naturales que hoy en día pueden considerar una deducción adicional de 3 UIT si sus gastos son bancarizados. En las primeras líneas del presente artículo se mencionó que las empresas ya pueden optar por hacer uso de terminales de venta (POS) para emitir sus comprobantes electrónicos, lo que demuestra que la tecnología está presente y en continuo avance, y los sistemas informáticos son más adaptables para lograr simplificación y eficiencia.

En el caso del gasto adicional de 3 UIT para personas naturales que generen rentas de trabajo, se mencionó también que el modelo era interesante porque por norma reglamentaria se podía escalar a otras profesiones y actividades económicas, como por ejemplo aquellas que utilicen plataformas de internet para brindar servicios o productos. Es decir que, con el simple pago del cliente al proveedor a través de un medio de pago bancarizado se estaría recaudando el impuesto a través de la retención por parte de la entidad bancaria, además de generarse la información de ingresos y gastos al proveedor y cliente respectivamente, avanzando incluso a un escenario de eliminación de la declaración jurada, dado que, el pago del impuesto al momento del pago, puede ser considerado como definitivo y cancelatorio. Bajo este escenario, la tasa de morosidad sería cero (0) en las operaciones que generen gasto tributario.

Otra oportunidad para aprovechar es la globalización con la mejora de la conectividad con los contribuyentes, mediante nuevas tecnologías virtuales soportadas en una mayor banda ancha, así como la inteligencia artificial que puede suplir en el futuro algunas actividades de la Administración Tributaria como la orientación tributaria.

4. AMENAZAS PARA ENFRENTAR

Es mejor enfrentar una amenaza con una posición de fortaleza. A nivel mundial se presentan desastres naturales, conflictos sociales, baja del precio de los minerales que afecta a los países en vías de desarrollo con gran actividad minera, por lo que una recaudación rentable o productiva genera los recursos necesarios para lograr una sostenibilidad fiscal adecuada que genere oportunidades para el desarrollo económico inclusivo de las personas.

De otro lado, la inestabilidad política es una amenaza que desincentiva la inversión y las posibilidades de crecimiento económico. En dicho sentido, la OCDE (2017) en el estudio sobre integridad para el Perú señaló que el crecimiento socio económico del país se ve afectado por la deficiente gobernanza y corrupción que perjudica la integridad de las instituciones públicas, favoreciendo un entorno inestable en el que priman intereses económicos particulares en desmedro del bien común, favorecido a la vez por la baja exigencia de rendición de cuentas y transparencia del gasto.

Ahora bien, y si la amenaza se enfrenta con el uso de la *big data* como fortaleza para detectar patrimonios no justificados e interpósitas personas, sociedades o entidades el efecto podría ser positivo desincentivando los actos de corrupción de los funcionarios públicos y particulares. A continuación, pasaremos a detallar los pasos de un método de planificación prospectiva.

4.1. Método aplicativo de planificación estratégica prospectiva

Lo primero que debe hacerse es plantearse una pregunta, en nuestro caso relacionado con la recaudación, como por ejemplo ¿De qué manera puede fortalecerse la Administración Tributaria para incrementar la recaudación tributaria al 2027?

Para responder esta pregunta, se evalúan algunos *key drivers* o variables estratégicas que permitan construir el escenario ideal que se quiere alcanzar, es decir la *visión*. Una vez identificados los *Key drivers* se procede a una recolección de datos *Delphy*, que es básicamente una encuesta de tipo abierto a distinguidos expertos en fiscalidad internacional tanto local de un país como extranjeros.

Las preguntas para la encuesta Delphy para el presente trabajo son las siguientes:

1. ¿Cuáles son los factores impulsores del cambio?
2. ¿Cómo se podría controlar el comercio digital?
3. ¿Cómo detectar cuentas puentes para evitar e identificar el lavado de dinero?
4. ¿Cómo crear conciencia sobre la importancia de la recaudación tributaria?

A continuación en la Tabla 1 se muestra una lista de *megatendencias*, las cuales deberán tenerse en cuenta a medida que se aplique el cuestionario Delphy.

