

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

Nº 51  
JUNIO  
2024  
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

## SECRETARIAS DE REDACCIÓN

Neila Jaén Arias

Elizabeth Rodríguez

## CORRESPONDENCIA

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

4

Editorial

MÁRCIO FERREIRA VERDI

5

La punibilidad de las empresas como forma de reparación social por los delitos tributarios cometidos

GUSTAVO GINO COLU NERY / TEREZINHA DE SOUZA LOPES BARBOSA

15

Principios del derecho tributario

CARLOS BURITY DA SILVA

27

El incremento patrimonial no justificado como instrumento para gravar patrimonio oculto

SUSSY CALVO SOLÍS

47

La autoridad competente para declarar la elusión tributaria en Chile y en el derecho comparado

FELIPE RODRIGO CONEJEROS SAAVEDRA

75

Desigualdad e Imposición Sobre la Renta en Brasil: Un análisis comparado y propuestas de reforma para alcanzar una mayor equidad

RAFAEL FERNANDO DE CASTILHA ALVES

95

Impuestos ambientales en Honduras, una perspectiva desde la tributación y sus efectos en el cambio climático

EDGARDO ESPINAL

111

Procedimientos de revisión y de fiscalización a distancia. Normativa necesaria para su implementación integral

CAROLINA GONZÁLEZ GONZÁLEZ / ALESKA PÉREZ GARCÍA

133

El capital humano de las administraciones tributarias en la era exponencial

RODRIGO LUIS GONZÁLEZ CAO

**151**

**Reformas fiscales Anti-BEPS y la OMC: Para abordar los desafíos tributarios mundiales**

ANTONIO LOPO MARTINEZ

**163**

**La deducibilidad de los gastos financieros y su incidencia tributaria. Comparativo internacional**

MARLON MANYA ORELLANA

**179**

**Factores que inciden en el uso voluntario de documentación tributaria electrónica en Chile. Caso: Boleta electrónica de ventas y servicios**

MAURICIO ANDRÉS MARÍN ESCOBAR

**195**

**Paraísos fiscales: “Cuarentena Fiscal” en los domicilios de conveniencia y sociedades base. Enfoque peruano**

SONIA JACKELINE MIRANDA ÁVALOS

**213**

**Reforma tributaria en Paraguay: Evolución, reformas y retos. Periodo 2018-2022**

OSCAR ALCIDES ORUÉ ORTIZ / DIEGO DAVID DOMÍNGUEZ VERÓN

**227**

**Sujetos sin capacidad operativa (SSCO) el efectivo procedimiento para combatir las operaciones no reales. Nueva legislación aplicable en el Perú**

ALAN AUGUSTO PEÑARANDA IGLESIAS

**249**

**Propuesta de reglamento DeFi: Estimular la innovación financiera con transparencia y responsabilidad fiscal**

VINICIUS RODRIGUES REGGIO

**265**

**Gestión de riesgos de conformidad tributaria y aduanera y gestión de riesgos institucionales: Conceptos, similitudes, diferencias e integración con la estrategia**

ANDRÉ LUÍS THERESA

# 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 dieciséis (16) artículos: La punibilidad de las empresas como forma de reparación social por los delitos tributarios cometidos; Principios del derecho tributario; El incremento patrimonial no justificado como instrumento para gravar patrimonio oculto; La autoridad competente para declarar la elusión tributaria en Chile y en el derecho comparado; Desigualdad e Imposición Sobre la Renta en Brasil: Un análisis comparado y propuestas de reforma para alcanzar una mayor equidad; Impuestos ambientales en Honduras, una perspectiva desde la tributación y sus efectos en el cambio climático; Procedimientos de revisión y de fiscalización a distancia. Normativa necesaria para su implementación integral; El capital humano de las administraciones tributarias en la era exponencial ; Reformas fiscales Anti-BEPS y la OMC:

Para abordar los desafíos tributarios mundiales; La deducibilidad de los gastos financieros y su incidencia tributaria. Comparativo internacional; Factores que inciden en el uso voluntario de documentación tributaria electrónica en Chile. Caso: Boleta electrónica de ventas y servicios; Paraísos fiscales: “Cuarentena Fiscal” en los domicilios de conveniencia y sociedades base. Enfoque peruano; Reforma tributaria en Paraguay: Evolución, reformas y retos. Periodo 2018-2022; Sujetos sin capacidad operativa (SSCO) el efectivo procedimiento para combatir las operaciones no reales. Nueva legislación aplicable en el Perú; Propuesta de reglamento DeFi: Estimular la innovación financiera con transparencia y responsabilidad fiscal; Gestión de riesgos de conformidad tributaria y aduanera y gestión de riesgos institucionales: Conceptos, similitudes, diferencias e integración con la estrategia.

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

# La punibilidad de las empresas como forma de reparación social por los delitos tributarios cometidos

**Gustavo Gino Colu Nery**  
**Terezinha De Souza Lopes Barbosa**

## SINOPSIS

El artículo analiza la sanción de las empresas, como forma de reparación social, por los perjuicios causados por los delitos fiscales. Se analiza la extinción de la pena por el pago de las deudas tributarias, con la consiguiente extinción de las acciones penales. Compara el modelo brasileño

con el de otros países. El estudio concluye proponiendo una legislación más moderna y eficiente, que desincentive la práctica de delitos fiscales y obligue a las empresas a responder directamente con su patrimonio por los daños causados a la sociedad.

**PALABRAS CLAVE:** Delitos fiscales, Punibilidad, Acción criminal

## CONTENIDO

Introducción

1. El problema del delito fiscal
2. Delito fiscal en Brasil
3. Extinción de la pena y suspensión de la pretensión punitiva

4. Comparación con modelo en otros países

Conclusión

Referencias

## AUTORES

**Gustavo Gino Colu Nery.** Analista Tributario de la Agencia Tributaria de Brasil (Analista Tributário da Receita Federal do Brasil). Especialista en Derecho Tributario, Gestión y Relacion con la Sociedad, por la Universidad Católica de Brasíla (UCB).

**Terezinha De Souza Lopes Barbosa.** Técnica de la Agencia Tributaria (Técnico do Seguro Social). Licenciada en Ciencias Contables y Administración por la Universidad PUC-MG. Posgraduada en Derecho Tributario por la Universidad PUC-MG. Especialista en Derecho Tributario, Gestión y Relacion con la Sociedad, por la Universidad Católica de Brasíla (UCB).

## INTRODUCCIÓN

De acuerdo con la Constitución Federal, el Estado brasileño tiene como objetivos fundamentales la construcción de una sociedad libre, justa y solidaria, garantizando el desarrollo nacional, reduciendo las desigualdades sociales y regionales y promoviendo el bien de todos, además de tener el deber constitucional de garantizar las condiciones básicas derechos sociales de educación, salud, vivienda, transporte, seguridad pública y seguridad social, entre otros. (BRASIL, 1988).

El Estado necesita recursos económicos y financieros para la creación y mantenimiento de una adecuada estructura institucional, el desarrollo de sus actividades esenciales y la prestación de los servicios públicos a la sociedad en su conjunto. Estos recursos se obtienen, en su mayor parte, a través de la recaudación de impuestos y contribuciones a la seguridad social. Sin embargo, muchas personas y muchas empresas actúan deliberadamente de manera fraudulenta para omitir, suprimir o reducir el pago de los impuestos adeudados.

Las prácticas ilícitas antes citadas constituyen delitos fiscales, que deben ser combatidos por el Estado y ampliamente rechazados por la sociedad. Mucho más que eso, estos crímenes no pueden quedar impunes por parte del Estado, ni de la sociedad. Deben ser sancionados con penas que desalienten efectivamente su ocurrencia y hagan imposible su repetición.

El proceso de determinación de responsabilidades y sanción de los agentes responsables de delitos fiscales comprende muchas etapas, desde la formalización de la representación fiscal en materia penal, por parte de la Agencia Tributaria de Brasil (Receita Federal do Brasil), pasando por la denuncia ofrecida por el Ministerio Fiscal (Ministério Público Federal) y las investigaciones por parte de la Policía Nacional (Polícia Federal), culminando

en acciones delictivas. Las acciones penales constituyen el principal mecanismo del Estado brasileño para la punibilidad, contra los delitos cometidos contra el orden tributario y la seguridad social.

Sin embargo, este actual sistema brasileño, además de ser muy costoso, de hecho, no ha podido castigar a los responsables de delitos fiscales, y mucho menos reparar el daño causado a la sociedad. Los impuestos evadidos por las empresas terminan siendo desviados a terceros o aplicados al patrimonio propio de la empresa, en forma de inversiones y otras aportaciones financieras no declaradas. Es muy común que los directores, contables y representantes de la empresa sean reemplazados en el tiempo, lo que dificulta el proceso de determinación de las responsabilidades de los agentes responsables y la atribución de los delitos a los realmente responsables.

Los resultados de la investigación en este estudio apuntan a los principales factores que contribuyen a la evasión fiscal y enfrentan el problema de la impunidad de los delitos fiscales en Brasil, que ocurren como resultado de un modelo ineficiente y obsoleto, dotado de disposiciones legales y normativas que excluyen pena y con precedentes legales, que protegen y amparan a los involucrados. El estudio comparativo del modelo brasileño con modelos de otros países muestra la realidad de otras administraciones tributarias, cómo funciona el sistema sancionador en estos países y cuáles fueron las medidas exitosas que adoptaron.

El estudio concluye presentando propuestas de revisión de la legislación tributaria y penal tributaria brasileña, así como alternativas de sanción, consideradas mucho más modernas y eficaces, que podrían ser aplicadas en Brasil, y la posibilidad de compensación directa promovida por las empresas involucradas, como forma de reparación específica del daño causado a la sociedad.

## 1. EL PROBLEMA DEL DELITO FISCAL

El Estado brasileño creó un modelo de Estado fiscal, en el que el principal instrumento de financiación de su estructura consiste en la recaudación de impuestos y contribuciones a la seguridad social. Es con los ingresos de estos impuestos que el Estado obtiene los recursos financieros para realizar las inversiones necesarias y promover políticas públicas indispensables para cambiar la realidad social en un país como Brasil, con tantas desigualdades.

En este modelo de Estado, la no contribución a la solidaridad social, prevista en la Constitución y las leyes tributarias, constituye un delito que, según la situación y la conducta, se convierte en delito previsto en la ley, y por tanto es objeto del Derecho Penal. El delito fiscal nace en este contexto, en el cual el Estado depende directamente de la recaudación tributaria para financiar sus actividades, así como para cumplir con sus objetivos constitucionales prescritos.

Conceptualmente, las infracciones fiscales se pueden dividir en infracciones administrativas e infracciones penales. La infracción administrativa es el acto derivado del incumplimiento de las normas legales y constituye una infracción de la legislación tributaria, objeto del Derecho Tributario. El agente, en este caso, es sancionado con sanciones pecuniarias (multas) y sanciones administrativas. Por otra parte, el delito fiscal resulta de una conducta dolosa del agente, que actúa de manera omisiva o fraudulenta, contraria a la ley, pudiendo incluso practicarse en colusión. La conducta ilícita de quienes infringen la ley es un delito, objeto del Derecho Penal, y debe ser investigado y sancionado con acciones penales.

Se observa que existen dos esferas de actuación, cada una con un objeto y con un tratamiento procesal específico. Los actos practicados en el ámbito tributario pueden incluso tener alguna repercusión en el ámbito

penal - como agravante o atenuante de las penas - pero nunca podrán interferir en el proceso penal para deconstruir el hecho material del delito, como si no se hubiera cometido.

El proceso penal, objeto del Derecho Penal, aplicado a un hecho doloso, en el ámbito de la tributación, debe continuar con independencia y autonomía, considerando que el hecho ilícito, de hecho, ocurrió y no fue una ficción de la ley, como una situación hipotética y condicionada a hechos futuros, o incluso, un “delito en teoría”, como algunos defienden.

## 2. DELITO FISCAL EN BRASIL

Brasil es un gran país, con una nueva economía y un enorme potencial. Comparado con otros países, Brasil es todavía un país muy nuevo, pero ocupa una posición privilegiada de crecimiento en la economía mundial. Sin embargo, el país aún tiene muchos problemas estructurales y grandes desafíos por delante.

Las estadísticas muestran altos índices de evasión fiscal, que sumado a la impunidad, desvían recursos económicos y financieros indispensables para el crecimiento y desarrollo nacional. Esta combinación de evasión fiscal e impunidad crea un círculo vicioso de evasión y delitos fiscales, lo que implica una pérdida de confiabilidad en el sistema y compromete las inversiones del gobierno.

Es muy importante recalcar que los delitos fiscales solo persisten y se siguen practicando, de manera sistemática y recurrente, porque los evasores saben que no serán sancionados. Están en una posición cómoda para seguir practicando las conductas ilícitas de defraudación y evasión fiscal, seguras de la impunidad. Es en este punto que surge la necesidad de que el Estado intervenga, de manera firme y contundente, para combatir estos delitos.

La primera ley penal que se ocupó de los delitos, su tipificación y las penas aplicadas fue el Código Penal de 1940. Sin embargo, el legislador no tipificó como delito determinadas conductas, como la malversación de fondos, pues entendía que los delitos fiscales dependían de su propio tipo penal.

La figura jurídica de los delitos fiscales aparece por primera vez en 1960, con la Ley 3.807/60, que equipara el delito de malversación fiscal con el de malversación previsto en el código penal. Poco tiempo después, la Ley 4.729/65 instituyó una serie de delitos fiscales denominados genéricamente como evasión fiscal, creando así el delito fiscal en Brasil.

No obstante, fue la Ley 8.137/90 la que reguló el delito fiscal en Brasil, al prever los delitos de evasión fiscal. Los delitos contra el orden fiscal corresponden a los delitos de evasión fiscal, malversación y defraudación, previstos en los artículos 1 y 2 de la Ley 8.137/1990. Posteriormente se incluyeron en el Código Penal los delitos contra la seguridad social, tipificados en los artículos 168-A y 337-A.

### **3. EXTINCIÓN DE LA PENA Y SUSPENSIÓN DE LA PRETENSIÓN PUNITIVA**

La posibilidad de extinguir la pena mediante el pago del impuesto está presente en la legislación de muchos países, lo que desde hace tiempo se conoce como autodenuncia que libera la pena. Esta posibilidad surge cuando la regularización voluntaria se produce antes de que la autoridad fiscal tenga conocimiento del hecho.

En Brasil, la posibilidad de extinguir la pena aparece, en forma de ley, desde la primera alusión a un delito fiscal. La Ley 4.357/64, en su artículo 11, equiparó ciertos hechos constitutivos al desfalco tributario, en una primera referencia al delito de desfalco. Esta misma ley preveía la extinción de la pena por el pago de las deudas, antes de la decisión administrativa de primera instancia.

La Ley 4.729/65, que tipificó el delito de evasión fiscal, estableció varios tipos de sanciones tributarias, y esa misma ley, en su artículo 2, preveía la extinción de la sanción por pagar el impuesto, antes del inicio del procedimiento tributario en la esfera de lo administrativo. Poco tiempo después, este plazo fue prorrogado, por Decreto-Ley 157/1967, hasta la sentencia de primera instancia. Años más tarde, la Ley 8.137/90, en su artículo 14, dispuso la extinción de la pena por el pago antes de la recepción de la denuncia. Sin embargo, el mencionado artículo fue derogado por ley superviniente - por el artículo 98 de la Ley 8.383/91.

A los pocos, los beneficios fueron ampliados en Brasil, a través de los diversos programas especiales de fraccionamiento para permitir la suspensión de la pretensión punitiva durante el fraccionamiento de la deuda tributaria.

En el año 2000, la Ley 9.964/2000 instituyó el programa de recuperación fiscal – REFIS. Esta ley regulaba el fraccionamiento de las deudas y la suspensión de la pretensión punitiva por parte del Estado, que se produciría como consecuencia del fraccionamiento. En 2003, la Ley 10.684/2003 instituyó un nuevo plan de fraccionamiento de la deuda – PAES – y extendió la aplicación de la suspensión de la pretensión punitiva a todo tipo de fraccionamiento de las deudas tributarias. Sin embargo, en 2009, la Ley 11.941/2009 aclaró que el pago de la deuda sólo suspendería la pretensión punitiva del Estado, y que sólo se extinguiría con el pago completo de la deuda.

Posteriormente, la Ley 12.382/2011 modificó la redacción del artículo 83 de la Ley 9.430/1996, para establecer que la suspensión de la pretensión punitiva por parte del Estado sólo ocurriría si la solicitud de pago a plazos fue debidamente formalizada antes de recibir la denuncia criminal. En consecuencia, la aplicación del instituto de extinción de la punibilidad de los delitos fiscales quedó más restringida y limitada al momento anterior a la recepción de la denuncia, conforme lo previsto en el artículo 34 de la Ley 9.249/95.

Finalmente, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal Supremo, (Supremo Tribunal Federal – STF), HC 81.929/RJ y HC 116.828/SP, y del Tribunal de Justicia (Superior Tribunal de Justiça – STJ), HC 362.478 – SP (2016/0182386-0), se dispuso que la sanción por delitos fiscales se extingue por el pago de la deuda tributaria en cualquier momento, es decir, con independencia del momento en que se realice. Esto se debe a que el párrafo 2 del artículo 9 de la Ley 10.684/03 prevé que el pago de la deuda extingue la pena, sin establecer plazo alguno.

Es interesante observar que el legislador brasileño ha mantenido una posición más o menos uniforme a lo largo del tiempo, variando relativamente poco, pero siempre previendo la posibilidad de extinción de la punibilidad de los delitos fiscales mediante el pago de las deudas fiscales. Es casi inconcebible imaginar que el pago de un impuesto, omitido, suprimido o evadido, sea suficiente para anular un delito y archivar el proceso. Es muy importante recordar que los delitos fiscales tienen implicaciones directas en la recaudación de impuestos y amplias repercusiones sociales.

En este sentido, se entiende que el legislador incurre en un grave error al otorgar al agente de un delito la posibilidad de poner fin a la acción delictiva, unilateralmente, con el pago de una deuda tributaria pendiente. En efecto, el pago de una deuda fiscal nunca podría dar lugar a la cancelación de una acción penal, lo que parece ser una injerencia directa en la independencia y autonomía del Poder Judicial, que tiene competencia exclusiva para juzgar sus acciones judiciales.

Es importante resaltar que el objeto de la acción de ejecución tributaria es la deuda tributaria y que la acción termina con el pago de la deuda. Por otra parte, el objeto de la acción penal es el delito fiscal y la acción concluye con la sanción del delito cometido. Consisten, por tanto, en dos acciones distintas y separadas, admitiéndose, a lo sumo, que el eventual pago hecho en la primera se considere atenuante de la pena aplicada en la segunda.

Se observa que el delito fiscal es el resultado de una conducta ilícita y fraudulenta y no debe confundirse con el pago íntegro de las deudas fiscales determinadas en el acta de infracción.

Ahora bien, cuando la persona es lesionada por medio doloso, el Código Penal admite la posibilidad de reducir la pena, si hay reparación del daño o restitución de la cosa, pero no prevé la extinción de la pena, pagando el daño causado. Sin embargo, para los casos de evasión fiscal, que perjudican a la sociedad en su conjunto, el legislador sentó un absurdo precedente al permitir la extinción total de la pena a los responsables del simple pago de deudas.

Otro punto clave se encuentra en la Orden (Portaria) RFB 1750/2018, que establece las normas de representación fiscal en materia penal relacionadas con delitos contra el orden fiscal y la seguridad social. Este dispositivo normativo establece, en su artículo 1º, que los hechos constatados por la autoridad fiscal y denunciados en el proceso de representación fiscal constituyen un “delito en teoría”, los cuales sólo devienen en delito, de hecho y de derecho, después de presentada la denuncia por el Ministerio Fiscal (Ministério Público Federal) y se inició acción penal.

Ocurre que, según el apartado 2, del artículo 10, de este mismo dispositivo normativo, “si la deuda fiscal, correspondiente a la infracción penal, se extinguiera totalmente por resolución o pago administrativo, deberá archivar la representación fiscal en materia penal”. Conscientes de ello, cuando el Ministerio Fiscal (Ministério Público Federal) está a punto de presentar una denuncia, las personas o empresas involucradas pagan la deuda fiscal y pueden descartar definitivamente la interposición de la acción penal.

Este dispositivo normativo sienta un gravísimo precedente que, en la práctica, inutiliza toda la labor de la autoridad fiscal y el esfuerzo invertido en la acción tributaria con la verificación de hechos, auditorías, notificaciones,

inspecciones fiscales, recolección de pruebas, análisis e interpretación de datos, los cuales son desestimados y desechados con la presentación sumaria del proceso de representación fiscal en materia penal.

Como resultado, los evasores de impuestos no se sienten intimidados y continúan cometiendo delitos fiscales, ya que saben que, incluso si están sujetos a liquidación de impuestos y condenados por un delito fiscal, pueden pagar el impuesto en cualquier momento, ese castigo por los delitos, comprometido se rescinde automáticamente con el pago. Los evasores de impuestos, conscientes de las deficiencias del sistema y de la facilidad para librarse de la acción delictiva, prefieren arriesgarse y no cobrar los impuestos adeudados, practicando la evasión y los delitos fiscales, cada vez con mayor descaro y el uso de sofisticados mecanismos para eludir las auditorías y fiscalización federal.

Las personas o empresas que cometan delitos fiscales en Brasil tienen asegurada la impunidad, dado que la jurisprudencia vigente admite la extinción de la pena por el pago de la deuda fiscal en cualquier momento. La extinción de la pena por pago de la deuda, sumado a los beneficios otorgados a plazos, provocan una caída de los ingresos y, en consecuencia, una disminución de la inversión pública en actividades y servicios esenciales para la sociedad.

Es evidente, por lo tanto, que el sistema penal tributario brasileño no cumple su función de disuadir a las personas de practicar conductas ilegales, por el contrario, permite y fomenta la evasión fiscal. Por lo tanto, de nada sirve que el gobierno invierta tantos recursos, con una estructura de personal y equipo, con los órganos de inspección, con toda la Administración Tributaria, con el Ministerio Fiscal y el Poder Judicial, para terminar con todo este enorme trabajo y esfuerzo mancomunado, con un simple pago liberatorio, sin alcanzar su objetivo principal, que es la protección del bien jurídico protegido por el Derecho Penal.

#### 4. COMPARACIÓN CON MODELO EN OTROS PAÍSES

En los países más desarrollados, los delitos tributarios penales son tratados de manera muy diferente a lo que sucede en Brasil. Las sanciones aplicadas en estos países son mucho más severas, no hay suspensión de la pretensión punitiva por el pago de la deuda fiscal, ni extinción de la punibilidad del delito fiscal por el pago de la deuda tributaria, es decir, el ámbito administrativo. No se confunde con el ámbito penal, que son autónomos (Campos, 2022).

El Inspector Fiscal (Auditor Fiscal) Flávio Vilela Campos (2022) realizó un importante estudio, en el que compara el modelo tributario penal en Brasil con modelos de otros países, con el fin de estudiar los diferentes modelos de sanciones aplicados a los delitos fiscales. Sistematizó estos modelos en 4 grupos distintos:

- “**A** - Países donde existe independencia entre el pago del impuesto y el delito de evasión fiscal, que puede, en determinadas situaciones, caracterizar un atenuante o causal de reducción de la pena. (Campos, 2022, p.29)”.
- Como ejemplo tenemos:* Angola, Australia, Bélgica, Chile, Finlandia, Francia, Japón, Nueva Zelanda, Suecia, Uruguay.
- “**B** - Países donde la sanción se extingue siempre que el pago ocurra espontáneamente antes del inicio de la acción tributaria, similar al reporte espontáneo en Brasil. (Campos, 2022, p.29)”.

*Como ejemplo tenemos:* Sudáfrica, Alemania, Argentina, Austria, España, Estados Unidos, Países Bajos, Irlanda, Italia, Noruega, Polonia, Suiza.

- “C - Países en los que se extingue la sanción por el pago del impuesto (o institutos con efectos similares, tales como suspensión y posterior extinción), sin embargo, establece situaciones y criterios para permitir la aplicación del instituto. (Campos, 2022, p.29)”.

*Como ejemplo tenemos:* Cabo Verde, Canadá, China, Hungría, India, Indonesia, Inglaterra, Paraguay, Rusia.

- “D - Países donde la sanción por el pago del impuesto se extingue aun después de la presentación de la “querrela” por parte del órgano de persecución penal. (Ministerio Fiscal). (Campos, 2022, p.29)”.

*Como ejemplo tenemos:* Colombia, Malasia, México, Panamá, Portugal, República Checa, Singapur.

Este estudio se centró en las características de los países del grupo B, en los cuales los países aplican la extinción de la pena del delito fiscal, solo si la autodenuncia ocurren antes del inicio del procedimiento tributario. En particular, cabe destacar dos países: Alemania y España.

En Alemania, además de la autodenuncia, por aplicación del instituto para la extinción de la punibilidad del delito fiscal, el agente no puede cometer delitos considerados graves, como, por ejemplo, retener impuestos por encima de una determinada cantidad por acto, practicar la evasión fiscal a través de un delito de organización criminal, falsificando repetidamente documentos fiscales e involucrando la participación dos funcionarios públicos de la Administración Tributaria. Además, en Alemania, la pena que se aplica a los delitos considerados graves es de hasta diez años de prisión.

En España, las penas que se aplican a los delitos fiscales son de hasta 6 años de prisión, multa de hasta seis veces el importe del impuesto evadido y restricción de otros derechos para personas físicas o jurídicas. Si el delito de evasión fiscal se encuadra en alguno de los supuestos previstos en la normativa española, tales como que la cantidad evadida supere una determinada cantidad, la práctica de la evasión fiscal se realiza a través de una organización criminal y utilizando personas intermediarias, paraísos fiscales, territorios de tributación cero y ocultar la identidad del responsable del impuesto, el delito, la cantidad evadida y los bienes del responsable del delito. La multa aplicada es doce veces el monto evadido.

Además, España tiene algunas peculiaridades, como que los jueces o tribunales puedan reducir la pena hasta dos meses después de la citación judicial de los agentes inculcados, si estos agentes pagan la deuda tributaria y reconocen judicialmente sus delitos. La reducción de la pena también se aplica a los agentes implicados en distintos delitos, relacionados con el delito fiscal, si colaboran activa y fehacientemente en la localización de otros delincuentes y sus bienes.

En términos generales, considerando los modelos presentados y con base en la investigación realizada en este trabajo, es claro que el tratamiento dado a los delitos fiscales en Brasil es completamente contrario al que ha sido dado por la mayoría de los países más desarrollados.

Es evidente, por lo tanto, que la forma en que se aplica el Derecho Penal Tributario en Brasil es muy deficiente, ya que la persecución penal no alcanza su principal objetivo de reprender los delitos fiscales y sancionar a los agentes responsables de estos delitos. Eso demuestra

que el modelo adoptado en Brasil no presta atención a la importancia de la protección, por el Derecho Penal Tributario, de un bien jurídico de tal trascendencia, financiado por los impuestos, como son los derechos sociales tutelados por la Constitución Federal (Brasil, 1988).

Es de conocimiento público que las empresas que practican delitos fiscales, además de incumplir la ley, gozan de competencia desleal y desleal con las empresas que cumplen con sus deberes fiscales. Es decir, las empresas que pagan sus impuestos muchas veces no pueden sobrevivir y terminan cerrando sus puertas, o se ven obligadas a practicar también los mismos delitos tributarios.

Por ello, es comprensible la urgencia de actualizar las referidas leyes, a fin de que la sociedad tenga a su disposición un Derecho Penal Tributario efectivo, adecuado y combativo en la prevención y represión de los

delitos contra el orden tributario y contra la seguridad social, que son conductas que vulneran los valores contemplados en la Constitución Federal y que impiden la consecución de la justicia social y, en consecuencia, del propio Estado Democrático de Derecho (Zanella, 2022).

Por lo tanto, es necesario revisar el modelo brasileño actual y modificar la legislación penal tributaria, incluidos los actos normativos que regulan la materia, así como adoptar medidas similares a las de países más desarrollados, como Alemania y España. Las leyes y penales tributarias de estos dos países prevén sanciones como restricciones operativas para las empresas, aumento de las penas para los agentes responsables de las conductas más graves y persistentes, que previenen la práctica reiterada de delitos fiscales, así como la práctica de infracciones graves, o utilización de sociedades en paraísos fiscales.

## CONCLUSIÓN

El sistema de persecución penal y sanción de los delitos fiscales es todavía muy ineficiente en Brasil, mostrándose incapaz de prevenir la comisión de delitos contra el orden fiscal y la seguridad social y de cumplir con su deber de proteger los bienes jurídicos protegidos. Es necesario revisarlo y actualizarlo para eliminar las áreas grises y las deficiencias que impiden que el Estado logre sus objetivos y promueva la justicia fiscal.

El estudio comparativo del modelo brasileño con los modelos aplicados en otros países más desarrollados demostró que es posible crear un sistema mucho mejor, con corresponsabilidad y participación de todos, buscando el bien común de la sociedad. La mejora de la legislación penal tributaria brasileña, así como el desarrollo de mecanismos más modernos y eficientes, son determinantes para el desarrollo de un modelo tributario más justo e igualitario.

La responsabilidad por los delitos fiscales y el reintegro de pérdidas debe recaer en la empresa y afectar directamente a su propio patrimonio, con independencia de las sanciones que eventualmente puedan imponerse a los agentes y demás responsables de los delitos cometidos, en algún proceso o etapa procesal posterior.

Los beneficios obtenidos ilícitamente por la evasión fiscal deben ser totalmente revertidos y aplicados a proyectos dirigidos a la población más necesitada y mantenimiento de servicios esenciales, como la compra de ambulancias, vehículos policiales, construcción, ampliación y renovación de puestos de salud, apertura de nuevas camas hospitalarias y compra de comedores escolares para guarderías y escuelas públicas, como forma de reparación social.

Estos recursos deben destinarse a la compra de insumos, equipos y otros bienes, destinados a la población más necesitada, con mecanismos de compensación directa y reparación concreta, por los daños causados al Estado y a la sociedad, con amplia visibilidad, para demostrar que las leyes deben ser respetadas por todos, que el Estado esté presente y cumpliendo su rol.

Como forma de desalentar los delitos fiscales, y dependiendo de la conducta delictiva, la autoridad judicial también podría aplicar la suspensión de las actividades de las empresas involucradas en estos delitos, por un período determinado, así como la restricción del funcionamiento de sus establecimientos.

Las multas y sanciones aplicadas por la autoridad judicial, en acciones penales (procedimientos judiciales), deben ser tratadas, independientemente de las multas aplicadas por la Agencia Tributaria, en actas de infracción (procedimientos administrativos tributarios), ya que resultan de procesos completamente diferentes, aunque nazca del mismo hecho material.

Finalmente, y no menos importante, las multas y sanciones aplicadas por la autoridad judicial, en los casos penales, deben mantenerse, sin posibilidad de ningún tipo de amnistía o reducción posterior, a fin de dar mayor credibilidad y confiabilidad al sistema, poniendo una poner fin a los privilegios e impunidad de los delitos fiscales en el país.

Es necesario mejorar el sistema de persecución penal y la punibilidad de los delitos fiscales en Brasil, sobre todo, mejorar las leyes existentes y crear nuevos mecanismos para combatir la evasión fiscal, que tanto contribuyen al crecimiento de las desigualdades en el país y causan daños irreversibles a la sociedad.

## REFERENCIAS

- Brasil. Orden RFB 1750 de 12 de noviembre de 2018. Disponible en: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=96434> Consultado el: 07 de octubre de 2022.
- Brasil. Tribunal Superior de Justicia. Quinta Clase. HC 362.478/SP (2016/0182386-0), Relator Min. Jorge Musi. Disponible en: <https://www.stj.jus.br> Consultado el: 28 de septiembre de 2022.
- Brasil. Tribunal Supremo Federal. Primera clase. HC 116.828/SP, Relator Min. Días de Toffoli. Disponible en: <http://redir.stf.jus.br> Consultado el: 28 de septiembre de 2022.
- Brasil. Tribunal Supremo Federal. Primera clase. HC 81.929/RJ, Relator Min. César Peludo. Disponible en: <http://redir.stf.jus.br> Consultado el: 28 de septiembre de 2022.
- Brasil. Tribunal Supremo Federal. Segunda clase. RHC 128.245/SP, Relator Min. Días de Toffoli. Disponible en: <http://redir.stf.jus.br> Consultado el: 28 de septiembre de 2022.
- Brasil. Código Penal brasileño. Disponible en: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del2848.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2848.htm) Consultado el: 07 de octubre de 2022.
- Brasil. Ley 8137, de 27 de diciembre de 1990. Disponible en: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis) Consultado el: 07 de octubre de 2022.
- Brasil. Ley 10.684, de 10 de abril de 2003. Disponible en: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2003/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/L10.684.htm) Consultado el: 07 de octubre de 2022.
- Brasil. Ley 11.941, de 27 de mayo de 2009. Disponible en: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm) Consultado el: 07 de octubre de 2022.
- Brasil. Ley 12.382, de 25 de febrero de 2011. Disponible en: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12382.htm) Consultado el: 07 de octubre de 2022.
- Brasil. Ley 5172, de 25 de octubre de 1966. Código Fiscal de la Nación. Disponible en: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm) Consultado el: 07 de octubre de 2022.
- Campos, Flavio Vilela. Estudio Comparativo sobre Extinción de la Pena y Elementos Fundamentales de los Delitos Fiscales: paralelo entre la experiencia internacional y el modelo adoptado en Brasil, CIAT, São Paulo, 2018. Disponible en: <https://biblioteca.ciat.org/opac/book> Consultado el: 25 de febrero de 2022.
- Constitución de la República Federativa de Brasil, 1988. Disponible en: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) Consultado el: 07 de octubre de 2022.
- Zanella, Everton Luiz. Protección Penal Deficiente en Delitos Contra el Orden Fiscal, Centro de Apoyo Operativo Penal del Ministerio Público del Estado de São Paulo. São Paulo, 28 de octubre de 2015. Disponible en: [http://www.mpsp.mp.br/page/portal/cao\\_criminal/Articles](http://www.mpsp.mp.br/page/portal/cao_criminal/Articles) Consultado el: 07 de octubre de 2022.

# Principios del derecho tributario



**Carlos Burity da Silva**

## SINOPSIS

El trabajo académico sobre los principios del derecho tributario tiene como objetivo profundizar el conocimiento sobre estos principios, su aplicación en el derecho tributario angolano y su contribución a las necesidades colectivas. El estudio abarca el origen, identificación y evolución de

los principios fiscales, así como sus funciones y esencia dentro del ámbito constitucional. Las conclusiones señalan que la aplicación efectiva de los principios adoptados por el Estado es esencial para el avance del derecho fiscal comunitario.

**PALABRAS CLAVE:** Derecho constitucional, Derecho fiscal, Principios

## CONTENIDO

Introducción

1. Marco
2. Funciones de los principios

3. Principios fundamentales constitucionales
  4. Los principios del derecho fiscal
- Conclusión

## AUTOR

Licenciado en Derecho por la Universidad Autónoma de Lisboa, Máster en Ciencias Jurídicas Civiles por la misma institución y Máster en Derecho Fiscal y Legislación Aplicada por la Universidad Independiente de Angola. Entre 2008 y 2013, ocupó el cargo de director adjunto de la Administración Escolar de la Universidad Independiente de Angola, y de 2012 a 2014, fue Director de la Oficina de Comunicación e Imagen de la misma Universidad. Funcionario público en la Administración General Tributaria de Angola durante catorce años.

## INTRODUCCIÓN

Teniendo en cuenta que se ha establecido un límite de páginas, seremos lo más directos y breves posible al abordar los elementos que consideramos más pertinentes para una mejor comprensión del asunto en cuestión.

Este trabajo consiste en un estudio analítico de los principios del derecho tributario, con el objetivo de comprender, analizar y tratar de identificar los grandes principios de nuestro ordenamiento jurídico tributario.

El objeto central del estudio de investigación se abordará bajo dos secciones, la primera de ellas se centrará en las principales funciones de los principios y su esencia a nivel constitucional y la segunda abordará brevemente los principales principios del derecho tributario en términos generales, así como su aplicabilidad en algunos casos en nuestro ordenamiento jurídico.

Para este trabajo hemos elegido el método inductivo, que en su inicio refleja algo particular, como es el estudio de caso de nuestra investigación, los principios fundamentales y culminará en conclusiones más amplias en el transcurso del estudio sobre el tema que nos hemos propuesto estudiar.

La Constitución de la República de Angola trata las cuestiones fiscales de forma genérica y su forma más completa se encuentra en la ley complementaria, conocida como Código General Tributario.

Existe una relación muy estrecha entre el derecho fiscal y el derecho constitucional, especialmente en lo que respecta a los derechos individuales.

## 1. MARCO

*“(.. ) tanto las reglas como los principios son normas jurídicas porque ambos dicen lo que debe ser. (...) La distinción entre reglas y principios es, por tanto, una distinción entre dos tipos de normas”. Robert Alexy (1993).*

Los principios pueden ser considerados los fundamentos de la norma, la base de donde se extrae la dirección a seguir por un determinado orden, son concepciones e intenciones para la creación de otras normas, el momento en que se origina una cosa.

Consideramos que el tema que nos ocupa tiene gran relevancia política, social y, sobre todo, académica. En el campo político, persiste el interés de cada ciudadano en los órganos de justicia en que se analicen sus “derechos” frente al estatus de ciertos créditos/pagos tributarios que tiene o puede tener.

En el ámbito social, considerando que los principios guían un estándar que debe cumplirse para garantizar una mayor integridad y cuando se analice será de manera satisfactoria e imparcial.

En el mundo académico, el análisis y la aplicabilidad de estos principios para garantizar la justicia fiscal.

La palabra principio proviene del latín *principium* y significa comienzo, inicio, punto de partida. En el lenguaje filosófico, el término fue introducido por Anaximandro con el significado de fundamento, causa. No indica la cosa, sino la razón de ser de la cosa<sup>1</sup>.

En el ámbito de la ciencia en general, los principios son “verdades o juicios fundamentales, que sirven de fundamento o garantía de certeza a un conjunto de juicios, ordenados en un sistema de conceptos relativos a una porción determinada de la realidad”<sup>2</sup>.

- 1 Carvalho, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional – Teoria do Estado e da Constituição Direito Constitucional Positivo*. 14ª edição. DelRey. Belo Horizonte. 2008. Pág. 628.
- 2 Carvalho, Kildare Gonçalves. *Direito Constitucional – Teoria do Estado e da Constituição Direito Constitucional Positivo*. 14ª edição. DelRey. Belo Horizonte. 2008. Pág. 629.

El Principio Jurídico, en la concepción de Celso Antônio Bandeira de Mello, es “el mandamiento nuclear de un sistema, su verdadero fundamento, una disposición fundamental que irradia sobre diferentes normas, componiendo su espíritu y sirviendo de criterio para su exacta comprensión e inteligencia, precisamente porque definen la lógica y la racionalidad del sistema normativo, en lo que le da su tono y significado armonioso”<sup>3</sup>.

Una de las tareas más difíciles es identificar un principio jurídico. Considerando que la expresión “identificar”, aquí en un sentido amplio, abarca formulación, validación y aplicación.

La primera dificultad radica en formular un principio.

Considerando la complejidad de hacerlo, algunos autores presentan criterios que deben observarse para identificar un principio.

Para Josef Esser, los principios se “descubren” a partir de un problema concreto, “de modo que es el problema, y no el “sistema” en un sentido racional, el que constituye el centro del pensamiento jurídico”<sup>4</sup>. Una vez formulados, los principios deben validarse a la luz de la experiencia histórica<sup>5</sup>. Una vez formulados y validados, los mismos principios deben aplicarse a otros datos para que luego se pueda confirmar su existencia en las consecuencias prácticas de su aplicación<sup>6</sup>. Esto es lo que algunos llaman el criterio de *la fecondità dei principi*<sup>7</sup>.

Hoy en día, para resolver todos y cada uno de los problemas, tenemos como base un principio, por lo que reconocer, en cierto modo, la tarea de definir principios no es fácil.

También podemos reconocer aquí que el término principio ha sido utilizado en diversos contextos y con diferentes significados y varios autores son unánimes en este sentido.

Sin embargo, siempre es bueno curiosear un poco en la historia para poder aclarar sus fases y distinciones.

Esta vez, para alcanzar una comprensión moderna de la aplicabilidad de los principios, identificamos las siguientes fases: iusnaturalista, positivista y pospositivista.

En la fase de ley natural se entendió que los principios no tenían normatividad. Fueron considerados sólo como lineamientos de justicia sin aplicabilidad.

En la fase positivista, los principios derivaban de las leyes, pero sin fuerza normativa, se limitaban a llenar vacíos y ayudar a interpretar la ley. El Holocausto y diversos abusos durante la Segunda Guerra Mundial contribuyeron al ocaso de esa fase, ya que los alemanes justificaron sus acciones en órdenes basadas en leyes válidas puesto que, en aquella época, el derecho estaba disociado de la moral y los valores, consolidados en la legalidad estrictamente formal.

3 Mello, Celso Antônio Bandeira de Curso de Direito Administrativo. 5ª edição. Pág. 450.

4 Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del derecho privado, p.9.

5 “La prima e fondamentale base di prova per la dimostrazione della esistenza del principio è un comportamento osservabile o nella comunità attuale o in una classe storicamente determinata di comunità tra cui figura quella in considerazione, o addirittura, al limite, in ogni società umana” (Vincenzo Panuccio, Saggi di metodologia giuridica, p.46).

6 Vincenzo Panuccio, ob. cit., p. 41.

7 Vincenzo Panuccio hace referencia al criterio della fecondità dei principi, afirmando que “un principio che non sai fecondo di conseguenze giuridiche (anche all’infuori degli effetti espressamente previsti) non è, parlando a stretto rigore, un principio giuridico” (ob. cit., p. 62). La idea también es mencionada por Boulanger, como narra Guido Alpa: “Ma la regola ferra che Boulanger osserva è la seguente: una proposizione di tenore generale non há valore e carattere di principio se non quando la sua applicazione possa portare ad una soluzione di diritto positivo. [...] Nei principi Boulanger vede quindi un indispensabile mezzo tecnico per la soluzione dei problemi giuridici: testualmente ‘un indispensabile élément de fécondation de l’ordre juridique positif’” (I principi generali, p. 109-110).

En la era pospositivista, a finales del siglo XX, la teoría de principios alcanza gran importancia, es decir, los principios se vuelven normativos, el derecho a los valores y a la moral gana espacio, siendo normas de las cuales se pueden extraer principios y reglas. Paulo Bonavides recuerda la enseñanza de Dworkin, identificándolo como el mayor exponente de esta fase:

“(…) Dworkin señala la necesidad de tratar los principios como derecho, abandonando así la doctrina positivista y reconociendo la posibilidad de que tanto una constelación de principios como una regla positivamente establecida puedan imponer una obligación jurídica, (...) en contra de lo que hacían los clásicos del positivismo, prejuiciados contra la juridicidad de los principios y, por ello mismo, abrazando plenamente una perspectiva lamentablemente empobrecedora de la teoría sobre la normatividad del Derecho”<sup>8</sup>.

Con el tiempo y con la evolución del Derecho, los principios fueron reconocidos como verdaderas normas con eficacia jurídica y aplicabilidad directa e inmediata (Barroso; Barcellos, 2003, p.149). Dejaron de ser simples directrices y se convirtieron en mandatos dotados de eficacia y legalidad. Estos mandatos deben ser obedecidos por todos y sirven de base para la realización inmediata de los derechos subjetivos.

Los principios, como lineamientos generales del ordenamiento jurídico, tienen como objetivo fundamentar e interpretar otras normas. Emanan de aspectos políticos, económicos y sociales experimentados en la sociedad, así como de otras fuentes del orden.

Humberto Ávila aclara que “los principios no se identifican con los valores, ya que no determinan lo que debe ser, sino lo que es mejor. Así mismo, en el caso de una colisión entre valores, la solución no determina lo

que se debe, sólo indica lo que es mejor. En lugar del carácter deontológico de los principios, los valores sólo tienen un carácter axiológico”<sup>9</sup>.

## 2. FUNCIONES DE LOS PRINCIPIOS

Naturalmente, por razones de tiempo, no podremos profundizar exhaustiva e intensamente en el material que nos hemos propuesto, sino que nos limitaremos a los aspectos básicos que constituyen los pilares de todo el edificio de principios que consideramos más fundamentales.

Según Cláudio Bonatto y Paulo Moraes (1998, p.28), los principios que rigen el ordenamiento jurídico se consideran un medio para comprender y aplicar mejor la ley en las relaciones jurídicas.

Entre las funciones que desempeñan los principios, la más evidente es la función directiva, que se refiere a las circunstancias en las que los principios son dirigidos por todo el sistema normativo para alcanzar un objetivo específico y pueden adoptar diversas facetas como: social, económica, religiosa, cultural o cualquier otra.

Naturalmente, por razones de tiempo no podremos profundizar de forma exhaustiva e intensiva en el material que nos proponemos, por el contrario, sólo nos centraremos en los aspectos básicos que constituyen los principales pilares de todo el edificio de principios, que consideramos más fundamentales.

Junto a estas funciones, las especies normativas analizadas desempeñan un papel limitante. Paulo Bonavides explica que “el principio exige que tanto la ley como el acto administrativo respeten sus límites y que, además, tengan el mismo contenido, sigan la misma dirección, lleven a cabo el mismo espíritu”<sup>10</sup>.

8 Op. cit. Pág. 238.

9 Ávila, Humberto. La distinción entre principios y reglas y la redefinición del deber de proporcionalidad. Revista Diálogo Jurídica, Salvador, CAJ - Centro de Actualización Jurídica, v. I, n.º. 4, julio de 2001. Disponible en: <http://www.direitopublico.com.br>

10 Op. cit. Págs. 258-259

Los principios también tienen una función integradora o normativa, en el sentido de llenar vacíos legales y en caso de omisión legislativa, aplicar el principio como una forma de lograr el derecho.

Los principios tienen la función de apuntalar el ordenamiento jurídico en el que se insertan, siendo un instrumento más que actúa como raíz de las ideas básicas que subyace al derecho positivo.

En el ámbito de las garantías al contribuyente, algunos principios son imprescindibles para que pueda regirse de forma justa. Algunos principios son de naturaleza constitucional, otros son inherentes al procedimiento tributario.

En términos de principios, la constitución ocupa un lugar importante en el derecho tributario, es decir, crea límites al poder de gravar, todo ello basado en la idea del interés público.

Luis Roberto Barroso (1998, p.148) destaca que: “El punto de partida del intérprete debe ser siempre los principios constitucionales, que son el conjunto de normas que reflejan la ideología de la Constitución, sus postulados básicos y sus fines. Dicho brevemente, los principios constitucionales son las normas elegidas por el constituyente con fundamentos o calificaciones esenciales del orden jurídico que establece”.

Los principios constitucionales surgen de los valores básicos del orden jurídico, que incluyen principios político-constitucionales (fundamentales) y principios jurídico-constitucionales.

Los principios político-constitucionales guían la organización del estado, son los valores del estado democrático de derecho (respeto a los derechos y garantías fundamentales).

Los principios conllevan un alto grado de imperatividad, que en cierta medida denota su carácter normativo, contundente, imponiendo una observancia obligatoria, cuya violación contaminará de ilegalidad o inconstitucionalidad el acto del poder público inconforme.

“El Derecho Tributario tiene una relación directa con el Derecho Constitucional ya que representa el tronco del árbol jurídico del que se originan todas las ramas jurídicas”<sup>11</sup>.

Es importante resaltar aquí que las constituciones, por regla general, tienen un capítulo introductorio con la designación de “principios fundamentales” en el que se definen aspectos esenciales, la caracterización del Estado, los objetivos que propugna, la ciudadanía, etc. La Constitución de Angola no es una excepción a esta regla.

### 3. PRINCIPIOS FUNDAMENTALES CONSTITUCIONALES

En la relación jurídica, la relación entre el Estado y el Contribuyente debe desarrollarse dentro de reglas y principios preestablecidos. Los principios tributarios constitucionales surgieron para la humanidad en 1215, con la institución de la Carta Magna, que impuso límites a los poderes del Rey Juan, los llamados “sin tierra” de Inglaterra. El siglo XIII d.C., por tanto, representa el inicio del sistema tributario que se establece hoy, considerando que fue a partir de la promulgación de la Carta Magna inglesa que la legalidad ascendió como principio de orientación de las relaciones tributarias, imponiéndose al Rey Juan sin Tierra el deber de respetar los límites para la creación de impuestos.

Siglos más tarde, en 1628, Inglaterra publicó el *Bill of Rights*, proclamando que “a partir de esta fecha, ningún ciudadano estaría obligado a conceder ninguna donación o préstamo al soberano, ni a pagar ningún

11 Harada, Kyoshi, Direito financeiro e tributário. 7 ed, P.242

tributo, sin la aprobación del Parlamento”; cabe resaltar que fue la materialización del principio de legalidad, plasmado en el imperativo categórico de “*taxation without representation*”, expresión que incluso fue muy utilizada por los estadounidenses durante la Revolución Americana.

Un poco más adelante, en la Constitución de 1824, ya se contemplaba el principio de capacidad contributiva, tal como establece en su artículo 179 § 15 donde “*nadie estará exento de contribuir a los gastos del Estado en proporción a sus bienes*”. Esto significaba que todos tendrían que contribuir de acuerdo con sus recursos.

Por tanto, podemos decir que los principios generales del derecho eran esencialmente principios de derecho natural, que las Constituciones aceptaron y desarrollaron de forma limitada.

El principio de constitucionalidad afirma la subordinación a las normas constitucionales, por lo que los tribunales también deben obedecer principios constitucionales que no están escritos en la constitución.

El Derecho Fiscal en su funcionalidad tiene una relación de subordinación al Derecho Constitucional.

Desde nuestro entendimiento clásico del sistema tributario, podemos decir que se refiere al conjunto de tributos existentes en un determinado ámbito, refiriéndose sobre todo al ámbito normativo, es decir, a la legislación tributaria, significado que aparece presente en el art. 101 de la Constitución de la República de Angola, cuando afirma que “El sistema tributario tiene por objeto satisfacer las necesidades financieras del Estado y de los demás entes públicos, asegurar la realización de la política económica y social del Estado y proceder a una justa distribución de la renta y de la riqueza nacional”, inspirándose en el art. 103 de la Constitución de la República de Portugal.

Tradicionalmente, el principal requisito constitucional es la exigencia que las leyes generales sobre los aspectos esenciales de la materia fiscal sean creadas por el Parlamento o por el poder ejecutivo, con la autorización explícita del Parlamento como representante de los

contribuyentes, tal y como establece el artículo 165, apartado o), de la Constitución (principio de auto tributación, «no taxation without representation»). En otras palabras, la creación de impuestos y el sistema tributario es una cuestión de competencia relativa de la Asamblea Nacional, tal como se establece en los artículos 102.º, n.º 1, y 165.º, n.º 1, apartado o) de la Constitución, y el poder ejecutivo puede legislar sobre impuestos mediante una autorización legislativa.

Consideramos que la Constitución de Angola, en comparación con la portuguesa, es poco intervencionista desde el punto de vista fiscal, lo que hasta cierto punto es comprensible dado que durante décadas el país sobrevivió gracias a los ingresos del petróleo para satisfacer las necesidades colectivas.

#### • Principio de legalidad

El primer y más importante principio que debe mencionarse es el principio de legalidad, que sustenta y permite la existencia de todos los demás principios constitucionales.

El principio de legalidad tiene dos subdivisiones: precedencia de la ley y prevalencia de la ley; la primera garantiza que las acciones de la Administración Pública se basen en una ley anterior y la segunda prohíbe a la Administración Pública realizar actos en contra de la ley e implica la invalidez de los actos que vayan en contra de ella.

Se conoce que el primer documento oficial que contiene con claridad una prueba de legalidad en materia fiscal es la Carta Magna inglesa de 1215, del Rey Juan Sin Tierra, donde los nobles y plebeyos se reunieron y redactaron un documento que contenía, entre las peticiones al Rey Juan, la aprobación de un estatuto que prohibía la imposición fiscal sin restricciones por parte de la Corona, sin la participación y el consenso previo de sus súbditos.

En consecuencia, debido a su antigüedad, puede encontrarse en diversas legislaciones a lo largo de la historia y el desarrollo de los seres humanos y, en consiguiente, del propio Estado.

Basándose en diversos hechos de distintos períodos de la historia, es posible atreverse a afirmar que el concepto y la formación del Estado sólo son posibles gracias al principio de legalidad, pues este sirve de pilar de la seguridad jurídica y la justicia.

En el derecho tributario, el principio de legalidad garantiza a los contribuyentes que ningún impuesto puede ser creado o incrementado salvo por ley, tal y como refleja el artículo 102 de nuestra constitución.

El principio de legalidad establece los derechos y deberes de todos los ciudadanos.

“El principio de legalidad genera un derecho público subjetivo de los ciudadanos a exigir que la aplicación o incremento de cualquier impuesto sólo pueda realizarse mediante una ley aprobada por representantes del pueblo elegidos por sufragio directo, secreto y universal. Todos los demás actos están excluidos. En el Derecho Tributario está vigente el principio de reserva de derecho formal, que consiste en una verdadera garantía para los ciudadanos frente a las intervenciones del Estado”<sup>12</sup>.

- **Principio de seguridad jurídica**

La seguridad es una de las necesidades básicas del ser humano; los derechos sólo pueden ejercerse si existe seguridad. El objetivo fundamental de las sociedades que han evolucionado en términos de democracia es la defensa y protección de los derechos y libertad de los ciudadanos y la consiguiente desaprobación de aquellos que realizan actos o no velen por los intereses de la comunidad.

Contar con un sistema estable y predecible, en el que cualquier persona (física o jurídica) se sienta segura de sus derechos y deberes, es precisamente la perspectiva que cumple el principio de seguridad jurídica.

El principio de seguridad jurídica debe guiar todas las relaciones jurídicas, incluidas las que se llevan a cabo en el ámbito empresarial. El Estado juega un papel importante al actuar como responsable de garantizar los derechos fundamentales de los ciudadanos a través de un sistema jurídico sólido que asegure la previsibilidad y estabilidad de las relaciones.

Angola ya está experimentando una modernización y mejora en la prestación de servicios públicos en términos de organización, lo que incluye salvaguardar la seguridad y garantizar que los ciudadanos puedan ejercer todos los demás derechos fundamentales consagrados en la ley.

- **Principio de protección jurídica**

El principio de protección jurídica se basa en la idea más favorable para el trabajador al aplicarse la norma jurídica. Es uno de los principios más fundamentales y protectores del derecho laboral, y establece que debe darse protección al trabajador en función de su posición como persona en desventaja en la relación laboral. Este principio se divide en tres tipos: el principio en duda, pro-trabajador, el principio de aplicación de la norma más favorable y el principio de la condición más favorable, según el cual (si existen dos normativas en la empresa, el trabajador puede adherirse a la norma más beneficiosa).

Se entiende que el legislador quería garantizar el nivel mínimo de dignidad del empleador, sin estar sujeto a los deseos del empleador.

- **Principio de igualdad**

Este principio está reflejado en la exigencia de un trato al mismo nivel, es decir, un trato igual a los contribuyentes del mismo grupo de renta (igualdad horizontal), y un trato diferente, que plantea la diferenciación de los contribuyentes de distintos grupos de renta en el espectro socioeconómico (igualdad vertical).

12 Meyer-Pflug, Samantha. Curso de Derecho Tributario (cood. Ives Gandra da Silva Martins) Curso de Direito Tributário. 13ª ed. São: Saraiva, 2011, pág.

- **Principio del estado social**

El principio del Estado Social significa que todo individuo tiene derecho, desde su nacimiento hasta su muerte, a un conjunto de bienes y servicios, que deben ser proporcionados por el Estado o indirectamente a través de su poder de regulación de la sociedad civil, por ejemplo, garantizando derechos a los ciudadanos como la educación, la sanidad y la seguridad.

El Estado, como institución, tiene la obligación de organizar la economía de una nación y facilitar a los ciudadanos el acceso a los servicios básicos.

#### 4. LOS PRINCIPIOS DEL DERECHO FISCAL

Es importante señalar que el sistema tributario vigente en Angola se originó de Portugal en 1975 como país colonizador bajo un régimen socialista de partido único, donde el Art. 12 de la Ley Constitucional de la República de Angola establece “el sistema tributario basado en el principio de tributación progresiva de los impuestos...”

El sistema fiscal de Angola en su totalidad se compone de un conjunto de normas jurídicas, tanto inscritas en la Constitución, como vimos anteriormente, como dispersas en diversos Códigos y otras legislaciones separadas en materia fiscal, de las que podemos destacar las siguientes: Constitución de la República, Código General Tributario, y piezas legislativas individuales como el IRT, IVA, IVM, IP, etc., un conjunto de disposiciones legales en las que el sistema tributario tiene como objetivo satisfacer las necesidades financieras del Estado y otras entidades públicas, con el fin de garantizar la realización de la política económica y social del Estado y llevar a cabo una justa distribución de la renta y la riqueza nacional.

Por ello, existen principios fundamentales del derecho tributario, donde éstos corresponden a los valores esenciales o normas de carácter abstracto que definen las grandes directrices del ordenamiento jurídico-tributario, estructurándolo e inspirando las reglas legales respectivas en la que resaltan los siguientes principios:

El conjunto de principios vinculados al ámbito fiscal es muy amplio, pero sólo mencionaremos los que consideramos básicos.

- **Principio de neutralidad**

El principio de neutralidad en el ámbito fiscal establece que los impuestos no pueden alterar la oferta y los precios en el mercado, salvo con fines de política social, es decir, que no debe interferir en la asignación de recursos del mercado a través de la recaudación de impuestos.

Este principio implica que la tributación no debe causar distorsiones en el sector de la economía.

En la teoría fiscal, el objetivo es garantizar que determinados contribuyentes estén sujetos a la misma tributación por un hecho gravable, independientemente de dónde se obtengan los ingresos. A modo de ejemplo, el régimen de transparencia fiscal es una de las situaciones en las que se busca garantizar la neutralidad fiscal.

- **Principio de equidad**

La palabra “equidad” proviene de dos términos latinos: *aequitas* y *aequus*. De hecho, la palabra “*aequus*” significa “igual, justo”, proviniendo de ella “*aequitas*” que, a su vez, tiene el significado de “igualdad, conformidad, simetría”.

La equidad consiste en la “voluntad de reconocer el derecho de cada persona por igual. Es la forma de aplicar justicia ante un caso específico.

En derecho, la palabra “equidad” tiene el mismo significado semántico que en el lenguaje común, pero sólo transmite un estatus jurídico. Se basa en la igualdad combinada con la justicia, que prevalece sobre la ley al pie de la letra o la ausencia de ella.

La equidad está estrechamente ligada a la perspectiva de justicia material, y también puede describirse como el puente<sup>13</sup> que une el universo moral con el universo jurídico<sup>13</sup>.

Por lo tanto, la equidad debe orientar la elaboración de normas destinadas a realizar la repartición de la facultad de tributar entre los Estados y a eliminar la doble imposición internacional.

El principio de equidad se refiere a una variedad tan extensa de aspectos que es importante separar dos enfoques diferentes: la equidad entre contribuyentes (equidad interindividual o taxpayer equity) y la equidad entre Estados (inter-nations equity).

Cada uno de los aspectos antes mencionados del principio de equidad implica preocupaciones específicas y problemas muy específicos, por lo que se justifica su enfoque separado.

El principio de equidad tiene como objetivo una distribución justa de la renta mediante un impuesto progresivo sobre la misma (equidad vertical). Los que ganan más pagan más impuestos.

- **La progresividad**

Un sistema fiscal es regresivo cuando se recauda proporcionalmente más de los que ganan menos.

Se considera un sistema tributario progresivo cuando se puede recaudar más de quienes efectivamente tienen más recursos, más ingresos y patrimonio, es decir, cuando se decreta exclusivamente en interés de la recaudación, teniendo en cuenta la capacidad contributiva.

La mayoría de los países, en relación con los impuestos, gravan más a aquellos con mayor riqueza fiscal. Las personas en general están sujetas a impuestos proporcionales.

Se considera un impuesto progresivo siempre que la carga tributaria de cada contribuyente es mayor cuanto mayores son sus ingresos, es decir, se compara la concentración de la renta con la concentración de la carga tributaria.

- **Principio de no discriminación**

Este principio se basa en el concepto de igualdad, y establece la identificación de criterios y razones por las que no debe permitirse la discriminación, es decir, prevalece la idea de equidad, ya que el trato discriminatorio daña las ideas más básicas de justicia.

Este principio hace énfasis en el hecho de que los Estados deben evitar discriminar a ciertas categorías de contribuyentes a efectos fiscales.

El principio general de no discriminación pretende garantizar la igualdad de trato para todas las personas en la sociedad, independientemente de su nacionalidad, orientación sexual o discapacidad (Canotilho 2011).

En resumen, se prohíbe la discriminación por motivos de raza, sexo, origen o etnia, religión, lengua, opiniones políticas o de otro tipo, pertenencia a una minoría nacional, etc.

- **Principio de territorialidad**

Es sabido que los Estados ejercen su jurisdicción fiscal sobre todos los bienes, personas y transacciones relacionados con su territorio, este es el principio de territorialidad en un contexto no fiscal, es decir, el Estado se propone delimitar su soberanía y la eficacia de su ley en relación con otros Estados en un territorio determinado.

13 Klaus Vogel, Worldwide vs. source taxation of income – A review and re-evaluation of arguments (Part III), Intertax, n° 11, 1988, p. 393

En el ámbito del derecho fiscal, se puede decir que se aplica el mismo concepto, siendo la norma válida sólo dentro del territorio, mientras que en nuestro caso se extiende a todo el territorio de Angola, entendiéndose que existe una limitación en la aplicación de sus propias normas.

Su hipótesis conlleva el alcance geográfico de las leyes fiscales sobre las relaciones fiscales pertenecientes a un determinado ordenamiento jurídico.

En la concepción clásica, se entiende que la aplicabilidad de las normas tributarias en el territorio del ordenamiento jurídico en el que se producen no tiene en cuenta los criterios de nacionalidad, residencia fiscal o domicilio de la persona sujeta a la relación tributaria.

- **Principio de residencia**

De acuerdo con el principio de residencia, la conexión relevante para corroborar el poder fiscal de un estado es la residencia en su territorio del titular de los ingresos, esta vez se entiende que el estado tiene derecho a gravar los ingresos de sus residentes.

La expresión “residente de un Estado contratante” significa que toda persona, en virtud de la legislación de ese Estado, está sujeta a imposición por razón de su domicilio, residencia, lugar de constitución, lugar de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza similar, y se aplica a dicho Estado y a sus subdivisiones políticas o administrativas o a sus entidades locales.

- **Principio de nacionalidad**

En el ámbito fiscal general, este principio significa que el Estado de la nacionalidad ejerce plena jurisdicción fiscal sobre el contribuyente, es decir, que los ingresos obtenidos en otros Estados también son gravados por el Estado de nacionalidad del contribuyente. La nacionalidad es algo más que haber nacido en un lugar, es el vínculo jurídico entre la nación y el ciudadano.

- **Principio de transparencia**

La transparencia es fruto del Estado Democrático de Derecho y constituye un principio fundamental de la idea de democracia. En la relación entre el Estado y los contribuyentes y la sociedad civil debe haber colaboración y entendimiento mutuos cuando se trata de políticas fiscales. El Estado necesita recaudar impuestos de forma que se respeten los derechos de los ciudadanos y los contribuyentes, por lo que debe existir un marco ético para que este vínculo se consolide.

La transparencia fiscal es una obligación impuesta por la ley y a través de ella sabemos lo que nos cobra el Estado, así como el origen y el destino de los impuestos.

Este principio implica que, pague lo que pague, ya sea por servicios o productos, debe tener claro que impuestos se recaudan, su incidencia y tarifas aplicadas.

“Un sistema fiscal que aspire a ser transparente y sencillo debe reducir al mínimo las excepciones y eliminar el número de excepciones específicas o caso por caso, así como la concesión de ventajas fiscales a determinados contribuyentes u operaciones concretas”<sup>14</sup>.

A modo de ejemplo, en Angola tenemos el régimen jurídico de las facturas y documentos de naturaleza obligatoria similares y la aplicabilidad de sus requisitos (Decreto Presidencial N° 292/18).

- **Principio de reciprocidad**

Cuando se transfieren bienes, negocios u objetos de valor de un país a otro con un impuesto ya pagado, al llegar al país de destino deben estar exentos de un nuevo impuesto sobre el mismo factor jurídico, considerando que existe una equivalencia fiscal entre ambos lugares. Por lo tanto, este principio se aplica exclusivamente a escala internacional.

14 Teixeira, Gloria. Manual de direito Fiscal . Editorial Almedina. 2ª Edición

“La reciprocidad puede ser general, cubriendo el sistema fiscal a su totalidad o el tratado específico considerado integralmente, apuntando a un tipo específico o categoría de ingresos. También puede ser formal o efectivo. En el último caso, hay una igualdad de cargas fiscales efectivas”<sup>15</sup>.

- **Principio de eficacia**

Este principio se define como la aprobación de políticas fiscales con mecanismos e instrumentos jurídicos capaces de generar desarrollo y justicia fiscal, siendo la recaudación de impuestos una mera consecuencia natural.

El Estado tiene la obligación de utilizar los recursos públicos de la forma más adecuada posible a favor de la sociedad, tanto en su capacidad de gestión (uso correcto de los ingresos) como en la justicia fiscal, para generar desarrollo y mayor eficiencia en sus servicios.

- **Principio de capacidad contributiva**

El principio de capacidad contributiva tiene por objeto lograr la justicia fiscal. Roque António Carraza<sup>16</sup> afirma:

“El principio de capacidad contributiva se encuentra dentro de los preceptos del principio de igualdad y ayuda a hacer realidad los ideales republicanos en el ámbito de la fiscalidad. En

efecto, es justo y legal que los que tienen mucho en términos económicos paguen proporcionalmente más impuestos que los que tienen poco. Los que tienen más riqueza deberían, en términos proporcionales, pagar más impuestos que los que tienen menos riqueza. En otras palabras, deberían contribuir más al mantenimiento de la cosa pública. Por lo tanto, las personas deberían pagar impuestos en proporción a sus bienes, es decir, a su nivel de riqueza”.

De este modo, la capacidad contributiva está estrechamente relacionada con el principio de igualdad.

Este principio propone que, siempre que sea posible, el legislador compruebe la capacidad contributiva del contribuyente a la hora de establecer impuestos. De esta forma, los que tienen mayor capacidad económica para pagar impuestos deberían pagar más y los que tienen menos deberían pagar menos. A modo de ejemplo, la nueva tabla del IRT refleja este hecho, dado que quienes ganan un mejor salario contribuyen más al valor del impuesto.

Cada contribuyente sólo debe estar obligado a pagar impuestos en la medida exacta de su capacidad para hacerlo. La capacidad contributiva se basa en la renta, el patrimonio y el consumo.

15 Teixeira, Gloria. Manual de direito Fiscal . Editora Almedina. 2ª Edición

16 Curso de Derecho Constitucional Tributario, p. 94.

## CONCLUSIÓN

El reconocimiento de la fuerza normativa de los principios es ahora único. Con el proceso de constitucionalización del derecho, la normatividad se ha reforzado y los principios han visto renovado su papel como normas junto a las reglas (Post-Positivismo).

Para Karl Larenz, los principios jurídicos son calificados como “directrices de la regulación jurídica que, en virtud de su propia convicción, pueden justificar resoluciones jurídicas”. Y, como ideas jurídicas materiales, son manifestaciones especiales de la idea de derecho, tal como ésta se presenta en su grado de evolución histórica. Por eso, algunos principios se recogen expresamente en la Constitución o en otras leyes.

El concepto de principio está relacionado con el principio de algo, siguiendo el término latino *principium*, que significa “origen” o “causa próxima”.

Los principios son fuentes jurídicamente reconocidas que actúan como un importante vector interpretativo y normativo, cuando están consagrados en el ordenamiento interno (constitución, leyes y reglamentos) o en un convenio internacional, los principios del derecho tributario tienen un amplio alcance.

Los principios se sitúan en el nivel más alto de la pirámide normativa y constituyen el fundamento de todo el ordenamiento jurídico vigente. Los principios se han convertido en las normas supremas de todo el ordenamiento jurídico, sirviendo de criterio para establecer el contenido normativo de todas las normas. La constitucionalización de los principios del derecho representa su positivización al más alto nivel.

Algunos principios han tenido una afirmación más pronunciada en nuestro ordenamiento jurídico para cimentar cada vez más la justicia y la democracia, como es el caso del principio de igualdad, donde es posible

extender una mayor confianza en este principio en la lucha contra la injusticia. Teniendo en cuenta que cada vez hay más personas desiguales, algunas ilustradas, invocando la justicia, y otras cubiertas con el velo de la ignorancia. En cuanto al principio de igualdad en las leyes angoleñas y en la Constitución, ha evolucionado gradualmente, partiendo de una consagración meramente ficticia e ilusoria en la primera ley, en la que la ideología y el sistema adoptados contradecían la materialización de este principio constitucional fundamental, los intereses del Estado estaban por encima de los de los ciudadanos.

La Constitución angoleña es poco intervencionista desde el punto de vista fiscal, lo que es comprensible desde el principio por dos razones fundamentales: el país vivió durante muchos años con una administración tributaria incipiente y existía la idea errónea de que el país no necesitaba impuestos porque tiene petróleo, que es mucho más fácil de administrar y no tiene, en sentido estricto, la satisfacción de necesidades colectivas como condición *sine qua non*.

Este trabajo lleva a la conclusión de que los principios son normativos y eficaces, y pueden aplicarse directamente sin necesidad de una norma que los materialice. La norma es el género del que los principios y las reglas son especies.

Los principios son normas con un alto grado de abstracción que expresan un valor fundamental de una sociedad determinada y, al estar en la base de su ordenamiento jurídico, limitan las reglas que se refieren a ella e integran las brechas jurídicas.

Los principios se utilizan como impulsores de la justicia, trasladando al mundo jurídico los valores consagrados por la sociedad.

# El incremento patrimonial no justificado como instrumento para gravar patrimonio oculto



Sussy Calvo Solís

## SINOPSIS

Con el presente análisis se procura traer a presente una figura de gran utilidad para la Administración Tributaria y que puede haber dejado de aplicarse por falta de claridad en su regulación.

El incremento patrimonial no justificado es un instrumento relevante que debe potenciarse y fortalecerse como medio para procurar la tributación de la real capacidad económica de una persona, física o jurídica.

**PALABRAS CLAVE:** Incremento patrimonial no justificado, Presunción legal relativa, Actividad ilícita, Delito tributario

## CONTENIDO

Introducción

1. Análisis de la figura del incremento de patrimonio no justificado
2. El incremento patrimonial no justificado se configura como renta gravable

3. Compatibilidad entre el incremento patrimonial no justificado y el gravamen de rentas ilícitas
4. Imputación del delito fiscal por incremento patrimonial no justificado

Conclusión

Referencias

## AUTORA

Doctora en Derecho. Máster en Hacienda Pública y Administración Tributaria. Especialista en Derecho Tributario. Funcionaria de la Dirección General de Tributación de Costa Rica.

## INTRODUCCIÓN

Bajo la generalidad de un sistema tributario y siguiendo las estructuras internacionales mayoritarias, toda Administración Tributaria procura conocer y delimitar el real patrimonio de una persona, ya sea física o jurídica, por cuanto de ello dependerá, en principio su capacidad económica sometida a tributación.

En sí, el patrimonio puede conceptualizarse como aquel conjunto de derechos y obligaciones que ejerce como titular una persona, cuyo carácter esencial es justamente la susceptibilidad de ser valorado económicamente (Calvo Vergez, 2012, pág.107). Además, se encuentra sometido a constantes variaciones, propias de su conformación, por lo que podría afirmarse que fluctúa con el paso del tiempo.

Así, los elementos constitutivos del patrimonio serán, tanto los bienes, derechos o créditos, como las obligaciones que posea una persona; su conformación se compone entonces de aspectos positivos y negativos, los cuales se encontraran en constante variación, en función de lo cual se irán obteniendo posibles ganancias o pérdidas que alteren el valor del patrimonio de su titular.

Para Calvo Vergez (2012) se consideran ganancias o pérdidas patrimoniales aquellas variaciones en el valor del patrimonio, con ocasión de cualquier alteración material en la composición de éste. Su generación, por tanto, se origina al efectuarse sobre variaciones reales y no sobre meras plusvalías latentes y, además, se proyectan sobre cualquier manifestación de riqueza, incluidas aquellas de origen desconocido, como lo es la ganancia de patrimonio no justificada (págs.21 a 23).

Cuando surgen ganancias patrimoniales, éstas consecuentemente se constituyen en expresiones de riqueza, que suponen una manifestación de capacidad económica y contributiva, siendo consideradas como rentas susceptibles de ser gravadas con determinadas imposiciones tributarias. Al respecto, no todo incremento patrimonial será considerado por el

legislador como renta gravable, existirán categorías que serán explícita y voluntariamente excluidas como tal, según la legislación correspondiente.

Por lo anterior, de forma generalizada, para efectos tributarios, cuando las transmisiones provienen de transacciones onerosas, ello supone que la adquisición del bien o derecho se gestionó con renta preexistente que debió ser declarada por el obligado tributario. Caso contrario ocurre con las transacciones lucrativas, donde el receptor solamente debe justificar cabalmente tal situación. En cualquiera de los casos, si el titular del incremento patrimonial no logra identificar el origen de esas ganancias, tributariamente se han instaurado, instrumentos de cierre de carácter residual que habilitan el gravamen de tales rendimientos, nos referimos a la figura del incremento patrimonial no justificado, que seguidamente se analizará.

Inicialmente se valorará el alcance de esta figura, su naturaleza y elementos esenciales para su aplicación, seguidamente se pondrá sobre la palestra su consecuencia primigenia, que es el gravamen de dichas rentas, considerando si puede darse el mismo cuando se tiene conocimiento de que el origen proviene de actividades ilícitas y la posibilidad de imputar esta figura como configuradora del delito fiscal.

### 1. ANÁLISIS DE LA FIGURA DEL INCREMENTO DE PATRIMONIO NO JUSTIFICADO

El aumento cuantitativo en el valor del patrimonio de una persona, sea física o jurídica, realizado ya sea por un incremento en sus activos o una reducción en sus pasivos, sin que su titular pueda acreditar fehacientemente la fuente que lo originó, se constituye en doctrina y en muchas legislaciones tributarias, como un incremento patrimonial no justificado -IPNJ-.

En sí, el IPNJ es aquella riqueza, visualizada en términos de bienes, derechos e incluso deudas inexistentes, que no guardan relación coherente con la situación tributaria

plasmada en la declaración correspondiente, o sea, es la materialización del incremento del valor del patrimonio, potencialmente traducido en renta gravable, por no justificarse con la declaración tributaria presentada por el obligado.

Así las cosas, el IPNJ no es otra cosa que el hallazgo de un aumento, podría decirse desmedido o desproporcionado respecto a lo declarado, del valor del patrimonio de una persona -física o jurídica-, que no había sido puesto de manifiesto ante la Administración, y que ésta en virtud de las facultades de control descubre, no pudiendo el titular justificar fehacientemente la fuente que lo originó, quedando por ello, habilitada la Administración para gravar esas rentas.

Según Chico de la Camara (1999) cuando la Administración Tributaria en función de sus labores de control descubre un bien, derecho, o incluso una deuda inexistente, incongruentes con las declaraciones del obligado, o bien, cuando afloran elementos patrimoniales ocultos, los funcionarios actuantes están habilitados por ley a concluir que estos son renta del periodo respecto del que se descubren (pág.155).

Sobre el particular ha de considerarse que, durante un proceso de control, la Administración se centra en valorar y analizar la genérica ecuación contable de " $Activos = Pasivos + Patrimonio$ ", por lo que en definitiva los ingresos reportados deberán ser concordantes con los gastos que se realicen y los bienes que se posean, de forma tal que cualquier desviación en esta ecuación deberá ser justificada.

En general se puede catalogar esta figura como una especie de mecanismo de carácter residual, de manera tal que todas aquellas rentas ocultas de las que se desconozca su fuente serán atraídas y absorbidas por esta figura tributaria, luchando así contra el ocultamiento de patrimonio, y procurando que ningún rendimiento imponible escape o deje de gravarse por desconocimiento de su verdadera naturaleza tributaria.

Puede entonces indicarse que, mediante el IPNJ se trata de evitar en lo posible que ciertas rentas ocultadas al Fisco escapen de tributación, gravándolas cuando se manifiesten o afloren. La doctrina señala que este instituto no es otra cosa que una herramienta otorgada a la Administración, con el objeto de gravar toda aquella renta que pudo haberse mantenido oculta, pero que es descubierta posteriormente por medio de algún proceso de control o de verificación, configurándose como un mecanismo de atracción de rentas ocultas o no declaradas, decidiendo el legislador gravarlas, en el periodo en que se descubren (Casado Ollero, 2008, pág.284).

Se esta entonces, ante una decisión del legislador, quien le confiere la calificación de renta "actual" a una renta o rentas pretéritas que se mantuvieron ocultas y que mediante la investigación de la Administración Tributaria son descubiertas a través de determinadas adquisiciones de elementos patrimoniales, o bien mediante gastos incongruentes, que no se corresponden con las declaraciones del obligado. Se trata, en definitiva, de un mecanismo en manos de la Administración, capaz de atraer toda renta o elemento patrimonial no declarado, al ámbito actual de sujeción del impuesto.

Como lo afirma Sánchez Rojas (2013), en la génesis del IPNJ existen dos momentos esenciales: el primero, es la ocultación a efectos fiscales de parte o la totalidad de las rentas obtenidas; el segundo es la exteriorización de esas rentas ocultadas, cuando por el descubrimiento de las mismas, la Administración puede gravarlas, si el titular no logra justificarlas fehacientemente (pág.32).

Un aspecto adicional que requiere especial mención se enmarca en delimitar la naturaleza de la figura del IPNJ, en este sentido, la doctrina mayoritaria no duda en conceptualizar a este instituto como una presunción legal, establecida por el legislador a fin de facilitar la tarea del fisco en su actividad de comprobación y control. El alcance de esta presunción legal se materializa en que la norma expresamente establece

como hecho base, la existencia de un incremento en el patrimonio del obligado, cuyo origen no puede ser justificado, y por consecuencia, legalmente se infiere que este aumento en el patrimonio obedece a rentas propias de su actividad, las cuales se mantuvieron ocultas con el afán de no someterlas a imposición tributaria.

Criterio que es avalado por Pérez Royo (1999) quien afirma que resulta indiscutible que la figura del IPNJ se trata en definitiva, de una presunción legal de carácter *iuris tantum*, que podrá aplicar la Administración con el objeto de gravar todas aquellas rentas que permanecieron ocultas, y que en virtud del proceso de verificación, son descubiertas, no siendo capaz el obligado de justificar su origen (pág.244).

Con esta presunción legal relativa el legislador pretende abarcar toda aquella renta que pudo haber sido escondida evadiendo la obligación impositiva, y que en virtud de un proceso de control es detectada por la Administración. En esta línea, al darle el carácter de presunción relativa o *iuris tantum*, los IPNJ admiten siempre prueba en contrario, permitiéndole al obligado aportar una explicación y pruebas documentales que sostengan el origen no gravable del incremento descubierto.

Al afirmar que el IPNJ reviste la naturaleza de una presunción legal relativa, ello ha llevado a considerar que con su aplicación se origina una inversión de la carga de la prueba, ya que le corresponde al obligado enervar la aplicación de la figura, mediante la aportación de prueba contundente que demuestre el origen del incremento y justifique su no imposición tributaria. Sin embargo, otra perspectiva de análisis en relación con el tema, es delimitar que lejos de ser un instrumento por medio del cual se invierte la carga de la prueba, personalmente estimo que debe visualizarse que en realidad no existe tal inversión, y que por el contrario, lo que opera es el ejercicio del derecho de defensa que le asiste al obligado en aras de aportar prueba que desvirtúe las conclusiones a las que arriba la Administración.

En tal acepción, el IPNJ no implicaría *sine qua non* la inversión de la carga probatoria, por el contrario, su aplicación lo que traería como consecuencia, es que el obligado disponga de una etapa donde pueda defenderse. Justamente, el IPNJ es una figura jurídica a partir de la cual se presupone gravable cualquier aumento en el patrimonio del obligado, cuyo origen o fuente no logre ser demostrado por éste. Así, la Administración Tributaria solamente está obligada a demostrar la existencia del incremento patrimonial, por lo que nunca podrá presumirlo; demostrado fehacientemente que hubo un incremento, se presupone la aplicación del impuesto, en el tanto el obligado no demuestre que el mismo proviene de rentas ya gravadas, exentas, no sujetas o prescritas, acá es donde el ejercicio a su derecho de defensa compete al obligado, quien debe probar la fuente o procedencia del incremento.

Es en este punto donde resulta importante además traer a colación que, precisamente como su nombre lo indica, el incremento patrimonial es un aumento en el patrimonio del obligado, el cual una vez detectado por la Administración, no logra ser justificado.

Precisamente, al respecto, se levantan las siguientes interrogantes ¿Cómo podría el obligado tributario atacar la presunción del IPNJ? ¿Cuáles serían los medios de prueba que puede ofrecer para desvirtuar dicha presunción? Para dar respuesta a tales interrogantes, inicialmente se partirá como se refirió líneas atrás, en que la presentación de estas justificaciones no se enmarca como una inversión en la carga de la prueba, sino como el pleno ejercicio del derecho de defensa que todo obligado tributario posee, frente a eventuales determinaciones que la Administración Tributaria pretenda realizar.

Ahora bien, ahondando en la materia, Chico de la Camara (2015) en su análisis resulta claro al referenciar que las medidas a desplegar por el obligado tributario deben estar orientadas a probar, ya sea la ausencia de titularidad de los supuestos incrementos patrimoniales

imputados por la Administración, o bien la existencia de esta renta, pero que la misma no tiene el carácter de ser gravada, por corresponder a rentas exentas o no sujetas. Igualmente, puede procurar delimitar que, si bien esas rentas sí le corresponden y están gravadas, las mismas fueron originadas en un periodo impositivo que ya se encuentra prescrito, por lo que la Administración perdió la posibilidad de efectuar cualquier determinación sobre el mismo (pág.209-2013).

Resulta indiscutible afirmar que si el obligado logra demostrar que los elementos patrimoniales descubiertos no le pertenecen (o sea, sobre él no recae la titularidad del patrimonio de referencia), o que fueron adquiridos en periodos fiscales ya prescritos, o que se deben a elementos exentos o no sujetos al impuesto sobre la renta, con ello enerva la posibilidad de la Administración de mantener la aplicación de la presunción.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal Administrativo de Costa Rica, mediante fallo N°259-2015 del 29 de setiembre de 2015, señala: *“La prueba en contrario que desvirtúa la presunción, no se respalda en meras justificaciones y argumentos, sino que debe estar sustentada en prueba documental que demuestre lo siguiente: a.- La fuente precisa que respalde, por ejemplo la adquisición de dichos activos, la existencia real de los pasivos, o el aporte de capital que declara. No constituye justificación, el demostrar únicamente la existencia del incremento patrimonial. b.- Que el incremento imputado por la Administración Tributaria ya fue declarado por el contribuyente conforme lo estipula la ley. c.- Que se presenta uno de los supuestos de exclusión -no sujeción- de la renta bruta, por ejemplo los establecidos en el artículo 6 de la LIR. d.- Es una renta exenta por ley. e.- Que la renta se produjo en un periodo prescrito (...).”* En definitiva, cualquier justificación que pretenda utilizar el obligado para enervar la aplicación del IPNJ deberá estar debidamente probada y amparada por la documentación que respalde los alegatos afirmados, de lo contrario no tendrá la validez necesaria para desvirtuar la presunción.

Justamente, uno de los elementos esenciales es que el incremento patrimonial detectado, y que no resulta coherente con la situación económica evidenciada al fisco, no pueda ser justificado por el obligado, presumiéndose por lo tanto, que son elementos o rentas pasadas que no fueron declaradas.



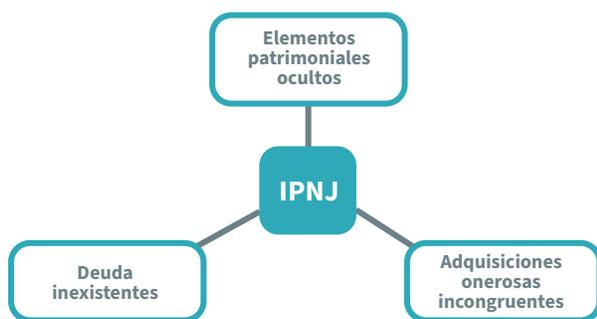
**Fuente.** Elaboración propia

Tomando en consideración lo indicado, puede estimarse que el IPNJ se ha implementado como una herramienta para luchar contra el fraude, la evasión e incluso la elusión fiscal, por medio de la cual se procura atraer como renta gravable, aquella capacidad económica que aflore y que no tenga una clara fuente de origen. Al respecto, no puede perderse de vista que los obligados tributarios que han desarrollado alguna maniobra para evadir el pago de impuestos posteriormente deben de alguna forma reinsertar en su economía los ingresos no declarados y sobre los cuales no ha tributado, de forma que, en tales casos, cuando esos ingresos “salen a la luz” es que se habilita la aplicación del IPNJ.

Es por ello, que las maniobras de ocultación patrimonial, desde la más burda hasta la más elaborada y planificada, puede verse descubierta al momento de reinsertar los ingresos en las arcas del obligado tributario, de forma que el uso de cuentas bancarias en el extranjero, de sociedades meramente interpuestas -tanto a nivel nacional como internacional-, de testaferros, la tenencia de bienes por medio de personas físicas o jurídicas interpuestas, el consumo desmedido y demás actos tendientes al ocultamiento patrimonial, llegan a ceder a la realidad económica que pueda descubrir y probar la Administración.

## 2. EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO SE CONFIGURA COMO RENTA GRAVABLE

Como lo refiere Chico de la Cámara (1999), los aumentos de patrimonio logran ser detectados normalmente mediante hechos o modalidades concretas, según el siguiente esquema (págs.24 y 92):



**Fuente.** Elaboración propia

La materialización del IPNJ por medio de elementos patrimoniales ocultos supone que la Administración a través de sus facultades de control, descubra la titularidad de bienes, muebles o inmuebles, que no se correspondan con lo declarado. Esta situación exige, por tanto, que el valor del bien o el derecho descubierto no se haya podido sufragar con rentas del patrimonio declarado hasta entonces (Pérez Royo,

2018, pág.234). No obstante, es importante considerar que la mera detección de un patrimonio “desconocido” para la Administración, no puede generar *ipso facto* la aplicación del IPNJ, debido a que la aparente ocultación descubierta, puede en realidad no ser tal, y tener diversas justificaciones, lo que lleva a establecer que no necesariamente toda ocultación de patrimonio tiene como origen o fuente ingresos o beneficios obtenidos en virtud de una actividad económica desarrollada y los cuales no fueron declarados.

Respecto a las adquisiciones onerosas incongruentes, éstas implican un quebranto en la lógica de “*solo puedes gastar lo que tienes, por lo que no puedes adquirir algo si no posees la solvencia para hacerlo*”, por lo que surge esta modalidad cuando la renta y el patrimonio declarados por el obligado sean incongruentes con el nivel de riqueza exteriorizado mediante el ahorro y el consumo del periodo impositivo. Con esta tipología, al detectarse elementos o indicios de una capacidad económica o de un elevado estilo de vida, la Administración puede cuando menos cuestionar e indagar sobre el origen de tales recursos. Atinadamente Chico de la Cámara (1999) manifiesta que las ganancias no justificadas de patrimonio fundamentan su presupuesto de hecho en la falta de congruencia de las declaraciones del obligado con su “tenor de vida” (pág.44).

Menciona Sánchez Rojas (2013) que los signos de riqueza pueden ser medidos desde la adquisición de bienes como casas, vehículos, motos, hasta la ostentación de joyas, viajes, colecciones de arte, servicios como operaciones estéticas e incluso cualquier consumo que resulte desmedido respecto del estatus de vida evidenciado en las declaraciones tributarias correspondientes (págs.62 y 63). Sin embargo, es importante considerar que las adquisiciones onerosas no es lo que se somete a imposición, sino la manifestación de riqueza que lleva a presumir a la Administración que se han ocultado rentas en anteriores declaraciones; el gravamen se enfoca por tanto en la renta oculta que se materializa a través de sumas dinerarias ahorradas, inversiones o en el mismo consumo.

Conforme lo señalado, la aplicación del IPNJ se sustenta precisamente en la existencia de ingresos o rentas que fueron obtenidas y que no fueron puestas en conocimiento de la Administración, pero que posteriormente son utilizadas como parte del consumo, provocando inconsistencias entre el nivel de vida asumido y el declarado.

Finalmente, por medio del registro de pasivos inexistentes, se logra emerger ingresos que se habían mantenido ocultos, simulando que éstos provienen de un aparente financiamiento, lo que permite continuar con su ocultación para efectos tributarios. Por ende, la detección de esta modalidad supone el estudio y exploración de la situación económica y contable del obligado, basando el análisis en los pasivos registrados y la realidad que los soporta, ya que de descubrirse que los registros establecidos constituyen meros apuntes contables y no tienen un sustento real que los respalde, la Administración concluye que su generación lo que pretende es disfrazar la existencia de ingresos o rentas que no han sido declaradas.

Es claro que el registro contable de pasivos inexistentes, o sea de montos que no fueron realmente ingresados, es una opción para lograr sacar a la luz rentas que se han mantenido ocultas a la Administración, y con ello se justifica la obtención de medios económicos que permiten la adquisición de bienes o derechos, al amparo de una simulación de pasivos.

En otro orden de ideas, en la aplicación de esta modalidad debe tenerse en consideración un aspecto que resulta medular, y se enfatiza en distinguir la presencia de un pasivo falso para encubrir la existencia de ingresos ocultados al fisco, y la existencia de pasivos falsos utilizados únicamente con el objeto de minorar la base imponible sobre la cual se aplica el tipo impositivo y que origina la obligación tributaria material a cargo del obligado. Ello por cuanto la primera situación es la que habilita la determinación del IPNJ, mientras que la segunda solamente conlleva el desconocimiento de los gastos registrados sin sustento. Al respecto, la doctrina

reseña que, si la deuda es completamente falsa, y con su inclusión en la declaración no se pretende justificar una renta oculta, sino reducir la cuota a pagar, es evidente que en este caso no existirá una ganancia no justificada de patrimonio, sino unas falsas partidas deducibles que deberán corregirse por la Administración (Pérez Royo, 2018, pág.235).

De conformidad con lo indicado, la aplicación de la figura del IPNJ puede generarse o detectarse por cualquiera de estas tres opciones que se han detallado, lo cual no significa que únicamente pueda suscribirse a éstas, ello por cuando las conductas y formas de evasión o elusión que se utilizan resultan ser cambiantes y adaptables a nuevos métodos que permitan ocultar de cualquier forma su generación de ingresos.

Bajo este entendido, los elementos patrimoniales ocultos, las adquisiciones onerosas inexistentes y las deudas o pasivos inexistentes referidos previamente no resultan más que meras referencias que tanto la doctrina como la realidad administrativa han detectado como medios de aplicación del IPNJ, lo que no quiere decir que puedan existir otros.

Ahora bien, es dable reiterar que para poder aplicar la figura en mención, debe la Administración Tributaria cumplir con una serie de actos que le permitan verificar algunos hechos específicos de los cuales dependerá la procedencia o no del IPNJ, delimitándolos en tal caso como requisitos de aplicabilidad, los cuales deben venir especificados en la normativa que instaure la aplicación de esta figura.

Así, la figura del IPNJ supone indiscutiblemente que la Administración Tributaria logre demostrar fehacientemente la existencia de algún elemento patrimonial que refleje diferencias entre los montos declarados por el obligado y el patrimonio real detectado. Por lo que, en la práctica cuando la Administración pretende aplicar el IPNJ, está obligada a probar la tenencia, posesión y/o adquisición de un bien o derecho, el cual resulta desproporcionado con las rentas y patrimonios declarados, y por efecto,

una vez probado ello, automáticamente se presumirá la existencia de una renta pretérita que dejó de someterse al impuesto y que debe ser afectada fiscalmente.

Podría afirmarse entonces, que la demostración del presupuesto de hecho objetivo del IPNJ consiste justamente en poner en evidencia bienes, derechos o consumos, realizados por el obligado y que no se correspondan con la realidad del patrimonio declarado.

Sobre el particular, el Tribunal Fiscal Administrativo costarricense ha resuelto que en el tanto la Administración logre demostrar la existencia de tal incremento y que el mismo no guarda relación con la renta gravable, lo que procede es aplicar la figura del IPNJ, así lo ha establecido en el fallo N°460-2017 del 30 de agosto de 2017: *“(...) efectivamente la Sección fiscalizadora, como hallazgo de su investigación, determinó tal como se ha citado en líneas precedentes, activos en posesión del auditado, no declarado para el periodo 2008, que consiste en equipo médico puesto en explotación en la actividad profesional que ejercer el auditado, sobre los cuales no se ha demostrado fehacientemente su origen (...)”*.

Además, resulta indiscutible la necesidad de que los elementos patrimoniales descubiertos sean desproporcionados con la renta declarada, pues de lo contrario -si realmente fueran acordes con la renta declarada por el obligado-, no tendría justificación el pretender aplicar esta figura.

Otro aspecto a considerar es que la Administración debe individualizar además, al propietario o generador de tales elementos patrimoniales, siendo necesario establecer una vinculación de los bienes detectados con alguien que ejerza su titularidad, delimitando que el propietario o dueño de los mismos, es exactamente el obligado. Esta imputación resulta completamente indispensable, pues si los elementos patrimoniales descubiertos no pueden ser imputados al obligado, entonces no se podría aplicar la figura en referencia.

De conformidad con lo indicado, para la aplicación del IPNJ no solo se requiere demostrar la existencia del elemento patrimonial desproporcionado, además, ha de evidenciarse quien ejerce la titularidad sobre el patrimonio detectado, la cual se materializa únicamente con el dominio que una persona puede ejercer sobre los bienes, visualizando al mismo como aquel derecho de uso, goce y disfrute y, en algunos casos sobre escenarios de mera tenencia o posesión, que podrían implicar una expectativa de propiedad, y por tanto no concretizan en un real incremento patrimonial.

Esta demostración de la titularidad del incremento es un aspecto que no siempre se hace evidente en la normativa que instaura el IPNJ, sin embargo, éste sigue siendo un aspecto esencial para su aplicación.

En definitiva, la figura del IPNJ, como presunción legal que es, establece como requisito indispensable para su aplicación que la Administración demuestre: 1) la existencia de elementos patrimoniales; 2) que esos elementos patrimoniales son imputables al obligado, y 3) que resulten desproporcionados respecto de los ingresos declarados por éste.

Así las cosas, una vez que la Administración Tributaria ha demostrado la adquisición del elemento patrimonial, su desproporción con las rentas declaradas y la titularidad de éstos respecto del patrimonio del obligado, consecuentemente le corresponde al obligado tributario desvirtuar tales consideraciones, es decir deberá probar que existe relación entre la adquisición de tales recursos y los medios de donde se tomaron, o bien que los elementos descubiertos fueron adquiridos con rentas no sujetas, exentas o pretéritas sobre las cuales ha acaecido el plazo de prescripción; o bien, que incluso ya ha tributado conforme a la ley, ejerciendo su derecho de defensa, que justifique el incremento detectado.

Para lo anterior, la Administración deberá trasladarle los hechos revelados, de forma que el obligado tenga la posibilidad de demostrar que el origen de los elementos

patrimoniales detectados no es renta oculta; caso contrario, se configura en su totalidad el presupuesto de hecho para aplicar la presunción legal correspondiente al IPNJ.

Existe por tanto el deber del obligado de justificar el origen del incremento si desea desvirtuar la presunción señalada, correspondiéndole en el ejercicio de su derecho de contradicción, desvirtuar las conclusiones a las que arriba la Administración. Resulta por tanto certero indicar que, la aplicación del incremento dependerá de que el obligado logre justificar o no, el origen de esos elementos patrimoniales, aspecto que es propio de la presunción legal relativa o *iuris tantum* que se valoró previamente, debiendo demostrarse que ha tributado lo correspondiente, o que se encuentra exento o no sujeto de pagar impuestos, o bien que el plazo prescriptivo ha acaecido. Si ninguna de las condiciones anteriores es cumplida, no queda más que aplicar la consecuencia de la presunción legal regulada.

De lo indicado anteriormente, puede concluirse que la aplicación de la presunción legal por IPNJ no se da en forma automática, ya que para llegar al efecto jurídico de gravar el incremento patrimonial detectado se debe demostrar con prueba fehaciente, primero, la existencia de un incremento patrimonial a cargo del obligado, y segundo, que este sujeto no haya podido justificar el origen que lo generó. Y es en esos casos, que la Administración queda habilitada para aplicar la consecuencia o efecto jurídico de la norma, cual es, computar el incremento injustificado como parte de la renta gravable, afectando el período en el que se halló.

A nivel general en toda legislación donde se ha implementado la aplicación de la figura del IPNJ, su consecuencia es considerar dichos elementos no justificados como parte de la renta gravable. Ahora bien, para poder imputar los elementos patrimoniales descubiertos como parte de la renta gravable, los mismos deben ser valorados y llevados como parte de la determinación de oficio practicada por la

Administración, lo cual requiere de la delimitación de medios o procedimientos de cuantificación de estos elementos.

Sobre el tema, desde una visión general, se han desarrollado dos concretos métodos de cuantificación del valor del IPNJ, sea el del “Balance más consumo” y el de “Adquisiciones más desembolsos”. Sánchez Rojas (2013) establece que el método del balance más consumo consiste en adicionar a las variaciones patrimoniales del periodo fiscal, los consumos realizados. En el tanto el método de adquisiciones y desembolsos, implica la sumatoria de todas aquellas adquisiciones de bienes, ya sea a título oneroso o gratuito, los depósitos en efectivo, los gastos, consumos y desembolsos en general efectuados durante el periodo respectivo (págs.101-104).

En función de lo indicado, si el incremento detectado corresponde a sumas dinerarias, éstas serán las que, sin más, se incluyan como parte de la renta gravable. En aquellos casos en los que el incremento se detecte por medio de la tenencia o adquisición de bienes muebles o inmuebles, o servicios, la doctrina ha reseñado que: *“En el supuesto de bienes ocultos, habrá que realizar una serie de operaciones hasta determinar la estimación de la renta defraudada. Consideramos que el importe que debe fijarse como valor del bien será diverso dependiendo de que estemos ante un supuesto de adquisición o tenencia. // Si se descubre la adquisición de éste deberá fijarse como valor el precio fijado por las partes en la transacción. (...) // (...) Por contra, si se descubre la tenencia del bien, la Administración podrá valorar el citado elemento al precio de mercado en el ejercicio respecto del que se descubre”*. (Chico de la Cámara, 1999, págs.309-310).

En este orden de ideas, al detectarse la adquisición de un bien o servicio, el incremento se cuantificará por el monto reportado en dicha adquisición, sea el precio de la venta o de la transacción correspondiente, el efectivamente satisfecho. Por el contrario, si se trata de la mera tenencia de un bien, para estos efectos será

necesario recurrir a expertos, normalmente peritos, que valúen el bien y le asignen un valor, el cual ha de corresponder con el valor de mercado del bien.

Una vez finalizado este procedimiento de cuantificación del incremento, el valor que se le hubiere asignado formará parte de la renta gravable según corresponda en cada sistema tributario.

No obstante, esta imputación deberá respetar los plazos de prescripción que correspondan, por lo que la Administración no podrá incluir dichos elementos si el obligado logra demostrar que el IPNJ proviene de periodos sobre los que ya ha acaecido la prescripción. Al respecto, Pont Mestres (1992) ha sido insistente y reiterativo al indicar que las *“ocultaciones patrimoniales y las rentas no declaradas constituyen porción de la base imponible, pero con el límite temporal de la prescripción del derecho de la Administración a determinar la deuda tributaria”* (pág.123).

Sobre este particular, se debe traer a colación que la aplicación del IPNJ requiere una imputación temporal, o sea ligar dicho incremento patrimonial a un periodo fiscal específico.

Respecto a la imputación temporal que implica la aplicación del IPNJ, la doctrina se ha decantado por dos claras opciones:

1. Imputar el incremento al periodo fiscal en que se descubre el mismo (aquel que está siendo objeto de control).
2. Imputar el incremento al periodo fiscal en que aflora la riqueza (fechas de adquisición y consumo).

Si se toma la primera opción, es dable indicar que ésta constituye la aplicación más favorable para la Administración, pues obvia la valoración respecto al verdadero origen temporal del incremento detectado, limitándose simplemente a descubrir el incremento, determinando que el mismo no tiene justificación y

por ende, procede a gravarlo. No obstante, gravar el incremento en el periodo fiscal que se descubre, podría estar vulnerando cierta seguridad jurídica que se consolidó con el paso del tiempo.

En este sentido, como lo señala García Novoa (2015) una de las principales manifestaciones de la seguridad jurídica se enmarca en la interdicción de la arbitrariedad, subordinando claramente el actuar de la Administración a lo legalmente regulado, respetando para ello los institutos jurídicos primigenios, como podría ser para el caso en concreto, la prescripción (págs.28-29).

Tomando en consideración lo mencionado, gravar el incremento en el periodo en que se descubre, sin efectuar una valoración real del momento temporal en que se adquirió, se estaría violentando uno de los derechos fundamentales que le asiste al obligado, sea la seguridad jurídica que se brinda con el instituto de la prescripción, lo cual implicaría que la actuación de la Administración sea altamente cuestionada. No obstante lo anterior, es importante mencionar que varias legislaciones han apostado a esta determinación del periodo fiscal, asumiendo que el IPNJ se imputa al periodo en que se descubre el mismo, sin embargo, expresamente en dichas legislaciones, se establece que esta determinación deberá respetar los plazos de prescripción, modo a través del cual se subsana en alguna medida la mayor crítica que se le puede atribuir a esta posibilidad.

En lo tocante a la segunda opción mencionada, imputar el IPNJ al periodo fiscal en que hubiere surgido o aflorado la riqueza, implicaría que el periodo imputable del hecho imponible corresponda a las fechas de adquisición de los bienes patrimoniales, realización de consumos y gastos, por lo que se trasladaría la temporalidad a las fechas de afloramiento de la expresión de la riqueza económica; constituyendo una medida adecuada y práctica, que asegura la determinación de la realidad económica del obligado, y que incluso además, implica que la Administración deberá estarse aún más a los términos de la prescripción

tributaria previamente indicada, de forma que únicamente podrá gravar tal incremento, en el tanto no haya acaecido ese instituto.

Resulta por tanto factible concluir, que una vez demostrado el IPNJ, definido el periodo fiscal en que se impute y habiéndose cuantificado su valor, el efecto en el aumento del patrimonio será delimitado como renta gravable.

### 3. COMPATIBILIDAD ENTRE EL INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO Y EL GRAVAMEN DE RENTAS ILÍCITAS

Como se ha indicado, la figura del IPNJ implica el descubrimiento de bienes o adquisiciones que no se corresponden con lo declarado y en virtud de ello, la norma permite inferir que esos bienes o adquisiciones tienen su origen en la actividad gestionada por el obligado, por lo que se imputan como parte de su renta gravable. No obstante, esta aplicación debe ser analizada, por cuanto ello podría habilitar la posibilidad de someter a imposición fiscal aquellos rendimientos económicos que no tienen un origen o fuente conocida, por lo que la procedencia de éstos resulta incierta, insegura e incluso hasta podría ser ilícita. Esta situación ha llevado a plantearse la interrogante sobre si, con la aplicación de este instituto se estaría en algún margen legalizando ingresos que eventualmente se han obtenido con la gestión de actividades ilícitas.

La tributación de fondos provenientes de actos ilícitos ha sido un tema de suma relevancia a nivel doctrinal, y sobre el cual, a la fecha, aún no hay una postura fija; sin embargo, se procurará poner en evidencia de forma resumida, las diferentes tendencias, de modo que se pueda generar un criterio adecuado.

Sobre el particular, inicialmente debe evidenciarse que existe una diferencia entre realmente ignorar el origen o la fuente de donde provinieron los ingresos que dieron pie al incremento patrimonial descubierto -que es en

realidad el espíritu y objetivo que cobija la figura del IPNJ-, y el tener la seguridad de que esos ingresos se originaron en actividades ilícitas y aun así someterlos a gravamen.

En una primera instancia, el gravar ingresos cuyo origen se desconozca, justamente es el fundamento de haber implementado la figura del IPNJ. La aplicación de esta figura admite la imposibilidad de la Administración para determinar la fuente que diera origen a esos ingresos, así como su licitud o ilicitud. En tal sentido, lo que se grava es la existencia de un incremento de patrimonio, cuyo origen no logra ser justificado por el obligado ni puede ser comprobado por la Administración, presumiéndose que se ha generado producto de la actividad económica desarrollada y que se ha mantenido oculto para todos los efectos impositivos.

En realidad, como se afirma por algunos autores, la verificación de la licitud o ilicitud de la fuente que generó los ingresos no es ya resorte de la Administración Tributaria, pues se considera que ello trasciende sus facultades, las cuales en concreto se enfocan en procurar una adecuada tributación respetando los principios constitucionales tributarios. En sí, la existencia del incremento patrimonial es lo que habilita la aplicación del IPNJ, sin exigírsele a la Administración la confrontación respecto a la ilicitud o licitud de la fuente que lo originó, estimándose justamente que impedir el gravamen sobre estas sumas dinerarias donde se desconoce su procedencia, podría resultar más gravoso e incluso vulnerar los principios constitucionales tributarios de igualdad y generalidad (Bravo Cucci, 2004).

Ahora bien, diferente situación se plasma cuando en efecto la Administración ya tiene conocimiento de que los ingresos existentes provienen de actividades ilícitas, en tal caso, el marco de acción de la Administración cambia profundamente, por cuanto no se estaría ya frente a ingresos cuyo origen se desconoce, sino por el contrario, se tendría pleno conocimiento de su fuente, y que ésta incluso proviene de una actividad ilícita. Ante tal panorama resulta atinado preguntarse: ¿qué

pasaría si la Administración, en virtud de algún proceso de control, descubre que en realidad esos ingresos sí provienen de una actividad ilícita como podría ser el lavado de dinero, el narcotráfico, la trata de personas, entre otros?, en este escenario ¿estaría la Administración aún facultada para gravar esos ingresos?

Para responder a esta interrogante, en forma general, la doctrina se ha decantado por dos opciones, la primera afirma que sí se pueden gravar ingresos provenientes de actividades ilícitas, mientras que la segunda se inclina por lo contrario, señalando la imposibilidad de gravarlos.

Bajo esta línea, un aspecto neurálgico de la tributación de los ingresos provenientes de actividades ilícitas se enmarca justamente en valorar y aquilatar si el someter a gravamen estos ingresos implica una complicidad o “inmoralidad” por parte del Estado, o bien, si puede simplemente verse como una mera imposición fiscal más, que somete toda riqueza al deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos con criterios de igualdad, sin importar realmente su fuente u origen.

Aquellos que apoyan la imposición de ingresos, sin importar su procedencia lícita o no, basan su postura en un aforismo que resulta interesante traer a colación: *pecunia non olet*, el cual, por medio de una metáfora, valida la percepción del dinero sin importar su procedencia (Sánchez Rojas, 2014, pág.121). En tal caso, defienden la posibilidad de gravar el producto de actividades ilícitas y afirman que el objetivo final del derecho tributario es obtener los recursos necesarios para que el Estado logre satisfacer las necesidades públicas de la sociedad, brindando el acceso a servicios públicos que son disfrutados por todos, tanto quienes desarrollan actividades lícitas como ilícitas, por lo que se considera que no imponer tributos sobre quienes ejecutan estas últimas sería en cierto modo violentar la igualdad y generalidad que propugna el mismo sistema tributario, pasando entonces la ilicitud a un “segundo plano”.

La aparente vulneración a los principios de igualdad y generalidad, son pues los pilares fundamentales que sostienen la factibilidad de tributar sobre réditos que provengan de actividades ilícitas. El caso contrario implicaría aplicar una “exención” a los delincuentes, mientras que a los ciudadanos que sí respetan el ordenamiento jurídico se les impone la carga tributaria. Al respecto se considera suficiente advertir la existencia de una manifestación de riqueza que evidencie capacidad contributiva, para que ella pueda ser sometida a tributación, permaneciendo la licitud o ilicitud de la actividad que genera esa riqueza, ajena al Derecho Tributario, y considerándose por tanto irrelevante para la constitución del hecho imponible y el surgimiento de la obligación tributaria.

En seguimiento a esta última postura, varias legislaciones tributarias ya han adoptado explícitamente la potestad Estatal de gravar las retribuciones provenientes de actividades ilícitas, tal es el caso de Italia, Estados Unidos, Inglaterra y Francia.

Por el contrario, quienes mantienen la tesis opuesta, fundamentan su postura en un aspecto no solo técnico sino también moral, bajo esta última visión, ambos ordenes normativos, el derecho y la moral, se traducen en deberes que han de ser respetados no solo por los ciudadanos, sino por el mismo Estado, situación que lleva a cuestionarse la tributación de actividades ilícitas. En esta línea, quienes consideran que no se debe gravar el producto de las actividades ilícitas, sostienen que la Administración está impedida para hacerlo inicialmente debido a un aspecto moral.

Esta corriente opositora, se conoce como una postura clásica, de corte moralista, denominada por parte de la doctrina como “*Estado Cómplice o Amparador del ilícito*”, la cual se sustenta en repeler la posibilidad de tributación de los actos ilícitos por considerar que con esta actuación se podría visualizar que el Estado estaría de algún modo “amparando” tales conductas ilícitas, e incluso podría convertirse en “cómplice” de las mismas

al estar recibiendo beneficios de su realización (Bravo Cucci, 2014).

Esta tendencia por tanto, se enmarca en delimitar precisamente que el Estado no debe participar activamente como receptor de tributos que se sustenten en actividades que resultan declaradas por el mismo Estado como ilícitas. Es un asunto de que *“el mismo hecho no puede ser y dejar de ser para el Derecho”*, aspecto que introduce otro argumento valedero para quienes apoyan la teoría de no someter a gravamen el producto de las actividades ilícitas, aplicando una visión de unidad que posee el ordenamiento jurídico, de forma que dentro del mismo no podrían existir contradicciones que riñan con el contenido general que se regula.

Coinciden Bravo Cucci (2014) y Oscar Díaz (2006) en que no puede existir semejante incongruencia legislativa, donde por un lado un segmento del ordenamiento jurídico tipifica a cierta actividad como antijurídica, enmarcándola como una conducta ilícita sancionada con una pena, y otro segmento del mismo ordenamiento, en total disonancia considere a esa conducta como un hecho imponible y prevea incluso la generación de consecuencias jurídicas legales derivadas del mismo.

Otro de los argumentos expuestos por quienes definen la improcedencia de gravar tales rubros, se enfoca en un aspecto más técnico que moral o legal, y se fundamenta en que a través de un acto ilícito un sujeto no puede realmente incrementar su patrimonio, por cuanto quien delinque no es titular del producto de su ilegal actuar, razón por la cual no podría sostenerse que incrementó su patrimonio y por ende tampoco muestra capacidad contributiva susceptible de tributación.

No se puede anteponer un concepto de capacidad contributiva sobre bienes que carecen de título jurídico válido que respalde al poseedor de los mismos, esto por cuanto parece indiscutible para quienes apoyan esta tesis, que el fruto de una actividad ilícita no puede entrar de iure en la esfera del sujeto, lo que implica que

no cabe disponibilidad jurídica sobre éste y por tanto no se puede considerar un incremento de patrimonio susceptible de gravamen.

Sánchez Rojas (2014, pág.127) expone el tema evidenciando que, si bien existe un apoderamiento material de los bienes producto de la actividad ilícita, con este acto no se cumplen todos los elementos necesarios, pues se requiere además que esa transferencia de dominio sea válidamente reconocida por el ordenamiento jurídico. En el caso de un patrimonio obtenido como rédito de un actuar ilícito, a pesar de constituir un incremento patrimonial, éste debe calificarse de ficticio y transitorio, obtenido en contra del orden legal, por lo que el mismo es nulo, imposibilitándose su consideración como un aumento de patrimonio real y efectivo.

En esta misma línea de pensamiento, Chico de la Cámara (1999, págs.266-267) considera que la responsabilidad nacida de la comisión del delito impide por tanto el nacimiento de la obligación tributaria, ello debido a que la reparación o restitución del bien jurídico lesionado vendría a eliminar el fundamento del hecho imponible del tributo, sea la real manifestación de una capacidad económica susceptible de ser gravada, y la cual deja de existir cuando el Estado elimina los efectos económicos del delito mediante las medidas de responsabilidad civil proclamadas.

Este tema se conecta con la aplicación del secuestro penal, que regula en la generalidad todo ordenamiento represivo y donde la confiscación del producto ilícito funciona como medio de restitución y resarcimiento del daño producido, lo cual les resta a estos productos el carácter real de patrimonio susceptible de tributación (Oscar Díaz, 2006, pág.318).

Resulta indiscutible que, la posición que defiende la imposibilidad de gravar este tipo de ingresos se fundamenta concretamente no en meros aspectos moralistas, sino más que todo técnico-tributarios, al indicar que la aparente riqueza generada por actos

ilícitos, deja de representar capacidad contributiva susceptible de tributación, cuando la misma es objeto de decomiso o retención por parte del Estado.

Personalmente me inclino más por la segunda postura, apostando por la imposibilidad de la Administración de gravar ingresos obtenidos mediante actividades ilícitas, haciendo más las palabras del autor peruano Bravo Cucci (2014): “(...) *Quien delinque no es titular del producto de su ilegal actuar, razón por la cual no podría sostenerse que incrementó su patrimonio, y que por ende muestra una capacidad contributiva susceptible de tributación.* (...)”.

Trayendo estas consideraciones a la figura del IPNJ, resulta relevante efectuar las siguientes distinciones. La aplicación de esta figura supone justamente que la Administración ignore el origen o fuente de los ingresos que permitieron el incremento de patrimonio, por lo que, en el tanto ello se mantenga así, el instituto del IPNJ tiene plena capacidad de ser invocado por la Administración. No obstante, cuando ya existe un conocimiento de que esos ingresos provienen de actividades ilícitas, ello significa que ya se tiene demostrada la fuente u origen que los produjo, por lo que no podría entonces aplicarse las regulaciones que sobre el IPNJ.

En conclusión, la aplicación del IPNJ procede en el tanto realmente se desconozca el origen o fuente que dio lugar al incremento patrimonial descubierto. En el momento que la Administración tenga conocimiento de esa fuente ya no existe IPNJ, pues justamente pasa a ser un incremento patrimonial justificado, teniendo en consideración que esa justificación, podría implicar el conocimiento de que ese aumento en el patrimonio nace con motivo de la realización de actividades ilícitas, en cuyo caso el análisis y la valoración se enfocan en si procede o no legalmente gravar ingresos provenientes de actividades ilícitas, aspecto que será propio de cada sistema tributario.

Ahora bien, un aspecto esencial que debe tomarse en consideración es que el hecho de que la Administración hubiere gravado el incremento patrimonial descubierto, al amparo de la figura del IPNJ, ello no impide la valoración por parte de los órganos competentes, para delimitar si esas sumas pudieran provenir de actos ilícitos, o sea, el hecho de que la Administración los grave como un IPNJ, no implica que los mismos queden “legalizados” para todos los efectos. Por lo que podría darse el caso, de que algún IPNJ gravado por la Administración Tributaria, sea luego cuestionado por otros órganos, por provenir de actividades ilícitas como el narcotráfico, el lavado de dinero o la trata de personas, entre otros.

En este sentido, cabe recordar que la Administración Tributaria no está en la obligación de probar la licitud o ilicitud de la fuente que originó el incremento patrimonial detectado, por el contrario, justamente al desconocerse el origen del mismo, es que procede emplear al instituto en cuestión. Ahora bien, una vez aplicado el IPNJ, ello no sería suficiente para que el obligado, pueda en otras instancias investigativas validar o justificar el origen de los dineros que le permitieran efectuar las adquisiciones patrimoniales.

#### **4. LA IMPUTACIÓN DEL DELITO FISCAL POR INCREMENTO PATRIMONIAL NO JUSTIFICADO**

La aplicación del IPNJ trae además del cuestionamiento respecto a la tributación de réditos lícitos o ilícitos, un aspecto que también debe ser analizado, y que se refiere concretamente a la posibilidad de que esta figura sea tenida como un delito tributario perseguible a instancias penales. La interrogante pasa por el análisis y aceptación de aplicar una presunción legal para imputar a un obligado tributario su incumplimiento con el deber de haber tributado según lo ordena la ley, haciendo a esa conducta reprochable en la vía penal.

Previo a ahondar el tema específico, resulta necesario visualizar que, en la generalidad de los sistemas tributarios, la legislación regula e implementa todo un desarrollo sancionador que procura en cierta medida reprimir aquellos comportamientos que no se adecúen a lo ordenado por la normativa tributaria. Ello por cuanto, del incumplimiento a la normativa tributaria, según la conducta cometida, podría activarse la puesta en marcha del aparato represivo del Estado, accionando la facultad sancionadora que se encuentra sustentada en el *ius Puniendi del Estado*, sea en la potestad que ostenta el Estado para sancionar, tanto en sede administrativa como judicial.

En función de este *ius Puniendi Estatal* existe una necesaria identidad entre aquellos ilícitos penales y los administrativos, identidad que igualmente se ve reflejada en el procedimiento y las normas que los regulan, palpándose una identidad ontológica entre estos (Pérez-Piaya Moreno, 2008, págs.30-33). Llevando ello al ámbito tributario, existen por tanto hechos ilícitos tributarios, que los diferentes ordenamientos jurídicos han venido a distinguir en dos grandes categorías, las infracciones administrativas y los delitos tributarios.

La diferencia marco entre estas categorías radica básicamente en el órgano que las aplica, así como en las consecuencias reguladas por el ordenamiento para cada una de ellas. Así, para lo que respecta a las infracciones administrativas, la competencia para aplicar alguna sanción recae en la Administración Tributaria; mientras que en el segundo, el delito tributario, esta competencia es trasladada a instancias judiciales, propiamente en el área penal.

A pesar de ello, al existir un mismo origen y fundamento, el cual radica en el *ius Puniendi del Estado* y al existir esa entidad ontológica, resulta también aceptable que el procedimiento que se siga en ambos estados y que regula la imposición de estas sanciones, sea regido por los mismos principios, los cuales han de ser comunes

tanto para el ámbito administrativo como para el penal. Como lo indica Pérez-Piaya Moreno (2008), ello asegura un mismo régimen garantista, sin importar cual sea el órgano sancionador ante el que se siga el proceso punitivo (págs.36-40).

Tomando en consideración lo establecido previamente, resulta relevante mencionar y reiterar que la delimitación legal de un delito tributario, configurado jurídicamente, implica el desarrollo de un proceso penal cuya competencia recae en la sede judicial penal, de suerte que al ligar el sistema sancionador tributario con la materia penal tributaria, surge consecuentemente el deber de aplicar todos los principios que privan en esta última, encontrándose impregnado el proceso de los principios penales constitucionalmente regulados como lo son la legalidad penal, la tipicidad, el *non bis in idem*, culpabilidad, presunción de inocencia, derecho a ser informado, derecho a la prueba, derecho a no declarar contra sí mismo, entre otros.

Profundizando aún más en la figura del delito tributario, se puede señalar que como tal, se constituye en un delito de resultado que para su aplicación efectiva requiere de un verdadero y palpable perjuicio, o sea es menester la consumación de un perjuicio económico sufrido básicamente por el Estado, quien se personifica mediante la Administración Tributaria. Este perjuicio se materializa a través del no pago de los impuestos.

No obstante, como lo afirma Oscar Díaz (2006), en la dogmática penal del delito tributario, lo que se persigue en realidad es la conducta que evidencia la deformación de las bases imponibles, con la intención de engañar al fisco. Se yerguen así los dos elementos esenciales, el subjetivo, manifestado mediante el propósito de no cumplir deliberadamente los deberes exigidos por las leyes tributarias, y el objetivo, evidenciado por medio del incumplimiento material concretado con el no pago del impuesto debido (pág.3).

La problemática concreta, se plantea justamente cuando el IPNJ pretenda ser calificado como un delito tributario, ello por cuanto existe gran parte de la doctrina que visualiza gran dificultad para demostrar la presencia de este elemento subjetivo en la figura del IPNJ, saltando de forma prácticamente automática la interrogante de si el IPNJ puede ser llevado a instancias penales y ser objeto de un proceso penal tributario. Esta dificultad se concreta al ligar el carácter de presunción legal que tiene el IPNJ con el respeto a los principios propios de la materia penal, específicamente respecto a la presunción de inocencia.

La no aceptación del IPNJ como delito tributario podría verse fundamentada en que la inversión de la carga de la prueba que aparentemente acarrea la aplicación del IPNJ, impide que el juez tenga un juicio de valor válido que le permita dictar una condena penal, evidenciado además que las presunciones ostentan una fragilidad procesal para ser tenidas como válidas a efectos de imponer las sanciones o penas que se pretendan (Chico de la Cámara, 2008, pág.91).

Para dilucidar adecuadamente el tema, ha de tenerse presente que el principio de presunción de inocencia es considerado como un principio rector del proceso penal, de ineludible observancia que instituye que toda persona acusada de la comisión de un delito, debe ser considerada inocente en tanto no se establezca legalmente dentro de un proceso penal su culpabilidad, a través de una sentencia definitiva.

La presunción de inocencia es, por tanto, una de las máximas garantías del imputado y uno de los pilares del proceso penal acusatorio. Es un principio que rige sin excepciones en el ordenamiento sancionador, debiendo ser respetado en la imposición de cualquier sanción, sea aplicada en el ámbito administrativo como en penal; motivo por el cual la punibilidad del sujeto se encuentra condicionada a un procedimiento contradictorio donde priva el “juego” de la prueba.

En este sentido, una de las consecuencias de su aplicación, es justamente que la carga de la prueba respecto al hecho punible, la asume directamente la parte acusadora, debiendo ésta probar la comisión del hecho tipificado en la norma como delito tributario, siendo admisible para ello el uso de pruebas directas y/o indiciarias que se obtengan dentro del marco de la ley, y que permitan aplicar criterios de fiabilidad que diluyan toda “duda razonable” (Pérez-Piaya Moreno, 2008, págs.63-64).

Al contraponer lo establecido supra respecto a la presunción de inocencia, con el carácter de presunción legal del IPNJ, existe el riesgo de malinterpretar lo que algunos consideran una contraposición de las figuras, por una aparente inversión en la carga de la prueba en cabeza del obligado.

Dentro del análisis gestionado a la figura del IPNJ se estableció como requisito para su aplicación el demostrar fehacientemente la existencia del incremento patrimonial, y que éste se encontraba bajo la titularidad del obligado, por lo que, una vez probados los incrementos patrimoniales injustificados, podría considerarse probado el elemento directamente conformador de la noción de renta establecida por la ley, sin que para ello exista presunción legal de ningún tipo. Ante ello, ha de quedar claro que indiscutiblemente la carga de la prueba, respecto a la existencia y titularidad de los incrementos patrimoniales le corresponde a la Administración Tributaria, quien debe suministrar, recoger y aportar los elementos probatorios que demuestren el supuesto de hecho tipificado en la norma, teniendo completa habilitación el obligado de desvirtuar los elementos aportados.

No hay en realidad ninguna inversión de la carga de la prueba en sentido propio, lo que surge es una posibilidad de justificar el origen de ese incremento patrimonial, siendo el obligado, quien mejor puede conocer su causa y origen. Precisamente lo que se origina es la aplicación

del principio contradictorio, donde frente a la prueba aportada por la Administración, el obligado tiene plena facultad de aportar elementos probatorios que desvirtúen aquellos ofrecidos por la Administración.

De esta forma, no se visualiza ningún quebranto al principio de presunción de inocencia, pues se le permite al obligado un derecho de réplica -existente en todo proceso legal-, donde podrá desvirtuar la prueba de cargo con la cual la Administración basa su determinación. En caso de que el sujeto logre en sede penal una explicación mínimamente razonable, operaría el instituto de la “duda razonable” y consecuentemente se resolvería a su favor aplicando el *in dubio pro reo*, situación que se justifica debido que solamente se podrá condenar bajo un convencimiento firme.

De lo referido, la presunción de inocencia en realidad no se opone a que la convicción judicial de un proceso penal pueda forjarse por medios probatorios indiciarios, los cuales deberán ser claramente demostrados, explicitando el razonamiento lógico utilizado para que a partir de éstos se llegue a la convicción de que el sujeto cometió la conducta tipificada en la norma, en sí es preciso concretar los indicios y el razonamiento por lo que se llega a la afirmación de la comisión de los hechos constitutivos del delito.

No obstante, en materia del IPNJ, la acreditación en sede penal no será únicamente de los incrementos patrimoniales, sino que además se deberá probar el ánimo defraudador, el cual podrá evidenciarse mediante inferencias derivadas de los actos, teniendo claro que el estado subjetivo del infractor difícilmente sea acreditado mediante prueba directa, siendo menester acudir a la indirecta al efecto.

En este sentido, es importante hacer notar que en España como en otros países sí se han logrado pronunciamientos emitidos por los tribunales penales y relacionados con los incrementos patrimoniales no justificados, que han permitido establecer

jurisprudencia en la materia, por medio de la cual se pueden extraer criterios mínimos sobre los cuales debe asentarse la aplicación del IPNJ, teniendo entre ellos: primero, la aceptación de admitir que el instituto se sustente por medio de presunciones *iuris tantum*; segundo, que el IPNJ se fundamente en una pluralidad de indicios que apunten todos en una misma dirección, constituyéndose en prueba inequívoca y por ende, prueba de cargo; tercero, que esos indicios previamente referidos se encuentren claramente acreditados (Lario Parra, 2015, págs.144 a 116).

Consecuentemente, como puede extraerse de lo indicado previamente, resulta necesario visualizar que en sede penal, la prueba procura la acreditación de hechos, buscando llegar a una verdad real o material, según los elementos probatorios que se tengan, pudiendo ser directos o indiciarios. En este último caso, la prueba indiciaria reviste el mismo carácter y valor que aquella que se califica como directa, existiendo plena legitimidad constitucional de establecer la constitución de hechos mediante elencos probatorios basados en indicios, en el tanto esos hechos constitutivos de delito se puedan deducir de los indicios presentados, a través de un razonamiento mental lógico y acorde con las reglas de la sana crítica, llevando a una calificación que sustente el hecho tipificado como delito tributario (Chico de la Cámara, 2008, págs.88).

Como lo ha mencionado Lario Parra (2015), la jurisprudencia española ha establecido que, para que por medio de la vía indirecta se llegue a la convicción sobre la culpabilidad de un sujeto, se requiere la acreditación o demostración irrefutable de una pluralidad de indicios; esto por cuanto se estima que un solo indicio es por definición equívoco respecto al conocimiento del hecho que indica, mientras que la pluralidad de indicios, apuntando todos en la misma dirección, sí puede convertirse en una prueba incuestionable, eliminando cualquier duda razonable que pudiese plantearse (pág.115).

Asimismo, el aceptar la posición radical de que los IPNJ no pueden ser llevados a instancias penales provocaría un margen de impunidad e incluso desigualdad entre los obligados, pues equivaldría a una “exoneración” de la responsabilidad penal, dejando impune el fraude fiscal cometido por esta vía. Empero, ha de quedar transparentado que su aplicación indiscutiblemente debe someterse a los principios penales, visualizando que en realidad no existe una vulneración a la presunción de inocencia que se erige en materia penal.

Costa Rica aún tiene pendiente avances en este tema; empero, en el año 2017, se emitió la primera sentencia penal, voto N°354-2017 emitido por el Tribunal Penal a las catorce horas del ocho de setiembre de dos mil diecisiete, donde se condena por la detección de un IPNJ: *“(...) Los procedimientos y pruebas de auditoría llevados a cabo en el presente caso, permiten establecer incrementos patrimoniales no justificados en los periodos fiscales analizados, a partir de la depuración de los movimientos acreedores mostrados en las cuentas corrientes bancarias del Grupo. (...) // (...) Por consiguiente, el Incremento Patrimonial No Justificado se estableció a partir de los movimientos de los estados de cuenta bancarios y se identificó un incremento producido en el patrimonio del contribuyente, que no tiene justificación en ingresos debidamente registrados y declarados y que, como lo dispone el párrafo tercero del artículo 5° de la Ley 7092 (Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento),*

*forman parte la renta bruta del contribuyente... Asimismo en el punto 4.3.2 del Informe N° 277-DEF-567-04/08, se indicó que el análisis que realizó esta Sección se orientó a determinar la posible diferencia entre los depósitos registrados en las cuentas bancarias de los componentes del Grupo, y los ingresos declarados por ese Grupo, lo cual constituye un incremento patrimonial que no tiene justificación en los ingresos debidamente registrados y declarados. (...)”*

Es clara y tajante la sentencia referida, en el tanto establece expresamente la existencia de un delito tributario originado por medio del instituto del IPNJ, el cual bien lo establece la sentencia, sí fue cabalmente demostrado por las unidades correspondientes, mediante el análisis de cuentas bancarias y los consecuentes ingresos que fueran en cada una de ellas reportados, así como la comparación de los mismos con las declaraciones tributarias respectivas.

Resulta entonces acertado afirmar que un IPNJ puede ser una figura que permita la aplicación del delito tributario, en el tanto los hechos esenciales de demostración del incremento patrimonial sin justificación alguna sean sustentados mediante prueba, directa o indiciaria.

## CONCLUSIÓN

- El incremento patrimonial no justificado -IPNJ por sus siglas- es un mecanismo jurídico mediante el cual se determina presuntivamente la obligación tributaria, en la medida que considera renta gravable el incremento cuantitativo que experimenta un sujeto en sus bienes, activos, derechos o en sus consumos o gastos en un ejercicio determinado, de forma que éste no se corresponda con lo declarado y sin que pueda ser debidamente justificado.
- Cuando la Administración pretenda aplicar la figura del IPNJ, uno de los requisitos esenciales que debe demostrar es justamente la existencia de elementos que hayan incrementado el valor del patrimonio general del obligado y que este incremento no se corresponda con el declarado. En esta línea, tres son los aspectos básicos que deberán ser probados por la Administración, el primero enmarcado en poner de manifiesto la existencia del elemento patrimonial descubierto; el segundo, delimitar quien disfruta de su titularidad; y finalmente que, con su detección, el patrimonio real descubierto resulte diferente del declarado.
- El IPNJ es una presunción legal de carácter relativa o *iuris tantum*, por lo que admite prueba en contrario. Doctrinalmente y en derecho comparado, para enervar la aplicación del IPNJ, el obligado deberá enfocar su defensa en procurar demostrar alguno de los siguientes aspectos: que el hecho base del que parte la presunción no es real, o sea demostrar que los elementos patrimoniales detectados por la Administración, en realidad no le pertenecen, no son de su propiedad; que el incremento detectado corresponde a rubros que se encuentran exentos, no sujetos o que ya hubieren sido declarados; o bien, que el incremento descubierto se originara en un periodo fiscal prescrito.
- El IPNJ no implica una inversión en la carga de la prueba, sino por contrario lo que habilita es el ejercicio pleno del derecho de defensa, donde el obligado tributario puede aportar la prueba correspondiente para justificar el incremento de referencia y con ello inhabilitar su aplicación, por lo que esta fase es el reflejo de un adecuado derecho de defensa, previo a emitir el acto de determinación de la obligación tributaria.
- En relación con la cuantificación del IPNJ, la misma puede darse por su valor nominal, en caso de dinero, o bien, según los valores de mercado, si se trata de bienes o servicios.
- La creencia de que el IPNJ habilita la imposición tributaria respecto a ingresos obtenidos de actividades ilícitas debe ser descartada. Cuando se tenga certeza que esos ingresos provienen de ese tipo de actividad, no cabría la aplicación del IPNJ, primero porque ya se conocería la fuente que dio origen a los incrementos y segundo, al ser los bienes objeto de un comiso no existiría capacidad económica que gravar. A contrario *sensu*, si la Administración no tiene conocimiento de la fuente u origen que dio lugar a los incrementos patrimoniales detectados, ello es justamente el supuesto tipificado para la aplicación del IPNJ, aspecto que tampoco impide una investigación posterior por órganos competentes, que pudiese definir el origen ilícito de esos réditos.
- La gestión de un IPNJ en el ámbito sancionador puede ser valorado tanto como una infracción administrativa, como un delito tributario. En este último caso, para todos los efectos, se requiere una demostración probatoria por parte de la Administración del hecho base que sustenta la aplicación del IPNJ, de forma que se aporten los elementos probatorios indiciarios suficientes para forjar una convicción razonable, por medio de un razonamiento lógico, situación que se considera no vulnera en ningún caso el principio de presunción de inocencia, como lo postulan algunos autores.

## REFERENCIAS

- Bravo Cucci J. (Octubre 2004). Los actos ilícitos y el concepto de renta, Ponencia presentada en las Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, Instituto peruano de Derecho Tributario, Lima.
- Calvo Vergez J. (2012). La tributación de ganancias y pérdidas patrimoniales en el IRPF, Pamplona, Editorial Aranzadi.
- Casado Ollero G. (2008). Ganancias Patrimoniales no justificadas y delito fiscal, Justicia y Derecho Tributario – Homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez, Banacloche Palao J., Banacloche Palao B., Banacloche Palao C. (Coords.), Madrid, La Ley.
- Chico de la Camara P. (1999). Las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF, 1999, Madrid, Marcial Pons-Instituto de Estudios Fiscales.
- Chico de la Camara P. (2008). “Compatibilidad de los derechos fundamentales a la tutela judicial efectiva, a la intimidad y a la presunción de inocencia en relación con el delito fiscal derivado de ganancias no justificadas de patrimonio”, Urresti E.J., Comes F.L. (Dir.), El delito fiscal, aspectos sustantivos, procesales y constitucionales, Buenos Aires, Editorial AdHoc.
- Chico de la Camara P. (2015). “SSTC6/2007, de 15 de enero: Compatibilidad del derecho a la tutela judicial efectiva con la imputación penal de un delito a través del expediente administrativo de las ganancias no justificadas de patrimonio en el IRPF”, Crónica Tributaria N°154.
- García Novoa C. (2015). “Aplicación de los tributos y seguridad jurídica”, Derecho & Sociedad 27. Asociación Civil.
- Lario Parra (Marzo 2015). “Los incrementos de patrimonio no justificados y el delito fiscal. Posición jurisprudencial”, Gaceta Fiscal N°350.
- Oscar Díaz V. (2006). Ilícitos tributarios, Perspectivas jurídica y económica, Buenos Aires, Editorial Astrea.
- Pérez-Piaya Moreno C. (2008). El Procedimiento sancionador tributario: Especial referencia a su tramitación separada, Madrid, Tirant lo Blanch.
- Pérez Royo I., Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 1999, Madrid, 3ª Edición, Marcial Pons Ediciones Jurídicas S.A.
- Pérez Royo F. (Dir.), Curso de Derecho Tributario. Parte Especial, 2018, Madrid, 12ª Edición, Editorial Tecnos.
- Pont Mestres M. (1992). Los incrementos de patrimonio y la prescripción en el impuesto de sociedades, Madrid, Editorial Civitas S.A.
- Sanchez Rojas O. (2013). Incremento patrimonial no justificado, Lima, SUNAT - INDESTA.

# La autoridad competente para declarar la elusión tributaria en Chile y en el derecho comparado

Felipe Rodrigo Conejeros Saavedra

## SINOPSIS

El presente artículo aborda un tema poco debatido pero que resulta de relevancia para los distintos países del mundo y especialmente para Chile, que dice relación con quién es la autoridad competente para declarar la elusión tributaria: la Administración Tributaria (AT) o los Tribunales de Justicia.

El objetivo es examinar el carácter excepcional a nivel comparado del procedimiento administrativo y judicial para

declarar la elusión en Chile, haciendo un breve repaso por el derecho comparado a través de un cuadro que muestra el número de países pertenecientes a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) que tienen una norma general antielusión (NGA), y quién es la autoridad competente para declarar la elusión.

**PALABRAS CLAVE:** Elusión tributaria, Declaración de elusión, Norma general antielusión, Procedimiento para declarar la elusión

## CONTENIDO

Introducción

1. El Derecho Tributario y el Derecho Administrativo Sancionador
2. Jurisprudencia del Tribunal Constitucional y la Corte Suprema de Chile en relación al Derecho Administrativo Sancionador
3. Autoridad competente y procedimiento de declaración de la elusión tributaria en Chile

4. Autoridad competente para declarar la elusión tributaria en los países miembros de la OCDE

5. Modelo de Código Tributario del CIAT en relación a la elusión

Conclusión

Referencias

Anexo I

## AUTOR

Contador Público y Auditor. Ingeniero en Información y Control de Gestión. Máster Internacional en Hacienda Pública y Administración Tributaria, UNED e Instituto de Estudios Fiscales de España. Diplomado en Política y Técnica Tributaria por el CIAT. Profesional Fiscalizador Tributario del Servicio de Impuestos Internos de Chile (SII).

## INTRODUCCIÓN

El fenómeno de la elusión ha sido un tema especialmente abordado y debatido en las últimas décadas entre los profesionales y expertos tributarios de todo el mundo, producto del desarrollo administrativo y jurisprudencial que se ha suscitado ante casos emblemáticos que tienen no solo alcance nacional, sino que mayoritariamente internacional. Esto, debido a la alta complejidad que está detrás de esquemas empresariales que han sido cuestionados por las autoridades tributarias de distintas latitudes.

En Latinoamérica y particularmente en Chile, este desarrollo ha sido más bien modesto. Recién en el año 2014 se incorporó en Chile una norma general antielusión (en adelante NGA, y en inglés GAAR “General Anti-avoidance Rule”).

Al incorporar la NGA en el Código Tributario chileno, el legislador ha tomado la decisión de enfrentar la elusión como un problema para el derecho tributario, en cuanto vulnera los hechos gravados establecidos en la Ley, afecta la igual repartición de las cargas públicas y lesiona el erario nacional. Esta decisión va en línea con los esfuerzos desarrollados recientemente por los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y del G20 para combatir la elusión en el “plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” conocido internacionalmente como Proyecto BEPS por sus siglas en inglés<sup>1</sup>. Asimismo, es concordante con la Directiva Anti-Abuso de la Unión Europea (ATAD por sus siglas en inglés).

En primer lugar, en este artículo se analizará la naturaleza del derecho tributario y su relación con otras ramas del derecho para entender los motivos que tuvo el legislador para establecer una cláusula general antielusiva en el ordenamiento jurídico tributario chileno. Asimismo, se harán menciones sucintas a fallos del Tribunal Constitucional (en adelante TC) y de la Corte Suprema de Justicia de Chile que tienen relación con el derecho administrativo sancionador y que son relevantes para entender los álgidos debates que ha originado, ya no solo el establecimiento de una NGA en Chile, sino particularmente el procedimiento para declarar la elusión, que, como se verá, es bastante excepcional con relación a la experiencia comparada.

Por último, se revisará quién es la autoridad competente para declarar la elusión en Chile y en el derecho comparado. Concretamente, se analizará si la declaración de elusión se efectúa en sede administrativa aplicada directamente por la Administración Tributaria<sup>2</sup> (en adelante AT), o en sede judicial aplicada por los Tribunales de Justicia.

Cabe manifestar, que en este artículo no se analizará el contenido de las cláusulas generales antielusivas en sus aspectos jurídicos, ni de la NGA establecida en Chile, los cuales han sido latamente investigados por diversos autores y que, por cierto, seguirán siendo controversiales en la medida que se vayan presentando más casos y aumente la litigiosidad.

1 Circular 65 de 2015, Servicio de Impuestos Internos.

2 Corresponde aclarar, que en Chile la Administración Tributaria la integran tres servicios públicos distintos que actúan coordinadamente. El Servicio de Impuestos Internos, a quien le corresponde la aplicación y fiscalización de todos los impuestos internos actualmente establecidos o que se establecieron, fiscales o de otro carácter en que tenga interés el Fisco y cuyo control no esté especialmente encomendado por la ley a una autoridad diferente; el Servicio Nacional de Aduanas (SNA), servicio público encargado de vigilar y fiscalizar el paso de mercancías por las costas, fronteras y aeropuertos de la República, de intervenir en el tráfico internacional para los efectos de la recaudación de los impuestos a la importación, exportación y otros que determinen las leyes, y de generar las estadísticas de ese tráfico por las fronteras, sin perjuicio de las demás funciones que le encomienden las leyes; y la Tesorería General de la República (TGR), servicio público encargado de recaudar, custodiar y distribuir los fondos y valores fiscales, y en general, los de todos los servicios públicos, así como efectuar el pago de las obligaciones del Fisco, y otros que le encomienden las leyes. Información extraída de los artículos 1° de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, DFL N°7 de 1980, Ley Orgánica del Servicio Nacional de Aduanas, DFL N°329 de 1979, y Ley Orgánica del Servicio de Tesorerías, DFL N°1 de 1994, respectivamente.

## 1. EL DERECHO TRIBUTARIO Y EL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

Antes de adentrarnos en el tema de fondo referente a la autoridad competente y el procedimiento para declarar la elusión tributaria, es indispensable ir a la raíz de qué entendemos por derecho tributario y cómo este se relaciona con las otras ramas del derecho.

Massone (2016) nos indica que “para algunos, el derecho tributario se coloca en una difícil posición intermedia entre:

- *El derecho civil, ya que la deuda de impuesto puede clasificarse entre las obligaciones de fuente legal, sobre cuya determinación no inciden los poderes discrecionales de la administración financiera;*
- *El derecho administrativo, en el cual se inspiran las modalidades de acción de la administración financiera y algunas características de los actos emanados de ella, si bien con ausencia de poderes discrecionales en cuanto a la determinación del impuesto”.*

No obstante, el mismo autor nos indica que “*en cuanto a la otrora debatida cuestión de si las leyes tributarias pertenecen al campo del derecho público o al campo del derecho privado, la doctrina moderna está hoy de acuerdo en entender que, en su conjunto, el ordenamiento jurídico tributario pertenece al campo del derecho público, si bien son aplicables a él las nociones fundamentales del derecho privado en lo que se refiere al concepto de la obligación tributaria material*”<sup>3</sup>. Asimismo, señala que “*el derecho impositivo es derecho público. Él constituye una parte del derecho tributario, la que a su vez representa un sector del derecho financiero. El derecho financiero es derecho administrativo, y este último es un campo especial del derecho público*”<sup>4</sup>.

Esta misma concepción del derecho tributario como derecho público lo desarrolla más latamente Anguita (2017) cuando aborda la relación jurídico-tributaria como límite a la autonomía de la voluntad. En dicha obra, el autor, citando a su vez a Hensel, señala que “*Mientras que en las obligaciones del Derecho privado el contenido y el alcance de la prestación debida se precisan, por regla general, mediante declaraciones de voluntad recíprocas del deudor y el acreedor, en la obligación tributaria ese contenido y alcance se deriva de la ley*”. Reafirmando lo anterior, manifiesta que “*es posible sostener que un primer límite al principio de la autonomía de la voluntad en el derecho tributario sustancial se encuentra definido por la misma naturaleza de la relación jurídico-tributaria, la cual difiere en sus aspectos esenciales de la obligación civil, ya que los elementos de la obligación tributaria tienen su origen en la ley y no le es permitido a los contribuyentes modificarlos por pactos privados*”<sup>5</sup>.

Lo que señalan estos autores, es una forma de aproximarse al derecho tributario, que difiere en su esencia de la aproximación que tienen otros autores y/o expertos del área, que generalmente defienden la primacía de la autonomía de la voluntad y la libertad contractual, desde el derecho civil como rama del derecho privado, frente a la esfera de derecho público del derecho tributario. Esta distinción no es menor y es precisamente parte del origen y el debate de fondo que se ha tenido desde el año 2014 con la introducción de la NGA al Código Tributario en Chile.

También se ha dicho que en el derecho civil se encuentra normativa que permite recurrir a instituciones como el abuso o el fraude a la ley. Ello encontraría fundamento en el Código Civil Chileno, donde se reconocerían el fraude a la ley (artículo 11) y el principio de sustancia

3 Massone Parodi, Pedro, Principios de Derecho Tributario, Cuarta Edición Revisada y Ampliada, (Editorial Thomson Reuters, 2016), págs. 62 y 63.

4 Ídem, pág. 33

5 Anguita Oyarzún (2017) “Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea”, CIAT, IEF, AEAT.

sobre la forma (artículo 1707)<sup>6</sup>, en concordancia con el artículo 1545 del Código Civil que establece que “*Todo contrato legalmente celebrado es una ley para las partes contratantes y no puede ser inválido sino por su consentimiento mutuo o por causas legales*”.

No obstante, hay otros autores que señalan que el ejercicio de una acción civil de nulidad por simulación o fraude a la ley es un procedimiento que puede durar muchos años<sup>7</sup>; además, que el SII no tendría interés jurídicamente reconocido en pedir esa nulidad<sup>8</sup>.

Detrás de esta aproximación preponderante de la autonomía de la voluntad y la libertad contractual, también encontramos una forma de interpretar el derecho tributario conocida como interpretación literal. Este criterio de interpretación es sustentado por quienes conciben el derecho tributario como un sector conservador del ordenamiento; un sector en el cual la certeza debe ser perseguida en modo totalmente prioritario, con el doble fin de asegurar la estabilidad del presupuesto estatal y la garantía de los contribuyentes<sup>9</sup>.

No obstante, Anguita (2017) nos recuerda la jurisprudencia de la Corte Suprema de Chile que ha sostenido que “*el principio de la autonomía de la voluntad y de la libre contratación crea una ficción que consiste en asignarle al contrato, legalmente celebrado, el carácter de ley, pero para los contratantes, esto es, se establece que un contrato tiene para ellos la misma fuerza que una ley, pero dicha fuerza de ley no obliga al Estado ni a los tribunales en lo tocante a su contenido, quienes deben, enfrentados*

*a un caso concreto, precisar su alcance. En el campo del derecho tributario la ley ha entregado normas claras y precisas para la determinación de los tributos que gravan, como en el presente caso, determinadas operaciones, precisamente para sacar del ámbito privado la facultad de fijar un elemento como el precio, que es el que determina la entidad del mismo, puesto que ello conduciría a que los particulares establecieran por sí mismos, si deben tributar y en qué cantidad, lo que como ya se dijo, no es aceptable*”<sup>10</sup>.

Como se puede observar, la Corte Suprema de Chile fijó un límite al principio de la autonomía de la voluntad y la libertad contractual, consistente en que en materia civil los contribuyentes pueden actuar con libertad, pero ello no puede extrapolarse al derecho tributario, donde la ley es quién fija el hecho gravado, la base imponible y la tasa respectiva, lo cual no puede quedar entregado a las partes por su sola voluntad.

### 1.1 El derecho administrativo sancionador

En relación con el derecho administrativo y el derecho tributario, Massone (2016) señala que “*La actividad fiscal es una actividad de servicio público: objeto de interés general, a cargo de personas públicas, utilización de prerrogativas del poder público; se reúnen así los criterios más tradicionales e indiscutibles. No cabe pues asombrarse por encontrar en el estudio de la legislación tributaria los aspectos esenciales de la legalidad administrativa: situaciones desiguales enmarcadas por el derecho*”<sup>11</sup>.

6 Ver Taller de análisis “La Norma Antielusión: ¿Responde a nuestros desafíos? [https://www.youtube.com/watch?v=w4\\_FZwRC4Sw&ab\\_channel=TVSENADOCHILE](https://www.youtube.com/watch?v=w4_FZwRC4Sw&ab_channel=TVSENADOCHILE)

7 Aedo, Sandra y Mánquez, Manuel (2015). “Reforma Tributaria. Filosofía, objetivo y principales cambios introducidos por la Ley N°20.780 al sistema de impuestos en Chile”. Editorial Thomson Reuters. (Pág. 201)

8 Saffie, Francisco (2021). “¿Por qué fiscalizar la elusión mediante una cláusula general antielusión? Historia de su establecimiento en Chile y los debates políticos que genera”. Pág. 141

9 Cipollina, Silvia, “Elusione Fiscale”, Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze, Mar. 1988, pg.131, como se citó en MASSONE (2016) pág. 385.

10 Excelentísima Corte Suprema de Chile, sentencia del 24 de enero de 2002, Rol N° 4.426-00, como se citó en Anguita (2017) pág. 7.

11 Massone Parodi, Pedro, Principios de Derecho Tributario, Cuarta Edición Revisada y Ampliada, (Editorial Thomson Reuters, 2016), págs. 59 y 60.

Cordero (2019) nos indica que hay en tensión dos maneras de entender el derecho administrativo sancionador. Por una parte, desde una perspectiva de orden meramente potestativo, unilateral y cuidadoso de los derechos individuales, por lo que el Derecho Administrativo Sancionador debe ser entendido como un régimen de garantías que limite el poder de castigo de la Administración. Por otra parte, desde una perspectiva que aprecia la sanción administrativa como parte del set de herramientas con que cuenta la Administración para garantizar los objetivos de interés público, de modo que trasladar pura y simplemente la categoría del ius puniendi afecta el contenido mismo de la gestión pública<sup>12</sup>. El mismo autor señala en el caso de Chile “*el Derecho Administrativo construido tras el golpe militar de 1973 y la Constitución de 1980, enterró el pasado de un Derecho Público de instituciones y lo transformó en un mecanismo de control de potestades para garantizar “derechos” naturales. En ese momento, lo importante era establecer un sistema de control judicial estricto de la discrecionalidad, dar “certeza jurídica” a través de la teoría de los “derechos adquiridos”, reprimiendo constitucionalmente cualquier propósito de expansión de la intervención pública y controlando férreamente los poderes sancionatorios de la Administración, amparándose para ello en las garantías del orden penal*”<sup>13</sup>. En consecuencia, este autor concluye que “*La necesidad de atender los problemas sociales de la modernidad se tradujo en un conjunto de reformas legales que desde 1990 cambiaron el rostro de la intervención administrativa y rediseñaron la organización estatal, lo que exigió a la jurisprudencia constitucional, judicial y administrativa la modelación progresiva, a ratos con un retraso de más de cincuenta años en términos comparados, de las instituciones esenciales del Derecho Administrativo nacional. Eso es en parte lo que subyace a la forma en como hemos debatido en el último tiempo sobre el Derecho Administrativo Sancionador*”<sup>14</sup>.

¿Cuál es la relevancia de destacar la naturaleza del derecho tributario y la comprensión del derecho administrativo sancionador en relación con la elusión tributaria? La respuesta se encuentra en los argumentos esgrimidos por los detractores de incluir una NGA y más aún de entregarle la facultad al SII de declarar administrativamente la elusión, así como en algunas sentencias del Tribunal Constitucional de Chile (en adelante TC) que veremos a continuación.

## 2. JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL CONSTITUCIONAL Y LA CORTE SUPREMA DE CHILE EN RELACIÓN AL DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR

La Constitución Política de Chile, en su artículo 93 N° 1°, entrega al Tribunal Constitucional la atribución de ejercer el control de constitucionalidad de las leyes orgánicas constitucionales, de manera preventiva y obligatoria. Así las cosas, veremos cómo se ha pronunciado el TC y también la Corte Suprema en algunas sentencias que abordan el derecho administrativo y la potestad sancionatoria de los órganos de la Administración del Estado.

### 2.1 Respeto de la vulneración al debido proceso y al derecho a defensa

En el contexto de un requerimiento de inaplicabilidad por inconstitucionalidad respecto del artículo único, número 3°, de la Ley N°18.320 (Ley que en su origen otorgaba un beneficio especial a aquellos contribuyentes con buen comportamiento en caso de revisión en materia de Impuesto al Valor Agregado), en relación al debido proceso, el TC señaló “*Que, por definición, el derecho al debido proceso se debe concebir como aquel*

12 Cordero, Luis (2019), “El derecho administrativo sancionador y los sectores de referencia en el sistema institucional chileno”, Revista *Ius et Praxis*, Año 26, N° 1, 2020, pp. 240 – 265 ISSN 0717 – 2877, Universidad de Talca - Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

13 Ídem

14 Ídem

que franquea el acceso a la jurisdicción, permite que el proceso se desarrolle con todas las garantías esenciales, racionales y justas que contribuyan a un procedimiento equitativo y no arbitrario. El TC lo define sosteniendo que “el procedimiento legal debe ser racional y justo. Racional para configurar un proceso lógico y carente de arbitrariedad. Y justo para orientarlo a un sentido que cautele los derechos fundamentales de los participantes en un proceso”<sup>15</sup>. Asimismo indicó que “Esta Magistratura se ha referido en diversas oportunidades al contenido de la garantía constitucional de un racional y justo procedimiento previsto por el legislador, contenida hoy en el artículo 19, N°3° inciso sexto, de la Carta Fundamental, a cuyo efecto ha señalado que si bien la Constitución no enumeró ella misma los elementos que configuran un procedimiento racional y justo, cometido que corresponde efectuar al legislador teniendo en consideración la índole y naturaleza jurídica de los diversos procesos, se cumplirá satisfactoriamente con la exigencia constitucional en la medida en que el procedimiento formulado permita a toda parte o persona interesada el conocimiento de la acción o cargos que se le imputen, contar con los medios adecuados de defensa que le faciliten oportuna y eficazmente formular pretensiones y alegaciones, discutir las de sus contradictores, presentar pruebas e impugnar las que otros presenten e interponer recursos, como elementos principales; (STC 2628-14)”<sup>16</sup>. Así las cosas, prosigue el Tribunal concluyendo que “El debido proceso del requirente, se encuentra asegurado desde que la actuación del S.I.I., la cual puede ser reclamada ante los Tribunales Tributarios y Aduaneros, como jurisdicción de primera instancia y ante los Tribunales Superiores, a través del recurso de apelación o casación, instancias ambas que el peticionario ha podido y podrá desvirtuar o discutir, las calificaciones que ha efectuado el Servicio fiscalizador dentro del procedimiento en sede administrativa, y luego

jurisdiccional”. Que resulta obvio que el respeto al debido proceso aparece resguardado en los términos requeridos por la Carta Fundamental, teniendo para ello presente que existen vías de impugnación administrativas y vías jurisdiccionales, con una doble instancia, instrumentos encargados de resguardar tal como se ha razonado precedentemente la garantía objetada por la actora constitucional del debido proceso, razones suficientes para rechazar tal argumento”<sup>17</sup>.

En la sentencia citada, el TC concluye que no hay vulneración al debido proceso atendiendo a que el mismo se encuentra asegurado, toda vez que el contribuyente puede reclamar de la actuación ante los TTA y Tribunales Superiores, a través de distintos recursos tanto en sede administrativa como judicial.

## 2.2 Sobre la calidad de juez y parte de la Administración Tributaria

Cuando se revisa la historia de la Ley N°20.780 del año 2014, la frase “juez y parte” se repite 26 veces<sup>18</sup>. Esta misma frase se ha utilizado insistentemente por buena parte de autores y/o expertos del área tributaria en Chile detractores de otorgar facultades a la Administración Tributaria para declarar la elusión tributaria administrativamente.

Una sentencia del TC particularmente relevante en materia de derecho administrativo sancionador fue aquel referido a las nuevas atribuciones que se le asignaba al Servicio Nacional del Consumidor (SERNAC) de Chile.

En las consideraciones claves del fallo se menciona, en lo pertinente, lo siguiente: “La declaración de

15 Sentencia ROL 9854-2020 TC, de fecha 17.11.2021). Considerando décimo primero, décimo segundo, décimo cuarto, vigésimo.

16 Ídem.

17 Ídem.

18 Ver Historia de la Ley N° 20.780, en <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/>

*inconstitucionalidad encuentra su fundamento en que las medidas que comprenden la facultad de juzgar por parte del SERNAC “sólo pueden ser adoptadas por un tribunal independiente e imparcial, características que éste no reúne” (c. 34°). En efecto, el SERNAC actuaría como **juez y parte** por cuanto ejercería sus facultades fiscalizadoras (de naturaleza administrativa) para luego aplicar una sanción (de naturaleza jurisdiccional), con efectos que van más allá de una mera sanción administrativa, lo que contraviene, además, la exigencia de una investigación y un procedimiento racionales y justos (cc. 36° y 38°). De allí que el Tribunal Constitucional declarara que todos aquellos preceptos que contenían tal facultad jurisdiccional, vulneraban los artículos 76 y 19 N° 3°, incisos quinto y sexto, constitucionales”<sup>19</sup>.*

Este requerimiento de inconstitucionalidad fue presentado por la Cámara Nacional de Comercio, Servicios y Turismo de Chile (CNC), que agrupa a 18 Cámaras de Comercio Regionales, 31 Asociaciones especializadas, 15 Cámaras de Comercio Binacionales y 25 Empresas<sup>20</sup>. Esta misma asociación empresarial, junto a otros gremios empresariales<sup>21</sup> han sido los que, a través de sus equipos tributarios, han sostenido argumentos en la misma línea para desestimar que la NGA sea aplicada administrativamente por el SII.

Lo curioso es que si uno acepta esta imputación, ello conllevaría a cuestionar todos los actos administrativos donde se imponen sanciones, porque, entonces, todos los órganos de la Administración del Estado con dichas facultades estarían siendo “juez y parte”, lo cual, por cierto, no es un argumento plausible.

Sobre la materia, también se ha pronunciado la Corte Suprema, señalando que “...es importante señalar que la potestad sancionadora de un ente de la Administración no es jurisdicción, se trata de un acto administrativo terminal, que es la concreción de las facultades punitivas legalmente reconocidas, pues las facultades jurisdiccionales están exclusivamente reservadas a los Tribunales de Justicia, razón por la cual se conoce del presente arbitrio”<sup>22</sup>. Prosigue señalando que “De esta forma, aquello que caracteriza y es la razón de ser de la jurisdicción es, precisamente, la intervención de un tercero que impone frente a las partes una solución al conflicto planteado y dada su condición de imparcial, **debe ser ajeno al litigio**. En este orden de ideas, un funcionario que ejecuta parte de la potestad administrativa sin estar sujeto a los principios de imparcialidad e independencia, carece de las cualidades esenciales de un tribunal, puesto que desconoce la necesaria observancia de elementos fundamentales que configuran la actividad jurisdiccional”. Debido a lo anterior, la Corte razona que “la asignación a la Autoridad Administrativa de una supuesta función jurisdiccional, no goza de la imparcialidad ni de la independencia necesarias que garanticen una verdadera resolución del conflicto, adoleciendo en ciertos casos de contradicción de pretensiones cuando, por ejemplo, en materia tributaria gira y ejecuta tributos, conociendo y resolviendo las defensas deducidas por los contribuyentes; es decir, cuando un órgano que tiene atribuido ejecutar funciones públicas por medio del procedimiento administrativo y, a su vez, presenta intereses en la disposición de pretensiones del proceso que debe resolver, no puede considerársele que constituya un tribunal ni menos que ejerza jurisdicción, configurando, antes bien,

19 Ver Comunicado de Prensa de 18.01.2018, Sentencia sobre el proyecto de ley que modifica la Ley N° 19.496, sobre Protección de los Derechos de los Consumidores, correspondiente al Boletín N° 9.369-03. Rol N° 4012-17. <http://www.tribunalconstitucional.cl/wp-content/uploads/Comunicado-de-prensa.pdf>

20 Ver <https://www.cnc.cl/nosotros/socios/empresas/>

21 Como la Sociedad de Fomento Fabril (SOFOPA). Ver audiencias públicas de los diálogos sociales llevados a cabo por el Ministerio de Hacienda de Chile en el año 2022 <https://dialogos.reformatributaria.cl/registro-de-instancias-participativas/audiencias-publicas>

22 Sentencia Corte Suprema, 08.05.2018, Rol 6051-2018

*un sujeto con la aptitud necesaria para solucionar un conflicto mediante una nominal función jurisdiccional, que excluye a las partes del litigio para ejercer tal función, advirtiéndose un interés y parcialidad propia de los órganos administrativos manifestada en el conocimiento de la reclamación jerárquica, sin olvidar que, la autoridad administrativa, aun cumpliendo funciones jurisdiccionales otorgada por el legislador, sigue estando funcionalmente destinada, al menos, a satisfacer el fin de interés general perseguido por el Estado” (CS Rol 24.994-2017, considerando noveno. En el mismo sentido, CS Rol 30.291-2017)”<sup>23</sup>.*

Este último fallo citado demuestra la distancia que existe en el razonamiento jurídico para explicar la legitimidad del Derecho Administrativo Sancionador entre el Tribunal Constitucional y la Corte Suprema.

Este autor considera que el razonamiento de la Corte Suprema en la sentencia citada es concordante con la perspectiva que aprecia la sanción administrativa como parte del set de herramientas con que cuenta la Administración para garantizar los objetivos de interés público, de modo que trasladar pura y simplemente la categoría del ius puniendi afecta el contenido mismo de la gestión pública<sup>24</sup>.

Lo curioso es que en materia de elusión tributaria no estamos frente a un procedimiento sancionador (aunque se ha pretendido instalar esta idea), por lo que todos los argumentos para invalidar la declaración administrativa de la elusión carecen de fundamento. En el razonamiento de estas personas, la AT estaría ejerciendo facultades jurisdiccionales trasladando el ius puniendi que garantice un debido proceso con el estándar del derecho penal, lo cual no tiene asidero.

Así mismo lo ha razonado el TC, señalando que “*siendo las garantías y límites al ius puniendi el contrapeso a la afectación de derechos que importa la sanción, la intensidad de dichas garantías y límites es mayor en la medida que el orden sancionatorio implica mayor punición en cuanto a los derechos involucrados, así, en el orden penal es donde tendrán la mayor entidad, densidad y significación, pues la sanción puede llegar incluso a ser una privación de libertad personal a perpetuidad. En materia administrativa, las sanciones generalmente son multas, no constituyendo privaciones de libertad, lo que significa que la intensidad y especificidad de las garantías no es la misma, al ser la entidad del ius puniendi diferente*”<sup>25</sup>.

### **2.3 El principio de buena fe y los derechos de los contribuyentes**

En los diálogos sociales por un nuevo pacto fiscal llevado a cabo por el Ministerio de Hacienda de Chile en el año 2022, se dijo que se vulneraba el principio de buena fe y los derechos del contribuyente por el solo hecho de que la declaración de elusión se efectuara en sede administrativa por el SII<sup>26</sup>. Incluso, se invocó la Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica), donde se garantiza el debido proceso en el ámbito fiscal. Al respecto, el TC ha fallado que “*en el presente caso es una empresa quién invoca como infringidas normas de derecho internacional de derechos humanos contenidas en tratados internacionales, en específico de la Convención Americana de Derechos Humanos. A este respecto, no debe perderse de vista que la Corte Interamericana de Derechos Humanos emitió la Opinión Consultiva OC-22/16 sobre «Titularidad de derechos de las personas jurídicas*

23 Ídem

24 Cordero, Luis (2019), “El derecho administrativo sancionador y los sectores de referencia en el sistema institucional chileno”, Revista *Ius et Praxis*, Año 26, N° 1, 2020, pp. 240 – 265 ISSN 0717 – 2877, Universidad de Talca - Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

25 Sentencia TC Rol 8677-2020, considerando decimo noveno.

26 Ver audiencias públicas N° 19, 26, 27 y 50. <https://dialogos.reformatributaria.cl/registro-de-instancias-participativas/audiencias-publicas>.

en el sistema interamericano de derechos humanos...”  
“...concluyendo que se desprende con claridad que las personas jurídicas no son titulares de derechos convencionales, por lo que no pueden ser consideradas como presuntas víctimas en el marco de los procesos contenciosos ante el sistema interamericano”. El fallo agrega que “«el ejercicio del derecho a través de una persona jurídica debe involucrar una relación esencial y directa entre la persona natural que requiere protección por parte del sistema interamericano y la persona jurídica a través de la cual se produjo la violación, por cuanto no es suficiente con un simple vínculo entre ambas personas para concluir que efectivamente se están protegiendo los derechos de personas físicas y no de las personas jurídicas» y que «se debe probar más allá de la simple participación de la persona natural en las actividades propias de la persona jurídica, de forma que dicha participación se relacione de manera sustancial con los derechos alegados como vulnerados» (párrafo 119)”, todo lo cual permite descartar las alegaciones de la requirente invocando la Convención Americana de derechos Humanos en el caso concreto”<sup>27</sup>.

El artículo 4º bis del Código Tributario de Chile reconoce el principio de buena fe, y también señala cuándo no hay buena fe. A nuestro entender, cuando se estableció la NGA el legislador no estaba pensando en que todos los contribuyentes son “malos” o están pensando en eludir impuestos. Lo contrario, nos llevaría al absurdo de pensar que cada vez que el legislador, tanto a nivel local como a escala internacional- establece una norma especial antielusión (en adelante NEA) o una NGA está pensando en que los contribuyentes eluden sus obligaciones tributarias. Lo que en definitiva hay, es un reconocimiento por parte del legislador de que la elusión tributaria, en tanto fenómeno que ha tenido lato desarrollo en el derecho comparado desde el siglo pasado- es un desafío que se debe afrontar para resguardar principios constitucionales como el de legalidad y de igual repartición de cargas públicas. Dicho

lo anterior, no se visualiza vulneración alguna de los derechos de los contribuyentes.

### 3. AUTORIDAD COMPETENTE Y PROCEDIMIENTO DE DECLARACIÓN DE LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN CHILE

Es necesario destacar, que cuando hablamos de la autoridad competente para declarar la elusión tributaria nos referimos a la sede, que puede ser **administrativa**, a través de la Administración Tributaria -que en el caso chileno corresponde al Servicio de Impuestos Internos-, o **judicial**, a través de los Tribunales de Justicia -que en Chile corresponde al Tribunal Tributario y Aduanero.

En última instancia, serán los Tribunales de Justicia quienes resolverán si ante determinados actos o contratos celebrados por los contribuyentes con carácter de elusivos -y así declarados en primera instancia por la AT- corresponden efectivamente a elusión tributaria.

#### 3.1 Sobre el carácter objetivo en la aplicación de la NGA en Chile

Asentado lo anterior, es menester indicar que la declaración de elusión tributaria es compleja, básicamente porque la aplicación de una norma abstracta y general requiere de un análisis profundo donde -eventualmente- coexisten criterios objetivos y subjetivos para recalificar contratos o actos jurídicos. En Chile, el legislador estableció dos hipótesis de elusión: i) el abuso de las formas jurídicas, y ii) la simulación. Algunos autores, señalan que “tanto el abuso de las formas jurídicas como la simulación -al igual que en España- son figuras objetivas, esto es, que dentro de sus presupuestos de aplicación no es necesario determinar un especial ánimo que habría guiado al contribuyente a eludir”<sup>28</sup>.

27 Ver sentencia Rol 8677-2020 del Tribunal Constitucional de Chile.

28 Navarro Schiappacasse, María Pilar (2022): “Acerca del carácter objetivo de las normas generales antielusivas chilenas”. Revista Ius et Praxis, Vol. 28, N° 1, 2022. Talca, Chile. pp. 141-161. Disponible en <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122022000100141>

Es decir, la AT no tendría que probar, mediante criterios subjetivos -que son los más cuestionados y debatidos en la academia- si se está frente a elusión o no, bastaría con responder a ciertos criterios objetivos, como, por ejemplo, si los actos o contratos celebrados tuvieron como objetivo únicamente el ahorro impositivo; o si el efecto o resultados económicos o jurídicos de los actos celebrados son relevantes por razones distintas de las meramente tributarias, entre otros.

A nuestro juicio, se incurre en una confusión al emular un procedimiento de aplicación de NGA como “sanción” (y, por lo tanto, en la esfera del derecho penal), considerando que en la elusión tributaria se aplica esencialmente la rama de derecho público del derecho tributario. La Circular 65 de 2015 del SII también lo reafirma señalando que *“Es evidente aquí que nada tiene que ver el recurso a institutos propios de otras ramas del derecho, o más bien relacionados con las esferas del derecho penal o infraccional, como, por ejemplo, el dolo o la culpa. Lo que esta NGA hace, no es tipificar delitos o infracciones respecto de los cuales la administración deba perseguir la aplicación de una sanción, sino que proteger el principio de legalidad tributaria, cuya consecuencia es precisamente la aplicación de los impuestos eludidos, lo que claramente no puede ser calificado como una*

*sanción”*. Otros autores sostienen que *“el objeto de las normas antielusivas no es sancionar, sino el correcto cumplimiento de la obligación tributaria, no pagada o subpagada mediando elusión”*<sup>29</sup>.

Compartimos que -en línea con lo señalado anteriormente- efectivamente el abuso de las formas jurídicas y la simulación son figuras objetivas donde no se aplica una sanción, sino que se determinan y cobran los impuestos eludidos, razón por la cual, trasladar sin más el ius puniendi con un estándar de derecho penal, no parece razonable.

### 3.2 Establecimiento de la NGA en Chile y la autoridad competente para declarar la elusión

A continuación, se presenta un cuadro comparativo de la autoridad competente y el procedimiento para declarar la elusión que se intentó inicialmente establecer en Chile en el año 2014 a través del proyecto de ley sobre reforma tributaria, mensaje N° 24-362 de fecha 01.04.2014, cómo quedó actualmente en la Ley vigente, y el proyecto de ley de reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y justicia social<sup>30</sup> del año 2022, rechazado en su primer trámite legislativo:

29 Cattaneo Escobar, I., & Burgos Arredondo, J. (2017). Elusión tributaria. Revista De Estudios Tributarios, (17), pág. 227–252. Recuperado a partir de <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/46988>

30 Boletín N° 15.170-05, Proyecto de ley que establece reforma tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y la justicia social, ingresado mediante mensaje presidencial a la Cámara de Diputados con fecha 7 de julio de 2022

Proyecto de Ley N°20.780 (2014)	Ley N°20.870 (2014) <b>*Normativa Vigente</b>	Boletín N° 15.170-05, Proyecto de ley Reforma Tributaria (2022)
Autoridad Competente		
<p>Artículo 4 quinquies. La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4 ter y 4 quáter, precedentes, <b>será declarada administrativamente por el Servicio</b> en la correspondiente liquidación, giro o resolución, previa autorización del Director Regional, Director de Grandes Contribuyentes o Subdirector de Fiscalización, según corresponda...</p>	<p>Artículo 4° quinquies. - La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter <b>será declarada, a requerimiento del Director, por el Tribunal Tributario y Aduanero competente</b>, de conformidad al procedimiento establecido en el artículo 160 bis. Esta declaración sólo podrá ser requerida en la medida que el monto de las diferencias de impuestos determinadas provisoriamente por el Servicio al contribuyente respectivo, exceda la cantidad equivalente a 250 unidades tributarias mensuales a la fecha de la presentación del requerimiento.</p>	<p>Artículo 4° quinquies. - La existencia del abuso o de la simulación a que se refieren los artículos 4° ter y 4° quáter <b>será declarada administrativamente por el Servicio</b>, en la correspondiente liquidación, giro o resolución.</p>

Proyecto de Ley N°20.780 (2014)	Ley N°20.870 (2014) *Normativa Vigente	Boletín N° 15.170-05, Proyecto de ley Reforma Tributaria (2022)
Procedimiento <sup>31 32</sup>		
<p>La autorización a que se refiere este artículo, será otorgada por los funcionarios indicados en el inciso precedente, a requerimiento de la unidad de su dependencia que esté conociendo los antecedentes o efectuando la fiscalización respectiva, previo informe del Departamento Jurídico o de la Subdirección Jurídica en el caso que la autorización corresponda al Subdirector de Fiscalización. La solicitud de autorización deberá fundarse en la concurrencia de las circunstancias previstas en los artículos 4 ter y/o 4 quáter, y efectuarse antes de emitirse la liquidación, giro o resolución, según corresponda<sup>33</sup>.</p>	<p>Previo a la solicitud de declaración de abuso o simulación y para los efectos de fundar el ejercicio de ésta, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitarle los antecedentes que considere necesarios y pertinentes, incluidos aquellos que sirvan para el establecimiento de la multa del artículo 100 bis. No se aplicarán en este procedimiento los plazos del artículo 59. <b>El Director deberá solicitar la declaración de abuso o simulación al Tribunal Tributario y Aduanero dentro de los nueve meses siguientes a la contestación de la citación a que se refiere el inciso anterior.</b> El mismo plazo se aplicará en caso de no mediar contestación, el que se contará desde la respectiva citación. El precitado término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará éste último. Terminado este plazo, el Director no podrá solicitar la declaración de abuso o simulación respecto del caso por el que se citó al contribuyente o asesor.</p>	<p>Para estos efectos, el Servicio deberá citar al contribuyente en los términos del artículo 63, pudiendo solicitar todos los antecedentes que estime necesarios respecto a los hechos, actos o negocios jurídicos objeto de revisión. El Servicio deberá emitir la liquidación, giro o resolución que corresponda, en un plazo máximo de nueve meses contados desde la respuesta a la citación a que se refiere este artículo. El mismo plazo aplicará en caso de no mediar contestación, contado desde que hubiere vencido el plazo de un mes señalado en el artículo 63. Este término no se aplicará cuando el remanente de plazo de prescripción de la obligación tributaria sea menor, en cuyo caso se aplicará este último. La liquidación, giro y/o resolución que corresponda deberá señalar los actos jurídicos abusivos o simulados, los antecedentes de hecho y de derecho en que se funda la calificación de abuso o simulación, y la indicación de la forma en que se cumplen los supuestos de los artículos 4° ter y 4° quáter de la presente ley. La liquidación o giro a que se refiere este artículo, será reclamable de conformidad con el artículo 124 de esta ley”.</p>

**Fuente:** Elaboración propia en base al Código Tributario de Chile D.L. 830 de 1974.

- 31 Por lo extenso del procedimiento, se sugiere al lector que revise el detalle del mismo en Circulares 65 de 2015 y 41 de 2016 del Servicio de Impuestos Internos.
- 32 Ver descripción del procedimiento administrativo y judicial que desarrollan con claridad y detalle Toledo-Zúñiga, Patricia y Navarro-Schiappacasse, María Pilar (2023). “Procedural Aspects of the General Anti-Avoidance Rule. Comparative Analysis of the Cases of Chile and Spain”, *Latin American Legal Studies*, Vol. 11 N° 1, pp. 149-194.
- 33 Ver indicaciones en Biblioteca del Congreso Nacional (2014). Historia de la Ley N° 20.780, en <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4406/>. Pág. 99

Como puede observarse, desde que se instaló la NGA en Chile en el año 2014, se ha pretendido que la declaración de elusión se efectúe en sede administrativa, en línea con la practica totalidad de países en el derecho comparado, tal como se verá a continuación.

#### 4. AUTORIDAD COMPETENTE PARA DECLARAR LA ELUSIÓN TRIBUTARIA EN LOS PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE

El estudio del derecho comparado fija un estándar a nivel internacional. Chile se incorporó a la OCDE en el año 2010, y tuvo que adecuar parte de su normativa tributaria e incorporar legislación que estuviera en sintonía con aquellos países miembros de este organismo.

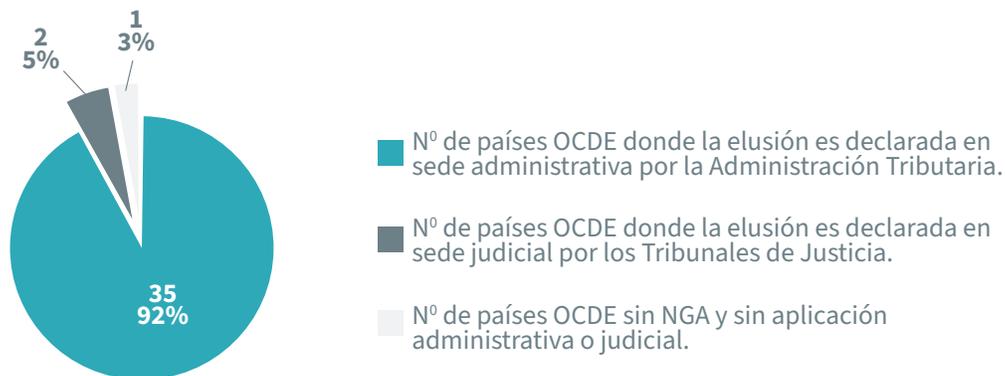
Massone (2016) señala que “el derecho comparado es uno de los campos de pesquisa de mayor importancia en la ciencia de nuestros días. Él, procura alcanzar las constantes jurídicas de los diferencias sistemas de Derecho Positivo, a fin de esclarecer el derecho vigente y ofrecer indicaciones útiles y fecundas al derecho que está en elaboración”<sup>34</sup>.

En el Anexo I se muestra un resumen de la autoridad competente para declarar la elusión tributaria en los 38 miembros actuales de la OCDE.

A modo de resumen, en base al Anexo I se presenta el siguiente gráfico:

#### Gráfico 1

#### Resumen países integrantes de la OCDE con y sin NGA y autoridad competente para declarar la elusión tributaria



**Fuente:** Elaboración propia en base al Anexo I.

34 Massone Parodi, Pedro, Principios de Derecho Tributario, Cuarta Edición Revisada y Ampliada, (Editorial Thomson Reuters, 2016), pág. 82.

Como puede advertirse, en 35 de 38 países miembros de la OCDE la elusión tributaria es declarada en sede administrativa por la Administración Tributaria, es decir, un 92%. La experiencia comparada entonces, es abrumadora en relación a quién es la autoridad competente para declarar la elusión tributaria.

¿A qué obedece lo anterior? Probablemente esto tiene que ver con lo que señala Anguita (2017) al indicar que “es preciso recordar que la cláusula general antielusiva es, entre otras, una facultad más de que disponen las Administraciones, un recurso adicional que le permite a la Administración desestimar los actos abusivos o elusivos y aplicar la tributación correcta. De esta manera, la aplicación de la cláusula general antielusiva se produce en el marco del procedimiento inspector de comprobación y fiscalización y la decisión de aplicarla se tomará en consideración a los antecedentes de hecho de cada caso en particular”<sup>35</sup>.

El mismo autor señala que “En la mayoría de los países, será la administración la que declarará la elusión tributaria, y atendidos los principios de valores constitucionales en pugna, en particular el principio de legalidad y la seguridad jurídica, se han previsto paneles y comisiones de expertos que analicen los casos susceptibles de ser declarados como elusivos”<sup>36</sup>. Dentro de las conclusiones de este trabajo, el autor nos recuerda que “son las Administraciones tributarias, dentro de sus facultades de comprobación y fiscalización, las llamadas a aplicar las cláusulas

*antiabuso, las que en todo caso deben tener una aplicación excepcional, respetando plenamente los derechos de los contribuyentes, y además tomando en consideración que la carga de la prueba en estos expedientes será siempre de la Administración, quien deberá probar el abuso o simulación de los contribuyentes, tanto en sede administrativa como judicial”<sup>37</sup>.*

En esta misma línea Toledo y Navarro (2023) señalan que “A nivel comparado es lugar común identificar la declaración de elusión, por aplicación de una NGA, como una más de las facultades legales de fiscalización con que está dotada la Administración tributaria. Esto aplica no solo para las jurisdicciones europeas, sino también es la regla en Latinoamérica”<sup>38</sup>. En el caso Latinoamericano se menciona que la aplicación de la NGA se efectúa por la Administración Tributaria en los casos de Colombia, Perú, Argentina, México y Costa Rica<sup>39</sup>.

¿Por qué en Chile -a diferencia de lo que ocurre en la práctica totalidad de países a nivel comparado- la declaración de elusión se efectúa a requerimiento del Director del SII por el TTA? Hay una respuesta común. Para Navarro (2022) “...esta particular estructura del sistema chileno tiene una razón histórica: se evitó volver a una época no muy lejana en que el SII era juez y parte en la primera instancia de los litigios tributarios”<sup>40</sup>. En la misma línea se refieren Toledo y Navarro (2023) indicando que “la exigencia de que la declaración de elusión la efectúe un TTA se explica también por el hecho de que, si el SII detentaba esta competencia, se podía

35 Anguita Oyarzún (2017) “Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea”, CIAT, IEF, AEAT. [https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadelInvestigacion/2017\\_VII\\_retos\\_aplicacion\\_clausulas\\_antiabuso\\_anguita\\_chile.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/BecadelInvestigacion/2017_VII_retos_aplicacion_clausulas_antiabuso_anguita_chile.pdf), pág. 152.

36 Ídem. Pág. 150

37 Ídem. Pág. 165

38 Toledo-Zúñiga, Patricia Y Navarro-Schiappacasse, María Pilar (2023). “Procedural Aspects of the General Anti-Avoidance Rule. Comparative Analysis of the Cases of Chile and Spain”, Latin American Legal Studies, Vol. 11 N° 1, pp. 149-194

39 Ídem

40 Navarro Schiappacasse, María Pilar (2022): “Acerca del carácter objetivo de las normas generales antielusivas chilenas”. Revista Ius et Praxis, Vol. 28, N° 1, 2022. Talca, Chile.

involucionar al estado anterior al año 2010, época en la que este era juez y parte en los procedimientos judiciales tributarios, con la consiguiente vulneración del debido proceso”<sup>41</sup>.

Como puede observarse, volvemos a las afirmaciones de “juez y parte” y “vulneración del debido proceso”. Las decisiones y actos administrativos terminales de la AT en materia de elusión son pretensiones fiscales hasta que, reclamo tributario mediante, se resuelva el caso en sede judicial; no se advierte entonces la supuesta vulneración del debido proceso. De allí la importancia de lo analizado previamente en este artículo sobre ambos temas. Se puede advertir, entonces, que no hay una argumentación técnica, sino más bien política.

En el año 2009 se crearon los Tribunales Tributarios y Aduaneros en Chile mediante la Ley N°20.322 de fecha 13.01.2009. Es decir, hace más de 14 años que existen tribunales especializados en materia tributaria y aduanera que controlan los actos y resoluciones tanto del SII como del SNA. Sostener -a esta altura- que otorgar la facultad a la AT chilena de declarar la elusión es retroceder al estado de cosas anterior al año 2009 es ilusorio.

De este modo, queda meridianamente claro que la mayoría de los países han resuelto que declarar la elusión forma parte del procedimiento de fiscalización propio de las competencias de la Administración Tributaria. Lo anterior, se señala con independencia de la discusión -que si parece más razonable- respecto a que se establezca un procedimiento especial para declarar la elusión que garantice respetar los derechos de los contribuyentes y el debido proceso.

Por esta misma razón, el procedimiento para declarar la elusión debería considerar aspectos tales como:

- Que se defina en la Ley un procedimiento especial que establezca cómo se puede iniciar un procedimiento de fiscalización por NGA.

- Que la Ley defina la citación obligatoria tanto del contribuyente como de su(s) asesor(es), en caso de que corresponda.
- Que la Ley defina los plazos de las actuaciones y los efectos que tendría la no presentación de antecedentes, la presentación parcial de antecedentes, o la presentación completa de antecedentes, tanto del contribuyente, como de a su(s) asesor(es), en caso de que corresponda.
- Que la Ley defina un comité integrado por funcionarios de alta jerarquía dentro de la AT, o bien se conforme un panel de expertos -similar al Reino Unido- que esté integrado por personas ajenas a la AT o por un comité de funcionarios de la AT y por académicos. En caso de optarse por esta última opción, es importante transparentar los posibles conflictos de intereses, dado que en Chile -a diferencia del Reino Unido- los académicos que no son de jornada completa, generalmente ejercen su profesión libremente prestando asesorías, lo que puede ser contraproducente con el objetivo de relativa imparcialidad que debería observar un órgano de estas características.

## 5. MODELO DE CÓDIGO TRIBUTARIO DEL CIAT EN RELACIÓN A LA ELUSIÓN

El Modelo de Código Tributario elaborado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) es un valiosa herramienta que se pone a disposición de las Administraciones Tributarias (AATT) de Latinoamérica, cuyo objetivo es servir de marco de referencia para los esfuerzos de codificación de la región. En este documento se recoge un enfoque basado en la experiencia iberoamericana. La versión más reciente es del año 2015, que fue actualizada del modelo inicial publicado en el año 2006, y contó con la participación de un grupo de trabajo conformado por representantes

41 Toledo-Zúñiga, Patricia y Navarro-Schiappacasse, María Pilar (2023). “Procedural Aspects of the General Anti-Avoidance Rule. Comparative Analysis of the Cases of Chile and Spain”, Latin American Legal Studies, Vol. 11 N° 1, pp. 149-194

de Brasil, México, España, Perú y Uruguay. El Modelo de Código Tributario fue presentado oficialmente en el marco de la 49 Asamblea General del CIAT, realizada en Lima Perú, del 4 al 7 de mayo del año 2015<sup>42</sup>.

Dicho lo anterior, el MCT del CIAT del año 2015 contiene en su artículo 10° una norma sobre la calificación de hechos y simulación. Por su parte, el artículo 11° recoge una cláusula antielusiva general.

Los comentarios al artículo 11° del MCT del CIAT señalan, en lo pertinente, que *“los diversos ordenamientos jurídicos en el mundo tienden a reaccionar incorporando a sus legislaciones cláusulas antielusivas generales, que supone una herramienta que permite a las Administraciones Tributarias combatir las conductas elusivas y en fraude a la ley tributaria”*. Asimismo, los comentarios señalan *“este tipo de medidas están amparadas por el Plan de Acción Conjunta contra la Erosión de Bases Imponibles y el Traslado de Beneficios (BEPS, en inglés) de la OCDE. Dicho plan establece, en particular, la necesidad de diseñar normas internas que impidan la concesión de los beneficios derivados de un Convenio de Derecho Internacional Tributario en circunstancias inapropiadas”*. Los comentarios prosiguen indicando que la adopción de una NGA en las legislaciones de los países *“...no supone la apertura a la arbitrariedad, por el contrario, corresponderá a las Administraciones Tributarias sustentar con elementos de prueba que admite el sistema legal, el carácter impropio, inadecuado o artificial de las operaciones efectuadas por los obligados tributario, así como la inexistencia de una finalidad distinta al puro y simple ahorro fiscal”*. En consecuencia, finaliza indicando que a las AATT les *“corresponderá aplicar no solo el cobro del tributo eludido o disminuir o eliminar la ventaja tributaria, sino también la sanción correspondiente”*.

El artículo 14 del MCT del CIAT sobre presunción de legalidad, es aún más clarificador, ya que señala que *“Los actos y resoluciones de la Administración Tributaria se presumirán legales y serán ejecutables sin intervención previa del Poder Judicial, sin perjuicio de las acciones que la ley reconozca a los obligados tributarios para la impugnación y, en su caso, suspensión de la eficacia de esos actos o resoluciones”*. Los comentarios al artículo 14 del MCT del CIAT señalan que *“la presunción de validez o de legalidad de los actos o resoluciones de la Administración Tributaria, es de la esencia de los actos administrativos; se trata de una regla que dota de eficacia a las labores de la Administración Tributaria y que es reconocida mayoritariamente por las legislaciones tributarias de los países. **En tal sentido, no es necesario que el Poder Judicial se pronuncie sobre la legalidad del acto administrativo como requisito previo para la cobranza de la deuda tributaria.** No obstante, no se trata de una presunción absoluta, por lo que se reconoce el derecho a los obligados tributarios de discutir la mencionada legalidad a través de distintos recursos...”* administrativos y judiciales. En este último comentario radica el corazón del tema tratado en este artículo: la procedencia de que la AT tenga que recurrir ante el Poder Judicial (en nuestro caso los TTA) para pedir su “aprobación” y recibir una “orden” en cumplimiento de la sentencia que podrá calificar o no la elusión tributaria. En concordancia con lo anterior, se ha pronunciado el TTA señalando que *“Así, siendo la auditoría tributaria una facultad exclusiva del SII, la instancia jurisdiccional debe ser de revisión de lo actuado por el Organismo Fiscalizador en la etapa administrativa, y no una instancia de auditoría, pues ella, por mandato legal, es competencia de este último”*<sup>43</sup>. Es más, Toledo y Navarro (2023) señalan que *“lo relevante en este punto es que la auditoría tributaria y la consiguiente determinación de la diferencia*

42 Ver y descargar el Modelo de Código Tributario del CIAT en <https://www.ciat.org/nueva-version-del-modelo-de-codigo-tributario-del-ciat/>

43 Ver sentencia RIT N°: GR-17-00286-2016, RUC N°: 16-9-0001537-6, de fecha 28.04.2023 dictada por Tercer Tribunal Tributario y Aduanero de la Región Metropolitana.

*de impuestos, o bien, la corrección del resultado tributario no la efectuará el SII. Efectivamente, tal declaración la realizará un órgano jurisdiccional con competencia tributaria, luego de tramitado el procedimiento judicial de la existencia de abuso o simulación*<sup>44</sup>. Paradójicamente, quien termina siendo “juez y parte” es el TTA.

Este autor considera que el procedimiento anterior, no solo es poco efectivo, sino que en línea con el prólogo del Jefe de la Misión Española ante el CIAT, Juan Redondo Sánchez, del trabajo de investigación “Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea” de Christian Anguita Oyarzún, “*De nada sirve disponer de una cláusula antiabuso en las normas tributarias si el procedimiento para su aplicación no es ágil y expedito o no se disponen de instrumentos para la identificación de las operaciones de riesgo, su selección y fiscalización...*”

No obstante, a pesar de ser un procedimiento ineficiente, se criticó mucho que desde el establecimiento de la NGA en Chile en el año 2014, no se había aplicado esta normativa. En el Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario (PCGT) del año 2023, respecto a la gestión del año 2022, el SII informó que se han presentado 6 requerimientos ante los TTA por elusión<sup>45</sup>.

Además, se informó de 78 consultas en el marco del Artículo 26 bis del Código Tributario de Chile, y se ha instado a los contribuyentes a utilizar las herramientas que entrega la normativa tributaria para dar certeza, a través de las consultas vinculantes o no vinculantes que establece dicho artículo. Según una publicación de la prensa en Chile<sup>46</sup>, desde el 29 de julio de 2021 hasta febrero 2023 se han iniciado 56 procesos de fiscalización por NGA, y de ese total, en 16 casos los contribuyentes pagaron los tributos eludidos, por lo que el SII retiró el requerimiento ante los TTA.

Debido a lo anterior, se podría descartar que el hecho de establecer un procedimiento engorroso pudiera haber sido un motivo para su inaplicabilidad. No obstante, está por verse cómo responden los TTA a una eventual masificación en la aplicación de esta normativa.

44 Toledo-Zúñiga, Patricia y Navarro-Schiappacasse, María Pilar (2023). “Procedural Aspects of the General Anti-Avoidance Rule. Comparative Analysis of the Cases of Chile and Spain”, *Latin American Legal Studies*, Vol. 11 N° 1, pp. 149-194

45 Ver Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario SII año 2023 <https://www.sii.cl/destacados/pgct2023.pdf>

46 Norma antielusión: 16 contribuyentes han desistido y pagaron impuestos adeudados al SII. Nota publicada por Diario Financiero <https://www.df.cl/economia-y-politica/df-tax/norma-antielusion-16-contribuyentes-han-desistido-y-pagaron-los>

## CONCLUSIÓN

Como pudimos ver a lo largo de este artículo, diversos autores señalan que la aplicación en sede administrativa y judicial de la elusión tributaria es un procedimiento excepcional de Chile con respecto al derecho comparado. Así también, se comprobó que la autoridad competente para declarar la elusión en la práctica totalidad de países miembros de la OCDE es en sede administrativa por la Administración Tributaria.

Nos surgen las siguientes interrogantes:

¿Por qué en Chile se estableció un procedimiento administrativo y judicial donde el TTA es quien declara la elusión? Lo cierto es que -como ya se dijo- no hay una respuesta sustentada en argumentos técnicos o jurídicos.

¿En qué posición va a quedar un contribuyente en el caso hipotético de que, solicitada la declaración de elusión por simulación o abuso de las formas jurídicas por parte del Director del SII al TTA, este último declare que efectivamente se configura alguna de estas hipótesis de elusión? Este autor considera que el contribuyente quedará en una posición muy desmejorada que si dicha declaración se efectúa en sede administrativa y posteriormente se cuestiona ante los TTA y Tribunales Superiores.

¿Existirá un nivel adecuado de especialización en materia de elusión tributaria por parte de los Tribunales Superiores del país?

Los efectos de las sentencias en Chile son relativos. Es decir, el TTA de la Región de Tarapacá puede aplicar un criterio de interpretación distinto al TTA de la Región de Magallanes, razón por la cual nos preguntamos ¿Qué nivel de certeza pueden tener los contribuyentes ante los -eventuales- distintos criterios adoptados por los TTA en materia de elusión?

Este autor considera que, en vista de todo lo expuesto en este trabajo, la autoridad competente para declarar la elusión es la AT, pues no solo la experiencia comparada así lo ha entendido, sino que la lucha contra la elusión se efectúa en el marco de los procedimientos de revisión de competencia de la AT, sin perjuicio de que, en definitiva, serán los Tribunales de Justicia quienes tendrán la última palabra.

Por último, de mantenerse el estado actual de cosas, se vislumbra una posible excesiva judicialización en estos casos, lo que afecta, tanto a los contribuyentes, que incurrirán en mayores costos de defensa, como al Fisco, que tendrá que lidiar con el retraso en el cobro de los eventuales tributos eludidos.

## REFERENCIAS

- Aedo, S. y Mánquez, M. (2015). “Reforma Tributaria. Filosofía, objetivo y principales cambios introducidos por la Ley N°20.780 al sistema de impuestos en Chile”. Editorial Thomson Reuters
- Anguita, O. (2017) “Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea”, CIAT, IEF, AEAT.
- Biblioteca del Congreso Nacional (2014). Historia de la Ley N° 20.780, en <https://www.bcn.cl/historiadelaLey/nc/historia-de-la-ley/4406/>.
- Cattaneo Escobar, I., & Burgos Arredondo, J. (2017). Elusión tributaria. Revista de Estudios Tributarios, (17), pág. 227–252. Disponible en <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/46988>
- Cordero, L. (2019), “El derecho administrativo sancionador y los sectores de referencia en el sistema institucional chileno”, Revista Ius et Praxis, Año 26, N° 1, 2020, pp. 240 – 265 ISSN 0717 – 2877, Universidad de Talca - Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
- KPMG (2020), “EU Country Profiles”, [en línea] <<https://kpmg.com/xx/en/home/services/tax/regional-tax-centers/eu-tax-centre/eu-country-profiles.html>> [consulta: 19 de Junio de 2023]
- Massone Parodi, P. (2016). Principios de Derecho Tributario, Cuarta Edición Revisada y Ampliada, (Editorial Thomson Reuters, 2016), p 97
- Navarro Schiappacasse, M.P. (2022): “Acerca del carácter objetivo de las normas generales antielusivas chilenas”. Revista Ius et Praxis, Vol. 28, N° 1, 2022. Talca, Chile. Disponible en <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122022000100141>
- Orbitax - Country Chapter, [en línea] <https://www.orbitax.com/taxhub/countrychapters>, [consulta: 20.06.2023]
- Saffie, F. (2021). “¿Por qué fiscalizar la elusión mediante una cláusula general antielusión? Historia de su establecimiento en Chile y los debates políticos que genera”, en Atria, Jorge y Otero, Cristóbal (edits.), Impuestos justos para el Chile que viene. págs. 253-276.
- The Legal 500 – Guides, Tax Chapters, [en línea] <https://www.legal500.com/guides/guide/tax/>, [consulta: 20.06.2023]
- Toledo-Zúñiga, P. y Navarro-Schiappacasse, M.P. (2023). “Procedural Aspects of the General Anti-Avoidance Rule. Comparative Analysis of the Cases of Chile and Spain”, Latin American Legal Studies, Vol. 11 N° 1, pp. 149-194.

## ANEXO I

### PAÍSES MIEMBROS DE LA OCDE CON Y SIN NGA Y AUTORIDAD COMPETENTE PARA DECLARAR LA ELUSIÓN TRIBUTARIA

	País Miembro de la OCDE	Posee Norma General Antielusiva (NGA) o similar	Autoridad competente para declarar la elusión (Sede)	Observaciones
1	Alemania	Si	Administración Tributaria	Según la GAAR alemana, las leyes fiscales no pueden eludirse abusando de las opciones de estructuración disponibles dentro de los límites de la ley. Hay abuso cuando se ha optado por una estructura jurídica inadecuada que, frente a una estructura adecuada, redonda en un beneficio fiscal para el contribuyente o para un tercero no contemplado en la ley. Esto no se aplica cuando el contribuyente puede demostrar motivos no fiscales válidos para la estructura.
2	Australia	Si	Administración Tributaria	Las disposiciones generales contra la elusión permiten al Comisionado (Director General) dejar sin efecto cualquier beneficio fiscal que un contribuyente haya obtenido de un acuerdo, si se puede concluir que una persona (no necesariamente el contribuyente) celebró o llevó a cabo el acuerdo con el propósito único o predominante de permitir al contribuyente y otras personas, obtener un beneficio fiscal. La Ley Multinacional contra la Elusión se aplica a las empresas multinacionales con ingresos globales anuales de al menos AUD 1 mil millones y extiende las reglas generales contra la elusión a esquemas que tienen como objetivo "limitar una presencia sujeta a impuestos en Australia".
3	Austria	Si	Administración Tributaria	Una norma general antielusión se incluye en el Código Fiscal de Austria que implementa un principio de 'la sustancia sobre la forma'. Se han introducido enmiendas con respecto a la redacción de la definición de "abuso" para cumplir plenamente con el artículo 6 de la Directiva Anti-Abuso Fiscal (ATAD). La redacción combina los principales aspectos del artículo 6 de la ATAD con las principales características de la GAAR austriaca tal como la interpretan el Tribunal Administrativo y las autoridades fiscales.
4	Bélgica	Si	Administración Tributaria	La norma general antielusión belga, señala que si las autoridades fiscales tienen una presunción o cualquier otra evidencia de que existe abuso fiscal en una transacción, la transacción es recalificada/denegada. Corresponde al contribuyente demostrar que la calificación jurídica elegida está justificada por razones distintas de la elusión fiscal. Si el contribuyente no logra probar su caso, las autoridades fiscales podrán determinar la base imponible y el cómputo del impuesto como si no hubiera habido abuso fiscal.

5	Canadá	Si	Administración Tributaria	Norma General Antielusión, Artículo 245 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Durante más de 30 años, la GAAR ha sido aplicada por la Agencia de Ingresos de Canadá (CRA) como una regla integral para negar los beneficios fiscales obtenidos por los contribuyentes a través de lo que consideraba transacciones abusivas de elusión fiscal. Es una excepción al principio de que los contribuyentes tienen derecho a ordenar sus asuntos para minimizar el impuesto.
6	Chile	Si	Tribunal Tributario y Aduanero	El Director del Servicio de Impuestos Internos (SII) tiene la facultad de solicitar la declaración de elusión al Tribunal Tributario y Aduanero (TTA). Es un procedimiento administrativo y judicial.
7	Colombia	Si	Administración Tributaria	El Congreso colombiano introdujo en su estatuto fiscal la Norma General Antielusión, mediante la Ley 1607 de 2012 en el artículo 869. En el artículo 869-1 se establece el procedimiento administrativo para declarar la elusión que está radicado en la Administración Tributaria (DIAN).
8	Corea del Sur	No	Administración Tributaria	La legislación tributaria coreana tiene un principio de "sustancia sobre forma", que funciona como una norma general contra la elusión. El principio de fondo sobre forma se aplica tanto a las transacciones nacionales como a las transfronterizas. Cuando una estructura o transacción de inversión da lugar a un resultado fiscal favorable para el contribuyente o cuando se cree que se han explotado los beneficios del tratado, la autoridad fiscal a menudo utiliza el principio de sustancia sobre forma para colapsar la forma de la transacción y/o atribuir ingresos de origen coreano a filiales extranjeras del receptor real de los ingresos. Si bien la autoridad tributaria ha aplicado agresivamente el principio de fondo sobre forma, los tribunales generalmente han adoptado la posición de que solo debe aplicarse en circunstancias limitadas cuando (i) los actos de las partes involucradas fueron ficticios, (ii) la forma de la transacción se eligió únicamente sobre la base de consideraciones fiscales, o (iii) si hay una disposición detallada en la ley que permite que la transacción no sea tenida en cuenta.
9	Costa Rica	Si	Administración Tributaria	En el año 2018, Costa Rica incorporó el artículo 12 bis a su Código de Normas y Procedimientos Tributarios (Código Tributario) N° 4755. Dicha cláusula señala: "cuando se realicen actos que, en lo individual o en su conjunto, sean artificiosos o impropios para la obtención del resultado conseguido, las consecuencias tributarias aplicables a las partes que en dichos actos hayan intervenido serán las que correspondan a los actos usuales o propios para la obtención del resultado que se haya alcanzado". "Lo dispuesto en el párrafo anterior únicamente se aplicará cuando los actos artificiosos o impropios no produzcan efectos económicos o jurídicos relevantes, a excepción del ahorro tributario".