Tabla 1: Megatendencias

Tecnología de la Información (TI) y Tecnología operativa (TO)	Cambio climático	Gobernabilidad, Interoperabilidad (Big Data)
	Esperanza de vida	
	Expansión de la clase media	Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, BEPS
Demográfico - Proceso de urbanización	Cambio de poder económico a nivel mundial (BRICS)	Empoderamiento del ciudadano y democrática auténtica
	Políticas más sensibles globales	Escasez de recursos hídricos
Demográfico - Crecimiento poblacional	Avances científicos, biogenética, reducción de enfermedades	Valores compartidos reducen conflictos
	Combatir la delincuencia organizada internacional, lavado de activos, fraude fiscal internacional, narcotráfico	Desarrollo sostenible para satisfacer mayores demandas de energía segura
Mujeres que ayudan a cambiar la situación de la humanidad	Responsabilidad social corporativa (RSC) - Economías de mercado éticas	Globalización económica - Incremento de los negocios transfronterizos e inversión extranjera

Adaptado de “15 Desafíos globales para las próximas décadas *Open mind por Glenn*,” por Glenn J.C, 2013 (<https://www.bbvaopenmind.com/articulo/15-desafios-globales-para-las-proximas-decadas1/?fullscreen=true>) y de “Megatendencias: *Un análisis del estado global* por Centro Nacional de Pensamiento Estratégico de Perú,” por CEPAN, 2016 (http://www.ceplan.gob.pe/documentos_/megatendencias-un-analisis-del-estado-global/).

A continuación en la Tabla 2 se muestran los resultados de la encuesta Delphy administradas a funcionarios expertos en tributación internacional del Fondo Monetario Internacional y ocho directivos

de la Administración Tributaria pertenecientes a las áreas de desarrollo de estrategias y áreas operativas centralizadas con más de 20 años de experiencia.

Tabla 2: Resultados encuesta Delphy

Preguntas	Respuestas Delphy	Megatendencias
¿Cuáles son los factores impulsores del cambio?	Redefinir procesos y procedimientos de la administración tributaria para que sean ágiles como una startup.	Gobernabilidad
	Colaboradores como impulsores del cambio.	Responsabilidad social corporativa (RSC)
	Capacitación a colaboradores.	RSC
	Cultura Tributaria - Crear Conciencia Tributaria	RSC
	Generación de Riesgo	Gobernabilidad
	Información Consistente	Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal
	Eliminar Beneficios Tributarios	Gobernabilidad
	Capacitaciones para planificación de auditoría de empresas transnacionales	Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal
	Facilitación al Contribuyente	Tecnología de la información y Comunicación (TICs) y Tecnología operativa (TO)
	Predictibilidad	TICs y Tecnología operativa (TO)
	Manejo de información Oportuna - Mejora de la estructura de la información	TICs y Tecnología operativa (TO)
	Segmentación de Contribuyentes	TICs y Tecnología operativa (TO)
	Trazabilidad del Patrimonio	Gobernabilidad, Interoperabilidad, Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal
	Propiciar la progresividad en renta	Gobernabilidad - RSC
	Reingeniería en la infraestructura informática	TICs y Tecnología operativa (TO)
	Capacitación habilidades blandas	RSC
	Control de grandes patrimonios	Combatir el lavado de activos y el fraude fiscal internacional
	Fuentes de información externa	Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal
¿Cómo se podría controlar el comercio digital?	Modelo de consolidación patrimonial	Combatir el lavado de activos
	Cierre de ciclo que asegure la presentación y calidad de las declaraciones tributarias	Gobernabilidad
	Eliminación de Islas de Poder	Gobernabilidad
	A través de los pagos	TICs
	A través de las transferencias bancarias	TICs
¿Cómo detectar cuentas puentes para evitar el lavado de dinero?	Convenios de intercambio de información tributaria	Globalización económica
	Convenios de intercambio de información financiera	Globalización económica
	Uso exclusivo de medios de pago (Bancarización)	TICs
	Perfil de riesgo del contribuyente	TICs
	Seguimiento de información patrimonial individual y vinculados	TICs
¿Cómo crear conciencia sobre la importancia de la recaudación tributaria?	Trazabilidad del patrimonio	TICs
	Levantamiento del secreto bancario reporte de información	TICs - Combatir el lavado de activos
	Programas de control de incremento Patrimonial no justificado	TICs - Combatir el lavado de activos
	Análisis de origen de capitales de negocios	TICs
	Tarea compartida Administración Tributaria - Gobierno	Gobernabilidad - RSC
	Uso eficiente de recursos - prestación de servicios de calidad	Gobernabilidad
	Servicios que faciliten el cumplimiento tributario	TICs
	Combatir la evasión y elusión tributaria	Gobernabilidad - TICs
	Cultura Tributaria	RSC
	Difundir el buen uso del dinero proveniente de la recaudación	RSC

Nota. Respuestas del cuestionario de entrevistas aplicado a ocho directivos de la Administración Tributaria pertenecientes a las áreas de desarrollo de estrategias y áreas operativas centralizadas con más de 20 años de experiencia y funcionario experto en tributación internacional del Fondo Monetario Internacional.

A continuación, en la Figura 1 se presenta una matriz de impacto e incertidumbre, la cual se elabora en base a las megatendencias, observando que las megatendencias

que se encuentra en el cuadrante superior derecho son las que contribuirán con un mayor impacto en la recaudación tributaria.

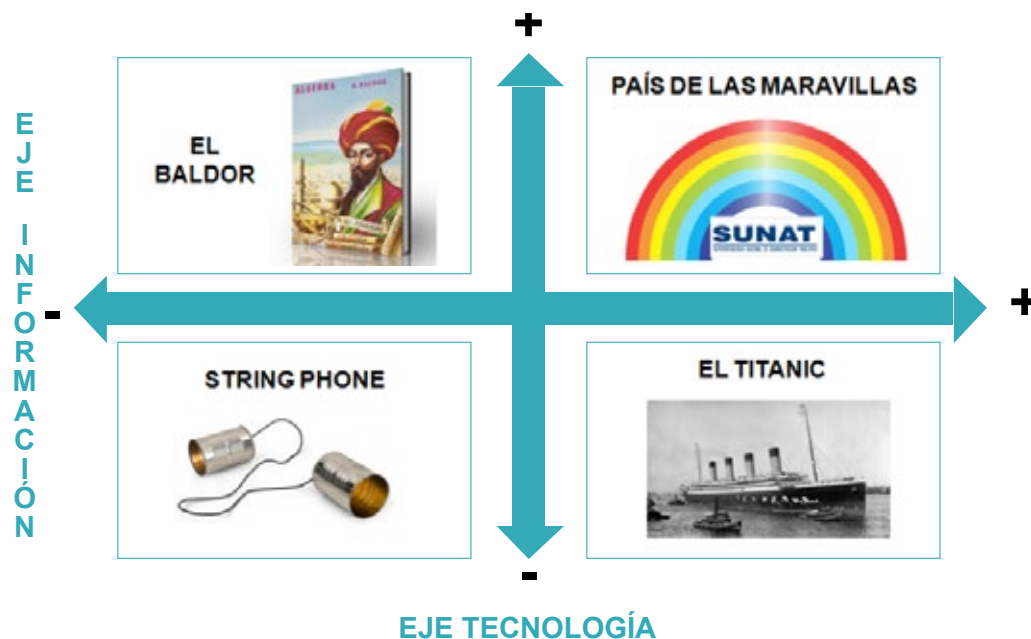
Figura 1. Matriz de impacto e incertidumbre



Wade (2012) señaló que los escenarios se construyen relacionando las variables impulsadoras de valor para la organización. De lo revisado, en el caso de la Administración Tributaria se puede mencionar como variables críticas o impulsadoras de valor a las

variables de información y tecnología. En la Figura 2 se muestran cuatro escenarios para la Administración Tributaria representados en una imagen por cada cuadrante como se presenta a continuación.

Figura 2. Escenarios para la Administración Tributaria



Ahora bien, desarrollando cada escenario. El escenario *País de la maravillas* es un escenario que cuenta con (+) tecnología y (+) información. Este escenario puede ser detallado de la siguiente manera:

- Contexto de mayor gobernabilidad con énfasis en la mejora de procesos y gestión de riesgos en la planificación estratégica se logra una presión tributaria mayor al 30%.
- Institucionalidad sólida en sus valores y autonomía.
- Orientación y trabajo con enfoque en la generación de riesgo con mayor disponibilidad de información por interoperabilidad (*Big Data*).
- Miembros de la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal para intercambiar información tributaria y financiera con más de 113 países, incorporación de las Acciones BEPS para evitar la transferencia de beneficios y erosión de la base tributaria.
- Empresas del Sistema Financiero reportan movimientos y saldos de las cuentas.
- País con crecimiento económico sostenido alineado al contexto de globalización económica.