10	Dinamarca	Si	Administración Tributaria	La ley danesa contenía una norma general antielusión que debía ser declarada por los tribunales de justicia. Sin perjuicio de lo anterior, aplicando el criterio de la OCDE, desde 1° de Enero de 2019 entró en vigencia una nueva normativa que le entregó dichas atribuciones a la Autoridad Tributaria.
11	Eslovenia	Si	Administración Tributaria	Eslovenia ha implementado una nueva norma general anti-elusión (GAAR) y normas sobre sociedades extranjeras controladas (CFC) en cumplimiento de la Directiva de la UE contra la elusión fiscal. Las nuevas normas se aplican mediante modificaciones de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de Eslovenia. La nueva GAAR establece que al determinar la obligación tributaria de un contribuyente, y en particular el reconocimiento de un beneficio o derecho fiscal en virtud de la Ley, la autoridad fiscal puede no tener en cuenta un mecanismo o serie de acuerdos no auténticos si el objetivo principal o uno de los propósitos principales era obtener un beneficio no conforme con el objeto y propósito de la Ley. A los efectos de la regla, un beneficio o derecho fiscal es aquel que reduce la base imponible, como la utilización de una pérdida, una deducción, una exención u otro beneficio previsto en virtud de la Ley. Un acuerdo o una serie de acuerdos se considera no auténtico si no se establece por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica. Las nuevas normas GAAR y CFC entraron en vigor y se aplican a partir del 1 de enero de 2019.
12	España	Si	Administración Tributaria	Elusión Fiscal o fraude a la ley (hasta el año 2003). Conflicto en la aplicación de la norma (desde el año 2003 hasta la actualidad). Calificación (Art. 13 LGT); Simulación (Art. 16 LGT); Fraude de ley o Conflicto en la Aplicación de la Norma (Art. 15 LGT). Para que la Administración tributaria pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria será necesario el previo informe favorable de la Comisión consultiva a que se refiere el artículo 159 de la LGT.
13	Estados Unidos	No	Administración Tributaria	Hay varias doctrinas desarrolladas judicialmente que son comparables a una regla general anti-abuso, como la “sustancia sobre forma”, “transacción escalonada”, “sustancia económica”, “propósito comercial” y “transacción simulada”. Todas estas doctrinas generalmente tienen un propósito similar: mirar más allá de la forma de una transacción y rechazar beneficios fiscales aplicables si la transacción viola el espíritu de la ley. Además, la doctrina de la sustancia económica fue añadida al Código de Rentas Internas y conlleva una sanción por incumplimiento del 20%, que puede ser aumentado al 40% si la transacción no se divulga adecuadamente.
14	Estonia	Si	Administración Tributaria	A partir del 1 de enero de 2019, las enmiendas basadas en las normas contra la elusión fiscal de la Directiva contra la elusión fiscal (ATAD) 2016/1164 de la Unión Europea (UE) se transpusieron a la legislación de Estonia. Estas enmiendas introdujeron reglas de compañías extranjeras controladas (CFC), una nueva norma general antielusiva (GAAR) y reglas de subcapitalización.

15	Finlandia	Si	Administración Tributaria	Si a una transacción se le ha dado una forma jurídica que no se corresponde con su naturaleza o significado reales o si la forma legal de la transacción no se corresponde con el comportamiento real del contribuyente, las GAAR o SAAR pueden ser aplicados y los impuestos se pueden volver a evaluar como si se hubiera utilizado la forma real de la transacción. La jurisprudencia sobre la aplicación de las GAAR y las SAAR ha cubierto, en varios casos, escenarios en los que se han realizado una serie de transacciones que han sido objeto de una nueva caracterización, especialmente cuando no se han demostrado razones comerciales adecuadas para la transacción.
16	Francia	Si	Administración Tributaria	Las autoridades fiscales francesas tienen derecho a realizar recalificaciones fiscales basadas en el abuso del derecho (transacciones ficticias o exclusivamente/principalmente basadas en efectos tributarios). Las GAAR de acuerdo con la Directiva contra la elusión fiscal (ATAD) han sido introducidas por el proyecto de ley de finanzas de 2019. A partir del 1 de enero de 2019, los esquemas artificiosos o impropios establecidos con el objetivo principal, o como uno de sus objetivos principales, de obtener una ventaja fiscal que vaya en contra del objeto o fin de la ley fiscal aplicable, puede ser ignorada por las autoridades fiscales. Un acuerdo se define como artificioso o impropio si no se establece por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica subyacente.
17	Grecia	Si	Administración Tributaria	En virtud del Código de Procedimiento Tributario Griego, se ha adoptado una GAAR. De acuerdo con esta norma, que se ha actualizado para alinearse con ATAD I, las autoridades tributarias griegas pueden ignorar un mecanismo o una serie de acuerdos que, habiéndose establecido con el objetivo principal o uno de los objetivos principales de obtener una ventaja fiscal que frustre el objeto o propósito de la ley tributaria aplicable, no son genuinos con respecto a todos los hechos y circunstancias pertinentes (acuerdos no genuinos).
18	Hungría	Si	Administración Tributaria	Las normas generales anti-elusión se aplican en un contexto nacional y transfronterizo. Hungría utiliza tanto el principio de sustancia sobre forma como una norma genérica contra la elusión cuando el objetivo principal de las transacciones es la elusión fiscal. También hay una nueva regla anti-híbrida (posterior a 2015) que activa un cambio al método de crédito (de exención) en ciertas situaciones de desgravación por doble imposición.

19	Irlanda	Si	Administración Tributaria	Irlanda tiene una norma general elusiva; el artículo 811C del TCA, cuya aplicabilidad fue examinada por el Tribunal Supremo Irlandés en O'Flynn Construction Limited & Others v The Revenue Commissioners. La Sección 811C se aplica cuando la AT se forma una opinión de que una transacción da lugar a una ventaja fiscal para el contribuyente, no se realizó para ningún otro propósito sino para obtener esa ventaja, y sería un uso indebido o abuso de cualquier alivio solicitado por el contribuyente. El artículo 6 de la Directiva ATAD de la UE también introduce una amplia disposición general contra la elusión. Sin embargo, la actual disposición general irlandesa contra la elusión en el artículo 811 se considera más amplia que la contenida en el artículo 6 y, en consecuencia, se considera que en este momento no se prevé ninguna otra modificación del artículo 811C.
20	Islandia	Si	Administración Tributaria	Las transacciones estructuradas de una manera que difiere significativamente de la práctica común pueden descartarse a efectos fiscales. De acuerdo con la jurisprudencia establecida, las autoridades fiscales están obligadas a demostrar que la transacción se llevó a cabo entre partes relacionadas y con poco o ningún propósito comercial que no sea la elusión de impuestos. Las partes tienen amplias obligaciones de informar a las autoridades fiscales, incluso con respecto a las empresas subsidiarias o afiliadas extranjeras. El incumplimiento de estas obligaciones puede ser utilizado en contra de una parte al evaluar los hechos.
21	Israel	Si	Administración Tributaria	Como regla general, la Sección 86 de la Ordenanza del Impuesto sobre la Renta contiene una norma general antielusión que permite al auditor fiscal ignorar una transacción considerada artificial o ficticia, o aquella cuyo objetivo principal es la elusión o reducción indebida del impuesto.
22	Italia	Si	Administración Tributaria	La definición de "abuso de la ley" está incorporada en la Ley N° 212/2000. Se aplica a todos los impuestos sobre la renta e impuestos indirectos, excepto los derechos de aduana. El abuso de derecho surge cuando se cumplen los siguientes elementos: (i) La transacción (o serie de transacciones interconectadas) no tiene sustancia económica (es decir, aunque es válida en papel, es una forma inapropiada de lograr el objetivo comercial declarado); (ii) Se obtiene una ventaja fiscal indebida, incluso sin infringir ninguna regla fiscal; (iii) La ventaja fiscal es el efecto esencial de la operación.

23	Japón	No	-	La normativa tributaria japonesa no contiene una norma general antielusión. Sin embargo, la legislación fiscal japonesa incluye normas especiales antielusión para una empresa familiar (es decir, una empresa donde más del 50% de sus acciones están en manos de tres o menos accionistas y determinadas personas relacionadas). La ley fiscal japonesa también tiene reglas específicas contra la elusión que involucran operaciones de reorganización societaria y presentación de declaraciones tributarias consolidadas. Además, hay una norma antielusión para operaciones relativas a rentas atribuibles a un establecimiento permanente de sociedades extranjeras.
24	Letonia	Si	Administración Tributaria	Hasta el año 2012, la ley tributaria de Letonia no contenía una norma general contra la elusión; la estructura de la ley tributaria se basó únicamente en reglas específicas contra la elusión, como las disposiciones sobre precios de transferencia, las reglas de subcapitalización, el principio de plena competencia y otras. Con las reformas a la ley de Impuestos y Aranceles del 13 de diciembre de 2012, la sección 23 “Ajuste del Monto del Pago de Impuestos” fue modificada por el párrafo 14 consistente en una norma general antielusión del siguiente tenor: “La administración tributaria determinará el monto de las obligaciones tributarias con base en el naturaleza económica y sustancia de la operación individual o de un conjunto de operaciones realizadas por el contribuyente y no únicamente sobre la base de su forma jurídica”.
25	Lituania	Si	Administración Tributaria	La Ley Lituana sobre el Impuesto a la Renta de las Sociedades contiene una disposición general contra la elusión. También se aplican disposiciones generales de sustancia sobre forma.
26	Luxemburgo	Si	Administración Tributaria	Con efecto a partir del 1 de enero de 2019, Luxemburgo modificó su norma general antielusión (GAAR) de acuerdo con la Directiva contra la elusión fiscal (ATAD). La GAAR se enfoca en todas las transacciones artificiosas (no realizadas por razones comerciales válidas que reflejan realidad) realizada a nivel local o transfronteriza. Se aplica a las transacciones que, habiendo sido realizadas con el propósito principal o uno de los propósitos principales de obtener una ventaja fiscal, violan el objeto o fin de la legislación fiscal aplicable y son artificiosas teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes. Las autoridades fiscales de Luxemburgo ignorarán las transacciones que se consideren abusivas y los impuestos se calcularán sobre la base de la operación real con respecto a todos los hechos y circunstancias relevantes. Las autoridades fiscales de Luxemburgo primero tendrán que probar que se identifican los elementos constitutivos de un abuso. Correspondería entonces al contribuyente luxemburgués proporcionar suficientes razones comerciales válidas que justifiquen la transacción.

27	México	Si	Administración Tributaria	La norma general antielusión permite a las autoridades tributarias ignorar o volver a caracterizar los efectos fiscales de transacciones que presumiblemente carecen de propósito comercial. En términos generales, se puede presumir la falta de sustancia empresarial por las autoridades fiscales: (a) cuando el beneficio fiscal obtenido de la operación sea mayor que el presente o cuantificable beneficio económico futuro que de ello resulte; o (b) si se hubiera podido obtener el mismo beneficio económico con menos actos jurídicos que habrían resultado en una mayor obligación tributaria para el contribuyente.
28	Noruega	Si	Administración Tributaria	Noruega codificó recientemente su regla general contra la evasión (GAAR). La GAAR existía desde hacía más de un siglo y había sido desarrollada por la Corte Suprema a través de numerosas sentencias. La disposición tenía por objeto codificar la práctica existente, sin introducir modificaciones importantes en la regla misma. Anteriormente, Noruega no tenía codificado una GAAR. La razón principal de la regla propuesta fue que el Ministerio de Hacienda no estuvo de acuerdo con algunas de las evaluaciones realizadas por la Corte Suprema en casos antielusión con respecto a tres sentencias particulares: Telenor, Hydro Canada y ConocoPhillips III.
29	Nueva Zelanda	Si	Administración Tributaria	Nueva Zelanda tiene una combinación de normas generales y específicas contra la elusión. Bajo la norma general antielusión, las transacciones son nulas si contradicen el propósito y la intención de la ley tributaria de Nueva Zelanda (es decir, tienen un propósito o efecto de elusión fiscal). Aplicación desde 1889 por vía jurisprudencial.
30	Países Bajos	No	Tribunales de Justicia	No se considera necesario incluir una NGA, por cuanto la doctrina del abuso del Derecho cubriría todos los escenarios posibles. La autoridad tributaria no tiene requisitos para invocar esta doctrina, pero la carga de la prueba recae sobre ella. Los tribunales aplican el concepto de fraude a la ley (doctrina <i>fraus legis</i> ).
31	Polonia	Si	Administración Tributaria	Una norma general antielusión entró en vigencia el 15 de julio de 2016. Estas reglas otorgan a las autoridades fiscales el derecho de determinar el monto del impuesto a pagar sin tener en cuenta las transacciones que se realizaron principalmente para obtener un beneficio fiscal (o tal beneficio fiscal fue uno de los objetivos principales de la operación), y que en las circunstancias dadas sería contradictorio con el espíritu y la intención de la ley tributaria o una disposición particular de la misma y tiene un carácter artificial.
32	Portugal	Si	Administración Tributaria	Portugal contaba con una norma general antielusión la cual fue modificada de acuerdo a las directiva ATAD.

33	Reino Unido	Si	Administración Tributaria	Una norma general antielusión entró en vigor el 17 de julio de 2013. Sin embargo, aún no se ha pedido a los tribunales del Reino Unido que tomen una determinación en su aplicación a una transacción. Una de las razones de esto es que, antes de invocar la GAAR, la Administración Tributaria (HMRC) debe solicitar a un panel asesor independiente su opinión sobre si se debe aplicar la GAAR (aunque puede usar la opinión del Panel proporcionada en un caso para contrarrestar los "arreglos equivalentes" utilizados por otros contribuyentes). La mayoría de las opiniones del Panel hasta la fecha han sido a favor de la HMRC. La Directiva ATAD incluye una regla contra la evasión que es más amplia que la GAAR del Reino Unido, pero el Reino Unido no la ha implementado.
34	República Checa	Si	Administración Tributaria	El Código de Procedimientos Fiscales checo se modificó a partir del 1 de abril de 2019 para incluir una nueva disposición de regla general contra la elusión (GAAR), que establece que la administración tributaria no tendrá en cuenta los actos jurídicos y otros asuntos relevantes para la administración de impuestos, cuyo objeto principal era la obtención de una ventaja fiscal contraria al sentido y finalidad de la legislación fiscal.
35	República Eslovaca	Si	Administración Tributaria	La GAAR como regla dedicada a la prevención de evasiones y elusiones fiscales entró en vigor en el Código Fiscal de Eslovaquia desde el 1 de enero de 2014, siguiendo iniciativas internacionales en materia fiscal de prevención de evasiones y fraudes fiscales. En virtud del Informe explicativo de la Ley núm. 435/2013, las razones de la modificación están representadas por: i) medidas propuestas por el Análisis de los pagos por bienes, servicios y otras formas de pago realizadas por los contribuyentes en beneficio de personas establecidas en jurisdicciones no cooperativas y extraterritoriales; y ii) Recomendaciones de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre planificación fiscal agresiva.
36	Suecia	Si	Administración Tributaria	Una operación puede ser considerada un acto de elusión y, por lo tanto, desestimada a efectos fiscales si se cumplen las siguientes condiciones: i) La transacción, sola o en conjunto con otra transacción, resulta en un beneficio fiscal significativo para el contribuyente; ii) El contribuyente es, directa o indirectamente, parte de la transacción; iii) Se supone que tal beneficio fiscal ha sido el motivo predominante de la transacción; y iv) La tributación sobre la base de la transacción sería una violación del espíritu de la ley. Además, existe una regla de salida que establece que cuando un activo o servicio se retira del negocio se grava como si se hubiera vendido a valor de mercado.

37	Suiza	No	Administración Tributaria	Suiza carece de una norma general contra la elusión en su legislación fiscal nacional. En consecuencia, el Tribunal Supremo Federal de Suiza ha intervenido y ha desarrollado una doctrina antiabuso aplicable a todo tipo de impuestos suizos, para contrarrestar la planificación fiscal abusiva. De acuerdo a esta doctrina antiabuso desarrollada judicialmente, las autoridades fiscales tienen derecho a gravar la estructura jurídica del contribuyente en función de su sustancia económica, siempre que dicha estructura tenga un carácter inusual e inapropiado; solo puede explicarse por razones fiscales y dará lugar a ahorros fiscales significativos si son reconocidos por la autoridad fiscal.
38	Turquía	Si	Administración Tributaria	Un factor clave al considerar la elusión fiscal en Turquía es una disposición legislativa que estipula que el hecho que produce el impuesto y la naturaleza real del hecho son la esencia. El artículo 3 de la Ley de Procedimiento Tributario N° 213 contiene la norma general antielusiva, que establece específicamente como objetivo prevenir o reducir la elusión fiscal y prácticas abusivas. Esto se conoce comúnmente como el principio del enfoque económico (sustancia sobre la forma), que se aplica en otras disposiciones y mecanismos legislativos y que significa que es la esencia y el contenido económico de una transacción lo que determina si constituye elusión fiscal, en lugar de como aparece la transacción en su forma. El contenido económico de una transacción es más importante que su forma.

**Fuente:** Elaboración propia en base a distintas fuentes.

#### Referencias

- Presentación de Alfredo Ugarte en Comisión de Hacienda del Senado, fecha 17.10.2019, [en línea] [https://www.senado.cl/appsenado/index.php?mo=tramitacion&ac=getDocto&iddocto=7146&tipodoc=docto\\_comision](https://www.senado.cl/appsenado/index.php?mo=tramitacion&ac=getDocto&iddocto=7146&tipodoc=docto_comision), [consulta: 20.06.2023]
- KPMG EU Country Profiles - KPMG Global, [en línea] consultado de <https://kpmg.com/xx/en/home/services/tax/regional-tax-centers/eu-tax-centre/eu-country-profiles.html>, [consulta: 19.06.2023]
- KPMG Asia Pacific Country Tax Profiles – KPMG Global, [en línea] <https://kpmg.com/xx/en/home/services/tax/regional-tax-centers/asia-pacific-tax-centre/guides-resources.html>, [consulta: 20.06.2023]
- Orbitax - Country Chapter, [en línea] <https://www.orbitax.com/taxhub/countrychapters>, [consulta: 20.06.2023]
- The Legal 500 – Guides, Tax Chapters, [en línea] <https://www.legal500.com/guides/guide/tax/>, [consulta: 20.06.2023]

# Desigualdad e Imposición Sobre la Renta en Brasil: Un análisis comparado y propuestas de reforma para alcanzar una mayor equidad



Rafael Fernando de Castilha Alves

## SINOPSIS

El objetivo de este trabajo es identificar las razones del bajo potencial de recaudación y redistribución del impuesto sobre la renta personal en Brasil, dando prioridad a la investigación de las estadísticas fiscales de las agencias y organismos nacionales e internacionales, así como al análisis de los documentos técnicos sobre el tema. Se muestra que el resultado de la acción fiscal sobre la

desigualdad es muy bajo, especialmente el resultante de la imposición directa, y que un factor decisivo en este contexto de baja progresividad es la exención concedida a los dividendos distribuidos a los socios y accionistas. Por último, se presentan propuestas para reducir la desigualdad de la renta.

**PALABRAS CLAVE:** Impuesto, Renta, Desigualdad, Progresividad, Dividendos

## CONTENIDO

Introducción

1. La concentración de la renta y los efectos de las medidas fiscales
2. La estructura fiscal en América Latina, países de la OCDE y Brasil
3. Fiscalidad de los beneficios de las empresas y de la renta de las personas físicas

4. La desigualdad revelada por la declaración de la renta de los brasileños
5. Propuestas de medidas fiscales para reducir la desigualdad

Conclusión

Referencias

## AUTOR

Auditor fiscal de la Secretaría Especial de la Receita Federal de Brasil (RFB) desde 2006. Máster Universitario en Hacienda Pública y Administración Tributaria por la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED) de España.

## INTRODUCCIÓN

La construcción de una sociedad libre, justa y solidaria, la erradicación de la pobreza y la reducción de las desigualdades sociales constituyen objetivos fundamentales estampados en el artículo tercero de la Constitución de la República Federativa de Brasil de 1988 y, como tales, deberían orientar toda la acción del legislador. Para alcanzar dichos objetivos, la imposición progresiva sobre la renta juega un papel decisivo, ya que, por un lado, (i) se dirige principalmente a las rentas obtenidas por los estratos más ricos y, por otro, (ii) permite reducir la imposición sobre el consumo de bienes y servicios, preservando la renta disponible de la base social.

La Constitución brasileña, en su artículo 145, es bastante clara en el sentido de que, en la medida de lo posible, los impuestos deben exigirse en función de la capacidad económica del contribuyente. Por lo que respecta, en particular, al impuesto sobre la renta, el artículo 153 establece que dicho impuesto debe responder a los criterios de generalidad, universalidad y progresividad.

Según el principio de generalidad, siempre que tengan capacidad de pago, todas las personas deben estar sujetas al impuesto sobre la renta, con algunas excepciones. A su vez, el principio de universalidad determina que este impuesto recaiga sobre todo tipo de ingresos. Por último, el principio de progresividad consiste en aplicar tipos más elevados para las rentas más altas, lo que constituye un mecanismo redistributivo destinado a reducir las desigualdades de renta.

El principio de equidad, en términos generales, consiste en una pauta que promueve que la fiscalidad respete la capacidad contributiva de los ciudadanos. Desde una perspectiva vertical, este principio conduce a un trato desigual de los desiguales, en la medida de su desigualdad; desde una perspectiva horizontal, conduce a un trato igual de los iguales, independientemente del origen de su renta, trabajo o capital.

Podemos reconocer dos funciones básicas de un sistema tributario: la recaudación y la redistribución. Para garantizar estas funciones, se establecen como objetivos

de todo el sistema la eficiencia, la equidad, la reducción de los costes de cumplimiento y la transparencia, acompañados de ciertos aspectos como la neutralidad, la simplicidad y la estabilidad.

No ignoramos el peso que suelen tener algunos principios tributarios como el de eficiencia y el de neutralidad, relacionados con la defensa de la no influencia de la fiscalidad en las decisiones de los agentes económicos. Sin embargo, entendemos que tales principios no pueden considerarse leyes absolutas que, en el límite, podrían chocar incluso con las políticas redistributivas, cuyos resultados beneficiosos para la sociedad son ampliamente conocidos; creemos que siempre será defendible una cierta complejidad fiscal en la búsqueda de un sistema más justo y progresivo.

Para la deseada reducción de las desigualdades sociales, los sistemas tributarios pueden desempeñar un papel muy destacado, ya sea financiando el gasto público, la inversión pública y los mecanismos de protección social, o exigiendo impuestos más progresivos. Una valoración sintética de los sistemas tributarios latinoamericanos, incluido el de Brasil, corresponde a la prevalencia de los impuestos indirectos, combinada con la debilidad recaudatoria del impuesto sobre la renta personal, que conducen a un bajo impacto redistributivo de los sistemas fiscales mencionados (OCDE, 2022).

El nivel de equidad del sistema fiscal, así como su grado de progresividad, están fuertemente influenciados por la forma en que se distribuye la presión fiscal sobre las rentas del trabajo y del capital. En los países de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la apropiación de una parte relevante de los beneficios empresariales en forma de impuestos es habitual. La tributación de los dividendos distribuidos a las personas físicas es la regla general en estos países (OCDE, 2022), aunque se adopten mecanismos de integración entre el impuesto de sociedades (IS o IRPJ) y el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF). Brasil, en sentido contrario, concentra la tributación de los beneficios de las empresas en la persona jurídica, eximiendo totalmente los dividendos distribuidos a las personas físicas.

Cobra relevancia para el desarrollo de este artículo el análisis de los datos agregados de las declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (DIRPF) publicados por la Secretaría Especial de la Receita Federal de Brasil (RFB), a través de los cuales es posible verificar la forma desigual en que se obtienen los ingresos gravables, los ingresos sujetos a imposición exclusiva o definitiva y los ingresos exentos y no gravables por parte de los contribuyentes brasileños.

En cuanto a la formulación de los problemas que se abordan en este trabajo, podemos mencionar: identificar los aspectos que conducen a la regresividad general del sistema fiscal brasileño; identificar las principales razones por las que el impuesto sobre la renta personal en Brasil no es suficientemente progresivo; investigar las perspectivas a través de las cuales se manifiesta la desigualdad de renta.

Este trabajo trata de determinar los posibles efectos redistributivos y recaudatorios de los escenarios que puedan ampliar la progresividad del IRPF. Más concretamente, pretende: estimar los diferentes efectos de las medidas fiscales sobre la desigualdad de renta; comparar la estructura fiscal brasileña con las estructuras observadas en América Latina y en los países de la OCDE; señalar las diferentes manifestaciones de la desigualdad de renta a partir de la declaración del impuesto; elaborar propuestas y recomendaciones que contribuyan a un diseño del IRPF que promueva una mayor equidad y que esté orientado a la eficiencia.

Este trabajo se llevará a cabo mediante la investigación de la normativa y las estadísticas fiscales de las agencias y organismos nacionales e internacionales, así como mediante el análisis de documentos técnicos sobre el tema.

## 1. LA CONCENTRACIÓN DE LA RENTA Y LOS EFECTOS DE LAS MEDIDAS FISCALES

Según datos del Banco Mundial (2022a), Brasil calculó un PIB de 1,87 billones de dólares (US\$) en 2019, con un PIB per cápita de US\$ 8.876,10 en el mismo año. Según esta misma institución, los valores del PIB per cápita en 2019

calculados en Sudáfrica, México, Argentina, España y Alemania fueron, respectivamente, de US\$ 6.624,80, US\$ 9.950,20, US\$ 10.076,40, US\$ 29.554,50 y US\$ 46.794,90. En ese mismo año, en Somalia, el PIB per cápita era de US\$ 419,40, mientras que en Noruega era de US\$ 75.719,80. Somalia se considera un país de renta baja, mientras que España, Alemania y Noruega son naciones de renta alta. Brasil, Sudáfrica, México y Argentina se consideran países de renta media-alta.

Estos indicadores medios dan una idea de la desigualdad de renta entre países; sin embargo, dicen poco sobre las realidades internas, especialmente en relación con los países menos desarrollados, en los que las desigualdades sociales son más pronunciadas.

Un buen parámetro para evaluar el nivel de concentración de la renta consiste en comprobar las proporciones de renta que se apropian los estratos superior e inferior de la distribución de la renta de un país. A partir de la base de datos del Banco Mundial (2022b), es posible visualizar las participaciones relativas en la renta del 10% más rico (10MR) y del 10% más pobre (10MP) de 160 países.

Si calculamos la relación (R) entre la participación en la renta del 10% más rico y la participación en la renta del 10% más pobre,  $R = 10MR / 10MP$ , vemos que países desarrollados como Noruega, Alemania y Francia tienen bajos niveles de concentración de la renta ( $R \leq 8,34$ ), con la excepción de Estados Unidos, que se situaría en un nivel intermedio en este sentido ( $R = 17,11$ ). Por el contrario, los países de América Latina, a excepción de Uruguay, presentan altos niveles de concentración de la renta, haciendo compañía a las naciones africanas en los últimos puestos del ranking. Concretamente en relación con Brasil, el 10% más rico se apropió del 39,4% de los ingresos en 2020, mientras que el 10% más pobre sólo obtuvo el 1,6%, por lo que la relación entre estos porcentajes (R) fue de 24,63.

Para tener una idea más precisa del nivel de concentración de la renta en Brasil, podemos recurrir al estudio de Silveira et al. (2020) que, a partir de los datos de la Encuesta de Presupuestos Familiares (POF) del Instituto Brasileño de Geografía y Estadística (IBGE) para

el período 2017-2018, evaluó la estructura de distribución de la renta en este país. Una de las conclusiones de este estudio es que la concentración de la renta en Brasil es aún más pronunciada de lo que sugieren los datos consolidados por el Banco Mundial. Considerando los rendimientos monetarios y no monetarios mensuales, la renta media per cápita del 10% más pobre, R\$ 212,05, sólo representaba el 2,75% de la correspondiente renta media per cápita del 10% más rico, R\$ 7.717,58; además, cuando se consideran todos los deciles de renta, la renta familiar total media per cápita, R\$ 1.808,46, sólo se alcanzaba en el percentil 73.

En cuanto a la distribución de la renta, es habitual referirse a la evolución del índice de Gini, que varía de 0, una situación de perfecta igualdad, a 1, una situación de máxima desigualdad. Es importante determinar los efectos de (i) las transferencias monetarias y (ii) los impuestos directos sobre los ingresos del mercado. Podemos decir que las etapas de la renta son las siguientes:

- **renta primaria:** corresponde a la renta de mercado, es decir, toda la renta obtenida antes de recibir las transferencias públicas o deducir los impuestos directos, como las rentas percibidas en el mercado laboral, los ingresos por alquileres y ventas, las donaciones, las pensiones alimenticias, además de las ganancias obtenidas en el mercado financiero;
- **renta inicial:** corresponde a la renta primaria sumada a las transferencias monetarias concedidas por los poderes públicos, como prestaciones sociales, de seguridad social, educativas y laborales;
- **renta disponible:** corresponde a la renta inicial (después de las transferencias) menos los impuestos directos sobre la renta y el patrimonio.

Para el período en torno a 2014, Hanni y Martner (2017) mostraron que los impactos de las acciones fiscales son mucho más relevantes en los países de la Unión Europea (UE) que en los de América Latina (AL), con reducciones promedio del índice de Gini de 42,6% y

5,7%, respectivamente. Concretamente, en lo que respecta a la mitigación de la desigualdad a través de los impuestos directos, los autores identificaron una reducción media del índice de Gini del 12,5% en 28 países de la UE y sólo del 2,0% en 18 países de AL. En el caso de Brasil, se verificó una reducción del 9,5% debido a las transferencias monetarias y del 2,8% debido a los impuestos directos, de modo que la reducción consolidada del 12,1% fue superior a la media latinoamericana, pero muy inferior a la media europea.

A partir de los datos de la POF 2017-2018, Carvalho et al. (2020) y Silveira et al. (2020) también muestran que, en Brasil, las transferencias públicas son los principales impulsores de la reducción de la desigualdad, lo que no ocurre con la imposición directa sobre la renta y la riqueza, que tiene un bajo impacto redistributivo.

Los coeficientes de Gini calculados por Carvalho et al. (2020) fueron los siguientes: para la renta primaria, 0,642; para la renta inicial, 0,568; y para la renta disponible, 0,557. Por lo tanto, las transferencias monetarias provocaron una reducción del citado índice del 11,53%, muy superior a la provocada por la imposición directa, que sólo alcanzó el 1,94%. En resumen, Brasil tiene uno de los peores índices de Gini del mundo, que se ve poco afectado por los impuestos directos, lo que se refleja en el contraste entre las bolsas de pobreza y riqueza en este país.

## 2. LA ESTRUCTURA FISCAL EN AMÉRICA LATINA, PAÍSES DE LA OCDE Y BRASIL

Cuando se trata de respetar la capacidad de pago del contribuyente, se suele pensar en los impuestos directos, que gravan la renta, los beneficios y las plusvalías, el patrimonio, así como las contribuciones a la seguridad social. Sin embargo, para garantizar una financiación pública suficiente, las administraciones tributarias también tienen que recurrir a los impuestos indirectos, que gravan la producción y el consumo de bienes y servicios; el hecho es que, por regla general, estos impuestos indirectos son regresivos y, desde el punto de vista de la equidad, deberían tener una carga recaudatoria menor que los impuestos directos.

En las bases de datos de las estadísticas globales de ingresos de la OCDE (2022), hemos recopilado datos sobre los ingresos fiscales recaudados en los países de la OCDE y de América Latina y el Caribe (ALC), en sus respectivos valores medios, así como en Brasil, entre los años 1990 y 2019. La consolidación de los datos se hizo tanto en relación con el PIB como en relación con la presión fiscal total (PFT).

El promedio de la presión fiscal total (PFT) en el conjunto de América Latina y el Caribe (ALC) aumentó fuertemente en las tres últimas décadas, pasando del 15,7% del PIB en 1990 al 22,7% de PIB en 2019. A pesar del crecimiento medio en la región, la PFT sigue siendo muy inferior a la de los países más desarrollados. En los países de la OCDE, se ha producido un aumento sutil de la presión fiscal, pasando del 30,8% en 1990 al 33,4% en 2019. En Brasil, la PFT ha aumentado del 27,8% del PIB en 1990 al 32,5% del PIB en 2019, lo que está muy cerca del nivel medio observado actualmente en los países de la OCDE.

En cuanto a los impuestos sobre bienes y servicios en relación con el PIB, se han producido suaves aumentos en todos los países analizados. En 1990, los porcentajes de estos impuestos en los países de la OCDE, Brasil y ALC eran del 9,9%, 13,5% y 8,7% del PIB; en 2019, los porcentajes alcanzaron el 10,8%, 14,2% y 11,2% del PIB. Cuando comprobamos la evolución de estos mismos impuestos en relación con la presión fiscal total, el panorama es muy estable en los países de la OCDE, con una cuota del 32,6% de la PFT en 2019. En América Latina y el Caribe, así como en Brasil, se observa una trayectoria de reducción gradual; a pesar de ello, las proporciones de estos impuestos en relación con la PFT en 2019 seguían siendo del 43,6% en Brasil y del 49,7% en ALC.

Por otro lado, se observa que los impuestos sobre la renta, los beneficios y las ganancias de capital han sido muy importantes en los países de la OCDE, con una suave recuperación desde 2010, alcanzando de nuevo el 11,3% del PIB en 2018 y 2019. Para los países de la ALC, y también para Brasil, hubo una trayectoria ascendente suave entre 1990 y 2019; a pesar de ello, estos impuestos alcanzaron sólo el 6% del PIB en América Latina y el Caribe y el 7,3% del PIB en Brasil en el último año de

la serie. En proporción a la PFT, también se observa la gran importancia de estos impuestos en los países de la OCDE, que representaron el 34% en 2019; en cuanto a ALC y Brasil, aunque estos impuestos sobre la renta hayan aumentado su participación en los años seleccionados, en 2019 sólo alcanzaron el 26,6% y el 22,4% de sus respectivas cargas fiscales totales.

En este punto, se procede a segregar el impuesto sobre la renta, los beneficios y las ganancias de capital de las personas físicas (1100), las sociedades (1200) y la parte no asignable (1300), para los países de la OCDE, de ALC y Brasil.

En el caso de las empresas (1200), a partir de 2002, las curvas de recaudación del impuesto sobre la renta han oscilado por encima del 2,7% del PIB tanto para los países de la OCDE como para Brasil, habiendo alcanzado, respectivamente, el 3,0% y el 2,8% del PIB en 2019. En ALC, la proporción del impuesto de sociedades (IS) en relación con el PIB fue del 3,6% en el último año analizado. Las curvas de recaudación de dicho impuesto en relación con la PFT siguieron trayectorias cercanas para Brasil y los países de la OCDE; en 2019, la recaudación del IS en relación con la carga total alcanzó el 9,6% en promedio en los países de la OCDE y el 8,6% en Brasil, mientras que en el conjunto de los países de ALC, entre 2005 y 2019, la proporción fue de alrededor del 16%.

En el caso de las personas físicas, la diferencia es significativa. Mientras que en el promedio de los países de la OCDE la participación del impuesto sobre la renta de las personas físicas (1100) en relación con el PIB siempre ha estado por encima del 7,2% desde 1990, alcanzando el 8,0% en 2019, en Brasil y los países de ALC esta participación siempre ha estado por debajo del 3,0% del PIB a lo largo de 30 años; dicho índice se alcanzó en Brasil solo en 2019, año en el que la participación del IRPF en relación con el PIB en ALC fue de solo el 2,2%.

Y la diferencia sigue siendo bastante pronunciada cuando se comparan las participaciones en los ingresos totales a lo largo de los años. Mientras que en la media de los países de la OCDE la participación del IRPF en el

total de la recaudación ha estado siempre por encima del 22% desde 1990, situándose en el 23,5% en 2019, en Brasil y los países de ALC esta participación no llegó ni al

10% en el mismo periodo, alcanzando el 9,2% de la PFT en 2019 en esta región (véase el cuadro 1).

### Cuadro 1

#### América Latina y el Caribe (ALC), países de la OCDE y Brasil: estructura fiscal, 2019

(en porcentajes del PIB y del total de ingresos tributarios)

Código estadístico de la OCDE	Descripción del grupo impositivo	En porcentajes del PIB			En porcentajes del total de ingresos		
		ALC	OCDE	Brasil	ALC	OCDE	Brasil
1000	Impuesto sobre la renta	6,0	11,3	7,3	26,6	34,0	22,4
1100	Impuesto sobre la renta de las personas físicas	2,2	8,0	3,0	9,2	23,5	9,2
1200	Impuesto sobre la renta corporativa	3,6	3,0	2,8	15,8	9,6	8,6
1300	No asignables	0,4	0,3	1,5	1,8	0,9	4,5
2000	Contribuciones a la seguridad social	3,9	8,9	8,4	17,3	25,9	25,9
3000	Impuestos sobre la nómina	0,2	0,5	0,6	1,0	1,3	1,8
4000	Impuestos a la propiedad	0,9	1,8	1,5	3,8	5,5	4,6
5000	Impuestos sobre bienes y servicios	11,2	10,8	14,2	49,7	32,6	43,6
6000	Otros impuestos	0,4	0,2	0,6	1,7	0,5	1,7
	<b>Total</b>	<b>22,7</b>	<b>33,4</b>	<b>32,5</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>	<b>100,0</b>

**Fuente:** Elaboración propia, con datos de la OCDE (2022)

Estructuralmente, en una comparación sobre el total de los ingresos tributarios en 2019, los principales ingresos en ALC, así como en Brasil, derivaron de los impuestos al consumo de bienes y servicios, seguidos por los impuestos sobre la renta (OCDE, 2022). En los países de la OCDE, por su parte, existe un mayor equilibrio entre las distintas fuentes de ingresos fiscales.

Como puede observarse en el cuadro 1, la diferencia más notable entre los sistemas fiscales corresponde precisamente al nivel de recaudación del IRPF. Del mismo cuadro se extrae que, en ALC, las participaciones de los impuestos directos e indirectos son prácticamente

equivalentes; en 2019, en valores relativos aproximados, alcanzaron el 49% y el 51% del total recaudado, respectivamente. En la OCDE, el escenario es mucho más progresivo; en 2019, los impuestos directos representaron aproximadamente dos tercios de la recaudación total, frente a un tercio de los indirectos. En Brasil, las participaciones de los impuestos directos e indirectos están más cerca de los respectivos promedios latinoamericanos que de los promedios de los países de la OCDE; en 2019, en valores relativos aproximados, dichas participaciones alcanzaron el 55% y el 45% del total recaudado, respectivamente.

### 3. FISCALIDAD DE LOS BENEFICIOS DE LAS EMPRESAS Y DE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Si, por un lado, el beneficio sobre el que recaen el IS y el IRPF es aproximadamente el mismo, en forma de beneficio obtenido por la empresa o de dividendos percibidos por la persona física, por otro lado, los impuestos son distintos, y las empresas y los socios o accionistas siguen siendo contribuyentes diferentes, con un patrimonio, en principio, inconfundible, por lo que la discusión sobre lo que se ha venido a llamar “doble imposición” tiene más sentido desde el punto de vista económico, pero no desde el punto de vista contable o jurídico.

El hecho de que los países de la OCDE adopten mecanismos de integración entre los citados impuestos, eximiendo parcialmente los dividendos, no significa que renuncien a la tributación de las personas físicas. En el ámbito de estos países, la imposición de los dividendos distribuidos a las personas físicas, después de la imposición de los beneficios en la persona jurídica, es la norma; para 2021, sólo Estonia y Letonia mantuvieron un régimen de exención total de los dividendos.

Como se muestra en la tabla “II.4” de la OCDE (2022), cuando se evalúa de forma conjunta la incidencia del (i) impuesto sobre los beneficios de las empresas y del (ii) impuesto sobre los dividendos distribuidos a las personas físicas, se observa que los países miembros de esta organización se apropian de una parte considerable de los beneficios de las empresas, que varía desde el 20% de Estonia hasta el 59,4% de Corea, pasando por una media del 41,9% en 2021. Este nivel es algo superior al 34% que se grava en Brasil exclusivamente a las personas jurídicas, distribuido al 15% del impuesto de sociedades, con un 10% adicional a partir de cierta cantidad, más un 9% de contribución social sobre los beneficios netos.

Debido a los créditos de imputación o a los tipos más bajos exclusivamente en fuente, la incidencia fiscal efectiva de los dividendos es inferior a la que podría obtenerse incluyéndolos en las tablas progresivas del IRPF sin ningún ajuste. Para el año 2021, excluyendo los

dos países de la OCDE que no gravan los dividendos, la incidencia fiscal sobre estos beneficios distribuidos a los socios y accionistas oscila entre el 5% de Grecia y el 51% de Irlanda, con una media del 24,7%.

En resumen, los países de la OCDE siguen teniendo un nivel global de imposición sobre las empresas y las personas físicas superior al observado en Brasil, un país con tipos nominales elevados sobre los beneficios de las empresas, pero que exime totalmente los dividendos distribuidos a las personas físicas.

En relación con el contexto internacional de la fiscalidad de la renta de las personas físicas, la evolución de los tipos marginales del IRPF a lo largo del siglo XX en países como Estados Unidos, Reino Unido, Alemania y Francia ha sido descrita por Piketty (2014). En general, puede decirse que estas tasas fluctuaron ampliamente durante el periodo, destacando los importantes aumentos que se produjeron durante e inmediatamente después de las dos guerras mundiales, y que todos los tipos impositivos marginales de los países seleccionados fueron superiores al 50% entre 1937 y 1986. Esto significa que el aumento sustancial de estas tasas no se debió únicamente a los conflictos bélicos en los que participaron estos países, o a las crisis económicas que se produjeron en el periodo, sino principalmente a la financiación de sus elevados niveles de bienestar social durante décadas.

Entre 1953 y 2000, Alemania y Francia mostraron una oscilación de los tipos marginales del IRPF entre el 51% y el 70%, seguida de un suave descenso hasta 2013, cuando alcanzaron el 45% y el 53% respectivamente. En Estados Unidos, después de la importante caída de finales de la década de 1980 hasta el 28%, el tipo marginal se recuperó a principios de la década de 1990, volvió a caer en la década de 2000 y se recuperó ligeramente en 2013, cuando volvió a alcanzar el 40%. En el Reino Unido, tras dos décadas de estabilidad en el nivel del 40%, el tipo marginal del impuesto subió al 50% en 2010 y bajó ligeramente al 45% en 2013.

Para datos más recientes de los tipos marginales máximos del IRPF, podemos recurrir a la tabla que muestra los vigentes en 2021 en los países de la OCDE (2022), denominada tabla “1.7”, de la que se desprende que dichos tipos superan fácilmente el 45%, como es el caso de Alemania, Australia, Bélgica, Canadá y España, e incluso superan el 55% en algunos países, como Austria, Dinamarca, Francia y Japón. E si se tienen en cuenta todos los tipos máximos adoptados en los 38 países de la organización, incluidos los más bajos, la media sigue siendo superior al 39%.

En América Latina, a partir de los años 90, tras la adhesión a las medidas propuestas por el Consenso de Washington, se ha producido una ampliación de las bases imponibles y una moderación de los tipos impositivos marginales, lo que condujo a un aumento de la regresividad de los sistemas fiscales en esta región.

No cabe duda de que el nivel de equidad del sistema fiscal, así como su grado de progresividad, están fuertemente influenciados por la forma en que se distribuye la presión fiscal sobre las rentas del trabajo y del capital. También hay un consenso razonable en que los estratos más ricos tienden a concentrar la mayor proporción de ingresos de capital. En este contexto, la adecuada tributación de estos últimos ingresos es un importante mecanismo para reforzar la progresividad del IRPF. Para el tratamiento de estas rentas, se puede decir que existen básicamente dos modelos o sistemas, con algunas variaciones según las peculiaridades de cada país.

En el primero de ellos, amplio o global, se computan conjuntamente todas las rentas del trabajo y del capital, en una tabla de tipos impositivos progresivos. Este sistema, más equitativo, valora la capacidad de pago del contribuyente, pero también hace más compleja la gestión administrativa e implica un mayor riesgo de evasión fiscal debido a los tipos marginales más altos. En el segundo sistema, conocido como dual, más utilizado en los últimos años, las rentas del trabajo y del capital se gravan por separado; por regla general, se utiliza una tabla progresiva para las rentas del trabajo y un tipo único o proporcional más bajo para las rentas del capital.

Es sabido que, por regla general, los dividendos tributan inicialmente como renta de la empresa, para luego tributar como renta personal, cuando se distribuyen a los accionistas, por lo que la integración entre las cantidades pagadas por la persona jurídica y la persona física es una cuestión primordial para definir los tipos aplicables en cada fase de la tributación.

Gil Maciá (2007) describe los tres grandes grupos de sistemas de integración entre el IRPF y el impuesto de sociedades (IS). En un extremo, está el llamado “sistema clásico”, de integración nula, en el que se supone una total independencia entre la empresa y sus socios, por lo que la doble imposición de los dividendos se produce plenamente. En el otro extremo se encuentra un sistema administrativamente oneroso, de integración total, en el que se elimina por completo la doble imposición, de modo que el IS se convierte en una especie de “pago a cuenta” de la renta del socio. La solución intermedia, de integración parcial, corrige parte de la doble imposición; dada la posibilidad de obtener un equilibrio razonable entre el nivel de corrección, la capacidad de recaudación y la simplicidad de gestión, este mecanismo ha demostrado ser el preferido por muchos países.

Entre los sistemas de integración parcial, Gil Maciá (2007) sostiene que el sistema de exención cuantitativa con tributación a tipo fijo en IRPF es un buen sistema para mitigar la doble imposición. Este sistema no sólo corrige la doble imposición de los contribuyentes con rentas más altas, sino que también mitiga la doble imposición de los que tienen rentas medias y bajas, ante el importe exento previsto; además, se ajusta a los principios comunitarios de la UE y es fácilmente comprensible. Sin embargo, el sistema de integración más adoptado en los últimos años es el de gravar los dividendos a un tipo fijo en el IRPF, por su facilidad de gestión.

En cuanto a la experiencia brasileña, el llamado Impuesto General sobre la Renta fue instituido el 31 de diciembre de 1922. A partir de los datos de la RFB, es posible trazar un historial de los tipos mínimos y máximos del IRPF en Brasil desde 1923. Entre el periodo posterior a la Segunda Guerra Mundial y el final de la década de 1980, los tipos marginales máximos se acercaron al 50%, es decir, Brasil ya ha tenido tipos

marginales muy próximos a los practicados en los países de la OCDE. Desde 1988 hasta el año siguiente, el tipo máximo se redujo drásticamente, del 45% al 25%, y después de 1998 se estabilizó en un mero 27,5%.

Para tener una idea de la discrepancia en relación con los países de la OCDE, la renta marginal media anual en Brasil, al tipo de cambio medio de 2021, era sólo de US\$ 10.375, sobre la que se aplicaba el tipo máximo del 27,5%. Esta combinación de tipo máximo bajo y renta marginal baja corresponde, en la práctica, a una progresividad débil, ya que las rentas altas que tributan sufren la misma incidencia que las rentas medias en Brasil.

Una cuestión relevante en la tributación de la renta en Brasil es la necesidad de corregir la tabla de rangos de bases de cálculo del IRPF, que presenta un desfase acumulado en relación con la inflación medida por el Índice Nacional de Precios de Consumo Amplio (IPCA). Ante este desfase, cada vez son más los brasileños que se ven sometidos a tipos impositivos más elevados, a pesar de no haber obtenido ganancias reales, incluso aquellos millones de contribuyentes que podrían estar no sólo sometidos a un tipo cero, sino también exentos de presentar una declaración de ajuste.

En este alejamiento de la progresividad del impuesto sobre la renta, merecen mención dos importantes cambios introducidos en la legislación a finales de 1995.

En lo que respecta al impuesto sobre la renta de las empresas, se produjo una reducción de las bases de cálculo del IRPJ y de la CSLL mediante la posibilidad de deducir los intereses sobre el capital propio, instituida por la Ley N° 9.249, de 26 de diciembre de 1995 (Brasil, 1995). En pocas palabras, la legislación brasileña autoriza dicha deducción y determina la retención del impuesto en fuente a un tipo del 15%, que es muy inferior a la suma de los tipos del IRPJ, del 15% y un 10% adicional para las mayores empresas, y de la CSLL, que parte de un tipo general del 9% y llega al 15% o al 20% en relación con las instituciones financieras. Para las grandes empresas, el ahorro fiscal es de al menos el 19%, y puede llegar a casi el 30%.

La misma Ley N° 9.249, de 1995, concedió un tratamiento privilegiado a los beneficios o dividendos pagados o

acreditados por las personas jurídicas, que, desde 1996, no están sujetos a la retención del impuesto sobre la renta ni integran la base de cálculo del impuesto del beneficiario, ya sea una persona física o jurídica, domiciliada en Brasil o en el extranjero.

Para garantizar un nivel de financiación similar para el Estado, esta rebaja fiscal debía compensarse, por un lado, restringiendo la adecuada actualización de los tramos del IRPF en relación con la inflación, y, por otro, aumentando la presión fiscal sobre el consumo de bienes y servicios. El resultado fue un aumento de la incidencia fiscal sobre las capas medias y pobres de la población brasileña, en afrenta directa al principio de capacidad contributiva.

#### 4. LA DESIGUALDAD REVELADA POR LA DECLARACIÓN DE LA RENTA DE LOS BRASILEÑOS

Cobra relevancia para el desarrollo de este artículo el análisis de los datos agregados de las declaraciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (DIRPF) publicadas por la RFB, a través de los cuales es posible verificar la forma desigual en que se obtienen los ingresos gravables, los ingresos sujetos a imposición exclusiva o definitiva y los ingresos exentos y no gravables por parte de los contribuyentes brasileños, desde el punto de vista de género, tramos de ingresos, entre otros enfoques. Además, estos datos agregados también permiten evaluar aspectos relacionados con el patrimonio de los declarantes.

En cuanto a los aspectos generales, la obligación de presentar la DIRPF ha estado vinculada a criterios de renta, percepción de ganancias patrimoniales, operaciones en bolsas de valores y similares, ejercicio de la actividad rural, nivel de bienes y derechos, e inclusión en la condición de residente. Para el año 2020, la tabla de tramos de base de cálculo y tipos a utilizar en el cálculo del IRPF en la declaración de ajuste anual presentaba los siguientes valores: hasta R\$ 22.847,76, tipo cero; de R\$ 22.847,77 a R\$ 33.919,80, 7,5%; de R\$ 33.919,81 a R\$ 45.012,60, 15%; de R\$ 45.012,61 a R\$ 55.976,16, 22,5% y; más de R\$ 55.976,16, 27,5%.

Según se detalla en el Decreto N° 9.580, de 22 de noviembre de 2018, que regula el impuesto sobre la renta en Brasil, a efectos del cálculo de la base imponible anual del IRPF, se tiene en cuenta inicialmente la renta imponible obtenida, de la que el declarante puede deducir, entre otros, los gastos con: dependientes, siempre que se incluyan los ingresos, pagos y bienes del dependiente, con un límite anual por persona; salud, del titular y de sus dependientes; educación, del titular y de sus dependientes, con un límite anual por persona; contribuciones a la seguridad social pública; planes de pensiones privados o complementarios, con el límite del 12% de la base imponible; pensión alimenticia; actividad por cuenta propia, registrados en el libro de caja. En lugar de las deducciones anteriores, el contribuyente puede optar por un descuento simplificado que, en el año 2020, correspondía a una deducción del 20% del importe anual de la renta imponible, limitada, sin embargo, a R\$ 16.754,34.

Para 2020, el análisis de los datos agregados divulgados por la RFB (2021) muestra que 31,6 millones de residentes brasileños declararon una renta total de 3.403,14 mil millones de reales (R\$), o 660,06 mil millones de dólares (US\$), lo que representó una renta media anual de R\$ 107.575,69, o US\$ 20.864,98. Los ingresos imponibles totalizaron R\$ 1.975,43 mil millones, o US\$ 383,15 mil millones, el 58,0% de los ingresos totales; los ingresos sujetos a imposición exclusiva o definitiva alcanzaron R\$ 331,60 mil millones, o US\$ 64,32 mil millones, el 9,7% de los ingresos totales; y los ingresos exentos y no imponibles totalizaron R\$ 1.096,11 mil millones, o US\$ 212,60 mil millones, el 32,2% de los ingresos totales.

Los ingresos exentos y no imponibles más relevantes fueron los beneficios y dividendos distribuidos por las empresas, que sumaron R\$ 384,27 mil millones, equivalentes al 35,1% de estos ingresos exentos y no imponibles. Hay que destacar también las donaciones y herencias, que totalizaron R\$ 110,32 mil millones en 2020, equivalentes al 10,1% de los ingresos exentos.

También en relación con las grandes cifras del IRPF del año 2020 (RFB, 2021), la base imponible total fue de R\$ 1.554,93 mil millones, o US\$ 301,59 mil millones; como porcentaje de la renta imponible, esta base alcanzó el 78,7%. Además, el impuesto debido en el mismo año fue de R\$ 204,84 mil millones, o US\$ 39,73 mil millones, lo que representa un promedio anual de impuesto debido por declarante de R\$ 6.475,14, o US\$ 1.255,89, correspondiente a un tipo impositivo medio de sólo el 10,4% de los ingresos imponibles.

Respecto al patrimonio registrado en la declaración del IRPF en 2020, los declarantes informaron bienes y derechos que alcanzaron R\$ 11.134,52 mil millones, así como deudas reales y gravámenes que sumaron R\$ 841,69 mil millones; comunicaron, por lo tanto, una riqueza neta de R\$ 10.292,83 mil millones, o US\$ 1.996,36 mil millones. En promedio, cada declarante acumuló un patrimonio neto de R\$ 325.363,71, o US\$ 63.106,35.

Llegados a este punto, pasamos a analizar la **desigualdad de género** encontrada en las declaraciones del IRPF en 2020 (RFB, 2021), que muestran que la desigualdad comienza en la comparación entre las cantidades obtenidas por hombres y mujeres, y que se amplía cuando se comprueba la naturaleza de cada ingreso declarado. Habiendo representado el 56,5% de los declarantes, los hombres recibieron el 62,1% de los ingresos totales; en este contexto, las mujeres recibieron, en promedio, R\$ 93.642,41, lo que equivale al 79,2% del ingreso total promedio calculado para los hombres, de R\$ 118.308,64.

Además, se observa que los porcentajes de ingresos imponibles son diferentes; el calculado para los hombres, 54,3%, está por debajo de la media general, 58,0%, mientras que el calculado para las mujeres, 64,1%, está por encima. Por otro lado, se observa que los porcentajes de ingresos exentos y no imponibles también son diferentes, estando el calculado para los hombres, 35,2%, por encima de la media general, 32,2%, mientras que el calculado para las mujeres, 27,3%, está por debajo.

Pasamos ahora a analizar la **desigualdad por tramos de ingresos totales**. En 2020, la base de cálculo sujeta al tipo cero correspondía a una base anual inferior a R\$ 22.847,76, lo que, teniendo en cuenta el valor del salario mínimo (SM) vigente en ese año, R\$ 1.045,00 o US\$ 202,68, equivalía a 21,86 SM por año, o 1,82 SM por mes. Al tipo de cambio de 2020, por lo tanto, el brasileño que calculó una base de cálculo anual, después de las deducciones, superior a US\$ 4.431,47, ya estaba sujeto a la primera alícuota del IRPF, del 7,5%. Por otro lado, la base de cálculo sujeta al tipo máximo, el 27,5%, correspondía, y sigue correspondiendo, a una base anual superior a R\$ 55.976,16, lo que equivalía, en 2020, a 53,57 SM por año, o 4,46 SM por mes. Así, el contribuyente brasileño que calculó una base imponible anual superior a US\$ 10.856,93 estaba sujeto al tipo máximo del impuesto.

En los grandes números del IRPF, la RFB suele dividir a los declarantes en grupos por rangos de salarios mínimos (SM) mensuales, con gran variación en el número de contribuyentes por rango. De los 17 grupos segregados por RFB, que van desde los que recibían hasta 0,5 SM hasta los que recibían más de 320 SM al mes, los que presentaban las mayores proporciones de declarantes recibían ingresos totales de 2 a 3 SM, de 3 a 5 SM y de 5 a 7 SM, correspondientes al 15,9%, 26,1% y 13,6% de los declarantes, respectivamente.

Partiendo de la franja de 15 a 20 SM hacia la parte alta del reparto, que recibe más de 320 SM al mes, tenemos sólo un 10,61% de declarantes, pero concentran el 51,2% del total de ingresos declarados. Haciendo el corte de la franja de 60 a 80 SM hacia el mismo tope, tenemos aproximadamente el 1% de los declarantes, que a su vez suponen el 22,3% de los ingresos totales. Y cuando seleccionamos sólo la última franja, por encima de 320 SM, vemos que no llega al 0,1% de los declarantes, pero que sigue concentrando el 10,9% del total de ingresos declarados. En el rango de 3 a 5 SM, el ingreso medio anual fue de R\$ 48.767,02, o sea, 45,33% del ingreso medio anual general, de R\$ 107.576,00; por otro lado, en el estrato más rico, la renta media anual era equivalente a 123 veces la renta media general.

Cuando analizamos la variación de la composición de la renta según el tramo de ingresos, vemos que la desigualdad se acentúa aún más. Para todos los tramos de ingresos por encima de 30 SM al mes, los porcentajes de ingresos imponibles estaban por debajo de la media global del 58%, disminuyendo del 55,5% en el tramo de 30 a 40 SM a un mero 9,6% en el tramo de más de 320 SM; y estos mismos tramos de rentas superiores presentaban porcentajes de rentas exentas y no imponibles por encima del porcentaje general del 32,2%, creciendo continuamente desde el 35,2% en el tramo de 30 a 40 SM hasta un considerable 69,4% en el tramo superior a 320 SM. En los diez primeros grupos de ingresos, se produce el movimiento contrario; todos ellos presentaban proporciones de ingresos imponibles superiores a la media global respectiva, así como de ingresos exentos y no imponibles inferiores a la media global correspondiente (véase el cuadro 2).

## Cuadro 2

### Brasil: composición de los ingresos reportados en la declaración del IRPF, segregados por tramos de salario mínimo mensual, 2020

(en números relativos de declarantes, en miles de millones de reales y en porcentajes de los ingresos totales)

Declarantes		En miles de millones de reales (R\$)			En porcentajes de los ingresos totales obtenidos por cada rango del SM mensual		
Rango del salario mínimo (SM) mensual	En porcentaje del número total de declarantes	Ingresos imponibles	Ingresos gravados definitivamente en la fuente	Ingresos exentos y no imponibles	Ingresos imponibles	Ingresos gravados definitivamente en la fuente	Ingresos exentos y no imponibles
Hasta 1/2	5,07%	1,11	0,15	0,26	73,0%	9,9%	17,1%
De 1/2 a 1	1,83%	4,98	0,24	0,70	84,1%	4,1%	11,8%
De 1 a 2	8,71%	43,66	1,62	6,50	84,3%	3,1%	12,6%
De 2 a 3	15,85%	135,86	8,80	15,27	84,9%	5,5%	9,5%
De 3 a 5	26,12%	322,63	26,22	54,11	80,1%	6,5%	13,4%
De 5 a 7	13,65%	245,95	22,02	50,87	77,1%	6,9%	16,0%
De 7 a 10	10,18%	249,14	24,44	62,36	74,2%	7,3%	18,6%
De 10 a 15	7,99%	269,86	29,51	85,20	70,2%	7,7%	22,2%
De 15 a 20	3,69%	165,21	20,68	66,46	65,5%	8,2%	26,3%
De 20 a 30	3,39%	197,20	28,40	100,13	60,5%	8,7%	30,7%
De 30 a 40	1,46%	110,54	18,53	70,14	55,5%	9,3%	35,2%
De 40 a 60	1,08%	94,56	21,74	88,54	46,2%	10,6%	43,2%
De 60 a 80	0,37%	35,20	12,39	53,80	34,7%	12,2%	53,1%
De 80 a 160	0,39%	42,14	21,57	102,30	25,4%	13,0%	61,6%
De 160 a 240	0,10%	13,99	10,28	50,33	18,8%	13,8%	67,5%
De 240 a 320	0,04%	7,78	7,14	31,94	16,6%	15,2%	68,2%
Más de 320	0,09%	35,64	77,87	257,19	9,6%	21,0%	69,4%
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>1.975,45</b>	<b>331,60</b>	<b>1.096,10</b>	<b>58,0%</b>	<b>9,7%</b>	<b>32,2%</b>

**Fuente:** Elaboración propia, con datos de la RFB (2021)

En términos generales, podemos decir que la concentración del stock de riqueza neta es aún más acentuada que la concentración del flujo de renta. Si nos fijamos en los cinco tramos de renta superiores a 60 SM, tenemos aproximadamente el 1% de los declarantes, pero que suponen el 32,4% de la riqueza neta total. En el tramo de 3 a 5 SM, la riqueza neta media fue de R\$ 98.319,46, es decir, el 30,2% de la riqueza neta media global, de R\$ 325.363,71; por su parte, en el estrato más rico, por encima de 320 SM, la riqueza neta media fue equivalente a 187 veces la riqueza neta media general.

Otro análisis que se puede hacer es valorar las donaciones y herencias recibidas, que están exentas del IRPF. La concentración de esta renta también es notable. Para ilustrarlo, desde el tramo de 60 a 80 SM hacia la parte superior de la distribución, tenemos aproximadamente el 1% de los declarantes, que concentraron el 68,9% de las rentas exentas destacadas.

Si, por una parte, las donaciones y herencias están exentas del IRPF, por otra están sujetas a un impuesto que es competencia de los Estados y del Distrito Federal, a saber, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Donaciones (ITCMD). Según la Constitución de Brasil, los tipos máximos de este impuesto deben ser fijados por el Senado Federal; hace tiempo, el Senado fijó un tipo impositivo máximo para el ITCMD del ocho por ciento, mucho más bajo que en los países de la OCDE, donde los tipos máximos superan fácilmente el 30%.

## 5. PROPUESTAS DE MEDIDAS FISCALES PARA REDUCIR LA DESIGUALDAD

En el contexto de la baja participación de los impuestos directos en la composición de la estructura tributaria brasileña, hay ciertamente espacio para una expansión significativa de la protección social, siempre que la respectiva financiación resulte de una tributación más progresiva.

Un aspecto interesante a la hora de pensar en mecanismos de transferencia de renta consiste en comprobar si tales instrumentos podrían colaborar en la recuperación económica. Utilizando los datos de la POF

2017-2018, Toneto et al (2021) atestiguan la hipótesis de que la propensión al consumo tiene una caída significativa de abajo hacia arriba; también muestran que ciertos mecanismos de redistribución sí pueden aumentar el nivel de consumo agregado. En el modelo simulado por estos autores, cada R\$ 100,00 transferidos del 1% más rico al 30% más pobre generaría una expansión de R\$ 106,70 en la economía. En este caso, el efecto multiplicador resultante de la combinación de impuestos a los más ricos y transferencias a los más pobres sería decisivo para lograr este crecimiento.

Una pregunta pertinente es: ¿qué mecanismos pueden utilizarse para hacer viable este aumento de los tipos impositivos efectivos para los estratos más altos de la distribución de la renta? La respuesta parece apuntar, sobre todo, a las siguientes medidas: aumentar el tipo marginal y ampliar la base imponible del IRPF mediante la inclusión de las rentas del capital aún exentas en Brasil, como los dividendos.

De las simulaciones estáticas sobre la imposición de los dividendos en Brasil, merecen especial mención las registradas por Gobetti y Orair (2016). Partiendo de la estructura del IRPF vigente en 2013 -que generaba unos ingresos de R\$ 149,7 mil millones y una reducción del coeficiente de Gini del 2,78%- , y utilizando una base formada por los datos de las declaraciones del IRPF complementados con información ajustada de la Encuesta Nacional de Hogares (PNAD), del IBGE, los autores simularon cuatro escenarios diferentes.

En el escenario 1, los dividendos vuelven a ser gravados exclusivamente en la fuente con una tasa del 15%, lo que generaría una recaudación adicional de R\$ 43,1 mil millones y reduciría el índice de Gini en un 3,67%. En el escenario 2, los dividendos se gravan indistintamente con otros ingresos por la misma tabla progresiva del IRPF, con tipos del 0% al 27,5%, lo que produciría una recaudación adicional de R\$ 58,7 mil millones y reduciría el coeficiente de Gini en un 4,03%. En el escenario 3, para obtener el mismo aumento de recaudación que en el escenario 1, se mantiene la exención de los dividendos y se introducen tipos del 35%, 40% y 45% en la tabla progresiva sobre rentas todavía muy bajas; por lo tanto, lo consideramos el más inconveniente. Por último, el

escenario 4 combina la introducción de un tipo marginal del 35% para las rentas más altas, por encima de los R\$ 325 mil anuales, con la inclusión de los dividendos en la tabla progresiva del IRPF, lo que produciría una recaudación adicional de R\$ 71,7 mil millones y reduciría el coeficiente de Gini en un 4,31%.

A partir de aquí, destacamos las simulaciones promovidas por Bottega et al. (2021), esta vez realizadas a partir de una base formada por los datos registrados en las declaraciones del IRPF de 2017 combinados con los contenidos en la POF 2017-2018 del IBGE.

Las simulaciones de estos autores estiman las cantidades de recaudación fiscal deflactadas a diciembre de 2021 y los impactos redistributivos del Proyecto de Ley (PL) 2.337 de 2021, así como de dos escenarios alternativos propuestos por los autores que, además de acercar la estructura del IRPF al llamado modelo dual, también introducen tipos marginales más altos en la tabla progresiva.

En el PL 2.337 de 2021, habría una actualización de la tabla progresiva, con una recomposición todavía por debajo de la inflación acumulada, una reducción del límite de descuento simplificado y la imposición, exclusivamente en la fuente, de los dividendos, a una tasa lineal del 15%, admitiendo algunas exenciones, lo que generaría una recaudación adicional de R\$ 10,7 mil millones y reduciría el índice de Gini, en relación con el escenario actual, de 0,615 a 0,613.

En la Propuesta I, habría la inclusión de un tipo marginal del 35% en la tabla progresiva para las rentas anuales superiores a R\$ 322.295, así como la tributación de los dividendos exclusivamente en la fuente al tipo lineal del 15%, sin exenciones, lo que generaría una recaudación adicional de R\$ 47 mil millones y reduciría el índice de Gini, en relación con el escenario actual (0), de 0,615 a 0,612. En la Propuesta II, se incluiría un tipo marginal del 40% para las rentas anuales superiores a R\$ 322.295, así como la tributación de los dividendos exclusivamente en la fuente al tipo lineal del 20%, sin exenciones, lo que generaría una recaudación adicional de R\$ 63,5 mil millones y reduciría el índice de Gini de 0,615 a 0,610.

Los resultados en el marco de la desigualdad de las simulaciones de Gobetti y Orair (2016) y Bottega et al. (2021) son sutiles, pero en ambos casos la principal contribución a la reducción del índice de Gini proviene de la imposición de los dividendos, y la parte redistributiva atribuida a los nuevos tipos marginales de la tabla progresiva son menos relevantes.

Dada la persistente situación inflacionaria en Brasil, entendemos que es necesario, y posible, no sólo aumentar la tributación sobre las rentas de capital, sino también iniciar la actualización de la tabla progresiva del IRPF, de forma que, a modo de ejemplo, la tabla de tramos de base imponible y tipos del impuesto para diciembre de 2020 incluya al menos un tipo marginal y se ajuste a los siguientes valores anuales:

- hasta R\$ 30.000,00, tipo cero;
- de R\$ 30.000,01 a R\$ 45.000,00, 7,5%;
- de R\$ 45.000,01 a R\$ 60.000,00, 15%;
- de R\$ 60.000,01 a R\$ 75.000,00, 22,5%;
- de R\$ 75.000,01 a R\$ 360.000,00, 27,5% y;
- más de R\$ 360.000,00, 35%.

Es importante aclarar que la actualización propuesta para esa tabla, del 31,3% al 34,0%, sólo corrige la inflación acumulada desde abril de 2015, fecha de la última actualización, hasta diciembre de 2020, que alcanzó el 31,9% según el IPCA medido por el IBGE (2023). Sin embargo, la inflación acumulada por el mismo índice entre enero de 2021 y diciembre de 2022 fue superior al 16%, lo que demuestra que la actualización de la tabla, a estas alturas, podría ser ya más expresiva. Cabe señalar que la tabla utilizada hasta abril de 2023 sólo sufrió una actualización parcial del rango de exención a partir de mayo del mismo año, con la edición de la Medida Provisional N° 1.171, de 30 de abril de 2023.

En un ejercicio simplificado, que se limita a los datos de renta informados en las declaraciones del IRPF de 2020, hemos realizado la simulación que se describe a continuación: actualización parcial de la tabla

progresiva, arriba mencionada, e imposición de los dividendos, exclusivamente en la fuente, a los tipos lineales del 15%, en la Propuesta “A”, o del 20%, en la Propuesta “B”, sin exenciones.

Una aproximación consiste en tomar los valores medios de las bases imponibles y de los impuestos devengados en cada tramo de renta para la posterior extrapolación a fin de obtener los respectivos valores totales de los citados impuestos, en función del número de contribuyentes de cada tramo. Cabe señalar que esta aproximación es conservadora; en la comparación previa realizada entre el total de la deuda tributaria simulada antes de la corrección de la tabla y la deuda tributaria realmente registrada en las declaraciones del IRPF, se produjo una convergencia global del 92%, considerada satisfactoria a los efectos del ejercicio.

Con los cambios en la tabla progresiva aquí propuestos, y antes de la tributación exclusiva en la fuente de los dividendos, habría una exención global nominal del impuesto de R\$ 53,2 mil millones en 2020, a pesar del aumento de la incidencia que se produciría en los dos últimos estratos, más ricos.

Como último apunte metodológico, se ha aplicado a las rentas exentas y no imponibles obtenidas por los contribuyentes en cada rango de renta un porcentaje lineal del 35,1%, correspondiente a la proporción global de los dividendos declarados en 2020 en relación con el total de las rentas exentas y no imponibles, con el fin de obtener una estimación de los dividendos percibidos por los declarantes en cada rango. El efecto global de las posibles disparidades entre tramos sobre la recaudación

fiscal estimada es nulo, considerando que los tipos propuestos en la simulación se aplicarían linealmente en origen sobre los dividendos, sin exenciones, independientemente del tramo de renta.

Teniendo en cuenta el monto de los beneficios y dividendos declarados en 2020, R\$ 384,3 mil millones, la tributación exclusiva en la fuente al tipo del 15%, según la Propuesta “A”, ya sería suficiente para cubrir la exención nominal del impuesto resultante de la actualización de la tabla, produciendo así un aumento de la recaudación fiscal de R\$ 4,4 mil millones en relación con el monto del impuesto efectivamente declarado. Alternativamente, si estos dividendos fueran gravados con un tipo del 20%, según la Propuesta “B”, el aumento se dispararía a R\$ 23,6 mil millones (véase el cuadro 3).

Sin embargo, hay que hacer una reserva con respecto a estos importes. Una vez instituida la imposición sobre los dividendos, es de esperar una reducción inicial del volumen de beneficios y dividendos distribuidos por las empresas, ya sea por reinversión parcial de los beneficios o por mecanismos de planificación fiscal; en este sentido, Bottega et al (2021) estiman una reducción de este volumen del orden del 35%. Así, para garantizar la necesaria actualización de la tabla progresiva del IRPF sin causar un gran impacto en las cuentas públicas, sería más prudente optar por un tipo impositivo del 20% sobre los dividendos. En cualquier caso, la imposición de los dividendos sería muy bienvenida en Brasil, aunque fueran necesarias otras medidas para mantener el equilibrio del presupuesto público.

### Cuadro 3

#### Brasil: simulación completa con revisión de la tabla progresiva e imposición de los dividendos, 2020

(en miles de millones de reales)

Datos obtenidos de los grandes números del IRPF 2020		Simulación con imposición de los dividendos - Propuestas "A" y "B"				Simulación completa - revisión de la tabla progresiva e imposición de los dividendos	
Declarantes		Impuesto debido	Dividendos estimados por bandas de ingresos totales (bases imponibles)	Imposición exclusiva en origen - Propuesta "A" (15%)	Imposición exclusiva en origen - Propuesta "B" (20%)	Propuesta "A"	Propuesta "B"
Rango del salario mínimo (SM) mensual	En porcentaje del número total de declarantes	En miles de millones de reales (R\$)	En miles de millones de reales (R\$)	En miles de millones de reales (R\$)	En miles de millones de reales (R\$)	En miles de millones de reales (R\$)	En miles de millones de reales (R\$)
Hasta 1/2	5,07%	0,00	0,09	0,01	0,02	0,01	0,02
De 1/2 a 1	1,83%	0,00	0,25	0,04	0,05	0,04	0,05
De 1 a 2	8,71%	0,00	2,28	0,34	0,46	0,34	0,46
De 2 a 3	15,85%	0,40	5,35	0,80	1,07	0,80	1,07
De 3 a 5	26,12%	6,35	18,97	2,85	3,79	2,85	3,79
De 5 a 7	13,65%	12,34	17,83	2,68	3,57	6,78	7,68
De 7 a 10	10,18%	22,21	21,86	3,28	4,37	13,68	14,78
De 10 a 15	7,99%	35,29	29,87	4,48	5,97	28,23	29,72
De 15 a 20	3,69%	26,01	23,30	3,49	4,66	24,00	25,17
De 20 a 30	3,39%	34,47	35,10	5,27	7,02	34,53	36,29
De 30 a 40	1,46%	20,75	24,59	3,69	4,92	22,14	23,37
De 40 a 60	1,08%	18,47	31,04	4,66	6,21	21,39	22,94
De 60 a 80	0,37%	7,12	18,86	2,83	3,77	9,31	10,26
De 80 a 160	0,39%	8,89	35,86	5,38	7,17	13,58	15,37
De 160 a 240	0,10%	3,04	17,64	2,65	3,53	5,56	6,45
De 240 a 320	0,04%	1,71	11,20	1,68	2,24	3,44	4,00
Más de 320	0,09%	7,78	90,16	13,52	18,03	22,57	27,08
<b>Total</b>	<b>100,00%</b>	<b>204,83</b>	<b>384,27</b>	<b>57,64</b>	<b>76,85</b>	<b>209,26</b>	<b>228,48</b>

Fuente: Elaboración propia, con datos de la RFB (2021)

Además, el retorno de la imposición sobre los dividendos tendría un efecto positivo no sólo en relación con la desigualdad de género, sino también en relación con las discrepancias entre las entidades federales. Dicho efecto se vería reforzado por la distribución de los ingresos fiscales determinada por el artículo 159 de la Constitución Federal de Brasil de 1988, que prevé que el 50% de los ingresos del impuesto sobre la renta se destinen a los fondos de participación de los estados (FPE) y de los municipios (FPM) y a programas de financiación del sector productivo en las regiones Norte, Nordeste y Centro-Oeste.

Abogamos también por otras medidas en el ámbito de la fiscalidad de la renta, pero de las personas jurídicas, como poner fin a la deducción de los intereses del capital (JSCP). Para el período de 2016 a 2022, Gobetti y Orair (2016) estimaron que la eliminación de esta deducción

podría generar ingresos anuales de alrededor de R\$ 8,1 mil millones (en valores de 2013). Además, sería recomendable condicionar la reducción de los tipos del impuesto de sociedades a la debida compensación en la tributación de la persona física, que debería producirse, preferentemente, a través de la tributación de las rentas de capital que aún están exentas del IRPF en Brasil.

Por último, en relación con el impuesto sobre donaciones y sucesiones (ITCMD) existente en Brasil, entendemos que hay margen para el establecimiento de un tipo máximo superior al previsto en la Resolución N° 57/2019 del Senado Federal, del 16%; a modo de ejemplo, la institución de un tipo máximo del 20%, combinada con la revisión de los límites de exención y de los rangos de las bases de cálculo, podría elevar el impacto recaudatorio del impuesto en un 0,25% del PIB, como muestra Carvalho Jr (2018).

## CONCLUSIÓN

En un país con una altísima concentración de la renta como Brasil, no hay ninguna razón que justifique el abandono de acciones redistributivas más eficaces en el ámbito de la imposición directa. La capacidad contributiva del contribuyente debería considerarse siempre en la modulación de la incidencia fiscal, especialmente en relación con la renta personal, como vía para la deseada equidad del sistema. En Brasil, sin embargo, los principios de universalidad y progresividad del impuesto sobre la renta se han visto inexplicablemente mitigados.

En cuanto a los principales aspectos que conducen a la regresividad general del sistema tributario brasileño, se constató que la prevalencia de los impuestos indirectos sobre la producción y el consumo, combinada con la debilidad recaudatoria del impuesto sobre la renta personal, conducen a un bajo impacto redistributivo del sistema tributario, lo que constituye un esquema fiscal determinante para la persistencia y agravamiento de las desigualdades económicas y sociales.

En cuanto a las principales razones por las que el IRPF no es suficientemente progresivo en Brasil, se puede destacar el hecho de que el tipo máximo del impuesto en este país es relativamente bajo, y sigue gravando una renta marginal baja. Dado que los estratos más ricos de la distribución de la renta tienden a concentrar la mayor proporción de ingresos de capital, la adecuada imposición de los dividendos es un importante mecanismo para reforzar la progresividad del impuesto en Brasil.

En cuanto a las perspectivas a través de las cuales se manifiesta la desigualdad de renta, las declaraciones de

la renta de los brasileños revelan que la distribución de los ingresos es bastante desigual, especialmente desde el punto de vista del género y de la composición de los ingresos.

En cuanto a los diferentes efectos de las medidas fiscales sobre la desigualdad de renta, hemos demostrado que en Brasil las transferencias públicas siguen siendo las principales impulsoras de la reducción de la desigualdad, lo que no es el caso de los impuestos directos sobre la renta y el patrimonio, que tienen un bajo impacto redistributivo.

Tras comparar la estructura tributaria brasileña con las estructuras observadas en América Latina y en los países de la OCDE, comprobamos que los principales ingresos en ALC, así como en Brasil, proceden de los impuestos sobre el consumo de bienes y servicios, seguidos de los impuestos sobre la renta, mientras que en los países de la OCDE existe un mayor equilibrio entre las distintas fuentes de ingresos tributarios. La diferencia más notable entre los sistemas fiscales corresponde, precisamente, al nivel de recaudación del IRPF.

En este trabajo, fue posible demostrar la conveniencia de aumentar la progresividad del impuesto sobre la renta de las personas físicas en Brasil, con énfasis en el retorno de la imposición de los dividendos, sea por retención exclusiva o por inclusión en la tabla de tributación progresiva, así como por la inclusión de tipos marginales en la tabla progresiva.

Desde el punto de vista de la reducción de las desigualdades de renta, la inclusión de los dividendos en la tabla progresiva tendría un efecto algo más

pronunciado que su imposición exclusivamente en origen a un tipo lineal inferior; además, esta inclusión promovería una mayor equidad horizontal al tratar por igual las rentas del trabajo y las del capital. Por otra parte, es innegable que la imposición exclusivamente en la fuente es más fácil de administrar en el contexto de un modelo dual, además de estar más en consonancia con la dinámica de los flujos financieros internacionales, lo que podría recomendar esta forma de imposición de los dividendos.

Además, se ha demostrado que existe espacio fiscal para promover una revisión de la tabla progresiva del IRPF combinada con la vuelta a la imposición de los dividendos, lo que podría incluso reportar ingresos fiscales adicionales.

Para obtener un diseño del IRPF que promueva una mayor equidad y esté orientado hacia la eficiencia, hemos elaborado propuestas y recomendaciones que pueden resumirse de la siguiente manera:

- derogación de la exención total de los dividendos percibidos por los socios y accionistas de las personas jurídicas;
- retención exclusiva en la fuente sobre los dividendos distribuidos a los socios y accionistas, a un tipo fijo de al menos el 15%, o, alternativamente, inclusión de dichas rentas en la tabla progresiva del IRPF, y;
- revisión de la tabla progresiva del IRPF, mediante la actualización de los rangos de incidencia en relación con la inflación acumulada y la inclusión de tipos marginales más altos, por encima del 35%.

## REFERENCIAS

- Banco Mundial. (2022a). World Bank Open Data. <https://data.worldbank.org>
- Banco Mundial. (2022b). Income share held by highest 10% - Country Ranking. <https://www.indexmundi.com/facts/indicators/SI.DST.10TH.10/rankings>. Income share held by lowest 10% - Country Ranking. <https://www.indexmundi.com/facts/indicators/SI.DST.FRST.10/rankings>
- Bottega, A.; Cardomingo, M.; Carvalho, L.; Fernandes, R. C.; Orair, R.; Ribas, T.; Silveira, F. G. (2021). Nota de Política Econômica MADE/USP N° 015. A Proposta de Reforma Tributária para o Imposto de Renda de Pessoa Física e seus efeitos na desigualdade. [https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2021/09/npe-015\\_11.pdf](https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2021/09/npe-015_11.pdf)
- Brasil. (1995). Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm)
- Carvalho, L.; Toneto, R.; Ribas, T. (2020). Nota de Política Econômica MADE/USP n° 001. Dos pobres para os paupérrimos ou dos ricos para os mais pobres? O impacto sobre a desigualdade de diferentes formas de expansão das transferências de renda no Brasil. <https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2020/10/NPE001SITE-2.pdf>
- Carvalho Jr, P. H. B. (2018). O Imposto Sobre Heranças E Doações. En Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip) e Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco) (eds.), A Reforma Tributária Necessária - Diagnóstico e Premissas (pp. 457-474). <https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>
- Gil Maciá, L. (2007). Alternativas de Integración Irf-Is para evitar la Doble Imposición de Dividendos en el Contexto Actual. [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2007\\_09.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2007_09.pdf)
- Gobetti, S. W.; Orair, R. O. (2016). TD 2190 - Progressividade Tributária: A Agenda Negligenciada. [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2190.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf)
- Hanni, M.; Martner, R. (2017). Impacto redistributivo das políticas fiscais na América Latina revisitado. En J. R. Afonso, M. Rocha Lukic, R. O. Orair y F. Gaiger Silveira (eds.), Tributação e Desigualdade (pp. 421-449). Letramento.
- Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). (2023). Inflação. <https://www.ibge.gov.br/explica/inflacao.php>
- OCDE. (2022). OECD.Stat. Global Revenue Statistics Database. Tax Database. <https://stats.oecd.org/>
- Piketty, T. (2014). O Capital no século XXI. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. - I. ed. - Rio de Janeiro: Intrínseca. <https://www.intrinseca.com.br/ocapital/anexo-tecnico.html>
- RFB. (2021). Grandes Números IRPF – Ano-Calendário 2020, Exercício 2021. <https://www.gov.br/receitafederal%22/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/imposto-de-renda/estudos-por-ano/gn-irpf-2021-2020.pdf>
- Silveira, F. G.; Passos, L.; da Silva, E. G.; Palomo, T. R. (2020). Nota Técnica No 89. Impactos Redistributivos das Transferências Públicas Monetárias e da Tributação Direta: Evidências Com A Pof 2017-2018. <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/10229>
- Toneto, R.; Ribas, T.; Carvalho, L. (2021). Nota de Política Econômica MADE/USP n° 008. Como a redistribuição de renda pode ajudar na recuperação da economia? Os efeitos multiplicadores da tributação dos mais ricos para transferência aos mais pobres. [https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2021/02/NPE008\\_site.pdf](https://madeusp.com.br/wp-content/uploads/2021/02/NPE008_site.pdf)

# Impuestos ambientales en Honduras, una perspectiva desde la tributación y sus efectos en el cambio climático



Edgardo Espinal

## SINOPSIS

La crisis ambiental que vive el mundo es producto de las acciones colectivas de la humanidad, y se ha reconocido por parte de organizaciones internacionales la emergencia climática, donde se han realizado esfuerzos por disminuir la contaminación ambiental, y uno de los mecanismos para contrarrestar son los impuestos ambientales. Este artículo

profundiza sobre el caso de Honduras, un país vulnerable al cambio climático, aquí se desarrolla y analiza los impuestos ambientales según la normativa hondureña, y desde un punto de vista crítico se dimensiona si los impuestos aprobados por Honduras están en línea con las mejores prácticas en tributación ambiental.

**PALABRAS CLAVE:** Impuestos ambientales, Honduras, Cambio climático, Impuestos verdes, Tributación ambiental

## CONTENIDO

Introducción

1. La economía social de mercado y el medio ambiente
2. Impuestos ambientales
3. Impuestos ambientales en Honduras

4. Impuestos ambientales: caso Alemania

Conclusión  
Referencias

## AUTOR

Financista por la Universidad Católica de Honduras (UNICAH) y máster en Finanzas por la Universidad Tecnológica Centroamericana (UNITEC). Trabajó para el Tribunal Superior de Cuentas de Honduras como auditor de gasto público y actualmente trabaja en el área de Inteligencia del Servicio de Administración de Rentas (SAR) como experto en gestión de riesgos de incumplimiento tributario, en analítica masiva de datos y ha colaborado en publicaciones tributarias con organismos internacionales.

## INTRODUCCIÓN

Honduras es en la actualidad uno de los países más perjudicados por el cambio climático, esto se puede comprobar a través de los diferentes fenómenos que han afectado al territorio nacional en los últimos años. En particular los dos huracanes que golpearon fuertemente al país a finales del 2020, Eta e Iota, según (Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2021) en su reporte de los efectos e impactos sobre dichos desastres naturales, también refieren que estos fenómenos con el cambio climático tienden a aumentar la recurrencia y la fortaleza de estos eventos, incluso en el mismo reporte, confirma que en el 2020 la temporada de huracanes del Atlántico fue la más activa de la historia, donde se registraron 30 tormentas tropicales, de las cuales 13 se convirtieron en huracanes, evidenciando el riesgo dinámico que el cambio climático impone a la región, algo que ha reconocido y sobre lo que ha alertado la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) durante los últimos 20 años.

También otro año difícil para Honduras fue el 2022 con el ciclón tropical Julia, y otra lista significativa de fenómenos naturales; otras afectaciones que se han visto en el país producto del debilitamiento de la capa de ozono son los derrumbes y otro de los más impactantes es la pérdida de territorio nacional por el océano pacífico que ha estado sobreponiéndose en las playas de Cedeño (en el sur del país), perdiendo aproximadamente 40.62 metros de costa (del Cid Gómez & Cáceres, 2017).

Existen muchos organismos nacionales e internacionales que buscan la mejora del medio ambiente para una vida digna y una mejora en la calidad de vida de las personas. De esta forma las Naciones Unidas ha podido lograr que varios países desarrollados y en vías de desarrollo hallan firmado el Acuerdo de París<sup>1</sup> en 2015, el cual se enfoca en que las partes (refiriéndose a los países) se comprometan a realizar diferentes acciones para la mejora del cambio climático.

Hace ya algún tiempo en la región se han buscado soluciones para contrarrestar las externalidades negativas, que provocan las diferentes acciones que los agentes económicos realizan (en sus procesos productivos) y que estas contaminan el medio ambiente. Para ello, los gobiernos deben establecer diferentes políticas públicas que coadyuven al mejoramiento del ambiente y por ende la calidad de vida de las personas.

Este ensayo propone identificar un punto de referencia para Honduras sobre el modelo a seguir para crear valor en la sociedad y dignificar al hondureño y su medio ambiente.

Una de las principales prácticas internacionales es la sostenibilidad ambiental, donde se proponen diferentes instrumentos para lograr este objetivo, entre ellos la imposición de tarifas e impuestos a la polución (contaminación ambiental), más conocidos en la actualidad como impuestos ambientales (o impuestos verdes).

En este ensayo se realiza un análisis de las políticas tributarias que ha establecido Honduras relacionadas con la tributación ambiental. Se analizarán los impuestos relacionados a la gestión ambiental y se brindará un punto de vista del impacto que han tenido estas políticas para combatir el cambio climático en un país tan golpeado por este fenómeno. Se analizarán las bases imponibles, alícuotas y recaudación de estos tributos en los ingresos públicos y con relación al Producto Interno Bruto (PIB) del país.

Finalmente se brinda una perspectiva analizando el caso de Alemania, específicamente sobre algunos de los principios de la Economía Social de Mercado y la recomendación de reformas fiscales verdes para Honduras, para que establezcan como centro de las políticas públicas la dignidad de la persona humana y que estas reformas fiscales verdes sean equitativas para los sujetos de la obligación tributaria.

1 [https://unfccc.int/sites/default/files/spanish\\_paris\\_agreement.pdf](https://unfccc.int/sites/default/files/spanish_paris_agreement.pdf)

## 1. LA ECONOMÍA SOCIAL DE MERCADO Y EL MEDIO AMBIENTE

Siendo la Economía Social de Mercado (ESM) un ordenamiento socioeconómico que gira alrededor de la dignidad de la persona humana puede servir de plataforma para crear y mejorar las políticas públicas de Honduras, en sus diferentes quehaceres, en especial sobre el medio ambiente.

Uno de los principios de la ESM, recientemente incorporados (Frisch, 2009) es la sustentabilidad ambiental, que trata sobre la mejora del ambiente para que las futuras generaciones puedan gozar de una buena o aceptable calidad medioambiental. Por ello una de las preocupaciones de la ESM es que los diferentes actores económicos también se preocupen de cuidar adecuadamente el ambiente, para ello la ESM propone diferentes medidas para regular la contaminación de las empresas e individuos, uno de estos mecanismos son los impuestos ambientales, que según algunos pensadores de la ESM deben de considerarse en cualquier política ambiental que este desarrollada para dignificar al ser humano.

Para esto, se da una perspectiva de los creadores de la ESM, donde uno de sus pasajes más icónicos que define a la ESM es lo mencionado por Ludwig Erhard<sup>2</sup>, que dijo: *“Quiero probar mis propias fuerzas, quiero hacerme cargo yo mismo de los riesgos que enfrento en mi vida, quiero ser responsable de mi destino. Te encargo a ti, Estado, crear las condiciones para que pueda hacerlo”* (Resico, 2010, pág. 21).

En este pasaje se puede identificar que algo que busca la ESM es un Estado regulador, que interfiera cuando sea necesario para establecer reglas y directrices de las políticas que el país necesita. Cualquiera diría, bueno esto es lo que debe hacer un Estado, regular; resulta que es algo que está en cualquier estado de derecho, pero realmente se debe llevar a la práctica, y definir adecuadamente las políticas públicas que centralicen la ética y la moral de quienes las establezcan, buscando la justicia social y equidad entre sus habitantes.

Otra famosa frase presente en la ESM es *“tanto mercado cuanto sea posible y tanto Estado cuanto sea necesario”*, es una clara señal que la ESM desea un Estado sólido, fuerte, pero que intervenga solamente de ser necesario. Claro está, que, en la política ambiental, es fundamental la intervención del Estado para mejorar la calidad de vida de los ciudadanos de hoy y de las generaciones futuras.

Detrás de la ESM se encuentra la corriente de pensamiento del *ordoliberalismo*, este pensamiento, es profundamente democrático, y más que un programa de gobierno, ayuda a generar gobernanza institucional en las entidades de gobierno, es la base para un nuevo contrato social y crea la inteligencia en red; al creer en este pensamiento y adoptarlo como forma de vida y de estructura política para el país, se encontrarán a los mayores perdedores que son aquellos que han tenido capturado al Estado, y resaltarán los mayores ganadores, que son los consumidores y los empresarios genuinamente emprendedores, que quieren invertir e innovar. El *ordoliberalismo*, además de ser un centro político, aquí resaltan las personas que están dispuestas a resolver conflictos y diferencias de manera pacífica. Por lo tanto, el ordoliberalismo es una doctrina, capaz de integrar izquierdas y derechas, límites claros ante los extremistas.

Resulta ineludible mencionar los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), en específico el objetivo número 13, “Acción por el Clima”, donde si hay conciencia a nivel internacional que es necesario realizar acciones en pro de mejorar la sustentabilidad ambiental, especialmente en un país como Honduras, un país de bajos ingresos, donde la población aún le falta conciencia por mejorar el ambiente y que el Estado establezca un camino firme para mitigar los riesgos que hay que enfrentar sobre el abatimiento de la sociedad de cara al cambio climático en el territorio nacional. Por otro lado, la Constitución de la República en sus Artículos 145 y 274 mencionan la preservación y defensa al medio ambiente, con esto se observa que realmente si hay principios de la ESM en la máxima Ley del país, pero es necesario visualizar una

2 Político y economista alemán, canciller federal de Alemania Occidental entre 1963 y 1966, considerado el padre de la ESM.

mayor aplicabilidad de esta, para ello se realizará un análisis profundo sobre los impuestos ambientales de Honduras, pero antes una conceptualización general de estos.

## 2. IMPUESTOS AMBIENTALES

Antes de hablar de una definición de los impuestos ambientales, se desarrollará una conceptualización de donde se derivan estos. Para ello es necesario partir del concepto básico de que son los impuestos.

Los países deben decidir que bienes y servicios públicos va a suministrar a sus ciudadanos para satisfacer sus necesidades sociales, y también deberán decidir cómo van a distribuir entre esos mismos ciudadanos el costo de los bienes y servicios prestados, es así que los Estados utilizan como instrumento de financiación a los **impuestos**, que constituyen parte de los ingresos del Estado para la financiación de los bienes y servicios públicos, y suponen la mayor parte de los ingresos de un país. (Segura, 2006).

Existe una gran variedad de impuestos y según (Segura, 2006) se pueden agrupar la mayoría en dos grandes categorías, i) en **impuestos financieros**, que son aquellos que se han constituido netamente por un fin recaudatorio y financiar diferentes bienes y servicios; y ii) los **impuestos reguladores**, que a diferencia de los primeros su finalidad recaudadora pasa a un segundo plano, ya que su propósito central es cambiar comportamientos, conductas y/o decisiones, y principalmente están orientados a reducir el consumo y/o la conservación y protección del medio ambiente. Por lo tanto, los impuestos ambientales, son considerados instrumentos o impuestos reguladores.

Entonces, se pueden definir a los impuestos ambientales o también llamados impuestos o tasas de tipo pigouvianas<sup>3</sup>, como todo aquel impuesto cobrado a los agentes económicos que generan externalidades negativas al medio ambiente, bajo el precepto del que contamina paga; pero en realidad va más allá de esto,

porque como se explicaba anteriormente este impuesto es parte de la categoría de los impuestos reguladores, y según (Vera, 2019) al aumentar los precios de los bienes perjudiciales para el medio ambiente en relación con otros bienes, se anima a los consumidores a cambiar sus patrones de consumo en una dirección más sostenible, pero también se cambia la estructura de costos empresariales (por cambios en los precios de los insumos de producción) y así inducen a los productores a adoptar, de manera más ambiental, tecnologías amigables. En consecuencia, el objetivo principal de la imposición ambiental de tipo pigouviano no es en esencia recaudar, sino cambiar conductas. La recaudación y su destino son cuestiones secundarias.

Los impuestos son cobrados sobre una base imponible, para efectos prácticos se puede hablar sobre el Impuesto Sobre la Renta de personas jurídicas, en Honduras y en la mayoría de países la base imponible de este impuesto son los ingresos menos su costos y gastos en determinado periodo fiscal, que en consecuencia el resultado es la utilidad, siendo esta última la base imponible sobre la cual se calculará el impuesto, es decir se multiplicará la alícuota por la base imponible para generar el impuesto causado, esto en términos de un impuesto directo.

Entonces, para los impuestos ambientales, se deberán de definir adecuadamente las bases imponibles sobre el cual recaerá la obligación tributaria, según (Vera, 2019) en su investigación habla de diversas bases imponibles algunas más fáciles de comprender y otras que el hacedor de política tributaria deberá de instrumentar de forma creativa, entre algunas de las bases imponibles para los impuestos ambientales están: i) emisiones al aire, ii) sustancias que reducen la capa de ozono, iii) efluentes de agua, iv) fuentes difusas de polución de agua, v) gestión de residuos, vi) productos energéticos (combustibles fósiles, para transporte, consumo y producción de electricidad), vii) transporte (importación de vehículos, matriculación o uso de vehículos), viii) recursos (captación de agua, extracción de materias primas).

3 Llamadas de esta forma en honor al economista Arthur Pigou.

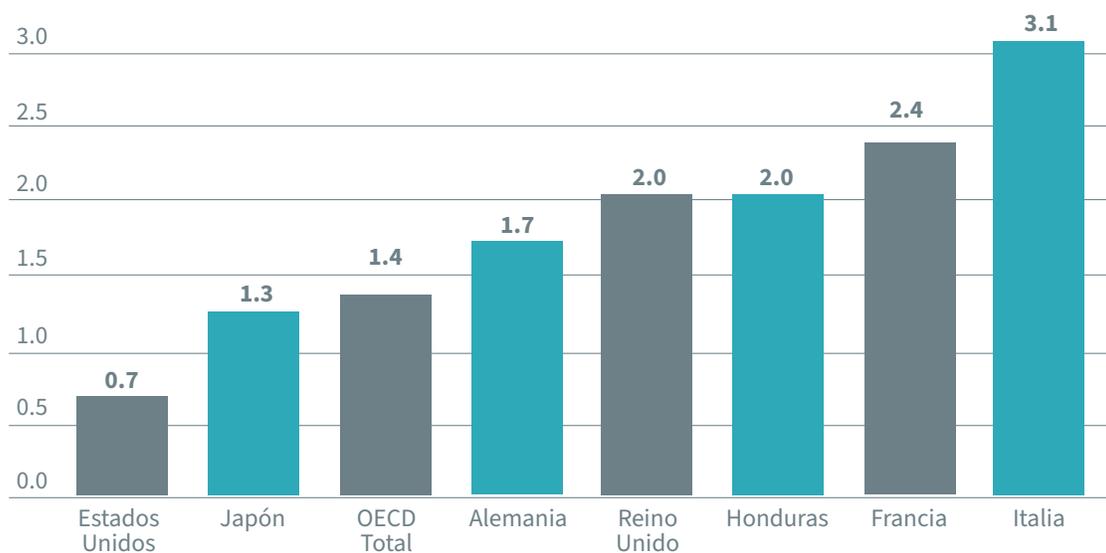
Como se puede observar existe una variedad de opciones para la imposición ambiental, para procurar cambiar comportamientos en los consumidores y productores, donde estos sean agentes de cambio y poder preservar de mejor manera el planeta para las generaciones futuras.

Anteriormente se mencionó, que varios países en especial los europeos ya hace varios años están preocupados por la imposición ambiental, por lo tanto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) da un seguimiento a los ingresos

fiscales obtenidos mediante imposiciones ambientales, el indicador que se calcula es el ingreso fiscal obtenido por esta vía de impuestos entre el PIB del país.

En los países europeos los impuestos ambientales andan en promedio en 1.4% - 2% del PIB, Según datos de (OECD, 2020) algo llamativo que se puede observar en la Figura 1 es que Honduras recauda 2% del PIB en impuestos ambientales, por encima de Alemania, Japón y Estados Unidos, esto parecerá extraño, pero tiene su explicación apropiada, se abordará con mayor detalle en el siguiente apartado.

**Figura 1**  
**Impuestos ambientales como % del PIB 2020**



**Fuente:** OCDE.Stat, extraído de [https://www.oecd-ilibrary.org/environment/environmental-tax/indicator/english\\_5a287eac-en](https://www.oecd-ilibrary.org/environment/environmental-tax/indicator/english_5a287eac-en)

### 3. IMPUESTOS AMBIENTALES EN HONDURAS

A continuación, se desarrollará una descripción de aquellos impuestos, tasa o cualquier otro instrumento que técnicamente puede ser considerado un impuesto ambiental, se tratará de identificar en la legislación hondureña la base imponible, sobre quien recae la obligación tributaria, su marco legal habilitante, y consideraciones sobre el tributo en cuestión.

Como se mencionó en el apartado previo, Honduras está recaudando un 2% del PIB en este tipo de tributos, por lo que algunos de los instrumentos que se mencionarán son lo que principalmente están aportando a este dato, que está muy por encima de Latino América y el Caribe.

### 3.1 Aporte a la Conservación del Patrimonio Vial (ACPV)

Este es el impuesto por el cual Honduras es considerado según (OECD, 2020) uno de los países con mayor recaudación tributaria proveniente de impuestos medioambientales como porcentaje del PIB.

La obligación tributaria nació en el Decreto Legislativo N°131-98 de mayo de 1998, donde se estableció un impuesto a los combustibles (gasolina, diésel, bunker y Av Jet), siendo la base imponible el galón de combustible y los sujetos de la obligación fiscal fueron las personas naturales o jurídicas que se dediquen tanto a la producción, transformación, refinación o importación de combustibles (República de Honduras, 1998), lo interesante es que el “considerando” que motivó este impuesto en el referido decreto habla sobre la creación de este impuesto para la conservación y mantenimiento de la infraestructura vial como un patrimonio nacional y en ningún momento fue considerado para la mejora ambiental que necesita el país. Este impuesto fue reformado a través del Decreto 278-2013 de diciembre de 2013, quedando su pago de la siguiente manera:

**Figura 2**  
**Pago del aporte del ACPV reformado**

Producto	Aporte en dólares
Gasolina Súper	1.4089
Gasolina Regular	1.2416
Diésel	0.8606
Fuel oil (Bunker c)	0.4267
Kerosina	0.1500
LPG	
Hasta 25 libras	0.1500
Superior a 25 libras	0.1500
AvJet	0.0300

**Fuente:** Decreto 278-2013 del Poder Legislativo.

A juicio de quien suscribe este ensayo, y apoyado por otras investigaciones como la de (Vera, 2019) relacionadas a la imposición de los combustibles, se puede identificar que en Honduras se creó este aporte (como lo menciona el decreto) con fines meramente recaudatorios e incluso un destino relacionado al mantenimiento vial del país. Aunado a esto existen dos distorsiones claramente marcadas en este tributo.

La primera distorsión es que se ha comprobado una extendida política de subsidios a estos productos derivados del petróleo, en especial las gasolinas; debido a los costos que representan estos programas de subsidios para los países, coexiste un costo de oportunidad, ya que las autoridades de gobierno podrían aprovechar la expansión del gasto público en otros programas prioritarios en vez de este tipo de gasto (subsidio) distorsionante de la distribución de riqueza y el principio de subsidiaridad de la ESM. Además, se ha identificado que los subsidios (en este caso el de los combustibles) son regresivos ya que gran parte de quienes se benefician de los subsidios son los grupos de mayor riqueza. (Lorenzo, 2016). En el caso de Honduras esta política de subsidios a los combustibles ha sido implementada históricamente por todos los gobiernos, en el año 2022 una nueva política de subsidios según (Aduanas, 2022) ha erogado alrededor L 2,238.1 millones a julio de dicho año.

La segunda distorsión es una amplia política de exoneraciones fiscales sobre el ACPV para los generadores de energía a base de combustibles fósiles<sup>4</sup>, como ya es de conocimiento, esta actividad es altamente contaminante por las emisiones de gases de efecto invernadero que no ayudan a las políticas de cambio climático, porque en vez de ser la actividad sobre la cual debería recaer esta obligación tributaria por su alta contaminación ambiental, es una actividad que no paga el tributo por exoneraciones fiscales.

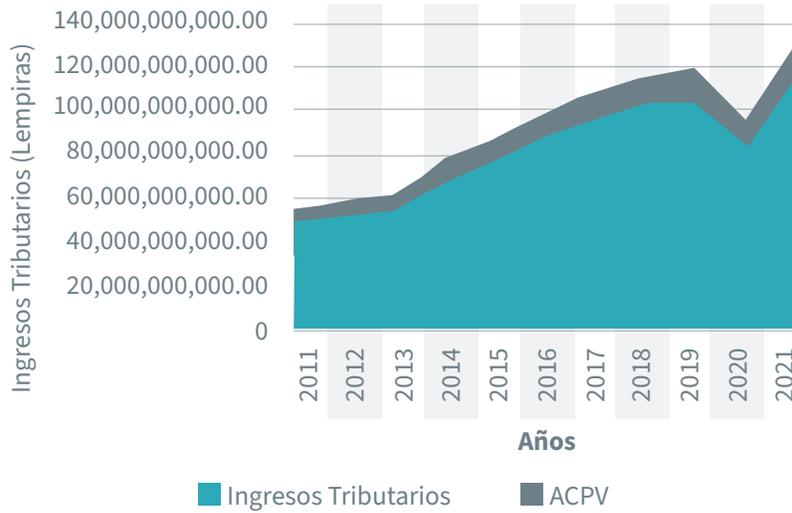
En Honduras, este tributo sobre los combustibles tiene una participación significativa sobre la recaudación

4 Exoneración otorgada en 1994 mediante el Decreto 158-1994, mismo que fue reformado por los Decreto 181-2012 y Decreto 100-2020.

tributaria total, según (Secretaría de Finanzas, 2020) un 13% en promedio de los últimos 10 años, ver Figura 3;

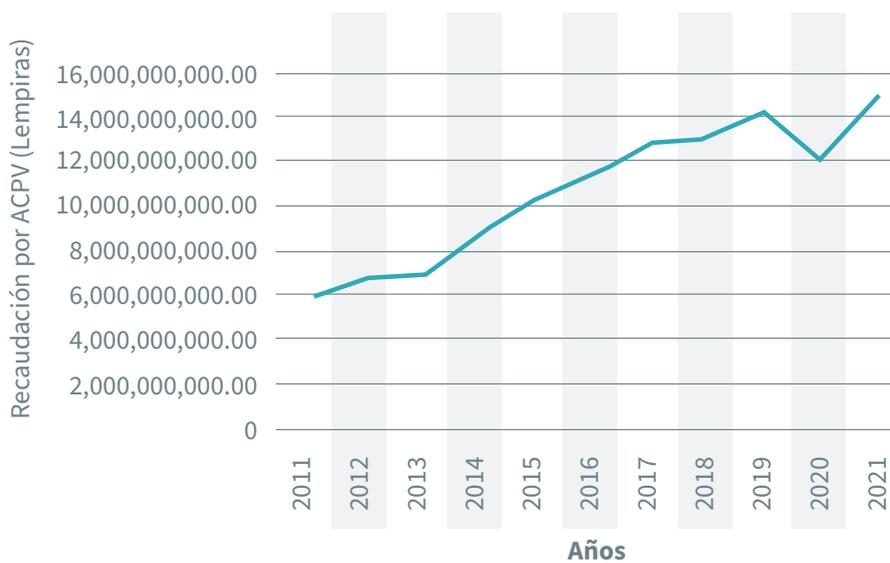
también se puede observar en la Figura 4 la recaudación tributaria específicamente por el ACPV.

**Figura 3**  
Participación del ACPV en los ingresos tributarios en los períodos 2011-2021



**Fuente:** Elaboración propia con datos de la memoria institucional de la Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas.

**Figura 4**  
Recaudación por ACPV en los períodos 2011-2021



**Fuente:** Elaboración propia con datos de la memoria Institucional de la Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas.

Como se pudo observar el ACPV no fue creado en Honduras para la protección y conservación del medio ambiente, por lo tanto, según la crítica que se realiza en este ensayo al actual sistema tributario hondureño, no debería considerarse como una imposición ambiental. Ahora bien, técnicamente, en la taxonomía de impuestos ambientales sí podría ser considerado un impuesto verde porque las bases imponibles de este tributo recaen sobre los diferentes tipos de combustibles ya detallados anteriormente; en la región existe este mismo impuesto y se maneja de manera muy singular a la experiencia hondureña, pero extrapolando esta regulación a países como Europa o a las economías avanzadas, este tipo de impuesto sí fue creado particularmente para la mejora del cambio climático, y por lo tanto, no debería entenderse como una práctica igual a la de Honduras en relación a la tributación del ACPV, que incluso representa una buena parte de los ingresos tributarios del país.

A continuación, se revisarán que otros impuestos “verdes” existen en el sistema tributario hondureño, no se abordaran de manera tan extensiva como la del ACPV, claro está que este apartado se desarrolló de esta forma por la alta importancia e incluso dependencia que existe en los ingresos fiscales de este impuesto.

### 3.2 Impuesto a las industrias forestales

Sobre lo detallado en las secciones anteriores, se explicó algunas de las bases imponibles de los impuestos verdes, una de ellas los recursos, como la captación de agua y extracción de materias primas. Resulta que este impuesto sí debe considerarse como un impuesto verde en la legislación tributaria hondureña. La obligación tributaria nace en el Decreto 57 del 21 de marzo de 1963, la base imponible es el valor comercial de los recursos naturales explotados y extraídos y su alícuota es del 1%.

La obligación tributaria recae sobre personas naturales y jurídicas, propietarios de planteles de aserraderos o de cualquier otra industria forestal, previa obtención de las licencias según lo establecido en la Ley Forestal (Servicio de Administración de Rentas (SAR, 2021), el impuesto se paga en marzo de cada año.

Lastimosamente, existe mucha tala ilegal (ver Figura 5) por lo que muchos (personas naturales o jurídicos) que deberían tributar con este impuesto no lo hacen, los hacedores de política deben realizar una actualización a la normativa de este tributo, para que realmente pueda ayudar a los propósitos de los impuestos ambientales y ampliar la base de contribuyentes que deben pagar por la extracción y explotación de este recurso natural; en los periodos de 2011 al 2021 apenas se recaudó L 3.6 millones por este impuesto.

**Figura 5**  
**Decomiso de aprovechamiento ilegal de madera en Guaimaca<sup>5</sup>**



*Fuente:* Instituto Nacional Conservación Forestal (ICF).

### 3.3 Contribución especial sector minero

Al igual que el impuesto anterior, esta contribución especial es sobre la industria extractiva, en específico sobre el sector minero. En esta ocasión fue creada bajo el concepto de una contribución especial que según (Segura, 2006) estas son una contraprestación requerida a quienes se han beneficiado de una obra pública. En este caso no se habla de una obra pública pero sí de un bien público, que son los minerales extraídos de suelos o superficies hondureñas, y los que se han beneficiado de este bien público son aquellos que el Estado los ha autorizado mediante concesiones o

5 <https://icf.gob.hn/2022/10/13/5995/>

licencias de explotación. Por tal razón, a estos individuos beneficiados recae la obligación tributaria en concepto de contribución especial; es decir un pago que deben realizar por el beneficio que les ha otorgado el Estado de Honduras para la explotación y extracción de minerales. Las contribuciones especiales están enmarcadas bajo la categoría de impuestos financieros, es decir con un fin meramente recaudatorio más que un fin regulador, por lo tanto, queda un espacio de análisis para el legislador con el fin de identificar mejoras y darle una cara más ambiental a este tributo.

Esta contribución especial del sector minero fue creada en el Decreto 105-2011 contentivo de la Ley de Seguridad Poblacional, y reglamentada mediante el Acuerdo 1775-2011<sup>6</sup>, particularmente en la contribución especial de este sector se estableció que era una medida de carácter transitorio hasta que el Congreso Nacional aprobara la Ley de Minería (República de Honduras, 2011). En esta Ley se instauró como sujetos pasivos de la obligación

tributaria a las personas naturales y jurídicas dedicadas a las explotación y comercialización de minerales en el país, siendo la base imponible el valor FOB (*Free on Board*<sup>7</sup>) de la exportación de minerales registrada en la Declaración de Mercancías, y con relación a la alícuota esta fue modificada con la entrada en vigencia de la Ley de Minería (Decreto 238-2012), en la cual en el Artículo 76 estableció una diferenciación en la alícuota:

1. La minería no metálica de carácter industrial y la de gemas o piedras preciosas paga el 1% en concepto de Tasa de Seguridad.
2. La minería metálica, los óxidos sulfuros (no metálicos), de los cuales se extraen metales pagan 2% en concepto de Tasa de Seguridad.

En la Figura 6 se puede observar la recaudación de impuestos por esta contribución especial.

**Figura 6**  
**Recaudación tributaria por concepto de la Contribución Especial del Sector Minero en los períodos 2011-2021**



**Fuente:** Elaboración propia con datos de las memorias institucionales de la Secretaría de Estado en el Despacho de Finanzas.

6 A partir del Decreto 31-2018 en el Artículo 4, las contribuciones especiales pasaron de ser transitorias a permanentes.

7 Libre a Bordo.

### 3.4 Tributación de los vehículos

Retomando la determinación de las bases imponibles y haciendo una revisión de las investigaciones de (Lorenzo, 2016) y (Vera, 2019), y también lo que se ha explicado en el presente ensayo, se consideran imposiciones ambientales las relacionadas al transporte, en específico a la enajenación, importación, matriculación y uso de los vehículos. En concreto, y revisando la normativa hondureña se ha identificado tres imposiciones que coinciden con la literatura de impuestos verdes, particularmente, se hace referencia a la Ecotasa sobre importación de vehículos usados, al Impuesto Selectivo sobre vehículos y a la Tasa Única anual por matrícula de vehículos. Se desarrolla a continuación una explicación de cada uno de estos tributos.

#### 3.4.1 Ecotasa sobre importación de vehículos usados

Creada en la Ley de Fortalecimiento de los Ingresos, Equidad Social, y Racionalización del Gasto Público (Decreto 17-2010) en el Artículo 21, donde el pago se aplicará una única vez y se cancela al momento de la importación del vehículo junto con la liquidación y pago de la Declaración Única Aduanera (DUA) (República de Honduras, 2010). Y su base imponible es de acuerdo con el valor CIF<sup>8</sup> y la siguiente escala:

**Figura 7**

#### Escala de pago de la Ecotasa

Valor CIF				Eco-Tasa (L)
De USD \$	1.00	hasta USD\$	15,000.00	5,000.00
De USD \$	15,001.00	hasta USD\$	25,000.00	7,000.00
De USD \$	25,001.00	En adelante		10,000.00

**Fuente:** Acuerdo 1121-2010 (Reglamento del Decreto 17-2010).

#### 3.4.2 Selectivo sobre vehículos

A diferencia de la Ecotasa este selectivo no fue creado, pero si modificado en el mismo Decreto 17-2010, en su Artículo 20, definiendo el gravamen para este impuesto, mismo que venía del Artículo 1 del Decreto 58-1982<sup>9</sup>. Este selectivo para vehículos nuevos o usados se cobra por una única vez, en los dos siguientes hechos generadores: i) en la importación, al producirse la importación definitiva al territorio hondureño, o ii) en la fabricación, cuando salga de fabrica o almacén con destino a su venta o exposición, (República de Honduras, 2010) y su base imponible es de acuerdo con el valor CIF, según las siguientes escalas:

**Figura 8**

#### Escala de pago del Selectivo de vehículos

Vehículos Nuevos				
Valor CIF				Tasa
De USD \$	0.01	hasta USD\$	45,000.00	10%
De USD \$	45,001.00	hasta USD\$	60,000.00	20%
De USD \$	60,001.00	hasta USD\$	100,000.00	40%
De USD \$	100,001.00	En adelante		60%

Vehículos Usados				
Valor CIF				Tasa
De USD \$	0.01	hasta USD\$	7,000.00	10%
De USD \$	7,001.00	hasta USD\$	10,000.00	15%
De USD \$	10,001.00	hasta USD\$	20,000.00	20%
De USD \$	20,001.00	hasta USD\$	50,000.00	30%
De USD \$	50,001.00	hasta USD\$	100,000.00	45%
De USD \$	100,001.00	En adelante		60%

**Fuente:** Acuerdo 1121-2010 (Reglamento del Decreto 17-2010).

8 Valor CIF (Cost, Insurance and Freight por sus siglas en inglés) Costo, Seguro y Flete.

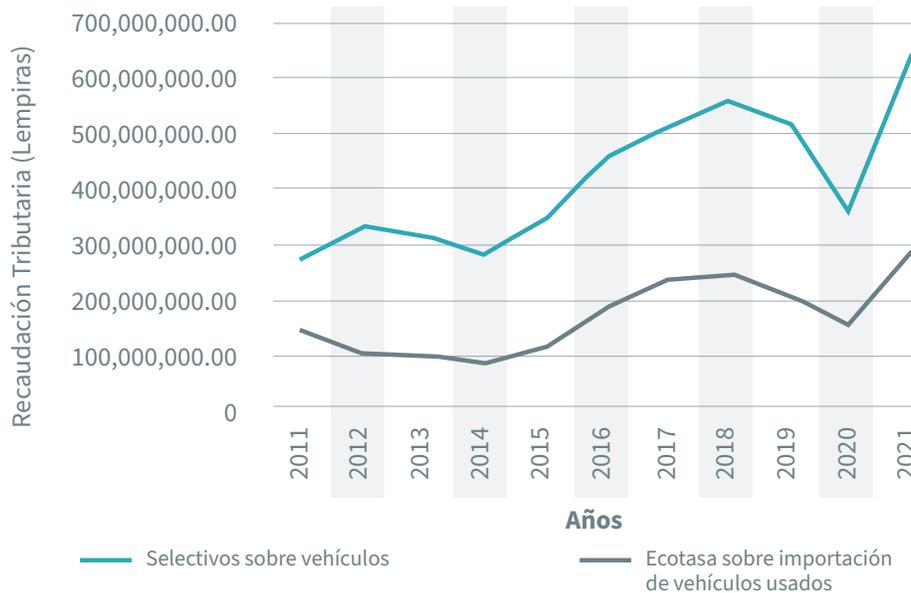
9 Ley de Impuesto Selectivo al Consumo.

Algo interesante que plantea este impuesto selectivo en el Decreto 17-2010 es que están exentos del pago aquellos vehículos híbridos, que combinen el uso de combustible y electricidad y los vehículos que utilicen combustibles alternativos a los fósiles, con esto se trató de incentivar a la compra de vehículos más amigables al medio ambiente.

Un desafío para el legislador es poder hacer que estos dos tributos (Ecotasa y el Impuesto Selectivo) no afecten directamente a las clases trabajadoras, ya que se recauda una importante suma de ingresos fiscales por estos conceptos, puede verlo en la siguiente figura:

**Figura 9**

**Recaudación tributaria por Ecotasa y Selectivo a los vehículos, en el período 2011-2021**



**Fuente:** Elaboración propia con datos de los Decretos de las disposiciones presupuestarias.

### 3.4.3 Tasa única anual por matricula de vehículos

Creada en el Artículo 15 del Decreto 18-90, contenido de la Ley de Ordenamiento Estructural de la Economía, y reformado subsecuentemente en los años 1998, 2002, 2003, 2004, estableciendo el pago de una tasa única anual por la matricula y revisión de las características del vehículo, este pago recae sobre toda persona natural o jurídica que tenga la propiedad del automotor; se paga según el Decreto 50-2016 en el segundo semestre del año de la siguiente manera:

- *En Julio:* vehículos de cuatro ruedas o más, y que su placa finalice en 0 y 1.
- *En Agosto:* vehículos de cuatro ruedas o más, y que su placa finalice en 2 y 3.
- *En Septiembre:* vehículos de cuatro ruedas o más, y que su placa finalice en 4 y 5.
- *En Octubre:* vehículos de cuatro ruedas o más, y que su placa finalice en 6 y 7.
- *En Noviembre:* vehículos de cuatro ruedas o más, y que su placa finalice en 8 y 9.
- *En Diciembre:* vehículos de dos o más, vehículos propiedad del Estado de Honduras, vehículos exonerados en su importación.

La tasa vehicular se pagará de la siguiente forma:

**Figura 10**  
**Tasa vehicular por tipo de vehículo**

Vehículos con Placa de Alquiler	Descripción	Lempiras
Hasta	2,500 cc	L.750.00
De	2,501 cc en adelante	L.1,200.00
Vehículos con Placa Particular	Descripción	Lempiras
Hasta	2,500 cc	L.1,200.00
De	2,501 cc en adelante	L.2,200.00
Motocicletas		L.200.00
Remolques, rastras y otros		L.1,000.00

**Fuente:** Decreto 50-2016.

### 3.5 Impuesto sobre la producción y consumo de cigarrillos

Se considera impuesto ambiental porque cumple con uno de los propósitos fundamentales en términos ambientales, desincentivar su consumo (Vera, 2019), además, debido a las emisiones al aire que causan los cigarrillos, según (Instituto Superior el Medio Ambiente, 2022) el humo del tabaco contiene tres tipos de gases de efecto invernadero que contaminan el aire interior y exterior: dióxido de carbono, metano y óxidos de nitrógeno.

En general y desde la óptica de este ensayo, se debe realizar una revisión a la normativa de este impuesto para orientarlo más a la tributación medio ambiental, porque la base imponible es sobre la producción y no sobre la contaminación que estos generan, de una u otra forma si está internalizándose en los costos del productor o importador la externalidad negativa que generan para la salud y el medio ambiente el consumo de los cigarrillos.

En el Decreto 17-2010 en el Artículo 23, se reforma el Artículo 1 del Decreto 106 de 1955, donde se crea este impuesto sobre consumo de cigarrillos, este se aplicará en una sola etapa de comercialización, ya sea i) a nivel de la fabricación; o ii) al momento de la importación, el hecho generador es la venta por el fabricante local o la nacionalización del producto por el importador. (República de Honduras, 2010).

La base imponible se calcula sobre el millar o fracción de millar de cigarrillos vendidos o importados, independientemente de la cantidad de cigarrillos por caja, marca o presentación. Este millar o fracción de millar se multiplica por un monto fijo<sup>10</sup> que será actualizado a partir del ejercicio fiscal de 2013 con la variación determinada en el Índice de Precios del Consumidor (IPC) determinado por el Banco Central de Honduras (BCH) y este ajuste no podrá exceder el 6% en ningún caso. La liquidación de este impuesto es diferenciada, i) en el caso de los cigarrillos de producción nacional se debe presentar y pagar la declaración jurada a los 10 días del mes siguiente ante la Administración Tributaria; y ii) en el caso de cigarrillos importados se deben pagar según lo establecido en la legislación aduanera y previo al retiro de la mercancía.

En la siguiente figura se puede observar la recaudación tributaria por este impuesto selectivo a los cigarrillos:

10 Comenzó con un monto fijo de L 350.00 por millar o fracción de millar y para el año 2022 asciende a L 539.00.

**Figura 11**

**Recaudación tributaria por impuesto selectivo a los cigarrillos en los períodos del 2011-2021**



**Fuente:** Elaboración propia con datos de las memorias institucionales de la Secretaría de Estado en los Despachos de Finanzas.

### 3.6 Canon por aprovechamiento de agua

Se identificó con una intensiva investigación que en las disposiciones generales del presupuesto de Honduras se contempla un ingreso por este concepto, se observó una cantidad ínfima en relación al recurso que representa, se esperaba recaudar alrededor de L 2.5 a L 3.0 millones en los años de 2015 al 2019, esto se crea a partir de la Ley General de Aguas (Decreto 181-2009) específicamente en el Artículo 86 sobre el marco tarifario, donde habla sobre un cobro de canon por las concesiones otorgadas sobre este recurso natural; posteriormente en el 2021 en el Acuerdo Ejecutivo 002-2021 se aprueba el Reglamento de la Ley General de Aguas, donde se crea el Canon por aprovechamiento de aguas con un cobro de L 0.0025 por metro cúbico, este deberá pagarlo el titular del aprovechamiento anualmente por adelantado en el mes de enero de cada año.

## 4. IMPUESTOS AMBIENTALES: CASO ALEMANIA

Según (OECD, 2020) la recaudación tributaria de Alemania en impuestos ambientales con relación a su PIB es de 1.4%, por lo tanto, se puede analizar que aprendizajes se pueden obtener a partir de esta

experiencia en particular, siendo este país el propulsor de las enseñanzas y buenas prácticas de la Economía Social de Mercado.

Alemania comenzó con sus reformas fiscales ambientales en 1999, donde apuntó a incrementar los impuestos sobre la energía y a introducir un impuesto sobre el consumo de electricidad. Entre los incrementos en las tasas impositivas, se afectó a los combustibles minerales para transporte, gas natural y fuel-oil. (Lorenzo, 2016).

Además de otras imposiciones a la contaminación y a los ya explicados sobre la energía, Alemania demostró la utilidad del doble dividendo que se habla en la literatura de los impuestos ambientales; por un parte pudo cambiar comportamientos entre sus ciudadanos y mejorar el medio ambiente y por otra parte con la recaudación obtenida por los impuestos ambientales logró disminuir la carga tributaria en otros impuestos, tal como los impuestos laborales y cargas sociales. (Lorenzo, 2016). Esto se logra a partir de análisis en torno a las necesidades de sus ciudadanos, poniéndolos como centro y fin de sus políticas públicas adoptadas. Aquí se puede percibir realmente la aplicabilidad de la ESM en las políticas públicas.

## CONCLUSIÓN

- Realizar una revisión integral a los compromisos que Honduras ha adquirido según el Acuerdo de París, y establecer metas medibles y cuantificables, adicionalmente se debe hacer conciencia del apoyo que se necesita a través de la sociedad civil, academia, empresas y gobierno, para poder cumplir con la mejora del cambio climático.
- Honduras es un país altamente afectado por el desmejoramiento mundial de la capa de ozono, por lo tanto, se debe crear conciencia en las autoridades, en los hacedores de políticas públicas, y la ciudadanía en general, para esto se deben crear estrategias claras de divulgación de información sobre los efectos del cambio climático y sus duras consecuencias para la población hondureña.
- Se propone como una política alterna los aprendizajes y prácticas de la Economía Social de Mercado, para que quienes tienen las capacidades profesionales y de decisión puedan anteponer al hondureño, a su dignidad humana y al medio ambiente como principios de la gestión pública.
- Honduras efectivamente cuenta con una recaudación ambiental del 2% del PIB, ya que el ACPV (impuesto a los combustibles) genera una gran cantidad de ingresos tributarios, pero como se planteó en este ensayo, este impuesto fue creado para fines recaudatorios y no realmente para fines ambientales.
- Existe normativa tributaria notoriamente desfasada, y de poca o nula recaudación, esta necesita ser revisada y actualizada para que contribuya a los fines ambientales para los cuales está prevista, en específico el impuesto a la industria forestal.
- Hacer una evaluación de impacto de las reformas fiscales por la ecotasa y el impuesto selectivo a los vehículos, ya que se recibe una significativa recaudación, pero no se percibe un cambio de comportamiento en la desincentivación de compra de vehículos que usan combustibles fósiles.
- La tasa única vehicular tiene espacios de mejora, ya que el rango de pago de esta tasa no diferencia entre los diversos motores de vehículos, pudiendo realizar una segregación entre vehículos de menor cilindraje a vehículos de mayor cilindraje, para incentivar a comprar vehículos con bajo consumo de combustible y ofrecer una tasa más baja para estos, esto debido a que aún no se percibe en el país una infraestructura o plataforma para los vehículos que usen energía o combustibles alternos.
- La normativa del impuesto sobre el consumo a los cigarrillos se debe revisar para orientarlo más a la tributación medio ambiental, porque la base imponible es sobre la producción y no sobre la contaminación que estos generan.

- Se propone realizar una reforma fiscal verde en Honduras, el país cuenta con un número considerable de normativa relacionada a los impuestos ambientales, pero muy orientada a un fin recaudatorio y no a un fin regulador. Existe espacio para mejorar los impuestos “ambientales” existentes y también se percibe oportunidades para diseñar impuestos sobre otras bases imponibles aún no exploradas por los legisladores hondureños,

como la contaminación del aire, del ruido, desechos sólidos (botellas y bolsas plásticas), perforación de pozos de agua, entre otras fuentes de contaminación que podrían ser gravadas. Incluso se puede analizar lo que hizo Alemania, que, a partir de la recaudación de los impuestos ambientales, se realizó una disminución de la carga tributaria en los impuestos laborales para el beneficio de los ciudadanos.

## REFERENCIAS

- Aduanas. (2022). Aduanas. Obtenido de <https://www.aduanas.gob.hn/aduanas-honduras-absorbio-2238-1-millones-de-lempiras-por-subsidio-de-combustible/>
- Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). (2021). Evaluación de los efectos e impactos de la tormenta tropical Eta y el huracán Iota en Honduras. Banco Interamericano de Desarrollo.
- del Cid Gómez, J. A., & Cáceres, J. D. (2017). Variación de la línea de costa en la aldea de Cedeño, y cartografía de amenaza ante marejadas y ascenso del nivel del mar. *Revista Portal de la Ciencia*, No. 13.
- Frisch, J. R. (2009). *Economía Social de Mercado*. Fundación Konrad Adenauer.
- Instituto Superior el Medio Ambiente. (Junio de 2022). El impacto del tabaco en el Medio Ambiente. Obtenido de <https://www.ismedioambiente.com/el-impacto-del-tabaco-en-el-medio-ambiente/#:~:text=Cada%20cigarrillo%20emite%2014%20gramos,metano%20y%20%C3%B3xidos%20de%20nitr%C3%B3geno>
- Lorenzo, F. (2016). Inventario de instrumentos fiscales verdes en América Latina. En F. Lorenzo. Santiago: Naciones Unidas.
- OECD. (2020). Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). doi:10.1787/5a287eac-en
- República de Honduras. (1998). Ley de Estímulo a la Producción, a la Competitividad y al Desarrollo Humano. Tegucigalpa: Congreso Nacional.
- República de Honduras. (2010). Ley de Fortalecimiento de los Ingresos, Equidad Social, y Racionalización del Gasto Público. La Gaceta.
- República de Honduras. (2010). Reglamento de la Ley de Fortalecimiento de los Ingresos, Equidad Social, y Racionalización del Gasto Público (Acuerdo 1121-2010). La Gaceta.
- República de Honduras. (2011). Acuerdo 1775-2011 Reglamento de la Ley Seguridad de Seguridad Poblacional. La Gaceta.
- Resico, M. F. (2010). *Introducción a la Economía Social de Mercado*. Konrad Adenauer Stiftung.
- Secretaría de Finanzas. (2020). Memoria Institucional. Tegucigalpa.
- Segura, J. V. (2006). *Manual de Política y Técnicas Tributarias*. Ciudad de Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).
- Servicio de Administración de Rentas (SAR). (2021). Servicio de Administración de Rentas (SAR). Obtenido de <https://www.facebook.com/SARHND/photos/a.782328058575771/2158156054326291/?type=3>
- Vera, L. (2019). *Impuestos ambientales y equidad: desafíos para América Latina y el Caribe*. Bogotá: Friedrich-Ebert-Stiftung (FES).

# Procedimientos de revisión y fiscalización a distancia. Normativa necesaria para su implementación integral

Carolina González González  
Aleska Pérez García

## SINOPSIS

Durante los últimos años las distintas Administraciones Tributarias han avanzado en incorporar tecnologías a sus procedimientos de revisión y fiscalización.

En Chile, se ha producido una incorporación gradual de normas sobre la materia, principalmente con la dictación de la Ley N° 21.210, permitiendo que, el 2020, en los

procedimientos de revisión y fiscalización llevados por la Administración Tributaria Chilena, se aplicara de manera más intensiva el uso de tecnologías de información.

Este artículo viene a explicar las normas actuales. Además, plantea la necesidad de nuevas adecuaciones que permitirán cristalizar los avances ya existentes.

**PALABRAS CLAVE:** Fiscalización a distancia, Expediente electrónico, Comunicación a distancia, Procedimiento administrativo tecnológico

## CONTENIDO

Introducción

1. Procedimientos de revisión y fiscalización a distancia. Concepto.
2. Normas que permiten el desarrollo de los procedimientos de revisión y fiscalización a distancia.

3. Derechos de los contribuyentes frente a un procedimiento de revisión o fiscalización a distancia.
4. Normativa necesaria para una implementación integral de la revisión o fiscalización a distancia.

Conclusión

Referencias

## AUTORAS

**Carolina González González.** Abogada de la Universidad de Chile. Magíster en Dirección y Gestión Tributaria de la Universidad Adolfo Ibáñez. Jefa del Departamento de Diseño de Procedimientos de la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos (SII). Profesora del Magíster de Tributación de la Facultad de Economía de la Universidad de Chile (FEN).

**Aleska Pérez García.** Contadora Pública y Auditora de la Universidad de La Serena. Diplomado en Gerencia Pública de la Universidad de Chile. Asesora del Departamento de Diseño de Procedimientos de la Subdirección de Fiscalización del Servicio de Impuestos Internos (SII).

## INTRODUCCIÓN

Las administraciones tributarias de todo el mundo están analizando las posibles ventajas de la digitalización para mejorar la atención al contribuyente y aumentar la recaudación. Los países en desarrollo no son ajenos a esta tendencia y, actualmente están desarrollando soluciones digitales innovadoras para hacer frente a los desafíos del siglo XXI.

La digitalización por sí sola no resolverá las dificultades a las que se enfrentan las administraciones tributarias y cada administración debe abordar los desafíos de la digitalización en función de su situación, necesidades y prioridades, sin embargo, existe claridad que la digitalización en los distintos procesos trae una serie de beneficios, según se explicará más adelante.

En este contexto, cabe señalar que, el Servicio de Impuestos Internos, orienta su quehacer, de forma tal de avanzar hacia el cumplimiento de su Misión<sup>1</sup>, que procura asegurar el cumplimiento tributario, bajo condiciones justas y equitativas, centrando los esfuerzos en la implementación de soluciones innovadoras para el trabajo de todos los funcionarios y de los contribuyentes, velando por la calidad y la excelencia de los servicios que entrega.

Para llevar a cabo su misión, el SII organiza su acción en torno a tres Ejes Estratégicos; El Modelo Integrado de Gestión del Cumplimiento Tributario, (en adelante indistintamente MIGCT), El Programa de Gobierno de Datos para fortalecer el Cumplimiento Tributario y El Fortalecimiento de la Cultura Organizacional al Servicio de la Estrategia.

En este sentido, esta planificación para los cuatro años siguientes (2023 – 2027), incorporó el *Modelo de Negocio del SII* como componente formal dentro de las Declaraciones Estratégicas de conexión, en el cual se integraron los Modelos de Gestión de Cumplimiento Tributario, y de Atención y Asistencia al Contribuyente, dando origen al MIGCT. Además, se ajustó la declaración de la Visión Institucional<sup>2</sup>, con el propósito de simplificar su definición, facilitar su comprensión y, principalmente para adecuarla de manera más precisa a los actuales énfasis estratégicos. Por último, se complementó la conceptualización del Plan Estratégico en una mirada, que incorporo a la operación institucional como elemento integrante de esta representación, y así reflejar de manera explícita el rol que cumplen las definiciones estratégicas como referentes para la alineación de la acción institucional. Asimismo, se destacó la relevancia de las métricas institucionales como mecanismo para verificar la alineación estratégica y monitorear el cumplimiento de los objetivos estratégicos.

El MIGCT, establece la forma de ejecutar las labores diarias desde el análisis de las causas, tratamiento y evaluación de éstas, por tanto, entrega las directrices y se orientan las labores diarias, con el objetivo de ser mas eficaces en incrementar los niveles de cumplimiento voluntario, desarrollar servicios y productos digitales adecuados a las características y necesidades de las y los contribuyentes.

Desde una perspectiva de aprendizaje y crecimiento de la Institución, esta permite desarrollar capacidades, competencias personales y organizacionales, creando valor para las personas y para el desempeño

- 1 Misión del Servicio de Impuestos Internos, en adelante SII señala, procurar que cada contribuyente cumpla cabalmente sus obligaciones tributarias, aplicando y fiscalizando los impuestos internos de manera efectiva y eficiente, con estricto apego a la legalidad vigente y buscando la facilitación del cumplimiento, en el marco que establecen los principios de probidad, equidad y transparencia, en un ambiente de trabajo que propicie el desarrollo integral de los funcionarios, para lograr un desempeño de excelencia que aporte al progreso del País. [https://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/acerca/mision.htm](https://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/mision.htm)
- 2 Ser una institución reconocida como referente a nivel mundial, que opera bajo una cultura innovadora, de excelencia, orientada al contribuyente y su pleno cumplimiento tributario, y que asegura una recaudación adecuada, justa y equitativa. Plan Estratégico 2023, Servicio de Impuestos Internos. [http://intranet\\_sii/especiales/plan\\_estrategico/plan\\_estrategico2023.pdf](http://intranet_sii/especiales/plan_estrategico/plan_estrategico2023.pdf)

institucional, para lo cual la instalación de la innovación como cultura institucional se considera un sello organizacional. Fomentando un ambiente de creatividad, experimentación y colaboración en el que se valoran las ideas innovadoras y se alienta al equipo a tomar riesgos y a pensar fuera de lo convencional. Al fomentar la innovación, la institución, puede desarrollar nuevos servicios, mejorar los procesos existentes, y encontrar nuevas formas de satisfacer las necesidades de la ciudadanía.

En este mismo tenor, se ha fortalecido la transformación digital y gobierno de datos, para lo cual se profundizará su capacidad de adaptarse a los cambios, y así mantener un liderazgo en gestión digital, posicionándose como una institución capaz de gestionar sus datos como auténticos activos organizacionales.

En resumen, la Institución avanza en la dirección de cumplir con el mandato social de canalizar la adecuada contribución tributaria al Tesoro Público. Profundizando más aún es su efectividad, por el bien de la Ciudadanía<sup>3</sup>.

Sobre la materia, la digitalización también afecta a las distintas funciones que desarrollan las administraciones tributarias, dentro de las que se encuentra la forma de relacionarse con los contribuyentes, sea esta en el ámbito de la facilitación, revisión o fiscalización, según corresponda.

En este contexto, surge como un desafío relevante para el SII el avanzar en una completa e integral implementación de los procedimientos de revisión y de fiscalización a distancia, que considere a su vez, la implementación de las distintas tecnologías, siempre mirando al contribuyente como centro de su actuar, con especial consideración de sus derechos; con énfasis en la eficiencia y en la disminución de costos tanto para la administración tributaria, como para los contribuyentes.

## 1. PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN Y FISCALIZACIÓN A DISTANCIA. CONCEPTO

Para poder introducirnos en los procedimientos de revisión y fiscalización a distancia, es necesario definir qué entenderemos por dicho concepto.

Al respecto, cabe señalar que ya en el Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario del año 2021<sup>4</sup>, el SII declaraba la necesidad de *“consolidar la facilitación y fiscalización a distancia haciendo posible que cada contribuyente cumpla con sus obligaciones tributarias en forma simple y sencilla, sin la necesidad de concurrir a las oficinas del SII, disminuyendo los costos de cumplimiento tanto para el contribuyente como para la administración tributaria”*.

Pero ¿qué significa que la revisión y/o la fiscalización se desarrolle a distancia?, como premisa se debe señalar que, dentro del procedimiento de revisión de las declaraciones de impuestos y/o su fiscalización, y para cumplir el objetivo de dicho procedimiento de revisión, los actos que lo componen deben ser comunicados a los contribuyentes, asegurando el respaldo de cada uno de ellos, conformando lo que se denomina *“expediente administrativo”*. Si este expediente, es llevado a cabo de manera electrónica o tecnológica, implicará el desarrollo de un sistema que permita generar y administrar, todos los antecedentes registrados, almacenados y solicitados por el SII al contribuyente en los procesos de fiscalización, así como los actos administrativos realizados durante el desarrollo de los mencionados procesos, tales como; notificaciones, citaciones, resoluciones, liquidaciones, entre otros; permitiendo de esta forma recepcionar y resguardar la información proporcionada voluntariamente, o aportada por el contribuyente a solicitud del ente fiscalizador. Así las cosas, si el respaldo del procedimiento se efectúa de manera digital, hablaremos de *“expediente electrónico”*.

3 Plan Estratégico 2023, Servicio de Impuestos Internos. [http://intranet\\_sii/especiales/plan\\_estrategico/plan\\_estrategico2023.pdf](http://intranet_sii/especiales/plan_estrategico/plan_estrategico2023.pdf)

4 Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario 2021. [https://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/pgct2021\\_completo.pdf](https://www.sii.cl/sobre_el_sii/pgct2021_completo.pdf)

Por su parte, en el desarrollo del mencionado procedimiento de revisión y/o fiscalización, no solo el respaldo de los actos puede desarrollarse de manera electrónica, sino que ello también se puede aplicar a la forma de comunicación de la administración con los contribuyentes. En el caso que la comunicación sea efectuada de manera digital, la denominaremos “a distancia”.

Considerando lo expuesto, para que el procedimiento sea realmente a distancia, se requiere de ambos supuestos; esto es, comunicación a distancia y respaldo en expediente electrónico o su equivalente.

Entonces, cuando hablamos que los procedimientos de revisión y/o de fiscalización, se efectúan a distancia, entendemos que en su desarrollo, el funcionario de la administración tributaria se comunica permanentemente con el contribuyente a través de la vía más expedita, a través de medios tales como: teléfono, correo electrónico, publicación en el sitio personal del contribuyente, entre otras formas similares. Esta comunicación tiene por objeto facilitar y/o fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, simplificando la interacción y de esta forma, disminuyendo los costos de cumplimiento para el contribuyente y para la administración tributaria. Adicionalmente, dichos procedimientos deben ir siendo respaldados en todas sus etapas en un expediente electrónico o su equivalente.

En este contexto, la implementación de los procedimientos a distancia, requiere entre otras, de una mirada integral que considere la participación de los distintos actores relevantes; que incorpore el establecimiento de protocolos internos e indicadores que permitan medir los distintos aspectos del

procedimiento; así como también, un proceso permanente de mejora en las tecnologías utilizadas. Esta mirada integral debe ser incorporada, no solo por los equipos directivos de las administraciones tributarias, sino que también, debe ser parte de una política de Estado.

En efecto, cuando hablamos de fiscalización a distancia, necesariamente debemos enmarcarlo dentro del concepto de Gobierno Electrónico. Para la Organización de Estados Americanos<sup>5</sup>, el Gobierno Electrónico es la aplicación de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) al funcionamiento del sector público, con el objetivo de brindar mejores servicios al ciudadano e incrementar la eficiencia, la transparencia y la participación ciudadana. Este concepto, considera la tecnología como la solución para digitalizar la entrega de un proceso analógico ya existente, en busca de ganancias de eficiencia, tomando la implementación de la tecnología como el foco. Un paso más allá podemos hablar de Gobierno Digital, el que evoluciona en el sentido que los gobiernos consideran en este contexto las necesidades de los ciudadanos. Así lo ha declarado la OCDE, al indicar que, la tecnología digital puede no solamente mejorar la productividad de los funcionarios públicos, sino que también puede cambiar significativamente la forma en la que el gobierno planifica y presta servicios, adaptándose mejor a las necesidades de la ciudadanía, siendo guiado por los usuarios; por ejemplo, a través de un diseño *ad-hoc* a sus necesidades<sup>6</sup>.

En el caso de Chile, se debe considerar la relevancia de la Ley N°20.431<sup>7</sup>, cuyo Mensaje indica que, las reformas propuestas al DFL N° 7, abordan entre otros, el siguiente aspecto: “*La ratificación, mediante su consagración expresa en la normativa tributaria, de la opción a favor*

5 <http://portal.oas.org/Portal/Sector/SAP/DepartamentoparalaGesti%C3%B3nP%C3%BAblicaEfectiva/NPA/SobreProgramadeeGobierno/tabid/811/Default.aspx>

6 <https://www.chile.gob.cl/chile/blog/todos/gobierno-digital-en-chile-nuevo-reporte-ocde>

7 Página web de la Biblioteca del Congreso Nacional, [www.bcn.cl](http://www.bcn.cl) <https://www.bcn.cl/historiadelaley/nc/historia-de-la-ley/4815/>

*de la utilización de todas las herramientas tecnológicas disponibles para facilitar y dar fluidez a las relaciones entre el Servicio y los contribuyentes. Con ello, se pretende consagrar en forma especial una “plataforma virtual” con competencia nacional, como forma de interacción entre la administración tributaria y los contribuyentes o destinatarios de los servicios, avanzando de esta manera en la implementación de procedimientos administrativos por medios electrónicos, tal como se establece en la ley N° 19.799, sobre documentos electrónicos y firma electrónica, y en la ley N° 19.880, sobre bases de procedimientos administrativos”.*

Sobre la relevancia de esta normativa nacida al amparo de una política de Estado, ahondaremos en el siguiente numeral.

## **2. NORMAS QUE PERMITEN EL DESARROLLO DE LOS PROCEDIMIENTOS DE REVISIÓN Y DE FISCALIZACIÓN A DISTANCIA.**

Tal y como se ha comentado, una administración pública moderna y eficaz exige, como apoyo a su gestión, aprovechar al máximo las oportunidades que otorgan las nuevas tecnologías de la información y comunicaciones. En efecto, los progresos tecnológicos conducen a la necesaria incorporación y mayor utilización de los medios informáticos y digitales como recursos estratégicos en las comunicaciones que se efectúen entre los administrados y la administración, todo ello obviamente en el ámbito de una institucionalidad jurídica respectiva.

Actualmente la legislación chilena, tanto la de aplicación general como la tributaria, establecen una serie de normas que permiten que los distintos procedimientos de fiscalización se desarrollen a distancia y propicien

de legalidad cada uno de sus actos. En este sentido, la norma primaria que da el marco legal que permite que el SII se relacione de manera electrónica con los contribuyentes es el artículo 4° bis<sup>8</sup> de la Ley Orgánica del Servicio de Impuestos Internos, Decreto con Fuerza de Ley N° 7 del Ministerio de Hacienda, del 30 de septiembre de 1980, incorporado por la Ley N° 20.431 de 30 de abril de 2010; a través de la mencionada disposición el legislador manifiesta una declaración de voluntad respecto que, el SII podrá relacionarse directamente con los contribuyentes y éstos con el Servicio, a través de medios electrónicos; agregando que los trámites y actuaciones que se realicen a través de dichos medios, producirán los mismos efectos que si se hubieran efectuado en las oficinas del SII o domicilio del contribuyente.

Así las cosas, una vez aprobada y en vigor dicha disposición, se avanza en la implementación de procedimientos administrativos por medios electrónicos, tal como establece la Ley N° 19.799 sobre documentos y firma electrónicos, y en la Ley N° 19.880, sobre bases de procedimientos administrativos.

La mencionada Ley N° 19.799, en su artículo 1° regula:

1. Los documentos electrónicos y sus efectos legales.
2. La utilización de ellos en la firma electrónica.
3. La presentación de servicios de certificación de firmas, y
4. El procedimiento o sistema de acreditación al que podrán sujetarse los prestadores de dichos servicios de certificación, con el objeto de garantizar la seguridad de su uso.

8 Artículo 4° bis, agregado por el número 4) del artículo 6°, de la Ley N° 20.431, publicada en el D.O. de 30 de abril de 2010. Inciso 1°: El Servicio de Impuestos Internos podrá, además, relacionarse directamente con los contribuyentes y éstos con el Servicio, a través de medios electrónicos, entendiéndose por tales aquellos que tienen capacidades eléctricas, digitales, magnéticas, inalámbricas, ópticas, electromagnéticas u otras similares. Los trámites y actuaciones que se realicen a través de tales medios producirán los mismos efectos que los trámites y actuaciones efectuados en las oficinas del Servicio o domicilio del contribuyente.

En este orden de ideas, en su artículo 3°, señala que los actos y contratos otorgados o celebrados por personas naturales o jurídicas, suscritos por medio de firma electrónica, serán validados de la misma manera y producirán los mismos efectos que los celebrados por escritos y en soporte de papel. Esto es, homologa o equipara de manera general a los documentos e instrumentos tradicionalmente soportados en papel o escriturados y firmados holográficamente para realizar actos o celebrar contratos, con aquellos suscritos por medio de firma electrónica.

Del mismo modo, los artículos 4° y 7°, inciso segundo, precisan en instruir que, para que los documentos electrónicos que tengan la calidad de instrumento público, surtan los efectos propios de éste, deberán suscribirse mediante firma electrónica avanzada, dándose de esta forma sustento legal a las actuaciones efectuadas por estos medios.

Por su parte, la Ley N° 19.880 de 29 de mayo de 2003, que Establece Bases de los Procedimientos Administrativos que rigen los Actos de los Órganos de la Administración del Estado, contiene una serie de disposiciones que permiten utilizar las herramientas tecnológicas disponibles y de esta forma, configurar un procedimiento a distancia. Así, los artículos 5, 18, 19 y 59 permiten expresamente la utilización de técnicas y medios electrónicos en los procesos administrativos, configurándose así el procedimiento administrativo electrónico.

La mencionada Ley N° 19.880, fue modificada sustancialmente por la Ley N° 21.180, sobre Transformación Digital del Estado, la cual tuvo por objeto efectuar una transformación digital del Estado, incorporando el soporte y la tramitación electrónica en los procedimientos administrativos del Estado y

la gestión documental. De esta forma, se pretende digitalizar trámites ante servicios públicos, simplificar y eliminar trámites que las personas realizan ante el Estado. Además, se crea un Archivo Nacional digital que registrará de forma mucho más eficiente toda la información de los servicios públicos”<sup>9</sup>.

En este sentido, los cambios que dicha ley<sup>10</sup> incorpora a la Ley de Procedimientos Administrativos, llevan a concluir que, en la Administración Pública la regla general debiera ser que los procedimientos y los actos administrativos a los cuales da origen se expresarán por escrito a través de medios electrónicos, a menos que se configure alguna excepción establecida en la ley (artículo 5° de la Ley N° 19.880 según su texto vigente).

Cabe señalar que dicha normativa general de los procedimientos administrativos, frente a la existencia de una norma especial que regule alguna materia expresamente en el Código Tributario, sólo será de aplicación supletoria para la administración tributaria y consecuentemente para los contribuyentes. Aplica entonces, el principio de especialidad consagrado en el Código Tributario<sup>11</sup>.

Tomando en cuenta entonces el mencionado principio de especialidad, que implica que, existiendo una norma en el Código Tributario que regule un procedimiento en particular, ella primará por sobre la normativa de aplicación general; se requiere analizar las distintas normas que sobre la materia se encuentran en el mencionado Código.

Al respecto, debemos distinguir las temáticas relevantes que se encuentran reguladas en dicho cuerpo legal, por una parte, toda la normativa asociada a la forma de comunicarse con los contribuyentes, la forma de notificarlos, incluyendo la notificación electrónica

9 [https://www.bcn.cl/portal/resultado-busqueda?texto=Ley%2021180&dc\\_source=&npagina=1&tipo\\_recurso=](https://www.bcn.cl/portal/resultado-busqueda?texto=Ley%2021180&dc_source=&npagina=1&tipo_recurso=)

10 Cuya vigencia inicial, es el 09.06.2022. Teniendo una norma de vigencia gradual hasta el año 2027.

11 Artículo 3 del Código Tributario.

y, además, toda aquella referida al Sitio Personal del contribuyente, Carpeta Tributaria y Expediente Electrónico.

**a) Normativa relacionada a la  
Notificación por Correo Electrónico**

(Artículos 11, 11 bis, 11 Ter y 13 del Código Tributario/Circular N°34 del 2015/Circular N°23 del 2016/Circular N°12 del 2021).

La notificación por correo electrónico consiste en aquella forma de notificación, en virtud de la cual la administración tributaria pone en conocimiento del administrado una determinada actuación administrativa, emitida en tiempo y forma, a través del envío de esta o de copia de la misma a través del envío de un correo electrónico.

Dicha forma de notificación se encuentra expresamente consagrada en el artículo 11 bis del Código Tributario y la misma fue incorporada por la ya mencionada Ley N° 20.431, de 2010. Posteriormente ha sufrido diversos ajustes<sup>12</sup> que han permitido ir consolidando esta forma de notificación como una de aplicación más general, no obstante que no es de aplicación obligatoria para los contribuyentes. En efecto, el legislador dispone que, si el contribuyente no solicita ser notificado por correo electrónico, el SII debe notificarlo de acuerdo a las reglas generales, esto es, a través de una notificación personal,

por cédula o por carta certificada. Preceptuando que, el contribuyente debe solicitar expresamente o aceptar ser notificado por correo u otro medio electrónico establecido por la Ley.

En la práctica, la norma sobre notificación por correo electrónico funciona de la siguiente forma:

- El contribuyente debe efectuar una gestión formal en el sitio web del Servicio<sup>13</sup>, a través de la aplicación Sistema de Inscripción a Notificación Electrónica, solicitando ser notificado por correo electrónico y estableciendo una dirección de correo electrónico válida para dichos efectos.
- El contribuyente podrá aceptar que se le efectúe ese tipo de notificación, producto de una propuesta efectuada por este Servicio, a través del sitio personal del contribuyente<sup>14</sup>, debiendo manifestar su conformidad y completar sus datos con su dirección de correo electrónico.

Actualmente los contribuyentes que registran inicio de actividades y se encuentran activos<sup>15</sup>, el 41% de este universo se encuentran inscritos para ser notificados por correo electrónico, en adelante contribuyentes enrolados, al 07.07.2023.

12 Las modificaciones se han efectuado por la Ley N° 20.780, 20.899 y 21.210.

13 Sitio Web del Servicio, el dominio [www.sii.cl](http://www.sii.cl), regulado en el artículo 8°, número 15 del Código Tributario.

14 Por "Sitio personal", el medio electrónico que, previa identificación, le permite al contribuyente o al administrador de una entidad sin personalidad jurídica ingresar al sitio web del Servicio a través de una conexión segura, con el objeto de comunicarse con éste, efectuar trámites personales o tomar conocimiento de las actuaciones de aquel. Regulado en el artículo 8° número 16, inciso primero, del Código Tributario.

15 El inicio de actividades es la etapa en la cual el Servicio completa los datos con las principales características de un contribuyente, suficientes para identificar el desarrollo de sus actividades económicas y cumplimiento de posteriores obligaciones tributarias. Por ende, excluye a los contribuyentes con termino de giro. <https://www.sii.cl/destacados/pgct2023.pdf>

## Cuadro 1

### Contribuyentes con inicio de actividades y con atributo de notificación electrónica

Cantidad de contribuyentes con Inicio de actividades activos	7.003.730
Cantidad de contribuyentes con Inicio de actividades activos y solicitaron ser notificados por correo electrónico	2.873.980
Porcentaje contribuyentes con Inicio de actividades activos y solicitaron ser notificados por correo electrónico	41%

**Fuente:** Elaboración Propia.

**Nota:** Extracción de datos del sistema interno SAS<sup>16</sup>, el cual accede a la base de datos de RIAC<sup>17</sup>.

La problemática que plantea la regulación actual de la notificación por correo electrónico radica principalmente en que, al ser una opción totalmente voluntaria del contribuyente, este puede, en cualquier tiempo, revocar su decisión de ser notificado por esta forma<sup>18</sup>. Ello, no obstante que permite la libertad del contribuyente en el ámbito de la notificación y eso es relevante, puede ser una dificultad o mayor costo para la administración.

Sobre esta materia, se debe tener presente que la ya mencionada Ley sobre Transformación Digital del Estado, modifica la Ley de Procedimientos Administrativos, en lo referente a las notificaciones, estableciendo la notificación electrónica como la regla general, disponiendo que las notificaciones se practicarán por medios electrónicos en base a la

información contenida en un registro único dependiente del Servicio de Registro Civil e Identificación (artículo 46 de la Ley N° 19.880) y que, si el procedimiento se inicia a solicitud de parte, el interesado deberá indicar el “medio electrónico a través del cual se llevarán a cabo las notificaciones, pudiendo para estos efectos indicar una dirección de correo electrónico, caso en el cual se entenderá éste como domicilio válido para practicar las notificaciones, el que se incluirá en el registro indicado en el artículo 46”. En ambas disposiciones se establece como una excepción, el indicar un medio alternativo de notificación.

Tal como se indicó, en párrafos precedentes, la Ley N° 19.880 y su regulación de aplicación general, en materia tributaria sólo será de aplicación supletoria cuando exista una norma especial. En la especie, prima la norma de notificación establecida en el Código Tributario, frente a la normativa incorporada por la Ley de Transformación Digital; por ello para los contribuyentes seguirá siendo voluntaria la inscripción en la notificación por correo electrónico.

#### **b) Sistema de Expediente Electrónico**

*(Artículo 8° N°16 Inciso tercero/Ley 19.880 Base sobre los procedimientos administrativos que rigen los actos de los órganos de la administración del estado/ Ley 21.180 Sobre transformación digital/Circular N°40 del 2015)*

En el Código Tributario vigente, el legislador incorporó algunas definiciones relevantes que permiten materializar los procedimientos de revisión y fiscalización a distancia. De esta forma, se incorpora el concepto de “*sitio personal*”, el que se entiende como el medio electrónico que, previa identificación,

16 [https://www.sas.com/es\\_cl/home.html](https://www.sas.com/es_cl/home.html)

17 Base de datos interna del SII, denominada RUT e inicio de actividades.

18 En este caso de conformidad a lo dispuesto en la Circular N°34 del 2015, deberá comunicar dicha determinación al Servicio en la forma que éste lo establezca, preferentemente por medios digitales, e informar un domicilio hábil y válido, en los términos del artículo 13 del Código Tributario, para los fines de posteriores notificaciones, el cual se registrará como domicilio del contribuyente en los sistemas del Servicio para estos efectos.

le permite al contribuyente ingresar al sitio web del Servicio a través de una conexión segura, con el objeto de comunicarse con éste, efectuar trámites personales o tomar conocimiento de las actuaciones de aquel<sup>19</sup>. En este sitio se alojará una “*carpeta tributaria electrónica*” que contendrá una base de datos administrada por el Servicio, que recopilará, integrará y actualizará la información relativa a la identidad tributaria y ciclo de existencia de un contribuyente<sup>20</sup>.

Así mismo, en el sitio personal del contribuyente se alojarán los “*expedientes electrónicos*” los que contendrán el registro electrónico de escritos, documentos, resoluciones, actas de denuncias y actuaciones de toda especie que se presenten o verifiquen en todos los procedimientos administrativos relacionados con la fiscalización y las actuaciones ante el Servicio<sup>21</sup>. Todos estos antecedentes son registrados y conservados íntegramente en orden sucesivo conforme a su fecha de presentación.

Lo mencionado no solo viene a otorgar derechos a los contribuyentes, en los términos que se explicará en los párrafos siguientes, si no que, adicionalmente a responder a los principios sobre Transformación Digital de la mencionada Ley N° 21.180; como el de fidelidad; en que, todas las actuaciones del procedimiento se registrarán y conservarán íntegramente en el expediente electrónico e interoperabilidad; en que, los medios electrónicos deben ser capaces de interactuar y operar entre sí al interior de la Administración del Estado.

Siendo capaz de otorgar soporte digital, tramitar a su vez de manera electrónica los procedimientos administrativos, velando por una oportuna y eficiente gestión documental.

En esta materia, la administración tributaria chilena ha sido capaz de responder con altos estándares a lo regulado en la Ley de Transformación Digital, impulsando al uso adecuado interno y externo de plataformas electrónicas, para efectos de llevar expedientes electrónicos, los cuales deben cumplir con estándares de seguridad, interoperabilidad, interconexión y ciberseguridad.

En este mismo orden de ideas, el SII ha instruido que, el expediente electrónico no solo es un sistema de gestión documental, sino que es una plataforma que debe permitir en todo el procedimiento, de inicio a fin, se realice por vía electrónica, soportando tanto las presentaciones de las partes, como las actuaciones o pronunciamiento de autoridad<sup>22</sup>. Igualmente, existe una regulación interna sobre el uso y obligatoriedad del procedimiento de recepción, administración, custodia y devoluciones de documentos en el sistema de expediente electrónico, precisando siempre el cumplimiento del principio de legalidad y de reserva tributaria<sup>23</sup>, en relación con la administración y custodia de la documentación de los contribuyentes.

Por último, debe tenerse presente que la incorporación del expediente electrónico en los procedimientos

19 Artículo 8, número 16, inciso 1° del Código Tributario.

20 Artículo 8, número 16, inciso 2° del Código Tributario.

21 Artículo 8, número 16, inciso 3° del Código Tributario.

22 Circular N° 40, de 2015. Imparte instrucciones acerca de las modificaciones introducidas por la Ley 20.780, al artículo 21 del Código Tributario en materia de empleo de expedientes electrónicos. [https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2015/circu40.pdf](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2015/circu40.pdf)

23 Artículo 35, inciso 2° del Código Tributario; el director y demás funcionarios del Servicio no podrá divulgar, en forma alguna, la cuantía o fuente de las rentas, ni las pérdidas, gastos o cualesquiera dato relativo a ella, que figuren en sus declaraciones obligatorias, ni permitan que estas o sus copias o los libros o papeles que contengan extractos o datos tomados de ellas sean conocidos por persona alguna ajena al Servicio salvo en cuanto fueren necesarios para dar cumplimiento a las disposiciones del Presente Código u otras normas legales. Tampoco podrán divulgar el contenido de ningún proceso de fiscalización realizado en conformidad a las leyes tributarias, destinado a determinar obligaciones impositivas o a sancionar a un contribuyente.

administrativos no incide en la aplicabilidad de los elementos de fondo del acto administrativo, tales como la competencia del sujeto que emite el acto, el objeto o contenido del acto, la causa que lo motiva y su finalidad. La única diferencia entre el acto administrativo electrónico y el tradicional radica en la utilización de medios tecnológicos como soporte.

Por lo tanto, para los contribuyentes el valor de los actos y la certeza jurídica que otorga un expediente físico versus un expediente electrónico es idéntica. Por su parte, para la administración tributaria, el empleo

de expedientes electrónicos se traduce en disminución en costos y de utilización de espacio físico, agilidad en las comunicaciones con los interesados si éstas pueden efectuarse vía electrónica, y en menor requerimiento de infraestructura.

Todo lo antes señalado, se puede ilustrar observando la evolución en el uso de los Expediente Electrónicos, de forma extensiva sobre las actuaciones administrativas, durante los años 2017 a la actualidad. Fortaleciendo el contacto oportuno y eficiente con los contribuyentes.

### Gráfico 1

#### Cantidad de Acciones Correctivas<sup>24</sup>; Auditoría Tributaria y Expedientes Electrónicos asociados



**Fuente:** Elaboración Propia.

**Nota:** Información extraída del sistema de gestión de fiscalización<sup>25</sup>, en adelante SGF al 04 de junio de 2023. Expedientes electrónicos, en adelante E.E asociados a casos asignados, excluye casos devueltos y anulados. Casos Plan Nacional asignados a las Direcciones Regionales desde la Subdirección de Fiscalización.

24 Tienen por objetivo corregir un incumplimiento tributario. Son acciones posteriores al incumplimiento de una obligación. El Modelo de Gestión de Cumplimiento Tributario, se basa en el conocimiento del contribuyente y las causas de su incumplimiento con el objeto de diseñar las acciones de tratamiento que corresponda en cada caso.

25 Base de datos operacional interna del SII, necesaria para la gestión de acciones de tratamiento correctivas. Tales como: auditoría tributaria, revisiones de cumplimiento. Oficio Circular N°23 del 2017, Subdirección de Fiscalización, Servicio de Impuestos Internos.

## Gráfico 2

### Cantidad de Acciones Correctivas; Revisiones de Cumplimiento y Expedientes Electrónicos asociados

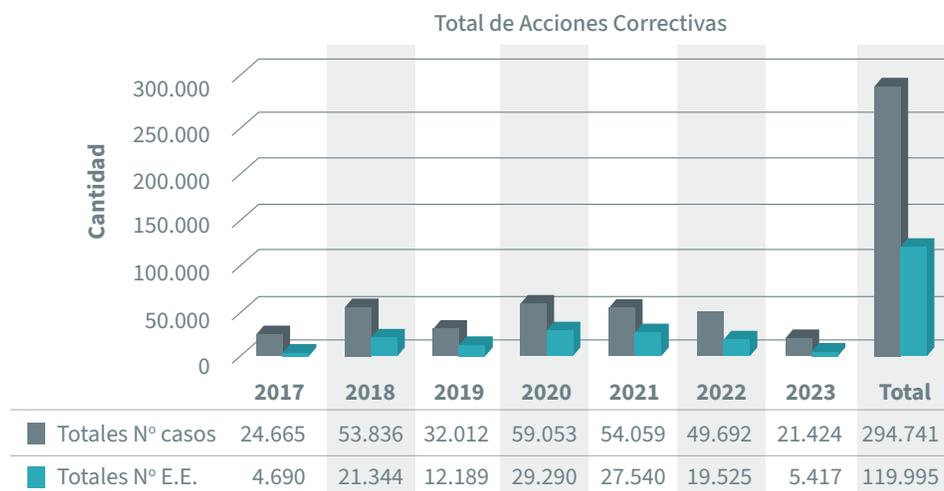


**Fuente:** Elaboración Propia.

**Nota:** Información extraída del sistema de gestión de fiscalización<sup>26</sup>, en adelante SGF al 04 de junio de 2023. Expedientes electrónicos, en adelante E.E asociados a casos asignados, excluye casos devueltos y anulados. Casos Plan Nacional asignados a las Direcciones Regionales desde la Subdirección de Fiscalización.

## Gráfico 3

### Total de Acciones Correctivas; Auditoría Tributaria y Revisiones de Cumplimiento y Expedientes Electrónicos asociados



**Fuente:** Elaboración Propia.

**Nota:** Información extraída del sistema de gestión de fiscalización<sup>27</sup>, en adelante SGF al 04 de junio de 2023. Expedientes electrónicos, en adelante E.E asociados a casos asignados, excluye casos devueltos y anulados. Casos Plan Nacional asignados a las Direcciones Regionales desde la Subdirección de Fiscalización.

26 Base de datos operacional interna del SII, necesaria para la gestión de acciones de tratamiento correctivas. Tales como: auditoría tributaria, revisiones de cumplimiento. Oficio Circular N°23 del 2017, Subdirección de Fiscalización, Servicio de Impuestos Internos.

27 Base de datos operacional interna del SII, necesaria para la gestión de acciones de tratamiento correctivas. Tales como: auditoría tributaria, revisiones de cumplimiento. Oficio Circular N°23 del 2017, Subdirección de Fiscalización, Servicio de Impuestos Internos.

### c) *Carpeta Tributaria*

(Artículo 8° N°16 Inciso segundo/Circular N°41 del 2021)

Continuando con la descripción de los elementos que permiten el desarrollo de procedimientos de revisión y fiscalización a distancia, se debe destacar el concepto de “*carpeta tributaria*” (también consagrado en el Código Tributario), la que contendrá una base de datos administrada por el Servicio, que recopilará, integrará y actualizará la información relativa a la identidad tributaria y ciclo de existencia de un contribuyente<sup>28</sup>.

Con la incorporación legal de este concepto se materializa y complementa un proceso de incorporación tecnológica a los sistemas tributarios iniciado gradualmente hacer varios años por el SII; perfeccionando la relación digital entre el SII y el contribuyente<sup>29</sup>.

La carpeta tributaria contendrá los datos antes citados la cual será administrada por el SII, velando especialmente porque a la información que en dicha carpeta se contiene solo tenga acceso el contribuyente, personalmente, o través de sus representantes informados al Servicio.

La mencionada carpeta se encuentra disponible en el web del SII y contiene datos del contribuyente tales como, fecha de inicio de actividades, actividad económica, categoría tributaria, domicilio, sucursales, últimos documentos autorizados y observaciones tributarias, representante legal, conformación de sociedades, participación en sociedades o sociedades relacionadas, datos de bienes raíces de su propiedad,

resumen de boletas de honorarios electrónicas, emitidas en los últimos 12 meses, declaraciones de IVA<sup>30</sup> de los últimos 24 periodos mensuales y declaraciones del Impuesto a la Renta<sup>31</sup> de los últimos 3 periodos anuales.

Sobre esta materia, otra de las modificaciones introducidas por la Ley N° 21.210 y con un fuerte impacto e impulso en el uso de la tecnología por medio de la carpeta tributaria, corresponde a la variación que se introdujo al Artículo 66<sup>32</sup> del Código Tributario, el que estableció que la inscripción al Rol Único Tributario deberá efectuarse mediante la carpeta tributaria electrónica, de conformidad a lo dispuesto en el Artículo 68 del mismo cuerpo legal. Esta modificación, consiste en establecer que la inscripción en el Rol Único Tributario, en adelante RUT, debe efectuarse mediante la carpeta tributaria electrónica.

Igualmente, otra de las principales innovaciones en esta materia y con el uso de la carpeta electrónica, se origina con el reemplazo del inciso cuarto y quinto del artículo 68 del Código Tributario, el cual instruye la forma en que debe realizarse la declaración de inicio de actividades y de sus modificaciones, por parte de los contribuyentes obligados a ello. El SII disponibiliza en la carpeta tributaria un formulario virtual con todos los campos necesarios para el enrolamiento del contribuyente en todos los registros en que deba inscribirse, pudiendo adjuntar los antecedentes que deban acompañarse, debiendo el SII inscribir al contribuyente declarante de inicio de actividades en dichos registros, una vez revisada y aceptada la solicitud.

28 Artículo 8, número 16, inciso 2° del Código Tributario.

29 Introducido por el Artículo primero, N°2, letra d), de la Ley N° 21.210, publicada en el Diario Oficial 24.02.2020.

30 Impuesto al Valor Agregado, Decreto Ley N°825 de 1974.

31 Impuesto a la Renta, Decreto ley N°824 de 1974.

32 Todas las personas naturales y jurídicas y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica y las entidades o agrupaciones sin personalidad jurídica, pero susceptibles de ser sujetos de impuestos, que en razón de su actividad o condición causen o puedan causar impuestos, deben estar inscritas en el Rol Único Tributario de acuerdo con las normas del Reglamento respectivo. La inscripción en el Rol Único Tributario se realizará mediante la carpeta tributaria electrónica de acuerdo a lo establecido en el artículo 68. Artículo 66 del Código Tributario.

## Cuadro 2

Respecto de solicitudes de inicio de actividades, el SII durante el 2022 recibió:

Solicitudes de Inicio de Actividades	450.000
Realizadas por Internet	98,30%
Contribuyentes de 2° Categoría <sup>33</sup>	60,60%
Contribuyentes de 1° Categoría <sup>34</sup>	39,40%

**Fuente:** Elaboración Propia.

**Nota:** información Cuenta Pública 2023, Servicio de Impuestos Internos.

Por último, y cubriendo de esta forma todo el ciclo de vida del contribuyente, con la Ley N° 21.210<sup>35</sup>, también se digitaliza el aviso de término de giro, utilizando el mismo medio de presentación antes citado. Para estos efectos, la carpeta tributaria disponibiliza al contribuyente un formulario con todas las enunciaciones necesarias para comunicar el termino de actividades.

## Cuadro 3

Respecto de solicitudes de termino de giro, el SII durante el 2022 recibió:

<b>Cantidad</b>	106.870
<b>Tipo</b>	Términos de Giro <sup>36</sup>

**Nota:** información Cuenta Pública 2023, Servicio de Impuestos Internos.

**d) Facultad de efectuar las acciones de revisión y fiscalización por los medios más expeditos y por los funcionarios fiscalizadores fuera del ámbito de su jurisdicción**

(Artículo 42, Decreto con Fuerza de Ley N°07 de 1980, Ley Orgánica de SII).

El desarrollo de procedimientos de revisión y fiscalización a distancia requiere por una parte de la existencia de una norma que permita una comunicación expedita con el contribuyente, e idealmente otra, que permita que la revisión y fiscalización pueda ser efectuada por funcionarios fiscalizadores de cualquier

33 Las rentas de Segunda Categoría son aquellas para cuya obtención predomina el trabajo sobre el uso de capital. Dentro de este tipo de rentas se encuentran, por ejemplo: sueldos, sobresueldos, salarios, gratificaciones, montepíos, pensiones, etc. Ingresos provenientes del ejercicio de las profesiones liberales o de cualquiera otra profesión u ocupación lucrativa, entre otras. Las rentas de Segunda Categoría están afectas al Impuesto Único de Segunda Categoría o al Impuesto Global Complementario o Adicional, según se clasifiquen en el número 1 ó 2 del Artículo 42° de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

34 En términos generales, tratándose de contribuyentes que posean o exploten bienes raíces agrícolas, no agrícolas, obtengan rentas de capitales mobiliarios consistentes en intereses, pensiones, bonos, dividendos, depósitos en dinero, rentas vitalicias, rentas de la industria, del comercio, de la minería, de la explotación de riquezas del mar y otras actividades extractivas, compañías aéreas, de seguros, de los bancos, soc. administradoras de fondos mutuos, asociaciones de ahorro y préstamos, soc. de inversión o capitalización, constructoras, periodísticas, publicitarias, de radiodifusión, televisión, procesamiento automático de datos y telecomunicaciones, rentas obtenidas por corredores, comisionistas con oficina establecida, martilleros, agentes de aduana, embarcadores, agentes de seguros, colegios, academias, institutos de enseñanza, clínicas, hospitales, laboratorios, empresas de diversión y esparcimiento, etc., son todos clasificados por la Ley de la Renta como rentas de Primera Categoría, pagando un impuesto determinado, conforme las normas que el texto señala. Artículo 19 y siguientes, y 42.

35 Conforme al artículo quinto transitorio de la Ley, modificaciones incorporadas al Artículo 69 del Código Tributario.

36 Cuenta Pública 2023 Servicio de Impuestos Internos [https://www.sii.cl/cuenta\\_publica/cuenta\\_publica\\_2023.html](https://www.sii.cl/cuenta_publica/cuenta_publica_2023.html)

parte del país, respecto de contribuyentes con domicilio en su mismo o distinto territorio geográfico. A la comunicación con el contribuyente se le denomina Contacto Expedido, y a la revisión y/o fiscalización con independencia de la unidad donde se desarrollan las funciones, se le denomina Multijurisdicción.

Al respecto, cabe indicar que la facultad de efectuar contactos expedidos se encuentra regulada actualmente en los artículos 33 y 60 del Código Tributario, los cuales permiten que los funcionarios del SII se comuniquen con los contribuyentes. Sobre la materia, el SII ha resuelto<sup>37</sup> que los medios expedidos para poner en conocimiento de los contribuyentes los avisos que se regulan el artículo 33 y por consecuencia en el artículo 60, podrán ser:

- Correo electrónico;
- Contacto y/o mensaje de texto ambos por vía telefónica
- Contacto y/o mensajes de texto por plataformas Teams, Zoom, Meet u otras similares;
- Publicación en el sitio personal del contribuyente ([misii.cl](http://misii.cl)) en la página web de este Servicio.

La comunicación, por estas vías expeditas con los contribuyentes puede ser utilizada tanto en el ámbito preventivo, como en el correctivo, y es precisamente en este contexto; de los procedimientos de revisión y fiscalización a distancia donde cobra mayor fuerza, permitiendo una comunicación fluida, inmediata y eficiente; siempre asegurando completa transparencia hacia los contribuyentes, con la entrega de la información adecuada y con respeto a todos los derechos y garantías consagrados en el Código Tributario.

#### Cuadro 4

#### Datos de contactos expedidos llevados a cabo por el SII en los últimos años:

Año de Ingreso	Número de Casos
2020	33.480
2021	25.367
2022	28.197
2023	12.497

**Fuente:** Elaboración propia.

**Nota:** Datos extraídos al 31.12.2022.

Por su parte, en relación a la facultad de Multijurisdicción, se debe señalar que, actualmente, de conformidad con lo que dispone la letra B del artículo 6° del Código Tributario, en concordancia con el artículo 19 de la Ley Orgánica del Servicio, las Direcciones Regionales ejercen sus facultades en el territorio jurisdiccional delimitado por el área geográfica de la región respectiva<sup>38</sup>. De igual forma, la regla general es que, los funcionarios de una Dirección Regional, ejercerán funciones de revisión y fiscalización respecto de los contribuyentes con domicilio en el territorio jurisdiccional de dicha unidad. Excepcionalmente, podrán ejercer funciones respecto de contribuyentes de otra jurisdicción.

La normativa que viene a regular esta pretensión de accionar de un funcionario del Servicio, respecto de contribuyentes de otra jurisdicción, radica en la Ley Orgánica DFL N°07 de 1980 del Servicio de Impuestos Internos, la cual señala en su artículo 42 que, “*las facultades necesarias para la aplicación y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias recaerán*

37 Res. Ex. SII 115 DE 08.10.2021, que fija plazo y forma en que este Servicio debe realizar los avisos para ejecutar las medidas preventivas y de colaboración contempladas en el numeral iii. Del artículo 33 del Código Tributario. [https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/resoluciones/2021/reso115.pdf](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2021/reso115.pdf)

38 Circular 41, de 2015. Imparte Instrucciones sobre modificaciones introducidas por la Ley 21.210, al Código Tributario. [https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2021/circu41.pdf](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu41.pdf)

*también en los funcionarios fiscalizadores del Servicio, los cuales podrán ejercerlas en todo el territorio de la República, pero si se trata de actuaciones fuera de su jurisdicción, sólo podrán realizarlas en cumplimiento de las instrucciones específicas del Director o Director Regional del cual dependan”.*

Por su parte, el proyecto de Ley de Reforma Tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y justicia social, rechazado en primer trámite Constitucional en el Congreso de Chile<sup>39</sup>, introducía modificaciones en diversos ámbitos como en el Código Tributario, en materias de elusión y evasión, derechos de los contribuyentes, e interacción entre el contribuyente y la administración tributaria a través del SII.

Algunos de los contenidos de este proyecto Ley, incorporaba modificaciones al Código Tributario, como el concepto de Multijurisdicción, que entregaría nuevas facultades de fiscalización al SII, permitiendo que Direcciones Regionales<sup>40</sup> fiscalizaran a contribuyentes en otros territorios jurisdiccionales, sin afectar los derechos del contribuyente.

La propuesta primitiva de introducción de esta nueva facultad al Código Tributario, radicaba en el Título Preliminar, Párrafo 2° de la fiscalización y aplicación de las disposiciones tributarias, incorporando un nuevo numeral 11, a la letra B), del Artículo 6°, el que señalaba *“llevar adelante procedimientos de fiscalización o de otro tipo, respecto de contribuyentes con domicilio en cualquier territorio jurisdiccional del país, los que podrán efectuarse a través de medios electrónicos o remotos, cuando sea instruido por el Director o Subdirector respectivo”.*

En este contexto, dicha propuesta legal más amplia de Multijurisdicción, que facultaría de manera general a los funcionarios del SII a llevar adelante acciones de tratamiento correctivas<sup>41</sup> respecto de contribuyentes con domicilio en cualquier territorio jurisdiccional del país, y que necesariamente debería efectuarse a través de medios electrónicos o remotos.

### 3. DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES FRENTE A UN PROCEDIMIENTO DE REVISIÓN O FISCALIZACIÓN A DISTANCIA

Los derechos de los contribuyentes en Chile se encuentran actualmente consagrados en el Párrafo 4° del Código Tributario, específicamente en el artículo 8° bis, (no obstante, en un inicio, fueron regulados por una instrucción administrativa emanada del Servicio de Impuestos Internos. En efecto, es la propia Administración Tributaria la que ya en el año 2006 dicta la Circular N°41, de 2006 que sistematizó aquellos derechos esenciales que tienen los contribuyentes en sus relaciones y procedimientos ante el Servicio de Impuestos Internos). Por su parte, el párrafo 4°, antes mencionado, ha sido modificado y actualizado, por la Ley N° 21.210 de 2020, sobre Modernización Tributaria y regulado por la Circular 12, de 2021.

La relevancia de que actualmente los mencionados derechos se encuentren regulados por la ley; por una parte, deja ver la trascendencia de los mismos para el legislador, dejando consagrada su existencia con independencia de la Administración Tributaria; y por otra, le entrega una protección normativa ante su vulneración.

39 Rechazado del Proyecto de Reforma Tributaria el 08.03.2023 <https://www.camara.cl/cms/noticias/2023/03/08/camara-rechazo-el-primer-proyecto-de-la-reforma-tributaria-impulsada-por-el-ejecutivo/>

40 Organigrama del SII por Dirección Regional en el territorio Nacional [https://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/organigrama/organigrama\\_dir\\_regionales.html](https://www.sii.cl/sobre_el_sii/organigrama/organigrama_dir_regionales.html)

41 Tienen por objetivo corregir un incumplimiento tributario. Son acciones posteriores al incumplimiento de una obligación. El Modelo de Gestión de Cumplimiento Tributario, se basa en el conocimiento del contribuyente y las causas de su incumplimiento con el objeto de diseñar las acciones de tratamiento que corresponda en cada caso.

Así las cosas, ante la vulneración de alguno de los derechos de los contribuyentes consagrados en la legislación, sea por una acción u omisión de cualquiera de los funcionarios de la Administración Tributaria, al contribuyente le asisten los siguientes recursos:

- Recurso de resguardo por vulneración de derechos, ante el Director Regional o Director Nacional, según quien sea el superior jerárquico del funcionario que cometió la acción u omisión (Artículo 8° bis del CT).
- Reclamo por vulneración de derechos ante el Tribunal Tributario y Aduanero (Artículo 155 y siguientes del CT).

Específicamente, dentro del contexto del desarrollo de un procedimiento de revisión o de fiscalización a distancia, el SII debe considerar en forma íntegra, los siguientes derechos de los contribuyentes:

- a) Derecho a ser informado sobre el ejercicio de sus derechos (numeral 1° del artículo 8° bis del CT);
- b) Derecho a que se facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias (numeral 1° del artículo 8° bis del CT);
- c) Derecho a obtener información clara del sentido y alcance de todas las actuaciones en que tenga la calidad de interesado (numeral 1° del artículo 8° bis del CT);
- d) Derecho a que en las actuaciones del Servicio: se indiquen con precisión las razones que la motivan y el plazo en el que debe ser concluida; se entregue información clara, sobre el alcance y contenido de la actuación; se informe la naturaleza y materia a revisar y el plazo para interponer alegaciones o recursos; se notifique, al término de la actuación de que se trate, certificándose que no existen gestiones pendientes respecto de la materia y por el período revisado o fiscalizado.

Los mencionados derechos se deben cristalizar en el desarrollo de cualquier procedimiento administrativo de revisión y/o fiscalización, pero parece aún más relevante en un procedimiento llevado a cabo a través de actuaciones a distancia, con respaldo en un expediente electrónico y con una notificación por correo electrónico. Ello ya que, ante la posible disminución de un contacto permanente con un funcionario -hecho que se produce naturalmente con las comunicaciones a distancia-, es relevante que a través de los distintos mecanismos tecnológicos disponibles, el contribuyente se pueda ir permanentemente informando con relación al inicio del procedimiento, su desarrollo y su término, así como de las distintas interacciones que van surgiendo en el mismo.

- e) Derecho a eximirse de aportar documentos que no correspondan al procedimiento o que ya se encuentren acompañados al Servicio y a obtener, una vez finalizado el caso, la devolución de los documentos originales aportados.
- f) Derecho a formular alegaciones y presentar antecedentes dentro de los plazos previstos en la ley y a que tales antecedentes sean incorporados al procedimiento de que se trate y debidamente considerados por el funcionario competente.

Con el uso del expediente electrónico que es de utilización base en las acciones a distancia, se cumplen a cabalidad estos derechos. En efecto, el funcionario fiscalizador que está revisando un nuevo caso, en virtud del cual será necesario revisar antecedentes, ya acompañados por el contribuyente, en un procedimiento anterior, debe remitirse al expediente del primer caso y obtener así los respectivos antecedentes. Ello sin perjuicio, del deber de cumplir con la notificación de la respectiva solicitud de antecedentes y brindar la información necesaria al contribuyente.

Igualmente, se cumple de manera automática, el derecho del contribuyente a que los antecedentes por él presentados sean incorporados al procedimiento, ello ya que será el mismo contribuyente el que suba los antecedentes al respectivo expediente electrónico.

- g) Derecho a que en los actos de fiscalización se respete la vida privada y se protejan los datos personales en conformidad con la ley; y que las declaraciones impositivas, salvo los casos de excepción legal, tengan carácter de reservado, en los términos previstos por este Código.

En relación a este derecho, resulta relevante que a través de los distintos sistemas, tales como, el denominado sistema de Expediente Electrónico, se asegure la protección y resguardo de la información, tanto de aquella referida a información propia de los contribuyentes (por ejemplo, datos personales<sup>42</sup> de las personas físicas o naturales), como también, de aquella información que es proporcionada por los contribuyentes a través de sus declaraciones de impuestos y/o que pudieren revelar su renta, y que por lo mismo se encuentra protegida por el deber de reserva tributario<sup>43</sup>.

En cumplimiento de dichos derechos, actualmente el sistema de Expediente Electrónico, tal como se mencionó en párrafos precedentes, permite una identificación de quien tiene acceso a los documentos, garantiza la preservación de sus datos a largo plazo, permite asentar ordenadamente todos los documentos, así como implementar mecanismos que impiden visualizar documentos cuando corresponda o que incluso sean excluidos del mismo expediente cuando se refiere a información que no deba ser visualizada por el contribuyente por corresponder a información de terceros.

- h) Derecho a que las actuaciones se lleven a cabo sin dilaciones, requerimientos o esperas innecesarias y en la forma menos costosa para el contribuyente, certificada que sea, por parte del funcionario a cargo, la recepción de todos los antecedentes solicitados y en cuanto no signifique el incumplimiento de las disposiciones tributarias.

Específicamente en relación a este derecho, el Expediente Electrónico permite que, al ser presentados los antecedentes solicitados al contribuyente, el sistema certifique dicha recepción. Por su parte, se estima que el hecho de permitir subir los antecedentes a este expediente electrónico y no tener que acompañar copias ante la Administración Tributaria, genera un menor costo para los contribuyentes. Ello, sin perjuicio que siempre existan mejoras tecnológicas que sea necesario aplicar a los sistemas actualmente vigentes.

#### 4. NORMATIVA NECESARIA PARA LA MATERIALIZACIÓN INTEGRAL DE LA REVISIÓN O FISCALIZACIÓN A DISTANCIA

El Código Modelo del CIAT<sup>44</sup>, año 2015, incorpora una Sección 5, Título III, Capítulo I, denominada Administración Tributaria electrónica, dentro de la cual se regulan tres conceptos a saber: Artículo 96°, Utilización de tecnologías electrónicas; informáticas y telemáticas; Artículo 97°, Equivalencia de soportes documentales; y Artículo 97°, Buzón electrónico.

En relación a la Utilización de tecnologías electrónicas, informáticas y telemáticas, el mencionado Código destaca:

- “La Administración Tributaria promoverá como principio general la utilización de las técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos necesarios para el desarrollo de su actividad y el ejercicio de sus competencias”.

42 Ley N° 19.628 sobre Datos Personales. <https://www.bcn.cl/leychile/navegar?idNorma=141599>

43 Artículo 35 del Código Tributario

44 [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIAT.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf)

- “Con las limitaciones que las leyes establezcan”.
- “Garantizarán la identificación de los obligados y de los funcionarios u órganos de la Administración Tributaria”.

Dentro de los comentarios al articulado se establece que, no es posible establecer una regulación rígida, como así tampoco una exhaustiva, que se agote en la normativa tributaria. Ello, toda vez que, al ser una materia sujeta a los ritmos vertiginosos que impone la propia innovación tecnológica, requiere de la ocurrencia cambios a la par; y a la existencia de otras normas generales que apoyan la regulación en estas materias.

En cuanto a la Equivalencia de soportes documentales; la regla esencial que se instruye es que los documentos emitidos, cualquiera que sea su soporte, por medios electrónicos, informáticos o telemáticos por la Administración Tributaria, o los que esta emita como copias de originales almacenados por estos mismos medios, así como las imágenes electrónicas de los documentales originales o sus copias, tendrán la misma validez y eficacia que los documentos originales. Ello siempre que se garantice su autenticidad, integridad y conservación y, en su caso, la recepción por el interesado, así como el cumplimiento de las garantías y requisitos exigidos por la normativa aplicable (Artículo 97).

Por último, en relación al Buzón electrónico (Artículo 98), el Código Modelo del CIAT, dispone:

- “La Administración Tributaria podrá crear un sistema de buzón electrónico para la recepción o salida de solicitudes, escritos y comunicaciones que se transmitan por medios telemáticos”.

- “Permitirá la presentación de solicitudes, escritos y comunicaciones todos los días del año durante las 24 horas”.
- Su recepción, “tendrá idénticos efectos que la efectuada por los demás medios admitidos”.
- “La Administración Tributaria gestionará, administrará y controlará la totalidad del proceso informático que requiere el buzón electrónico”, el que, “deberá implementarse bajo el sistema de dominio propio”.

En relación a este interesante articulado, en sus comentarios se señala, que el Buzón Electrónico también denominado “domicilio fiscal electrónico”, será el “lugar” en el que se ubicará a los obligados tributarios y en los que éstos podrán cumplir sus obligaciones tributarias, presentar documentos y recibir válidamente notificaciones. Se señala igualmente que entrega ventajas, tanto para la Administración Tributaria, en términos de tiempo (desplazamiento de funcionarios), ahorro financiero (no se usa papel ni se paga por el correo), así como ahorro de diligencias de notificación, con mayor certeza de la realización de las mismas como también para los contribuyentes, quienes podrán disminuir su tiempo y dinero en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Así las cosas, es posible vislumbrar del Modelo de Código del CIAT, la importancia que, el propio Código Tributario de cada Administración Tributaria, sea el que regule los elementos principales que den forma a un procedimiento administrativo a distancia, electrónico, o en términos generales, aquel en el cual se utilicen tecnologías electrónicas, informáticas y telemáticas.

En dicho sentido, y luego de la revisión sistemática de la normativa vigente en Chile, así como de la legislación comparada, creemos que una legislación que avale el desarrollo de los procedimientos a distancia debe incluir las siguientes temáticas:

- i. Norma general que entregue el marco para una comunicación a distancia y por los medios más expeditos, por parte de la Administración Tributaria con los contribuyentes.
- ii. Norma que establezca la equivalencia de soportes documentales.
- iii. Norma que regule la firma electrónica.
- iv. Norma que establezca la existencia de un sitio personal, buzón electrónico o su equivalente.
- v. Norma que instruya que las obligaciones de registro deben efectuarse de manera on line.
- vi. Norma que regule las características de los expedientes electrónicos.
- vii. Norma que regule la comparecencia y toma de declaraciones juradas por vía telemática.
- viii. Norma que permita la Multijurisdicción.

- ix. Norma que establezca la notificación electrónica como regla general.
- x. Norma que permita acceder a los sistemas informáticos en casos de fiscalización.
- xi. Normas que permita que los distintos recursos de revisión puedan ser presentados on line.
- xii. Derechos de los contribuyentes específicamente relacionados con la materia.

Para una implementación exitosa de la distinta normativa referida a la fiscalización a distancia se requiere además de la existencia de la mencionada normativa, un contexto país de digitalización, así como una convicción de parte de la cada uno de los funcionarios de las administraciones tributarias de los beneficios de desarrollar procedimientos de revisión y de fiscalización a distancia.

Adicionalmente y un tema de la mayor relevancia, es que, cada una de las normas cuenten con presupuesto suficiente para que pueda ser implementado por la Administración Tributaria de una manera innovadora, eficiente y a la vanguardia de la tecnología.

En el capítulo siguiente, podremos concluir los desafíos existentes en relación a la normativa que actualmente rige en Chile.

## CONCLUSIÓN

Del análisis efectuado a la normativa chilena existente actualmente y que permite desarrollar de manera eficiente e integral un procedimiento de revisión y fiscalización a distancia, se puede concluir lo siguiente:

- La actual normativa se encuentra alineada a la normativa que se espera por los distintos entes que permanentemente se encuentran apoyando a los países en los diseños de políticas tributarias. En efecto, la normativa actual chilena se encuentra en línea con lo propuesto por la OCDE y por el CIAT.
- Se estima que la actual regulación en el ámbito de la revisión y fiscalización a distancia es lo suficientemente garantista de los derechos de los contribuyentes en este ámbito, no obstante que no existe un derecho específico en el Código Tributario en relación a este tipo de revisión o fiscalización.
- Dentro de la regulación vigente, se encuentran expresamente incorporados conceptos claves que permiten implementar este tipo de procedimientos, a saber: expediente electrónico, carpeta tributaria, sitio personal, entre otros.
- Se estima que una norma que establezca la notificación por correo electrónico como una norma de general aplicación para todos los contribuyentes, sería más eficiente desde el punto de la administración y traería beneficios para los contribuyentes, tales como mayor certeza en la notificación, mayor reserva a la hora de poner en conocimiento las actuaciones, entre otras.
- La actual regulación de la facultad de ejecutar acciones fuera del territorio de la jurisdicción del funcionario se estima insuficiente, por lo que estima necesaria la incorporación de una norma específica de multijurisdicción en el Código Tributario, que regule de manera integral la facultad de los funcionarios de la administración tributaria de revisar y fiscalizar a contribuyentes de otra jurisdicción.

- Dentro del contexto de una normativa ideal, se podría incorporar una norma en el Código Tributario que establezca expresamente la posibilidad de relación digital con los intermediarios tributarios, de forma tal de darle énfasis a la relación con estos actores relevantes en la relación contribuyente y administración.
- Por último, sería óptima la incorporación en la Ley de Presupuestos que establezca un presupuesto permanente para el desarrollo de las distintas tecnologías y adaptación de los distintos sistemas de la administración tributaria.

Sumado a las distintas sugerencias que permitirían cristalizar desde el punto de vista normativo la implementación de los procedimientos de revisión y de fiscalización a distancia, es necesario dar énfasis y poner en primer plano las acciones de gestión de cambio asociadas a cualquier cambio normativo, que impliquen transmitir a los funcionarios los beneficios del cambio. Adicionalmente, se requiere formación a los funcionarios en los distintos aspectos asociados a este tipo de procedimientos a distancia, formación que no necesariamente se refieren a temas de impuestos o procedimentales, sino que incluyen aspectos como la forma de interactuar, como tener conversaciones difíciles, como administrar las nuevas tecnologías, entre otras.

Por último, para lograr una correcta implementación de la distinta normativa, se requieren distintas acciones de difusión a los contribuyentes en relación con las nuevas normas, dándole igualmente énfasis a los beneficios de la comunicación y revisión a distancia. Esto último teniendo presente además que siempre van a existir segmentos o grupos de contribuyentes que se encuentran más alejados de las distintas tecnologías o que se resisten o no tienen confianza en este tipo de relación con la administración.

## REFERENCIAS

Reyes G., Calijuri M., Santín O., Roca C., Cadena L., Barraza F., Marinkovic E. Transformación digital en las administraciones tributarias de América Latina: Chile. Publicación Banco Interamericano del Desarrollo.

Trujillo J. (2020). Modelos en línea de fiscalización y comunicación con contribuyentes. Publicado en Revista de Estudios Tributarios No24 (2020) ISSN 0718-9478 (Versión impresa) - ISSN 0719-7527 (Versión en línea). Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.

Villalón V. (2020). Desafíos de la Administración Tributaria en la Cuarta Revolución. Publicado en Revista de Estudios Tributarios No24 (2020) ISSN 0718-9478 (Versión impresa) - ISSN 0719-7527 (Versión en línea). Centro de Estudios Tributarios Universidad de Chile.

### Legislación:

“Decreto Ley aprueba texto que indica de la ley sobre impuesto a la renta”, Diario Oficial, Chile, 31 de diciembre de 1974, versión texto última versión de 15 de febrero de 2023 a 31 de diciembre de 2023, última modificación de 15 de febrero 2023, Ley 21.540.

“Decreto Ley Código Tributario”, Diario oficial, Chile, 31 de diciembre de 1974, versión texto última versión de 30 de junio de 2022.

“Decreto Ley sobre impuesto a las ventas y servicios”, Diario Oficial, Chile, 31 de diciembre de 1974, versión texto última versión de 01 de enero 2023 a 31 de diciembre de 2026, última modificación de 04 de febrero de 2022, Ley 21.420.

“Ley que establece normas que incentivan la calidad de atención al contribuyente por parte del servicio de impuestos internos”, Diario oficial, Chile, 30 de abril de 2010, versión texto original de 30 de abril 2010 a 07 de julio de 2015.

“Ley de reforma tributaria que modifica el sistema de tributación de la renta e introduce diversos ajustes en el sistema tributario”, Diario Oficial, Chile, 29 de septiembre de 2014, versión texto última versión de 25 de febrero de 2023, última modificación de 24 de febrero de 2020, Ley 21.210.

“Ley de transformación digital del estado”, Diario Oficial, Chile, 11 de noviembre de 2019, versión texto única de 09 de junio 2022.

“Ley que moderniza la legislación tributaria”, Diario Oficial, Chile, 24 de febrero de 2020, versión texto original de 24 de febrero de 2020 a 01 de septiembre de 2020.

“Ley que simplifica el sistema de tributación a la renta y perfecciona otras disposiciones legales tributarias”, Diario Oficial, Chile, 08 de febrero de 2016, versión texto última versión de 01 de marzo de 2020, última modificación de 24 de febrero de 2020, Ley 21.210.

“Ley sobre protección de la vida privada”, Diario Oficial, Chile, 28 de agosto de 1999, versión texto última versión de 09 de mayo de 2023, última modificación de 10 de noviembre de 2022, Ley 21.504.

## Referencias Electrónicas:

- Centro Interamericano de administraciones tributarias (2015), Modelo de código tributario del CIAT. Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015\\_Modelo\\_Codigo\\_Tributario\\_CIAT.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2015_Modelo_Codigo_Tributario_CIAT.pdf)
- Ministerio de Relaciones Exteriores (2016), Gobierno digital en Chile, nuevo reporte OCDE. Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: <https://www.chile.gob.cl/chile/blog/todos/gobierno-digital-en-chile-nuevo-reporte-ocde>
- Organización de los Estados Americanos (2023), Mandatos y resoluciones de gobierno digital en las Américas. Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: <http://portal.oas.org/Portal/Sector/SAP/DepartamentoparalaGesti%C3%B3nP%C3%BAblicaEfectiva/NPA/SobreProgramadeeGobierno/tabid/811/Default.aspx>
- Organización Mundial de la Salud, (2019), brote de enfermedad por coronavirus (COVID 19). Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: <https://www.who.int/es/emergencias/diseases/novel-coronavirus-2019>
- Poder Ejecutivo (2023), Proyecto de Ley de Reforma Tributaria hacia un pacto fiscal por el desarrollo y justicia social. Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: <https://www.camara.cl/cms/noticias/2023/03/08/camara-rechazo-el-primer-proyecto-de-la-reforma-tributaria-impulsada-por-el-ejecutivo/>
- Servicio de Impuestos Internos (2015), Imparte instrucciones acerca de las modificaciones introducidas por las leyes 20.420 y 20.780, al inciso primero del artículo 11 y por la ley 20.780, al artículo 13 del código tributario. Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: [https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2015/circu34.pdf](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2015/circu34.pdf)
- Servicio de Impuestos Internos (2015), Imparte Instrucciones sobre modificaciones introducidas por la Ley 21.210, al Código Tributario, en relación con las normas que regulan la relación de los contribuyentes con el servicio de impuestos internos, incluyendo normas sobre sitio electrónico, facilitación del cumplimiento tributario, ciclo de vida, fiscalización de los contribuyentes. Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: [https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2021/circu41.pdf](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2021/circu41.pdf)
- Servicio de Impuestos Internos (2015), misión, visión y valores SII. Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: [https://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/acerca/mision.htm](https://www.sii.cl/sobre_el_sii/acerca/mision.htm)
- Servicio de Impuestos Internos (2015), Imparte instrucciones acerca de las modificaciones introducidas por la Ley 20.780, al artículo 21 del Código Tributario en materia de empleo de expedientes electrónicos. Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: [https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/circulares/2015/circu40.pdf](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/circulares/2015/circu40.pdf)
- Servicio de Impuestos Internos (2017), Imparte instrucciones para utilización de la aplicación sistema de gestión de fiscalización. Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: [https://intranet\\_sii/administra/ocircu/2017/ocircu23.pdf](https://intranet_sii/administra/ocircu/2017/ocircu23.pdf)
- Servicio de Impuestos Internos (2021), Fija plazo y forma en que este Servicio debe realizar los avisos para ejecutar las medidas preventivas y de colaboración contempladas en el numeral iii. Del artículo 33 del Código Tributario. Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: [https://www.sii.cl/normativa\\_legislacion/resoluciones/2021/reso115.pdf](https://www.sii.cl/normativa_legislacion/resoluciones/2021/reso115.pdf)
- Servicio de Impuestos Interno (2021), Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario. Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: [https://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/pgct2021\\_completo.pdf](https://www.sii.cl/sobre_el_sii/pgct2021_completo.pdf)
- Servicio de Impuestos Internos (2023), Cuenta pública 2023. Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: [https://www.sii.cl/cuenta\\_publica/cuenta\\_publica\\_2023.html](https://www.sii.cl/cuenta_publica/cuenta_publica_2023.html)
- Servicio de impuestos internos (2023), Organigrama del servicio de impuestos internos por dirección regional. Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: [https://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/organigrama/organigrama\\_dir\\_regionales.html](https://www.sii.cl/sobre_el_sii/organigrama/organigrama_dir_regionales.html)
- Servicio de Impuestos Internos (2023), Plan estratégico 2023. Consultado el 06 de julio de 2023, disponible en: [http://intranet\\_sii/especiales/plan\\_estrategico/plan\\_estrategico2023.pdf](http://intranet_sii/especiales/plan_estrategico/plan_estrategico2023.pdf)
- Servicio de Impuestos Interno (2023), Plan de Gestión de Cumplimiento Tributario. Consultado el 07 de julio de 2023, disponible en: <https://www.sii.cl/destacados/pgct2023.pdf>

# El capital humano de las administraciones tributarias en la era exponencial



**Rodrigo Luis González Cao**

## SINOPSIS

Transitamos una era de cambios exponenciales que transforman a la sociedad y a las personas e inciden sobre el rol de las administraciones tributarias. Ante esta volatilidad e incertidumbre es necesario comprender cómo se puede organizar estratégicamente la función de gestión de

personas y la administración del capital humano para lograr un modelo operativo eficaz que retenga el talento humano valioso ante la ampliación de funciones que exceden el mandato legal original de las administraciones tributarias.