- Alto nivel de especialización para fiscalizar y controlar el incremento de negocios transfronterizos.
- Responsabilidad Social Corporativa como parte estratégica fundamental (responsabilidad social interna y externa).
- Alto nivel de especialización para combatir el lavado de activos y el fraude fiscal internacional.
- Totalidad de las operaciones bancarizadas a través de medios de pago.
- Modelo de recaudación en el que se designa agente de retención a la entidad del sistema financiero para que en el momento del "pago" al proveedor del bien o servicio retenga el monto del impuesto (pago definitivo y cancelatorio eliminando la declaración tributaria).

Por su parte, el escenario *Baldor*, cuenta con (-) tecnología y (+) información y puede ser expresado de la siguiente forma:

- Contexto de cambio climático en todo el mundo impulsa a la Administración Tributaria a emplear impuestos con una función extra fiscal mediante la tributación ambiental.

- Crecimiento demográfico y proceso de urbanización. Las ciudades crecen y existen todo tipo de aplicaciones en la red con una mayor experiencia de usuario al utilizar la *realidad aumentada*, pero la Administración Tributaria sin mejoras en su arquitectura informática y tecnológica no está en la capacidad de detectar los nuevos negocios virtuales y generar riesgo.
- Empoderamiento del ciudadano incrementa las facultades para que el ciudadano haga prevalecer sus derechos y sea un protagonista más activo en los temas sociales, políticos y económicos del país, por lo que estará muy pendiente en los actos de la Administración Tributaria si es que ésta no se enfoca en los grandes incumplimientos de las empresas transnacionales y personas con altos desbalances patrimoniales.
- Mayor información a través de la interoperabilidad, información financiera nacional y extranjera y de intercambio tributario no puede ser utilizada sin la tecnología adecuada para generar riesgo, por lo que, la presión tributaria se mantendrá por debajo del 20%.
- Una Administración Tributaria sin tecnología y sin información no podrá incrementar la recaudación para una mejor redistribución de ingresos, así exista un mayor incremento de mujeres que contribuyan al cambio de la situación de la humanidad en puestos directivos. La presión tributaria se mantiene por debajo del 18%.

Finalmente, el escenario el *Titanic*, cuenta con factores claves de (+) tecnología y (-) en la información y puede ser expresado de la siguiente forma:

- Sin información, la Administración Tributaria no genera riesgo a pesar de contar con buena infraestructura informática y tecnológica. La recaudación no incrementa, no contribuye al sostenimiento fiscal del país y la presión tributaria se mantiene por debajo del 20%.
- Economía de mercado éticas con responsabilidad social se incrementan debido a las carencias económicas que enfrenta el país debido a la poca participación del estado en la redistribución de los ingresos.
- Valores compartidos reducen conflictos y generan mayor crecimiento económico global, se incrementan las inversiones, nuevos negocios con tecnología, pero sin información la Administración Tributaria no genera riesgo y la facilitación al contribuyente por sí sola no aumenta la presión tributaria.

De otro lado, el escenario *string phone*, cuenta con factores clave de (-) en tecnología y (-) en la información y puede ser expresado de la siguiente forma:

- Existirá una escasez de los recursos hídricos y mayor demanda de energía segura, debido al cambio climático. Sin tecnología y sin información la Administración Tributaria no podrá implementar un régimen de tributación ambiental que contribuya a un crecimiento económico sostenible.
- La Administración Tributaria no podrá contribuir a políticas más sensibles globales, si no está en capacidad de implementar una segmentación de contribuyentes para una tributación progresiva que sea más justa y generación de riesgo en los casos que corresponda.
- Avances científicos en la biogenética y reducción de enfermedades aumentarán la esperanza de vida, sumado a un aumento de la clase media, la Administración Tributaria no podrá generar riesgos si no cuenta con información y tecnología para detectar nuevas fuentes de ingresos.