**PALABRAS CLAVE:** Administración tributaria, Capital humano, Recursos humanos, Talento humano, Plan estratégico

## CONTENIDO

### Introducción

1. Una era de cambios exponenciales
2. Organizar la función
3. Planificación estratégica
4. Descentralización de tareas operativas
5. Diseño organizacional
6. Autonomía de gestión
7. Modelos operativos
8. Organizar el trabajo
9. Gestionar el empleo
10. Gestionar el desempeño
11. Gestionar el desarrollo y la capacitación
12. Gestionar la compensación
13. Gestionar el compromiso y los valores
14. La gestión de personas en la práctica

Conclusión

Referencias

## AUTOR

Es Contador Público y Licenciado en Administración por la Pontificia Universidad Católica Argentina. Publica estudios sobre recursos humanos y sobre futuro del trabajo en el Centro de Estudios en Administración Tributaria de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Buenos Aires. Desde hace 33 años trabaja en la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de Argentina, habiendo ejercido jefaturas en áreas de investigación, fiscalización, control de gestión y operaciones. Actualmente se desempeña como Adjunto de la Subdirección General de Operaciones Impositivas del Interior.

## INTRODUCCIÓN

Las Administraciones Tributarias enfrentan cambios exponenciales propios de la volatilidad de la actual economía de vigilancia en el marco de la cuarta revolución industrial. Para enfrentar dichos desafíos en esta era exponencial se necesita gestionar estratégicamente el activo más valioso que poseen las Administraciones Tributarias: su personal. Para analizar un camino posible se presenta a continuación un análisis de los siguientes procesos relacionados:

- Planificación estratégica, descentralización operativa y administración del modelo operativo,
- Organización del trabajo,
- Gestión del empleo,
- Gestión del desempeño,
- Gestión del desarrollo y la capacitación,
- Gestión de la compensación y,
- Gestión del compromiso, los valores y las relaciones.

Además de alinear la planificación laboral con la planificación estratégica, se debe analizar cuál es el modelo operativo más adecuado para organizar la gestión de personas y la administración del capital humano.

Por otra parte, ante la importancia que cobra la retención del talento humano escaso en un mercado laboral ávido de personas formadas, se propone una gestión holística tendiente a fortalecer la búsqueda, selección e incorporación de servidores públicos idóneos, rediseñar críticamente sus trayectorias profesionales, incentivar el desarrollo del personal y evaluar el impacto que la ineficacia de los procesos de gestión de personas mal administrados puede tener sobre el cumplimiento de los planes institucionales.

Como explicaremos luego en más detalle, la capacitación y el desarrollo del personal, así como la gestión del conocimiento en las administraciones tributarias, son algunos de los ejes sobre los cuales debería girar toda gestión del capital humano para que sea exitosa.

### 1. UNA ERA DE CAMBIOS EXPONENCIALES

Zuboff en su libro *“La era del capitalismo de la vigilancia. La lucha por un futuro humano frente a las nuevas fronteras del poder”* (2019) nos presenta una economía que se impone sobre los cimientos de la sociedad del conocimiento que enunciara Castells en su obra *“La era de la información”* (1996).

Esta economía de vigilancia ha encontrado un terreno fértil en el actual contexto volátil de la modernidad líquida que identifica Bauman en su obra del mismo nombre (2000).

Como resultado de esta expansión, la economía de vigilancia impone las reglas asimétricas de las plataformas virtuales a toda la sociedad y a todos los intercambios sociales y económicos, explotando las ventajas del manejo oligopólico de cantidades masivas de información (González Cao, *La economía de vigilancia y las plataformas*, 2021).

Oscar Oszlak en su reciente obra *“El Estado en la era exponencial”* (2020) advierte que en este ambiente disruptivo surgen cambios de gran magnitud que plantean desafíos a las administraciones públicas. Dichos desafíos exceden a la digitalización de procesos e involucran a la gestión de personas. Las administraciones tributarias, por su complejidad inmanente, no escapan a estos desafíos de gestionar el aporte de las personas a las organizaciones de manera estratégica para responder a entornos volátiles, inciertos, cambiantes y ambiguos. En consecuencia, la transformación organizacional requiere tanto la innovación basada en datos como la potenciación del talento humano (González Cao, *Transformación organizacional*, 2022).

## 2. ORGANIZAR LA FUNCIÓN

Una mirada estratégica reconoce que el conocimiento intelectual de las personas (capital intelectual) se ve potenciado por sus interacciones sociales (capital social) y, a su vez, estos intercambios sinérgicos entre pares ayudan a generar conocimiento organizacional (capital organizacional) en las administraciones tributarias. A la sinergia de este triángulo virtuoso lo llamaremos “**capital humano**” (González Cao, Gestión estratégica, 2023). Para administrar el capital humano la función de gestión de personas debe organizarse de una manera estratégica.

Como presentaremos a continuación, tanto la gestión de personas como la administración del capital humano son parte de un macroproceso de apoyo que está presente de manera transversal en toda administración tributaria, sea de nivel nacional, subnacional o local.

Dada la complejidad de esta función, para avanzar en su análisis recurriremos a un marco analítico (Longo, 2002), el cual es recuperado tanto en el Manual de gestión de recursos humanos del CIAT (CIAT, 2010) como en otros estudios regionales sobre el tema (Echebarría, y otros, 2006). Tomando estas fuentes como marco teórico, podemos afirmar que los procesos de gestión de personas conforman un ecosistema que se retroalimenta mutuamente (González Cao, Gestión estratégica, 2023) y que, en una administración tributaria, comprende, al menos, los siguientes procesos:

- Planificación estratégica, descentralización operativa y administración del modelo operativo,
- Organización del trabajo,
- Gestión del empleo,
- Gestión del desempeño,
- Gestión del desarrollo y la capacitación,
- Gestión de la compensación y,
- Gestión del compromiso, los valores y las relaciones.
- Tareas operativas clásicas de administración del personal.

Para seguir un orden lógico, plantearemos a continuación, una breve síntesis de cada uno de estos procesos, dejando para el final una bajada a tierra que intente relacionar todo el planteo teórico con la realidad de una administración tributaria nacional concreta: la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de Argentina.

## 3. PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA

Para empezar debemos aclarar que no se puede escindir la planificación estratégica de la gestión de personas de los demás esfuerzos de planeamiento estratégico de la administración tributaria. El necesario alineamiento de dichos esfuerzos requiere que, por lo general, el director principal del área de recursos humanos reporte directamente a la autoridad superior central de la administración tributaria. El reporte directo asegura un alineamiento estratégico y reconoce la importancia del aporte de las personas a la mejora en el desempeño de toda administración tributaria.

A su vez, en las organizaciones complejas y con gran extensión geográfica, las actividades estratégicas de gestión de personas y administración del capital humano normalmente se realizan en la sede central. Así sucede en la mayoría de las administraciones tributarias, principalmente en las de nivel nacional (González Cao, Organizar la función, 2023); (Morán & Díaz de Sarralde Miguez, 2021).

## 4. DESCENTRALIZACIÓN DE TAREAS OPERATIVAS

Para avanzar en el análisis debemos diferenciar entre las funciones estratégicas y otras que son operativas. Estas últimas son susceptibles de ser descentralizadas en los niveles regionales y locales. Sin embargo, como explica Idalberto Chiavenato en su obra “*Gestión del talento humano*” (2009), para lograr exitosamente la descentralización de ciertas tareas es requisito previo trabajar en una definición clara de responsabilidades y en la estandarización de procedimientos y pautas de trabajo, tanto para mitigar superposiciones como para asegurar a

nivel central la explotación estratégica de la información sobre capital humano (González Cao, Organizar la función, 2023).

## 5. DISEÑO ORGANIZACIONAL

En virtud de los diversos factores reseñados y de las opciones de gobernanza institucional de cada administración tributaria deberá definirse la posición y el tamaño más adecuado para el equipo de gestión del capital humano. El encontrar consistencia interna en los diseños organizacionales que componen este macroproceso es una tarea de alta complejidad que puede verse influida por fuerzas, tanto internas como externas, que inciden sobre la formulación de políticas y la implementación de transformaciones organizacionales.

## 6. AUTONOMÍA DE GESTIÓN

La autonomía de gestión del capital humano es el grado de discrecionalidad que posee la administración tributaria para decidir sobre asuntos de recursos humanos, incluidos el tamaño de la dotación de personal y su redistribución, los requisitos de habilidades necesarias y cómo cubrirlos, los criterios de contratación externa y movilidad interna, la promoción del personal existente, el despliegue territorial y por áreas del personal, la política de remuneraciones y la desvinculación (retiro, despido). La mayoría de las administraciones tributarias tienen un nivel significativo de independencia en asuntos de gestión del capital humano, pero los grados de autonomía varían según las jurisdicciones, la coyuntura económica y la existencia de regulaciones o restricciones gubernamentales a nivel general (Morán & Díaz de Sarralde Miguez, 2021).

## 7. MODELOS OPERATIVOS

Un modelo operativo es el marco que ayuda a organizar las funciones relacionadas con el macroproceso de gestión de personas y administración del capital humano. Por tal motivo, la elección correcta del modelo

operativo más adecuado a cada organización tiene incidencia sobre los planes institucionales. Y, a su vez, al elegir el modelo operativo deben considerarse las opciones de estructura organizativa y de gobernanza de la administración tributaria para asegurar la consistencia interna en los diseños organizacionales y evitar superposiciones y conflictos.

Otro factor a considerar es la decisión respecto de cuáles funciones se centralizarán y cuáles otras tareas operativas se descentralizarán a nivel regional y local.

Los modelos operativos de gestión de personas son diversos, pero el más extendido es un trípode basado en servicios transversales, unidades especializadas y potenciales socios institucionales.

Entre los socios institucionales (además de consultores estratégicos externos) también debe considerarse a los otros macroprocesos de apoyo, principalmente los de administración financiera, gestión tecnológica y de recursos materiales. Esto debe realizarse como parte del alineamiento estratégico institucional con el objetivo de contar con las tecnologías necesarias y con un presupuesto suficiente.

A su vez, en las organizaciones más complejas, también se utilizan versiones potenciadas que al trípode original le suman unidades dedicadas exclusivamente a la mirada estratégica u otras con un foco especial en el desarrollo, la capacitación y la retención de las personas (González Cao, Organizar la función, 2023).

La elección del modelo adecuado deberá considerar el tamaño de la administración tributaria y su extensión geográfica, la estructura organizacional, su complejidad y el grado de descentralización de ciertas funciones, la apertura en procesos que integran el macroproceso de gestión de personas y administración del capital humano, así como el grado de autarquía y autonomía que las normas le otorgan a la administración tributaria en dicho tema.

Como advierte Oscar Oszlak la implementación acrítica de modelos traspolados desde otras experiencias puede generar la ilusión óptica de una transformación

organizacional exitosa. Pero no alcanza con cubrir las apariencias redactando manuales de procedimientos o farragosos nomencladores de clasificación de puestos para reducir el abismo entre el mundo ideal de los papeles y la realidad contundente que se constata al recorrer las organizaciones (Oszlak, El servicio civil en América Latina y el Caribe, 2001).

Asimismo, los cambios cosméticos que modifican la denominación de ciertas unidades organizacionales o aumentan la burocracia creando nuevas estructuras son el atajo fácil que muchos adoptan para no afrontar la complejidad de reformar críticamente las áreas de gestión de personas en las cuales ya no se pueden realizar más permutaciones de tareas y responsabilidades (Oszlak, Quemar las naves, 1999).

El origen de la brecha entre las enunciaciones grandilocuentes y la realidad es multicausal pero, sin dudas, las resistencias culturales y políticas juegan un rol importante en la superficialidad de la implementación de las reformas (González Cao, Transformación organizacional, 2022). Tanto las transformaciones tecnológicas como los cambios culturales exigen de liderazgos que las sostengan a largo plazo (González Cao, Procesos críticos y buena gobernanza, 2022).

Llegados a este punto, no debemos perder de vista que, aunque el sistema de gestión de personas es un servicio de apoyo, tiene gran influencia en la transformación organizacional y, en consecuencia, también es altamente vulnerable a la inercia de las culturas burocráticas reaccionarias a los cambios. Dichas culturas se resisten porque suelen ver amenazada su fuente de poder e influencia (Oszlak, El servicio civil en América Latina y el Caribe, 2001).

## 8. ORGANIZAR EL TRABAJO

En un contexto de cambios exponenciales se amplían las funciones que deben atender las administraciones tributarias y, esas nuevas responsabilidades exceden ampliamente la misión y mandato legal originales. Por

tal motivo, contar con las personas adecuadas para responder con agilidad a dichos entornos cambiantes requiere desarrollar buenas prácticas de contratación y diseñar una trayectoria profesional clara y transparente que retroalimente el resto del ecosistema de gestión de personas, principalmente su capacitación y desarrollo (González Cao, La organización del trabajo, 2023).

El primer paso es diseñar puestos de trabajo y describir perfiles suficientemente exhaustivos para que cada persona comprenda las tareas que debe desarrollar.

En segundo lugar, deben ser identificadas tanto las destrezas como la capacitación que deben ser adquiridas para desempeñar el puesto, reconociendo una progresividad horizontal de grados de madurez de la tarea.

Como tercera instancia, debe identificarse la complejidad de las tareas que integran una misma función laboral para poder reconocer una progresividad vertical de quien desempeña cada puesto de trabajo y los niveles de dificultad de la actividad que realiza.

Como resultado de todo ello, una trayectoria profesional debiera expresarse como una serie relacionada de puestos de trabajo que se diferencian por sus niveles crecientes de complejidad dentro de una determinada función laboral, tanto a nivel horizontal como vertical.

Dada la volatilidad contextual, la organización del trabajo requiere una revisión periódica que actualice tanto la progresión como el desarrollo profesional requeridos para cada puesto de trabajo, especialmente en las áreas críticas clave.

Para contar con las personas adecuadas se debe implementar tanto un catálogo de puestos de trabajo como una política de remuneraciones que atraiga, motive y retenga al personal, especialmente a los talentos escasos que son altamente demandados por otras organizaciones ávidas de ellos en un mercado laboral cada vez más competitivo.

La profesionalización del empleo público, especialmente en las administraciones tributarias de mayor complejidad, requiere organizar el trabajo como parte de un esfuerzo integral de alineamiento estratégico del cual no pueden quedar excluidos los procesos de gestión de personas y administración del capital humano.

## 9. GESTIONAR EL EMPLEO

El proceso de gestión de empleo comprende la búsqueda, selección, contratación externa, incorporación, movilidad interna y promoción de las personas. La gestión estratégica del empleo es un enfoque que respalda los objetivos a largo plazo de la administración tributaria dentro de un marco de planificación general.

La alineación estratégica del proceso de gestión de empleo debe asegurar el énfasis en la profesionalización, el achicar las brechas en los puestos críticos, la atracción y retención de habilidades escasas, el cubrir potenciales necesidades futuras y el garantizar la diversidad e inclusión.

La búsqueda de las personas adecuadas para cubrir un puesto vacante puede realizarse interna o externamente y debe ajustarse a principios como la idoneidad, la equidad, la probidad, la transparencia, las reglas claras y la rendición de cuentas.

Una función eficaz de gestión del empleo agrega valor a los puestos de trabajo a cubrir y asegura que la administración tributaria cuente con las personas talentosas, capacitadas y comprometidas que necesita. Esto incluye invertir en su capacitación y en la gestión de compensaciones para retener el talento valioso. En consecuencia, si bien es muy importante desarrollar buenas prácticas de contratación, no se debe descuidar luego el diseño de una trayectoria profesional transparente que se vincule directamente con una política de remuneración, evaluación de desempeño y gestión de recompensas adecuadas.

## 10. GESTIONAR EL DESEMPEÑO

Al referirnos a la gestión del capital humano, hablar de gobernanza estratégica requiere analizar cómo una organización toma decisiones relacionadas con las personas. Las personas dan vida a las organizaciones. Por lo tanto, la adecuada gestión del desempeño individual y colectivo redundará en una mejora sustancial del logro de las metas institucionales. Aplicar una mirada estratégica y centrada en las personas es una invitación a los actores institucionales para que se esfuercen por identificar cuáles son los indicadores más adecuados para medir el aporte de las personas a la organización (Oszlak, Culturas orientadas a resultados, 2003).

Una gestión eficaz del desempeño agrega valor a la evaluación del rendimiento porque permite recompensar a las personas talentosas, capacitadas y comprometidas que necesita la organización. Pero también es un desafío para identificar las situaciones problemáticas en los equipos de trabajo y plantear planes de mejora para superar dichas dificultades. La capacitación y desarrollo del personal no pueden dissociarse de la gestión del desempeño y, en consecuencia, ambos son procesos que se retroalimentan. Por lo cual, si la organización alinea estratégicamente ambos procesos el capital humano se potenciará, incidiendo en la mejora del desempeño institucional.

Para lograr esta sinergia se debe asegurar el acceso al conocimiento, el desarrollo de las habilidades personales y la potenciación de aquellas competencias que necesita el personal para desempeñarse mejor en su puesto de trabajo.

Adoptar sistemas de evaluación que simulan superficialmente medir rendimientos cuando en realidad están gobernados por influencias personales, amistades, enconos o incluso “cupos” para cada tramo de calificación es, como advierte Oscar Oszlak, insuficiente para reducir la brecha entre las buenas intenciones y las

efectivas realidades de los sistemas de servicio civil en las organizaciones públicas (Oszlak, El servicio civil en América Latina y el Caribe, 2001).

## 11. GESTIONAR EL DESARROLLO Y LA CAPACITACIÓN

La capacitación y el desarrollo se centran en garantizar que las organizaciones cuenten con las personas que posean los conocimientos, las habilidades y el compromiso necesarios. El proceso de capacitación y desarrollo excede al montaje de una serie de cursos técnicos que transmiten conocimientos sobre impuestos.

La función de capacitación y desarrollo debe ayudar a la organización a lograr sus objetivos estratégicos por medio de su gente, alentándolos y ayudándolos a aprender y a crecer tanto en la faz personal como profesional para afrontar con éxito las circunstancias cambiantes de una realidad disruptiva y volátil.

El análisis de las necesidades de aprendizaje implica una evaluación de la brecha entre las habilidades y competencias actuales de la fuerza laboral existente y las habilidades y competencias que se requieren para satisfacer las necesidades institucionales, tanto presentes como del futuro cercano. En consecuencia, para que los esfuerzos de capacitación no se vuelvan obsoletos, las administraciones tributarias deben contar con una estrategia de aprendizaje y desarrollo que se revise periódicamente.

Los programas de aprendizaje exitosos requieren una planificación, preparación y entrega efectivas, pero también una retroalimentación amplia y generosa que no desconozca las opiniones de quienes integran la administración tributaria.

La gestión del conocimiento es el almacenamiento y el intercambio del “*saber hacer*”. Es decir, la sabiduría, la comprensión y la experiencia desarrollada dentro de una organización sobre sus procesos, procedimientos y operaciones. Para poder responder ágilmente a un

entorno de cambios exponenciales, las administraciones tributarias deben contar tanto con una estrategia de gestión del conocimiento como con la tecnología adecuada para apoyar la implementación de la estrategia.

La mirada estratégica y centrada en las personas increpa a los actores institucionales a dar mayor importancia a las inversiones en capacitación y desarrollo del personal. Pero dicha inversión no consiste solamente en montar costosas aulas híbridas dotadas de los últimos aparatos aplicados a la enseñanza. Cualquier inversión debe hacerse pensando en cómo potenciar el capital humano, partiendo de la convicción de que ello incide directamente en la mejora del desempeño institucional. Una función eficaz de gestión del capital humano agrega valor al uso estratégico de los recursos humanos, asegurando que la administración tributaria cuente con las personas talentosas, capacitadas y comprometidas que necesita.

## 12. GESTIONAR LA COMPENSACIÓN

La gestión de la compensación comprende la administración de todas las retribuciones, recompensas y gratificaciones que recibe cada integrante de la organización.

Como señala Jorge Hintze en su obra “*Los salarios como radiografía de la política de recursos humanos*” (2001), la gestión de la compensación y la administración de remuneraciones y recompensas es la expresión de cómo cada organización implementa sus estrategias para retener el talento humano ante otras ofertas del mercado laboral. Esta retención se logra identificando y valorando aquellos puestos de trabajo y perfiles laborales que se consideran críticos y escasos para la organización. Pero también trabajando fuertemente en la capacitación, el desarrollo del personal y la política de remuneraciones, retribuciones, gratificaciones y recompensas. Hintze señala que las retribuciones pueden tener dos naturalezas diferentes, denominándolas extrínsecas o intrínsecas. Las compensaciones de naturaleza extrínseca son las que

tienen un valor monetario como los pagos en dinero o en especie y, generalmente, son las más ampliamente utilizadas en todas las administraciones tributarias.

Por contrapartida, las recompensas de naturaleza intrínseca son aquellas cosas, muchas veces inmateriales e intangibles, que contribuyen a la motivación del personal y a reforzar su compromiso con la organización. En consecuencia, como destaca Gabriel Wegman en su reciente obra *“La motivación como factor crítico del empleo público”* (2021), las administraciones tributarias deben gestionar las compensaciones y retribuciones de una nueva manera para ser exitosas en la retención del talento humano frente a un mercado laboral ávido de perfiles críticos que son escasos.

En tal sentido, siguiendo la clasificación de Hintze, la política de compensación debe superar la tradicional relación entre escala salarial y clasificación de puestos, para considerar también otros factores adicionales como la complejidad de las tareas que cada persona realiza, los requisitos de calificación para el puesto que se desempeña y la evaluación del rendimiento, tanto personal como colectivo.

Pero además, como señala Hintze al describir las recompensas de naturaleza intrínseca, una gestión de la compensación holística orientada a la retención del talento humano escaso debe exceder a la mera mejora del salario de bolsillo para incluir también otros beneficios, muchos de ellos intangibles e inmateriales, que expresan en forma acabada la integralidad de la política de gestión de personas de cada organización así como el clima organizacional que se vive en ellas, tal como concluye Wegman en la misma línea de pensamiento.

### 13. GESTIONAR EL COMPROMISO Y LOS VALORES

Finalmente, retomando algunas ideas esbozadas por Wegman en el libro titulado *“La motivación como factor crítico del empleo público”* (2021) cerramos la

presentación de un ecosistema virtuoso de gestión de las personas y administración del capital humano con los procesos referidos a la gestión del compromiso, los valores y las relaciones entre quienes integran la administración tributaria. El compromiso del personal ocurre cuando las personas están implicadas con su trabajo y alineadas con el logro de las metas de la organización y, por consiguiente, están motivadas para ofrecer altos niveles de desempeño. La gestión del compromiso positivo requiere implementar un ecosistema virtuoso que comprenda entre sus elementos:

- Propósito claro, metas y entregables,
- Desafíos laborales, variedad de tareas y oportunidades de crecimiento,
- Retroalimentación y espacios de mejora y ajuste y,
- Liderazgo gerencial positivo.

Cuando hablamos de propósito nos referimos a una comprensión clara del sentido y el por qué del trabajo que se realiza. Como señalamos previamente en el libro *“Recursos de la seguridad social y administración tributaria: su contribución conjunta a la cohesión social”* (González Cao, 2021) el sentido de nuestro trabajo comienza por comprender el rol estratégico que cumple la administración tributaria en la recolección de los ingresos públicos que permiten financiar los programas de gobierno que aseguran la cohesión social. Pero, en un plano más cercano a la tarea diaria, también debe contarse con metas y plazos de entrega claros para cada proyecto y actividad que se encara.

Por su parte, nos referimos a desafíos laborales, variedad de tareas y oportunidades de desarrollo en el sentido de ofrecer al personal trayectorias profesionales desafiantes que recorran la amplitud de trabajos propios de la administración tributaria, reconociendo el compromiso y el desempeño de quienes no se estancan y se capacitan para asumir nuevos desafíos.

La retroalimentación es el eje sobre el cual funciona la gestión del desempeño, tanto personal como colectivo. Para que la retroalimentación sea continua y no esté acotada a una entrevista anual con la jefatura, se requiere contar tanto con metas a corto plazo y “entregables”, como con información directa y clara sobre la efectividad del desempeño personal y del equipo de trabajo.

Como resultado de dicha dinámica continua de evaluación, deben recrearse también los necesarios mecanismos de ajuste y mejora. Todo ello no es posible sin la participación activa del personal, tanto aportando ideas para superar situaciones imprevistas en un contexto de cambios exponenciales como soluciones para superar las dificultades que se presentan al gestionar equipos de trabajo. Pero también es importante asegurar la mayor participación posible en mecanismos de retroalimentación de 360 grados que enriquezcan la gestión del desempeño.

En síntesis, es importante impulsar tanto la implementación de metodologías de trabajo flexible y la simplificación de los procedimientos como oportunidades para el desarrollo personal y sistemas de gestión del rendimiento y la recompensa.

Por último, el ecosistema virtuoso de gestión del compromiso y los valores requiere de un liderazgo gerencial positivo que actúe como lubricante, aceitando el funcionamiento de todas las piezas mencionadas. El liderazgo positivo debe ser tanto de las autoridades superiores como de las jefaturas de línea. El liderazgo comienza por la transmisión clara de la visión organizacional y de las metas institucionales aprovechando todos los canales de comunicación disponibles, los cuales deben ser fluidos y transparentes. Asimismo, por su cercanía inmediata, las jefaturas de línea juegan un papel de liderazgo clave en el compromiso de las personas.

## 14. LA GESTIÓN DE PERSONAS EN LA PRÁCTICA

A continuación, intentaremos correlacionar los conceptos desarrollados previamente con un caso real, la gestión de personas y del capital humano en la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de Argentina a partir de los datos públicos disponibles en su página de Internet y los que surgen de la encuesta Isora (Morán & Díaz de Sarralde Miguez, 2021).

La “*administración tributaria*”, también llamada “*agencia tributaria*”, es el órgano con carácter de “*autoridad fiscal*”, que tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, aportes y contribuciones a la seguridad social y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público. En algunos países también asume el control del comercio exterior y la percepción de la renta aduanera. Dicha “*autoridad fiscal*” es el representante del poder público que está facultado para recaudar tributos, controlar a los sujetos obligados y contribuyentes, imponer sanciones previstas por los regímenes punitivos y de procedimiento tributario, e interpretar disposiciones de la ley, entre otros.

En la República Argentina el órgano estatal con carácter de “*autoridad fiscal*” a nivel nacional es la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

Para comprender la particular naturaleza de la AFIP es necesario explicar previamente que la Administración Pública Nacional en la República Argentina se organiza por medio de organismos que operan por dentro del presupuesto nacional y que podemos identificar como centralizados, desconcentrados y descentralizados.

Sin embargo, también existen otras entidades que completan el organigrama del Sector Público Nacional, pero que por su figura jurídica operan por fuera del presupuesto de la Administración Nacional. Estos otros entes que comprenden la llamada “*Administración Extrapresupuestaria*” se rigen por una normativa específica que el Congreso dicta por medio de una ley especial.

Según el inciso c) del artículo 8° de la Ley N° 24156 de Administración Financiera este subsector se encuentra conformado por determinados organismos excluidos del presupuesto nacional y abarca cualquier organización estatal “no empresarial”, con autarquía financiera, personalidad jurídica y patrimonio propio, donde el Estado nacional tenga el control mayoritario del patrimonio o de la formación de las decisiones. En consecuencia, la aprobación definitiva de sus presupuestos se realiza en forma separada de la sanción del proyecto de ley anual de presupuesto de recursos y gastos de la Administración Nacional, estando normado por el Título II del Capítulo III de la Ley N° 24156 “*Del régimen presupuestario de Empresas Públicas, Fondos Fiduciarios y Entes Públicos no comprendidos en Administración Nacional*”.

El *Clasificador Institucional del Manual de Clasificaciones Presupuestarias para el Sector Público Nacional* enumera los organismos que integran este subsector extra presupuestario (Oficina Nacional de Presupuesto, Subsecretaría de Presupuesto, 2016). Entre los “*Entes Públicos de administración extrapresupuestaria*” encontramos a la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP). Esto es así porque, en noviembre de 2001, mediante el Decreto N° 1399/2001, se estableció la autarquía financiera de la AFIP.

Esta autarquía financiera, que se suma a la autarquía administrativa que ya poseía la administración tributaria nacional desde su creación en 1997, significa que AFIP define sus políticas presupuestarias y la administración de sus propios recursos y establece su propio régimen de gestión de personas y del capital humano.

Asimismo, si bien AFIP es una entidad autárquica que opera con un grado relativo de autonomía, el Ministerio de Economía ejerce control de legalidad y superintendencia sobre su gestión, incluyendo la administración presupuestaria anual y los planes estratégicos. En consecuencia, en lo que se refiere al análisis del tema tratado en este artículo, la planificación de la fuerza laboral puede encontrar ocasionalmente condicionamientos en dichos mecanismos de control.

La AFIP nace en el período que Oscar Oszlak denomina la reforma estatal “*hacia adentro*” y que, impulsada por el Banco Mundial a partir del año 1997, promueve el fortalecimiento de las capacidades institucionales y de gestión por medio de la reestructuración organizativa, la profesionalización de la función pública, la desburocratización de normas o procedimientos y la introducción de nuevas tecnologías de gestión (Oszlak, Quemar las naves, 1999).

En lo que se refiere a la función de gestión de personas y del capital humano, caracterizan a este paradigma ciertas iniciativas de profesionalización de la carrera administrativa y de la capacitación, incorporación de tecnología, responsabilidad por resultados, contratos por objetivos, definición de estándares e incentivos al desempeño (Oszlak, Burocracia estatal: política y políticas públicas, 2006).

Como resultado de esta etapa se fusionan diversos entes que cumplían funciones recaudatorias y se generaliza el concepto de administraciones tributarias “*integradoras*” de los esfuerzos de colección de los diferentes ingresos públicos implementándose el modelo de “*agencia única*” impositiva, aduanera y de los Recursos de la Seguridad Social.

La AFIP tiene como función principal, la ejecución de la política impositiva, aduanera y de los Recursos de la Seguridad Social de la Nación. La AFIP está a cargo de una persona que es designada como titular por Decreto del Poder Ejecutivo Nacional con el título de Administrador/a Federal de Ingresos Públicos.

A la AFIP la integran tres unidades de negocio: la Dirección General Impositiva (DGI), la Dirección General de Aduanas (DGA) y la Dirección General de los Recursos de la Seguridad Social (DG SESO), cada una dirigida por un/a Director/a General. A su vez secundan al Administrador/a Federal un conjunto de Subdirectores/as Generales que lideran los principales macroprocesos organizativos.

Como la AFIP gestiona sus propios regímenes de empleo, no adopta el Sistema Nacional de Empleo Público (SINEP) que rige para la Administración Pública central en virtud de la Ley Marco de Empleo Público N° 25164. En concordancia, la AFIP encontramos dos Convenios Colectivos de Trabajo (CCT) diferentes que regulan el desempeño de su personal:

- Laudo N° 15/1991 para el personal impositivo y de los recursos de la Seguridad Social representado por la entidad sindical denominada AEFIP (Asociación de Empleados Fiscales y de Ingresos Públicos).
- Laudo N° 56/1992 para el personal aduanero representado por el Sindicato único del Personal Aduanero de la República Argentina (SUPARA).

Un aspecto que debe tenerse en cuenta es la estabilidad en el empleo público, garantía incorporada en la reforma constitucional del año 1957 en el artículo 14 bis de la Constitución Nacional. Oportunamente, en los años '90 del siglo pasado, se reformó el marco convencional mediante ambos laudos del Ministerio de Trabajo previamente referidos, por no llegar a acuerdo entre la representación sindical y la parte empleadora. En dicha reforma se incluyó la posibilidad de despido sin causa. Esta cláusula fue judicializada y, luego de varios años, fue removida debido a la inconstitucionalidad dictada en diversos fallos de la Corte Suprema de Justicia como "*Madorrán, Marta contra Administración Nacional de Aduanas*" del año 2007.

En el actual contexto de cambios tecnológicos disruptivos un aspecto a considerar para potenciar la implementación de una mirada estratégica de la gestión de personas es la coexistencia de diversos sistemas que proveen información sobre la administración del capital humano, muchos de ellos basados en tecnologías "*legacy*" que no aprovechan en todo su potencial la explotación integral de datos.

En lo que se refiere a la organización del trabajo, el sistema de clasificación de puestos es continuamente revisado por un área especializada, sin embargo, la generalidad con la cual originalmente fueron descriptos algunos puestos y la velocidad con la cual se asumen nuevas tareas que exceden el mandato legal original de la administración tributaria hace que la asignación de un perfil a un nuevo puesto de trabajo ante la creación de nuevas estructuras o la asunción de responsabilidades no previstas, muchas veces deba realizarse "*ad hoc*" o forzando la elección de "*lo más parecido*" dentro del catálogo disponible.

En lo que se refiere a la recepción y bienvenida de las nuevas incorporaciones, algunas tienen definido una trayectoria de actividades de capacitación y entrenamiento a fin de certificar la formación requerida para el ejercicio de funciones operativas, como es el caso del servicio aduanero (por ejemplo: guarda, guarda verificador/a, operador/a de escáner, medidor/a, guía de can, auxiliar de verificación o verificador/a). Sin embargo, dicho aspecto no está definido con igual precisión para otras áreas de negocio.

Los procesos de gestión del rendimiento se han instrumentado por medio de evaluaciones de desempeño que también tienen cierto impacto en la remuneración. Por otra parte, en lo referido a la gestión de la compensación existen componentes relacionados con la antigüedad en el empleo, el grado en el escalafón, el título profesional y el desempeño de funciones ejecutivas de jefatura ("*personal a cargo*").

Sin perjuicio de ello, en lo referido a reconocimientos intrínsecos y extrínsecos aún hay un potencial para retribuir la carrera horizontal, las destrezas demostradas en el desempeño diario, la complejidad de las tareas que se realizan y el conocimiento de la función. En lo que se refiere la utilización de mecanismos de reconocimiento no monetario su aplicación no es generalizada y depende de impulsos discontinuos de cada estilo de conducción.

Otra cuestión que tiene potencial para trabajar son los planes de sucesión formal del personal que alcanza la edad de jubilación y la transferencia de conocimientos y capital humano al resto de la plantilla.

Respecto de la gestión de las relaciones humanas y sociales los relevamientos de clima laboral no han tenido una continuidad periódica y los intervalos entre ellos son variables. Y, respecto de las comunicaciones internas se han explorado diferentes canales de contacto con el personal.

Por otra parte, en lo que respecta al tamaño de la dotación de personal recurriremos a los datos publicados por ISORA (Morán & Díaz de Sarralde Miguez, 2021) y los compararemos con diferentes variables. A los efectos comparativos utilizaremos los datos de Argentina, el promedio de América Latina y el Caribe (ALC) y el de los diversos miembros del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Para empezar analizaremos la relación con la población total y con la población económicamente activa. Por un lado, para el heterogéneo conjunto de países que integran el CIAT se obtiene un promedio 6260 habitantes por cada trabajador empleado en la Administración Tributaria (ETC), el cual resulta ampliamente superior al promedio de América Latina y el Caribe que es de 3706 y también a los números propios de Argentina que resultan ser de 2920 (46% del valor promedio CIAT).

A su vez, al considerar la proporción de la población activa por cada trabajador de las Administraciones Tributarias nos encontramos con un promedio global de 2690 habitantes para los integrantes del CIAT, una media decreciente para América Latina y el Caribe de 1802 y un valor menor de 1350 para Argentina (50% del valor promedio CIAT).

Asimismo, en lo que respecta al tamaño de la dotación de personal también podemos recurrir a la comparación con el universo de contribuyentes activos en los principales impuestos aplicados:

- Contribuyentes del Impuesto a las Ganancias Personas Humanas (IRP),

- Contribuyentes del Impuesto a las Ganancias Personas Jurídicas (IRE) y,
- Contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

En primer lugar, de la comparación del tamaño del personal empleado en función de la cantidad de contribuyentes del Impuesto a las Ganancias de las Personas Humanas (Impuesto a la Renta de las Personas - IRP) surge un promedio global de 829 cotizantes para los integrantes del CIAT, una media decreciente para América Latina y el Caribe de 498 y un valor menor de apenas 69 para Argentina (8% del valor promedio CIAT).

Por su parte, la comparación del tamaño del personal empleado en función de la cantidad de contribuyentes del Impuesto a las Ganancias para Personas Jurídicas (Impuesto a la Renta de las Empresas - IRE) muestra un promedio global de 81 cotizantes para los integrantes del CIAT, una media cercana para América Latina y el Caribe de 72 y un valor menor de apenas 24 para Argentina (29% del valor promedio CIAT).

Finalmente, respecto del Impuesto al Valor Agregado (Impuesto al Valor Añadido - IVA), las medias para los países del CIAT resultan ser de 139, para América Latina y el Caribe de 118 y para Argentina de tan solo 70 (50% del valor promedio CIAT).

Como señalara oportunamente Díaz de Sarralde en la edición previa de dicho Panorama publicada en el año 2019 esta gran heterogeneidad es multicausal y puede reconocer, entre tantos otros factores, a circunstancias demográficas, mayor informalidad, debilidad de los impuestos directos e importancia de los pagos de los grandes contribuyentes con relación al total de la recaudación (Morán & Díaz de Sarralde Miguez, 2021).

A su vez, podemos considerar la distribución del personal respecto de los principales macroprocesos que componen una administración tributaria (González Cao, Gestión estratégica, 2023). Comenzaremos

analizando la distribución del personal empleado en los tres principales macroprocesos misionales que señala ISORA:

- Fiscalización: Auditoría, investigación y control (AIC)
- Registro, asistencia y pagos (RAP)
- Manejo y regularización de deudas (MRD)

De la información de ISORA (Morán & Díaz de Sarralde Miguez, 2021) surge que la dotación de personal de fiscalización en Argentina (26,6%) es similar a los promedios de los miembros del CIAT (27,2%) y del conjunto regional de América Latina y el Caribe (25,8%).

En cambio, la importancia relativa de la función de manejo y regularización de deudas (MRD) en Argentina (23%) que duplica los promedios de CIAT (10,7%) y de la región (11,3%) es cercana a la que encontramos en ciertas Administraciones Tributarias como España (20,3%) y Canadá (26%).

Por otra parte, nos interesa destacar el menor valor de personal asignado a la sede central en el caso de Argentina (17%) frente a los promedios de CIAT (29,5%) y de la región (28,8%). Esto podemos explicarlo en el grado de descentralización operativo en las Direcciones Regionales y las correspondientes Agencias, Distritos y Receptorías locales que la AFIP ha establecido para atender la vasta extensión geográfica de un país de dimensiones continentales, el cuarto país en toda América y el octavo en extensión a nivel mundial.

## Cuadro 1

### Composición del personal empleado (ETC) por rangos de edad

Países miembros del CIAT. Año 2019

Jurisdicción	Menor de 25	Entre 25 y 34	Entre 35 y 44	Entre 45 y 54	Entre 55 y 64	Mayor a 64
Argentina	2,2	11,4	22,3	34,5	27,0	2,8
ALC	4,2	26,5	32,6	22,0	13,1	1,6
Miembros CIAT	2,7	22,6	28,1	24,8	19,5	2,2

**Fuente:** Elaboración propia, en base a información de ISORA (Morán & Díaz de Sarralde Miguez, 2021).

Como vemos en el Cuadro 1, la dotación de personal empleado de la Administración Tributaria Argentina se encuentra más envejecida que en los otros

agrupamientos reseñados, concentrándose en los estratos mayores de 45 años el 64,3% de sus integrantes.

## Cuadro 2

### Composición del personal empleado (ETC) por rangos de antigüedad

Países miembros del CIAT. Año 2019

Jurisdicción	Menor a 5 años	Entre 5 y 9 años	Entre 10 y 19 años	Mayor a 19 años
Argentina	14,5	4,1	30,8	50,6
ALC	30,8	17,4	28,0	23,8
Miembros CIAT	28,7	15,4	25,4	30,6

**Fuente:** Elaboración propia, en base a información de ISORA (Morán & Díaz de Sarralde Miguez, 2021).

En concordancia, en el Cuadro 2 podemos analizar la antigüedad del personal de la Administración Tributaria. De su lectura surge que los valores de Argentina para aquellas personas que llevan más de 19 años trabajando en la organización (50,6%) más que duplican los valores promedio de América Latina y el Caribe (23,8%) y

también superan al ponderado de los países miembros del CIAT (30,6%). Este valor es una referencia respecto de la experiencia acumulada de quienes se desempeñan en la administración tributaria y guarda una relación directa con la edad promedio.

## Cuadro 3

### Indicadores de la dinámica del personal empleado (ETC)

Países miembros del CIAT. Año 2019

Jurisdicción	Saldo Anual	Tasa de Ingreso	Tasa de Egreso
Argentina	1123	8,1	2,9
ALC	-1883	7,1	6,3
Miembros CIAT	-1332	8,3	7,2

**Fuente:** Elaboración propia, en base a información de ISORA (Morán & Díaz de Sarralde Miguez, 2021).

En el Cuadro 3 presentamos la dinámica reciente del personal, concluyendo que el saldo anual para el año fiscal 2019 fue positivo para Argentina (1123), no siendo así para América Latina y el Caribe (-1883) ni para los países miembros del CIAT (-1332). Este dato muestra una tendencia al refuerzo de la dotación en Argentina, mientras que se observan reducciones netas de personal en los otros agrupamientos reseñados en el cuadro.

Esta tendencia, de mantenerse puede asegurar una reposición del personal que alcance la edad jubilatoria e influirá en futuras mediciones de antigüedad y, posiblemente, de edad del personal.

Otro valor que surge del Cuadro 3 son las tasas de ingreso o reclutamiento de trabajadores así como las de salida o baja, considerando las contrataciones/bajas en

el año fiscal 2019 respecto de la dotación promedio de personal durante el mismo período. Dicho promedio se calcula dividiendo por dos la suma de dotación total al inicio y al final del año analizado.

Al comparar los valores vemos que la tasa de ingreso de personal promedio para los miembros del CIAT (8,3%) resulta similar a la de Argentina (8,1%), aunque algo superior a la correspondiente al agrupamiento de los países de América Latina y el Caribe (7,1%). Sin embargo, no ocurre lo mismo con la tasa de egreso o salida de personal, donde el promedio de los países del CIAT es superior (7,2%) al valor de América Latina y el Caribe (6,3%) y más que duplica la correspondiente a Argentina (2,9%).

Para cerrar el presente análisis, es importante tener en cuenta que no se pueden aventurar conclusiones apresuradas respecto de estos indicadores sin antes considerar detalladamente los potenciales factores que inciden. Dichos factores son multicausales y pueden estar relacionados con las etapas evolutivas que atraviesa cada administración tributaria, el contexto macroeconómico propio y otras características particulares de cada jurisdicción (Morán & Díaz de Sarralde Miguez, 2021).

## CONCLUSIÓN

Hemos presentado el estado del arte de la gestión del capital humano en la era exponencial. En todas las administraciones tributarias, el macroproceso de gestión de personas y administración del capital humano incluye cómo las personas son reclutadas, formadas y acompañadas en su desarrollo.

Más allá de que la administración tributaria opere a nivel nacional, subnacional (provincial o estadual) o local (municipal o comunal), durante muchos años la administración de personal estuvo acotada a la realización de actividades operativas clásicas, mostrando esporádicamente algún comportamiento reactivo que respondía a impulsos espasmódicos de ciertas autoridades superiores, envián que languidecía cuando estas personas cesaban en sus funciones. Las gestiones inerciales y reactivas no se cuestionaban cuáles eran los perfiles requeridos para atender las necesidades futuras de la organización o mejorar el vínculo con la ciudadanía, repercutiendo dicha estrechez de miras en los resultados organizacionales.

Adoptar una mirada estratégica y centrada en las personas increpa a los actores institucionales respecto de las inversiones en capacitación y desarrollo del personal y refuerza la convicción de que potenciar el capital humano incide directamente en la mejora del desempeño institucional.

Aunque existen diversos modelos operativos de gestión de personas, en este artículo se presenta un trípode basado en servicios transversales, unidades especializadas y potenciales socios institucionales. Dicho trípode, en las organizaciones de mayor complejidad, puede reforzarse con una unidad de planificación

estratégica y con otra que ponga el acento en la capacitación y el desarrollo del personal, ambas con la intencionalidad de reforzar la retención del talento humano escaso, especialmente de las principales áreas críticas clave de la administración tributaria.

Lograr consistencia interna en los diseños organizacionales es una tarea compleja, que no puede dissociarse de las opciones de gobernanza institucional y que, además, no está exenta de influencias y resistencias, tanto internas como externas.

No se puede gestionar estratégicamente el personal si no se alinean dichos esfuerzos con los objetivos a largo plazo de la administración tributaria dentro de un marco de planificación general que considere tanto los recursos como el entorno de trabajo cambiante, el desarrollo de las personas y cómo todos estos factores se integran en las estrategias institucionales y en los esfuerzos de transformación organizacional.

En el presente artículo proponemos agregar valor al uso estratégico de los recursos humanos con vistas a asegurar que la administración tributaria cuente con personas talentosas y comprometidas que sean capacitadas para desempeñarse adecuadamente en un contexto de cambios exponenciales.

Para planificar la fuerza laboral se debe analizar la dotación actual, determinando las necesidades de refuerzos, identificando la brecha entre la realidad y el futuro inmediato. A su vez, se deben implementar acciones para garantizar que la administración tributaria pueda cumplir tanto su misión y objetivos como los

planes estratégicos y las nuevas funciones que le asigne el Gobierno en estos contextos volátiles de cambios exponenciales que requieren rápidos reflejos que aseguren la cohesión social.

Complementariamente, es importante desarrollar buenas prácticas de contratación, definir una trayectoria profesional clara y transparente y una política de remuneración adecuada. En un mercado laboral cada vez más competitivo donde los talentos requeridos son escasos, los arreglos de remuneración y recompensa dentro de una administración tributaria deben ser gestionados de manera inteligente para atraer, motivar y retener a ciertos perfiles, especialmente los correspondientes a las áreas críticas clave. Si bien

las administraciones tributarias deben ajustarse, por lo general, a las normas de dotación de personal del servicio civil de cada jurisdicción y a las que rigen la remuneración en el sector público es importante poder contar con cierta autonomía de gestión para premiar los desempeños destacados. Relacionado con ello, otro aspecto clave es implementar un sistema eficaz de gestión del desempeño, tanto individual como colectivo, tendiente a mejorar el compromiso del personal.

Se espera que el presente análisis estimule la futura discusión de autoridades gubernamentales y especialistas en torno a un tema de gran relevancia para la gestión de las administraciones tributarias.

## REFERENCIAS

- CIAT (2010). Manual CIAT para la gestión de los Recursos Humanos en las Administraciones Tributarias. Panamá, República de Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, CIAT.
- Echebarría, K., Longo, F., Iacoviello, M., Zuvanic, L., Rodríguez Gusta, A. L., Iturburu, M., & De la Cruz Orozco, I. (2006). Informe sobre la situación del servicio civil en América Latina. (K. Echebarría, Ed.) Washington, Distrito de Columbia, Estados Unidos: Banco Interamericano de Desarrollo, BID.
- González Cao, R. L. (2021). La economía de vigilancia y las plataformas. Su evolución y la mitigación de sus externalidades negativas a través de la regulación y la fiscalidad. Buenos Aires, Argentina: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT. Recuperado de: <https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2021/03/economia-de-vigilancia-y-plataformas.pdf>
- González Cao, R. L. (2022). Los procesos críticos y la buena gobernanza. Juntos, pero no revueltos. (CEAT, Ed.) Buenos Aires, Argentina: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT. Recuperado de: <https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2022/10/procesos-criticos.pdf>
- González Cao, R. L. (2022). Transformación organizacional: gestión del talento humano e innovación basada en datos. (U. d. Facultad de Ciencias Económicas, Ed.) Buenos Aires, Argentina: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT. Recuperado de: <https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2022/08/gestion-talento-e-innovacion-basada-en-datos.pdf>
- González Cao, R. L. (2023). Gestión estratégica de personas y del capital humano en las Administraciones Tributarias. (U. d. Facultad de Ciencias Económicas, Ed.) Buenos Aires, Argentina: Centro de Estudios en Administración Tributaria, CEAT. Recuperado de: <https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2023/04/gestion-estrategica-de-personas-y-capital-humano.pdf>
- González Cao, R. L. (2023). La organización del trabajo en una administración tributaria. Buenos Aires: Centro de Estudios en Administración Tributaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires. Recuperado de: <https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2023/06/La-organizacion-del-trabajo-en-una-AATT.pdf>
- González Cao, R. L. (2023). Organizar la función de gestión de personas y capital humano en las Administraciones Tributarias. Buenos Aires: Centro de Estudios en Administración Tributaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires. Recuperado de: <https://www.economicas.uba.ar/wp-content/uploads/2023/05/Organizar-la-funcion-de-gestion-de-personas-y-capital-humano-en-una-AATT.pdf>
- Longo, F. (2002). Marco analítico para el diagnóstico institucional de sistemas de servicio civil. (I. d. ESADE, Ed.) Barcelona, España: Banco Interamericano de Desarrollo, BID.
- Morán, D., & Díaz de Sarralde Miguez, S. (2021). Panorama de las Administraciones Tributarias en los países del CIAT. Ingresos, recursos, funcionamiento y estado de la transformación digital en la antesala previa a la pandemia de COVID-19. Resultados de la Encuesta ISORA 2020 (Datos 2018-2019). Ciudad de Panamá, República de Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT.
- Oszlak, O. (1999). Quemar las naves (o cómo lograr reformas estatales irreversibles). Aportes para el Estado y la Administración Gubernamental, 6 (14), 1-28.
- Oszlak, O. (2001). El servicio civil en América Latina y el Caribe: situación actual y retos futuros. Buenos Aires, Argentina: Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo, CLAD.
- Oszlak, O. (2003). Culturas orientadas a resultados: la creación de eslabonamientos claros entre el desempeño individual y el éxito organizacional. (O. Oszlak, Trad.) Buenos Aires, Argentina: Tecnología para la Organización Pública, TOP.
- Oszlak, O. (2006). Burocracia estatal: política y políticas públicas. Post Data, Revista de reflexión y análisis político, XI.

# Reformas fiscales Anti-BEPS y la OMC: Para abordar los desafíos tributarios mundiales

Antonio Lopo Martinez

## SINOPSIS

Este estudio exhaustivo examina las reformas fiscales implementadas por los Estados para proteger su base imponible al tiempo que considera posibles conflictos con las normas de la Organización Mundial del Comercio (OMC). El artículo destaca la importancia de las transacciones transfronterizas en los ingresos fiscales contemporáneos y se centra en las reformas anti-BEPS (erosión de la base imponible y traslado de beneficios), así como en las estrategias

contra la evasión fiscal. Enfatiza la necesidad de lograr un equilibrio entre las reformas anti-BEPS y las regulaciones de la OMC, reconociendo la importancia de la colaboración internacional y los enfoques multilaterales para abordar los desafíos tributarios mundiales. El estudio también analiza las implicaciones de estas reformas dentro de un entorno global volátil caracterizado por complejidades fiscales emergentes.

**PALABRAS CLAVE:** Reformas tributarias, Erosión de la base imponible, Organización Mundial del Comercio, Fiscalidad internacional, Cooperación internacional

## CONTENIDO

Introducción

1. Reformas anti-BEPS
2. Medidas contra la elusión tributaria y la OMC

Conclusión

Referencias

## AUTOR

Auditor Tributario de la Secretaría de Ingresos Federales de Brasil y Doctor en Derecho por la Universidad de Coimbra (Portugal) y la Universidad de Salamanca (España).

## INTRODUCCIÓN

Los desafíos contemporáneos en materia de tributación y comercio son notables debido a los crecientes llamamientos a la reforma tributaria. Estas demandas provienen tanto de entidades nacionales como internacionales. Las organizaciones internacionales trabajan incansablemente para mejorar los mecanismos de resolución de disputas, mientras que los gobiernos y las instituciones globales proponen cambios sustanciales en los sistemas tributarios tanto en el país como en el extranjero.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) lidera el esfuerzo mundial para crear nuevas normas tributarias para la era digital. Su proyecto, conocido como el Plan de Acción BEPS 2.0, tiene como objetivo redefinir las normas fiscales internacionales. El objetivo es garantizar que las empresas digitales paguen impuestos donde generen valor y mantienen una presencia digital sustancial, contribuyendo así a la administración eficiente de los regímenes tributarios.

Además de abordar la fiscalidad digital, las iniciativas globales para establecer políticas tributarias que promuevan la protección del medio ambiente y la promoción de prácticas saludables están ganando terreno. Los gobiernos de todo el mundo están trabajando para que las empresas sean más responsables con el medio ambiente e incentiven prácticas sostenibles a través de incentivos fiscales, impuestos ecológicos y otras políticas. Este enfoque puede verse como una forma de tributación regulatoria, donde los impuestos se utilizan para regular el comportamiento y alentar el cumplimiento de políticas específicas.

En términos de reformas fiscales más amplias, reducir las tasas impositivas y ampliar la base impositiva a menudo se consideran medidas efectivas para mejorar la eficiencia y la equidad del sistema tributario. Además, muchos países están pasando de una estructura basada en impuestos directos a una preferencia por los impuestos indirectos debido a su capacidad para generar ingresos de manera más eficiente y equitativa. Además, los gobiernos buscan cada vez más sistemas regionales de integración fiscal, como la Unión Europea y el Mercosur, para promover la cooperación y facilitar el comercio<sup>1</sup>.

Sin embargo, un desafío principal es que en los últimos años, muchas empresas multinacionales han estructurado y realizado negocios de maneras que desafían los fundamentos de la tributación internacional sobre la renta. Por ejemplo, los casos más sofisticados dan como resultado la llamada doble no imposición, donde ninguna jurisdicción tiene derecho a gravar los ingresos. En cambio, estas empresas mitigan su carga tributaria través de estructuras corporativas específicas, precios de transferencia e instrumentos financieros híbridos. Si bien estas estrategias pueden no violar la letra de la ley, a menudo contradicen los principios morales, socavando la distribución de la riqueza y la justicia.

Para abordar estos desafíos, los gobiernos tienen como objetivo crear medidas contra la evasión para frenar la planificación tributaria internacional. Sin embargo, tales acciones pueden entrar en conflicto con los principios generales y las normas legales nacionales e internacionales. Además, dicha legislación puede entrar en conflicto con los acuerdos de la OMC, lo que lleva a los Estados, inadvertida o intencionalmente, a promover prácticas proteccionistas en conflicto con las normas del derecho mercantil internacional.

1 En este milenio, se han identificado varias tendencias en los sistemas tributarios, entre las que se encuentran: 1) un enfoque en la reducción de las tasas impositivas y la ampliación de la base imponible, 2) un cambio de una estructura basada en la tributación directa a una preferencia por la tributación indirecta, 3) la introducción de un sistema de tributación ambiental favorable al desarrollo sostenible, y 4) la búsqueda de un sistema de integración tributaria regional. Cf. (Bao, 2001, 2002).

Este estudio explora las posibles reformas tributarias implementadas por los estados para salvaguardar su base imponible y analiza cómo pueden entrar en conflicto con las normas establecidas por la Organización Mundial del Comercio (OMC). Este tema es muy relevante y actual, ya que las transacciones transfronterizas con implicaciones fiscales desempeñan cada vez más un papel importante en los ingresos fiscales de los estados modernos.

En primer lugar, abordaremos las reformas anti-BEPS (erosión de la base imponible y traslado de beneficios), cuyo objetivo es evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios entre países. A continuación, examinaremos varias estrategias anti-elusión diseñadas para combatir la elusión tributaria e identificar posibles conflictos con las normas de la OMC. Finalmente, concluiremos con el impacto de estas reformas tributarias y sus implicaciones para los estados y la propia OMC (Martínez, 2022).

## 1. REFORMAS ANTI-BEPS

En los últimos años, numerosas empresas multinacionales han estructurado y realizado negocios de manera que desafían los fundamentos de la tributación internacional sobre la renta. En su forma más sofisticada, este tipo de planificación tributaria internacional da como resultado que ninguna jurisdicción pueda reclamar el impuesto sobre la renta, una situación llamada doble no imposición<sup>2</sup>.

Las empresas multinacionales pueden mitigar eficazmente su carga tributaria mediante la organización de estructuras corporativas específicas a través de precios de transferencia e instrumentos financieros híbridos.

Aunque las estrategias adoptadas pueden no violar la letra de ninguna ley tributaria, a menudo se enfrentan a aspectos morales, dañando la distribución de la riqueza y socavando los valores de la justicia (Hilling & Ostas, 2017, p. 40–46).

A la luz de estos desafíos para prevenir la planificación tributaria internacional abusiva, los gobiernos desarrollan medidas contra la evasión fiscal destinadas a prevenir dicha conducta; sin embargo, estas pueden poner en tela de juicio principios generales y normas jurídicas, tanto a nivel nacional como internacional. Además, dado que la aplicación de dicha legislación es inherentemente incierta, principalmente cuando se aplica una regla general de equidad en un contexto internacional, la efectividad de tales medidas puede cuestionarse. Un desafío adicional es que dicha legislación también puede entrar en conflicto con los tratados de la OMC. En otras palabras, al implementar tales medidas, los Estados pueden inadvertidamente o incluso intencionalmente promover prácticas proteccionistas que discrepan de las normas del derecho comercial internacional.

La OCDE ha desarrollado el plan BEPS con quince puntos de acción, muchos de los cuales contienen estándares mínimos orientados a la implementación unilateral o bilateral a nivel nacional. Otros elementos incluyen cambios en los modelos y directrices de la OCDE, así como compromisos para un mayor diálogo y acuerdos sobre cooperación fiscal. La OCDE ha organizado sus estándares mínimos en cuatro categorías principales: i) informes país por país (CbC), ii) abuso de los convenios fiscales, iii) prácticas fiscales perjudiciales y iv) resolución de litigios fiscales transfronterizos. Las normas se establecen como reglas prescriptivas acompañadas de varias recomendaciones de mejores prácticas.

2 (Cf. (Dillon, 2017, p. 1–2) Las estrategias de “evasión fiscal” implican minimizar legalmente las obligaciones fiscales mediante la distribución estratégica de las ganancias corporativas a las jurisdicciones con impuestos más bajos o incluso sin impuestos. Esta asignación contrasta con un escenario alternativo, en el que regulaciones más estrictas podrían requerir que estos beneficios se asignen a jurisdicciones con altos impuestos.

En el contexto de la Unión Europea (UE), la Directiva contra la elusión tributaria (ATAD por su acrónimo en inglés) establece cinco normas contra el abuso fiscal: (i) limitación de la deducibilidad de intereses para desalentar los acuerdos de deuda artificial diseñados para minimizar los impuestos; (ii) impuestos de salida para evitar que las empresas eviten la tributación mediante la reasignación de activos; (iii) una norma general contra el abuso (GAAR) para combatir la planificación tributaria agresiva cuando no se aplican otras normas; (iv) normas de sociedades extranjeras controladas (CFC) para desalentar la transferencia de beneficios a países con baja o ninguna tributación; y (v) un marco para combatir los acuerdos híbridos.

Aunque ATAD incorpora muchas de las medidas BEPS en un proceso europeo de armonización tributaria, lo hace de forma unilateral y con disposiciones que van más allá del paquete BEPS. Esto puede crear problemas de imposiciones discriminatorias ante los acuerdos de la OMC. Además, con la adopción de ATAD por parte de la UE, la posibilidad de nuevas versiones “regionales” de BEPS está creciendo, añadiendo más complejidad al panorama fiscal internacional (Carbajo Vasco, 2017, p. 23).

El objetivo principal de la reforma del sistema tributaria internacional es redistribuir los derechos fiscales entre las jurisdicciones a nivel mundial, al tiempo que se combate la elusión y la competencia fiscales perjudicial. Sin embargo, la estrecha relación entre las obligaciones del derecho mercantil internacional y el sistema tributaria internacional requiere una cuidadosa consideración por parte de los defensores de tales

reformas fiscales. La erosión de la base tributaria internacional por parte de las empresas multinacionales se debe en gran medida al aumento del comercio mundial, la integración de los países en desarrollo y la reducción de las barreras arancelarias. Estos factores han permitido que el comercio entre partes relacionadas (dos subsidiarias del mismo grupo corporativo) se expanda a alrededor del 40 al 60 por ciento del comercio internacional. Es en estas transacciones que las multinacionales transfieren ganancias entre países.

Una propuesta para abordar este problema es la “Global anti-base erosion proposal” (GloBE)<sup>3</sup>, que surgió de una consulta pública de la OCDE sobre los “Retos fiscales derivados de la digitalización de la economía”. La propuesta fomenta el desarrollo de un conjunto coordinado de reglas para abordar el traslado de ganancias dentro de los grupos corporativos a jurisdicciones con impuestos bajos o nulos. En resumen, GloBE tiene como objetivo garantizar que se pague un impuesto mínimo donde se genera valor y se desarrolla la actividad económica. Además, busca abordar los problemas pendientes de BEPS previniendo la competencia tributaria perjudicial, principalmente reduciendo las presiones para otorgar incentivos fiscales injustificados sin impacto económico positivo y complementando las medidas existentes para combatir la elusión y la planificación tributaria agresiva<sup>4</sup>.

El primer objetivo en la remodelación del sistema tributario internacional se aborda mediante tres propuestas innovadoras, conocidas como Pilar I: (i) el enfoque de “contribución del usuario”, que busca alinear la tributación con la existencia y actividad de “usuarios”

3 (Cf (Englich & Becker, 2019). La propuesta, conocida como GloBE, se inspira en los sistemas GILTI y BEAT promulgados durante la reforma fiscal estadounidense de 2017. Aboga por la implementación de reglas de inclusión de ingresos, que se asemejan a los regímenes integrales de CFC, e impone restricciones a la deducibilidad fiscal y la aplicación de retenciones fiscales para gastos y pagos realizados en el extranjero.

4 El objetivo de GloBE es explorar un enfoque que permita a las jurisdicciones la libertad de dar forma a sus propios sistemas fiscales, incluida la decisión sobre si tener un impuesto sobre sociedades y dónde establecer sus tasas impositivas. Sin embargo, también considera los derechos de otras jurisdicciones para implementar las reglas de GloBE cuando los ingresos se gravan a una tasa efectiva por debajo del mínimo. Cf. . (Nogueira, 2020, p. 1)

de servicios digitales en una jurisdicción; (ii) el enfoque de “comercialización intangible”, que asigna ganancias (residuales) a jurisdicciones donde el contribuyente (empresa extranjera) ha creado un activo intangible digital o no digital relacionado con su base de clientes; (iii) el enfoque de “presencia económica significativa”, que propone cambios en los paradigmas de definición de establecimiento permanente y posiblemente asignación de ganancias a países de mercado en función de una fórmula específica. Este último enfoque fue defendido por el grupo G-24, compuesto por economías emergentes y en desarrollo.

El segundo objetivo se aborda en la propuesta de un “régimen tributario mínimo” (conocido como Pilar II), que permite tanto a los países de residencia como a los de origen recaudar impuestos compensatorios si la carga tributaria sobre los beneficios empresariales en los países con los derechos fiscales más altos no alcanza una tasa impositiva efectiva por encima de un cierto umbral mínimo (Schön, 2019, p. 1003–1004).

Es crucial enfatizar que, a pesar de la urgencia justificable, no se puede promover la reformulación del sistema tributario internacional sin considerar su profunda intersección con los acuerdos de la OMC. Se ha observado que las discusiones se han llevado a cabo sin la debida consideración de cómo las medidas unilaterales anunciadas por los Estados pueden crear un mecanismo que, bajo el pretexto de preservar la base imponible, también termina discriminando arbitraria e injustificadamente a los productos y servicios internacionales.

## 2. MEDIDAS CONTRA LA ELUSIÓN TRIBUTARIA Y LA OMC

Esta sección discutirá algunas de las medidas fiscales contra la erosión de la base imponible que se están promoviendo y en qué medida pueden entrar en conflicto con los acuerdos de la OMC.

### 2.1 Normas de precios de transferencia

En el intento de reformar las normas de precios de transferencia, los posibles ajustes en los criterios de cálculo y los intentos de imponer una mayor carga tributaria a las empresas multinacionales pueden dar lugar a una doble imposición. Tal situación podría percibirse como una discriminación contra los productores internacionales. Supongamos que las autoridades de un país realizan ajustes en los precios de transferencia para aumentar las ganancias imponibles en ese país. En ese caso, la doble imposición se convierte en un riesgo a menos que se realicen los ajustes correspondientes en el otro país involucrado. Sin embargo, es probable que las autoridades de ese otro país no tengan ningún incentivo para realizar dichos ajustes. Aunque los tratados fiscales suelen contener una obligación recíproca de realizar los llamados “ajustes correlativos”, es poco probable que se establezca un acuerdo bilateral conjunto durante la redistribución de los derechos fiscales, donde habrá ganadores y perdedores (Easson, 2004, p. 43).

Existe un amplio acuerdo en que la discriminación contra las mercancías extranjeras al considerarlas como gastos (gastos comerciales, costos de publicidad, gastos extraordinarios) viola el principio de igualdad de trato de los nacionales. Los juicios tributarios han demostrado que una práctica generosa de precios de transferencia puede subsidiar las exportaciones. A este respecto, el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias

(ASMC) apoya explícitamente el principio de “plena competencia” en el punto 59, segunda frase. Por otro lado, un estado puede discriminar en contra de las importaciones si los ingresos del importador se calculan en función de los bajos precios de transferencia. Los subsidios y la discriminación vuelven a aparecer como antagonismos. La consecuencia de tal discriminación en los precios de transferencia es cambiar la base impositiva del país exportador al país importador.

Una pregunta más sustantiva para los países de bajos ingresos es si se puede utilizar un enfoque de tasa impositiva mínima, estableciendo públicamente márgenes de beneficio mínimos para conjuntos definidos de transacciones, ignorando los precios de transferencia y el principio de plena competencia. Los contribuyentes no necesitarían producir un estudio de precios de transferencia o buscar transacciones de mercado comparables; necesitarían mostrar un margen de beneficio para que las transacciones calificadas caigan dentro del nivel de puerto seguro. Sin embargo, tales medidas, al ignorar los precios de plena competencia, pueden estar en desacuerdo con los acuerdos de la OMC (International Monetary Fund, Legal Dep, 2019, p. 24–25).

## 2.2 Corporación extranjera controlada (CFC)

Las corporaciones multinacionales a menudo operan en varios países y están sujetas a múltiples jurisdicciones tributarias. Para evitar que estas empresas minimicen su responsabilidad tributaria aprovechando las diferencias tributarias entre países, se han implementado reglas contra la evasión fiscal, conocidas como reglas de Corporación Extranjera Controlada (CFC). Estas normas se dirigen a las empresas nacionales que establecen filiales en jurisdicciones de bajos impuestos para evitar impuestos. Las reglas de las CFC requieren que los beneficios imposables de una CFC se graven en el estado de la empresa matriz. Sin embargo, existe la posibilidad de que estas reglas se apliquen de manera discriminatoria con respecto a ciertas condiciones,

lo que puede resultar en una posición tributaria indirectamente desfavorable para la empresa extranjera en comparación con una empresa nacional.

Las normas CFC son medidas diseñadas para contrarrestar la erosión de la base imponible y el desvío de ingresos por parte de los contribuyentes residentes a empresas controladas por ellos que normalmente residen en países con baja o ninguna tributación. El Plan de Acción 3 de BEPS (Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios) recomienda que las normas CFC solo se apliquen a los CFC sujetos a tasas impositivas efectivas significativamente más bajas que las impuestas por el estado de origen. Por lo tanto, desde la perspectiva del estado anfitrión, existe una posibilidad real de que las subsidiarias controladas por no residentes se vean afectadas por las reglas de CFC de los estados donde los accionistas son residentes (Chen, 2017, p. 30).

Bajo estas reglas, algunos países pueden ser tratados de manera menos favorable desde una perspectiva fiscal, y con base en la cláusula de la Nación Más Favorecida (NMF), aquellos que se sientan agraviados no podrían reclamar un trato menos favorable. Vale la pena señalar que la OCDE recomienda medidas defensivas para combatir las prácticas fiscales perjudiciales, incluida la adopción de normas CFC, que podrían entrar en conflicto con el principio de no discriminación, especialmente con la cláusula NMF.

Las normas CFC están destinadas a combatir la elusión fiscal, no a evitar la doble imposición. Por lo tanto, parece difícil interpretarlos como un tratado de doble imposición (DTC), es decir, uno que garantiza que el impuesto se recaude solo en la jurisdicción extranjera. Además, en el comercio de servicios, parece poco probable que se aplique la excepción del Artículo XIV (e) del Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (GATS), que no apoyaría el mantenimiento de dicho trato discriminatorio. Por lo tanto, los Miembros de la OMC con un número significativo de CFC podrían, en teoría,

argumentar que están siendo tratados de manera menos favorable en comparación con otros Estados que están excluidos de la lista de países con un trato más estricto.

Es crucial aclarar que las legislaciones de CFC no imponen restricciones a la importación de capital por parte del estado, ya que cubren exclusivamente al accionista nacional de la empresa extranjera. Los acuerdos de la OMC no prohíben directamente la discriminación tributaria contra los inversores nacionales en actividades de inversión transfronteriza. Del mismo modo, la libertad de la corporación extranjera para financiar sus actividades no está protegida por un sistema de comercio.

Una violación de las obligaciones del acuerdo de la OMC solo ocurre si una medida tributaria pone a un proveedor extranjero de bienes o servicios en desventaja competitiva, lo que constituye una barrera a la importación, o si la medida tributaria crea una subvención. Sin embargo, puede haber una desventaja indirecta para la corporación extranjera, ya que la tributación de los accionistas en el estado importador puede considerarse una barrera a la importación.

Además, las reglas de CFC específicas de cada país podrían violar la cláusula de la nación más favorecida, como se mencionó anteriormente. Un ejemplo sería el trato diferencial para las empresas con capital nacional en países considerados paraísos fiscales. Las normas CFC podrían representar una discriminación de facto contra las empresas subsidiarias controladas por accionistas residentes.

Estas normas también pueden, en teoría, ser impugnadas en la OMC por el Estado de acogida si existen indicios razonables de trato discriminatorio. Este escenario destaca la complejidad de la legislación sobre

CFC y la necesidad de un equilibrio cuidadoso entre la protección de los intereses fiscales de los estados y la garantía de un entorno comercial justo y competitivo para las empresas extranjeras.

### 2.3 Reglas de capitalización delgada

Los países con impuestos corporativos altos alientan a las empresas multinacionales a financiar inversiones con deuda porque los pagos de intereses son deducibles de impuestos, lo que no suele ser el caso con la financiación por capital. En consecuencia, surge un incentivo económico para que las empresas multinacionales se financien internamente entre las entidades en países con impuestos más bajos y aquellas en países con impuestos más altos.

La Acción 4 del BEPS de la OCDE tiene como objetivo prevenir la erosión de la base imponible causada por el uso de los gastos por intereses, en particular el empleo de partes relacionadas y la deuda de terceros para obtener deducciones fiscales excesivas por intereses. Sin embargo, no solo están bajo escrutinio las deducciones de intereses exorbitantes o de plena competencia; los regímenes fiscales preferenciales (paraísos fiscales) también son un área clave de preocupación, ya que causan una competencia tributaria perjudicial.

A menudo, la “carrera hacia el fondo” se manifiesta como reducciones generales en las tasas del impuesto sobre sociedades sobre ciertos tipos de ingresos, como los ingresos de actividades financieras o el suministro de bienes intangibles. Para combatir la erosión de sus bases imponibles, los países han comenzado a introducir limitaciones en las deducciones de intereses, especialmente cuando los ingresos están sujetos a una tributación nula o baja. Este es particularmente el caso cuando los beneficiarios efectivos residen en un país que

ofrece un régimen tributario favorable, están sujetos a una tasa impositiva legal baja o reciben una exención o reducción impositiva significativa<sup>5</sup>.

Las reglas de capitalización delgada limitan la deducibilidad de los intereses pagados sobre los préstamos realizados por una persona relacionada con el extranjero en el caso de capitalización de la empresa residente. Dichas leyes específicas pueden prohibir las deducciones fiscales por pagos de intereses a menos que el destinatario pague un impuesto mínimo específico sobre los pagos de intereses recibidos. Además, en algunos casos, las reglas de capitalización reducida se redactan de tal manera que implican el uso del principio de “plena competencia” para definir la cantidad de deuda que un prestamista externo estaría dispuesto a prestar. En este caso, las reglas de capitalización delgada se enfrentan a las mismas deficiencias que las reglas generales de precios de transferencia, lo que pone de relieve la complejidad del panorama fiscal internacional y la necesidad de encontrar soluciones equilibradas para hacer frente a estos desafíos (Dubut, 2015, p. 143) .

Desde la perspectiva de las cláusulas de Nación Más Favorecida (NMF) y Trato Nacional (TN) en el contexto del GATT y el GATS, las normas específicas de limitación de intereses pueden plantear preocupaciones. Además, estas preocupaciones pueden intensificarse si un miembro de la OMC decide no solo combatir la erosión de la base imponible y las oportunidades de transferencia de beneficios entre grupos o partes relacionadas, sino también abordar el problema de la competencia tributaria perjudicial de manera más amplia. Un ejemplo sería negar todas las deducciones de intereses relacionadas con paraísos fiscales o jurisdicciones de bajos impuestos (Dziurdź, 2019, p. 186–187).

Cuando un país con una tasa impositiva legal alta niega las deducciones de intereses pagadas a los residentes de países con una tasa impositiva legal baja, estos pagos de intereses se tratan de manera más desfavorable que los pagos de intereses recibidos por residentes de otros países con tasas impositivas legales suficientemente altas. Además, estos pagos se tratan peor que la mayoría de los pagos de intereses nacionales. Por lo tanto, surge la pregunta de si la regla de no deducibilidad del primer país es coherente con las disposiciones NMF y TN del GATT y el GATS.

Al negar potencialmente la capacidad de aplicar un alivio completo de intereses a las empresas con sede en el extranjero, esto podría verse, en teoría, como una desventaja competitiva para estas empresas en transacciones con un país que instituye reglas de capitalización delgada. En consecuencia, esto podría crear obstáculos a las transacciones comerciales transfronterizas, con importantes implicaciones para el comercio internacional y la cooperación entre países.

## 2.4 Disposición general contra el abuso: GAAR

Las normas tributarias contra el abuso se han convertido en un elemento clave en el panorama tributario posterior al BEPS. La caída de los ingresos, los altos niveles de deuda pública y el creciente interés público en cuestiones relacionadas con la erosión de la base imponible han empujado a los gobiernos a adoptar o fortalecer las Disposiciones Generales contra el Abuso (GAAR por su acrónimo en inglés). Además, la UE y la OCDE han propuesto varias medidas para permitir a las autoridades tributarias combatir la planificación tributaria agresiva (Lang et al., 2016).

5 Para una discusión en profundidad de las técnicas utilizadas para reducir la base imponible, así como las regulaciones que se están instituyendo para frenar tales prácticas, consulte: (Pinetz & Schaffer, 2017)

Las Disposiciones Generales Antiabuso (GAAR) autorizan a las administraciones tributarias a denegar ciertos beneficios fiscales cuando una transacción carece de sustancia económica y se produce exclusivamente por razones fiscales. Estas disposiciones están presentes en los sistemas tributarios de la mayoría de los países desarrollados, lo que permite a las autoridades tributarias combatir situaciones en las que solo se respeta la letra, y no el espíritu, de la ley. Estas medidas son necesarias para cubrir situaciones que no entran en el ámbito de aplicación de las normas mencionadas anteriormente. Algunos sistemas tributarios se basan únicamente en disposiciones contra el abuso, sin CFC específico o reglas de capitalización delgada. Además de introducir un GAAR, el sistema tributario puede complementarse con un número creciente de normas específicas contra el abuso (SAAR) (Courinha, 2016, p. 527).

Aunque la discusión de GAAR es más abstracta que las limitaciones impuestas por CFC y las reglas de capitalización delgada, pueden aplicarse las mismas conclusiones. Si la interpretación y aplicación de estas normas dan lugar a una discriminación frecuente de las transacciones transfronterizas, puede haber una violación del principio de no discriminación de la OMC. Por lo tanto, es crucial garantizar que dichas medidas se apliquen de manera justa y equilibrada para respetar los principios establecidos por los acuerdos internacionales y promover la cooperación entre los países.

## 2.5 Medidas defensivas basadas en la fiscalidad

Las posibles medidas defensivas pueden afectar el suministro de bienes o servicios, dependiendo de cómo los países involucrados apliquen sus sanciones. Existen tres tipos de sanciones punitivas o medidas defensivas que pueden ser impugnadas por el Órgano de Solución de Diferencias (OSD) de la OMC:

- i) medida tributaria o administrativa aplicada a todas o algunas transacciones que impliquen la venta de un bien o servicio de un Miembro de la OMC;
- ii) una medida tributaria o administrativa que penalice los ingresos de las empresas, nacionales o extranjeras, por el comercio de bienes y servicios con un Miembro de la OMC;
- iii) una medida destinada a ejercer presión sobre los paraísos tributarios no cooperativos, pero sin impacto directo en la distorsión del comercio (Hofbauer, 2004, p. 402).

La denegación de deducciones o exenciones, la recaudación de impuestos retenidos o la tributación de ciertos ingresos también pueden imponerse en relación con el suministro de bienes y servicios. Excepto por la última sanción mencionada, las medidas defensivas propuestas probablemente violarán las cláusulas NMF del GATT y el GATS. Un esfuerzo tributario o administrativo que penaliza los ingresos de un contribuyente que intercambia bienes y servicios a través de las fronteras puede considerarse discriminatorio. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que las excepciones o justificaciones pueden cubrir medidas defensivas que violan el principio NMF.

Además, los miembros de la OCDE han desarrollado varias recomendaciones relacionadas con los paraísos fiscales, incluidas propuestas de contramedidas para combatir la competencia tributaria perjudicial. Si bien las iniciativas de la OCDE parecen estar más centradas en el intercambio de información en la actualidad, los lugares clasificados como paraísos fiscales deben estar atentos a la imposición (directa o indirecta) de contramedidas por parte de otros países que buscan mejorar su competitividad tributaria fuera del contexto de una acción más formal de la OCDE. Dichas contramedidas pueden dar lugar a alegaciones de que un miembro de la OCDE (o un país no miembro) está actuando de manera incompatible con sus obligaciones con la OMC, como sus obligaciones de servicios financieros en virtud del GATS.

Si un miembro decide imponer contramedidas, siempre debe verificar el cumplimiento de sus obligaciones en virtud de los acuerdos de la OMC. Los países afectados por tales medidas indudablemente examinarán cuidadosamente y estarán preparados para hacer valer sus derechos en la OMC si las circunstancias así lo requieren (Orava, 2002, p. 197).

Por ejemplo, el 5 de diciembre de 2017, el Consejo de la Unión Europea estableció un acuerdo proponiendo una lista de medidas defensivas de carácter tributario. Estas medidas podrían ser implementadas por los estados miembros de la UE contra jurisdicciones no cooperativas respetando la competencia de cada estado. Las medidas defensivas propuestas incluyen:

- i) la no deducibilidad de los costes;
- ii) normas internacionales de transparencia fiscal;
- iii) medidas relacionadas con la retención de impuestos;
- iv) limitación del régimen de exención de participación - PEX (exención por rentas derivadas de dividendos y plusvalías);
- v) cláusula de transición - switch over (sustitución del método de exención por el método de imputación para evitar la doble imposición internacional sobre los ingresos por dividendos y plusvalías);

- vi) inversión de la carga de la prueba;
- vii) requisitos específicos de documentación;
- viii) divulgación obligatoria por parte de los intermediarios de los impuestos relacionados con acuerdos internacionales (González, 2018, p. 953).

En particular, el Órgano de Solución de Diferencias de la OMC ya ha reconocido que cuando los Estados permiten la manipulación de precios entre partes relacionadas (es decir, el uso de precios de transferencia no de mercado), esto puede violar el Acuerdo de Valoración en Aduana (CVA) o constituir una subvención a la exportación prohibida (ASCM).

De hecho, sin analizar casos concretos y considerando solo el nivel abstracto, es difícil determinar si las medidas defensivas propuestas por la OCDE, aplicadas colectiva o individualmente por los Miembros de la OCDE, violarán sus obligaciones con la OMC y darán lugar a la anulación y menoscabo de los derechos de los Miembros de la OMC afectados. Sin embargo, podemos predecir que las retenciones a cuenta sobre transacciones con paraísos fiscales son probablemente las medidas que más probablemente se consideren violaciones de las obligaciones del GATT o del GATS (Brosens & Bossuyt, 2020, p. 313). En cuanto a las medidas específicas del sector que restringen la recaudación tributaria total, son la forma más creíble y común de acción defensiva y también pueden constituir violaciones de las obligaciones del GATS. La legalidad de las medidas defensivas específicas dependerá del sector en particular y de los compromisos en el sector de los servicios asumidos por los Miembros de la OMC.

## CONCLUSIÓN

El objetivo de las reformas tributarias anti-BEPS es salvaguardar las bases imponibles de los estados y contrarrestar la erosión de los ingresos resultante de la evasión y elusión fiscal. Sin embargo, es vital que estas reformas cumplan con los acuerdos de la Organización Mundial del Comercio (OMC), en particular los destinados a contrarrestar la discriminación contra los bienes y servicios importados. La misión de la OMC es liberalizar el comercio internacional y erradicar las prácticas discriminatorias, garantizando así un entorno empresarial justo y equilibrado para todos los miembros. Por lo tanto, es imperativo lograr un equilibrio entre la implementación de reformas fiscales anti-BEPS y el cumplimiento de las normas de la OMC, manteniendo así la integridad de las bases imponibles de los Estados y respetando los principios del comercio internacional.

Sorprendentemente, la lucha contra la erosión de la base imponible y la evasión tributaria se ha convertido en una prioridad política para numerosos estados. Sin embargo, las medidas unilaterales son soluciones insuficientes para enfrentar estos desafíos globales. Abordar estos problemas exige la cooperación internacional y la creación de consenso. Un enfoque multilateral es la única estrategia efectiva para navegar por las complejidades de la globalización en la gestión tributaria de los estados modernos. La adopción de soluciones unilaterales y propuestas poco sistemáticas sin diálogo con las partes interesadas clave podría conducir a mayores costos e incertidumbres. En el contexto de la Organización Mundial del Comercio (OMC), podría dar lugar a litigios y posibles represalias comerciales.

Lamentablemente, el entorno posterior al BEPS, agravado por los desafíos fiscales provocados por la pandemia de COVID-19, ya indica signos de una escalada del caos tributaria mundial. Los países de todo el mundo están cambiando unilateralmente

sus regímenes fiscales, ignorando progresivamente las normas comerciales y fiscales internacionales establecidas. En este contexto, los responsables de las políticas tributarias deben comprender la interacción entre el derecho tributario y otros campos del derecho internacional, como el derecho mercantil y los acuerdos de la OMC. Es alentador que, al comprender correctamente las normas de la OMC, los responsables de las políticas tributarias puedan ajustar sus estrategias sin infringir los compromisos del derecho comercial internacional. Las cuestiones relacionadas con la OMC no necesitan, y no deben, ser barreras insuperables en la búsqueda de reformas tributarias sensatas, que deben ser defendidas.

El principal desafío aquí es lograr un acuerdo global basado en la razonabilidad y la buena fe en las relaciones internacionales, teniendo en cuenta que la sinceridad a menudo se malinterpreta cuando domina la hipocresía. Queda una pregunta crítica: ¿cómo pueden los estados conciliar las políticas tributarias anti-BEPS y las normas de la OMC en un escenario globalmente inestable con crecientes dificultades tributarias?

En consecuencia, las administraciones tributarias deben desempeñar un papel activo en el fomento de la cooperación internacional, la promoción del diálogo con las partes interesadas y la comprensión de las interacciones entre sus leyes tributarias locales y las leyes de comercio internacional. La implementación exitosa de reformas tributarias anti-BEPS y el cumplimiento de las normas de la OMC requieren un enfoque equilibrado y global que tenga en cuenta las complejidades de la gestión tributaria de los estados modernos.

## REFERENCIAS

- Bao, L. (2001). Several Issues at the Forefront of the Current Tax Theory Debate. *Asia-Pacific Tax Bulletin*.
- Bao, L. (2002). Researching the Tax Burden with a View to Further Tax Reform. *Asia-Pacific Tax Bulletin*.
- Brosens, L., & Bossuyt, J. (2020). Legitimacy in International Tax Law-Making: Can the OECD Remain the Guardian of Open Tax Norms? *World Tax Journal*, 12(2).
- Carbajo Vasco, D. (2017). El futuro de BEPS: ¿aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II? *Crónica tributaria*, 162, 7–24.
- Chen, V. T. (2017). Trump's Corporate Income Tax Rate Reduction: A CFC Trap for Foreign-Controlled US Subsidiaries. *Bulletin for International Taxation*, 6a.
- Courinha, G. L. (2016). Chapter 25: Portugal. Em M. Lang, A. Rust, J. Schuch, C. Staringer, J. Owens, & P. Pistone (Orgs.), *GAARs: A key element of tax systems in the post-BEPS world*. IBFD.
- Dillon, S. (2017). Tax Avoidance, Revenue Starvation and the Age of the Multinational Corporation. *International Lawyer*, 50(2), 275-. *LegalTrac*.
- Dubut, T. (2015). Designing Anti-Base: Erosion Rules for Developing Countries: Challenges and Solutions. Em G. M. M. Michielse & V. Thuronyi (Orgs.), *Tax design issues worldwide* (p. 141–155). *Kluwer Law International*.
- Dziurdź, K. (2019). Non-discrimination in tax treaty law and world trade law: The impact of formal, substantive and subjective approaches. *Kluwer Law International B. V.*
- Easson, A. J. (2004). *Tax incentives for foreign direct investment*. *Kluwer Law International*.
- Englisch, J., & Becker, J. (2019). International Effective Minimum Taxation – The GLOBE Proposal. *World Tax Journal*, 11(4).
- González, D. (2018). Fraude y paraísos fiscales. Em E. Giménez-Reyna & S. Ruiz Gallud (Orgs.), *El fraude fiscal en España* (p. 941–990). *Thomson Reuters Aranzadi*.
- Hilling, A., & Ostas, D. T. (2017). *Corporate taxation and social responsibility* (Edition 1:1). *Wolters Kluwer*.
- Hofbauer, I. (2004). To What Extent Does the OECD Harmful Tax Competition Project Violate the Most-Favoured-Nation Obligations under WTO Law? *European Taxation*.
- Lang, M., Rust, A., Schuch, J., Staringer, C., Owens, J., & Pistone, P. (Orgs.). (2016). *GAARs: A key element of tax systems in the post-BEPS world*. IBFD.
- Martinez, A. L. (2022). *Tributação na OMC. Acordos, Jurisprudência e Reformas* (1o ed). *Revista dos Tribunais*.
- Nogueira, J. F. P. (2020). GLOBE and EU Law: Assessing the Compatibility of the OECD's Pillar II Initiative on a Minimum Effective Tax Rate with EU Law and Implementing It within the Internal Market. *World Tax Journal*, 12(3).
- Orava, S. (2002). Potencial WTO Claims in Response to Countermeasures under the OECD's Recommendations Applicate to Aleegeed Tax Havens. Em R. Biswas & Commonwealth Secretariat (Orgs.), *International tax competition: Globalisation and fiscal sovereignty*. *Commonwealth Secretariat*.
- Pinetz, E., & Schaffer, E. (Orgs.). (2017). *Limiting base erosion*. *Linde*.
- Schön, W. (2019). One Answer to Why and How to Tax the Digitalized Economy. *Intertax*, 47(12), 1003–1022.

# La deducibilidad de los gastos financieros y su incidencia tributaria. Comparativo internacional



**Marlon Manya Orellana**

## SINOPSIS

El presente artículo aborda la problemática de la subcapitalización como práctica elusiva de impuestos, provocada por las operaciones intragrupo entre empresas relacionadas que destinan mayores niveles de deuda de terceros en países de alta tributación, utilizan préstamos intragrupo para generar deducciones de intereses en exceso del gasto real de intereses de terceros del grupo, y financiamiento de terceros o intragrupo para financiar la generación de rentas exentas de impuestos.

Para el efecto, considerando los lineamientos establecidos en la Acción 4 del Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting), se realiza un análisis comparativo internacional relacionado a las normas de subcapitalización donde se identifican las reglas establecidas en la limitación de la deducibilidad de los gastos financieros. Una de éstas corresponde a un ratio fijo de las ganancias antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización (EBITDA), cuya aplicación se evidenciará a través de los casos planteados.

**PALABRAS CLAVE:** Subcapitalización, BEPS, Gastos financieros, EBITDA

## CONTENIDO

Introducción

1. Marco teórico
2. Comparativo internacional
3. Experiencias en países de América Latina y El Caribe
4. Experiencias en otros países

5. Metodología

6. Resultados

Conclusión

Referencias

## AUTOR

Doctor en Derecho y Ciencias Sociales UNED España. 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 GRIDE. Director Ejecutivo Manya Consulting Group MCG. Subgerente General de la Empresa Pública Municipal de Tránsito y Movilidad de Guayaquil. Pertenencia Institucional: Escuela Superior Politécnica ESPOL. Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas. Campus Gustavo Galindo.

## INTRODUCCIÓN

En el marco del impuesto sobre la renta, los gastos financieros de una empresa asociados a su operación representan gastos deducibles para fines tributarios, ya que éstos sirven para obtener, mantener y mejorar los ingresos gravados sujetos al pago de este impuesto, razón por la cual, existen incentivos para las empresas de financiar sus operaciones a través de deuda en lugar de capital, en particular si la tasa de impuesto sobre la renta de las empresas es alta.

Es por ello que las operaciones intragrupo entre empresas (casa matriz, filiales, subsidiarias) requieren la mayor atención por parte de los organismos de control debido a que éstas pueden minimizar los efectos tributarios colocando mayores niveles de deuda de terceros en países de alta tributación, y/o utilizando préstamos intragrupo para generar deducciones de intereses en exceso del gasto real de intereses de terceros del grupo, y/o utilizando financiamiento de terceros o intragrupo para financiar la generación de rentas exentas de impuestos.

Así lo expresa Graham (1996) quien proporcionó evidencia destacando que las empresas sujetas a tasas impositivas altas emiten más deuda que sus contrapartes con tasas impositivas bajas, concluyendo que el apalancamiento es sensible a la tasa impositiva de un país. Por su parte, Huizinga et al. (2008) demostraron la sensibilidad de la estructura de capital de las empresas multinacionales frente a las tasas impositivas en diferentes jurisdicciones, concluyendo que el apalancamiento de una empresa depende de las tasas impositivas, reflejando la presencia de transferencia de deuda internacional.

En ese contexto, la Acción 4 del Plan BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) se centra en la utilización de deuda de terceros, vinculada e intragrupo para lograr deducciones de intereses excesivas y/o para financiar la producción de bienes exentos o ingresos diferidos.

Un enfoque de mejores prácticas para abordar estos problemas debe aplicarse a todas las formas de intereses y pagos equivalentes a intereses, para asegurar que los grupos en una equivalente posición se tratan de manera consistente y para reducir el riesgo de que un grupo evite una regla estructurando sus préstamos en una forma legal distinta.

La erosión de la base imponible y el traslado de beneficios pueden surgir de acuerdos que utilizan deuda de terceros, esto se da cuando una empresa o país tiene una proporción excesiva del gasto neto total por intereses de terceros del grupo, y también surgen de deuda propia cuando un grupo utiliza los gastos por intereses intragrupo para cambiar la renta imponible de impuestos altos a países con impuestos bajos. Así mismo, dentro de un país la erosión de la base y el traslado de beneficios puede surgir como resultado del pago de intereses a un tercero en virtud de un contrato estructurado, o cuando se pagan intereses a una entidad del grupo en el mismo país que hace un pago correspondiente a un prestamista extranjero.

Con el fin de contrarrestar esta situación diversos países han incorporado en sus legislaciones tributarias las limitaciones en la deducción de los intereses como gastos deducibles, a través de la imposición de reglas referentes a la subcapitalización. Sobre este particular, Buettner et al. (2012) analizan la efectividad de las limitaciones de la deducibilidad fiscal de los gastos de intereses en la estructura de capital de las filiales extranjeras ubicadas en países de la OCDE entre 1996 y 2004, demostrando que las reglas de subcapitalización reducen el incentivo para utilizar préstamos internos, pero dan como resultado una mayor deuda externa.

De la misma forma, Buslei y Simmler (2012) expresan que muchos países han introducido o endurecido las reglas de subcapitalización para ampliar la base imponible, siendo el objetivo principal de estas reglas evitar que las empresas trasladen los beneficios al exterior.

## 1. MARCO TEÓRICO

Weichenrieder et al. (2008) demuestran que al otorgar préstamos intragrupo a sus filiales extranjeras, las empresas multinacionales pueden reducir su obligación tributaria en el extranjero. En el estudio desarrollado sobre la política corporativa en Alemania encontraron que el endurecimiento de las reglas de subcapitalización tuvo algún efecto limitante sobre el apalancamiento. Las filiales extranjeras reaccionaron reduciendo los préstamos intragrupo y aumentando el capital social, sin evidencia significativa de reducción de la inversión real.

Egger et al. (2010) utilizando datos de 32.067 empresas europeas compararon las plantas de propiedad nacional y extranjera con respecto a su relación deuda-activos y analizaron en qué medida la diferencia se ve afectada sistemáticamente por los impuestos corporativos. Concluyen que las empresas de propiedad extranjera en promedio presentan un índice de deuda significativamente más alto que sus contrapartes de propiedad nacional en el país anfitrión. Además, esta brecha en el coeficiente de endeudamiento aumenta con la tasa impositiva corporativa legal del país anfitrión.

Fuest et al. (2011) muestran evidencia empírica que sugiere que el efecto de la tasa del impuesto corporativo del país anfitrión sobre el índice de endeudamiento de las filiales multinacionales en las economías en desarrollo es positivo y mayor que el mismo efecto para las filiales en las economías desarrolladas.

Ruf y Schindler (2012) presentan el diseño general de las reglas de subcapitalización en Alemania y resumen los efectos económicos de tales reglas identificados en los modelos teóricos. Concluyen que el principio de plena competencia es administrativamente demasiado costoso e impracticable, mientras que las reglas de las empresas extranjeras controladas podrían ser otra vía para limitar el cambio de deuda interna.

Haufler y Runkel (2012) destacan que las reglas de subcapitalización se han convertido en un elemento importante en los sistemas de impuestos corporativos de los países desarrollados. Presentan un modelo en el que las empresas nacionales y multinacionales eligen estructuras financieras eficientes desde el punto de vista fiscal y los países compiten por las empresas multinacionales a través de tasas impositivas legales y reglas de subcapitalización que limitan la deducción fiscal de los flujos de deuda interna.

Estos autores consideran que en un equilibrio de competencia fiscal simétrica, cada país elige tasas impositivas ineficientemente bajas y reglas de subcapitalización ineficientemente laxas. Concluyen que un endurecimiento coordinado de estas reglas beneficia a ambos países, aunque intensifica la competencia a través de las tasas impositivas.

Taylor y Richardson (2013) examinan los determinantes de las estructuras poco capitalizadas de las empresas australianas que cotizan en bolsa. Sobre la base de una muestra recopilada de 203 empresas que cotizan en bolsa durante el período 2006-2009, los resultados indican que la posición de escasa subcapitalización de las empresas está significativa y positivamente asociada con la multinacionalidad, la utilización de paraísos fiscales, retención de impuestos e incertidumbre fiscal. La multinacionalidad y el uso de paraísos fiscales están, en particular, fuertemente asociados con la baja subcapitalización.

Schindler et al. (2013) afirman que las empresas multinacionales pueden explotar la ventaja fiscal de la deuda de manera más agresiva que las empresas nacionales. Además de utilizar el escudo fiscal de la deuda estándar, las multinacionales pueden cambiar la deuda de las filiales en países con impuestos bajos a las filiales en países con impuestos altos.

Blouin et al. (2014) examinan el impacto de las reglas de subcapitalización que limitan la deducción fiscal de los intereses en la estructura de capital de las filiales extranjeras de las multinacionales estadounidenses. La muestra tomada fue en 54 países para el período 1982-2004 y utilizando datos confidenciales sobre el apalancamiento interno de estas filiales.

De esta forma concluyen que las restricciones a la relación entre la deuda total y los activos de una afiliada reducen esta relación en promedio un 1,9%, mientras que las restricciones a la relación entre el endeudamiento de una afiliada con la empresa matriz y su patrimonio reducen esta relación un 5,7%. Adicionalmente, las restricciones al endeudamiento de la matriz reducen el índice total de deuda a activos de la filial en un 3,5%, lo que demuestra que las normas que se enfocan en la deuda interna tienen un efecto indirecto en el endeudamiento general de las empresas filiales.

## 2. COMPARATIVO INTERNACIONAL

A continuación se analizan los rasgos básicos de las normas de limitación de los gastos financieros vigentes en diferentes países de América Latina y El Caribe, y en otros países, tomado como referencia la información proporcionada en la base de datos del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT (2021), de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico OCDE (2021), y el IBFD Tax Research Platform.

Otra fuente de información corresponde al estudio elaborado por Fernández González (2016) respecto a la legislación comparada entre los países que adoptaron el Marco Inclusivo BEPS y sus conclusiones relevantes.

En esa línea, se observa en Corporate Tax Statistics OCDE (2021), que la información sobre la presencia y el diseño de las reglas de limitación de intereses está disponible para 134 jurisdicciones del Marco Inclusivo, de las cuales 67 tenían reglas de limitación de intereses vigentes en 2019, entre las que se encuentra la relación de los intereses sobre el EBITDA, el ratio deuda/patrimonio, umbrales mínimos, como reglas de subcapitalización general y específicas respectivamente.

Así también, todos los países miembros de la Unión Europea aplican un límite de intereses que restringe los costos de endeudamiento deducibles de un contribuyente entre el 10% al 30% de las ganancias del contribuyente antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización (EBITDA). Otros países también han tomado medidas para limitar la deducción de intereses, o están en proceso de alinear su legislación nacional con las recomendaciones de la Acción 4 del Plan BEPS.

## 3. EXPERIENCIAS EN PAÍSES DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE

### ARGENTINA

En Argentina, la medida sobre la imitación de la deducción de intereses y cargos financieros originados en préstamos contraídos con sujetos vinculados se encuentra en línea con las recomendaciones de la Acción 4 del Plan BEPS.

Según la Ley No. 20.628 (2019) en su artículo 85, señala la limitación de la deducción de intereses de deuda de carácter financiero. La medida referente a la aplicación de un ratio del grupo o ratio fijo que formen parte de grupos multinacionales, nos indica que la deducción no puede superar el monto anual de 1 millón de dólares o el equivalente al 30% de la ganancia neta del ejercicio que resulte antes de deducir los intereses de deudas de carácter financiero y las amortizaciones previstas, el que resulte mayor.

La medida que trata la definición amplia de intereses o rendimientos financieros incluyendo pagos que son económicamente equivalentes a interés y otros gastos incurridos con el acreedor, relacionados con la obtención del financiamiento, manifiesta que el término intereses comprende no sólo a los intereses de deudas de carácter financiero, sino también a las diferencias de cambio o actualizaciones que las mismas originen. No existen limitación en la deducibilidad de intereses para los sectores bancario y de seguros.

## COLOMBIA

La norma colombiana de subcapitalización aplica para las deudas que generan intereses que sean contraídas, directa o indirectamente, a favor de vinculados económicos nacionales o extranjeros. En cuanto a efectos de calcular la limitación de la deducción de intereses, la norma colombiana no tiene en cuenta el EBITDA (únicamente la relación 1/2 del patrimonio líquido del contribuyente). La entidad que obre como acreedora del crédito debe certificar al deudor que el crédito o los créditos no corresponden a operaciones de endeudamiento con entidades vinculadas mediante un aval, back-to-back, o cualquier otra operación en la que sustancialmente dichas vinculadas actúen como acreedoras.

De acuerdo con el artículo 118-1 de El Estatuto Tributario Colombiano, se dispone una regla de subcapitalización, la cual establece una ratio que no podrá exceder del resultado de multiplicar por 2 el patrimonio líquido del contribuyente determinado al 31 de diciembre del año gravable inmediatamente anterior. Por lo cual no será deducible la proporción del gasto que exceda del límite mencionado.

En el caso de operaciones de financiamiento la normatividad procura que en operaciones con vinculados, elementos tales como el pago, el plazo, la calificación del riesgo, la garantía, la solvencia del deudor y tasa de interés cumplan con el criterio de comparabilidad.

La medida respecto a las normas concretas para los sectores bancario y de seguros, muestra que la normatividad local señala un tratamiento expreso para instrumentos financieros (títulos de renta variable, título de renta fija, instrumentos derivados financieros, otros instrumentos) estipulada en el artículo 33 de El Estatuto Tributario. Por otro lado, la norma en materia de subcapitalización excluye de esta limitación a las entidades que son vigiladas por la Superintendencia Financiera y a los que realicen actividades de factoring.

## ECUADOR

En Ecuador, según la Ley de Régimen Tributario Interno, en su artículo 10 numeral 2, destaca el control a la subcapitalización en las empresas, que inició en el 2008 limitando la deducción de intereses en un ratio deuda/patrimonio de 3, aplicable a créditos externos otorgados por partes relacionadas. A partir del año 2020, y dado los lineamientos del Plan BEPS, cambió la medida y se aplica un ratio fijo del 20% de la utilidad antes de participación laboral, más intereses, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA) del contribuyente residente.

Para efectos tributarios, los rendimientos financieros equivalen a intereses, y comprenden las rentas de créditos de cualquier naturaleza tales como las rentas de bonos y obligaciones, los rendimientos provenientes de operaciones de depósito y de inversión en renta fija, incluidas las ganancias de capital originados por descuentos o primas en este tipo de operaciones. También comprende cualquier costo o gasto que económicamente equivalga a intereses en relación con la obtención de financiamiento proveniente de terceros, tales como rendimientos generados en bonos convertibles o bonos de cupón cero, entre otros.

La medida respecto a las normas concretas para los sectores bancario y de seguros, muestra que se mantuvo la regla anterior, es decir un límite basado en la relación deuda/patrimonio de 3.

## PARAGUAY

En Paraguay, se dispone reglas para la deducibilidad de los intereses por préstamos, regalías y asistencia técnica, cuando lo realicen: a) el socio o accionista de la empresa; b) la casa matriz u otras sucursales o agencias del exterior; c) las empresas vinculadas, tal como lo indica la Ley No. 6380 (2019) en su artículo 15 numeral 23.

La condición dispuesta señala que las erogaciones en concepto de intereses por préstamos, regalías y asistencia técnica no sean superiores al precio de mercado o devenguen intereses a tasas que no superen el promedio de las tasas pasivas del mercado bancario y financiero aplicables a operaciones de similares características, de acuerdo con la publicación del

promedio de tasas emanadas del Banco Central del Paraguay; se haya ingresado el monto de los impuestos correspondientes y dichas erogaciones no superen el 30% de la renta neta del ejercicio, antes del cómputo de la deducción de tales erogaciones.

## PERÚ

En Perú, a partir de enero de 2021 la deducción de intereses estará limitada al 30% del EBITDA del ejercicio anterior (renta neta luego de la compensación de pérdidas más los intereses netos, depreciación y amortización). Los intereses que excedan el límite podrán ser deducidos en los 4 ejercicios siguientes.

Dicha limitación no es aplicable, entre otros, a las empresas del sistema financiero y de seguros, a las empresas con ingresos menores o iguales a 2.500 UIT Unidad Impositiva Tributaria (310 mil dólares aproximadamente), Asociaciones Público-Privadas, endeudamientos provenientes de la emisión de valores mobiliarios representativos de deuda que cumplan con determinadas condiciones, según lo que indica el Decreto Ejecutivo 1424.

Como medida transitoria se ha establecido que durante los años 2019 y 2020 la deducción de intereses de operaciones de financiamiento entre partes vinculadas e independientes estará sujeta a un límite de 3 veces el patrimonio neto del ejercicio anterior (norma de subcapitalización). Nótese que, hasta el 2018 dicha limitación sólo aplicaba a las operaciones de financiamiento entre partes vinculadas.

## COSTA RICA

En Costa Rica, la Ley No. 9635 en su Título II, artículo 2, numeral 10, establece la limitación de un 30% para los primeros dos años a partir del segundo año de la vigencia de la ley, y se ajustará a la baja cada año dos puntos porcentuales hasta alcanzar el 20% de la utilidad antes de impuestos, intereses, amortizaciones y depreciaciones. Las únicas excepciones son para las transacciones con entidades financieras, proyectos de infraestructura pública o entidades financieras supervisadas.

Los gastos financieros pagados a entidades reguladas locales y extranjeras no se consideran dentro de la limitación de gastos financieros. Este último punto no se ajusta a las recomendaciones de la Acción 4 del Plan BEPS.

## MÉXICO

En México, a partir del 1 de enero de 2020 se incluyó en la Ley del impuesto sobre la renta en su artículo 28, una norma ajustada a las recomendaciones de la Acción 4, por lo que se limita la deducción de intereses netos del ejercicio que excedan el 30% del EBITDA. La norma incorporada a la legislación mexicana excluye a los integrantes del sistema financiero para aplicar la limitación en la deducción de intereses.

## CHILE

En Chile, se mantiene el ratio deuda/patrimonio de 3, aplicable a deuda con partes relacionadas. A la fecha no ha adoptado las recomendaciones de la Acción 4 del Plan BEPS, ni tampoco se encuentra en proceso de adopción.

Cabe indicar que se Implementó una norma sobre subcapitalización de este tipo en el año 2014. Salvo algunos ajustes propuestos en un proyecto de ley sobre modernización tributaria, no se encuentra en consideración realizar otros cambios inmediatos.

Así mismo se realizó un estudio sobre la implementación de la Acción 4, en el cual se concluye sobre la elevada volatilidad que muestra el ratio de gastos financieros netos sobre EBITDA. También fue posible apreciar que el segmento de medianos contribuyentes tiene una proporción mayor de gastos financieros netos a EBITDA que la del segmento de grandes contribuyentes, lo cual refleja la regresividad de la norma.

## BRASIL

En Brasil, a la fecha se encuentra en proceso de adopción a las recomendaciones de la Acción 4 del Plan BEPS. Se plantea dentro de su normativa el límite de deducibilidad de intereses cuando se paga a la empresa relacionada en el exterior calculada sobre la base del EBITDA.

## HONDURAS

En Honduras, a la fecha se encuentra en proceso de adopción a las recomendaciones de la Acción 4 del Plan BEPS, existiendo un proyecto de Ley que contempla la limitación de deducción de intereses.

Las deducciones de intereses y otros pagos financieros están siendo objetos de las auditorías sin existir actualmente una reforma en la legislación o una herramienta enfocada a limitar los avances en la aplicación de dicho riesgo. No se prevé considerar la regla de ratio fijo, únicamente la de grupo.

Resulta importante señalar que países como Bolivia, Cuba, El Salvador, Guatemala, Haití, Jamaica, Nicaragua, Panamá, República Dominicana, Trinidad y Tobago, Uruguay y Venezuela no han adoptado las recomendaciones de la Acción 4 del Plan BEPS, ni tampoco se encuentra en proceso de adopción.

## 4. EXPERIENCIAS EN OTROS PAÍSES

### ALEMANIA

En Alemania, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y partes relacionadas. Existe un umbral de 3 millones de euros o cuando el importe neto pagado a cualquier accionista de más del 25 % no supere el 10 % del total.

### ESPAÑA

En España, la Ley 27 (2014) en su artículo 16 regula la limitación de gastos financieros. El tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y partes relacionadas.

Se aplica a todas las entidades con una regla de salida permitiendo la deducibilidad de 1 millón de euros. No se incluye el ratio de grupo, sólo se contempla el ratio

fijo. Sin embargo, el ratio de grupo es opcional. Así tampoco se incluyen determinadas excepciones en la aplicación de la regla del ratio, en concreto con relación a préstamos de larga duración.

### PORTUGAL

En Portugal, según el Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas en su artículo 67, manifiesta que el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y partes relacionadas. Existe un umbral de 1 millones de euros.

### BÉLGICA

En Bélgica, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y partes relacionadas.

El exceso de los costes de financiación es deducible hasta el importe mayor de (i) el umbral de 3 millones de euros o (ii) el 30% del EBITDA fiscal del contribuyente. El importe del umbral debe considerarse de forma consolidada.

Esto implica: El EBITDA del contribuyente debe aumentar o disminuir con los montos pagados/recibidos por el contribuyente a/de una empresa belga o establecimiento permanente belga que forme parte del grupo y no estén excluidos de esta regla. El umbral de 3 millones de euros se repartirá proporcionalmente entre los miembros del grupo.

Así mismo existen dos ratios diferentes deuda/patrimonio según el diferente tipo de préstamo. Para préstamos concedidos por los directores y accionistas de sociedades no residentes a una empresa residente se establece un ratio deuda/patrimonio de 1. Como ratio general se establece un ratio deuda/patrimonio de 5.

## REPÚBLICA CHECA

En República Checa, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y partes relacionadas.

De la misma manera, existen dos ratios diferentes deuda/patrimonio según el diferente tipo de préstamo. Para préstamos concedidos por un banco o compañía de seguros se establece un ratio de deuda/patrimonio de 6. Como ratio general se establece un ratio deuda/patrimonio de 4.

## DINAMARCA

En Dinamarca, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y partes relacionadas. Existe un umbral de 1 millón de euros.

Así mismo existen dos ratios diferentes, el primero que se basa en el valor fiscal de los activos, que afecta también a los gastos financieros netos que superen los 21,3 millones de coronas danesas (2.5 millones de euros aproximadamente), y si la deuda supera el umbral de 10 millones de coronas danesas (1.3 millones de euros aproximadamente) y la relación deuda/patrimonio de 4.

## ESTONIA

En Estonia, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y partes relacionadas. Existe un umbral de 3 millones de euros.

## FINLANDIA

En Finlandia, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo

aplicado es del 25% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y partes relacionadas.

Existe un umbral de 500 mil euros. A pesar de las reglas establecidas, el importe deducible del gasto por intereses netos de intereses netos externos es de 3 millones de euros.

## FRANCIA

En Francia, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con partes relacionadas.

Existe un umbral de 3 millones de euros considerada como límite general. En este escenario, sólo serán deducibles en un importe de hasta el 75% de todos los gastos financieros netos.

También se aplica la deducibilidad de los intereses pagados a los accionistas y partes relacionadas si el ratio deuda/patrimonio es de 1.5. Si el importe de los intereses pagados a partes relacionadas excede del importe de los intereses recibidos de empresas vinculadas, es decir, ratio intereses pagados a empresas vinculadas / intereses recibidos de empresas vinculadas de 1.

Existe un umbral de 1 millón de euros o el 10% del EBITDA (lo que sea mayor). Es considerado un puerto seguro (no aplica la limitación de intereses) si el ratio deuda/patrimonio del grupo al que pertenece es mayor que su propio ratio.

## PAÍSES BAJOS

En Países Bajos, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y con partes relacionadas. Existe un umbral de 1 millón de euros.

## GRECIA

En Grecia, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y con partes relacionadas. Existe un umbral de 3 millones de euros.

## HUNGRÍA

En Hungría, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con partes relacionadas.

## ITALIA

En Italia, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con partes relacionadas.

## LITUANIA

En Lituania, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con partes relacionadas.

Existe un umbral de 3 millones de euros. Así también existe el ratio deuda/patrimonio de 4 aplicable a deuda con partes relacionadas.

## LUXEMBURGO

En Luxemburgo, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y con partes relacionadas. Existe un umbral de 3 millones de euros.

## NORUEGA

En Noruega, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 25% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y con partes relacionadas.

Existe un umbral de 25 millones coronas noruegas (2.5 millones de euros aproximadamente) sobre una base consolidada para todas las entidades noruegas.

## POLONIA

En Polonia, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y con partes relacionadas. Existe un umbral de 3 millones zloty polaco (630 mil euros aproximadamente).

## REPÚBLICA ESLOVACA

En República Eslovaca, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA.

El ratio fijo aplicado es del 25% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés bruto, aplicable a deuda con partes relacionadas.

## ESLOVENIA

En Eslovenia, el tipo de regla de limitación es el ratio deuda/patrimonio al 2019, siendo el ratio de 4. Su límite es sobre el gasto de interés bruto, aplicable a deuda con partes relacionadas.

## SUECIA

En Suecia, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y con partes relacionadas.

Existe un umbral de 5 millones de coronas suecas (480 mil euros aproximadamente).

## SUIZA

En Suiza, el tipo de regla de limitación de intereses es el ratio deuda/patrimonio al 2019. La regla proporciona niveles aceptables de financiamiento de deuda por categoría de activos basados en valores justos de mercado.

Su límite es sobre el gasto de interés bruto, aplicable a deuda con partes relacionadas.

## ISLANDIA

En Islandia, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto.

Existe un umbral de 100 millones de coronas islandesas (700 mil euros aproximadamente).

## TURQUÍA

En Turquía, el tipo de regla de limitación de intereses es el ratio deuda/patrimonio al 2019, siendo el ratio de 3. El límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con partes relacionadas.

## REINO UNIDO

En Reino Unido, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y con partes relacionadas.

Existe un umbral de 2 millones de libras esterlinas (2.3 millones de euros aproximadamente).

## BULGARIA

En Bulgaria, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con partes relacionadas.

Así también existe un ratio deuda/patrimonio de 3, aplicable sobre el interés neto con partes relacionadas.

## CROACIA

En Croacia, el tipo de regla de limitación de intereses es el ratio deuda/patrimonio al 2019, siendo el ratio de 4, aplicable a partes relacionadas.

## RUMANIA

En Rumania, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 10% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con terceros y con partes relacionadas.

Existe un umbral el equivalente en leu rumano de la cantidad de 1 millón de euros o 30% del cálculo base, donde la base es (ingresos - gastos + exceso de costos por préstamos + montos de depreciación fiscal).

## MALTA

En Malta, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es el exceso de costos de préstamos a EBITDA ajustado por impuestos.

El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA. El límite se aplica a los costos de endeudamiento excesivos (gastos por intereses netos).

Se ha optado por implementar el umbral en el subpárrafo 4(a) del artículo 4 de la Directiva del Consejo de la UE 2016/1164. Esto proporciona un umbral de 3 millones de euros junto con una norma anti-fragmentación.

## RUSIA

En Rusia, el tipo de regla de limitación de intereses es el ratio deuda/patrimonio al 2019, siendo el ratio de 3, aplicable a partes relacionadas.

## ESTADOS UNIDOS

En Estados Unidos, el tipo de regla se basa en la limitación de intereses. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo

aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés bruto, aplicable a deuda con terceros y con partes relacionadas. Existe un umbral de 25 millones de dólares.

### CANADÁ

En Canadá, el tipo de regla de limitación de intereses es el ratio deuda/patrimonio al 2019, siendo el ratio de 5, aplicable a partes relacionadas.

### JAPÓN

En Japón, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 50% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con partes relacionadas.

Existe un umbral donde el gasto de interés neto en un año fiscal es de 20 millones de yenes o menos (151 mil euros aproximadamente). Así también, existe un ratio deuda/patrimonio de 3 aplicable sobre el interés bruto.

### COREA DEL SUR

En Corea del Sur, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés neto, aplicable a deuda con partes relacionadas.

Existe un umbral donde el gasto de interés neto en un año fiscal es de 20 millones de yenes o menos (151 mil euros aproximadamente). Así también, existe un ratio deuda/patrimonio de 2, aplicable sobre el interés neto.

### CHINA

En China, el tipo de regla de limitación de intereses es el ratio deuda/patrimonio al 2019, siendo el ratio de 2, aplicable a partes relacionadas.

### INDIA

En India, el tipo de regla de limitación de intereses al 2019 es Earnings stripping. La medida de contabilidad adoptada es intereses sobre el EBITDA. El ratio fijo

aplicado es del 30% sobre el EBITDA, y su límite es sobre el gasto de interés bruto, aplicable a deuda con partes relacionadas. Existe un umbral de 10 millones de rupias (120 mil euros aproximadamente).

Por otra parte, debe mencionarse que países como Austria, Irlanda, Chipre, Letonia, Albania, Andorra, Bosnia, Macedonia, San Marino, Serbia, Ucrania, Mónaco, no han adoptado las recomendaciones de la Acción 4 del Plan BEPS, ni tampoco se encuentra en proceso de adopción.

## 5. METODOLOGÍA

La metodología mantiene un enfoque cualitativo y cuantitativo a través del análisis de estudio de caso. En función de aquello, basado en la normativa tributaria aplicable en una jurisdicción que se encuentra dentro del Marco Inclusivo del Plan BEPS, se toma en cuenta el siguiente procedimiento:

1. El valor total de los intereses pagados o devengados por todo contribuyente que no sea entidades financieras o compañía aseguradora, en operaciones con partes relacionadas, se sujetarán a un límite de deducibilidad.
2. El límite de deducibilidad es el 20% de la utilidad antes de participación laboral, más intereses, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA) del contribuyente residente.
3. No se aplica ratio del grupo.
4. Se calculará el valor mínimo del interés neto (MIN), como el resultado de restar, del total de intereses pagados o devengados en el ejercicio fiscal, el total de los rendimientos financieros o intereses que se registren como ingresos gravados del contribuyente.

5. Se definirá el interés neto en operaciones con partes relacionadas (INR) como el total de intereses pagados o devengados por el contribuyente en operaciones con partes relacionadas; sin embargo, este valor (INR) no será menor al valor mínimo (MIN) calculado anteriormente.
6. Cuando el límite calculado sobre el EBITDA sea menor o igual a cero (pérdida operativa), el contribuyente no podrá deducir a efectos del impuesto a la renta el valor total de los intereses pagados o devengados por éste en operaciones con partes relacionadas.
7. Cuando el límite calculado sobre el EBITDA sea mayor a cero (utilidad operativa), y el interés neto en operaciones con partes relacionadas (INR) no exceda dicho límite, el contribuyente podrá deducir a efectos del impuesto a la renta el valor total de los intereses pagados o devengados por éste en operaciones con partes relacionadas.
8. Cuando el límite calculado sobre el EBITDA sea mayor a cero (utilidad operativa), y el interés neto en operaciones con partes relacionadas (INR) exceda dicho límite por un monto mayor al valor total de los intereses pagados o devengados por el contribuyente en operaciones con partes relacionadas, el total de este último rubro no será deducible.
9. Cuando el límite calculado sobre el EBITDA sea mayor a cero (utilidad operativa), y el interés neto en operaciones con partes relacionadas (INR) exceda dicho límite por un monto menor al valor total de los intereses pagados o devengados por el contribuyente en operaciones con partes relacionadas, no será deducible solamente el respectivo exceso.
10. Una vez revisado los puntos citados, se debe seleccionar las empresas que serán evaluadas, cuyos aspectos en común son los préstamos que mantienen con partes relacionadas locales y/o del exterior.
11. Posteriormente, utilizando las respectivas declaraciones de impuesto sobre la renta de empresas en el último ejercicio fiscal, se identifican las siguientes variables: Utilidad antes de participación laboral, intereses netos, depreciaciones, amortizaciones, EBITDA.
12. Enseguida se realizan los cálculos respectivos del valor mínimo del interés neto (MIN) y el interés neto en operaciones con partes relacionadas (INR). Luego de esto, se determina el gasto financiero deducible y no deducible en función de la normativa aplicada.

## 6. RESULTADOS

Los resultados en la limitación de los gastos financieros en cada uno de los casos planteados se muestran a continuación:

**Tabla 1**  
**Deducibilidad de los gastos financieros**

DEDUCCIÓN DE INTERESES	CASO 1	CASO 2	CASO 3	CASO 4
Utilidad (Pérdida) antes de Participación Laboral	100.000	25.000	2.500	- 32.000
(+) Intereses devengados o pagados	25.000	50.000	5.000	30.000
(+) Depreciaciones y/o amortizaciones	800	10.000	3.000	800
Utilidad ajustada (EBITDA)	125.800	85.000	10.200	- 1.200
<b>LIMITE (20% EBITDA)</b>	<b>25.160</b>	<b>17.000</b>	<b>2.100</b>	
Intereses devengados o pagados	25.000	50.000	5.000	30.000
(-) Intereses acumulables (ingresos gravados)	10.000	100	10.000	5.000
<b>Valor mínimo del interés neto (MIN)</b>	<b>15.000</b>	<b>49.900</b>	<b>- 5.000</b>	<b>25.000</b>
<b>Interés neto en operaciones relacionadas (INR)</b>	<b>15.000</b>	<b>49.900</b>		<b>25.000</b>
<b>Gasto financiero deducible</b>	25.000	17.000		
<b>Gasto financiero no deducible</b>		<b>33.000</b>	<b>5.000</b>	<b>30.000</b>

**Fuente:** Elaboración propia

### Caso 1

- La utilidad operativa (EBITDA) corresponde a la utilidad antes de participación laboral más intereses devengados o pagados y más depreciaciones y/o amortizaciones asciende al valor de \$ 125.800.
- El límite calculado es el 20% del EBITDA, esto es \$ 25.160.
- Los intereses devengados o pagados ascienden a \$ 25.000.
- Los intereses acumulables que corresponde a los rendimientos financieros cobrados son de \$ 10.000.

- El valor mínimo del interés neto (MIN) que es la diferencia entre el interés devengado o pagado y el interés cobrado es de \$ 15.000.
- El interés neto en operaciones con partes relacionadas (INR) es de \$ 15.000, siendo menor al interés devengado o pagado.
- En consecuencia, todo el gasto financiero es deducible por un valor de \$ 25.000.

### Caso 2

- La utilidad operativa (EBITDA) corresponde a la utilidad antes de participación laboral más intereses devengados o pagados y más depreciaciones y/o amortizaciones asciende al valor de \$ 85.000.
- El límite calculado es el 20% del EBITDA, esto es \$ 17.000.
- Los intereses devengados o pagados ascienden a \$ 50.000.
- Los intereses acumulables que corresponde a los rendimientos financieros cobrados son de \$ 100.
- El valor mínimo del interés neto (MIN) que es la diferencia entre el interés devengado o pagado y el interés cobrado es de \$ 49.900.
- El interés neto en operaciones con partes relacionadas (INR) es de \$ 49.900, siendo mayor al interés devengado o pagado.
- En consecuencia, el gasto financiero deducible es de \$ 17.000, y el gasto financiero no deducible es de \$ 33.000.

### Caso 3

- La utilidad operativa (EBITDA) corresponde a la utilidad antes de participación laboral más intereses devengados o pagados y más depreciaciones y/o amortizaciones asciende al valor de \$ 10.500.
- El límite calculado es el 20% del EBITDA, esto es \$ 2.100.
- Los intereses devengados o pagados ascienden a \$ 5.000.
- Los intereses acumulables que corresponde a los rendimientos financieros cobrados son de \$ 10.000.
- El valor mínimo del interés neto (MIN) que es la diferencia entre el interés devengado o pagado y el interés cobrado es de \$ - 5.000.
- No existe interés neto en operaciones con partes relacionadas (INR) debido a que el valor mínimo del interés neto (MIN) presenta un resultado negativo.
- En consecuencia, todo el gasto financiero es no deducible por un valor de \$ 5.000.

### Caso 4

- Existe una pérdida operativa (EBITDA) que corresponde a la utilidad antes de participación laboral más intereses devengados o pagados y más depreciaciones y/o amortizaciones por un valor de \$ - 1.200.
- No existe límite calculado del 20% sobre el EBITDA, debido a la pérdida operativa.
- Los intereses devengados o pagados ascienden a \$ 30.000.
- Los intereses acumulables que corresponde a los rendimientos financieros cobrados son de \$ 5.000.
- El valor mínimo del interés neto (MIN) que es la diferencia entre el interés devengado o pagado y el interés cobrado es de \$ 25.000.
- El interés neto en operaciones con partes relacionadas (INR) es de \$ 25.000, siendo menor al interés devengado o pagado.
- En consecuencia, todo el gasto financiero es no deducible por un valor de \$ 30.000.

## CONCLUSIÓN

La subcapitalización como práctica elusiva de impuesto consiste en la financiación entre empresas de un mismo grupo que se encuentran situadas en distintas jurisdicciones, con el fin de encubrir una financiación con recursos propios por recursos ajenos, siendo el objetivo minimizar el beneficio obtenido de la empresa situada en el país donde se tributa más.

La OCDE (2017) en su informe sobre la erosión de la base imponible y traslado de beneficios, analiza las buenas prácticas en materia de control tributario, y recomienda una regla de proporción fija que limita las deducciones netas de una empresa por intereses y pagos económicamente equivalentes a intereses a un porcentaje de sus ganancias antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización (EBITDA).

Como mínimo esto debería aplicarse a grupos multinacionales específicamente en operaciones intragrupo (casa matriz, filiales, subsidiarias). Para garantizar que los países apliquen un ratio fijo que sea lo suficientemente bajo como para abordar BEPS, al tiempo que se reconoce que no todos los países están en la misma posición, el enfoque recomendado incluye un ratio que se encuentre entre el 10% y 30%.

A la fecha, de un total de 134 países de América Latina, miembros de la OCDE y Marco Inclusivo, 67 países presentan reglas de limitación de intereses vigentes, entre las que se encuentra la relación de los intereses sobre el EBITDA, el ratio deuda/patrimonio, umbrales mínimos, como reglas de subcapitalización general y específicas respectivamente.

Estas reglas inciden en empresas con un alto nivel de gasto por intereses y una alta relación interés neto/ EBITDA, asegurando que las deducciones de intereses netos estén directamente vinculadas a la renta imponible generada por sus actividades económicas. Una característica importante de la regla del ratio fijo es que solo limita las deducciones de intereses netos de una empresa. La regla no restringe la capacidad de los grupos multinacionales para obtener deuda con terceros no vinculados, y luego financiar la generación de rentas exentas en una de sus empresas relacionadas.

## REFERENCIAS

- Blouin, J., Huizinga, H., Laeven, L. y Nicodème, G. (2013). Thin capitalization rules and multinational firm capital structure, No. 1323, Working Papers, Oxford University Centre for Business Taxation. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:bx:wpaper:1323>
- Buettner, T., Overesch, M., Schreiber, U. y Wamser, G. (2012). The impact of thin-capitalization rules on the capital structure of multinational firms, *Journal of Public Economics*, 96, issue 11, p. 930-938. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:eee:pubeco:v:96:y:2012:i:11:p:930-938>
- Buslei, H.; Simmler, M. (2012). The impact of introducing an interest barrier: Evidence from the German corporation tax reform 2008, *DIW Discussion Papers*, No. 1215, Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung (DIW), Berlin. <http://hdl.handle.net/10419/61391>
- CIAT (2021), Base de Datos BEPS actualizada entre los meses de enero a mayo de 2021. Acción No. 04 Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros. <https://www.ciat.org/base-de-datos-monitoreo-beps/>
- Egger, P., Eggert, W., Keuschnigg, C. y Winner, H. (2010). Corporate taxation, debt financing and foreign-plant ownership, *European Economic Review*, 54, issue 1, p. 96-107. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:eee:eecrev:v:54:y:2010:i:1:p:96-107>
- Fernández González, M. (2016). La deducción de los gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades: un análisis de la normativa anti-elusión española. Tesis Doctoral. Universidad de Cantabria. Departamento de Economía. <https://repositorio.unican.es/xmlui/bitstream/handle/10902/8438/Tesis%20MFGT.pdf?sequence>
- Fuest, C., Hebous, S. y Riedel, N. (2011), International debt shifting and multinational firms in developing economies, *Economics Letters*, 113, issue 2, p. 135-138. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:eee:ecolet:v:113:y:2011:i:2:p:135-138>
- Graham, J.R., (1996). Debt and the marginal tax rate, *Journal of Financial Economics*, 41, issue 1, p. 41-73. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:eee:jfinec:v:41:y:1996:i:1:p:41-73>
- Haufler, A. y Runkel, M. (2012). Firms' financial choices and thin capitalization rules under corporate tax competition, *European Economic Review*, 56, issue 6, p. 1087-1103. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:eee:eecrev:v:56:y:2012:i:6:p:1087-1103>
- Huizinga, H., Laeven, L. y Nicodème, G. (2008). Capital structure and international debt shifting, *Journal of Financial Economics*, 88, issue 1, p. 80-118. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:eee:jfinec:v:88:y:2008:i:1:p:80-118>
- OCDE (2017), Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2016 Update: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264268333-en>
- OCDE (2021), Action 4 Limitation on Interest Deductions. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action4/>
- Ruf, M. y Schindler, D. (2015). Debt Shifting and Thin-Capitalization Rules – German Experience and Alternative Approaches, *Nordic Tax Journal*, 2015, issue 1, p. 17-33. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:vrs:notajo:v:2015:y:2015:i:1:p:17-33:n:2>
- Schindler, D., Møen, J., Schjelderup, G. and Tropina, J. (2013). International Debt Shifting: Do Multinationals Shift Internal or External Debt? *VfS Annual Conference 2013 (Duesseldorf): Competition Policy and Regulation in a Global Economic Order*, Verein für Socialpolitik / German Economic Association. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:zbw:vfsc13:79749>
- Taylor, G. y Richardson, G. (2013). The determinants of thinly capitalized tax avoidance structures: Evidence from Australian firms, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 22, issue 1, p. 12-25. <https://EconPapers.repec.org/RePEc:eee:jiaata:v:22:y:2013:i:1:p:12-25>
- Weichenrieder, A. J., Windischbauer, H. y Weichenrieder, A. (2008). Thin-Capitalization Rules and Company Responses Experience from German Legislation, No. 2456, CESifo Working Paper Series, CESifo. [https://EconPapers.repec.org/RePEc:ces:ceswps:\\_2456](https://EconPapers.repec.org/RePEc:ces:ceswps:_2456)

# Factores que inciden en el uso voluntario de documentación tributaria electrónica en Chile. Caso: Boleta electrónica de ventas y servicios



Mauricio Andrés Marín Escobar

## SINOPSIS

La utilización de documentos tributarios electrónicos en forma obligatoria ha sido un pilar en la modernización del Servicio de Impuestos Internos. El último documento que se añadió a este régimen corresponde a la boleta de ventas y servicios, la cual desde marzo de 2021 es obligatoria para todas las empresas.

Sin embargo, este documento fue opcional por casi dos décadas, siendo utilizado voluntariamente por cientos de empresas. La presente investigación buscó establecer que determinantes inciden en la probabilidad de adopción voluntaria de este documento, de tal manera de entregar una referencia para futuras políticas públicas en la materia.

**PALABRAS CLAVE:** Boleta de ventas y servicios, Boleta electrónica, Documentos tributarios electrónicos, Facturación electrónica

## CONTENIDO

Introducción

1. Propósito de la investigación
2. Principales hipótesis
3. Experiencia en el uso de documentos tributarios electrónicos

4. Metodología y desarrollo

Conclusión

Referencias

Anexos

## AUTOR

Nacido en la ciudad de Copiapó, Mauricio Marín Escobar es de profesión Ingeniero Civil Industrial, titulado de la Universidad Técnica Federico Santa María y Magíster en Políticas Públicas de la Universidad Diego Portales. Su carrera profesional la ha desempeñado principalmente en el Servicio de Impuestos Internos, como profesional asesor y jefe de proyectos, en temáticas relacionadas con la gestión de documentos tributarios electrónicos, con una experiencia anterior en la industria de las telecomunicaciones.

## INTRODUCCIÓN

A inicios del año 2020 se promulgó la ley 21.210 que, entre otras materias, estableció la obligatoriedad de la emisión de la boleta electrónica de ventas y servicios en formato electrónico a contar del año 2021, sumándose a otros documentos que presentan tal exigencia, como facturas, notas de crédito y débito, lo que ha tenido positivos resultados en la recaudación del impuesto al valor agregado.

No obstante, la intención de obligar a la emisión electrónica de este documento fue anunciada casi un año y medio antes, cuando en agosto de 2018 el proyecto de ley ingresó al Congreso a través de un mensaje presidencial. Para aquel momento, cerca de 15.000 contribuyentes utilizaban la boleta electrónica de forma voluntaria, representando cerca del 4% del total de empresas que deberían adoptar esta forma de emisión.

Durante los 16 meses que tardó la tramitación del proyecto, la cantidad de empresas que se fue sumando a la emisión electrónica de la boleta aumentó, llegando a poco más de 150.000 a fines del año 2020. No obstante, no fue hasta que la obligatoriedad se hizo realmente efectiva que la gran mayoría de contribuyentes comenzaron a utilizar la boleta electrónica, ascendiendo a más de 500 mil las empresas que actualmente usan el documento a través de los diferentes sistemas disponibles.

¿Por qué algunas empresas emiten sus documentos tributarios de forma electrónica opcionalmente, mientras otras solo lo realizan cuando es obligatorio? Más aun considerando los múltiples beneficios que, en teoría, tiene la operación de forma electrónica, tales como la reducción de costos en materia de uso de papel y almacenamiento de documentos, como también el ahorro de tiempo al evitar asistir presencialmente ante el SII a autorizar sus boletas, y la facilitación de la gestión interna de las empresas, ya que pueden acceder a reportes de sus ventas, control de inventario, entre otros.

Dicho cuestionamiento es el motor del presente trabajo, el cual intentará identificar que tan probable es que un contribuyente migre desde el mundo en papel al electrónico. En otras palabras, buscaremos conocer cuáles son los factores que determinan que un contribuyente de forma voluntaria opte por cumplir sus obligaciones de emisión de documentos tributarios de forma electrónica, a diferencia de quienes lo harán solo si se ven obligados. Para ello, se utilizará información que caracteriza en diversas variables a los emisores de boleta electrónica, junto con su fecha de inscripción, para establecer si se vieron influenciados por el anuncio de la obligación, o comenzaron a utilizar el documento de forma completamente voluntaria.

Para responder esta pregunta se utilizará un modelo “*probit*”, que nos permitirá calcular la probabilidad de transitar de un modelo de emisión de boletas de ventas y servicios en papel a uno electrónico, considerando los hitos mencionados en párrafo anterior. De esta forma obtendremos un valioso insumo que nos ayudará a establecer algunas bases para comprender el comportamiento de los contribuyentes de cara a la modernización del Estado y la digitalización de trámites en nuestro país. Además, se debe tener en cuenta la calidad de referente de Chile en materia de documentos tributarios electrónicos a nivel internacional, por lo que el presente análisis puede ser de gran utilidad para futuras políticas públicas relacionadas, tanto en Chile como para otros países.

### 1. PROPÓSITO DE LA INVESTIGACIÓN

Chile, y en particular, el Servicio de Impuestos Internos (SII), han sido ejemplos a nivel internacional en materia de digitalización de trámites (Banco Interamericano de Desarrollo, 2021). A modo de ejemplo, la factura electrónica es desde hace años obligatoria, permitiendo al Estado chileno acceder a la información de todas las transacciones realizadas entre empresas. Así, el presente trabajo busca entregar un marco de referencia para futuras políticas públicas tanto para Chile como el extranjero, sobre la adopción de sistemas tecnológicos por parte de la ciudadanía y empresas. Para ello, se

analizará el caso de la obligatoriedad de la boleta electrónica de ventas y servicios, que inició en 2021 para todos los contribuyentes, identificando a aquellos que presentan una mayor dificultad para su adopción, de tal manera de contar con más información para elaborar estrategias y facilitar el cumplimiento de nuevas obligaciones.

A través de dicho análisis se buscará dar respuesta a la siguiente interrogante: ¿Qué factores influyen en la emisión voluntaria de documentos tributarios electrónicos por parte de los contribuyentes, y cuál es la incidencia en su comportamiento? Para ello, como se ha mencionado anteriormente, se analizará el caso de la boleta electrónica de ventas y servicios.

## 2. PRINCIPALES HIPÓTESIS

Al hablar de sistemas electrónicos o digitales, aparecen en el horizonte diversas barreras a las que se deben enfrentar los usuarios, las que impiden o dificultan la adopción de nuevas tecnologías. Estas dificultades se hacen especialmente relevantes en situaciones como el uso de documentación tributaria, puesto que, de no cumplir con lo indicado por el legislador, se incurre en faltas a la normativa, lo que puede traer serias consecuencias para el contribuyente.

Por lo tanto, no se debe cometer el error de minimizar o desconocer la existencia de estas dificultades, sino que, por el contrario, se debe poner especial atención a ellas, de tal forma de facilitar la adopción de estas herramientas, y en el caso particular que estamos analizando, facilitar el cumplimiento tributario de las personas y empresas.

Tomando en cuenta la experiencia acumulada desde la creación del sistema de emisión de documentos tributarios electrónicos, en el año 2003, los principales factores que se advierten a la hora de sumarse a la emisión voluntaria de este tipo de documentación son los siguientes:

### **- Usuarios con un acceso deficiente o irregular a internet**

También se incluye a aquellos que se encuentran ubicados en zonas geográficas lejanas a polos urbanos tienden a un menor uso herramientas tecnológicas. Cabe destacar que esta situación es considerada por el legislador, permitiendo la emisión de documentos tributarios en soporte papel a aquellos contribuyentes que poseen su domicilio en lugares sin acceso a conectividad de datos o de energía eléctrica.

### **- Usuarios más jóvenes o nativos digitales**

Tienen una mayor predisposición al uso de sistemas tecnológicos, en comparación de personas de mayor edad.

### **- Nivel de ingresos**

Migrar hacia sistemas tecnológicos trae consigo nuevos costos, tanto en la adquisición de infraestructura (computadores, dispositivos móviles), como de servicios (planes de datos).

### **- Tamaño de la empresa**

En el sentido de presentar un mayor desafío en su administración y control interno, tendrá un mayor incentivo a utilizar sistemas electrónicos, que micro o pequeñas empresas que solo cuentan con una sucursal.

### **- Fiscalización**

La utilización de sistemas electrónicos trae consigo una sensación de mayor control por parte de la autoridad tributaria hacia los contribuyentes, por lo que empresas que presentan un comportamiento tributario cuestionable o que incurren en constantes incumplimientos de sus obligaciones tienden a presentar una menor intención de uso de herramientas tecnológicas.

### 3. EXPERIENCIA EN EL USO DE DOCUMENTOS TRIBUTARIOS ELECTRÓNICOS

Conocer los alcances y resultados que ha tenido la implementación de la documentación tributaria en formato electrónico es de vital importancia para comprender el contexto en el que se desenvuelve esta política pública, y como también, para entender la relevancia que tiene el presente análisis.

En primer lugar, analizaremos nuestro país para lo cual se debe tener en consideración que en Chile se utilizan documentos diferenciados para transacciones que tienen como clientes a empresas (B2B) y a consumidores finales (B2C), ocupándose en el primer caso la factura electrónica y en el segundo la boleta electrónica de ventas y servicios. Si bien esta situación se repite en diferentes países, la factura electrónica es un documento mucho más consolidado en comparación con la boleta, donde su uso en formato electrónico de forma obligatoria está bastante menos desarrollado. Por este motivo la información sobre la boleta electrónica de venta y servicios es algo más escasa, a diferencia de la factura electrónica, para la cual existen variados estudios que muestran los positivos efectos en materia de recaudación y en disminución de la evasión de IVA con el uso de este documento, tanto en Chile como en el extranjero. Considerando aquello, se analizan las experiencias en materia de facturación electrónica, y su eventual similitud con la boleta de ventas y servicios, para analizar las ventajas que existen en el uso de documentación tributaria en formato electrónico para diversos países.

#### 3.1 Resultados en Chile

Desde el año 2014 se ha visto una disminución consistente en la evasión del impuesto al valor agregado (Servicio de Impuestos Internos, 2018), momento en que inició la obligación de emitir facturas electrónicas en nuestro país, desde un 23,2% el año 2014 a un 21,3% previsto para el 2018. Lo anterior fue reafirmado por el ministro de Hacienda de la época, Felipe Larraín, quien informó que la evasión de IVA cayó por primera vez del límite del 20%, gracias a la implementación de la factura electrónica (Gallardo, p. 2018).

Considerando la buena experiencia en esta materia se promulgó la que Moderniza la Legislación Tributaria (Ley N° 21.210, 2020). Esta ley, entre otras cosas, dispone que todas las boletas de ventas y servicios emitidas en papel deberán ser reemplazadas por una electrónica, con lo que se espera recaudar para el fisco US \$1.181 millones adicionales en los próximos tres años desde su implementación (Leiva, M. 2018), a pesar de los cuestionamientos iniciales realizados por varios expertos, quienes preveían una sobreestimación de la capacidad recaudatoria de esta medida (Céspedes et al., 2018).

En dicha senda, este año la institución informó que el mes de enero de 2021 registró un aumento de recaudación de un 17% de IVA (Servicio de Impuestos Internos, 2021), en el primer mes de inicio de la obligación de emisión en formato electrónico de las boletas, lo cual permite seguir combatiendo la evasión fiscal que se estima en torno al 20% para dicho impuesto.

#### 3.2 Resultados en el exterior

La evidencia en América Latina respecto del uso de la factura electrónica también es contundente (Banco Interamericano de Desarrollo, 2018). En el documento se detallan las principales ventajas de la implementación de la factura electrónica, que se resumen en: control tributario, dinámica económica, beneficios contables para contribuyentes y seguridad de la información, donde salvo el primer punto, el resto de las ventajas benefician directamente a los contribuyentes, elemento clave para su implementación.

Además, en aquel documento se muestra que tanto en Argentina, Ecuador y México mostraron aumentos de recaudación de IVA posterior a la implementación de la factura electrónica, a pesar de que la tasa de impuesto no cambió, aunque se debe tener en cuenta que dada la extensión del periodo evaluado puede que existan otros factores que expliquen la variación. Adicionalmente, en Ecuador y Argentina existen estudios que reafirman aquello. En el primer caso el IVA aumentó en un 24% en los contribuyentes que utilizaron factura electrónica, en comparación con quienes no lo hicieron (Banco Interamericano de Desarrollo, 2018). Por su parte en

el país transandino, existe evidencia estadísticamente significativa que existe una mejora en los niveles de ventas gravadas y de los débitos de IVA una vez que las empresas comienzan a emitir factura electrónica (Banco Interamericano de Desarrollo, 2018). Si bien en el caso de Uruguay el primer estudio mencionado no mostró aumentos en la recaudación, en otro documento se muestra que el régimen de Documentación Fiscal Electrónica (DFE) tuvo un efecto positivo del 3,7% en el monto de los pagos en dicho país (Banco Interamericano de Desarrollo, 2018).

Sin embargo, no solo en Latinoamérica se han estudiado los efectos positivos de la emisión de facturas en formato electrónico. En el estudio realizado en Corea del Sur se menciona que un 69,4% de los 334 encuestados estuvo de acuerdo o muy de acuerdo en que la factura electrónica ha contribuido a frenar la evasión del impuesto al valor agregado (Chul Lee H. 2016). Adicionalmente, se informa de otros beneficios, tales como la mayor eficiencia en las operaciones y en la gestión que pueden realizar las autoridades fiscales.

### 3.3 Experiencia con boleta electrónica

Como se ha mencionado anteriormente, la evidencia sobre el uso obligatorio de la boleta electrónica de ventas y servicios, y sus beneficios para las arcas fiscales y el mercado, es bastante menos generosa. No obstante, si se han analizado los desafíos que implica su implementación, estableciéndose que, si bien las brechas en cumplimiento por evasión de IVA son un catalizador importante para la digitalización de los documentos fiscales, mostrando buenos resultados en materia de factura electrónica en países como Brasil, México y Colombia, aunque hay una diferencia importante entre el mundo virtual y el mundo real, como los denomina el autor (Koch, B. 2017).

Otro aspecto relevante son las expectativas de crecimiento en su uso, especialmente potenciado por la Pandemia de covid-19, lo que ha traído un importante impulso tanto en la digitalización de trámites como en la forma en como los consumidores han cambiado sus hábitos de compra, optando cada vez con mayor frecuencia el comercio electrónico, existiendo grandes

expectativas de desarrollo para las transacciones tanto B2B como para las B2C, en las cuales se enmarca el uso de las boletas electrónicas de ventas y servicios, donde se mencionan las iniciativas de diversos países en esta materia (Koch, B. 2021). A destacar nuestro país, quien figura como líder en la región y además será usado como ejemplo por parte de Israel para la implementación de su registro de facturas electrónicas.

## 4. METODOLOGÍA Y DESARROLLO

Para el presente trabajo se cuenta con autorización del Servicio de Impuestos Internos para hacer uso de información de los contribuyentes emisores de boletas electrónicas de ventas y servicios, la cual es de corte transversal al mes de agosto de 2021, contabilizando un total de 466.616 empresas. Esta información consiste en diversas características de estos, sin embargo, no es posible su identificación, resguardando de esta forma la integridad de su información personal.

Tomando en cuenta la disponibilidad de datos, y la pregunta que buscamos responder, se determinó que el modelo más apropiado a utilizar corresponder a un modelo “probit”, el cual permite calcular la probabilidad de que un contribuyente transite de un modelo de emisión de boletas de ventas y servicios en papel a uno electrónico, considerando las variables descriptivas disponibles, donde la variable dependiente sería la inscripción o no en boleta electrónica para un determinado periodo de tiempo evaluado.

### 4.1 Periodos de tiempo a analizar

El análisis fue realizado para dos periodos diferentes de tiempo, de tal manera de identificar cambios en los patrones de comportamiento de los contribuyentes ante diferentes incentivos:

- Antes de anunciarse la obligación de emitir las boletas exclusivamente en formato electrónico. En este caso, se considera a las empresas inscritas con fecha igual o anterior a agosto de 2018.

- Una vez la obligación de emitir las boletas exclusivamente en formato electrónico se encuentra en régimen. En este caso, se considera a las empresas inscritas con posterioridad a febrero de 2021.

De esta forma se comparará la evolución de las variables antes mencionadas en estos periodos, de tal manera de identificar patrones que permitan comprender el impacto de cada una de ellas en la probabilidad de que un contribuyente opte por emitir sus documentos tributarios en formato electrónico, junto con determinar si existen modificaciones en el comportamiento de los contribuyentes ante ambos escenarios planteados.

## 4.2 Descripción de las variables

La unidad de análisis consistirá en cada contribuyente, para los cuales se construyó una base de datos que considera las siguientes variables descriptivas y de resultado.

### - *Tamaño del contribuyente*

Variable que puede obtener los valores 1, 2, 3 o 4, correspondiendo a Microempresa, Pequeña Empresa, Mediana Empresa y Gran Empresa respectivamente. Cabe mencionar que esta clasificación es la utilizada por el Servicio de Impuestos Internos (Ley N° 20.416, 2010), permitiendo considerar el efecto del ingreso de las empresas en la probabilidad de inscripción en boleta electrónica, junto con la dificultad en su administración.

### - *Ruralidad*

Variable que corresponde al porcentaje de población rural reside en una determinada comuna. El valor 0 corresponde a una comuna con un 100% de su población urbana, siendo utilizada como una aproximación a las eventuales dificultades de conectividad de datos, entendiéndose que, a mayor nivel de ruralidad, es probable que exista una menor disponibilidad del servicio de internet. Además, también presenta la restricción que, para contribuyentes ubicados en una misma comuna tendrán el mismo valor, sin considerar sus condiciones particulares.

### - *Cantidad de sucursales*

Variable que consiste en la cantidad de sucursales que posee informado el contribuyente ante el Servicio de Impuestos Internos. Esta variable, al igual que el tamaño, nos entrega información sobre la envergadura del contribuyente y los posibles problemas de administración que se ven solucionados mediante el uso de herramientas tecnológicas.

### - *Cantidad de boletas en papel autorizadas*

Variable que muestra la cantidad de boletas de ventas y servicios en soporte papel que fueron autorizadas por el SII a los contribuyentes, entregando información valiosa sobre el volumen de su operación.

### - *Edad tributaria*

Variable que considera los años desde el inicio de actividades del contribuyente hasta la obtención de la data utilizada (agosto 2021). Esta variable permitirá tener un acercamiento a los usuarios “más jóvenes” del sistema de boleta electrónica de ventas y servicios.

### - *Cantidad de incumplimientos en IVA*

Variable que nos entrega luces sobre su comportamiento tributario. Todos los contribuyentes emisores de boletas de ventas y servicios deben presentar mensualmente su Declaración Mensual de Impuestos a través del Formulario 29 (F29). Cada vez que una empresa no realiza esta declaración se genera una marca automática en los sistemas del Servicio de Impuestos Internos, por lo que a mayor cantidad de estos incumplimientos se asume un peor comportamiento tributario.

### - *Cantidad de incumplimientos de acreditación de domicilio*

Variable que nos entrega luces sobre su comportamiento tributario. Cada vez que un contribuyente modifica su domicilio, o agrega una nueva sucursal, debe acreditar este domicilio ante la autoridad tributaria, presentando documentación que respalde esta información (contrato de arriendo, certificado de dominio vigente, u otro). Cada vez que una empresa no realiza esta acción se

genera una marca automática en los sistemas del Servicio de Impuestos Internos, por lo que a mayor cantidad de estos incumplimientos se asume un peor comportamiento tributario.

#### **- Riesgo global**

Variable que puede obtener los vales 1, 2, 3 y 4, refiriéndose a un nivel de riesgo Bajo, Clave, Medio y Alto respectivamente. El Servicio de Impuestos Internos define al riesgo global como *“un indicador de comportamiento histórico que agrupa a los contribuyentes en cuatro categorías de acuerdo con la probabilidad de incumplir con las obligaciones tributarias y las consecuencias que estos incumplimientos pudieran tener en la recaudación, en los procesos o en la imagen del Servicio”* (Servicio de Impuestos Internos, 2021).

#### **- Afecto a IVA**

Variable que indica si un contribuyente posee actividades afectas al impuesto al valor agregado, o solo posee actividades no afectas o exentas a dicho tributo, lo que nos permitirá identificar si las actividades económicas del contribuyente están relacionadas con la probabilidad de uso de documentos electrónicos.

#### **- Inscripción como emisor de boletas electrónicas**

Variable (Inscrito o No Inscrito) que será utilizada como variable dependiente siendo evaluada en diferentes periodos en el tiempo. Esta variable nos permitirá calcular la influencia del resto de variables en la probabilidad de inscripción en boleta electrónica por parte de los contribuyentes.

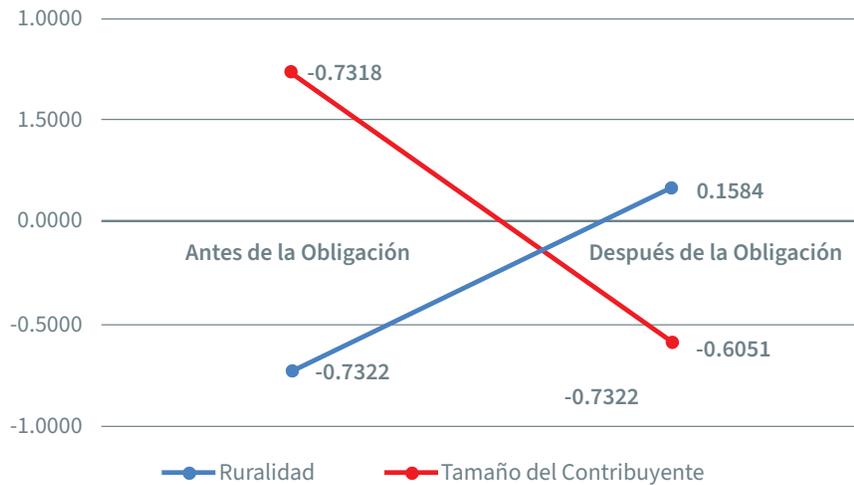
### **4.3 Principales hallazgos**

Los hallazgos más relevantes ocurren con las variables “Ruralidad” y “Tamaño del Contribuyente”, puesto que muestran un brusco cambio de comportamiento entre los dos periodos de tiempo analizados. Mientras que previo al inicio de la obligación un contribuyente ubicado en una zona rural tiene una tendencia considerablemente menor a utilizar documentos tributarios electrónicos de forma voluntaria, una empresa de mayor tamaño tiene un comportamiento opuesto, es decir, presenta una mayor probabilidad de utilizar el sistema de boletas electrónicas.

Ambas aseveraciones son consistentes con las hipótesis planteadas al inicio del presente trabajo, sin embargo, una vez la obligación ya se encuentra operativa la influencia de estas variables da un vuelco inesperado en primera instancia. Ahora, los contribuyentes de zonas más rurales tenderían a ser más receptivos a la hora de inscribirse como emisores de boletas electrónicas, mientras que las empresas más grandes muestran un comportamiento opuesto.

## Gráfico 1

### Variables ruralidad y tamaño del contribuyente



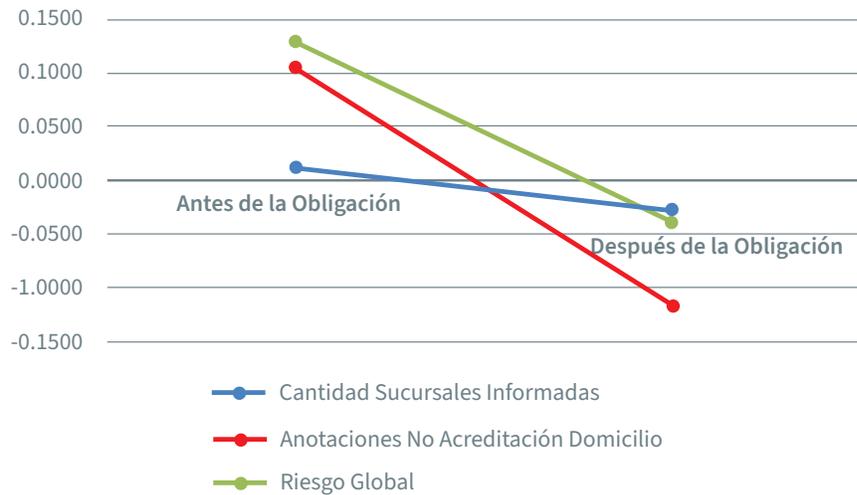
**Fuente:** Elaboración propia, en base a información SII.

En el caso de la variable “Ruralidad”, su comportamiento parece indicar que son contribuyentes que en general poseen un buen comportamiento tributario, cumpliendo con las obligaciones establecidas por la autoridad. Sin embargo, mientras estos trámites no sean de carácter obligatorio, preferirían mantener sus procesos y procedimientos sin mayores modificaciones, dejando poco espacio para innovaciones. Esto último se puede explicar por la brecha tecnológica que puede existir en estas zonas geográficas, donde más allá de la conectividad de internet, servicios de valor agregado o el desarrollo de nuevas herramientas de gestión de sus negocios parecen quedar en un segundo plano. Otra explicación plausible radica en una mayor tendencia a cumplir con sus obligaciones, ya sea, por temor a la autoridad tributaria como también, a la menor disponibilidad de recursos para el pago de eventuales multas o sanciones.

Por otra parte, al hablar de las empresas de mayor tamaño, éstas tenían un gran incentivo para operar con boletas electrónicas de forma voluntaria, el cual consiste en los beneficios que esta modalidad presenta para la gestión y administración del negocio, por lo que no es de extrañar que presentaran un efecto positivo previo a la obligación. No obstante, si a marzo del año 2021 aún quedaban empresas medianas o grandes que continuaban operando con sistemas analógicos de emisión de boletas de ventas y servicios, muy probablemente se debe a que no deseaban migrar hacia un modelo electrónico de emisión. Razones para lo anterior hay variadas, las cuales van desde culturas organizacionales conservadoras hasta empresas que reniegan de los sistemas tecnológicos para evitar entregar información a la autoridad tributaria, evitando de esta forma eventuales fiscalizaciones o incluso sanciones, como también una mayor capacidad económica para afrontar dichas consecuencias.

**Gráfico 2**

**Otras variables que cambian su efecto**



**Fuente:** Elaboración propia, en base a información SII.

Siguiendo en esta línea de comportamiento tributario, vemos como otras variables que modifican su efecto entre ambas etapas, y que tiene como objetivo capturar el efecto del comportamiento tributario, se comportan de la misma forma. Estas son “Anotaciones No Acreditación de Domicilio” y “Riesgo”, las cuales presentan un comportamiento consistente con la variable Tamaño, lo cual parece refrendar en parte la hipótesis sobre contribuyentes que presentan un eventual mal comportamiento tributario, cuando hablamos de los medianos o grandes, lo que podría explicar la menor probabilidad de inscripción en boleta electrónica cuando ya están obligados.

Cabe mencionar que en gráfica anterior se aprecia que la variable “Cantidad de Sucursales” se comporta de manera similar a las otras variables descritas, lo

que también nos permite sacar algunas conclusiones sobre los contribuyentes que presentan un mayor tamaño o envergadura en su operación, y sobre como la obligatoriedad de emitir boletas de ventas y servicios en formato electrónico los afecta de forma negativa en su probabilidad de inscripción como emisores de boleta electrónica.

Finalmente, otras variables no fueron incorporadas a los gráficos anteriores como lo son la “Edad Tributaria”, “Cantidad de Boletas Timbradas”, “Afecto a IVA” y “Anotaciones No Presentación F29”, debido a que, independiente del periodo de tiempo analizado, siempre influyen positivamente a la inscripción en boleta electrónica de ventas y servicios, no viéndose modificado su comportamiento como en los casos antes analizados.

## CONCLUSIÓN

El presente trabajo nació con la intención de aportar con información sobre el comportamiento de los contribuyentes ante la emisión de su documentación tributaria de forma electrónica, específicamente en documentos remitidos al consumidor final (B2C), es decir, boletas de ventas y servicios, y de esta forma, servir de referencia para futuras políticas públicas en la materia, entregando elementos para determinar qué tipo de usuarios presentará mayores dificultades o mayor resistencia al cambio, para focalizar de mejor manera los esfuerzos en la implementación de los proyectos. Esto incluso podría ser extrapolable a la digitalización de trámites a nivel general, materia que ha tomado una especial relevancia en el último tiempo dado la pandemia de Covid-19.

Al establecer que existen factores que permiten determinar de forma previa que un grupo de contribuyentes tendrá mayores dificultades para emitir sus documentos de forma electrónica, y cuál es la incidencia de estos determinantes en el comportamiento de los contribuyentes, se pueden realizar recomendaciones para realizar diferentes estrategias que faciliten la adopción de nuevas tecnologías por parte de los usuarios, de acuerdo con el segmento al que pertenecen.

Al analizar los resultados del modelo utilizando, tanto para antes y después de iniciada la obligación de emisión de boletas electrónicas de ventas y servicios en formato electrónico, se ha corroborado la existencia de ciertos patrones de comportamiento, como también la existencia de ciertas variables que nos ayudarán a entender, e incluso predecir, que grupo de contribuyentes ingresará de forma voluntaria al mundo electrónico de emisión, o por el contrario, solo lo harán cuando esto sea inevitable (y aun así mostrarán cierta reticencia).

En particular, se observa un comportamiento llamativo para las empresas de más grandes, ya sea por su nivel de ventas o por la envergadura de su operación, quienes pasan de poseer una muy alta probabilidad de uso de documentación electrónica antes de que la obligación sea una realidad, a presentar una tendencia menor en su uso en el escenario siguiente, lo que debiera ser una señal de alerta para la autoridad tributaria, quienes deberían poner una especial atención sobre este grupo de contribuyentes. Por otro lado, se rompe de cierta forma el mito con los contribuyentes rurales, quienes, ante la inevitabilidad de la emisión electrónica, presentan una mayor tendencia a cumplir con esta obligación, a pesar de sus limitaciones.

A su vez, el análisis realizado permite identificar algunas variables diferentes a las antes mencionadas que si tienen incidencia en la forma en como los contribuyentes se enfrentan a las obligaciones en materia de digitalización de trámites que impone la autoridad, como lo son el riesgo global calculado por el Servicio de Impuestos Internos y los incumplimientos en materia de acreditación de domicilio por parte de los contribuyentes, ambas variables asociadas al comportamiento tributario que vigila celosamente dicha institución. Por otro lado, se descartan algunas que inicialmente podrían parecer atractivas, como la cantidad de boletas timbradas en papel, los incumplimientos en materia de declaraciones mensuales de impuesto a través del formulario 29, y la edad tributaria. Es especialmente destacable lo relativo a la declaración del conocido F29, ya que es una variable especialmente relevante para el Servicio de Impuestos, pero que aparentemente no tiene mayor influencia en la adopción de documentación tributaria electrónica por parte de las empresas.

No obstante, al ser una primera aproximación a este universo, se deben tomar con cautela las conclusiones antes expuestas, las cuales deberán ser robustecidas a futuro incorporando otras variables que no pudieron ser añadidas al presente estudio, como lo es por ejemplo los niveles de conectividad de internet (asimilados en Ruralidad), y la edad de las personas dueñas o socios de las empresa (y no así la edad tributaria), entre otros. Además, sería altamente recomendable evaluar las variables en diferentes periodos de tiempo, analizando el comportamiento de las empresas ante diferentes incentivos, aplicando un análisis de economía política de las instituciones. Sería muy interesante analizar cómo se fue modificando la probabilidad de inscripción en la boleta electrónica desde el anuncio de su futura obligatoriedad, la creación del Sistema de Emisión de Boletas Electrónicas Gratuito del SII en agosto de 2020, el posterior retraso de algunos meses de la obligatoriedad (Ley N° 21.256, 2020), hasta que efectivamente la obligación fuese una realidad para todas las empresas.

Sin embargo, a pesar de las limitantes mencionadas en el párrafo anterior, las conclusiones de este trabajo dan una señal de alerta y llaman a repensar las lógicas, planteamientos y eventuales prejuicios que se poseen a la hora de digitalizar ciertos trámites, y con mayor razón, cuando se obliga a su realización de forma

electrónica. Queda especialmente en manifiesto con los contribuyentes rurales, quienes, a pesar de tener una evidente mayor dificultad de incorporarse al mundo electrónico de forma voluntaria, presentan un mejor comportamiento ante la obligación.

Esto último hace pensar que, con el apoyo y asesorías adecuadas, empresas que en primera instancia puedan presentar una brecha digital relevante, pueden migrar hacia soluciones tecnológicas sin la necesidad de una ley que los fuerce a ello, lo que trae consigo una serie de beneficios, tanto para las mismas empresas como para el Estado. Además de los costos económicos y políticos de la tramitación de un proyecto de ley, especialmente costoso cuando la temática es de índole tributario, una mejor aproximación a las necesidades y comportamiento de los contribuyentes ante los desafíos de la digitalización puede evitar que las instituciones que realicen proyectos de este tipo ejerzan esfuerzos innecesarios en la identificación de estos contribuyentes, y por el contrario, enfocar sus recursos en aquellos que tenderán a incumplir con sus futuras obligaciones, a pesar que aparenten una mayor inclinación a hacerlo.

## REFERENCIAS

- Banco Interamericano de Desarrollo. (2018, enero). Análisis del impacto de la factura electrónica en Argentina.
- Banco Interamericano de Desarrollo. (2018, enero). Factura electrónica y cumplimiento tributario: Evidencia a partir de un enfoque cuasi-experimental.
- Banco Interamericano de Desarrollo. (2018, enero). Facturación Electrónica en Ecuador: Evaluación de impacto en el cumplimiento tributario.
- Banco Interamericano de Desarrollo. (2018, marzo). Factura Electrónica en América Latina.
- Banco Interamericano de Desarrollo. (2021, diciembre). Transformación digital en las administraciones de América Latina: Chile.
- Céspedes, L., Cuevas, A., Ffrench-Davies, R., Larraín, G., Micco, A., Piedrabuena, B., Rodríguez, J., Rojas, R. y Ugarte, A. (2018). Análisis del Proyecto de Ley de “Modernización Tributaria”. Informe Final. Centro Democracia y Comunidad.
- Chul Lee, Hyung. (2016). Can Electronic Tax Invoicing Improve Tax Compliance? A Case Study of the Republic of Korea’s Electronic Tax Invoicing for Value-Added Tax. World Bank Group.
- Gallardo, P. (2018, junio). Evasión de IVA cae por primera vez del 20% por factura electrónica. Diario La Tercera. Disponible en: <https://www.latercera.com/pulso/noticia/evasion-iva-cae-primera-vez-del-20-factura-electronica/206435/>
- Koch, B. (2017). E-Invoicing / E-Billing Significant Market Transition lies ahead. Billentis.
- Koch, B. (2021). E-Invoicing / E-Billing International Market Overview & Forecast. Billentis.
- Leiva, M. (2018, diciembre). Reforma Tributaria: SII defendió recaudación de boleta electrónica. Diario La Tercera. Disponible en: <https://www.latercera.com/pulso/noticia/reforma-tributaria-sii-defendio-recaudacion-boleta-electronica/442878/>

## Legislación

- Ley N° 20.416 Fija Normas Especiales para las Empresas de Menor Tamaño”, Diario Oficial de la República de Chile, Chile, miércoles 10 de febrero de 2010, pp. S/pág.
- Ley N° 21.210 Moderniza la Legislación Tributaria”, Diario Oficial de la República de Chile, Chile, lunes 24 de febrero de 2020, pp. S/pág.
- Ley N° 21.256 Establece Medidas Tributarias que forman parte del Plan de Emergencia para la Reactivación Económica y del Empleo en un marco de Convergencia Fiscal de Mediano Plazo”, Diario Oficial de la República de Chile, Chile, miércoles 02 de septiembre de 2020, pp. S/pág.
- Servicio de Impuestos Internos (2018). Serie de Evasión en el IVA empalmada 2003 – 2018. Disponible en: [https://www.sii.cl/sobre\\_el\\_sii/economico-tributario.html](https://www.sii.cl/sobre_el_sii/economico-tributario.html)

## ANEXOS TÉCNICOS

### 1. Resumen de las variables utilizadas

En la Tabla 1 se resumen las variables antes mencionadas, indicando tanto su tipo como su codificación y fuente de extracción.

**Tabla 1**  
Resumen de variables

Variable	Tipo	Codificación	Fuente
Inscripción como emisor de boletas electrónicas (Y)	Dependiente	Dicotómica	SII
Tamaño del contribuyente	Independiente	Discreta	SII
Ruralidad	<i>Independiente</i>	Continua	INE
Cantidad de sucursales	Independiente	Discreta	SII
Cantidad de boletas en papel autorizadas	Independiente	Continua	SII
Edad tributaria	Independiente	Discreta	SII
Cantidad de incumplimientos en IVA	Independiente	Discreta	SII
Cantidad de incumplimientos de acreditación de domicilio	Independiente	Discreta	SII
Riesgo global	Independiente	Discreta	SII
Afecto a IVA	Independiente	Dicotómica	SII

**Fuente:** Elaboración propia.

## 2. Análisis del modelo antes de la obligación

Desarrollando el modelo *probit* para la situación de los contribuyentes previo al anuncio de la obligatoriedad de emisión de boletas electrónicas de ventas y servicios, obtenemos los siguientes valores para los coeficientes que acompañan a cada variable estudiada. Cabe

recordar que el modelo en este periodo de tiempo tiene por objetivo calcular la probabilidad de uso de la boleta en su formato electrónico de forma voluntaria, de acuerdo con la siguiente expresión:

$$Y = -3,39 + 0,0092X_1 + 0,0003X_2 + 0,0061X_3 + 0,1007X_4 - 0,7322X_5 + 0,1267X_6 + 0,7318X_9$$

**Tabla 2**  
Resultados modelo antes de la obligación

Variable	Coefficiente	Valor P	
Intercepto	-3.3930	< 2e <sup>-16</sup>	***
Cantidad Sucursales Informadas (X <sub>1</sub> )	0.0092	6,46e <sup>-14</sup>	***
Cantidad Boletas Timbradas (X <sub>2</sub> )	0.0003	0,00349	**
Anotaciones No Presentación F29 (X <sub>3</sub> )	0.0061	< 2e <sup>-16</sup>	***
Anotaciones No Acreditación Domicilio (X <sub>4</sub> )	0.1007	< 2e <sup>-16</sup>	***
Nivel de Ruralidad (X <sub>5</sub> )	-0.7322	< 2e <sup>-16</sup>	***
Riesgo Global (X <sub>6</sub> )	0.1267	< 2e <sup>-16</sup>	***
Afecto a IVA (X <sub>7</sub> )	0.0079	0,69479	
Edad Tributaria (X <sub>8</sub> )	0.0009	0,08274	
Tamaño del Contribuyente (X <sub>t</sub> )	0.7318	< 2e <sup>-16</sup>	***

**Fuente:** Elaboración propia.

Se aprecia que algunas hipótesis iniciales se cumplen, en el sentido que contribuyentes de un mayor tamaño o con mayores ventas presentan una mayor probabilidad de inscribirse de forma voluntaria como emisores electrónicos. Esto se aprecia en los coeficientes asociados a las variables “Cantidad de Sucursales” y “Tamaño del Contribuyente”, que presentan un valor positivo, lo que indica que a mayores ventas es más probable el uso de documentos electrónicos.

Por el contrario, la variable ruralidad presenta el comportamiento opuesto, ya que a un mayor nivel de población rural de la comuna a la que pertenece la empresa, existe una menor probabilidad de que esta se incorpore de forma voluntaria a la emisión de boletas electrónicas. Esto también es consistente con lo planteado a nivel de hipótesis, puesto que la variable ruralidad nos ayuda a acercarnos a la realidad

de contribuyentes con dificultades en la conexión de internet, o que poseen una mayor brecha digital.

El resto de las variables parecen correlacionarse de manera positiva con la probabilidad de inscribirse voluntariamente como usuario de boletas electrónicas, destacando las relacionadas con el comportamiento del contribuyente, lo que en primera instancia iría en contra de la hipótesis inicial que plantea que una empresa con mal comportamiento tributario tendería a presentar una menor propensión de uso de documentos en formato electrónico. Por otro lado, la calidad de afecto o exento del impuesto al valor agregado, como la edad tributaria no son significativas, al no cumplirse la hipótesis mediante la observación del “valor p” obtenido para el estimador, por lo que aquellas variables no influyen en el comportamiento de los contribuyentes en esta etapa.

### 3. Análisis del modelo posterior a la obligación

Ahora se analiza la variable dependiente una vez la obligación de emitir el documento se encuentra en régimen, obteniendo los siguientes resultados:

$$Y = 1,222 - 0,0285X_1 + 0,0002X_2 + 0,002X_3 - 0,1184X_4 + 0,1584X_5 - 0,0401X_6 + 0,1075X_7 + 0,004X_8 - 0,6051X_9$$

**Tabla 3**  
**Resultado modelo después de la obligación**

Variable	Coefficiente	Valor P	
Intercepto	1.2220	$< 2e^{-16}$	***
Cantidad Sucursales Informadas ( $X_1$ )	-0.0285	$< 2e^{-16}$	***
Cantidad Boletas Timbradas ( $X_2$ )	0.0002	0,014	*
Anotaciones No Presentación F29 ( $X_3$ )	0.0020	$< 2e^{-16}$	***
Anotaciones No Acreditación Domicilio ( $X_4$ )	-0.1184	$< 2e^{-16}$	***
Nivel de Ruralidad ( $X_5$ )	0.1584	$< 2e^{-16}$	***
Riesgo Global ( $X_6$ )	-0.0401	$< 2e^{-16}$	***
Afecto a IVA ( $X_7$ )	0.1075	$< 2e^{-16}$	***
Edad Tributaria ( $X_8$ )	0.0040	$< 2e^{-16}$	***
Tamaño del Contribuyente ( $X_9$ )	-0.6051	$< 2e^{-16}$	***

**Fuente:** Elaboración propia

Una vez implementada la obligación se visualiza el cambio en el efecto de las variables sobre la probabilidad de incorporarse como emisores de boletas electrónicas. Destaca principalmente la Ruralidad, que ahora pasa a ser un coeficiente positivo, lo que indica que a mayor proporción de población rural existe una probabilidad más alta de incorporarse como emisor electrónico, lo que contradice en cierta forma a las ideas previstas en las hipótesis del presente trabajo.

En contrapartida, en esta etapa el comportamiento tributario negativo de los contribuyentes disminuye su influencia en la probabilidad de incorporarse como emisores electrónicos, y en el caso de las anotaciones

por no acreditación de domicilio, incluso se visualiza un efecto negativo. Lo mismo ocurre con la variable Riesgo y otras que nos ayudan a determinar el tamaño del contribuyente.

Cabe mencionar que las variables relacionadas a la edad tributaria del contribuyente y su calidad de afecto o exento al impuesto al valor agregado, en este caso su influencia es significativa, en comparación con el periodo anterior al inicio de la obligatoriedad. Respecto de la cantidad de boletas en papel timbradas no parecen mostrar diferencias entre los distintos periodos de tiempo analizados, teniendo todas ellas un impacto positivo en la probabilidad de inscripción.

# Paraísos fiscales: “Cuarentena Fiscal” en los domicilios de conveniencia y sociedades base. Enfoque peruano

Sonia Jackeline Miranda Ávalos

## SINOPSIS

El objetivo del presente artículo es mostrar una medida antiparaíso fiscal denominada cuarentena fiscal y las estructuras de los paraísos fiscales tales como los domicilios por conveniencia y las sociedades base. Reconocer el apocamiento a la transparencia fiscal sobre este tipo de países que en su soberanía fiscal deciden incentivar el ocultamiento de ingresos y con ello erosionar las bases imponibles de los países generadores de renta. Nuestro

estudio es descriptivo, cualitativo a través de fuentes documentales con revisión bibliográfica. Como resultado consideramos la aplicación de la cuarentena fiscal por dos ejercicios siguientes de la salida de los nacionales peruanos a los países considerados no cooperantes o de baja o nula imposición como una alternativa para la lucha contra la elusión y evasión tributaria.

**PALABRAS CLAVE:** Paraísos fiscales, Cuarenta fiscal, Sociedades base, Sociedades por conveniencia

## CONTENIDO

Introducción

1. Bases teóricas
2. Estructura de los paraísos fiscales
3. Estrategias de “planeación fiscal” utilizadas por las compañías para reducir su carga fiscal a partir de paraísos fiscales

4. Medidas anti-paraísos fiscales

Conclusión

Referencias

## AUTORA

Docente de la escuela de Gestión Tributaria de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos; Magister en Política y Gestión tributaria con mención en Auditoría Tributaria de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos.

## INTRODUCCIÓN

Los países o territorios no cooperantes o de baja o nula imposición denominada incorporada por OCDE a los llamados paraísos fiscales o guaridas fiscales son una realidad latente desde la existencia de las islas aisladas en la Grecia antigua hasta el pleno siglo XXI, siendo la libertad de cualquier Estado bajo su poder de soberanía elegir el régimen tributario que más le compete; bajo las premisas señaladas los demás Estados no pueden hacer nada contra la libertad y la soberanía fiscal, salvo convenios de mutuo acuerdo, de lo contrario los países incorporan en su legislación barreras para menguar el traslado de los beneficios a este tipo de países, además que aparecen las famosas listas negras o grises publicadas tanto por la OCDE o la Unión Europea, en el Perú tenemos una lista de 44 países considerados países no cooperantes o de baja o nula imposición publicado vía decreto supremo N° 340-2018-EF.

Estas guaridas fiscales son utilizadas como estrategias de planificación fiscal que a nuestra posición son agresivas dependiendo del caso en concreto, utilizadas por la compañía para reducir su carga fiscal, mediante la aplicación de estructuras motivados por protección patrimonial, diversificación de inversiones y por ahorros tributarios tales como los domicilios de conveniencia, sociedades base, sociedades instrumentales y sociedades prestadoras de servicios. Nuestro artículo se enfocará en los domicilios por conveniencia y en las sociedades base es así que para contrarrestar estas estructuras aparecen las medidas anti-paraísos fiscales entre ellas la cuarentena fiscal, medida que se aplica en la literatura española, prevista en su art. 8° inciso 2 de la Ley de Impuesto a la Renta sobre personas físicas (Ley 35/2006 de IRPF).

En el enfoque peruano no tenemos esta medida para contrarrestar el traslado de beneficios a países de baja o nula imposición o no cooperantes, ¿sería recomendable su aplicación en Perú y en los demás países? El desarrollo del presente artículo pretende mostrar y poner en análisis al lector una problemática latente y reflexión del accionar de nuestros países donde residimos es suficiente o como deberíamos mejorar

mediante la aplicación de las buenas prácticas en este caso en particular el uso de la “Cuarentena Fiscal”.

## 1. BASES TEÓRICAS

### 1.1 Paraísos fiscales o países de baja o nula imposición

#### 1.1.1 Antecedentes

El concepto paraísos fiscales ha estado presente en la historia de la humanidad, Charles Adams, en su libro “Relatos de los paraísos fiscales: chiflados, bandidos y estafadores”, señala que los paraísos fiscales no son nada nuevo. Algunos historiadores mencionan la existencia de islas aisladas que eran especies de paraísos fiscales desde la Grecia Antigua tal como señala BBC Mundo.

El más increíble paraíso fiscal en el mundo antiguo fue establecido por los romanos en el siglo II A.C. en la isla de Delos, en el mar Egeo. Adams explica que los paraísos fiscales jugaron un papel muy importante en el crecimiento y estabilidad del Imperio Romano, tal es así que el gobierno romano premiaba a ciudades que le eran fieles dándoles el estatuto de puertos libres de impuestos o Libertas. Libertad en el mundo antiguo significaba nada más libertad de impuestos. El tributo en cambio, según el historiador Cícero, era más bien un castigo para todos los que se rebelaban contra Roma. Por ello muchas ciudades apoyaron de forma entusiasta la expansión del Imperio romano a cambio de este estatus es decir el de puertos libres de impuestos, una política que fue particularmente popular en los tiempos del emperador Julio César.

El término paraíso fiscal comenzó a acuñarse desde los años 50, aunque no es claro por qué y cómo se acuñó. Sin embargo, las bases de los paraísos fiscales tal como los conocemos hoy en día, es decir, territorios cuya ley fiscal permite cero o muy bajos impuestos a fin de atraer clientes del extranjero, emergieron en el siglo XIX.

El profesor Ronen Palan en su libro “Historia de los paraísos fiscales”, señala que de los primeros ejemplos

de estos territorios no eran naciones independientes, sino los estados de EE.UU. Nueva Jersey y Delaware así lo señala el portal BBC Mundo<sup>1</sup>.

A fines del siglo XIX, se implementaron la política de “incorporación fácil”, que es utilizada por todos los paraísos fiscales hoy en día.

Esta política permite que alguien “compre cualquier compañía prefabricada y comience a comercializar en menos de 24 horas”. Es decir, que la compañía ya está estructurada y sólo hay que poner los nombres de los dueños.

Al mismo tiempo, estos estados crearon condiciones altamente favorables.

El profesor Ronen Palan en su libro “Historia de los paraísos fiscales” cuenta que Nueva Jersey atraía mucho a las corporaciones debido a sus leyes liberales “de incorporación de empresas” y por sus bajos niveles de impuestos.

El modelo fue tan exitoso que fue traído posteriormente a Europa a inicios del siglo XX. Varios cantones suizos, particularmente el empobrecido cantón de Zug, no lejos de Zúrich, copió esta práctica. El triángulo Zúrich-Zug-Liechtenstein surgió como un verdadero centro de paraísos fiscales en Europa en los años 20.

Otra pieza clave del concepto moderno de paraísos fiscales fue creada por los británicos. Se trata del concepto de residencia virtual de una empresa.

“Debemos darle crédito a los tribunales británicos por la creación de la técnica de residencia virtuales que le permite a compañías incorporarse en Reino Unido sin pagar impuesto, un desarrollo que algunos creen es la pieza clave del fenómeno de los paraísos fiscales”. (BBC Mundo, 2016).

Es así que hoy en día, los paraísos fiscales conforman una parte importante de la economía mundial.

Según un artículo publicado por Bloomberg citado por BBC Mundo, una tercera parte de las 200 personas más ricas del mundo, con una riqueza estimada en US\$2,9 trillones, controlan parte de su fortuna personal a través de una compañía ubicada en estos paraísos. Y es por eso que también son tan controvertidos. Estos son también una pieza clave en la inequidad del mundo, ya que facilitan que el llamado 1% evada sus responsabilidades sociales, mientras que la clase media y los más pobres tienen que cumplir con el pago de sus impuestos. (BBC Mundo, 2016).

Esta inequidad que se encuentra en relación inversa con la justicia tributaria, al trasladar sus rentas a países de baja o nula imposición, sin considerar el lugar de la fuente de dicha riqueza.

Esté es un fenómeno que requiere ser menguando, sin embargo, el ámbito político y la soberanía de cada país hacen que aún tengamos estos fenómenos fiscales, tal es así que Luxemburgo e Irlanda no aparecen como paraísos fiscales por la unión europea a pesar de que en la práctica lo son, he allí la importancia del tema a investigar en el presente artículo.

### 1.1.2 Definición

No existe una definición oficial o estandarizada que explique exactamente lo que debe entenderse por paraíso fiscal, dentro de sus denominaciones, también se les denomina sociedades off shore (Costa Afuera) el término Offshore es más un término coloquial que una descripción jurídica y fue utilizado en la navegación principalmente en el Reino, Unido.

Según el Diccionario de Administración y Finanzas de (Rosenberg, 1989) es definido como un país con leyes fiscales muy favorables para el establecimiento de la residencia legal de personas físicas o jurídicas que quieren pagar menos impuestos.

A su vez, el Diccionario contable, Administrativo, Fiscal de José Isauro (López, 2004) lo define como

1 <https://www.bbc.com/mundo>

jurisdicciones que dentro de su administración tributaria no contemplan normas que regulen la generación de un impuesto sobre el ingreso o lo hacen a tasas mínimas o simbólicas, en relación con otros sistemas de Administración Tributaria.

El Diccionario para juristas de (Palomar, 2003) señala que un paraíso fiscal es un lugar donde la ausencia o parvedad de impuestos y controles financieros aplicables a los extranjeros residentes constituye un eficaz incentivo para atraer a empresas e inversores del exterior.

De esta forma, podemos concluir, que los paraísos fiscales son aquellos países que permiten de alguna forma ya sea legal o no, favorecer a los inversionistas extranjeros o bien con sus bancos otorgan facilidades para favorecer sus economías locales y así atraer mayor capital e inversión a su país (Davizon, 2014).

Se trata pues de territorios cuyas regulaciones, fundamentalmente fiscales y financieras, son establecidas con el fin de atraer dinero procedente del exterior que no tendrá como destino la actividad productiva del país receptor. Hablamos entonces de paraísos fiscales sólo para extranjeros, ya que para los residentes las regulaciones suelen ser mucho más estrictas. Es la razón por la que se habla también de sistemas duales: un sistema de juego muy flexible y laxo para los extranjeros que convive con un sistema fuertemente regulado y supervisado para los residentes.

Habría que realizarnos la pregunta, ¿Quiénes y cómo utilizan los paraísos fiscales?

El uso de los paraísos fiscales corre fundamentalmente por parte de tres tipos de agentes diferentes: bancos, empresas transnacionales e individuos de grandes patrimonios. Si bien todos estos agentes se aprovechan de los paraísos fiscales en beneficio propio, sus fines concretos y sus mecanismos difieren de unos a otros (Garzon, 2011).

Asimismo, Chávez señala: Un “Paraíso Fiscal” puede ser un país, un territorio, una determinada región o también una actividad económica que se busca privilegiar frente al resto, con la finalidad de captar fuertes inversiones,

constituir sociedades, acoger personas físicas (naturales) con grandes capitales, etc. Dicho de otro modo, los paraísos fiscales son aquellos sitios que atraen a los inversores extranjeros por el trato fiscal favorable que reciben. Conforme se puede apreciar, el término “paraíso fiscal” admite múltiples posibilidades, por ello es recomendable utilizar el término “países o zonas de baja tributación”.

En la práctica, los gobiernos utilizan dos grandes métodos para la “identificación, caza y captura” de los paraísos fiscales. El primero consiste en preparar listas negras de paraísos fiscales. La otra opción es la de confeccionar una lista de características definidoras de lo que es un paraíso fiscal. De este modo, cualquier país o territorio que cumpla los “requisitos” de la lista, merecerá la distinción.

Ya que el primer método enunciado me parece ineficaz por su falta de dinamismo, voy a enumerar las características básicas de los paraísos fiscales.

#### **a. Características básicas de los Paraísos Fiscales**

- Existencia de un sistema dual, de tal forma que existe un régimen fiscal, de control de cambios, bancario, etc., diferente según se aplique a los nacionales de ese paraíso o a los titulares de terceros Estados que se amparen en el mismo.

La confidencialidad, el secreto y el anonimato en que se desarrollan la titularidad y los movimientos de las cuentas bancarias, las transacciones de todo tipo, la titularidad de las acciones de las sociedades domiciliadas en el mismo, etc. amparadas todas ellas en el secreto bancario, comercial, administrativo y registral.

- Existencia de una ley restrictiva que impide el levantamiento del secreto bancario y de los límites de información (escasa y con nula trascendencia tributaria) que pueden obtenerse de los registros públicos, la propia administración fiscal rechaza cualquier tipo de asistencia mutua y de intercambio de información con otras administraciones fiscales estén o no amparadas en convenios para evitar la doble imposición internacional.

- Estas jurisdicciones impiden la negociación de cualquier clase de convenio que incluya una cláusula que regule el intercambio de información, siendo este uno de los indicadores que refleja, frente a la comunidad internacional, la voluntad de estos países de configurarse como una zona de tributación privilegiada.

- Incluso disponiendo de dicha cláusula, en la práctica, estas actuaciones se ven limitadas o anuladas alegando que la realización de las mismas supone desvelar un secreto comercial o industrial, o bien aduciendo razones de práctica administrativa que impiden su aplicación, finalmente pueden optar por dilatar los plazos a la hora de entregar la documentación requerida.

- Hay una ausencia de cualquier norma que limite o controle los movimientos de capitales que tienen su origen o destino en un paraíso fiscal. Esta ausencia de normas restrictivas en materia de control de cambios permite el reciclaje de capitales utilizando como soporte la estructura jurídica y fiscal que ofrece el paraíso fiscal.

- Para que este esquema funcione es necesaria la existencia de una red de comunicaciones, de todo tipo, que favorezca el movimiento de bienes y personas, bienes y servicios, así como la existencia de una infraestructura jurídica, contable y fiscal que permita el acceso a asesores, consejeros y profesionales especialistas en el aprovechamiento de las ventajas que ofrece el paraíso fiscal.

- Incluso en algunos casos se dispone de una infraestructura turística y clima favorable que permite atraer a los inversores de forma económica y como opción de ocio.

- Algunos países en vías de desarrollo o inestables políticamente, ofrecen cláusulas de inmutabilidad jurídica y fiscal garantizando, en algunos casos, el mantenimiento del status fiscal actual hasta determinada fecha o, más razonable, el traslado automático e instantáneo, en casos de urgencia de la sede social o de las cantidades allí depositadas, hacia otros países que no ofrezcan ninguna duda en cuanto a su fiabilidad y relevancia internacional (Chavez, 2014).

A manera de síntesis los paraísos fiscales, presenta las siguientes características: Lugares de baja o nula imposición directa, confidencialidad, atractiva legislación financiera y comercial y estabilidad política y económica (Picón, 2005).

A continuación, pasaremos a definir Paraíso Fiscal bajo la perspectiva OCDE y PERÚ.

#### **b. Paraíso Fiscal según la OCDE<sup>2</sup>**

Para identificar los paraísos fiscales, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico ha definido criterios, entre otros:

Que la jurisdicción fiscal carezca de impuestos o que estos sean muy bajos. Si bien es cierto que el que no haya tributos o que sean muy bajos es una condición para que sea identificado como paraíso fiscal, donde los que no sean residentes pueden escapar a sus impuestos en países de residencia y aquí entraría dentro de la clasificación de paraíso fiscal.

En cuanto a la falta de transparencia y de información para conocer más al contribuyente, porque exista el secreto bancario y tributario, lo que no permite conocer las operaciones que se lleven a cabo dentro de su país o su jurisdicción. El anonimato con un papel fundamental con relación a que las autoridades fiscales no pueden requerir información a los bancos y no hay un intercambio financiero para cooperar, lo que permite el fraude fiscal y una competencia fiscal nociva y desleal.

El impacto del presupuesto de evasión fiscal internacional significa dentro del paraíso fiscal, una competencia lesiva, como dando respuesta a criterios diferentes, que se basan en la opacidad de renta que ha sido evadida de cierta forma, por las empresas multinacionales que operan bajo ese régimen, en ese sentido el paraíso fiscal expresa una realidad jurídica que se ha venido dando a nivel internacional jurídicamente y diversa de la elusión de estado (Davizon, 2014). Presentamos la relación de Paraísos fiscales según OCDE.

## Cuadro 1

### Relación de Paraísos fiscales según OCDE

Andorra	Grenada	Niue - Nueva Zelanda
Anguilla - Overseas Territory of the United Kingdom	Guernsey/Sark/Aldemey - Dependency of the British Crown	Panamá
Antigua y Barbuda	Isla of Man - Dependency of the British Crown	Samoa
Aruba - Kingdom of The Netherlands	Jersey - Dependency of the British Crown Liberia	The Republic of Seychelles
Commonwelath of the Bahamas	The Principality of Liechtenstein	St. Lucia
Bahrain	The Republic of Maldives	The Federation St. Christopher & Nevis
Barbados	The Republic of the Marshall Islands	St. Vincent and the Granadines
Belize	The Principality of Monaco	Tonga
British Virgin Islands - Overseas Territory of the United Kingdom	Monserrat Overseas Territory of the United Kingdom	Turks & Caicos - Overseas Territory of the United Kingdom
Cook Island - New Zealand País independiente en asociación libre con Nueva Zelanda	The Republic of Nauru	US Virgin Islands - External Territory of the United States
The Commonwealth of Dominica	Netherlands Antilles -Kingdom of the Netherlands: Holanda, Antillas Holandesas y Aruba son tres países del Reino de Holanda	The Republic of Vanuatu
Gibraltar - Overseas Territory of the United Kingdom		

**Fuente:** Picón (2005).

Además, es importante señalar que el 27 de febrero del 2020 la Unión Europea Actualiza su lista negra es decir la

lista de sus países de baja o nula imposición los cuales están compuestos por:

## Cuadro 2

### Relación de Paraísos fiscales según Unión Europea

Samoa Americana	Samoa	Trinidad y Tobago
Islas Caimán	Panamá	Islas Vírgenes de Estados Unidos
Fiji	Palaos	Vanuatu
Guam	Omán	Seychelles

**Fuente:** Consejo de la Unión Europea <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

**c. Paraíso Fiscal según la Legislación Peruana**

La podemos distinguir bajo dos opciones:

*Opción 1.*

Listado de 44 países que pasaremos a detallar en líneas posteriores.

*Opción 2.*

Definición; Para que una jurisdicción sea considerada como LBN<sup>3</sup> deben concurrir dos características;

- Tasa Efectivo del IR<sup>4</sup> (empresas 29.5%) <= 60% del IR peruano (14% o menos).

- Presenta una de las siguientes características;

a) Que no estén dispuestos a brindar información de los sujetos beneficiados con gravamen nulo o bajo.

b) Que el país o territorio exista un régimen tributario particular para no residentes que contemple beneficios o ventajas tributarias que excluya explícita o implícitamente a los residentes.

c) Que los sujetos beneficiados con una tributación baja o nula se encuentren impedidos, explícita o implícitamente, de operar en el mercado doméstico de dicho país o territorio.

d) Que el país o territorio se publicite a sí mismo, o se perciba que se publicita a sí mismo, como un país o territorio a ser usado por no residentes para escapar del gravamen en su país de residencia. (Picón, 2005).

Señalamos que mediante el Decreto Supremo N° 340-2018-EF publicado el 30 de diciembre del 2018, anexo N° 1, se actualizó el listado de los países de bajo o nula imposición que pasaremos a detallar:

**Cuadro 3**

**Relación de Paraísos fiscales según Perú**

1. Anguila	12. Granada	23. Mancomunidad de Dominica	34. República de Liberia
2. Antigua y Barbuda	13. Guam	24. Mancomunidad de las Bahamas	35. República de Maldivas
3. Aruba	14. Guemsey	25. Niue	36. República de Nauru
4. Bahía de Jersey	15. Isla de Man	26. Principado de Andorra	37. República de Panamá
5. Barbados	16. Islas Caimán	27. Principado de Liechtenstein	38. República de Seychelles
6. Belice	17. Islas Cook	28. Principado de Mónaco	39. República de Trinidad y Tobago
7. Bermudas	18. Islas Monserrat	29. Región Administrativa Especial de Hong Kong	40. República de Vanuatu
8. Curazao	19. Islas Turcas y Caicos	30. Reino de Bahréin	41. Saint Maarten
9. Estado Independiente de Samoa	20. Islas Vírgenes Británicas	31. Reino de Tonga	42. San Vicente y las Granadinas
10. Federación de San Cristóbal y Nieves	21. Islas Vírgenes de Estados Unidos de América	32. República de Chipre	43. Sampa Americana
11. Gibraltar	22. Labuán	33. República de Islas Marshall	44. Santa Lucía

**Fuente:** Salvatierra (2019).

3 Libre, baja o Nula Imposición.

4 Impuesto a la Renta

Palaos, Fifi, Oman forman parte de lista negra (paraísos fiscales) de la Unión Europea al 18/02/2020, sin embargo, en la literatura peruana no son considerados como paraísos fiscales.

Es curioso señalar que Luxemburgo (caso Luxleaks), e Irlanda países de la Unión Europea, no sean

considerados paraísos fiscales ni por la Unión Europea, Ni por la OCDE ni por Perú. A pesar de que existen investigaciones de las ventajas fiscales otorgadas a las grandes transnacionales del mundo (revisar gráfico a continuación), lo que nos motiva a realizar una investigación mayor, que no corresponde a el análisis del presente artículo.

## Gráfico 1

### Investigaciones de la comisión Europea sobre ventajas fiscales

FECHA	PAÍS	EMPRESA	DEVOLUCIÓN (millones de euros)
Octubre 2015	 Luxemburgo	Fiat	23,1
Octubre 2015	 Holanda	Starbucks	25,7
Enero 2016	 Bélgica	35 multinacionales	900,0
Agosto 2016	 Irlanda	Apple	14.300,0
Octubre 2017	 Luxemburgo	Amazon	282,7
Junio 2018	 Luxemburgo	Engie	120,0
Septiembre 2018	 Luxemburgo	McDonald's	-

Fuente: El País [https://elpais.com/internacional/2019/01/23/actualidad/1548263635\\_497369.html](https://elpais.com/internacional/2019/01/23/actualidad/1548263635_497369.html)

#### 1.1.3 Por qué los paraísos fiscales tienen una connotación negativa

La connotación negativa de los paraísos fiscales se deriva de los siguientes aspectos:

a) A través de su utilización es posible que los contribuyentes con grandes negocios o riquezas escapen de sus obligaciones fiscales.

Lo anterior implica la reducción de los ingresos corrientes que utilizan los Estados para cumplir con sus deberes constitucionales, como la provisión de bienes públicos, etc.

b) El recurso a los paraísos fiscales tiene un importante efecto en la competitividad de las compañías transnacionales, quienes aprovechan las ventajas fiscales obtenidas mediante su uso para lograr productos o servicios económicamente más competitivos.

De ello se deriva una distorsión de la competencia en el mercado interno, toda vez que el precio más bajo no es logrado como consecuencia de una mayor productividad, sino por efecto de la evasión y elusión de obligaciones tributarias.

c) Conducen a una fuerte y dañina competencia “fiscal” (*“harmful tax competition”*). Para atraer inversión extranjera, los países que no se consideran paraísos fiscales (en especial los países importadores de capital como Colombia) tienen que recurrir a tasas de imposición que les permitan ser competitivos frente a aquellos. Lo anterior, reduce de forma importante su acceso a recursos que, de no existir dicha “competencia dañina”, estarían a su disposición.

Adicionalmente, la connotación negativa de los paraísos fiscales deriva del hecho de que tienen una íntima relación con el ocultamiento del producto de actividades ilícitas, lo que se conoce como el *“money laundering”* o *“lavado de dinero”*.

El problema de fondo consiste en que los paraísos fiscales pueden llegar a erosionar las bases fiscales de los demás países, y ello en tanto puedan ser utilizados, por la ausencia de intercambio de información, para reducir o eludir de hecho la carga tributaria en otros Estados. Carga legítima, que las empresas o personas que buscan eludirla deberían estar dispuestas a corresponder, en la medida en que han disfrutado de los bienes públicos y colectivos, así como de las demás condiciones favorables que un Estado con alto nivel de tributación suele ofrecer (Davizon, 2014).

A continuación, detallaremos las estructuras de los paraísos fiscales en relación a los domicilios por conveniencia y las sociedades base.

## 2. ESTRUCTURA DE LOS PARAÍOS FISCALES

De manera general, se puede acceder a utilizar las estructuras de los paraísos fiscales, por tres grandes motivos:

- I. Protección Patrimonial
- II. Ahorros Tributarios
- III. Diversificación de Inversiones

A continuación, detallaremos las estructuras de los paraísos fiscales para obtener ahorros tributarios

- Domicilio de conveniencia
- Sociedades base
- Sociedades instrumentales
- Sociedades prestadoras de servicios (Picón, 2005)

Para el desarrollo de nuestro artículo tomaremos dos tipos de estructuras de paraísos fiscales:

### 2.1 Domicilios de conveniencia o domicilio fiscal

Las personas físicas (naturales para Perú) o jurídicas con importante capacidad económica fijan su domicilio en paraísos fiscales o en países en los que de alguna manera se obtenga una apreciable rebaja de las obligaciones tributarias, aunque sigan manteniendo la mayoría de sus lazos personales y actividades económicas en el país de origen. Por ello que las sociedades constituidas en estas jurisdicciones reciban la denominación de sociedades de domicilio o residencia. Es así, que el primer uso de los paraísos fiscales que identificamos corresponde a una “emigración”, que en esencia tiene un carácter permanente, significando una fuga de sujetos obligados tributariamente y junto con ellos una base imponible que ostentaba una potencial recaudación.

#### *Razón de su uso*

Esta emigración<sup>5</sup> en términos del domicilio fiscal responde al aprovechamiento de las ventajas ofrecidas por la definición legal de residencia fiscal en el país de residencia, optándose por el traslado total de la residencia al extranjero. En ese sentido, la emigración total puede ser considerada como la liquidación total de todos los vínculos con el territorio de una determinada jurisdicción fiscal, pues no se emigra de un país a otro si este último no ofrece un entorno mejor o al menos tan bueno como el país que se deja. No obstante, cabe precisar que la razón fundamental, más no única, del uso de los domicilios fiscales en paraísos fiscales es la

5 Movimiento de población que consiste en dejar el lugar de residencia para establecerse en otro país o región, generalmente por causas económicas o sociales.

no tributación en un territorio donde la imposición fiscal es elevada, cambiando así los vínculos con un territorio que permita el mayor ahorro tributario. Ahora bien, la emigración al domicilio offshore (costa afuera), puede darse no solo totalmente, sino bajo la modalidad del traslado no permanente, por un periodo extenso, de la residencia fiscal manteniéndose, como es de esperarse, vínculos significantes con el país de origen. (Picon, 2016), graficándose de la siguiente manera:

## Gráfico 2

### Domicilio de conveniencia



Fuente: Picon (2016).

## 2.2 Sociedades base

Otra de las estructuras de los paraísos fiscales, que permite poner a buen recaudo los bienes o rentas de las autoridades fiscales de un país de elevada imposición es la utilización de sociedades base.

### 2.2.1 Definición de las sociedades base

Estas sociedades son llamadas también “sociedades pantalla”, se trata de sociedades establecidas en Paraísos Fiscales o países que ofrecen determinadas ventajas fiscales para eludir el impuesto sobre la renta del país en que reside el receptor. Este último país reconoce la personalidad jurídica de la sociedad base y permite que el beneficio escape, al menos momentáneamente, de su soberanía fiscal. Cabe señalar que las sociedades base buscan el diferimiento del pago de los impuestos debidos en el Estado de

residencia del contribuyente. Por ello, la sociedad base domiciliada en un paraíso fiscal recibe las rentas correspondientes al contribuyente, con lo que hasta que no se distribuyan como dividendos al contribuyente no se devenga el impuesto en el país de su residencia. Como el beneficio obtenido por la sociedad base debe tributar en el Estado de residencia del perceptor cuando se reparta dicho beneficio, técnicamente mediante las sociedades base solo se obtiene el diferimiento del pago del impuesto. Sin embargo, este diferimiento cobra relevancia al verificarse en un periodo prolongado por el que en términos prácticos se asimilaría a una operación elusiva del impuesto. Al margen de los aspectos fiscales, la principal función de una sociedad base es la de preservar la agilidad de financiación de operaciones internacionales evitando las limitaciones y procedimientos onerosos impuestos por la legislación del país de residencia (por ejemplo, control de cambios o sistema de autorización).