El siguiente paso, es plantear una visión estratégica de la Administración Tributaria al 2027 sobre la base del resultado del análisis prospectivo. Para los efectos del presente trabajo se plantea la siguiente visión:

En el 2027, la SUNAT es la Administración Tributaria y Aduanera con más tecnología en la región, aplicando TICs a todos los procesos desde el primer contacto con el contribuyente hasta la recaudación de impuestos aplicados al pago. Eficiente, con una presión tributaria mayor al 30%, confiable, con una cadena de servicios virtuales, simples, eficientes y transparentes, facilitando el comercio internacional, completamente interconectada con las instituciones públicas, empresas del sistema financiero y administraciones tributarias extranjeras en todo el mundo. Socialmente responsable, aplicando procedimientos justos con sus colaboradores

y stakeholders. Honorable, porque contribuye con la eliminación de la corrupción y lavado de activos en el Perú y en el mundo.

Finalmente, el método para la elaboración de estrategias culmina con la valoración de éstas en base a si se

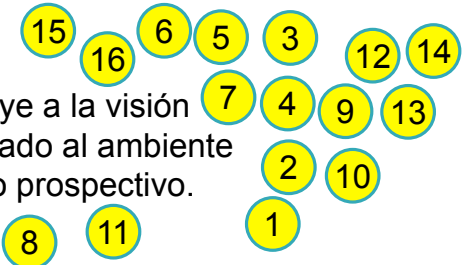
encuentran dentro de la visión planteada, el nivel de impacto y relación con la megatendencia identificada, para luego ser expresada en la Tabla 3 Evaluación de estrategias y Figura 3 Matriz de evaluación de estrategias.

Tabla 3: Evaluación de Estrategias

Estrategias	Visión	Impacto	Megatendencia
1. Nuevo modelo de recaudación de impuesto a la renta e IVA vía retención en el medio de pago por parte de la entidad bancaria o financiera.	5	5	5
2. Obligatoriedad del uso de medios de pago en todas las operaciones que sustenten gasto.	4	5	5
3. Implementar variables de incumplimiento tributario con la información tributaria y financiera del intercambio automático de la Convención sobre asistencia mutua administrativa en materia fiscal (agrupa más de 113 países incluidos paraísos fiscales).	5	5	5
4. Implementación de las recomendaciones BEPS para evitar la transferencia de beneficios y erosión de la base tributaria.	5	5	5
5. Fortalecer la interoperabilidad suscribiendo nuevos convenios y adendas con las instituciones públicas garantizando la calidad y disponibilidad de la información.	5	4	5
6. Empresas del sistema financiero nacional reportan movimientos y saldos de las cuentas pasivas.	5	5	5
7. Implementar el modelo de consolidación patrimonial para identificar la trazabilidad de la información del patrimonio individual y de sus vinculados para el control del Incremento Patrimonial No Justificado y lavado de activos.	5	5	5
8. Implementar un reporte de utilización del dinero de impuestos en las comunicaciones con el contribuyente posteriores al pago de impuestos.	4	4	4
9. Proponer el desarrollo del valor de la <i>cultura tributaria</i> en todos los niveles educativos.	5	5	5
10. Ampliar la red de convenios para evitar la doble tributación debido a que el Perú inicia un proceso de inversión hacia el exterior.	4	3	5
11. Implementar variables de incumplimiento tributario a partir de fuentes internas para detectar operaciones que no han sido declaradas o que no han utilizado medios de pago bancarizados.	4	3	4
12. Implementar impuestos con una función extrafiscal mediante la tributación ambiental.	5	4	5
13. Aumentar la capacidad de almacenamiento de la información (almacenamiento de datos en ADN) y modernización de la infraestructura informática.	5	5	5
14. Fortalecer la especialización de los auditores para la fiscalización de empresas transnacionales y sus vinculadas, así como para el control de personas naturales con altos patrimonios.	5	5	4
15. Incorporar la Inteligencia Artificial (IA) en los servicios virtuales que faciliten el cumplimiento tributario.	5	4	5
16. Incorporar tecnología para reducir los tiempos de despacho de mercancías (en línea) y control del contrabando y transporte de bienes fiscalizables (insumos químicos) mediante el uso de satélites y drones.	5	4	5

Nota. La escala de valoración es 1= muy bajo; 2= bajo; 3= medio; 4= Alto; 5 = muy alto.