### 2.2.2 Formas de utilización de las sociedades base

Para optimizar al máximo este dispositivo se suele acudir a diversos mecanismos que eviten la tributación de los beneficios en Estado de residencia original de los contribuyentes; por ejemplo, reinvertir los beneficios de un país distinto de la residencia del inversor, transformar el beneficio en un préstamo al inversor, en rendimientos del trabajo o en ganancias del capital o, finalmente algún sistema para exonerar los dividendos. Una estrategia particularmente extendida consiste en establecer una sociedad base en un paraíso fiscal bien adaptado a sus fines. Desde un punto de vista fiscal la principal función de una sociedad pantalla es de recibir rentas que sin su existencia serían percibidas directamente por el contribuyente y de poner estas rentas bajo la imposición de los países donde resida. Inicialmente, las rentas están protegidas de la imposición en el país de residencia del contribuyente porque la sociedad pantalla está constituida como una entidad dotada de personalidad jurídica propia y reconocida como tal en el país de su domicilio fiscal. Siendo transferida a la sociedad base, la renta escapa a la imposición mundial a la que el contribuyente está normalmente sujeto en su país de residencia. Aunque la renta pueda ser gravada

normalmente bajo la forma de retención en la fuente, en el país de origen; si este último aplica un sistema de imposición territorial, esta imposición, por un cierto número de razones, como puede ser la aplicación de una convención fiscal puede ser nula o muy favorable, por lo que puede ser obtenida una importante economía de impuesto.

### 2.2.3 *Ventajas de la utilización de las sociedades base*

La ventaja fiscal fundamental es que por mucho tiempo los rendimientos puestos a la baja imposición del paraíso fiscal no son distribuidos, concretándose así el diferimiento del pago del impuesto. Desde la perspectiva del contribuyente, es común considerar que tan sólo se trata de un diferimiento del impuesto. Sin embargo, las autoridades fiscales pueden considerar que esta ventaja no está justificada puesto que se utiliza a la sociedad base para desviar rentas del país de residencia del contribuyente o para bloquear en el extranjero rentas que habrían sido recibidas directamente por el contribuyente. Además, el contribuyente puede evitar que la sociedad pantalla redistribuya las rentas prolongando así a medio o largo plazo el impuesto diferido.

Las rentas transferidas a una sociedad base y sobre la que el contribuyente tiene derechos puede escapar a la imposición gracias a un mecanismo de protección al que algunos llaman de “segundo grado”. Este resultado se consigue modificando la calificación del rendimiento para beneficiarse de las exenciones previstas en los convenios fiscales y por disposiciones internas del país de residencia del contribuyente, o utilizando diversas técnicas.

### 2.2.4 *Los mecanismos de disimulación de segundo grado*

Entre los mecanismos de disimulación de segundo grado o secundarios que permiten evitar la imposición de rentas distribuidas por la sociedad base al beneficiario bajo la forma de dividendos. Estas podrían ser:

- Reinversiones en el extranjero de cantidades de dinero que están en un paraíso fiscal de tal manera que no pasen por el país donde tiene su residencia el interesado.
- Utilización de estas cantidades de dinero para préstamos al accionariado.
- Disolución de la sociedad o cesión de la participación y realización de la plusvalía imponible a un tipo de gravamen reducido o bien que sea una operación exonerada.
- Distribución bajo la forma de dividendos beneficiándose del régimen de sociedades matrices y filiales.

Por último, debemos mencionar que las rentas percibidas por la sociedad base, pueden tener su origen en el país donde están domiciliadas, en terceros países, o en el propio país de residencia del accionista-beneficiario. En los dos primeros casos existirá desde el punto de vista del país de residencia del accionista – beneficiario, diferimiento del impuesto por obligación personal correspondiente a rentas de fuente extranjera.

En el último supuesto (rentas de fuente del país de residencia del accionista-beneficiario) puede existir y normalmente existirá elusión<sup>6</sup> del impuesto a rentas de fuente nacional; en este caso para articular la elusión

6 Aquella conducta del contribuyente que tiene como destino la creación de negocios jurídicos con apariencia de lícitos, buscando evitar la obligación tributaria con violación indirecta de la ley, esquivando su campo material e incidencia; es decir, evitando caer dentro de las operaciones gravadas por ella. (<https://ius360.com/publico/tributario/impacto-del-decreto-legislativo-n-1422-en-la-clausula-anti-elusiva-general/>).

será necesario, o bien la utilización de un Convenio de Doble Imposición<sup>7</sup> (donde se prevea la exención<sup>8</sup> de las rentas en cuestión en el país de la fuente, por ejemplo intereses, incrementos de patrimonio, etc.), o bien la utilización de alguna particularidad o “laguna” de la legislación de no residentes del país de no residentes del país de residencia (por ejemplo, el no gravamen de inmuebles detentados por sociedades no residentes, el no gravamen de intereses satisfechos a no residentes, etc.).

En los supuestos en que únicamente exista diferimiento del impuesto del país de residencia este diferimiento puede transformarse en elusión si en el momento de redistribución de las rentas (dividendos) éstas se “re caracterizan” de forma que se evite su tributación en el país de residencia (por ejemplo, mediante la forma de un préstamo al accionista-beneficiario), (Picon, 2016). A continuación, presentamos el siguiente gráfico que esquematiza este tipo de estructura de paraísos fiscales.

**Gráfico 3**  
**Sociedades Base**



**Fuente:** Picón (2016).

Es importante señalar que tanto los domicilios por conveniencia y las sociedades base son estructuras de paraísos fiscales. Sin embargo, es de notar que calzarían bajo el concepto de elusión tributaria ya que son conductas del contribuyente que tiene como destino la creación de negocios jurídicos con apariencia de lícitos, buscando evitar la obligación tributaria con violación indirecta de la Ley, esquivando su campo material e incidencia. Propiciando la oportunidad de ser incorporados este tipo de estructuras de paraísos fiscales dentro del catálogo de los esquemas de alto riesgo Fiscal de SUNAT<sup>9</sup>.

7 La esencia de los Convenios para evitar la Doble Imposición, como sistemas de eliminación de la doble imposición internacional radica en el pacto de mutua cesión de soberanía fiscal que los Estados contratantes realizan con dicho objeto. Es precisamente en la estabilidad y posibilidades que abre esta transacción en la que reside una de las diferencias cualitativas entre las medidas unilaterales y las concertadas de resolución de este fenómeno. Ello obedece a que, aunque estas últimas operen sobre el mismo consenso internacional en la materia y sobre los mismos principios técnicos, el pacto internacional permite tanto modular el reparto del poder tributario entre los Estados implicados de la forma más adecuada a cada caso concreto, como introducir soluciones técnicas o mecanismos de resolución de este problema más depurados o acabados y que únicamente pueden articularse a través de estos sistemas de coordinación de soberanías fiscales. Así, por lo que se refiere al reparto internacional del poder tributario que los Convenios para evitar la Doble Tributación Internacional establecen, cabe señalar que éstos, en tanto en cuanto pivotan (moverse) que el principio de reciprocidad y mutua cesión, permiten modular los principios universalmente aceptados de prioridad del gravamen del Estado de la fuente y derecho residual del Estado de residencia, de manera que dicha concepción lineal se flexibiliza atendiendo a diferentes criterios y factores como la mayor o menor conexión económica con cada Estado, el grado de desarrollo, necesidades o intereses prioritarios de éstos, estableciendo, a partes implicadas. En: CALDERÓN CARRERO, José Manuel. “La Doble Imposición Internacional en los Convenios de Doble Imposición y en la Unión Europea”. Editorial Aranzadi.1997. Pág. 58.

8 Privilegio por el que alguien está libre de una carga u obligación.

9 La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria.

### 3. ESTRATEGIAS DE “PLANEACIÓN FISCAL”<sup>10</sup> UTILIZADAS POR LAS COMPAÑÍAS PARA REDUCIR SU CARGA FISCAL A PARTIR DE PARAÍOS FISCALES

A continuación, presentamos algunas de las estrategias de “planeación fiscal” utilizadas por las compañías para dejar de pagar su impuesto en su país de residencia.

#### 3.1 La “refundación” de la compañía

Es esta una de las estrategias más utilizadas por las empresas estadounidenses. Consiste en la constitución de una filial<sup>11</sup> en un paraíso fiscal, invirtiendo la relación de propiedad que tienen la matriz y su filial, de tal forma que aquella que inicialmente era matriz, se vuelve filial de la constituida en el paraíso fiscal. Un ejemplo de lo anterior se puede apreciar en el famoso caso *Tyco Internacional Ltd.* a que hace referencia Hernández Viguera, en el cual esta compañía se desplazó a las islas Bermudas (1997), logrando así el no pago a la Administración estadounidense de los tributos derivados de sus operaciones transnacionales.

#### 3.2 La “infra capitalización” o “thin capitalization”

Consiste en la constitución de empresas en un país de tributación ordinaria, con un capital mínimo e inferior al que una empresa en condiciones similares necesitaría para iniciar sus actividades.

En consecuencia, como requiere de recursos para desarrollar su actividad, tendrá que tomar en préstamo dinero de terceros, quienes a su vez son filiales o sucursales del mismo grupo empresarial ubicadas en paraísos fiscales. Bajo esta figura, vía intereses, la sociedad infra capitalizada transferirá recursos a dichas filiales, sucursales, y logrará así los siguientes efectos de ahorro fiscal:

- 1) la filial o sucursal no tributará sobre tales intereses, en razón a que está ubicada en un paraíso fiscal,
- 2) la sociedad infra capitalizada tomará como causal de deducción el pago de dichos intereses, con lo cual reducirá su base gravable.

#### 3.3 El “aparcamiento de la propiedad intelectual”

Tal práctica consiste en la reubicación de la propiedad intelectual en cabeza de entidades constituidas en paraísos fiscales, de tal forma que los ingresos por licenciamientos de uso de marcas o patentes, etc., ya no estarán en cabeza del sujeto residente y, por ende, ya no harán parte de su renta de fuente mundial, sino que se reputarán en cabeza de las entidades en los paraísos fiscales donde no pagarán impuesto o lo pagarán de forma nominal (Schombergerl & López, 2007).

Después de conceptualizar, conocer las estructuras de los paraísos fiscales y algunos esquemas de elusión tributaria bajo el concepto de planeación fiscal, respecto a los paraísos fiscales a continuación presentamos las medias anti-paraísos fiscales donde conoceremos la definición de cuarentena fiscal señalado en el título de nuestro artículo.

### 4. MEDIDAS ANTI-PARAÍOS FISCALES

Hoy en día, la utilización de paraísos fiscales no forma parte importante de la planificación fiscal de los grupos multinacionales, básicamente debido a las medidas anti-paraísos que han adoptado los propios países y por otro lado, razones de imagen que hacen delicada la presencia de inversiones o de actividades.

10 Encubriendo una Elusión Tributaria.

11 [empresa] Que es controlada por otra que posee la mayor parte de su capital.

A continuación, señalamos las medidas anti-paraísos:

- Cuarentena Fiscal
- Transparencia Fiscal internacional
- Subcapitalización
- Precios de Transferencias
- No deducción de Servicios (Picón, 2005)

De los cuales nos explayaremos en la Cuarentena fiscal que corresponde al análisis de nuestra investigación.

El término cuarentena fiscal a propósito de la experiencia vivida por la pandemia COVID donde hemos aprendido a reconocer mucho más el milagro de la vida y a prometernos que no seremos la misma persona, sino mucho mejores.

Bajo este preámbulo conoceremos la cuarentena, pero a nivel tributario. Y para los lectores peruanos nos haría reflexionar la aplicación en el país, y así menguar los niveles de evasión- y elusión fiscal en Perú.

#### 4.1 Cuarentena fiscal

Este tipo de medida anti-paraíso propone la figura de que la jurisdicción del residente no otorgará efectos inmediatos al cambio de domicilio, cuando dicho cambio realiza hacia un paraíso fiscal. Ello significa que, si un contribuyente cambia su domicilio fiscal a fin de lograr el menor pago de tributos, a una jurisdicción considerada un paraíso fiscal, este cambio no logrará surtir efectos de forma instantánea, por lo que seguirá tributando bajo las reglas del país de su domicilio anterior. Así, podemos observar que el domicilio de conveniencia rompe o quebranta el criterio de la renta de fuente mundial, y no se da efectos inmediatos al cambio, lo cual es conocido como “Cuarentena Fiscal”.

También hay que referirse a la llamada cuarentena fiscal, consistente en que no perderán la condición de contribuyentes por el Impuesto a la Renta sobre personas físicas (personales naturales en la literatura peruana), las personas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio calificado reglamentariamente como paraíso fiscal. Este mandato se aplicará en el periodo impositivo en el que se efectúe el cambio de residencia

y se prorrogará durante los cuatro periodos impositivos siguientes.

Es una medida bastante práctica y efectiva que utilizan los Estados a fin de evitar el cambio de domicilio fiscal o “domicilio de conveniencia”.

Cabe señalar que, en la legislación peruana, no se han establecido las normas que permitan utilizar la cuarentena fiscal.

Puede señalarse que esta es una norma “preventiva”, generadora de un régimen transitorio de tributación especial para quienes cambian de residencia fiscal con destino en un territorio de fiscalidad privilegiada.

La ley dificulta de por sí la “deslocalización” hacia un paraíso fiscal: la Administración puede requerir que se acredite la permanencia en dicho territorio por más de 183 días en el año natural, para detener el cómputo de las ausencias esporádicas de España como tiempo efectivo de residencia en el territorio español.

Pero, superada esta prueba, el legislador castiga a la persona física “española” que efectúe dicho desplazamiento de ubicación fiscal y disponga de nacionalidad española, con el sometimiento a imposición por el Impuesto a la Renta sobre personas físicas (sometiendo a tributación, por consiguiente, la totalidad de sus rentas), en régimen de “cuarentena”, bajo un peculiar status de despedida de la fiscalidad española, por espacio de cinco años (el periodo fiscal de partida y los cuatro periodos impositivos siguientes).

Así, de acuerdo a lo previsto en el artículo 8º inciso 2 de la Ley de Impuesto a la Renta sobre personas físicas en la literatura española (Ley 35/2006 de IRPF), los nacionales españoles que desplacen su residencia fiscal a un paraíso, se encontrarán sometidos al Impuesto a la Renta sobre personas físicas durante cinco años:

*“Art. 8. Contribuyentes  
(...) 2. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal.*

*Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes”.*

La norma descrita ha recibido muchas críticas doctrinales que subrayan la injustificada calificación como conducta fraudulenta de ciertos comportamientos que realmente no constituyen sino meras “economías de opción”<sup>12</sup>.

Cabe resaltar que, si este mandato es imperativo, sólo cuando la autoridad fiscal del paraíso certifique dicha circunstancia-la estancia por más de seis meses en su territorio- (o esta prueba se consiga por otra vía, en especial, si no hay “autoridad fiscal”), el presunto “deslocalizado” perderá la condición de residente fiscal en España. Es notoria la facilidad con que las autoridades “fiscales” de ciertos paraísos emiten certificados de todo género y naturaleza (el acceso a la condición de residente supuestamente estable o con “cierta presencia” en su territorio, y su consiguiente acreditación, fácilmente carecerá de enormes obstáculos), con lo cual la tarea de la contraprueba por parte de la Administración española acabará en la mayoría de los casos siendo el final del camino. No debe olvidarse que si el objetivo final del contribuyente es huir de su fiscalidad “natural” y localizarse tributariamente bajo un determinado estatuto fiscal, éste lo podrá encontrar también en ciertos países, extraños a la relación de paraísos reglamentariamente calificados por la Administración española, o bien servirse de un país de residencia de paso, en tránsito hacia su definitivo destino fiscal, con objeto de eludir, prima facie, la aplicación de la cuarentena fiscal descrita (lo que también se conseguiría renunciando a la nacionalidad española, que es uno de los presupuestos para su aplicación (Picon, 2016).

Es importante Precisar que la Legislación Peruana no ha contemplado esta medida, sin embargo, es una buena práctica española que podemos implementar.

A continuación, presentamos el siguiente gráfico para mayor entendimiento.

**Gráfico 4**  
**Cuarentena Fiscal**



**Fuente:** Picón (2016).

#### 4.2 Recomendaciones para fortalecer la normativa fiscal de los países de tributación ordinaria frente a la utilización de los paraísos fiscales y regímenes fiscales preferentes

Las recomendaciones de la OCDE al respecto son las siguientes:

- a) Inclusión de legislación CFC<sup>13</sup>. Bajo dicha normatividad las utilidades obtenidas por una compañía ubicada en paraísos fiscales o sujeta a regímenes fiscales preferentes, se imputarán directamente a la base gravable del accionista o titular de cuotas representativas del capital de la CFC en su lugar de residencia, aun cuando dichas utilidades no hayan sido distribuidas, evitando así el diferimiento en el pago del tributo. El documento recomienda igualmente extender el anterior tratamiento a los “foreign trust” (fidecomiso extranjero).

12 Se produce cuando la norma tributaria permite distintas posibilidades u opciones, y el contribuyente elige aquella que según su situación particular le resulta más beneficiosa (menos gravosa fiscalmente). Debe distinguirse del abuso en la aplicación de la norma o fraude de ley.

13 Controlled Foreign Companies, Entidades Controladas no domiciliadas ECND.

- b) Adoptar una normatividad para evitar que la legislación sobre entidades controladas extranjeras no se aplique a los fondos de inversión internacional (“*foreign investment funds*”). Como la legislación CFC común aplicaba sólo frente a sujetos residentes cuya participación en la CFC fuera importante, los residentes ya no constituían estas entidades directamente, sino que adquirirían acciones de dichos fondos internacionales, con una baja participación, para evitar la aplicación de dicha legislación.
- c) Que los métodos para evitar la doble tributación internacional no se apliquen, cuando los ingresos de fuente extranjera se obtengan por prácticas relacionadas o vinculadas con paraísos fiscales.
- d) Adoptar normas que permitan a los países contar con mecanismos que les faciliten acceder a información sobre las transacciones internacionales y operaciones en el extranjero de los contribuyentes residentes.
- e) Seguir los principios internacionales sobre precios de transferencia adoptados en las guías de la OCDE.
- f) Establecer mecanismos que permitan acceder a la información bancaria para propósitos fiscales. En este sentido, se deben remover todas las barreras que impiden el acceso a dicha información, así como contar con colaboración efectiva de la Administración.
- g) Empezar programas para intensificar el intercambio de información relevante para propósitos fiscales, que tenga que ver con paraísos fiscales o regímenes preferentes. Se busca con ello que la información sobre paraísos fiscales obtenida por un país determinado pueda ser compartida con otros que pudieran estar interesados en la misma. En este sentido, sería conveniente suscribir tratados o acuerdos entre países, sobre intercambio de información relacionada con estos asuntos.
- h) Que en convenciones y tratados se adopten medidas para restringir los beneficios que de éstos se derivan, con el objeto de evitar que sujetos ubicados en paraísos fiscales o con regímenes fiscales preferentes puedan utilizarlos. Por ejemplo, con disposiciones tendientes a determinar la residencia de una subsidiaria con base en la residencia de sus accionistas o de los titulares del capital de dicha subsidiaria.
- i) Incluir en los tratados de contenido fiscal una lista de entidades o tipos de ingreso sobre los que no aplicarán los beneficios allí consagrados.
- j) Que los países denuncien los tratados celebrados con paraísos fiscales y evitar su celebración en el futuro.
- k) Que los países desarrollen actividades coordinadas tendientes al control sobre los ingresos que provengan de prácticas consideradas competencia fiscal nociva (paraísos fiscales y regímenes preferentes). Se sugiere realizar auditorías conjuntas, programas de entrenamiento conjuntos, examen simultáneo de la información, etc.
- l) Tomar las medidas necesarias para hacer cumplir las reclamaciones y demandas sobre impuestos de otros Estados. La OCDE<sup>14</sup> concluyó que la utilización de paraísos fiscales con propósitos tributarios se incrementa cuando no se procuran escenarios de apoyo para hacer cumplir las peticiones de otros países. Lo anterior surge por la preocupación sobre el cumplimiento extraterritorial de las demandas sobre asuntos fiscales.
- m) Emitir una lista de jurisdicciones que se constituyan como paraísos fiscales (*black lists*).
- n) Que los países que tengan particulares vínculos políticos, económicos o de otra clase con paraísos fiscales, se aseguren de que tales vínculos no contribuirán o promoverán la competencia fiscal nociva.
- o) Promover principios y prácticas sobre buena administración fiscal. (Schombergerl & López, 2007).

14 Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico.

## CONCLUSIÓN

Los paraísos fiscales tienen su origen en la Grecia antigua y en Roma desde el siglo II Antes de Cristo, jugando un papel importante en el crecimiento del Imperio Romano donde se premiaba a las ciudades que eran fieles dándoles el estatuto de puertos libres de impuestos y el tributo en cambio era considerado un castigo para todos los que se rebelaban contra Roma. De la visión originaria de este tipo de países no ha perdido su esencia en pleno siglo XXI, entendemos que la potestad tributaria de todo Estado implica el crear, derogar y modificar tributos razón por la cual los paraísos fiscales hoy denominados países no cooperantes o de baja o nula imposición siguen existiendo y seguirán existiendo por lo tanto se hace un reto que cada Estado pueda asegurar la recaudación tributaria y con ello el cumplimiento de los fines de una sociedad más justa con redistribución de los ingresos públicos que implique el desarrollo de una nación en todas sus aristas.

Se utilizan estructuras de paraísos fiscales por tres grandes motivos, por protección patrimonial, por diversificación de inversiones y por ahorros tributarios en esta última variante tenemos la aplicación de los domicilios por conveniencia que corresponde a una “emigración”, que en esencia tiene un carácter permanente, significando una fuga de sujetos obligados tributariamente y junto con ellos una base imponible que ostentaba una potencial recaudación. Y la aplicación de las sociedades bases o también denominadas sociedades de pantalla ofreciendo determinadas

ventajas fiscales para eludir el impuesto sobre la renta del país en que reside el receptor. Es donde aparecen las medidas anti-paraíso fiscales siendo una de ellas la cuarentena fiscal.

La “cuarentena fiscal” la cual se aplica al año de pérdida de residencia española y los cuatro periodos fiscales siguientes siempre y cuando se obtenga una residencia fiscal en un paraíso fiscal es decir el ciudadano español tributaria por su renta mundial por cuatro ejercicios siguientes a pesar de haber salido del territorio español. Lo que sí, aplica únicamente a personas que sean de **nacionalidad española**, aquí la ley del IRPF se aparte del criterio de la residencia por permanencia y/o intereses económicos o familiares y aplica el criterio de la nacionalidad. Es decir que, si un ciudadano peruano que fue residente fiscal en España por un par de años y después abandona el país con destino a un paraíso fiscal, no le aplica el artículo 8 de la Ley del IRPF. Ya que únicamente la cuarentena fiscal aplica a los de nacionalidad española.

Nos parece muy interesante esta medida anti-paraíso fiscal y la tomamos como una buena práctica que sería aplicable en cualquier país al menos en Perú con ciertos matices como por ejemplo la cuarentena fiscal por dos ejercicios siguientes de la salida de los nacionales peruanos a los países considerados no cooperantes o de baja o nula imposición como alternativa para la lucha contra la elusión y evasión tributaria.

## REFERENCIAS

- BBC Mundo. (9 de abril de 2016). BBC Mundo. Recuperado el 19 de Abril de 2020, de BBC Mundo: [https://www.bbc.com/mundo/noticias/2016/04/160408\\_historia\\_paraisos\\_fiscales\\_offshore\\_finde](https://www.bbc.com/mundo/noticias/2016/04/160408_historia_paraisos_fiscales_offshore_finde)
- Chavez, J. (27 de Junio de 2014). Los paraísos fiscales y su impacto global en América Latina (México). San Nicolas de Hidalgo, México. Recuperado el 20 de abril de 2020
- Davizon, G. (2014). Legalidad de los Paraísos Fiscales y la Elusión Fiscal en México. Revista de Estudios de Contaduría, Administración e Informática, 1(8), 86-101. Recuperado el 23 de abril de 2020
- Garzon, A. (15 de octubre de 2011). Paraísos fiscales en la globalización financiera. Sevilla, Sevilla, España. Recuperado el 20 de abril de 2020
- Picón, J. (22 de agosto de 2005). Paraísos Fiscales. Lima, Lima, Perú. Recuperado el 23 de abril de 2020, de [https://www.ipdt.org/uploads/docs/Picon\\_22-08-05.pdf](https://www.ipdt.org/uploads/docs/Picon_22-08-05.pdf)
- Picon, J. (5 de febrero de 2016). Los Paraísos Fiscales como herramienta de Planificación Tributaria en el Perú. Sevilla, Sevilla, España. Recuperado el 23 de abril de 2020, de <https://idus.us.es/bitstream/handle/11441/39141/tesis.pdf?sequence=1>
- Schombergerl, J., & López, J. (21 de mayo de 2007). La problemática actual de los paraísos FISCALES. 10. Bogota, Bogota, Colombia. Recuperado el 23 de abril de 2020
- Vásquez, J. (16 de mayo de 2016). Los paraísos fiscales en españa y el mundo. Zaragoza, Aragón, España. Recuperado el 23 de abril de 2020

# Reforma tributaria en Paraguay: Evolución, reformas y retos. Periodo 2018-2022

Oscar Alcides Orué Ortiz  
Diego David Domínguez Verón

## SINOPSIS

La reforma tributaria implementada en Paraguay busca fortalecer el Estado y mejorar la estructura económica del país. Sus objetivos incluyen aumentar la equidad, la justicia, la modernización y la simplificación de los procesos tributarios, así como mejorar la distribución de ingresos y promover la formalización de los sectores económicos. A pesar de haberse llevado a cabo en medio de la pandemia

de COVID-19, se espera que esta reforma tenga un impacto positivo en la recaudación de impuestos internos. Los resultados iniciales muestran un incremento en los ingresos tributarios, que fortalecen la disponibilidad de recursos para el financiamiento del Presupuesto General de la Nación.

**PALABRAS CLAVE:** Reforma tributaria, Estructura impositiva, Política tributaria

## CONTENIDO

Introducción

1. Metodología
2. Reforma tributaria. Aspectos conceptuales
3. Impacto de la implementación de la Ley No. 6380/19

4. Metodología para estimación del impacto
5. Resultados y análisis de la implementación de la reforma

Conclusión

Referencias

## AUTORES

**Oscar Alcides Orué Ortiz.** Abogado por la Universidad Nacional de Asunción. Master en Administración Pública por la Universidad Nacional de Asunción. Master en Hacienda Pública y Administración Tributaria por el Instituto de Estudios Fiscales de España. Ocupó varios cargos dentro del Ministerio de Hacienda, de la Municipalidad de Asunción y en la actualidad ocupa el cargo de Viceministro de la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda, desde el 21 de Agosto del 2019.

**Diego David Domínguez Verón.** Especialista en Gestión de Proyectos de Desarrollo. Jefe del Departamento de Asesoría Económica de la Subsecretaría de Estado de Tributación, anteriormente Jefe del Departamento de Análisis Financiero de la Deuda Pública, con 11 años de experiencias en Análisis financiero de la Deuda Pública, emisión de bonos, sostenibilidad de la deuda y 3 años de experiencia en aspectos tributarios, como gastos tributarios, estimación de ingresos tributarios, evaluación de medidas tributarias, estimación de brechas tributarias.

## INTRODUCCIÓN

Al analizar la composición o aspectos formales de la estructura tributaria de un país, se inicia un proceso de detallar los puntos importantes de los tipos de impuestos, el alcance, la cobertura y finalmente la presión tributaria, esto a efectos de ver y comparar a nivel regional, respecto a la carga tributaria que soportaría las nuevas inversiones o las ya existentes.

En este contexto, un aspecto relevante es la de poder desarrollar mecanismos que ayuden a los potenciales inversionistas observar al país como un aliado estratégico para realizar las inversiones en capital fijo que ayuden de una forma al desarrollo del país y a su vez brindar la rentabilidad esperada por el inversionista.

En el caso de Paraguay, con frecuencia se menciona que la presión tributaria es baja y que se deberían aumentar y/o crear nuevos impuestos para que el Estado pueda cumplir con cada una de sus obligaciones, sin generar sobrecostos a las nuevas inversiones o generar condiciones para que sean estratégicamente atractivos para las inversiones extranjeras.

En el desarrollo de esta premisa, lo que se busca es generar condiciones apropiadas para brindar beneficios a los potenciales inversionistas, sin descuidar las necesidades de recaudación para dar cobertura al Presupuesto General de la Nación (PGN).

Tomando en cuenta lo señalado de forma precedente, se puede iniciar un proceso que ayude a la interpretación de la reforma como tal, dentro de un contexto de generar recursos para dar soporte al presupuesto de la nación y brindar condiciones para la población e inversionistas.

Considerando lo señalado, se puede mencionar que la baja presión tributaria que presenta Paraguay, sumado a las dificultades que se plantean para la obtención de recursos que logren generar condiciones para el financiamiento del presupuesto y la complejidad que conlleva al riesgo de generar mucha informalidad a la economía, se ha desarrollado un marco apropiado para la implementación de la reforma dentro del país que apunte a mitigar estas adversidades.

A efectos de poder analizar de forma conjunta el contexto de la reforma tributaria, se presenta la siguiente estructura de la investigación, se hace un análisis dentro de un contexto amplio que facilite la exposición de los principales resultados que se vinculan a la implementación de la Reforma en Paraguay.

Para el análisis del impacto se utiliza una metodología de estimación de residuos, en el cual se establece la recaudación base y a partir de la misma se analiza los componentes que hacen crecer la recaudación tributaria, generando así un residuo que no explica el crecimiento de la recaudación, es decir, las recaudaciones crecen con ciertas variables económicas, y las que no son atribuidas a esas variables, se considera como el impacto de la implementación de la reforma dentro del país.

Para poder realizar el análisis correspondiente en el mismo capítulo se exponen los supuestos y las expectativas generadas por cada tipo de impuesto, es decir, se desarrollan las características de la normativa anterior versus la normativa vigente a efectos de poder determinar cuál sería el impacto real de la economía.

Un punto importante de señalar es que durante el inicio de la implementación de la reforma tributaria se inició la pandemia del COVID – 19, es decir la reforma fue implementada en medio de una pandemia.

Es así que, muchas disposiciones fueron postergadas para la implementación de la reforma a cabalidad por otra parte desde la administración tributaria se implementaron medidas para paliar la situación de la pandemia generando por un lado un impacto positivo por la implementación de la reforma pero por otro lado un impacto negativo por el lado de los efectos de la pandemia tanto, desde el punto de vista económico, como desde el punto de vista de la gestión de la administración tributaria en cuanto a la implementación de medidas administrativas que puedan ayudar a los sectores más vulnerables de la economía que fueron afectados por la pandemia.

## 1. METODOLOGÍA

La implementación de la Ley de modernización y simplificación del sistema tributario en Paraguay generó beneficios en la estructura de recaudación, incrementando la participación de impuestos directos y mejorando los niveles de recaudación por impuesto, bajo esta hipótesis se busca analizar los principales resultados encontrados.

El diseño de la investigación fue no experimental, considerando que durante la investigación se analizó los datos sin manipular deliberadamente las variables, con esto se observa un fenómeno en estado natural, la investigación tuvo un enfoque mixto, tomando en cuenta la recolección y el análisis de datos cuantitativos y cualitativos, integrando y generando discusión conjunta.

En cuanto a la modalidad de investigación fue Documental – Bibliográfica, tomando en cuenta que se revisó diferentes investigaciones relacionadas al tema, tanto a nivel regional e internacional, basados en aspectos cualitativos como cuantitativo.

La investigación tuvo un enfoque mixto, tomando en cuenta la recolección y el análisis de datos cuantitativos y cualitativos, integrando y generando discusión conjunta, para realizar inferencias de toda la información recolectada, así fortaleciendo el análisis. Asimismo, esta investigación fue de corte transversal determinando el impacto que generó la implementación de la reforma en varios aspectos del sistema tributario.

La investigación tuvo como finalidad dos enfoques: i) Exploratorio y ii) Descriptivo, en ese sentido se puede señalar que ambos enfoques ayudaron a desarrollar mejor las preposiciones que fueron analizadas dentro del contexto del impacto de la Reforma.

## 2. REFORMA TRIBUTARIA. ASPECTOS CONCEPTUALES

### 2.1 Marco conceptual

Es importante resaltar que para el planteamiento de una reforma tributaria se debe partir de una política económica que se persigue, siendo esto apuntando al crecimiento económico, al desarrollo o a ciertas medidas que ayuden a definir los objetivos trazados por el país.

### 2.2 Política económica

En ese sentido, existen numerosas definiciones de la política económica en cuanto a praxis, en cierto sentido se puede definir cómo “...la política económica consiste en la variación deliberada de cierto número de medios para alcanzar determinados objetivos” (Tinbergen, 1952). Este autor define tres categorías de instrumentos: i) **Políticas cuantitativas:** se consideran como las modificaciones o variaciones que se le aplica a los instrumentos ya existentes; ii) **Políticas cualitativas:** se considera como la introducción de cambios a nivel estructural dentro de la economía, sin alterar los elementos esenciales y, iii) **Reformas fundamentales:** en su definición son los cambios fundamentales del sistema económico, en ese sentido se modifica la esencia de la organización socioeconómica del país.

### 2.3 Política tributaria

Es un instrumento que es utilizado por todos los países en cuestiones fiscales, o de política fiscal con sus respectivos instrumentos, los impuestos y el gasto. La política fiscal es una rama de la política económica que utiliza entre otros instrumentos los ingresos tributarios que “incluyen los distintos tipos de impuestos que los gobiernos establecen, orientados no sólo a recaudar, sino a influir en la distribución de la renta y en la asignación de recursos” (Roura, 2010. Pag. 72).

Se menciona también que la tributación permite captar recursos para que el Estado y el Gobierno puedan cumplir con sus fines, y proveer servicios a la sociedad, tales como educación, salud, y seguridad entre otros.

Los impuestos son un mecanismo para incidir en las decisiones de las personas y sobre la disponibilidad de los recursos del país, en ese sentido se puede definir los impuestos, sin embargo, al contener varios elementos se encuentran varias definiciones como la que afirma que “...es el único medio práctico de recaudar ingresos para financiar el gasto público en bienes y servicios que demanda la mayoría de las personas” (Vito Tanzi & Howell Zee, 2001).

## 2.4 Principales elementos del Impuesto

Los principales elementos de los impuestos que forman parte de toda la estructura tributaria de un país son (Botello, 2020): i) **Sujeto:** persona física con persona jurídica establecida en el marco de las normativas vigentes que realizan alguna actividad o hecho imponible que genera una obligación con el estado; ii) **Objeto:** hecho generador de la obligación contributiva o tributaria, en otros términos, se le puede considerar como hecho imponible, esto establecido en las normativas legales vigentes; iii) **Fuente:** guarda relación con el monto o los bienes de una persona física o jurídica del cual se puede obtener las cantidades monetarias necesarias para el pago de impuesto; iv) **Base:** representa la cantidad o definición por la normativa legal vigente para establecer sobre el cual se determina el monto de la contribución o impuesto a cargo del sujeto (contribuyente) sea persona física o persona jurídica (monto gravable); v) **Tasa:** porcentaje que está establecido en las normativas legales y que se le aplica a la base definida como criterio para la determinación del pago; y vi) **Pago:** es el monto abonado por el sujeto (persona física o persona jurídica), en función a la determinación del impuesto a favor del fisco, que se determinan por la base imponible y la tasa establecida en las normativas.

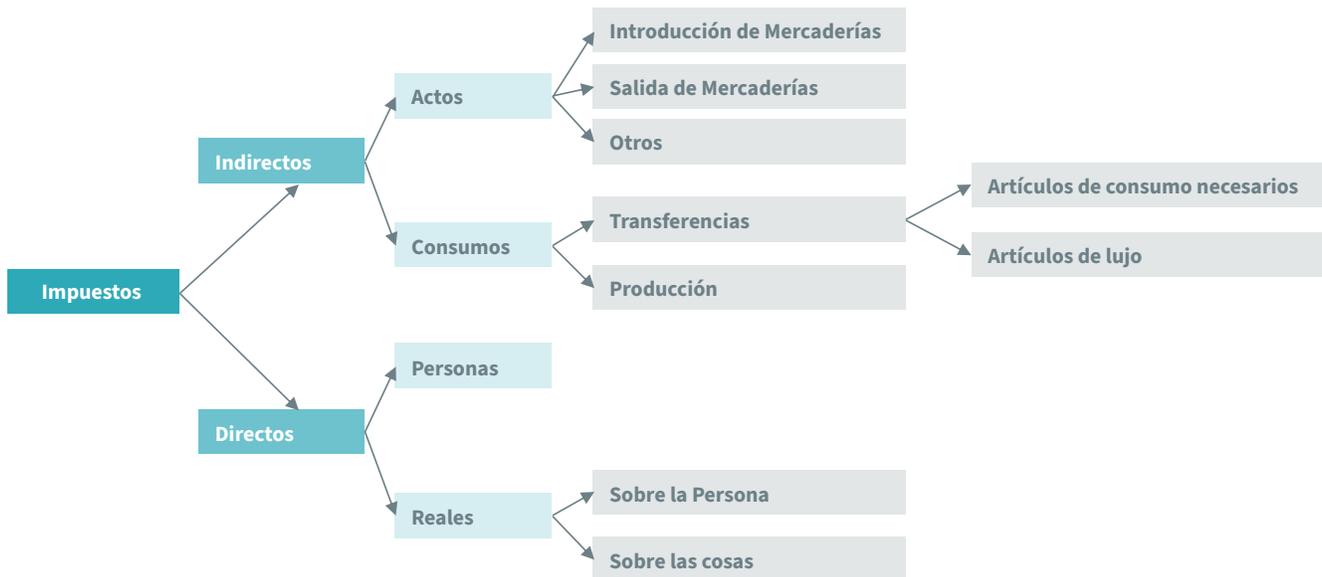
## 2.5 Clasificación de los impuestos

Se puede hablar de una clasificación respecto al pago, en ese sentido, pueden ser progresivos o regresivos; i) **progresivos:** cuando gravan “proporcionalmente más a quien gana más o proporcionalmente menos a quien gana menos” (Moreno, 2015, p. 38); ii) **regresivos:** cuando los contribuyentes que cuentan con mayores recursos o tienen más, pagan proporcionalmente menos, en este caso, se tiene un efecto negativo sobre la distribución del ingreso, generando condiciones para incrementar la desigualdad.

Desde otra óptica los impuestos pueden ser directos o indirectos. Los directos son impuestos donde quien lo paga efectivamente (el contribuyente “*de hecho*”) y a quien se le cobra (el contribuyente “*de derecho*”) son la misma persona (Moreno, 2015): esta es la razón por la cual se gravan activos, ingresos y tienden a ser progresivos.

Por otro lado, si a quien se le cobra y quien lo paga realmente son diferentes contribuyentes, se está ante un impuesto indirecto, dentro de estas categorías se encuentran los impuestos al consumo como el impuesto al valor agregado (IVA) porque “*el contribuyente que tiene la responsabilidad legal de cobrar el impuesto puede trasladar la carga*” al precio de los productos que efectivamente paga el consumidor (Moreno, 2015, p. 20); por lo cual, se puede entender como un impuesto regresivo, puesto que tiende a un mayor peso sobre los que perciben menores ingresos.

**Figura 1**  
**Clasificación de los impuestos**



**Fuente:** Elementos de finanzas públicas mexicanas. (Flores, 1972)

## 2.6 Reforma tributaria en general

Se inicia el proceso de una reforma considerando la necesidad de fortalecer el sistema tributario entendiendo que una “Una reforma se define como un cambio para lograr algo mejor. Una reforma corresponde a un mejoramiento producido por la alteración o corrección de errores o defectos y llevarlos a una mejor condición” (Yañez, 2012, p. 216).

Una reforma tributaria introduce cambios dentro de la estructura del sistema tributario de un país, con lo cual se busca una mejora su estructura, cumpliendo ciertos principios y objetivos deseables. Dentro del sistema tributario se encuentra el conjunto o la gama de impuestos aplicados, por la cual se incluyen los elementos de su administración, recaudación, fiscalización y procesos de validación.

En este contexto, dentro del sistema tributario se encuentra el conjunto o la gama de impuestos aplicados a la sociedad, por la cual se incluyen los elementos de su

administración, recaudación, fiscalización y procesos de validación.

La recaudación se refiere a: cómo, cuándo y dónde se declaran y pagan los impuestos; formas, plazos y condiciones de pago; formularios, documentación y sistemas de información usados para realizar y avalar la declaración de los impuestos; quién recauda directamente los impuestos desde los contribuyentes y cómo, cuándo y cuánto se paga por la prestación del servicio de recaudación de los ingresos tributarios; la integración total o parcial de algunos impuestos; mecanismos de cobro por anticipado de ciertos impuestos o pagos provisionales; sistemas de diferimiento del pago de los impuestos; mecanismos de depreciación, corrección monetaria y declaraciones presuntas; etc. La fiscalización trata de: las normas, métodos y procedimientos aplicados por la autoridad para velar porque los contribuyentes soporten la carga impositiva

que realmente les corresponda enfrentar; las sanciones y penas que se les impondrá a los contribuyentes que evadan parte o toda la responsabilidad tributaria asignada; mecanismos de solución de conflictos entre la autoridad tributaria y los contribuyentes; etc. (Yanez, 2012, p.216)

La reforma tributaria pretende generar condiciones que modifiquen el sistema de tributación de forma profunda, bajo ciertos nuevos criterios introducidos, ampliando la calidad de contribuyentes, generando nuevos impuestos o buscando los mecanismos que faciliten el sistema de recaudación del Estado, sin dejar de lado los aspectos sociales de la implementación de los impuestos.

Con la implementación de una reforma tributaria se busca generalmente mejorar las condiciones de los contribuyentes, a modo de lograr mayor equidad y simplificación en los procesos, así como lograr eficiencia en el sistema de recaudación del Estado.

## 2.7 Reforma tributaria en Paraguay

La economía paraguaya en líneas generales se ha mantenido estable con un crecimiento satisfactorio, pero no lo suficiente como para asumir los desafíos estructurales especialmente en cuanto a formación de capital humano y de infraestructura.

En este contexto, es importante señalar que la economía del país ha atravesado por situaciones complejas que llevaron a tener un crecimiento sostenido en los últimos años, sin embargo, en el año 2019 se produjo una crisis climática que impactó negativamente sobre la producción agrícola, y en el año 2020 apareció la pandemia del COVID-19 que también trajo efectos adversos a la dinámica económica.

En los años 2017 y 2018 la economía paraguaya presentó un crecimiento positivo, en tanto que, en el 2019 la crisis del sector agrícola generó una caída de la economía en torno al -0,4%.

Ya en el 2020, con la aparición de la pandemia del COVID-2019, la economía sintió un desgaste en cuanto al crecimiento económico, puesto que tuvo un crecimiento negativo de -0,8%. Esta realidad mundial, regional y nacional, obligó al Gobierno a adoptar medidas para mitigar los efectos adversos de la pandemia en la actividad económica, generando los incentivos para movilizar la actividad de los sectores primario y secundario, que contrarresten la caída del sector servicios.

Entre los cambios en la normativa para el año 2019 se menciona la promulgación e implementación de la Ley N° 6380 de modernización y simplificación del sistema tributario nacional, en coincidencia con la aparición de la pandemia.

Por otro lado, se puede analizar la contribución al crecimiento económico por los distintos sectores de la economía, esto es importante de evaluar, tomando en cuenta cuál sería la estructura de la economía previo a la aplicación de la reforma tributaria, y posterior a la aplicación de esta. Este análisis, se puede inferir, se deberá realizar a partir de un periodo de tiempo considerable, de modo a observar con claridad los efectos en la estructura económica del país, a partir de la puesta en vigencia de la Ley N° 6380, sin olvidar el contexto de pandemia.

## 2.8 Estructura impositiva en Paraguay

En los últimos años los ingresos tributarios del país han evolucionado en línea con el crecimiento de la economía y con las mejoras en la eficiencia de recaudación, es así como al cierre del Ejercicio Fiscal 2021 los niveles de recaudación del gobierno general terminaron en torno al 10,7% del PIB. Además, se puede apreciar que los ingresos tributarios directos tuvieron un crecimiento en términos de participación respecto al PIB; mientras que los ingresos tributarios indirectos cayeron como porcentaje del PIB.

**Figura 2**  
**Comparación de estructura tributaria de Paraguay 2022-2018**  
(% del PIB)



**Fuente:** Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda.

Para el año 2019, se esperaba una desaceleración económica y consecuentemente una desaceleración de los ingresos tributarios, lo que implicaba una reducción en el espacio fiscal, con lo cual se vio reforzada la necesidad de implementar la reforma y establecer cambios que afecten a la estructura tributaria de Paraguay.

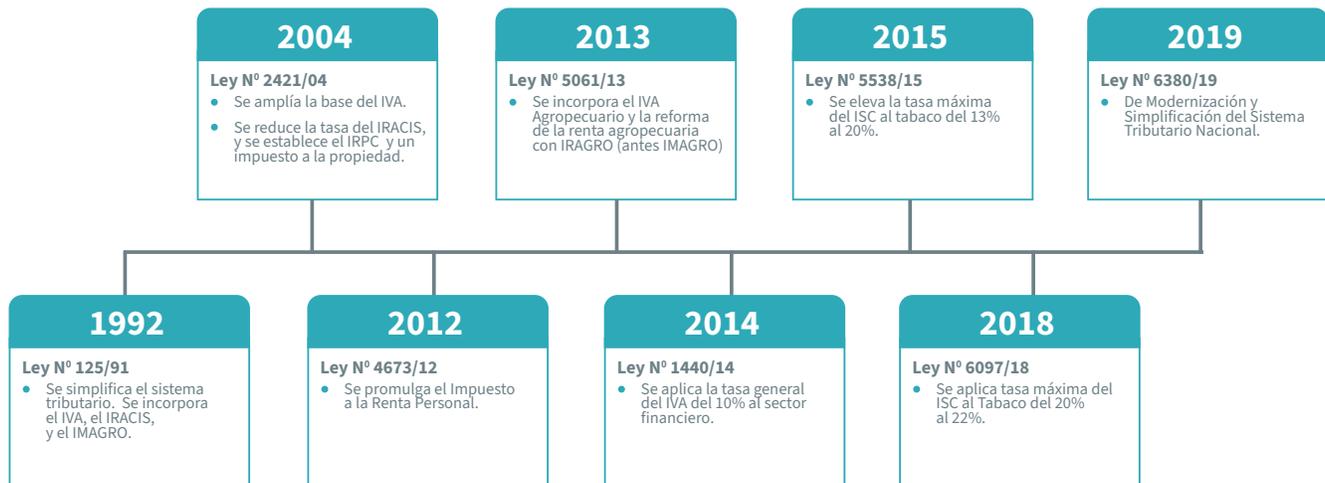
Entre los aspectos más relevante a mencionar es que la mayor parte de los ingresos tributarios provienen de impuestos indirectos como el del impuesto al valor agregado el IVA, el cual representa una gran parte de las recaudaciones tributarias del Paraguay, seguidamente están los impuestos aplicados a las rentas (empresariales y personales).

La estructura tributaria de Paraguay presentó un leve incremento en la presión tributaria en los últimos años, sin embargo, aún no es tal como para situarse en cercana al promedio de la región.

## 2.9 Marco legal tributario Paraguay

En 1991 se incorporan algunos cambios legales al sistema impositivo paraguayo, estos tenían como objetivo una mayor organización y funcionamiento del sistema tributario, reduciendo la gran cantidad de tipos de impuestos quedando en 8 tipos de tributos. Con esto surge la Ley N° 125/91.

**Figura 3**  
Evolución del sistema tributario paraguayo



**Fuente:** Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda.

A continuación, una breve cronología de los hechos resaltantes de la tributación en Paraguay:

- **1992:** Ley N°125/91.
- **2004:** Ley N° 24421/04, en la cual se amplía la base del IVA se reduce la tasa del IRACIS y se establece el IRPC, adicionalmente a esto también se aplica un impuesto a la propiedad.
- **2012:** Ley N° 4673, en la cual entra en vigencia el impuesto a la renta personal (IRP), se establece las normativas relacionadas a las disposiciones administrativas que norman el proceso de presentación del IRP, posteriormente en el
- **2013:** Ley N° 5061, se incorpora el IVA agropecuario y la reforma de la renta agropecuaria con el IRAGRO.
- **2015:** Ley N° 5538, se eleva la tasa máxima del ISC al tabaco de 13% al 20%.
- **2018:** Ley N° 6097, se eleva la tasa máxima del ISC al tabaco de 20 a 22%.
- **2019:** Ley N° 6380, de modernización y simplificación tributaria.

## 2.10 Principales aspectos de la Reforma

La finalidad de la implementación de la reforma tributaria es alcanzar la equidad y justicia, la simplificación de procesos y la modernización del sistema tributario nacional.

Como norma de mayor relevancia en la estructura del sistema tributario nacional se destaca la ley 125/91, que ya habría sufrido modificaciones a través de los años, pero se requería seguir con el proceso de reformas que ayuden a que el sistema tributario nacional logre mejores condiciones de recaudación. Así las cosas, en el mensaje de la misma ley se citaba “...la propuesta tributaria busca elevar la recaudación con énfasis en la equidad y por lo tanto en los impuestos directos. En consecuencia, se propone profundizar la justicia tributaria, pero mejorando la competitividad del mercado formalizado y apoyando a las micro y pequeñas empresas y fortaleciendo a las familias de ingresos medios”.

Se mantuvieron las mismas reglas para diferentes sectores económicos, en procura de mantener la equidad y justicia tributaria, además, se propuso gravar los dividendos pagados por las empresas a los accionistas, de manera separada a una tasa única y sin deducciones.

Entre los puntos importantes de la referida Ley a mencionar son:

- Igual cantidad de impuestos en relación con la ley anterior.
- Impuestos a la Renta: Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades (IDU), Impuesto a la Renta Personal (IRP) y el Impuesto a la Renta a los No Residentes (INR).
- Impuestos al Consumo: se mantienen: el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC), incrementando las tasas máximas de este último impuesto.
- En cuanto al IRE del Régimen General, en caso de presentar pérdidas, las mismas pueden ser extendidas hasta un lapso de 5 años.

### 3. IMPACTO DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA LEY N° 6380/19

La reforma planteada con la implementación de la Ley persigue dos objetivos, modernizar el sistema tributario, e introducir medidas para su simplificación. Complementariamente, también busca mejorar el desempeño fiscal en temas de equidad, de competitividad, de formalización y apoyo a las familias de ingresos medios, y de apoyo a objetivos de salud.

### 4. METODOLOGÍA PARA LA ESTIMACIÓN DEL IMPACTO

Se plantea una opción metodológica que se basa en una estimación aritmética de los efectos de cada variable en una previsión ex post, es decir, para cada ejercicio fiscal se analiza el impacto de las modificaciones de las normativas respecto a los principales indicadores de cada impuesto y con eso se tiene las estimaciones aproximadas de lo que sería el impacto de la implementación de la reforma.

Esta opción metodológica descansa sobre el supuesto relativo a que la recaudación puede ser explicada por otras variables agregadas independientes y medibles. En esta opción se simplifica el enfoque considerando el efecto consecutivo y proporcional de 3 variables básicas: (i) el crecimiento de la economía; (ii) los cambios legales atribuibles a otras reformas o cambios; y (iii) la variación en el nivel de evasión.

El método es residual en el sentido que toda la diferencia de recaudación no atribuible a los factores anteriores se considera que fue causada por la reforma. Es así como, constituye una herramienta importante a la hora de poder determinar los recursos adicionales que son generados por la implementación de la reforma.

El primer paso es determinar un año base y a partir de él determinar la recaudación base neta normalizada. En este caso, considerando que los efectos de la reforma comienzan a darse a contar del año 2020, el año base natural para aplicar el método es el año 2019.

En este mismo sentido, si lo que se desea es medir el efecto recaudatorio de la reforma en el año  $t+1$ , entonces se debe estimar la recaudación base normalizada para ese año, es decir, definir la recaudación base de  $t-1$ .

Para una mayor apreciación se tiene que la determinación se realiza considerando la siguiente regla aritmética:

+/-	Crecimiento Económico entre (t) y Año Base
=	Recaudación Base Ajustada por Crecimiento Económico
+/-	Cambios Legales (distintos de reforma) entre (t) y Año Base (t-1)
=	Recaudación Base Normalizada y Ajustada por Crecimiento Económico
+/-	Efecto Menor Evasión entre (t) y Año Base (t-1)
=	Recaudación Base Normalizada, Ajustada por Crecimiento Económico y por Cumplimiento (t)

El efecto de la reforma se estima como la diferencia entre la recaudación efectiva y la recaudación base normalizada y ajustada por crecimiento económico y por cumplimiento.

Es importante señalar que, por esta razón, es un método que no requiere la necesidad de realizar la estimación econométrica de un modelo, cuyos detalles se muestran a continuación:

$$Ef_t = Re_t - \{ Rb^{Normalizada Ajustada} \} \quad (1)$$

Donde

<b>Ef</b> =	Efecto de la Reforma en (t)
<b>Re<sub>t</sub></b> =	Recaudación Efectiva en (t)
<b>Rb<sup>Normalizada Ajustada</sup></b>	Recaudación Base Normalizada

Por otro lado, se puede expresar en términos del Producto Interno Bruto, a efectos de cuantificar la magnitud del impacto de la implementación de la reforma dentro del sistema tributario y la economía.

$$IRPIB_t = \frac{Ef_t}{PIB_t} \quad (2)$$

$$IRIT_t = \frac{Ef_t}{IT_t} \quad (3)$$

Donde

**IRPIB<sub>t</sub>** = Impacto de la Reforma en relación con el Producto Interno Bruto

**IRIT<sub>t</sub>** = Impacto de la Reforma en relación con los ingresos tributarios.

La principal ventaja relativa de esta metodología radica en que resulta mucho más simple para estimar el residuo que con la realización de una estimación econométrica, puesto que, con una estimación econométrica, se debe considerar otros parámetros que requieren de un grado mayor de análisis para poder determinar, y por otro lado, se necesita una serie mucho más amplia que la que es requerida para medir por medio de la ecuación aritmética.

## 5. RESULTADOS Y ANÁLISIS DE LA IMPLEMENTACIÓN DE LA REFORMA

Se realizó la medición del impacto bajo la metodología precedentemente descrita, para los años 2020 al 2022. Se hicieron los cálculos a partir de la recaudación de año base 2019.

Bajo los datos de ajustes y considerando que en el año 2020 hubo una contracción de la economía en aproximadamente 0,8%; para el 2021 un crecimiento del 4,1% y para el 2022 nuevamente un crecimiento lento de la economía, se estimó la recaudación normalizada, por otro lado, se analizó las modificaciones normativas por tipo de impuesto y su impacto sobre la estimación de la recaudación normalizada.

Con estos datos, se estimó la comparación de la Recaudación percibida al final del periodo (t), que para el primer año correspondería al Ejercicio Fiscal (EF) 2020, y la recaudación normalizada considerando los ajustes señalados, tanto por el lado del crecimiento económico como para las modificaciones normativas implementadas con la reforma.

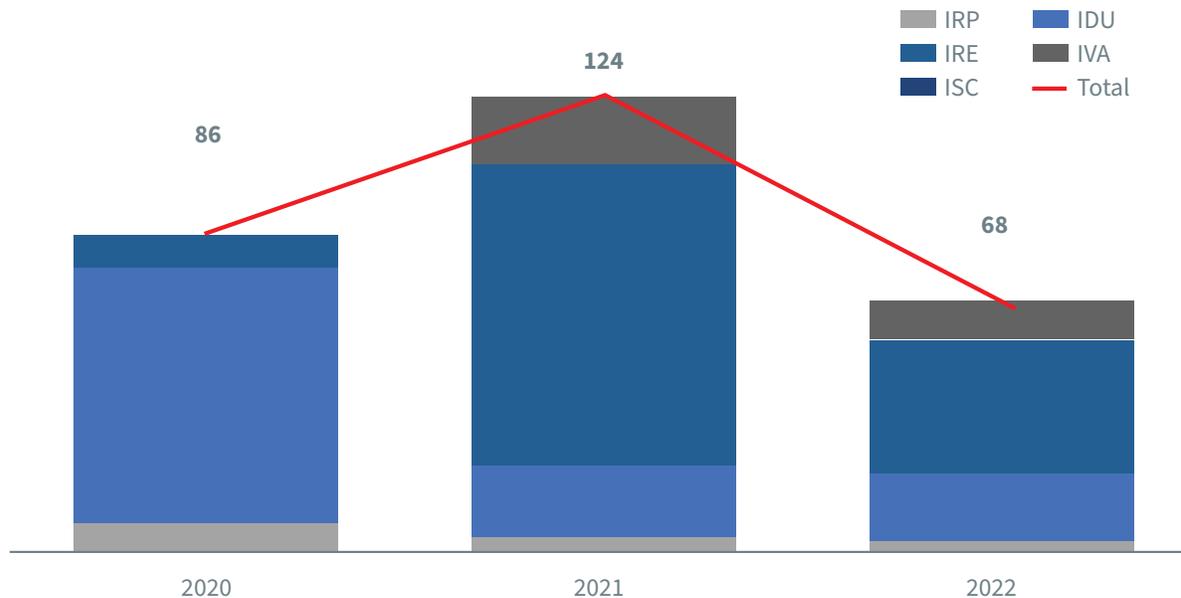
En este contexto se puede señalar que, considerando las modificaciones dentro de la normativa tributaria, en el EF 2020 se presentó el mayor impacto dentro del Impuesto a los Dividendos y Utilidades, mientras que el Ejercicio Fiscal 2021, el impacto mayor se pudo visualizar en el Impuesto a la Renta Empresarial y para el año 2022 el impacto ya se normaliza y se observa en los dos impuestos señalados anteriormente.

Dentro del Ejercicio Fiscal 2020, el impacto en las recaudaciones totales, producto de la reforma bajo la metodología señalada fue de USD 86 millones. En tanto, para el Ejercicio Fiscal 2021, el impacto de la implementación de la reforma fue de USD 124,2 millones, y para el 2022 el Impacto fue de USD 68 millones, esto puede considerarse un resultado óptimo considerando el contexto de la Pandemia del COVID – 19, que se presentó en el periodo de análisis.

El impacto o la incidencia que se observó se explica a partir de las normativas que fueron implementadas por la reforma, en ese contexto, las mismas están estimadas

por tipo de impuesto, esto a efectos de poder analizar la contribución de cada impuesto en la incidencia total.

**Figura 4**  
**Incidencia o impacto de la implementación de la reforma**  
(En millones USD)



**Fuente:** Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda (SET).

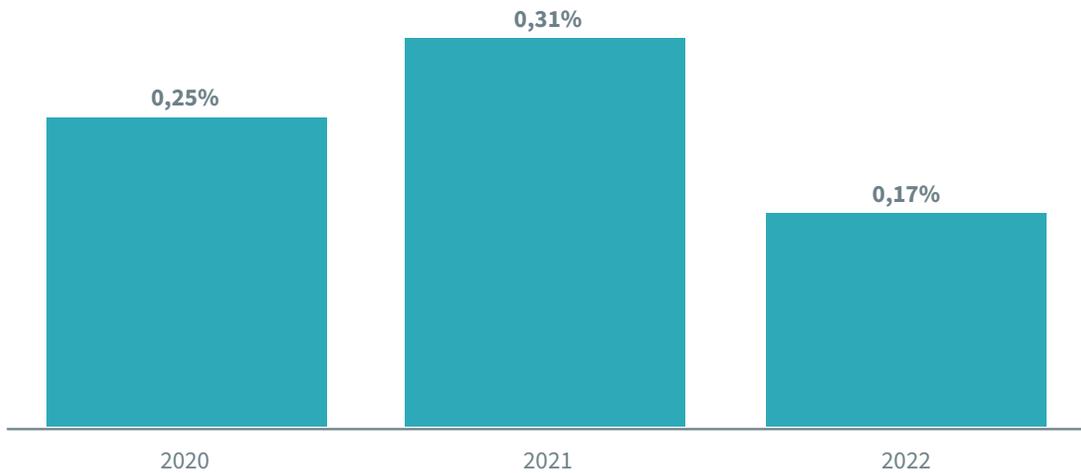
En el gráfico anterior, se observa que para el año 2020 la mayor participación se dio en el IDU, mientras que, para 2021, se generó un mayor impacto en lo que hace a la incidencia sobre las recaudaciones, pero se observa una contribución mayor en el IRE, y para el 2022 se observa una mezcla entre los tres principales impuestos.

Para el periodo de análisis la economía paraguaya presentó ciertas características particulares, producto de la pandemia del COVID -19 que generó un deterioro en

ciertos sectores de la economía, sin embargo, la reforma en conjunto con ciertas medidas complementarias aplicadas logró paliar dicho shock negativo.

En cuanto a la incidencia en relación con los ingresos tributarios se puede mencionar que la implementación de la reforma ayudó en cuanto a mayor orden, y en la captación de recursos con relación a los impuestos internos, con lo cual se logró financiar el Presupuesto General de la Nación para el periodo señalado.

**Figura 5**  
**Incidencia o impacto de la implementación de la reforma**  
(En millones USD)



**Fuente:** Elaboración propia con datos del Ministerio de Hacienda (SET).

La incidencia como porcentaje del PIB alcanzó un 0,25% en el Ejercicio Fiscal 2020, en el 2021 alcanzó un porcentaje de 0,32% y para el 2022 fue de 0,17%, esto demuestra la relevancia de las recaudaciones adicionales producto de la implementación de la reforma dentro del sistema tributario.

En cuanto a la incidencia con relación a los ingresos tributarios se puede señalar que el mismo representó un 2,6% en el 2020, en el 2021 fue de 3,2% y en el 2022 fue de 2,1%. Esta incidencia, muestra que la recaudación

adicional presentada por la implementación de reforma ayuda a captar mayores recursos para financiar los compromisos asumidos.

Se puede mencionar también que la recaudación adicional que se genera a partir de la implementación de la reforma ayudó a mejorar la captación de recursos por parte del Estado, y al mismo tiempo generar condiciones para incrementar la carga tributaria y disponer de recursos tributarios para el presupuesto de los distintos ministerios del Poder Ejecutivo.

## CONCLUSIÓN

Se puede señalar que, la implementación de la reforma presento un impacto positivo en las recaudaciones, tanto a nivel de estructura como incremento en la disponibilidad de recursos adicionales.

La incidencia en términos monetarios fue de USD 86 millones en el año 2020, lo que representa un 0,25% del PIB y un 2,6% de los Ingresos tributarios para dicho periodo. Por otra parte, para el año 2021 la incidencia fue de USD 124,2 millones, lo que representa un 0,32% del PIB y un 3,2% de los ingresos tributarios para dicho año. Y finalmente para el año 2022 la incidencia fue de USD 68 millones, lo que representa un 0,17% del PIB y 2,1% de los Ingresos tributarios.

Como se puede apreciar si se considera la hipótesis planteada, “la implementación de la Ley de modernización y simplificación del sistema tributario en Paraguay generó beneficios en la estructura de recaudación, incrementando la participación de impuestos directos y mejorando los niveles de recaudación por impuesto”, se puede concluir que efectivamente no se puede rechazar la hipótesis, puesto que a pesar de las adversidades de la Pandemia del COVID-19, la implementación de la Reforma tuvo un impacto positivo.

En conclusión, la reforma tributaria implementada en el sistema tributario paraguayo fue de ayuda en cuanto a la recaudación y mitigación de los impactos negativos de la pandemia, pero a su vez, ayudó a mejorar la estructura o composición de los impuestos dentro del sistema tributario nacional.

## REFERENCIAS

- Arellano, J. & Corbo, V. (eds.) (2013). *Tributación para el desarrollo. Estudios para la reforma del sistema chileno*. CEP - CIEPLAN.
- Banco Interamericano de Desarrollo (2018). “Paraguay: Rutas para el Desarrollo”. Departamento de Países del Cono Sur. VI. Serie.
- Banco Interamericano de Desarrollo (2018). “El futuro del trabajo en América Latina y el Caribe”. Educación y Salud: ¿los sectores del futuro?”. Washington DC.
- Barra, P. (2020). “Informe de Asistencia Técnica - Metodologías de estimación para la recaudación tributaria adicional para el fondo FOICAH”. Fondo Monetario Internacional y Ministerio de Hacienda.
- Barreix, A. & Roca, J. (2007). Reforzando un pilar fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguaya. *Revista de la Cepal*, 92, pp. 123-142.
- Cicowicz, M. & Lofgren, H. (2017). “A GEM for Streamlined Dynamic CGE Analysis: Structure, Interface, Data, and Macro Application”. World Bank Policy Research Working Paper 8272.
- Corbacho, A., Fretes Cibils, V., & Lora, E. (eds.) (2013). *Recaudar no basta: los impuestos como instrumento de desarrollo*. Banco Interamericano de Desarrollo.
- Giménez, L., Lugo, M., Martínez, S., Colmán, H., Galeano, J. y Farfán, G. (2017). “Paraguay: Análisis del sistema fiscal y su impacto en la pobreza y la equidad”. CEQ Working Paper N° 74. Ministerio de Hacienda, CEQ Institute y Banco Mundial.
- Lustig, N., editor. (2018). “Commitment to Equity Handbook. Estimating the Impact of Fiscal Policy on Inequality and Poverty”. Brookings Institution Press and CEQ Institute, Tulane University.
- Mirrlees, J., Adam, S., Besley, T., Blundell, R., Bond, S., Chote, R., Gammie, M., Johnson, P., Myles, G. & Poterba, J. (eds.) (2011) *Tax by Design. The Mirrlees Review*. Institute for Fiscal Studies. Oxford University Press.
- Tanzi, V. & Zee, H. (2001). *La política tributaria en los países en desarrollo*. Fondo Monetario Internacional.

## Legislación

- Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”.
- Decreto N° 2.787/2019 «Por el cual se establece la vigencia de las disposiciones contenidas en la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”.
- Decreto N° 3.107/2019 «Por el cual se reglamenta el Impuesto al Valor Agregado (IVA) establecido en la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”.
- Decreto N° 3.109/2019 «Por el cual se reglamenta el Impuesto Selectivo al Consumo (ISC) establecido en la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”.
- Decreto N° 3.110/2019 «Por el cual se reglamenta el Impuesto a los Dividendos y a las Utilidades (IDU) establecido en la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”.
- Decreto N° 3.181/2019 «Por el cual se reglamenta el Impuesto a la Renta de No Residentes (INR) establecido en la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”.
- Decreto N° 3.182/2019 «Por el cual se reglamenta el Impuesto a la Renta Empresarial (IRE) establecido en la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”.
- Decreto N° 3.184/2019 «Por el cual se reglamenta el Impuesto a la Renta Personal (IRP) establecido en la Ley N° 6.380/2019 “De Modernización y Simplificación del Sistema Tributario Nacional”.



# Sujetos sin capacidad operativa (SSCO) el efectivo procedimiento para combatir las operaciones no reales. Nueva legislación aplicable en el Perú

Alan Augusto Peñaranda Iglesias

## SINOPSIS

Existe una preocupante tendencia en relación a las facturas asociadas a operaciones ficticias, fraudulentas, simuladas o falsas, las cuales están socavando significativamente los ingresos tributarios. El creciente empleo fraudulento de créditos, costos y gastos basados en dichas operaciones falsas o no reales está generando un impacto negativo en las bases imponibles y perjudicando gravemente los ingresos necesarios para el adecuado funcionamiento del Estado.

En el presente documento se examinan los progresos alcanzados en distintos países en relación a las regulaciones normativas implementadas para abordar este tipo de fraude, así como una explicación en detalle de la reciente norma promulgada en el Perú, sobre la atribución de sujetos sin capacidad operativa (SSCO), procedimientos y consecuencias que son medidas que tienen como objetivo reducir de manera significativa esta modalidad de evasión.

**PALABRAS CLAVE:** Facturación, Operaciones no reales, Operaciones simuladas, Operaciones apócrifas

## CONTENIDO

### Introducción

1. Experiencia Internacional
2. Avances en el Perú
3. Nueva norma que combate las operaciones no reales
4. Procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa
5. Efectos de la publicación de la atribución de la condición del SSCO

6. Efectos relacionados con los comprobantes de pago o documentos complementarios emitidos hasta el día de la publicación efectuada por la SUNAT
7. Efectos a las sociedades o personas vinculadas a los sujetos que se le ha atribuido la Condición de SSCO

Conclusión

Referencias

## AUTOR

Economista, Máster en Administración Tributaria y Hacienda Pública por la UNED y el IEF, Profesional de la SUNAT – Perú con experiencia directiva y normativa, Asesor TADAT-FMI, Diploma en Derecho Tributario (PUCP), docente universitario.

## INTRODUCCIÓN

Las facturas por operaciones no reales, también conocidas como facturas por operaciones simuladas o facturas apócrifas, son documentos que se emiten para simular transacciones comerciales que en realidad no han tenido lugar. Estas facturas suelen ser utilizadas con fines ilícitos, como la evasión fiscal, el blanqueo de dinero o el aprovechamiento indebido de beneficios fiscales como las sustentar devoluciones indebidas. Estas facturas pueden ser generadas por empresas o individuos con el propósito de disminuir la carga fiscal aumentando indebidamente el crédito fiscal o inflar los gastos deducibles u obtener beneficios fiscales indebidos como devoluciones a exportadores, reintegro tributario, entre otros. Por lo general, estas facturas ficticias o apócrifas suelen tener todas las formalidades legales como la bancarización, celebración de contratos e inclusive ser emitidos a través de medios electrónicos con los requisitos establecidos por la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT) y son emitidas por personas o empresas que no poseen la idoneidad, suficiencia, razonabilidad y proporcionalidad de los recursos económicos, financieros, materiales y humanos para realizar las operaciones que se encuentran plasmadas en el comprobante de pago.

La emisión y uso de facturas apócrifas constituye un delito en la mayoría de los países en que se practica este tipo de actos, ya que socava la integridad del sistema tributario y perjudica la recaudación fiscal rompiendo con estas prácticas los fundamentos y principios que todo sistema tributario tiene como los de neutralidad, proporcionalidad e igualdad, dado que todos los contribuyentes están obligados al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica.

Como ya se ha descrito ampliamente en diferentes documentos sobre el IVA (Rodríguez Dueña<sup>1</sup>), se sabe que es un impuesto indirecto de tipo plurifásico no acumulativo que ha sido estructurado en base a la técnica del valor agregado, con el método de sustracción sobre base financiera, bajo el sistema de impuesto contra impuesto, en virtud del cual este solo grava el valor agregado generado en las diferentes etapas de un bien o servicio llegue al consumidor final que es quien finalmente soporta la carga impositiva del impuesto. Es por ello que este impuesto es neutro dado que el contribuyente determina su obligación tributaria deduciendo del débito fiscal el crédito fiscal correspondiente. Así lo indica Luque Bustamante<sup>2</sup>, no es sino a través del crédito fiscal que el impuesto puede llegar a alcanzar sus objetivos técnicos de neutralidad y recaudación a plenitud, pues gracias a él, los precios no se ven incrementados artificialmente y el fisco obtiene el tributo en la medida justa al percibir una suma equivalente a la que habría resultado de aplicar la tasa del mismo al valor de venta establecido al consumidor final, quien, de este modo, resulta siendo finalmente el sujeto económicamente incidido con el impuesto.

Respecto al impuesto a la renta en el Perú, el artículo 20<sup>3</sup> de la Ley del impuesto a la renta se establece que la renta bruta está constituida por el conjunto de ingresos afectos que se obtenga en el ejercicio gravable, así cuando tales ingresos provengan de la enajenación de bienes, la renta bruta estará dada por la diferencia existente entre el ingreso neto total proveniente de dichas operaciones y el costo computable de los bienes enajenados, sustentado con los comprobantes de pago principalmente. Por su lado, el artículo 37<sup>4</sup> de la presente Ley, prevé que, a fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla o mantener su fuente,

- 1 Rodríguez Dueñas, César; la imposición al consumo en el Perú; análisis y perspectiva. Ponencia presentada en el primer congreso institucional del IFA-Perú, noviembre 1999.
- 2 Luque Bustamante, Javier; el impuesto General a las Ventas. Tratamiento del Crédito Fiscal. VII Jornadas nacionales de Derecho Tributario. Pag. 175. [www.ipdt.org](http://www.ipdt.org)
- 3 Ley del impuesto a la renta. Capítulo V. De la Renta Bruta. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/capv.pdf>
- 4 Ley del impuesto a la renta. Capítulo VI. De la Renta Neta. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/capvi.pdf>

así como los vinculados con la generación de ganancias de capital. Dichos gastos deberán estar sustentados en comprobantes de pago que cumplan con los requisitos y características mínimas establecidas por el reglamento de comprobantes de pago. Es así como, cuanto más costos y gastos deduzcan los contribuyentes, la base de cálculo del impuesto a la renta disminuirá, haciendo la carga tributaria de este se menos gravosa. Sin perjuicio de los efectos de realizar operaciones inexistentes es la presunción por el pago de intereses presuntos de acuerdo a lo dispuesto en el inciso g) del artículo 24-A<sup>5</sup> de la ley del impuesto a la renta.

De lo anterior se desprende la importancia de garantizar la integridad en los procesos de determinación de la deuda tributaria por parte del contribuyente en tanto que las deducciones permitidas por ley sean las que corresponden y neutralizar la posibilidad de someter a quienes, con operaciones no reales, ficticias y/o apócrifas intentan socavar los impuestos que le corresponden al Estado. La SUNAT suele realizar acciones de fiscalización para detectar este tipo de prácticas fraudulentas, utilizando diferentes técnicas como las inspecciones, los cruces de información, las auditorías tributarias y en algunas ocasiones se solicita la colaboración con otras entidades gubernamentales como el ministerio público, unidad de inteligencia financiera entre otros.

La Resolución del Tribunal Fiscal (RTF) en el Perú N° 00986-2-2009<sup>6</sup> de fecha 4.02.2009 ha dejado establecido que para tener derecho a la utilización del crédito fiscal o a la deducción de costo o gasto no basta con acreditar que se cuenta con los comprobantes de pago que respaldan las operaciones realizadas y cumplan con los requisitos sustanciales y formales previstos en la ley, ni demostrar su registro contable, sino que fundamentalmente es necesario acreditar que dichos comprobantes en efecto corresponden a operaciones reales o existente, es decir que se produjeron en la realidad.

La SUNAT ha venido realizando hallazgos muy a menudo y reparos frecuentes a contribuyentes que vienen realizando este tipo de fraude, mediante los procedimientos de fiscalización actuales regulados, bajo los límites de determinación de operación por operación, combatiendo las acciones de informalidad y evasión que han provocado de la deducción indebida de costos o gastos basada en operaciones inexistentes cuya realidad no pudo ser demostrada por los contribuyentes dado que se encontró sobrestimación del crédito fiscal, utilización de facturas clonadas, detección de empresas “fantasmas” que emiten facturas para trasladar crédito, costo o gasto al adquirente donde este pueda usarlas para descontar el impuesto a su cargo o incluso para solicitar devoluciones del IGV. Algunos de las modalidades encontradas son las siguientes:

- No existencia de documentación fehaciente que acredite la adquisición
- Interpósitas personas que representaban a las empresas creadas
- Se habían constituido empresas de fachada para trasladar indebidamente créditos fiscales.
- No sustentar la adquisición en los volúmenes y características de las mercancías
- No explicar el procedimiento seguido para la ejecución de un servicio
- No explicar de como se fijan los precios
- No explicar en que lugar se prestó el servicio o quienes supervisan el mismo
- Incapacidad económica para adquirir mercancías
- El proveedor realiza sólo actividades de subsistencia
- El proveedor no tiene cuentas en el sistema financiero o teniéndolas no registran movimientos u operaciones en el mismo.

5 Ley del impuesto a la renta. Capítulo V. De la Renta Bruta. <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/capv.pdf>

6 [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2009/2/2009\\_2\\_00986.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/2/2009_2_00986.pdf) Página 10

- El proveedor no cuenta con locales propios, ni alquilados ni terceriza su producción
- El proveedor no cuenta con personal directo o indirectamente capaz de realizar la actividad
- El proveedor no posee activos fijos o los que tenía eran insuficientes
- El proveedor no cumplía con sus obligaciones tributarias

Es importante destacar que las facturas sustentadas por operaciones inexistentes, no reales o que simulan operaciones perjudican al Estado y a la sociedad en su conjunto y también a los contribuyentes honestos que, si cumplen con todas sus obligaciones tributarias y que compiten de manera leal y justa desterrando cualquier práctica relacionada con el fraude fiscal.

El problema de las facturas por operaciones no reales o facturas por operaciones falsas u operaciones simuladas cruza las fronteras y es de enorme preocupación de las administraciones tributarias que tienen que disponer de recursos de fiscalización, que ya son limitados, para controlar que los créditos, costos y gastos sean reales dada la vulnerabilidad existente; la virtud es que la administración tributaria con la masificación

de factura electrónica tiene la información antes de que el contribuyente declare y pague el impuesto. El proceso del cumplimiento tributario que se materializa con la inscripción del contribuyente en los registros como el RUC, la emisión de comprobantes y el registro contable de los mismos, la declaración y el pago se encuentra diseñado para que su efectivo cumplimiento por parte del contribuyente y el control por parte de la administración, pero en la práctica es pasible de ser vulnerado mediante la utilización de prácticas ilegales que, actuando en los débitos, créditos y saldos, logra evadir el pago del impuesto y solicitar en muchos casos reembolsos del impuesto sin tener derecho a ellos.

Al revisar las redes sociales, se pueden encontrar una infinidad de anuncios publicitarios que promueven la venta de facturas a plena vista de las autoridades fiscales. Estos anuncios tienen como objetivo reducir el Impuesto General a las Ventas (IGV) o el impuesto a la renta a pagar en las declaraciones de los contribuyentes, y lo preocupante es que incluso estas facturas pueden ser emitidas de manera electrónica, que a pesar de todos los elementos de control que subyace la misma, no ha disminuido esta práctica ilegal que menoscabando los ingresos necesarios para el funcionamiento adecuado del Estado.

**VENTA DE FACTURAS  
REDUCE TU IGV**

- ✓ Con / Sin Bancarización
- ✓ Todos los Rubros
- ✓ Mes Actual y Anteriores

**A TODO  
EL PERÚ**

**EL PAGO ES DESPUES  
DE VERIFICAR**

**VENTA DE FACTURAS  
FÍSICAS Y  
ELECTRÓNICAS**  
Trabajamos con  
diversos rubros

" Cumplimos con todo  
lo establecido por  
sunat"

Tu consulta no es  
molestia

994267339

La SUNAT para contrarrestar estas prácticas evasivas ha venido en el tiempo fortaleciendo las acciones de fiscalización para combatir la emisión y el uso de las facturas por operaciones no reales tal como se detallan en las notas periodísticas adjuntas, es más ha puesto

de conocimiento a los representantes de los gremios empresariales del Perú sobre la problemática existente y comunicando mejorar las estrategias de perfilamiento de riesgo y la publicación de una norma que impacte y controle severamente esta práctica evasiva.

## Sunat: facturas falsas o clonadas involucran a más de mil contribuyentes

La Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (Sunat) fortaleció las acciones de fiscalización contra las operaciones no reales, que involucran el uso de facturas falsas o clonadas para obtener crédito fiscal y reducir el pago de impuestos.

Este hecho genera evasión y competencia desleal con los negocios formales, según la Sunat.

Durante el 2018 y el primer semestre del año, la entidad desarrolló 4,829 procesos de fiscalización del Impuesto General a las Ventas (IGV), de los cuales, en 2,241 (46%) se detectó al menos una operación no real.

### DEUDA DE 219 MILLONES DE SOLES

En esos casos, la Administración Tributaria determinó una deuda de 219 millones de soles, no solo desde el lado del IGV sino también por su efecto en el Impuesto a la Renta.

Para desarrollar las operaciones no reales, en algunos casos, se crean empresas de fachada con la finalidad de

emitir facturas falsas o clonadas y "sustentar" servicios o compras simuladas o inexistentes.

Estas acciones, que constituyen un delito tributario, no solo implican a pequeñas y medianas empresas, sino también a algunas grandes empresas, incluso, en operaciones a nivel internacional.

Producto de las acciones de fiscalización, la Sunat remitió al Ministerio Público 115 informes de indicios de delito tributario que involucran a 1115 personas, naturales o jurídicas, que pueden recibir penas privativas de la libertad de entre 8 y 12 años, al culminar los procesos judiciales.

Por sector económico, de los 4,300 millones de soles en incumplimiento del IGV por operaciones no reales, se determinó que 1,700 millones corresponden al sector Servicios, seguido del Comercio, Manufactura y Construcción.

Estos cuatro sectores representan el 90% de los RUC y el 88% del monto de estas operaciones vinculadas a facturas falsas o clonadas.

### COORDINACIÓN CON GREMIOS

Para fortalecer las acciones contra esta práctica, la Sunat realizó tres reuniones de trabajo con gremios empresariales, durante las cuales se expusieron las acciones desarrolladas para enfrentar esta problemática y se recibieron aportes y propuestas para su posterior implementación.

Los gremios que participaron fueron Confiep, SNMPE, CCL, ADEX, Comex, SNI, Capeco y SNP, cuyos representantes expresaron su disposición a colaborar con la Administración Tributaria para reducir el incumplimiento generado por las operaciones no reales, que afecta la recaudación y también generan competencia desleal.

En estas reuniones, la Sunat adelantó que actualizará los perfiles de riesgo con profesionales con experiencia empresarial, estableciendo sistemas de alertas preventivas y difundiendo las consecuencias del uso de esta modalidad de evasión.

Asimismo, establecerá la necesidad de efectuar cambios normativos que permitan posibilitar la fiscalización más efectiva de la evasión del IGV bajo la indicada modalidad.

Fuente: Andina, 09 de setiembre 2019.

<https://andina.pe/agencia/noticia-sunat-facturas-falsas-o-clonadas-involucran-a-mas-mil-contribuyentes-766061.aspx>

# Afianzan fiscalización contra facturas falsas

Remiten a la fiscalía informes que involucran a más de mil contribuyentes.

**P**ara contrarrestar la evasión y competencia desleal con los negocios formales, la Sunat fortaleció las acciones de fiscalización contra las operaciones no reales, que involucran el uso de facturas falsas o clonadas para obtener crédito fiscal y reducir el pago de impuestos.

Así, durante el 2018 y el primer semestre de este año, la entidad desarrolló 4,829 procesos de fiscalización del impuesto general a las ventas (IGV), de los cuales, en 2,241 (46%) se detectó al menos una operación no real.

En esos casos, el ente fiscal determinó una deuda de 219 millones de soles, no solo desde el lado del IGV sino también por su efecto en el impuesto a la renta.

Así, para desarrollar las operaciones no reales, en algunos casos, se crean empresas de fachada a fin de emitir facturas falsas o clonadas y "sustentar" servicios o compras simuladas o inexistentes. Estas acciones, que constituyen un delito tributario, no solo implican a pequeñas y medianas empresas, sino también a algunas grandes empresas, incluso, en operaciones a escala internacional, dijo la Sunat.

Agregó que como resultado de estas acciones de fiscalización, se remitió al Ministerio Público 115 informes de indicios de delito tributario que involucran a 1,115 personas, naturales o jurídicas, que pueden recibir



**Acciones.** Sunat espera reducir evasión del IGV en las denominadas operaciones no reales.

## Alertas preventivas

La administración tributaria, asimismo, adelantó que actualizará los perfiles de riesgo con profesionales con experiencia empresarial, estableciendo sistemas de alertas preventivas y difundiendo las consecuencias del uso de esta modalidad de evasión, así como la necesidad de efectuar cambios

normativos que permitan posibilitar la fiscalización más efectiva de la evasión del IGV bajo la indicada modalidad. Esta entidad además facilitó a los contribuyentes en envío de escritos sobre sus procesos de cobranza por internet, sin la necesidad de acudir personalmente a un centro de servicios.

penas privativas de la libertad de entre 8 y 12 años, al culminar los procesos judiciales.

Por sector económico, de los 4,300 millones de soles en incumplimiento del IGV

por operaciones no reales, se determinó que 1,700 millones corresponden al sector Servicios, seguido del Comercio, Manufactura y Construcción. Estos cuatro sectores repre-

sentan el 90% de los RUC y el 88% del monto de estas operaciones vinculadas a facturas falsas o clonadas.

Para fortalecer las acciones contra esta mala práctica, la Sunat además sostuvo diversos encuentros con representantes de gremios empresariales a fin de exponer estas acciones. Entre otros, participaron miembros de la Confiep, SNMPE, CCL, Adex, Comex, SNI, Capeco y SNP, cuyos representantes expresaron su disposición a colaborar con la administración tributaria para reducir el incumplimiento generado por las operaciones no reales, que afecta la recaudación y también genera competencia desleal.

**Fuente:** Diario El Peruano, 10 de setiembre de 2019.

<https://elperuano.pe/noticia/83247-afianzan-fiscalizacion-contr-facturas-falsas>

## 1. EXPERIENCIA INTERNACIONAL

Mediante la implementación de estrategias de gestión de riesgos y el análisis exhaustivo de datos provenientes de facturas electrónicas, respaldado por tecnologías de la información y otros procesos de análisis de información, se han identificado numerosos casos susceptibles de involucrar transacciones ficticias. Sin embargo, la detección y comprobación de este tipo de fraude implica procedimientos prolongados y garantistas, donde la carga de la prueba recae en la administración tributaria. Esta última debe demostrar, a través de un proceso minucioso de auditoría y cotejo de datos, que la transacción en cuestión no es real, sino simulada. En otras palabras, la administración tributaria se ve en la necesidad de destinar considerables recursos para llevar a cabo visitas operativas a los contribuyentes, realizar cruces de información tanto con los proveedores como con los numerosos clientes que hayan utilizado las facturas en cuestión y, en última instancia, desconocer los efectos tributarios generados por estas operaciones ficticias. Esta situación representa un desafío considerable para la labor de la administración tributaria.

Algunos países han introducido normas para que los procesos de detección de facturas por operaciones no reales permitan cerrar las brechas de fraude de manera efectiva; al respecto muchas administraciones tributarias han adoptado múltiples acciones para controlar las facturas falsas, a continuación, una explicación sobre los avances en la legislación en los países de América Latina que se ha implementado.

### 1.1 Argentina

La AFIP mediante Resolución General 3832<sup>7</sup> crea la base de **contribuyentes no confiables** que según su artículo 3 identifica a los contribuyentes respecto de los cuales se

haya constatado o detectado inconsistencias en relación a la capacidad operativa, económica y/o financiera, que difiere de la magnitud, calidad o condiciones que exteriorizan sus declaraciones juradas, los comprobantes respaldatorios emitidos, o que no reflejan la operación que intentan documentar, o la ausencia de éstos y publican quienes son y como consecuencia de ello tienen algunas limitaciones. Estos proveedores que se encuentran incluidos en las bases de datos que es de carácter público, sufren de una suerte de descrédito que ese hecho les ocasiona y pudiera privar de la pretensión de ejercer actividades económicas, por cuanto siempre es difícil que cualquier empresa quisiera contratar con quien se encuentra en dicha base de datos; asimismo, se le limita la autorización de facturas por encontrarse en la base de contribuyentes no confiables e incluso retención del 100% del IVA.

Incluso se ha extendido la calificación de sujeto no confiable en materia de seguridad social que comprende a aquellos sujetos respecto de los cuales se haya constatado o detectado inconsistencias en relación a la generación de nóminas de trabajadores ficticios, calidad o condiciones que exteriorizan las declaraciones juradas de la Seguridad Social, la documentación respaldatoria de dichas relaciones laborales o que no reflejan la realidad de los vínculos con los dependientes que intentan documentar, o la ausencia de éstos.

Los efectos que se encuentran en el artículo 6 se encuentran entre otros la de suspensión temporal en las autorizaciones para emitir factura y/o comprobantes, la suspensión en solicitar certificado de no retención, inhabilitación transitoria para operaciones de los sistemas de registros especiales aduaneros, la suspensión de los servicios con clave fiscal.

7 <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/255000-259999/259125/texact.htm>

## 1.2 México

Otro avance normativo importante es la que ha implementado el SAT de **México** con la aplicación del artículo 69-B<sup>8</sup> del Código Fiscal de la federación donde han caracterización a dos tipos de sujetos vinculados a las operaciones no reales; **las empresas emisoras de facturas por operaciones simuladas (EFOS) y las empresas que deducen operaciones simuladas (EDOS).**

El artículo 69-B del código fiscal señala que cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. Añade la norma que en este supuesto, se procederá a notificar a los contribuyentes que se encuentren en dicha situación a través de su buzón tributario, de la página de Internet del SAT, así como mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, con el objeto de que aquellos contribuyentes puedan manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos.

Los efectos de la publicación de este listado serán considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

La norma establece todo un procedimiento para que el contribuyente demuestre la existencia de las operaciones, presente la documentación sustentatoria, en los plazos previstos para el contribuyente y la

administración, con la consecuente publicación final de los contribuyentes que finalmente se confirme la emisión de comprobantes fiscales sin contar con los activos, ni con los medios para realizar operaciones que amparen tales comprobantes, presumiéndose la inexistencia de las operaciones amparadas.

Asimismo, existe un procedimiento de desconocimiento tributario para quienes hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por cualquier contribuyente incluido en el listado de EFOS, contando con un plazo de treinta días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante el SAT, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

Dado que la facturación falsa se ha convertido en un mal endémico se requiere combatir esta práctica dañina y desleal de manera severa y para ello las administraciones tributarias requieren contar con normativa específica y sólida que facilite la detección, neutralice al emisor y castigue a quienes hacen uso fiscal de esas facturas ficticias para reducir sus obligaciones tributarias.

## 1.3 Ecuador

Otro país que ha normado tratamiento para las operaciones no reales es el Ecuador que en los artículos 24 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 209<sup>9</sup>, que define a las **empresas inexistentes** como aquellas respecto de las cuales no sea posible verificar la ejecución real de un proceso productivo y comercial. En el caso de sociedades, y sin perjuicio de lo señalado, se consideran como inexistentes a aquellas respecto de

8 Código Fiscal de la Federación. <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFE.pdf>

9 Reglamento para la aplicación ley del Régimen Tributario Interno, LRTI. Publicado en Suplemento del Registro Oficial 209 del 06 de junio del 2010, con última modificación a través del tercer suplemento del registro oficial 186 del 10 de noviembre del 2022.

las cuales no se pueda verificar su constitución, sea a través de documentos tanto públicos como privados, según corresponda. Por otro lado, el artículo 25 del mismo cuerpo normativo se incorpora en la legislación el concepto o definición de empresas fantasmas o supuestas, aquellas que se han constituido mediante una declaración ficticia de voluntad o con ocultación deliberada de la verdad, quienes fundadas en el acuerdo simulado, aparentan la existencia de una sociedad, empresa o actividad económica, para justificar supuestas transacciones, ocultar beneficios, modificar ingresos, costos y gastos o evadir obligaciones.

Asimismo, el artículo 25.1 considerará como transacciones inexistentes cuando el Servicio de Rentas Internas (SRI) detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes de venta sin que se haya realizado la transferencia del bien o la prestación del servicio, sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no ubicados, presumiendo la inexistencia de las operaciones respaldadas en tales comprobantes.

El procedimiento señala que el SRI calificará como empresas inexistentes, fantasmas o contribuyentes con transacciones inexistentes y notifica a los sujetos pasivos que incurran en las condiciones señaladas en los párrafos anteriores mediante oficio, con el objeto de presentar, en un plazo de treinta días hábiles, la documentación con la que pretendan desvirtuar dichas circunstancias.

Los sujetos pasivos que no desvirtúen las consideraciones del SRI serán notificados, en las formas establecidas en el Código Tributario, con la resolución administrativa que los considera como empresas inexistentes, fantasmas o contribuyentes con transacciones inexistentes, según corresponda. EL SRI publica en el portal web oficial un listado referencial de

sujetos pasivos considerados empresas inexistentes, fantasmas o contribuyentes con transacciones inexistentes, pudiendo también publicar el listado de sus clientes, para que quienes se crean perjudicados por dichos sujetos puedan iniciar las acciones para corregir su situación fiscal, mediante la presentación de las declaraciones o anexos de información sustitutivos correspondientes.

Luego de que la resolución que fue notificada al contribuyente se encuentre en firme, el SRI suspende de oficio el Registro Único de Contribuyentes y la vigencia de la o las autorizaciones utilizadas de comprobantes de venta, retención y documentos complementarios.

Por último, el artículo 26 establece que no se reducirá la base imponible por operaciones efectuadas con empresas calificadas como inexistentes, fantasmas o supuestas, así como con sociedades o personas naturales por transacciones inexistentes así como también no se podrá solicitar devolución o utilizar como crédito tributario los impuestos que se hubieren generado en operaciones efectuadas con empresas calificadas como inexistentes, fantasmas o supuestas, así como con sociedades o personas naturales por transacciones inexistentes.

La realización de actos simulados será sancionada de conformidad con la normativa correspondiente. Lo previsto en el presente artículo excluye aquellos casos en los que el contribuyente soporte la secuencialidad material del gasto y su esencia económica.

#### 1.4 Colombia

A través del artículo 495 y 671 del Estatuto Tributario Nacional, modificado por el artículo 294 de la Ley 1819<sup>10</sup> del año 2016, este país ha regulado al **proveedor ficticio** definiéndolo como aquella persona o entidad que facture ventas o prestación de servicios simulados o inexistente.

10 Artículo 294 de la Ley 1819 que modifica el artículo 671 del Estatuto Tributario.  
<https://www.leyex.info/leyes/Ley1819de2016.htm> <https://grupoegs.leyex.info/documents/leyes/Decreto624de1989.htm>

Para tal efecto no serán deducibles en el impuesto sobre la renta, ni darán derecho a impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, las compras o gastos efectuados a quienes la DIAN hubiere declarado como proveedor ficticio o proveedor insolvente, el cual se materializa a partir de la fecha de publicación en un diario de mayor circulación.

Un proveedor es ficticio, cuando facturen ventas o prestación de servicios simulados o inexistentes. Esta calificación se levantará pasados cinco (5) años de haber sido efectuada.

Por otro lado, consideran a un proveedor como insolvente cuando la DIAN no haya podido cobrar las deudas tributarias, en razón a que traspasaron sus bienes a terceras personas, con el fin de eludir el cobro de la Administración. La Administración deberá levantar la calificación de insolvente, cuando la persona o entidad pague o acuerde el pago de las sumas adeudadas. Estas compras o gastos dejarán de ser deducibles desde la fecha de publicación en un diario de amplia circulación nacional de la correspondiente declaratoria.

## 2. AVANCES EN EL PERÚ

En el Perú el Art 44° de la Ley del IGV e ISC<sup>11</sup> principalmente proporcionan un marco legal que da herramientas a la SUNAT para controlar las facturas emitidas por operaciones no reales, señala la norma que el comprobante de pago emitido que no corresponda a una operación real obligará al pago del Impuesto consignado en éstos, por el responsable de su emisión. El que recibe el comprobante de pago no tendrá derecho al crédito fiscal o a otro derecho o beneficio derivado del Impuesto General a las Ventas originado por la adquisición de bienes, prestación o utilización de servicios o contratos de construcción. Para estos efectos se considera como operación no real las siguientes situaciones:

- a) **Simulación absoluta:** aquella en la que, si bien se emite un comprobante de pago, la operación gravada que consta en éste es inexistente o simulada, permitiendo determinar que nunca se efectuó la transferencia de bienes, prestación o utilización de servicios o contrato de construcción.
- b) **Simulación relativa:** aquella en que el emisor que figura en el comprobante de pago o nota de débito no ha realizado verdaderamente la operación, habiéndose empleado su nombre y documentos para simular dicha operación. En este caso si el adquirente cancele la operación a través de los medios de pago, mantiene el derecho al crédito fiscal.

Adicionalmente señala la norma que la operación no real no podrá ser acreditada mediante: 1. La existencia de bienes o servicios que no hayan sido transferidos o prestados por el emisor del documento; o, 2. La retención efectuada o percepción soportada, según sea el caso.

En múltiples resoluciones resueltas por el tribunal fiscal sobre los reparos impugnados por los contribuyentes a quienes la SUNAT le desconocía el crédito fiscal, costo o gasto por ser sustentado por algunas facturas por operaciones no reales, los contribuyentes fiscalizados plantearon su defensa argumentando ser adquirentes de buena fe, en contra posición la SUNAT a través de un análisis exhaustivo de las transacciones y de una evaluación integral de los medios probatorios y de la situación del proveedor y del contribuyente, usando criterios basados en la norma, en las pericias contables, en el conocimiento de la actividad económica de sus auditores, etc. permitía inferir que las argumentaciones eran inconsistentes, que se estaba frente a un proveedor que no tenía capacidad operativa para haber realizado la operación, y por ello finalmente reparaba la transacción.

11 <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/capitulx.pdf>

Al respecto mediante RTF N° 1759-5-2003<sup>12</sup> el Tribunal Fiscal estableció el criterio que una operación no es real o inexistente cuando presenta algunas de las siguientes situaciones:

- a) Una de las partes (vendedor y comprador) no existe o no participó en la operación.
- b) Ambas partes no participaron de la operación
- c) El objeto materia de la venta es inexistente o distinto
- d) La combinación de tales situaciones, de los cual se concluye que una operación es no real si se llega a establecer que alguna de las partes (vendedor o comprador) o el objeto de la transacción no existen o son distintos a los que aparecen consignados en el comprobante de pago reparado.

También en la misma RTF se ha señalado que para demostrar que no existió operación real que sustente el crédito fiscal, era preciso que se investiguen todas las circunstancias del caso, actuando para tal efecto los medios probatorios pertinentes y sucedáneos, siempre que sean permitidos por el ordenamiento tributario y sean valorados en forma conjunta y con apreciación razonada.

Es importante acotar que el tribunal fiscal ha establecido que si un reparo se origina en el hecho de que un contribuyente no ha acreditado la realidad de las operaciones, le corresponde a éste y no a la Administración la carga de la prueba, teniendo en consideración que el actuar de la administración no se sustenta únicamente en observaciones o defectos detectados en los proveedores, sino básicamente en que el contribuyente, a quien corresponde la carga de la prueba, no ha acreditado la realidad de las operaciones. Sin embargo, fiscalizar a cada contribuyente que adquiere facturas por operaciones no reales, simuladas o falsas conlleva a procedimientos largos y costosos que era necesario mejorar para que

este tipo de procesos sea más eficiente y tenga un impacto multiplicador.

Sin perjuicio de lo anterior, estas medidas han mostrado ser insuficientes y poco efectivas para desbaratar este tipo de modalidades de evasión, por lo cual se hacía necesario el perfeccionamiento del marco legal para combatir esta modalidad de fraude fiscal con la finalidad que los sujetos que han sido detectados no sigan emitiendo comprobantes de pago por operaciones que no se encuentran en la capacidad de realizar, que se desincentive esquemas en que los supuestos vendedores y compradores se coluden para disminuir el monto de los impuestos a pagar y que desaparezca el mercado de facturas por operaciones no reales, falsas o simuladas.

### 3. NUEVA NORMA QUE COMBATE LAS OPERACIONES NO REALES

En el año 2021, con la Ley N° 31380 el Congreso de la República delegó en el Poder Ejecutivo la facultad para regular el procedimiento de **atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa (SSCO)** con el fin de establecer efectos respecto de los comprobantes de pago y documentos complementarios a estos, del pago del Impuesto General a las Ventas (IGV), del crédito fiscal u otros derechos o beneficios derivados del IGV, de la deducción como gasto o costo, y de solicitar la libre disposición de los montos depositados en las cuentas del sistema de pago de obligaciones tributarias (Deducciones - SPOT).

La propuesta tuvo como objetivo enfrentar la evasión tributaria, mejorando de manera rápida la recaudación del IGV y del Impuesto a la Renta a través de la identificación de aquellos sujetos que se encuentran en dicha situación de manera expeditiva, impedir y neutralizar que continúen con la práctica de otorgar comprobantes de pago que permitan el ejercicio del crédito fiscal y/o la deducción del costo o gasto por un determinado periodo de tiempo.

12 [http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2003/5/2003\\_5\\_01759.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_01759.pdf)

Mediante el Decreto Legislativo N° 1532<sup>13</sup>, el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF) dio cumplimiento a la delegación y aprobó la norma que regula el **procedimiento de atribución de la condición de SSCO**, el mecanismo de publicidad de la condición, el procedimiento para resolver las impugnaciones que ello pudiera generar y las impugnaciones por deuda que se determine en virtud de haberse asignado la condición de SSCO, garantizando los derechos de los contribuyentes.