Figura 3: Matriz de evaluación de estrategias

V I S I Ó N	Contribuye a la visión y no está alineado al ambiente del futuro prospectivo. Contribuye a la visión y está alineado al ambiente del futuro prospectivo. 
	No contribuye a la visión y no está alineado al ambiente del futuro prospectivo. No contribuye a la visión y está alineado al ambiente del futuro prospectivo.
MEGATENDENCIAS	

5. CONCLUSIONES

1. La realización del presente trabajo ha permitido desarrollar un análisis con un enfoque prospectivo. Se utilizó el pensamiento crítico para proyectar a la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria en un entorno global al 2027 donde el futuro tiene gran impacto y oportunidades para aprovechar.
2. La aplicación del enfoque prospectivo ha permitido identificar nuevas formas para alcanzar la efectividad en los procesos, generar confianza en el contribuyente, incrementar la presión tributaria, aplicar nuevas prácticas de responsabilidad social corporativa, entre otros, alineados directamente con las megatendencias, siendo las más importantes la tecnología, el acceso a información y las alianzas e información de los nuevos convenios internacionales de intercambio automático de información y cumplimiento de las acciones BEPS.
3. La globalización y la tecnología han demostrado ser las megatendencias claves para el desarrollo eficiente de la recaudación de impuestos. Su accesibilidad y buen manejo beneficiará el control y el pago de impuestos evitando el lavado de activos y contribuyendo al incremento de la presión tributaria.
4. Las megatendencias como fuerzas motoras representan una visión global de las tendencias actuales.
5. La identificación de escenarios, ha permitido visualizar con claridad el escenario *País de las maravillas*, como el ideal para lograr una meta de presión tributaria para el 2027 mayor al 30%.
6. Lograr el escenario ideal, sólo será posible aplicando estrategias relacionadas a las actividades que generen mayor rentabilidad con disponibilidad absoluta de la información utilizando las TICs y lo último en las tendencias en tecnología.

6. BIBLIOGRAFÍA

Bitar, S. (2014, enero). *Gestión Pública: Las tendencias mundiales y el futuro de América Latina* (Naciones Unidas Publicación ISSN: 1680-8827). Recuperado de http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/35890/1/S20131124_es.pdf

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. (2014). *El uso de las tecnologías de la información y comunicaciones en la Administración Tributaria. 48a Asamblea General del CIAT.* Recuperado de <http://www.olacefs.com/p14117>

Centro Nacional de Pensamiento Estratégico de Perú. (2015). *Megatendencias: Un análisis del estado global.* Recuperado de http://www.ceplan.gob.pe/documentos_/megatendencias-un-analisis-del-estado-global/

Comisión Multisectorial de Inclusión Financiera. (2015). *Estrategia Nacional de Inclusión Financiera.* Recuperado de <https://www.mef.gob.pe/contenidos/archivos-descarga/ENIF.pdf>

Glenn, J.C. (2013). *15 Desafíos globales para las próximas décadas. Open mind.* Recuperado de <https://www.bbvaopenmind.com/articulo/15-desafios-globales-para-las-proximas-decadas1/?fullscreen=true>

Indacochea, A. (2016). *Estrategia para el Éxito de los Negocios. La Prospectiva Empresarial: Más allá del Planeamiento Estratégico.* México DF, México: Cengage Learning.

Informe N° 003-2017-SUNAT. Resultados 2016 (2017). Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/cuentassunat/planeestrategico/poi/informeEvaluacion-poi/informeEvalua-POI-2016.pdf>

Organización para la Cooperación de Desarrollos Económicos. (2017). Estudio de la OCDE sobre Integridad en el Perú. Recuperado de <https://www.oecd.org/gov/ethics/peru-estudio-integridad-folleto.pdf>

Porter, M. E. (2009). *Ser Competitivo.* Barcelona, España: Deusto.

Wade, W. (2012). *Scenario Planning A Field Guide to the Future.* New Jersey, NJ: Wiley.



ciat@ciat.org



www.ciat.org