Al promulgar el Decreto Legislativo N°1532, el MEF ha buscado lograr los siguientes objetivos:

- Enfrentar la evasión tributaria y mejorar la recaudación del IGV e IR
- Reducir el riesgo de operaciones no reales y disuadir conductas evasoras
- Establecer un modelo de control eficiente y dentro de un marco legal garantista
- Contribuir con la reducción de la competencia desleal

La citada disposición, aunque recién entrará en vigor en enero de 2023, se convierte en una herramienta potente para controlar las operaciones no reales.

#### 4. PROCEDIMIENTO DE ATRIBUCIÓN DE LA CONDICIÓN DE SUJETO SIN CAPACIDAD OPERATIVA - SSCO

##### 4.1 Condiciones para la determinación del SSCO

El artículo 3 del Decreto legislativo N°. 1532 señala que el SSCO es aquel que, si bien figura como emisor de los comprobantes de pago o de los documentos complementarios, no tiene los recursos económicos, financieros, materiales, humanos y/u otros, o estos no resultan idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten dichos documentos

El procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa especificada en el artículo 4° de la norma señala que la SUNAT puede iniciar el procedimiento de atribución de la condición de SSCO cuando a través de una verificación de campo y de sus fuentes de información -incluida aquella que provenga de entidades privadas o públicas o la proveniente de cruces de información- detecte que un determinado sujeto se encuentra comprendido en las siguientes situaciones:



- a) No cuente con infraestructura o bienes, o estos o aquella no resulten idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios;



- b) No tenga activos, o estos no resulten idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios;



- c) No tenga personal, (directo e indirecto) o este no resulte idóneo, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios, y/o



- d) Cualquier otra situación objetiva que evidencie que el sujeto no tiene los recursos económicos, financieros, materiales, humanos y/u otros, o que estos no resultan idóneos, para realizar las operaciones por las que se emiten los comprobantes de pago o los documentos complementarios.

En la verificación de campo que tendrá que realizar SUNAT se verificarán las situaciones o supuestos señalados anteriormente a través de actuaciones realizadas por su personal que pueden ser de ejecución inmediata tales como la inspección de los locales ocupados, bajo cualquier título, por el sujeto, tomar declaraciones al sujeto o a sus representantes que

13 <https://busquedas.elperuano.pe/normaslegales/se-regula-el-procedimiento-de-atribucion-de-la-condicion-de-decreto-legislativo-no-1532-2049959-2/>

se encuentren presentes en la intervención, tomar manifestaciones a sus trabajadores, efectuar tomas de inventario y realizar cualquier otra actuación que se requiera para verificar si dicho sujeto ha incurrido en una o más de las situaciones a que se refiere el párrafo 4.1 del artículo 4 del Decreto.

Se debe dejar constancia de los hechos que se comprueban en la(s) actuación(es) que se realiza(n) durante la verificación de campo en el documento denominado “acta”, la cual debe ser firmada por el sujeto a quien se efectúa la verificación de campo o su representante. Este documento no pierde su carácter de documento público ni se invalida su contenido, aun cuando presente observaciones, añadiduras, aclaraciones o inscripciones de cualquier tipo o cuando el sujeto o su representante manifieste su negativa y/u omita firmar el acta o se niegue a recibirla.

Algunos ejemplos de hallazgos que conlleven a la SUNAT a determinar una condición habilitante en dar inicio y confirmar que se trata de un sujeto sin capacidad operativa:

- No contar con el equipamiento que por la propia naturaleza de la actividad era necesario.
- No contar con material de oficina necesaria para realizar la actividad.
- No contar con vehículos propios o alquilados con que hacer las labores de distribución que supone la documentación de la actividad.
- No cuenta con personal de manera directa ni de manera indirecta esta última a través de empresas tercerizadoras.
- No cuenta con infraestructura de tipo comercial.
- No cuenta con conocimiento y preparación sobre la actividad económica realizada.

En el mencionado artículo del decreto legislativo se explica que la SUNAT para evaluar la idoneidad de las situaciones señaladas anteriormente debe tomar en cuenta la **suficiencia, razonabilidad y proporcionalidad** de los recursos económicos, financieros, materiales, humanos

y/u otros empleados por el sujeto para realizar las operaciones por las que emite los comprobantes de pago, en función de la naturaleza de las operaciones, el nivel de ventas del sujeto cuya capacidad operativa se cuestiona, el sector económico al que pertenece, entre otros.

Esta evaluación es muy importante dado que la SUNAT tendrá que tomar en cuenta aspectos que podrían configurar la falta de capacidad operativa y recolectar un conjunto de evidencias que deben valorarse en función de las pruebas obtenidas y que causan convicción respecto a que un sujeto le corresponde la atribución de sujeto sin capacidad operativa, dado que el contribuyente puede valerse de elementos adicionales para demostrar que cuenta con los recursos idóneos para la producción de bienes o la prestación de servicios.

Un ejemplo de como se determina que la operación no es real consignados en los comprobantes de pago de un contribuyente dedicado al sector construcción es solicitar:

- Lugar donde se realizan las actividades económicas, domicilio fiscal y establecimientos anexos, capacidad instalada.
- Equipamiento, materiales, infraestructura que demuestre la actividad realizada.
- Listado de las obras donde fueron enviados los materiales de construcción y servicios adquiridos
- Adjuntar las guías de remisión donde conste el detalle de los materiales vendidos.
- Acreditar el ingreso y salida de los materiales de construcción adquiridos para la venta a sus clientes, adjuntando el kardex o control de existencias y suministros que acredita su ingreso y salida.
- Adjuntar las guías de remisión donde conste el detalle de los materiales adquiridos y vendidos, así como los comprobantes por el servicio de transporte, así como su pago y cobro.
- Señalar por escrito como y quienes realizaron las coordinaciones referidas a la cantidad de materiales que requieren los clientes.

- Adjuntar la documentación que sustente el ingreso de las facturas observadas tales como copia de cheques, estado de cuenta bancarios, constancia de depósito en cuenta corriente o de ahorro y que se exhiba los libros de caja y banco.
- Entrevista con los trabajadores que han participado en las actividades de las facturas cuestionadas.
- Lista de clientes y proveedores con sus teléfonos de contacto, así como los correos electrónicos donde se verifican las comunicaciones con proveedores o clientes.
- Publicidad realizada a través de las redes sociales, página web, avisos publicitarios en medios, entre otros.
- Gastos de servicios públicos relacionados al negocio, luz, agua, teléfono, internet.

A continuación, se elabora un análisis de los aspectos que se deben tomar en cuenta al momento de evaluar la idoneidad de las operaciones realizadas por el contribuyente en los cuales se pone en duda su actuación como proveedor de bienes o servicios.

#### - **Suficiencia**

Se refiere a la disponibilidad de fondos monetarios, de capital y fuentes de financiamiento como inversiones, préstamos, operaciones bancarias y gestión financiera en general que evidencie y se pruebe que se han realizado las actividades económicas por los cuales la administración tributaria cuestiona, así como la disponibilidad y adecuación de los recursos físicos necesarios, como equipos, instalaciones, infraestructuras y suministros, y adicionalmente la disponibilidad de personal competente, en calidad y cantidad suficiente para realizar las tareas y funciones requeridas para llevar a cabo dichas actividades.

#### - **Razonabilidad**

Se refiere a la evaluación y verificación de los procesos, decisiones y acciones relacionados con la posibilidad de que la actividad y por ende las transacciones económicas se han dado y se han ido demostrado con criterios lógicos, sensatos y adecuados según la realidad del mercado y del sector

donde se encuentra desarrollando la actividad el contribuyente. La razonabilidad busca garantizar que la actividad económica se haya llevado acorde con las prácticas mínimas encontradas en el mercado o con la sustentación que puede dar el contribuyente. Si el contribuyente conoce las disposiciones legales y los requisitos específicos que se aplican a la industria o sector correspondiente, conoce el marco normativo; si ha considerado los factores relevantes, como el mercado, los precios, la competencia, la publicidad y los riesgos asociados; realiza una evaluación financiera, un flujo de caja, resultados del mes, gestión de costos y gastos, búsqueda de la rentabilidad del negocio, etc.; si se han implementado procesos y controles, si se han asignado responsabilidades claras y si se han establecido mecanismos de seguimiento y control; y adicionalmente si se han tomado en cuenta factores como la capacitación, la asignación de tareas, la motivación y el desarrollo profesional o se han tercerizado los servicios en alguna empresa especializada en la oportunidad, forma y condiciones para la venta de bienes o prestación de servicios que realiza el contribuyente inspeccionado.

#### - **Proporcionalidad**

Con esto se busca un equilibrio o una correspondencia entre los medios utilizados y los fines buscado, se considera que una asignación de recursos por ejemplo para la producción de un bien o servicio es proporcional cuando se logra un equilibrio óptimo entre los costos y los beneficios obtenidos, implica demostrar que los recursos empleados, los costos incurridos y los esfuerzos dedicados a la actividad económica sean proporcionales a los beneficios y resultados esperados de la actividad económica desarrollada por el contribuyente.

La proporcionalidad implica evaluar si los recursos económicos, financieros, materiales y humanos de la empresa es adecuada en relación con los objetivos de la actividad económica que realiza, si los costos incurridos, como los gastos operativos, los salarios y los costos de producción, son proporcionales a los beneficios económicos generados y finalmente determinar si el tamaño y alcance de la actividad son proporcionales a la capacidad de la empresa que está siendo verificada.

## 4.2 Procedimiento operativo para la determinación del SSCO

Verificado las condiciones señaladas anteriormente la SUNAT procede a notificar conjuntamente la carta donde presenta al agente fiscalizador y comunica el inicio del procedimiento y el requerimiento comunicando las situaciones detectadas en la verificación de campo, así como en lo verificado a través de sus fuentes de información, a fin de que el sujeto, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles, presente los medios probatorios que desvirtúen cada una de las situaciones comunicadas en dicho requerimiento.

La SUNAT, en el plazo de treinta (30) días hábiles, contado a partir del día hábil siguiente de producido el vencimiento del plazo para presentar los medios probatorios, evalúa dichos medios probatorios y, de ser el caso, puede realizar una nueva verificación de campo y/o de sus fuentes de información de corresponder. Luego de realizada la evaluación de los medios probatorios, así como de los resultados de la verificación de campo y de sus fuentes de información, la SUNAT, bajo responsabilidad, notifica el resultado del requerimiento dentro del plazo de los 30 días hábiles señalados anteriormente en el que determina:



- a) Se han desvirtuado cada una de las situaciones detectadas que originaron el inicio del procedimiento, culminando este con dicha notificación, o



- b) No se han desvirtuado cada una de las situaciones detectadas que originaron el inicio del procedimiento, emitiendo y notificando dentro de dicho plazo la resolución de atribución de la condición de SSCO.

Una vez notificada la resolución de la atribución de la condición de SSCO esta quedará firme cuando:

- En el plazo de 10 días hábiles para la interposición del recurso de reclamación o apelación para impugnar la resolución venza sin que el sujeto haya interpuesto dicho recurso.

- Habiéndose impugnado la resolución, el sujeto presente el desistimiento de conformidad con lo dispuesto en el artículo 130 del Código Tributario y este haya sido aceptado, o
- Se haya notificado al sujeto una resolución que pone fin a la vía administrativa.

Es importante señalar que el artículo 5° del decreto legislativo señala entre otros plazos los siguientes:

- Cinco (5) días hábiles para la subsanación de los requisitos de admisibilidad de la reclamación y de la apelación.
- Treinta (30) días hábiles para resolver la reclamación y la apelación, bajo responsabilidad.
- Diez (10) días hábiles para la actuación de los medios probatorios en la reclamación y en la apelación, siempre que estos hubieran sido ofrecidos dentro del plazo de treinta (30) días hábiles de la comunicación de SUNAT sobre las situaciones detectadas en la verificación de campo, así como de sus fuentes de información y no hubieran podido ser actuados por causas no imputables al sujeto.
- Diez (10) días hábiles para que la SUNAT eleve el expediente de apelación al Tribunal Fiscal.

Tanto la SUNAT como el Tribunal Fiscal son competentes para resolver los reclamos o las apelaciones que atribuyen al sujeto la condición de SSCO por lo que su tratamiento se rige por el procedimiento contencioso del Código Tributario pero con plazos mas ajustados por tratarse de comportamientos que son necesarios neutralizar en forma rápida por el accionar de este tipo de sujetos que son instrumento para la disminución de las obligaciones tributarias sustanciales del IGV y del impuesto a la renta.

Esta norma con su procedimiento resulta ser garantista dado que los efectos para el sujeto calificado como SSCO sólo se producen luego de que este es incluido en la publicación que realiza la SUNAT que la realiza sólo cuando la resolución que atribuye la condición de

SSCO se encuentra firme, esto es, incluso cuando con lo resuelto por el Tribunal Fiscal se haya agotado la vía administrativa, a diferencia de lo que pasa en México que la publicación del listado de contribuyentes calificados como empresas inexistentes o empresas fantasmas, se realiza con anterioridad a que adquiera la calidad de firme la resolución que les atribuyó tal condición, esto es, antes de la interposición de cualquier mecanismo legal de defensa que el contribuyente presente contra dicha resolución, siendo que los efectos de esta atribución desde la citada publicación.

### 4.3 Publicación de los SSCO

Luego de que se encuentre firme la resolución que se atribuye la condición de SSCO, la SUNAT publica en su página web y en el Diario Oficial El Peruano, el último día calendario del mes, la relación de sujetos sin capacidad operativa. La referida publicación debe contener como mínimo datos del SSCO:

- El número de RUC
- Apellidos y nombres
- Denominación o razón social del sujeto
- Domicilio fiscal
- Apellidos y nombre e identificación de sus representantes legales
- Número de la resolución de atribución de SSCO
- Fecha de emisión de la resolución
- Fecha en la que quedó firme la resolución
- Fecha de la publicación en la web

La publicación se mantiene en la página web de la SUNAT por el plazo de cuatro (4) años contados a partir del día calendario siguiente a su publicación.

## 5. EFECTOS DE LA PUBLICACIÓN DE LA ATRIBUCIÓN DE LA CONDICIÓN DEL SSCO

La norma prevé efectos tributarios que neutralizan al sujeto que tiene la atribución de condición de SSCO que se inician a partir del día calendario siguiente a la publicación y se terminan 4 años después, no pudiendo emitir comprobantes de pago que permitan ejercer el derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o sustentar el costo o gasto para efectos del impuesto a la renta. Los efectos concretos son los siguientes:

- I. La baja de las series de los comprobantes de pago físicos y de los documentos complementarios físicos. Dada la masificación de los comprobantes de pago electrónico aun quedan por incorporar al sistema de emisión electrónica a un universo pequeño de contribuyentes, si el sujeto con la condición de SSCO está en este universo no podrá emitir más comprobantes de pago físico salvo que se encuentre en una zona de baja o nula conectividad, supuesto en el cual la baja de comprobantes de pago no podrá incluir a las boletas de venta físicas, en tanto no podría emitir boletas electrónicas.
- II. El SSCO solo podrá emitir boletas de venta y notas de débito y crédito vinculadas a aquellas, hasta que venza el plazo de 4 años. Dichas boletas y notas deben emitirse en forma electrónica. De esta manera se impide la emisión de facturas que generen beneficios tributarios a terceros como los de uso de crédito fiscal, costo o gasto para el impuesto a la renta o devolución de impuestos. Asimismo, atendiendo al antecedente negativo del contribuyente, se considera conveniente incorporarlo a alguno de los sistemas de emisión electrónica de comprobantes de pago a efectos de que sólo pueda emitir boletas de venta dirigidas a consumidores finales.
- III. Las operaciones que se realicen con el SSCO no permiten ejercer el derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o sustentar costo o gasto para efectos del IR.

- IV. Ningún comprobante emitido por el sujeto puede generar algún beneficio tributario a su adquirente<sup>14</sup>.
- V. Otros que se establezcan de acuerdo a ley.

Otro de las consecuencias directas del SSCO es el pago del IGV consignado en los comprobantes de pago o en las notas de débito, en donde este figure como emisor, en tanto se hayan emitido comprobantes hasta el día de la publicación, dado que si bien este SSCO se constituyó con la única finalidad de trasladar beneficios fiscales que terminaron erosionando o suprimiendo la verdadera carga tributaria del IGV, es asumir el pago del impuesto que consignó en los comprobantes de pago que hubiera emitido, esto se convierte en una medida disuasora futura por la enorme carga tributaria que tendría que soportar cualquier sujeto que constituya empresas de fachadas, estando habilitado la SUNAT para exigir el cobro de los impuestos correspondientes.

## **6. EFECTOS RELACIONADOS CON LOS COMPROBANTES DE PAGO O DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS EMITIDOS HASTA EL DÍA DE LA PUBLICACIÓN EFECTUADA POR LA SUNAT**

Con la expedición de la resolución de atribución de la condición de SSCO, luego de que esta quede firme trae como consecuencia la pérdida de credibilidad en la realización de las operaciones que el sujeto señaló haber efectuado, debido a la confirmación por parte de la SUNAT de que este sujeto no contaba con la capacidad operativa para realizar la actividad económica que supuestamente realizaba y por las que expidió comprobantes de pago.

Por lo que todos los contribuyentes que han realizado operaciones comerciales con el SSCO hasta el día de la publicación realizada por SUNAT en su página web y en el diario oficial, pueden solicitar la revisión de los comprobantes de pago que le hubiera emitido el SSCO a la autoridad tributaria, dado que si el contribuyente no solicita la revisión dentro del plazo de 30 días hábiles siguientes a la de la publicación del SSCO en la página web de SUNAT los comprobantes de pago emitidos por el SSCO, no permitirán ejercer el derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV ni sustentar costo o gasto para efectos del IR.

Los contribuyentes que si solicitan la revisión de los comprobantes de pago recibidos por el SSCO se les iniciará un procedimiento de fiscalización parcial a efectos de verificar si los comprobantes de pago corresponden o no a operaciones reales, luego del cual se deberá emitir la resolución de determinación correspondiente, si la SUNAT determinará que las operaciones son no reales desconocerá dichos comprobantes de pago y exhortará al contribuyente a presentar sus rectificatorias y pago de los impuestos dejado de pagar o emitir las resoluciones de determinación correspondientes a fin de que se materialice la omisión y se proceda al cobro de la deuda tributaria que incluyen las multas correspondientes.

Asimismo la norma señala que el desconocimiento señalado anteriormente no alcanza a aquellos comprobantes de pago o documentos complementarios que se utilicen para sustentar el derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o el costo o gasto para efectos del IR en períodos tributarios que estén siendo objeto de un procedimiento de fiscalización definitiva o parcial no electrónica por cualquiera de dichos tributos, en tanto aquel se encuentre en trámite con anterioridad a la fecha en que

14 En la legislación peruana los sujetos del RUS (monotributo) solo emiten boletas de venta, sin embargo, estas pueden ser deducibles como gasto o costos sustentados en estos documentos que no otorgan dicho derecho, hasta el límite del 6% (seis por ciento) de los montos acreditados mediante Comprobantes de Pago que otorgan derecho a deducir gasto o costo y que se encuentren anotados en el Registro de Compras. Dicho límite no podrá superar, en el ejercicio gravable, las 200 (doscientas) Unidades Impositivas Tributarias. Asimismo, las boletas de venta que emitan los sujetos que se les ha atribuido la condición de SSCO no podrán ser utilizadas para la deducción prevista de las 3UIT para la determinación de la renta neta de trabajo por personas naturales.

la resolución de atribución adquiere la calidad de firme, sea que el procedimiento de fiscalización respectivo se hubiera iniciado antes o después de la notificación de la carta y del requerimiento. La determinación de la procedencia del derecho al crédito fiscal o cualquier otro derecho o beneficio derivado del IGV y/o del costo o gasto para efectos del IR de los comprobantes de pago o documentos complementarios se realiza en el procedimiento de fiscalización respectivo en que estos se examinen.

## **7. EFECTOS A SOCIEDADES O PERSONAS VINCULADAS A LOS SUJETOS QUE SE LE HA ATRIBUIDO LA CONDICIÓN SSCO**

La normatividad ha previsto una innovación respecto a ampliar los efectos de la condición de SSCO a las personas o empresas vinculadas al designado como SSCO, dado que se ha observado que es recurrente la práctica de que las personas que constituyen empresas de fachada vuelven a constituir sucesivas personas jurídicas (EIRL o Sociedades) o celebrar contratos de colaboración de empresarial para seguir con la práctica ilegal de emitir facturas por operaciones no reales, por lo que la norma establece que todas las empresas vinculadas a los SSCO cuya inscripción en el RUC se realiza a partir del día calendario siguiente a la publicación de la condición del SSCO también sean publicadas en la página web de la SUNAT y en el diario oficial, para efectos de establecer quienes son los contribuyentes vinculados con el SSCO a ser publicados y que tendrán las mismas restricciones y limitaciones que los SSCO. Para ello las empresas que se crean deberán estar en las siguientes situaciones o condiciones:

- a) Las EIRL cuyo titular sea un SSCO.
- b) Las EIRL cuyo titular sea el mismo que el de la EIRL sin capacidad operativa.

- c) Las sociedades que se constituyan por uno o más SSCO, en las que, individualmente o en conjunto, posea(n) directa o indirectamente más de veinte por ciento (20%) del capital de dichas sociedades.
- d) Los contratos de colaboración empresarial en los que una o más de sus partes contratantes sean SSCO, siempre que estos, individualmente o en conjunto, tengan una participación de más de veinte por ciento (20%) en los resultados de dichos contratos.
- e) Las sociedades o contratos de colaboración empresarial en los que su(s) socio(s), accionista(s), participacionista(s), o partes contratantes que, individualmente o en conjunto, posea(n) directa o indirectamente más de veinte por ciento (20%) del capital de dichas sociedades o tengan una participación de más de veinte por ciento (20%) en los resultados de dichos contratos, y a su vez sea(n) o hubiera(n) sido socio(s), accionista(s), participacionista(s), o partes contratantes, individualmente o en conjunto, de una sociedad o de un contrato de colaboración empresarial sin capacidad operativa en por lo menos dichos porcentajes.

Se señala que la posición indirecta señalada anteriormente se produce cuando dicha posesión se tiene por intermedio de un tercero. Para este efecto, se considera como posesión indirecta:

- a) *Tratándose de una persona natural:*  
A aquella que tiene la persona natural por intermedio de la(s) persona(s) vinculada(s) con ella, así como la posesión, directa o indirecta, que corresponde a la (s) persona(s) jurídica(s), respecto de la(s) cual(es) dicha persona natural y/o la(s) persona(s) vinculada(s) a ella tiene(n) participación en su capital.

b) *Tratándose de una persona jurídica:*

A aquella que tiene la persona jurídica por intermedio de otra(s) persona(s) jurídica(s) sobre la(s) cual(es) la primera tiene participación en su capital, así como la propiedad indirecta que está(s) última(s) tiene(n), a su vez, a través de otra(s) persona(s) jurídica(s).

Para la vinculación se toma en cuenta también a la persona natural con sus parientes vinculados con grados de consanguinidad y afinidad.

Producto de la publicación de las empresas vinculadas se neutraliza la posibilidad de que los sujetos designados SSCO constituyan nuevas empresas directamente o a través de sus vinculados y puedan seguir emitiendo comprobantes de pago por operaciones no reales, por lo que inmediatamente después de la publicación se produce los siguientes efectos:

- I. Baja de las series de los comprobantes de pago físicos y de los documentos complementarios físicos de las EIRL, contratos de colaboración empresarial y sociedades incluidas en la publicación.
- II. Las EIRL, las sociedades y contratos de colaboración empresarial incluidas en ella solo podrán emitir boletas de venta y notas de débito y crédito vinculadas a aquellas. Dichas boletas y notas deben emitirse en forma electrónica.
- III. La restricción se mantiene hasta el vencimiento del plazo aplicable al SSCO que origina que la EIRL, sociedad o contrato de colaboración empresarial se encuentre en algunas situaciones de vinculación.
- IV. Dichas sociedades pueden solicitar su exclusión y el levantamiento de la restricción a través de un procedimiento de impugnación.

Finalmente, este procedimiento se encuentre vigente a partir del 1° de enero del 2023 y su aplicación alcanza a los comprobantes de pago emitidos a partir del día siguiente de la publicación del Decreto Legislativo 1532 que sustenta la norma, es decir a partir del 18 de marzo del 2022 en adelante.

## CONCLUSIÓN

- Las facturas falsas o las operaciones no reales socavan los ingresos del Estado al reducir la base imponible y evadir el pago de impuestos. Esto afecta directamente la capacidad del Estado para financiar servicios públicos, infraestructura, educación, salud y otros programas importantes. Al combatir estas prácticas, se protegen los ingresos estatales y se fortalece la capacidad del gobierno para cumplir con sus responsabilidades hacia la sociedad.
- El combate contra la lucha de las operaciones no reales, simuladas e inexistentes tiene como fin el bien jurídico constitucional relevante: “la lucha contra la evasión tributaria” dado que esta práctica evasiva perjudica a los Estados y a la sociedad en su conjunto, generando una competencia desleal en aquellos contribuyentes honestos que si declaran y pagan sus impuestos de manera correcta y justa.
- El uso de facturas falsas o la realización de operaciones ficticias permite a los contribuyentes evadir impuestos de manera injusta. Esto crea una desigualdad en el sistema tributario, ya que algunos contribuyentes evaden su responsabilidad mientras que otros cumplen con sus obligaciones fiscales. La lucha contra estas prácticas garantiza un trato equitativo para todos los contribuyentes y promueve la justicia fiscal.
- Las acciones de control y fiscalización que realizan las administraciones tributarias directamente son importantes a través de una eficiente gestión de riesgos, sin embargo, la detección y desarticulación de este tipo de modalidades de fraude son costosas en recursos y tiempo por lo que es necesario contar con medidas normativas más eficientes.
- La normativa peruana recientemente aprobada a través del Decreto Legislativo N° 1535 que atribuye la condición de sujeto sin capacidad operativa es una innovación en el control porque neutraliza a las empresas de fachada para que esta, sus socios y las empresas vinculadas que se creen posteriormente no puedan otorgar créditos, costos o gastos y ningún beneficio de deducción tributaria.
- Asimismo, las empresas tendrán mucho más cuidado y estarán atentos antes a que ingresen a su contabilidad facturas simuladas o que provengan de operaciones inexistentes dado que es la propia empresa que solicitará revisión de la SUNAT de las operaciones efectuadas con el SSCO.
- La medida dotará de mayor efectividad a la administración tributaria en la detección y neutralización de las personas que conforman empresas de fachada logrando efectos tributarios y de manera masiva en los contribuyentes que deducen crédito fiscal indebidamente, con el uso de menos recursos.

- Para el Estado, la norma permitiría mitigar los riesgos de pérdida de recaudación respecto a los dos principales impuestos el IGV y el impuesto a la renta.
- Para los contribuyentes que actúan diligentemente en la selección y relacionamiento con sus proveedores, esta norma es neutral, sus operaciones no se verán afectadas por ningún cuestionamiento, en tanto sus proveedores difícilmente podrán ser considerados como SSCO.
- La normativa obliga a los contribuyentes a ser más diligentes y escoger adecuadamente a sus proveedores, mejorar los protocolos de relacionamiento con sus proveedores a fin de asegurarse que su proveedor tiene la capacidad para realizar transacciones con ellos.
- Es de esperar que esta norma no solo ayude a reducir la evasión e incrementar la recaudación del IGV e IR, sino que también ayude a reducir la competencia desleal que se le presente a los contribuyentes cuando actúan en mercados donde hay ofertantes que utilizan prácticas de evasión para generar una ventaja competitiva ilegítima.
- Tal cual se ha detallado en el presente artículo, el Perú no es el único país en América Latina que ha promulgado normas que desalientan el uso de las facturas apócrifas, por operaciones falsas, simuladas o inexistentes, por ello en nuestra opinión, la norma peruana es relevante e innovativa y es una excelente propuesta para el control fiscal, debidamente justificada.

## REFERENCIAS

Alva Matteucci, Mario. Aplicación Práctica del IGV e ISC. Instituto Pacífico. Agosto 2020.

Luque Bustamante, Javier. El impuesto general a las ventas. Tratamiento del Crédito Fiscal. VII Jornadas nacionales de Derecho Tributario. Pag. 175. [www.ipdt.org](http://www.ipdt.org)

Rodríguez Dueñas, César. La imposición al consumo en el Perú; análisis y perspectiva. Ponencia presentada en el primer congreso institucional del IFA-Perú, noviembre 1999. Pp. 161-180

### Legislación

“Código Fiscal de la Federación”. Diario Oficial de la Federación, México, 31 de diciembre de 1981, lunes 31 de diciembre de 2012, Título Tercero, De las Facultades de las Autoridades Fiscales, Capítulo I. Artículo 69-B.

Decreto Legislativo 1532, Perú, 19 de marzo de 2022. “Se regula el procedimiento de atribución de la condición de sujeto sin capacidad operativa”, pp. 10-15/pág.

“Estatuto Tributario Nacional”. Decreto 624 de 1989. Artículo 495 y 671, modificado por el artículo 294 de la Ley 1819 del año 2016. Colombia.

“Ley del impuesto a la renta”. Perú. Capítulo V: De la Renta Bruta y Capítulo VI. De la Renta Neta.”

“Ley de impuesto general a las ventas. Perú. Capítulo X <https://www.sunat.gob.pe/legislacion/igv/ley/capitulx.pdf>

“Procedimiento. “Sistema Registral”. Estados Administrativos de la Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.). Acceso a los servicios con Clave Fiscal. Resolución General N° 3.358. Su sustitución. Resolución General 3832, Buenos Aires, Argentina. 01 de marzo del 2016, Artículo 3° y Artículo 6°.

“Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno”. Publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 209, 06 de junio del 2010 y última modificación: tercer suplemento del registro oficial 186 del 10 de noviembre del 2022. Ecuador. Capítulo IV, Depuración de Ingresos. Artículos 24, 25, 25.1, 25.2. y 26 Artículos sustituido por artículo 2 y 3 del Decreto Ejecutivo No. 586, publicado en Registro Oficial Suplemento 186 de 10 de noviembre del 2022.

### Referencias Electrónicas

El Peruano. 10 de setiembre de 2019  
<https://elperuano.pe/noticia/83247-afianzan-fiscalizacion-contra-facturas-falsas>

Andina. 09 de setiembre 2019  
<https://andina.pe/agencia/noticia-sunat-facturas-falsas-o-clonadas-involucran-a-mas-mil-contribuyentes-766061.aspx>

Resolución del Tribunal Fiscal: N° 986-2-2009  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2009/2/2009\\_2\\_00986.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2009/2/2009_2_00986.pdf)

Resolución del Tribunal Fiscal: N° 1759-5-2003  
[http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu\\_fisc/Tribunal\\_Fiscal/PDFS/2003/5/2003\\_5\\_01759.pdf](http://www.mef.gob.pe/contenidos/tribu_fisc/Tribunal_Fiscal/PDFS/2003/5/2003_5_01759.pdf)

# Propuesta de reglamento DeFi: Estimular la innovación financiera con transparencia y responsabilidad fiscal

Vinicius Rodrigues Reggio

## SINOPSIS

Este artículo presenta una propuesta de regulación para el sector de Finanzas Descentralizadas (DeFi), con el objetivo de estimular la innovación financiera a través de la transparencia y la responsabilidad fiscal. La propuesta aborda la implementación de recaudadores de impuestos automáticos y oráculos gubernamentales, resaltando su

importancia para promover el cumplimiento normativo y mejorar la eficiencia en las transacciones descentralizadas. La regulación propuesta busca crear un entorno seguro y confiable para el desarrollo sostenible del ecosistema DeFi, beneficiando tanto a los participantes como a las autoridades reguladoras.

**PALABRAS CLAVE:** Regulación, Finanzas descentralizadas, Recaudación, Criptoactivos, Contratos inteligentes

## CONTENIDO

Introducción

1. Mercado y regulación en la actualidad

2. Requisitos

3. Análisis razonado de las consecuencias futuras

Conclusión

Referencias

## AUTOR

Científico de datos e Investigador en criptoactivos. Experto en informática forense. Magister en Hacienda Pública y Administración Tributaria por el Instituto de Estudios Fiscales (España). Analista Tributario en la Receita Federal do Brasil.

## INTRODUCCIÓN

El término DeFi (del inglés “Decentralized Finance”) es relativamente reciente y a menudo desconocido para las personas que no están relacionadas con el entorno de los criptoactivos. Este término representa sistemas financieros contruidos sobre tecnologías de registro distribuido (DLT<sup>1</sup>) y que permiten que las operaciones se ejecuten automáticamente y sin intervención humana, promoviendo una verdadera desintermediación financiera. En gran medida, intentan emular las actividades de las finanzas tradicionales, pero con la diferencia de que no tienen entidades controladoras o centralizadas, así como regulación.

En los últimos años, el ecosistema de Finanzas Descentralizadas (DeFi) ha surgido como una nueva frontera de innovación financiera, ofreciendo oportunidades únicas para acceder a servicios financieros abiertos, públicos y sin intermediarios. Con el rápido crecimiento y la sucesiva adopción de los protocolos DeFi, surge la necesidad de un enfoque regulatorio adecuado que promueva la seguridad, la confianza y la sostenibilidad de este sector en constante evolución.

Las finanzas descentralizadas presentan varios riesgos para los países, y la falta de regulación unida a una mayor adhesión impulsan las amenazas. Algunas de las principales se refieren a su utilización para actividades ilícitas como el blanqueo de capitales, la evasión de sanciones y la financiación del terrorismo. También se puede citar la aceleración de la criptoización de las economías:

El crecimiento de DeFi también puede contribuir a la sustitución de divisas, especialmente en países propensos a una mayor inflación, inestabilidad macroeconómica, escasa credibilidad del banco central y con un sector bancario ineficiente. Este escenario puede llevar a los ciudadanos de estos países a comprar criptoactivos como una como un depósito de valor potencialmente más confiable que su propia

moneda nacional. Este fenómeno se ha denominado ‘criptoización’, que DeFi podría acelerar si se utiliza más ampliamente. Al igual que en el caso de formas más tradicionales de sustitución de monedas, la criptoización puede complicar la gestión de la política monetaria nacional y, en última instancia, comprometer la soberanía monetaria. En dicho escenario, la adopción generalizada de criptoactivos puede erosionar la eficacia de las medidas que el banco central pueda tomar para respaldar el sistema bancario en una crisis, como la introducción de controles de capital y de divisas (FSB, 2023, p.24).

Al desarrollar una propuesta de regulación de DeFi, es crucial involucrar a las partes interesadas relevantes, incluidos los reguladores, expertos en tecnología y representantes del mercado. La colaboración y el diálogo continuos ayudarán a promover una regulación equilibrada que tenga en cuenta las complejidades técnicas y las necesidades de cumplimiento. Además, un enfoque regulatorio adaptable y flexible permitirá a DeFi evolucionar y adaptarse a futuros cambios tecnológicos y requisitos del mercado, sin comprometer su seguridad o estabilidad.

La regulación DeFi, cuando se implementa de manera cuidadosa y equilibrada, puede proporcionar una base sólida para la sostenibilidad y el crecimiento saludable de este sector innovador, así como para el control efectivo por parte de los organismos gubernamentales responsables. Mediante el establecimiento de reglas claras, la protección a los inversores y mitigación de los riesgos sistémicos, se puede construir un entorno confiable para la innovación y establecer a las DeFi como fuerza activa dentro del sistema financiero mundial.

Este artículo presenta una propuesta regulatoria para el espacio DeFi, con el objetivo de establecer un entorno regulatorio equilibrado que fomente la innovación y proteja los intereses de los usuarios y participantes, reconociendo los beneficios y desafíos asociados con las finanzas descentralizadas.

1 *Digital Ledger Technology*: tecnología que permite registrar información en formato digital de forma distribuida y descentralizada.

La propuesta busca establecer un modelo teórico que garantice la seguridad de los fondos, la transparencia de los protocolos, la prevención y sanción de actividades ilegales y el cumplimiento tributario, centrándose en aspectos clave como la concesión de licencias de los operadores de protocolos, la protección al consumidor, la gestión de riesgos y la compatibilidad con las leyes financieras existentes y, posiblemente, futuras. Además, se abordará la importancia de la colaboración entre reguladores, desarrolladores de protocolos y participantes en el ecosistema DeFi para la implementación efectiva y el seguimiento continuo de las directrices propuestas.

## 1. MERCADO Y REGULACIÓN EN LA ACTUALIDAD

La amplitud del sector DeFi, aunque aún es pequeña en comparación con la capitalización total del mercado de criptoactivos, está experimentando un período de gran crecimiento<sup>2</sup>. Lo que impulsa este alto crecimiento tanto en el número de usuarios como en el Valor Total Bloqueado (TVL<sup>3</sup>, por sus siglas en inglés) se resume principalmente en un solo punto: altos retornos financieros<sup>4</sup>. Según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos, la motivación principal es la búsqueda de beneficios y se centra predominantemente en la especulación, las inversiones y el arbitraje (OECD, 2022a). Tal y como corrobora el *Bank of International Settlements*, “por el momento, está orientado predominantemente hacia la especulación, la inversión y el arbitraje en criptoactivos, en lugar de casos de uso de la economía real” (BIS, 2021, p. 32).

La regulación de las DeFi por parte de los países es todavía escasa y su debate es mínimo, ya que los reguladores siguen implicados en la formulación

de las normas y directrices de los criptoactivos comunes, de modo que casi todas estas legislaciones guardan un silencio total con respecto a las finanzas descentralizadas. Además, el sector es relativamente nuevo y se encuentra en desarrollo, lo que dificulta aún más su comprensión y consenso entre los países involucrados, que deben definir sus formas de actuación en términos de tributación y supervisión. No obstante, organismos supranacionales como el *Financial Action Task Force* permanecen alerta y vigilan la situación del mercado DeFi (FATF, 2022). Además, su forma revolucionaria exige enfoques innovadores y creativos debido al hecho de que hay pocos puntos de acceso/ entrada para la regulación. Según la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos:

Cuando se trata de una aplicación financiera verdaderamente descentralizada (a diferencia de los protocolos DeFi actualmente observados con características centralizadas), puede ser necesario que los responsables políticos reconsideren algunas de las herramientas políticas para permitir la compatibilidad con estructuras verdaderamente descentralizadas. Esto se refiere principalmente a la ausencia de puntos de acceso únicos de regulación/supervisión en los sistemas descentralizados, y la posible incompatibilidad resultante de que las herramientas de la arquitectura de supervisión existente diseñadas con intermediarios financieros en su núcleo (por ejemplo, la aplicación en ausencia de una entidad responsable identificable). Puede que sea necesario ‘recentralizar’ la DeFi para obtener cierta comodidad desde el punto de vista de la regulación y la supervisión, sin socavar necesariamente por completo la descentralización, identificando las formas de centralización que puedan existir en tales redes (OECD, 2022b, p.50).

2 Más información en el artículo de la Comisión Europea “*Decentralized Finance: information frictions and public policies*”, disponible en: [https://finance.ec.europa.eu/system/files/2022-10/finance-events-221021-report\\_en.pdf](https://finance.ec.europa.eu/system/files/2022-10/finance-events-221021-report_en.pdf)

3 *Total Value Locked* es una medida que representa la suma total de los valores de los activos que están bloqueados o “congelados” en los protocolos DeFi.

4 Más información disponible en: [https://www.ecb.europa.eu/pub/financial-stability/macprudential-bulletin/focus/2022/html/ecb.mpbu202207\\_focus1.en.html](https://www.ecb.europa.eu/pub/financial-stability/macprudential-bulletin/focus/2022/html/ecb.mpbu202207_focus1.en.html)

Otros enfoques alternativos se basan actualmente en la figura del *gatekeeper*, que controlaría la entrada y salida de usuarios o recursos financieros.

No solo las DeFi, sino todas las entidades descentralizadas plantean retos normativos considerables. El escenario tradicional en el que los implicados son conocidos no encaja en el mundo de la descentralización en el que los actores son todos desconocidos, opacos o incluso inexistentes. Incluso el FATF/GAFI ya ha declarado que, en algunos casos, los propietarios de *Governance Tokens*<sup>5</sup> deberían tener la responsabilidad de cumplir con sus obligaciones AML/CFT<sup>6</sup> (FATF, 2021). En cuanto a la SEC<sup>7</sup>, las DeFi presentan como obstáculos estructurales la falta de transparencia (a pesar de que las transacciones son públicas) y el seudoanonimato<sup>8</sup>.

Los sectores públicos de todo el mundo deben regular los proyectos descentralizados lo antes posible, so pena de perder el tiempo adecuado. Los proyectos que ya se han completado y consolidado no ofrecen más la ventana de oportunidad en la cual los gobiernos podrían intervenir.

Considerando un proyecto hipotético, el momento en el que esta regulación debe ponerse en práctica es

antes del lanzamiento de dicho proyecto DeFi. Es en ese momento en el que los desarrolladores del aspecto tecnológico iniciarán su trabajo, de manera que todos los requisitos de control compulsorios impuestos por la regulación deberán ser cumplidos por sus creadores. Esta conformidad debe ser una condición *sine qua non* para su avance<sup>9</sup>.

Es importante señalar que las actividades con criptoactivos tienen públicos distintos. En general, hay quienes tienen un enfoque más purista, desprecian la regulación y creen en el anonimato y la privacidad como esencia de este mercado (ya sea por convicción o por otras razones, incluso irregulares). Por otro lado, hay personas que ven las criptoactividades sólo como una forma de diversificar sus carteras de inversión, buscando rentabilidad o reducción del riesgo frente a las monedas fiduciarias o economías frágiles. Para este último público, la característica de no identificación es solo residual y no es un factor relevante en la toma de decisiones de inversión. Esto ya se observa, por ejemplo, en el número de transacciones realizadas por *virtual asset service providers*<sup>10</sup> centralizados que tienen KYC/AML<sup>11</sup> en relación con las realizadas *peer-to-peer*. Dado esto, este es el público al que la regulación propuesta busca alcanzar.

5 Los *Governance Tokens* son tokens emitidos por protocolos o plataformas descentralizadas que permiten a sus titulares participar en las decisiones de la plataforma. Estos tokens otorgan a sus titulares el derecho a votar, tomar decisiones y participar en otras actividades de gobernanza.

6 *Anti Money Laundering* es el conjunto de prácticas y normas que llevan a cabo principalmente las instituciones financieras, mediante procedimientos operativos, para detectar, prevenir y combatir el blanqueo de capitales. *Counter-Terrorism Financing* tiene el mismo significado, pero el objetivo a combatir es la financiación de actividades terroristas.

7 *Securities and Exchange Commission* del gobierno estadounidense.

8 Disponible en: <https://www.sec.gov/news/statement/crenshaw-defi-20211109>

9 De acuerdo con las partes iniciales y más centralizadas del “Ciclo de vida de los servicios DeFi” expuestas en el artículo “Decentralized Finance (DeFi) Policy-Maker Toolkit” del Foro Económico Mundial.

10 Definición amplia, proporcionada por el GAFI, que abarca diversos actores del sector de criptomonedas, como exchanges, custodios y otros.

11 Know your customer es un proceso, llevado a cabo básicamente por instituciones financieras, con el fin de recopilar información y verificar la identidad de su clientela. El objetivo principal es prevenir actividades ilegales.

Con respecto al KYC/AML, aunque la práctica es necesaria y beneficiosa para los sectores que la utilizan, presenta problemas de difícil solución en su núcleo. El mayor de ellos se basa en el hecho de que el análisis de datos es realizado por entidades privadas que, en muchos casos informados, no tienen interés en cumplir con la legislación de manera adecuada. Hay numerosos ejemplos en los que los sistemas KYC / AML no han logrado los resultados esperados o han fallado, no solo en el ámbito de los criptoactivos<sup>12,13</sup>, pero también en el panorama financiero tradicional<sup>14,15,16,17</sup>.

La utilidad de KYC permite reportar situaciones atípicas a agencias gubernamentales, que podrían, en teoría, llevar a cabo intervenciones tomando esta información como punto de partida. La razón por la que las agencias gubernamentales no pueden intervenir *ab anteriori* proviene de la simple razón de que no tienen acceso a las situaciones que ocurren en la relación consumidor-empresa y, en base a este argumento, se requiere comunicación. Por lo tanto, se observa que el uso de protocolos KYC/AML está intrínsecamente vinculado a entidades centralizadas, lo que impone severas restricciones a su aplicación en entornos descentralizados.

Por otro lado, en un escenario donde los datos son públicos y auditables, si la información sobre la identidad de cada usuario está disponible para las agencias gubernamentales, la comunicación no sería necesaria, ya que todo lo que está sucediendo ya

es ciencia del gobierno. Por lo tanto, en estos casos específicos, los protocolos KYC son innecesarios e incluso contraproducentes, ya que generan retrabajo.

En la situación de un proyecto DeFi donde se cumplen las reglas de publicidad, haciendo que las transacciones sean auditables por organismos gubernamentales y estos últimos tengan la capacidad de vincular a cada usuario de *blockchain*/contrato inteligente con su respectivo propietario real, los mecanismos KYC podrían ser suprimidos.

Bajo esta perspectiva, el KYC realizado por entidades privadas (que supuestamente deberían existir incluso en un proyecto DeFi, por más extraño que parezca) puede y debería ser reemplazado por versiones gubernamentales como el *Know your Citizen* o el *Know your Taxpayer*. Estas son versiones reflejadas de los *Know your Customer* privados, con la gran diferencia de que todas las situaciones atípicas serán analizadas desde la perspectiva de una gestión de riesgos gubernamental, ya sea en el contexto del ciudadano o del contribuyente. Las ventajas son relevantes, ya que las agencias gubernamentales tienen más información que una institución privada, además de tener el poder legal para actuar en caso necesario. Tampoco les afectan las relaciones comerciales sospechosas, como en los casos en que las empresas no desean perjudicar a sus clientes. Así pues, es posible que esta propuesta reduzca la composición de oportunidades para actividades ilegales al principio, y las combata posteriormente.

12 Disponible en [https://www.dfs.ny.gov/reports\\_and\\_publications/press\\_releases/pr202301041](https://www.dfs.ny.gov/reports_and_publications/press_releases/pr202301041)

13 Disponible en [https://www.dfs.ny.gov/reports\\_and\\_publications/press\\_releases/pr202208021](https://www.dfs.ny.gov/reports_and_publications/press_releases/pr202208021)

14 Disponible en <https://www.fca.org.uk/publications/multi-firm-reviews/financial-crime-controls-at-challenger-banks#lf-chapter-id-key-findings>

15 Disponible en <https://www.thomsonreuters.com/en-us/posts/investigation-fraud-and-risk/european-banks-aml-efforts/>

16 Disponible en <https://www.fca.org.uk/news/press-releases/fca-fines-santander-uk-repeated-anti-money-laundering-failures>

17 Disponible en <https://www.justice.gov/opa/pr/danske-bank-pleads-guilty-fraud-us-banks-multi-billion-dollar-scheme-access-us-financial>

## 2. REQUISITOS

Inicialmente, es necesario individualizar y aclarar los requisitos básicos que son necesarios para la implementación de las propuestas que se van a discutir. El primer elemento es la dirección criptográfica. Esta dirección es un conjunto de caracteres generados a partir de una clave pública. Funciona como el número de una cuenta bancaria para transacciones financieras, ya que se puede compartir con otras personas para que puedan depositar fondos en ella, así como también se utiliza para realizar retiros de fondos. Debido a que se deriva de una clave pública, que a su vez se deriva de una clave privada a través de una función matemática unidireccional, no hay forma de deducir la clave privada basada en la dirección. Por lo tanto, su divulgación es factible y no presenta ningún riesgo de identificación para su propietario.

Otro elemento clave es el número de registro del habitante/contribuyente, a menudo conocido como TIN (*tax/taxpayer identification number*), ITIN (*individual taxpayer identification number*), NIT (*Número de identificación tributaria*), RUC/RUT (*Registro Único de Contribuyentes o Tributario*), DNI (*Documento Nacional de Identidad*), CPF (*Cadastro de Pessoa Física*), entre otros. Una amplia lista de los tipos de registros de varios países es proporcionada por la OCDE<sup>18</sup>. Su importancia radica en el hecho de que identifica a cada persona de una manera única e inequívoca.

El tercer componente necesario es la llamada cadena de bloques, que no es más que un registro distribuido en una estructura de bloques interconectados y secuenciales. Su acceso puede ser público o privado. En el caso en cuestión, se abordarán dos posibilidades tecnológicas *blockchains* privadas o permissionadas, es decir, aquellas en las que existen medidas restrictivas sobre el acceso de los usuarios (ya sean centralizadas o descentralizadas) (NIST, 2018), o *blockchains* públicas sin restricción de acceso, pero que contienen un contrato

inteligente que controla el acceso de los usuarios a determinadas funciones. En la primera posibilidad, el protocolo *blockchain* tendría que proporcionar acceso a datos externos para realizar validaciones. En la otra alternativa, mucho más factible y fácil de implementar, la autorización tendría lugar a nivel de *smart contract*, lo que caracterizaría a un *smart contract permissioned*.

El cuarto ítem, como ya se ha mencionado, es el contrato inteligente que se caracteriza por ser un contrato escrito en lenguaje de programación y vinculado a una cadena de bloques, en el que se definen reglas y se asignan acciones que se ejecutarán de forma autónoma. Los contratos inteligentes son indispensables para el funcionamiento de las finanzas descentralizadas.

Finalmente, se necesitan los llamados oráculos. Según Koshik Raj (2019), el oráculo sería un intermediario, una entidad de confianza que proporciona información confiable a la *blockchain*, proveniente de fuera de la *blockchain*. Bashir (2018) define el oráculo como una interfaz que proporciona datos de una fuente externa a los contratos inteligentes.

Un contrato inteligente en una *cadena de bloques* determinada puede requerir información externa para que se ejecute. A modo de ejemplo, un contrato de garantía debe conocer los valores actualizados de la garantía recibida, de modo que, si su valor disminuye considerablemente, para evitar pérdidas, esta garantía pueda ejecutarse. Por lo tanto, la información sobre el valor actualizado debe obtenerse de una fuente fiable, pero que esté fuera de la *blockchain*.

### 2.1 Oráculos gubernamentales

Los oráculos gubernamentales aún no se han propuesto, y ese es un punto que este artículo pretende aclarar. Estos serían sistemas mediante los cuales los sectores públicos pondrían a disposición información específica para los contratos inteligentes. De esta manera, un

18 Disponible en: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-identification-numbers/>

oráculo gubernamental desempeñaría un papel clave en la intersección entre DeFi y el mundo tradicional, proporcionando información confiable y asegurando la precisión para respaldar el funcionamiento seguro y eficiente del ecosistema DeFi.

El surgimiento de un oráculo gubernamental no sólo sería posible sino también deseable, ya que los gobiernos poseen cantidades considerables de información confiable y validada. Su creación debe ser prevista inicialmente en actos normativos y estructuras legales claras que especifiquen las condiciones y requisitos necesarios no solo para su funcionamiento, sino también en relación con los proyectos que podrán utilizarlo. En este punto, sería aconsejable que las agencias gubernamentales involucradas pongan a disposición *sandboxes* regulatorios<sup>19</sup> para poder probar y validar los proyectos. También ayudaría al Gobierno a tener una visión sistémica de las iniciativas y su uso en un entorno de experimentación.

Hay varios tipos de información, necesaria para la ejecución de contratos inteligentes, que pueden ser puestos a disposición por un oráculo gubernamental. Por ejemplo, la ejecución de una póliza de seguro de vida redactada en un smart contract sería totalmente posible si la información sobre el fallecimiento del asegurado la obtuviera directamente el registro civil de personas. Se podrían proporcionar muchas otras informaciones, como datos económicos (tasas de interés, inflación, métricas agregadas), datos de identificación (afiliación, edad, dirección) y datos de propiedad (registro de vehículos e inmuebles, financiamientos, gravámenes, embargos). En relación con la presente propuesta, el

oráculo gubernamental proporcionaría una información básica y crucial: si un usuario puede o no participar en una *blockchain* o en un contrato inteligente (vinculado a un proyecto DeFi). Esta información representaría una “autorización de acceso” legítima al usuario.

El uso de un oráculo gubernamental traería posibilidades de interconexión entre varios proyectos DeFi, así como entre estos y el sistema financiero tradicional.

## 2.2 Proceso de vinculación de una dirección criptográfica con un ciudadano o contribuyente

El primer paso consiste en la vinculación entre un ciudadano/contribuyente y una dirección criptográfica. En esta conexión entre el registro gubernamental del ciudadano/contribuyente y la dirección deben ocurrir dos acciones separadas:

- A) Es necesario comprobar que el usuario de la dirección es el ciudadano/contribuyente legítimo del registro gubernamental y<sup>20</sup>;
- B) Es imprescindible que se demuestre que el ciudadano/contribuyente es el legítimo titular de la clave privada que controla la dirección criptográfica<sup>21</sup>;

Y una condición obligatoria: el ciudadano/contribuyente puede tener varias direcciones criptográficas, pero cada dirección criptográfica solo puede pertenecer a un ciudadano/contribuyente.

19 Se trata de entornos experimentales, puestos a disposición por las autoridades reguladoras, para que las empresas puedan probar y validar sus innovaciones, facilitando el desarrollo.

20 Este tipo de “acción” ya es totalmente viable en varios países donde los ciudadanos pueden ingresar a áreas seguras de sitios gubernamentales, utilizando certificados digitales u otras formas restringidas de acceso.

21 Para que esto ocurra, el propietario de la dirección criptográfica enviaría un mensaje cifrado firmado por la clave privada a la agencia gubernamental informando y, en consecuencia, probando que esta dirección criptográfica pertenece al contribuyente/ciudadano en particular.

Los pasos A y B son obligatorios, porque por el contrario pueden ocurrir dos situaciones:

**1. Vinculación direcciones criptográficas a un ciudadano/contribuyente que no es un verdadero propietario**

Sin las restricciones adecuadas discutidas anteriormente, podría ocurrir la vinculación de direcciones criptográficas ajenas a sus propietarios, lo que permitiría, por ejemplo, que las personas tengan direcciones sin siquiera saber que les pertenecen, ya que otro usuario las vinculó de manera fraudulenta. Es posible que el propietario real de cualquier dirección informe de que otra persona es el propietario; el usuario malintencionado puede utilizar direcciones de este modo, vinculándolas a usuarios que ni siquiera tienen conocimiento de las transacciones, para beneficiarse de la autorización de acceso a servicios cuando, por ejemplo, tienen restricciones que les impiden ser autorizados.

**2. Vinculación de ciudadanos/contribuyentes a direcciones que no son de su propiedad**

En este caso, la persona afirma ser el propietario de una dirección criptográfica sin serlo realmente por diversos motivos, como evitar que una dirección conocida se vincule posteriormente y se “bloquee” su uso futuro, o en casos en los que se utiliza a una persona interpuesta con fines delictivos o fiscales.

La condición obligatoria sirve para evitar que más de un ciudadano/contribuyente esté vinculado a una dirección determinada, lo que podría dar lugar a cuestiones sobre la responsabilidad compartida. Esta condición es temporal y debe ser desarrollada, dando paso a direcciones basadas en protocolos multi-signature<sup>22</sup>.

**Figura 1**

**Proceso de vinculación de la dirección criptográfica al ciudadano/contribuyente**



**Fuente:** Elaborado por el autor, 2023.

22 Las direcciones multisig son aquellas en las que el control es compartido, y el uso de más de una clave privada es obligatorio para su utilización.

## Cuadro 1

### Pasos para vincular la dirección criptográfica al ciudadano/contribuyente

Etapa	Procedimiento	Información transmitida
1	El usuario accede al área restringida del ciudadano/ contribuyente en el sitio web del gobierno e informa su dirección criptográfica	Dirección criptográfica
2	El usuario envía un mensaje que contiene el número de registro del ciudadano/contribuyente, firmado con la clave privada de la dirección respectiva al sitio/sistema gubernamental	Mensaje firmado con la clave privada del usuario
3	El sitio/sistema gubernamental vincula la información, realiza una validación a través de la gestión de riesgos y proporciona el resultado al usuario para su conocimiento	Mensaje firmado, con clave privada del gobierno, que contiene el resultado “Autorizado” o “No autorizado”

### 2.3 Proceso de consulta para la autorización de una dirección criptográfica

Una vez finalizada la etapa de vinculación, la autorización para que una dirección criptográfica pueda operar o no estará disponible mediante consulta<sup>23</sup> a una *Whitelist*<sup>24</sup> perteneciente al organismo regulador (a través de un oráculo gubernamental puesto a disposición). Si esta dirección es validada por el proceso anterior (ver 2.2), la autorización será otorgada por la agencia

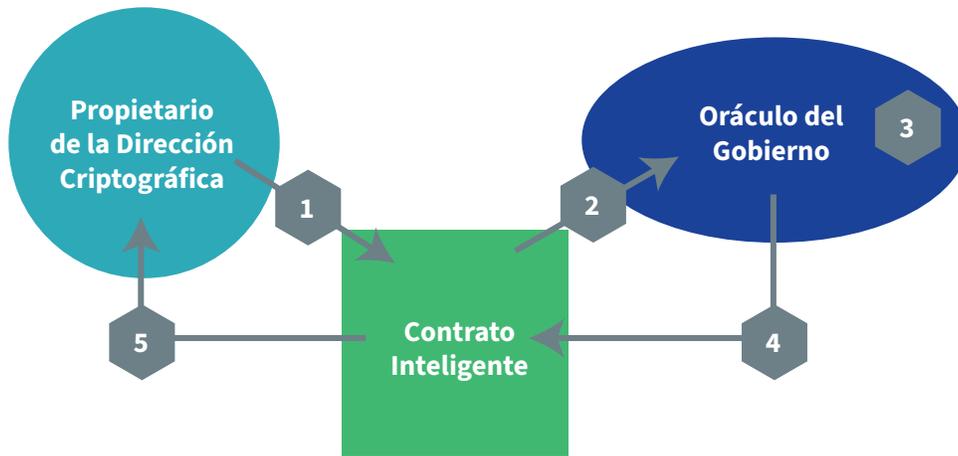
gubernamental y el contrato inteligente permitirá el acceso a este usuario. Pero mientras las direcciones no hayan sido previamente registradas y validadas, o en los casos en que la agencia haya asignado un incumplimiento que impida o restrinja el acceso a los servicios, el contrato inteligente no encontrará la autorización en la *Whitelist* y, en consecuencia, no permitirá el acceso de esta dirección a los servicios.

23 Esta consulta será activada por el *contrato inteligente*, que debe validar su propia identidad para poder realizarla. De esa manera solo el contrato inteligente podrá realizar la consulta, que se bloquea a cualquier otra dirección. La intención es evitar consultas por otros contratos no autorizados previamente.

24 La *Whitelist* es necesaria porque cada dirección autorizada se indicará inequívocamente en ella. Esta forma se deriva de las características de las direcciones criptográficas, ya que pueden o no haber sido creadas.

De este modo, el procedimiento se reduce a:

**Figura 2**  
Proceso de autorización de una dirección criptográfica



**Fuente:** Elaborado por el autor, 2023.

**Cuadro 2**  
Pasos para autorizar una dirección criptográfica

Etapa	Procedimiento	Información transmitida
1	El usuario reporta la dirección criptográfica al contrato inteligente	Dirección criptográfica
2	El <i>smart contract</i> realiza una consulta al Oráculo Gubernamental	Mensaje firmado con clave privada de contrato inteligente (con el fin de validar el acceso al oráculo), Dirección criptográfica del usuario
3	El Oráculo Gubernamental verifica si la dirección criptográfica está vinculada a un ciudadano/contribuyente y si este tiene restricciones de acceso o no	
4	El Oráculo Gubernamental informa al <i>Smart Contract</i> si autoriza o no el acceso a través de la dirección consultada	Dirección criptográfica, mensaje, firmado con clave privada del gobierno, que contiene “autorizado” o “no autorizado”
5	<i>Smart Contract</i> acepta o rechaza la dirección, de acuerdo con la información transmitida por el oráculo.	Dirección criptográfica, mensaje “autorizado” o “no autorizado”

## 2.4 Automated Tax Collector (ATC)

El *Automated Tax Collector* sería una forma automatizada de recaudar impuestos generados por las transacciones de los usuarios, trabajando de acuerdo con un conjunto de reglas preprogramadas y activadas por eventos específicos (hechos imponibles). Se sugiere que esté disponible a través de dos métodos distintos:

- a) Dirección criptográfica perteneciente al gobierno en la que el contrato inteligente del proyecto recaudaría un porcentaje predefinido como tributación de operaciones, escritas en el código fuente del contrato, de forma previa (durante la creación del proyecto) o posterior (realizadas por los titulares de tokens de Gobernanza). Por este método, se produciría la retención automática de valores.
- b) Sistema de identificación automática de transacciones y su respectiva contabilización a través del análisis de las transacciones en la cadena de bloques y relación con los contribuyentes involucrados.

Ambas propuestas tienen ventajas y desventajas. En el caso de que el ATC ya esté previsto en el código contractual (punto a), su principal ventaja sería la tributación y recaudación instantáneas. Sin embargo, los cambios en los tipos impositivos tendrían que ser votados necesariamente por los titulares de los tokens de gobernanza. En cuanto a los sistemas automáticos (punto b), debido a su funcionamiento externo a la *blockchain*, tendría como ventaja la mayor facilidad de alteración y como desventaja su mayor coste de implantación y mantenimiento.

El proceso de funcionamiento de un ATC consistiría en:

- 1) **Identificación de eventos:** el contrato inteligente estaría diseñado para identificar los eventos relevantes o los hechos imponibles que activarían la recaudación de impuestos. Esto puede incluir transacciones específicas, como transferencias de activos, realización de beneficios o cualquier otro evento que esté sujeto a tributación en virtud de la normativa aplicable.

- 2) **Cálculo de impuestos:** En función del evento identificado, el contrato inteligente ejecutaría las fórmulas y lógicas programadas para calcular el importe de los impuestos adeudados. Esto podría incluir la aplicación de tipos impositivos específicos, deducciones permitidas u otros parámetros fiscales definidos por la legislación correspondiente.
- 3) **Retención automática:** Una vez que se ha calculado el monto del impuesto adeudado, el contrato inteligente podría retener automáticamente la parte apropiada de los activos involucrados en la transacción. Estos activos retenidos podrían transferirse a una cartera específica o dirección designada para fines de liquidación de impuestos.
- 4) **Registro e informes:** El contrato inteligente también podría diseñarse para mantener un registro transparente de las transacciones tributables y los importes de impuestos retenidos. Esto garantiza la transparencia y la responsabilidad de todas las partes implicadas, incluidos los usuarios del contrato inteligente y las autoridades fiscales.
- 5) **Pago de impuestos:** Basándose en los registros mantenidos por el contrato inteligente, los importes retenidos pueden transferirse periódicamente a las autoridades fiscales u otros intermediarios apropiados de acuerdo con la normativa fiscal aplicable.

## 3. ANÁLISIS RAZONADO DE LAS CONSECUENCIAS FUTURAS

Con base en lo anterior, vale la pena resaltar las potencialidades y desafíos que se derivan de la implementación de la propuesta.

- 1) La presencia de un organismo gubernamental que garantice la veracidad de la información de los usuarios de la plataforma proporciona mayor confiabilidad al mercado. Este organismo

- desempeña un papel clave en la supervisión y el control garantizando la protección de los datos personales y la transparencia de la información proporcionada. Con esta seguridad adicional, los usuarios pueden sentirse más cómodos al utilizar la plataforma, sabiendo que su información está siendo debidamente protegida y verificada. Esta confianza fortalece el mercado en su conjunto, promoviendo la participación activa de los usuarios e impulsando el crecimiento de la industria. La existencia de este organismo gubernamental crea un ambiente de mayor credibilidad y reduce el riesgo de fraude o abuso, generando beneficios tanto para las empresas como para los consumidores.
- 2) La disponibilidad de información y el control de acceso en manos de los organismos responsables desempeñan un papel crucial en la prevención e investigación de los delitos. Al tener acceso directo a la información, estos organismos pueden actuar de manera más eficiente y rápida para identificar actividades sospechosas y recopilar pruebas. Esto permite una respuesta más ágil a las amenazas a la seguridad pública y contribuye a la reducción de la impunidad. Además, el control de acceso directo ayuda a prevenir posibles manipulaciones o interferencias indebidas con los datos, asegurando la integridad de la información y fortaleciendo el sistema.
  - 3) El mantenimiento del control de los recursos financieros en manos de los usuarios está garantizado por el hecho de que las claves privadas no están en posesión de los organismos gubernamentales. En cambio, solo se comparte con estos organismos la información de quién es responsable de cada dirección criptográfica. Esto preserva la privacidad de los usuarios y evita posibles abusos de poder. Los usuarios tienen el poder único de acceder y administrar sus fondos, manteniendo así la autonomía sobre sus transacciones financieras. Este enfoque respeta los principios de descentralización y seguridad de la criptografía, proporcionando confianza y libertad a los usuarios de criptomonedas y otros activos digitales.
  - 4) La ausencia de gasto en mecanismos de *Know your customer* (KYC) significa menores costos para los desarrolladores. Al no necesitar implementar y mantener estos sistemas, los proyectos pueden dirigir sus recursos a otras áreas en la construcción de productos y servicios. Esto les permite centrarse en la evolución, la innovación y la mejora de la experiencia del usuario. Esta ventaja financiera beneficia tanto a los desarrolladores como a los consumidores, contribuyendo a un entorno empresarial más eficiente y atractivo.
  - 5) El enfoque que evita la administración directa del KYC por parte de los responsables de Finanzas Descentralizadas (DeFi) se acerca al status de descentralización, así como la automatización ofrece una mayor autonomía a los usuarios al eliminar la dependencia de terceros para verificar su identidad. A su vez, la automatización total reduce la posibilidad de error humano y favorece la eficiencia de las transacciones en la plataforma DeFi. Al eliminar la necesidad de intervenciones humanas, los procesos se vuelven más rápidos y escalables, permitiendo que las operaciones se produzcan de forma continua. Este enfoque de la descentralización y la automatización total refuerza los principios fundamentales de las finanzas descentralizadas, proporcionando una experiencia más fluida a los usuarios.
  - 6) El enfoque abarca los *Governance Tokens*, permitiendo el uso de la información relacionada con ellos a efectos judiciales y de responsabilidad fiscal. Esto significa que la información registrada en los *tokens* de gobernanza puede utilizarse como prueba en causas judiciales o a efectos de información a las autoridades fiscales. Esta transparencia y trazabilidad pueden contribuir al cumplimiento legal y a la protección de los derechos de los inversores. Al englobar estos tokens, el planteamiento proporciona un marco regulador más completo que permite una supervisión y un cumplimiento adecuados, garantizando la integridad y la confianza en las transacciones financieras.

- 7) Bajo la nueva perspectiva, se promueve la aproximación entre los proyectos DeFi y las organizaciones financieras tradicionales (TradFi), permitiendo una interconectividad de actividades. Esto significa que las soluciones DeFi pueden integrarse e interactuar con los sistemas financieros tradicionales, lo que permite la colaboración y el intercambio de recursos. Esta interconectividad puede resultar en beneficios mutuos, ya que las organizaciones financieras tradicionales se benefician de la eficiencia y la innovación que aportan las soluciones DeFi, mientras que las plataformas DeFi pueden obtener un mayor acceso a la liquidez y a los usuarios provenientes del mundo TradFi. Este acercamiento entre los dos grupos puede impulsar la evolución y la adopción más amplia de las finanzas descentralizadas.
- 8) La regulación de este mercado fomenta y permite el uso de formas tradicionales de mitigación del riesgo para los usuarios, como la oferta de fondos de garantía para proteger los recursos en caso de pérdidas. El tratamiento aporta una capa adicional de seguridad y confianza a los inversores, proporcionando una red de seguridad financiera. Mediante un “sello” de validación, los proyectos pueden incluirse en los mecanismos de mitigación de riesgos puestos a disposición de los inversores ordinarios, lo que les permite acceder a información clara sobre la fiabilidad y las medidas de protección que ofrecen los proyectos DeFi, facilitando la toma de decisiones informadas y reduciendo la exposición a riesgos innecesarios.
- 9) Una característica peculiar del proyecto es la restricción geográfica del acceso, que puede verse como una medida de seguridad y cumplimiento normativo. A menos que existan acuerdos para el intercambio de información entre países, el acceso a un determinado DeFi estaría disponible solo para usuarios locales o aquellos que tengan registro en el organismo gubernamental. Aunque la restricción geográfica puede reducir el número de usuarios potenciales, puede verse como una forma de proteger a los usuarios, evitando riesgos potenciales y fraudes asociados con el acceso no autorizado.
- 10) Un área importante de atención es la vigilancia constante contra las prácticas fraudulentas, como el uso de personas interpuestas y testaferros. Al reconocer y afrontar estos retos, el proyecto se comprometerá a mantener la seguridad y fiabilidad del proceso. La aplicación por parte del gobierno de medidas sólidas de gestión de riesgos en el control de identidad y la supervisión continua pueden ayudar a mitigar el riesgo de estas prácticas fraudulentas y promover la integridad en las operaciones.
- 11) La aceptación pública de este proyecto en particular puede ser menor en comparación con el mercado total de DeFi, ya que está dirigido a una parte específica de la cantidad total de usuarios de finanzas descentralizadas.
- 12) Las asimetrías entre las finanzas tradicionales (TradFi) y las descentralizadas (DeFi) pueden surgir debido a la ausencia de requisitos KYC en los proyectos DeFi, a diferencia de lo que se exige en las finanzas tradicionales, lo que se traduce en una desigualdad de costes y tiempo y confiere una clara ventaja competitiva a las finanzas descentralizadas. La ausencia de procedimientos KYC permite a los usuarios de las plataformas DeFi acceder a los servicios financieros de una manera más ágil y rentable, mientras que las instituciones financieras tradicionales se enfrentan a requisitos más estrictos. Este desequilibrio puede configurar la dinámica del mercado, fomentando la creciente adopción de las finanzas descentralizadas como alternativa más asequible para los usuarios.

- 13) El uso de un oráculo gubernamental puede presentar el reto de ser susceptible de influencias políticas indebidas, que pueden comprometer la imparcialidad y veracidad de la información proporcionada. Estas influencias pueden dar lugar a datos sesgados o poco fiables, afectando a la integridad del sistema. En este sentido, la creación de un marco legislativo adecuado puede ser necesaria para establecer las condiciones que garanticen la transparencia, imparcialidad y responsabilidad en el uso de estos oráculos gubernamentales. Un conjunto claro de directrices y reglamentos puede ayudar a evitar abusos.
- 14) La inversión necesaria para la implantación de oráculos gubernamentales incluiría los gastos asociados a la infraestructura y la mano de obra cualificada. Estos gastos pueden abarcar la implementación de sistemas tecnológicos robustos, la contratación de profesionales cualificados para gestionar y operar estos oráculos, así como el desembolso permanente para proporcionar un soporte continuo y llevar a cabo un mantenimiento adecuado de los sistemas.
- 15) La denegación de acceso a un usuario puede dar lugar a reclamaciones judiciales. Cuando a un usuario se le impide acceder a una plataforma o servicio, puede emprender acciones legales para impugnar esta decisión. Esto puede ocurrir si el usuario alega una violación de derechos o una discriminación injustificada. En tales casos, el asunto puede llevarse a los tribunales para que se evalúe la legalidad de la denegación de acceso. Es importante que las organizaciones gubernamentales estén preparadas para hacer frente a posibles litigios derivados de la denegación de acceso.

## CONCLUSIÓN

La introducción de un oráculo gubernamental y un recaudador automático de impuestos a través de un *contrato inteligente* son medidas clave en la propuesta descrita. Un oráculo gubernamental aportaría un elemento de supervisión y control regulatorio a DeFi, permitiendo la verificación y validación de datos externos, esencial para muchos casos de uso en la industria financiera. Al mismo tiempo, el recaudador automático de impuestos aportaría un enfoque simplificado y transparente para el cumplimiento tributario, asegurando la sostenibilidad del ecosistema DeFi y garantizando los recursos para el erario.

Según lo expuesto, la regulación estaría condicionada por dos requisitos obligatorios. Por un lado, la necesidad de que los proyectos DeFi cuenten con *blockchains* o *smart contracts* modelo “*permissioned*”, además de que el modelo KYC para acceder a ellos (incluidos los tokens de gobernanza) sea sustituido por la consulta a la *Whitelist* gubernamental.

Estas condiciones obligatorias delimitarían el público objetivo de la propuesta, además de vincular a los promotores a tipos específicos de proyectos. De este modo es posible dar una primera respuesta normativa que inaugure los debates sobre el tema.

La propuesta de regulación del DeFi también debería tener en cuenta las jurisdicciones y perspectivas internacionales. El DeFi es un fenómeno mundial y traspasa las fronteras geográficas. Por lo tanto, la armonización de las normativas de los distintos países y la coordinación entre los reguladores pueden promover un enfoque coherente y consistente en relación con la DeFi. Esto reducirá la fragmentación normativa, facilitará el cumplimiento transfronterizo y promoverá la interoperabilidad entre protocolos, permitiendo que la DeFi alcance todo su potencial como auténtica infraestructura financiera descentralizada global.

Sin embargo, se reconoce que la regulación de DeFi, con sus numerosas dificultades involucradas, es un desafío complejo y a menudo insuperable con la tecnología y los recursos actuales.

Aunque la regulación suele considerarse un factor limitador de la innovación, la propuesta de regulación de la DeFi con un oráculo gubernamental y recaudador automático de impuestos pretende equilibrar la necesidad de cumplimiento fiscal con el fomento de la innovación financiera. Al establecer directrices claras y normas justas, la regulación puede fomentar un entorno más seguro y fiable para el desarrollo de soluciones DeFi. Esto puede estimular la entrada de nuevos participantes e inversores, impulsando la creatividad y la diversidad en el sector DeFi.

## REFERENCIAS

- Bashir, Imran. Mastering Blockchain. Distributed ledger technology, decentralization and Smart contracts explained. 2ª. Ed, 2018 Packt Publishing Ltd. P. 270
- Bank for International Settlements. (2021d). DeFi risks and the decentralisation illusion. [https://www.bis.org/publ/qrtpdf/r\\_qt2112b.pdf](https://www.bis.org/publ/qrtpdf/r_qt2112b.pdf)
- Financial Action Task Force. (2021). Updated Guidance for a Risk-Based Approach. Virtual Assets And Virtual Asset Service Providers. <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/Updated-Guidance-VA-VASP.pdf>
- Financial Action Task Force. (2022). Targeted Update On Implementation Of The Fatf Standards On Virtual Assets And Virtual Asset Service Providers. <https://www.fatf-gafi.org/media/fatf/documents/recommendations/Targeted-Update-Implementation-FATF-Standards-Virtual-Assets-VASPs.pdf>
- Financial Stability Board. (2023). The Financial Stability Risks of Decentralised Finance. <https://www.fsb.org/wp-content/uploads/P160223.pdf>
- National Institute of Standards and Technology. (2018). Blockchain Technology Overview – NISTIR 8202. <https://nvlpubs.nist.gov/nistpubs/ir/2018/NIST.IR.8202.pdf>
- Organization for Economic Co-operation and Development. (2022a). Why Decentralised Finance (DeFi) Matters and the Policy Implications. <https://www.oecd.org/daf/fin/financial-markets/Why-Decentralised-Finance-DeFi-Matters-and-the-Policy-Implications.pdf>
- Organization for Economic Co-operation and Development. (2022b). Institutionalisation Of Crypto-Assets And Defi-Tradfi Interconnectedness. <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/5d9dddbe-enpdf?expires=1684894098&id=id&accname=guest&checksum=CD9D1625406ABF15AB0FD96C5E7D0557>
- Raj, Koshik. Foundations of Blockchain: The pathway to cryptocurrencies and decentralized blockchains application. 2019. Packt Publishing Ltd., p. 569



# Gestión de riesgos de conformidad tributaria y aduanera y gestión de riesgos institucionales: Conceptos, similitudes, diferencias e integración con la estrategia

André Luís Theresa

## SINOPSIS

Este artículo busca demostrar la importancia de integrar la gestión de riesgos de conformidad, la gestión de riesgos institucionales y el proceso de elaboración de la estrategia para que una Administración Tributaria y Aduanera pueda definir, de manera estructurada y basada en criterios objetivos, sus prioridades en un momento determinado.

Con base en investigaciones y en la experiencia profesional del autor, se identificaron conceptos y similitudes entre estas dos categorías de riesgos, proponiendo un criterio para una clara distinción entre ellas, así como un enfoque en 7 pasos para su integración con el proceso de elaboración de la estrategia.

**PALABRAS CLAVE:** Administración tributaria y aduanera, Riesgos de conformidad, Riesgos institucionales, Integración entre gestión de riesgos y estrategia

## CONTENIDO

Introducción

1. GRC y GRI: conceptos, similitudes y diferencias
2. Propuesta de un criterio para distinguir claramente las dos tipologías de riesgo (de conformidad e institucionales)
3. Integración entre GRC, GRI y la estrategia de la administración tributaria y aduanera

4. Propuesta de 7 pasos para integrar estrategia, GRC y GRI

Conclusión

Referencias

## AUTOR

Auditor Fiscal de la Receita Federal do Brasil, ha liderado actividades en áreas como Tecnología de la Información, Recaudación, Tributación, Monitoreo de Grandes Contribuyentes, Fiscalización, Auditoría Interna y Planificación. Recientemente, ha participado en proyectos como la "Implementación de la Auditoría de Gestión en la RFB", "Definición de Metodología para la Gestión de Riesgos de Cumplimiento Tributaria y Aduanera", y en la elaboración de la Planificación Estratégica de la Institución.

## INTRODUCCIÓN

La clasificación de riesgos es un tema controvertido, no existe un modelo consensual, exhaustivo y aplicable a todas las organizaciones (IBGC, 2007<sup>1</sup>). En el ámbito de una Administración Tributaria y Aduanera (AT&A), como señalan varias referencias nacionales e internacionales, es posible identificar dos categorías de riesgos específicos<sup>2</sup>:

- 1) los riesgos de conformidad (o cumplimiento): aquellos relacionados con el incumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras por parte de los contribuyentes y actores del comercio exterior (especialmente las obligaciones de registrarse, proporcionar información de manera oportuna y correcta, y pagar los impuestos adeudados), es decir, los riesgos directamente relacionados con el negocio; y
- 2) los riesgos institucionales (u operativos, o corporativos): aquellos que se refieren a la actuación y desempeño de una AT&A, es decir, su estrategia, sus funcionalidades, sus recursos y procesos, es decir, los medios institucionales, operativos, organizativos y corporativos que pueden afectar la economía, eficiencia, eficacia, así como la efectividad y continuidad de sus operaciones.

La Gestión de Riesgos, en general, es un tema que se ha discutido y estudiado durante mucho tiempo. La Gestión de Riesgos de Conformidad Tributaria y Aduanera, como una aplicación específica de la Gestión de Riesgos en general, es un tema más reciente y ha sido objeto de publicaciones de importantes organizaciones como el CIAT, la OCDE, la Comunidad Europea, la OMA, el Banco Mundial, el FMI, el CARTAC y la Secretaría de TADAT. Estas publicaciones señalan la importancia del tratamiento de los riesgos de conformidad tributaria y aduanera para una administración efectiva de los sistemas tributario y aduanero.

La distinción entre los riesgos institucionales y los riesgos de conformidad, e incluso la clasificación de un riesgo en una de estas dos categorías, a veces no es tan clara y pacífica. Como la AT&A tiene como objetivo principal promover y garantizar la conformidad tributaria y aduanera, y esto se logra principalmente a través de sus procesos de trabajo, proyectos, actividades, sistemas, recursos y personas, cualquier riesgo al que se enfrenta, independientemente de su clasificación (ya sea de conformidad o institucional), tiene el potencial de causar perjuicios a la conformidad.

Por ejemplo, considerando las dos tipologías de riesgo (riesgos de conformidad o institucionales), ¿cómo se debe clasificar<sup>3</sup>:

- a) un desastre natural que interrumpa el funcionamiento de las computadoras de una AT&A y afecte la conformidad al impedir la transmisión de declaraciones por parte de los contribuyentes y/o el cálculo y pago de los impuestos adeudados?
- b) la evasión de impuestos debidos mediante la ocultación de los hechos generadores, o la manipulación de la base imponible, o la aplicación de una tasa impositiva inferior a la correspondiente?
- c) el riesgo de reconocimiento indebido de un crédito fiscal (un derecho a la restitución) inexistente debido a un análisis deficiente, a la falta de controles en los programas mediante los cuales se presentan las solicitudes de restitución, o a la fraudulenta actuación del servidor responsable?

La propuesta, entonces, de este artículo es conceptualizar y presentar las similitudes entre las dos categorías de riesgos a las que están expuestas las AT&A, proponer un criterio que permita distinguir las

- 1 Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). (2007). Guia de Orientação para Gerenciamento de Riscos Corporativos. São Paulo, SP.
- 2 Conceptualización propuesta por el autor basada en las referencias mencionadas en el capítulo 76.
- 3 Las cuestiones relacionadas con la clasificación de los eventos descritos en la secuencia del párrafo se abordarán en el capítulo 3. Integración entre GRC, GRI y la estrategia de la administración tributaria y aduanera.

claramente y definir un modelo de integración entre el gerenciamiento de estos riesgos y la estrategia de la AT&A, organizado en un flujo de 7 pasos.

El artículo está organizado de la siguiente manera:

- El primer capítulo aborda los conceptos y similitudes entre la Gestión de Riesgos de Conformidad Tributaria y Aduanera (GRC) y la Gestión de Riesgos Institucionales (GRI) y demuestra que, a pesar de sus objetivos propios, ambos comparten un mismo proceso de gestión;

- En el segundo capítulo, y aquí una de las principales contribuciones de este artículo, se propone un criterio para diferenciar claramente las dos tipologías de riesgos discutidas aquí y, de esta manera, permitir la clasificación de los eventos de riesgo como riesgos institucionales o riesgos de conformidad, con el fin de permitir a la AT&A una adecuada gestión de los aspectos específicos de cada una de estas categorías de riesgo;

- El tercer capítulo plantea la necesidad de integración entre el gerenciamiento de las dos categorías de riesgos, así como con la estrategia de la AT&A. Para esto, el capítulo tiene como objetivo abordar las siguientes cuestiones:

- a) si la AT&A opera a través de su estructura, procesos, recursos, sistemas y personas, y si los riesgos, independientemente de su categoría, pueden imponer riesgos de conformidad, al promover una adecuada Gestión de Riesgos Institucionales (u operativos), ¿no se identificarían y gestionarían también los riesgos de conformidad?
- b) ¿no sería la gestión de riesgos de conformidad, entonces, más un enfoque de atención de la gestión de riesgos institucionales que un proceso independiente?

- c) ¿habría, por lo tanto, una justificación para la gestión específica de los riesgos de conformidad? y, en caso afirmativo, ¿cómo se integrarían es gerenciamiento de estas dos categorías de riesgo?

- En el cuarto capítulo, se propone un modelo de gestión integrada de riesgos con la estrategia de la AT&A, materializado en un flujo compuesto por 7 pasos.

Las principales innovaciones de este artículo, por tanto, consisten en:

- la definición de un criterio objetivo que distingue claramente las dos tipologías de riesgos (riesgos de conformidad y riesgos institucionales); y

- la proposición de una secuencia de 7 pasos para la integración del gerenciamiento de riesgos de conformidad y riesgos institucionales con el proceso de elaboración de la Planificación Estratégica de una AT&A.

## 1. GRC Y GRI: CONCEPTOS, SIMILITUDES Y DIFERENCIAS

### - Conceptos de GRI y GRC

El riesgo es el efecto de la incertidumbre sobre los objetivos (ABNT, 2009<sup>4</sup>), es decir, un evento o condición inciertos que pueden perjudicar (riesgo negativo) o facilitar (riesgo positivo) el logro de los objetivos de una organización. Por lo tanto, el riesgo se deriva de los objetivos.

Los riesgos de conformidad (o cumplimiento) tributaria y aduanera, por lo tanto, son los eventos o condiciones que pueden afectar positiva o negativamente los objetivos de una AT&A relacionados con la promoción del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras por parte de los contribuyentes y actores del comercio exterior.

4 Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). (2009). NBR ISO 31000: gestão de riscos: princípios e diretrizes. Rio de Janeiro: ABNT.

La conformidad tributaria y aduanera se refiere al cumplimiento adecuado por parte de los contribuyentes y los actores del comercio exterior de las normas legales relacionadas con las obligaciones principales y accesorias, específicamente en relación con: la inscripción en los registros de identificación del contribuyente y los actores del comercio exterior y la elegibilidad para regímenes/programas específicos; la contabilidad y el mantenimiento de información completa y precisa; la presentación oportuna de información a la administración tributaria y aduanera; y el pago de las obligaciones tributarias y aduaneras adeudadas. Están relacionados con la economía informal, el fraude (por parte de los contribuyentes y los actores del comercio exterior), la omisión de información y declaraciones, la planificación tributaria abusiva, etc. (Cartac, 2008<sup>5</sup>).

La promoción de la conformidad tributaria y aduanera se lleva a cabo a través de la estrategia, los procesos de trabajo, los proyectos, los sistemas/tecnología, los recursos y las personas de una AT&A. De esta manera, los eventos que puedan afectar estos elementos y/o la economía, eficiencia, eficacia y la propia efectividad y continuidad de las operaciones de la AT&A se consideran riesgos institucionales (u operativos, o corporativos).

Los riesgos institucionales están asociados con la operación de las AT&A y la posibilidad de pérdidas (de producción, activos, clientes, ingresos) resultantes de fallas, deficiencias o inadecuación en los procesos internos, las personas, los sistemas y la estrategia. Se pueden hacer las siguientes preguntas para identificar posibles riesgos institucionales:

- ¿La infraestructura disponible es satisfactoria?
- ¿Los procesos de trabajo son eficientes, efectivos y completos?
- ¿Las personas de la organización están comprometidas, motivadas, actúan con honestidad y están adecuadamente capacitadas en relación con las competencias necesarias para alcanzar los objetivos institucionales?
- ¿Los sistemas de TI son adecuados y confiables?
- ¿Los objetivos, indicadores y metas establecidos responden realmente al contexto en el que se encuentra la Administración Tributaria y Aduanera?

También deben considerarse riesgos institucionales los eventos externos como catástrofes naturales, fraudes, huelgas y actos terroristas. Estos riesgos generalmente implican una reducción, degradación o interrupción total o parcial de las actividades, con un impacto negativo en la reputación ante la sociedad, además de la potencial generación de pasivos contractuales, regulatorios y ambientales (IBGC, 2007<sup>6</sup>).

Como se desprende, los riesgos institucionales se pueden clasificar en dos subcategorías: los de naturaleza interna y los de naturaleza externa a la organización. El primero está asociado con deficiencias en los controles internos, principalmente derivadas de fallas en personas, tecnología y procesos. El segundo está relacionado con eventos no controlables pero gestionables, como, por ejemplo, el riesgo de elegir una estrategia que no sea coherente con los factores ambientales (Trapp & Corrar, 2005<sup>7</sup>).

5 Caribbean Regional Technical Assistance Centre (CARTAC). (2008, Julio). Strengthening Risk Management and Audit Strategies to Improve Compliance. Thomson, R. Belize, Belize.

6 Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). (2007). Guia de Orientação para Gerenciamento de Riscos Corporativos. São Paulo, SP.

7 Trapp, A. C. G., & Corrar, I. J. (2005). Avaliação e gerenciamento do risco operacional no Brasil: análise de caso de uma instituição financeira de grande porte. Revista Contabilidade & Finanças, 16(37), 7-20.

Dado que se ocupan de objetivos de modalidades distintas, una AT&A debe promover la Gestión de Riesgos de ambas categorías, lo que se materializa mediante la adopción de un conjunto de acciones dirigidas al desarrollo, la difusión y la implementación de metodologías para el gerenciamiento tanto de los riesgos de conformidad como de los riesgos institucionales.

Por lo tanto, se define el gerenciamiento de riesgos, ya sean institucionales o de conformidad tributaria y aduanera, como un proceso continuo y sistemático que implica el desarrollo de un conjunto de acciones destinadas a identificar, analizar, evaluar, priorizar, tratar, monitorear y comunicar eventos capaces de afectar positiva o negativamente los objetivos organizacionales en los niveles estratégico, táctico y operativo. Y esto ocurre como parte de una arquitectura propia: principios, estructura y proceso.

En términos generales, “Gestión de Riesgos” se refiere a la arquitectura (principios, estructura y proceso) para gestionar los riesgos de manera efectiva, mientras que “Gerenciamiento de Riscos” se refiere a la aplicación de esa arquitectura a riesgos específicos a través de su propio proceso (ABNT, 2009). En otras palabras, el Gerenciamiento de Riscos representa un proceso que forma parte de la Gestión de Riesgos.

### - Similitudes entre GRI y GRC

El principal punto en común entre la gestión de riesgos institucionales y la gestión de riesgos de conformidad tributaria y aduanera radica en el hecho de que ambos deben llevarse a cabo a través de un proceso sistemático, estructurado e integrado: el proceso de gerenciamiento de riesgos.

El proceso de gerenciamiento de riesgos consiste en un conjunto de acciones cíclicas destinadas a identificar, comprender, cuantificar, priorizar, tratar, monitorear y comunicar eventos capaces de afectar, de manera positiva o negativa, los objetivos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras por parte de los contribuyentes y actores del comercio exterior (riesgos de conformidad tributaria y aduanera), así como aquellos relacionados con el desempeño y funcionamiento de una AT&A, es decir, su estrategia, funcionalidades y operaciones (riesgos institucionales).

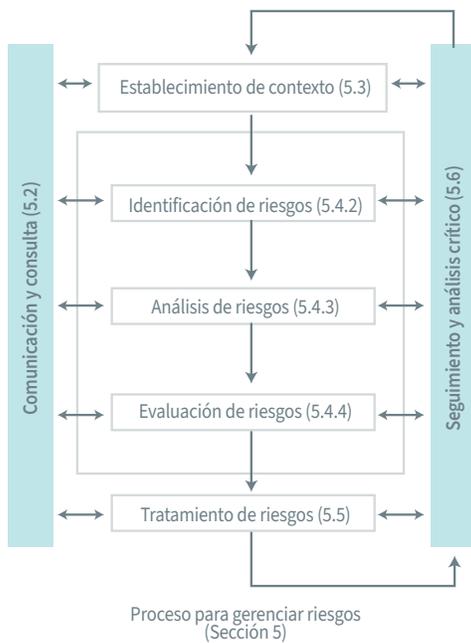
Por ejemplo, la estructura genérica sugerida por la norma ABNT NBR ISO 31000:2009 (Ilustración 1, ‘a’) es aplicable tanto al gerenciamiento de riesgos institucionales como a la gestión de riesgos de conformidad tributaria y aduanera. La OMA hace referencia explícita a esta estructura (Ilustración 1, ‘b’) en el documento “*Customs Risk Management Compendium*” (p. 13).

Si bien se pueden encontrar otras representaciones de este proceso de gerenciamiento de riesgos en la literatura especializada (como los modelos propuestos por la OCDE, Ilustración 1, ‘c’, y por la Comisión Europea, Ilustración 1, ‘c’), es cierto que en todas ellas el conjunto de acciones destacadas en la norma ABNT NBR ISO 31000:2009 (Ilustración 1, ‘a’) también está presente de alguna manera.

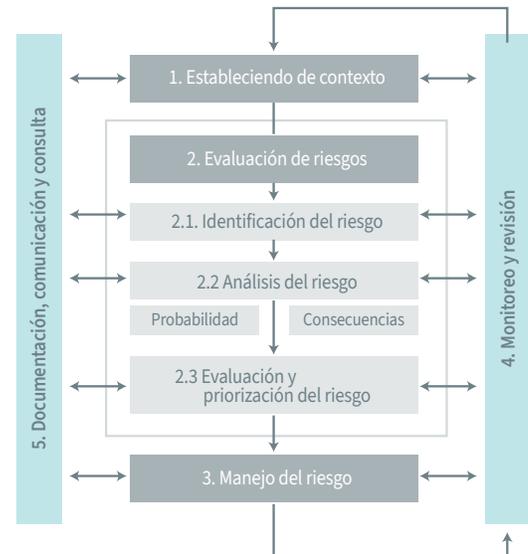
## Ilustración 1

### Proceso de gerenciamiento de riesgos

a) ABNT NBR ISO 31000:2009



b) Organización mundial de aduanas (WCO) Compendio de gestión de riesgos aduaneros



Fuente: Adaptado de la Revisada Directriz 6 del Anexo General del Convenio de Kyoto y de la Norma ISO 31000:2009 de Gestión de Riesgos: principios y directrices.

b) Organización para la cooperación y desarrollo económico (OCDE) gestión de riesgos de cumplimiento: Gestión y mejora del cumplimiento tributario



d) Comisión europea - Guía de gestión de riesgos de cumplimiento para la administración tributaria



**Fuente:** Composición elaborada por el autor a partir de ilustraciones extraídas de las siguientes referencias:

- Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). Nbr iso 31000: gestão de riscos: princípios e diretrizes. Rio de Janeiro: ABNT, 2009.
- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Compliance risk management: managing and improving tax compliance. Paris: OCDE, Centre for Tax Policy and Administration, 2004.
- Organização Mundial de Aduanas (OMA). Customs risk management compendium. Volume1. Brussels: OMA, [s. d.].
- União Europeia. European Commission. Compliance risk management guide for tax administrations. Brussels: EC, Fiscalis Risk Management Platform Group, 2010.

No es objetivo de este trabajo presentar el detalle de cada una de las etapas que componen el proceso de gerenciamiento de riesgos (para obtener información más detallada sobre este proceso, se sugiere consultar la norma ABNT NBR ISO 31000:2009). Sin embargo, de forma resumida, es posible establecer que el proceso de gerenciamiento de riesgos por una AT&A tendrá como resultado inicial la identificación de los riesgos que pueden afectar los objetivos organizacionales, sus fuentes, causas, consecuencias y tendencias. A partir del establecimiento del contexto (interno y externo) en el que se encuentra la AT&A, es posible elaborar una lista de los riesgos potenciales (normalmente registrados en una matriz de riesgos). Los niveles de riesgo (calculados a partir de la probabilidad y el impacto en relación con los objetivos) deben determinarse, lo que permitirá establecer las prioridades. Una vez que la organización establece los criterios, se seleccionan los riesgos que se priorizarán, lo que lleva a la elaboración de planes de acción para implementar las medidas necesarias para tratar esos riesgos. A lo largo de todo este proceso, se lleva a cabo la comunicación y consulta con las partes interesadas, y se realiza el monitoreo y análisis crítico del nivel de riesgo y de los controles que lo modifican, con el fin de evaluar de manera permanente el proceso de gerenciamiento y sus resultados, y generar inteligencia institucional.

## 2. PROPUESTA DE UN CRITERIO PARA DISTINGUIR CLARAMENTE LAS DOS TIPOLOGÍAS DE RIESGO (DE CONFORMIDAD E INSTITUCIONALES)

La importancia de definir y categorizar los riesgos como institucionales o de conformidad, más que atender a intereses meramente teóricos, radica en permitir a la AT&A gestionar adecuadamente los aspectos específicos de cada uno de ellos, garantizando el cumplimiento de su misión. En los materiales investigados para la elaboración de este artículo, sin embargo, no se encontró un criterio que permitiera esta clasificación inequívoca, lo que motivó al autor, basándose en estudios anteriores y en su experiencia profesional en la evaluación de riesgos institucionales y de conformidad, a proponer la siguiente conceptualización.

Lo que diferencia a las dos categorías de riesgo no es simplemente el impacto o la consecuencia, ya que incluso los riesgos institucionales pueden afectar la conformidad. **La categorización de un riesgo como institucional o de conformidad tributaria y aduanera implica analizar sus causas:**

- **Si la causa de un riesgo está relacionada con la definición de la estrategia, los procesos de trabajo, los proyectos, los sistemas/tecnología, los recursos y las personas de una AT&A, este será un riesgo institucional, aunque pueda afectar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras por parte del contribuyente.** La identificación de un riesgo institucional determinará la definición de medidas de tratamiento que conduzcan a una mayor economía, eficiencia, eficacia y efectividad operativa por parte de la AT&A.

- Por otro lado, **si el riesgo tiene como causa las características y actitudes de los contribuyentes, que resulten en un comportamiento frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, este será un riesgo de conformidad**, que requerirá la implementación de medidas de tratamiento orientadas a cambiar ese comportamiento de no conformidad.

En primer lugar, cabe señalar que el comportamiento de cada contribuyente frente al cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras está directamente influenciado por factores individuales, como, por ejemplo, factores empresariales relacionados con la actividad económica, sociológicos, económicos, psicológicos (OCDE, 2004). El experimento descrito en el siguiente cuadro único demostró esta correlación entre los factores individuales y el comportamiento del contribuyente frente a las obligaciones tributarias (especialmente el pago de impuestos), al investigar la viabilidad de predecir la recaudación de los municipios brasileños únicamente con base en características sociales, económicas, demográficas y geopolíticas públicamente divulgadas. Por lo tanto, los factores intrínsecos de cada contribuyente deben ser investigados y conocidos por la AT&A para establecer la estrategia y las medidas de tratamiento más adecuadas frente a la no conformidad que se pretende evitar.

La decisión de un contribuyente de cumplir o no cumplir con las leyes tributarias o aduaneras y las obligaciones derivadas de ellas es el resultado de un proceso de toma de decisiones basado en riesgos. En este caso, el objetivo será obtener un beneficio económico al pagar la menor cantidad posible de impuestos y contribuciones adeudados, o al realizar actividades de comercio exterior con productos no autorizados legalmente o de manera no prevista legalmente. El contribuyente basa su decisión de cumplir o no en factores como el monto del beneficio potencial, la probabilidad de ser detectado y las consecuencias que enfrentará si es descubierto. Así, los individuos establecen su propia ecuación de “recompensa x riesgo”, que se somete a sus propias características socio-morales y les ayuda a determinar las actitudes y acciones que implementarán (Cartac, 2008).

La Ilustración 2 muestra que:

- Las actitudes de los contribuyentes y los actores del comercio exterior involucrados con las obligaciones

tributarias y aduaneras están fuertemente determinadas por factores intrínsecos relacionados con cada uno de ellos;

- La AT&A, al reconocer un comportamiento (un desafío, dado que es complejo comprender si el contribuyente está decidido a no cumplir, si no quiere cumplir pero lo hará si el riesgo es alto, si intenta pero no siempre logra cumplir, o si está dispuesto a hacer lo correcto), debe adoptar estrategias específicas para fomentar la conformidad (facilitar para aquellos que están dispuestos a hacer lo correcto, ayudar a aquellos que intentan pero no siempre logran cumplir, prevenir mediante presencia para aquellos que no quieren cumplir las obligaciones pero lo harán si el riesgo de detección es alto, y utilizar los recursos de coerción previstos por la ley para aquellos decididos a no cumplir);

- Implementar medidas de tratamiento que, definidas a partir del comportamiento identificado, sean adecuadas para influir en él en dirección a la conformidad.

## Ilustración 2

### Relación entre Comportamiento x Actitudes x Estrategias x Medidas de tratamiento<sup>8</sup>

Comportamiento ↔ Actuación de la administración tributaria y aduanera



**Fuente:** Ilustración elaborada por el autor a partir de una adaptación de (OECD) “Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance” (p. 41) e de (OECD) “Managing and Improving Compliance: Recent Developments in Compliance Risk Treatments” (p.19).

8 Audit – Estudo sobre a situação atual da RFB em relação à gestão de riscos de conformidade tributária e aduaneira (p. 34)..

Por lo tanto, el objetivo de las estrategias de conformidad debe ser ejercer una ‘presión descendente’ en la pirámide de la Ilustración 2, induciendo a los contribuyentes cuyo comportamiento se encuentra en la parte superior de la pirámide (contribuyente decidido a no cumplir; no quiere cumplir, pero lo hará si el riesgo es alto; intenta cumplir, pero no siempre lo logra) a

moverse hacia la base (contribuyente dispuesto a hacer lo correcto). Para lograr este objetivo, es esencial definir estrategias e implementar un conjunto de opciones de tratamiento, tanto preventivas como reactivas, especialmente dirigidas a combatir las causas del comportamiento de no conformidad y enfocadas en cambiar dicho comportamiento de no conformidad.

**Cuadro único: Comprobación de la correlación entre factores intrínsecos a los contribuyentes (considerados de forma agregada con relación a la población de los municipios brasileños) y su comportamiento de conformidad con las obligaciones tributarias (especialmente el pago de impuestos)\*.**

Un experimento investigó y concluyó que el comportamiento de conformidad de los contribuyentes con respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras (en este caso, en relación con la obligación de pagar impuestos) está directamente influenciado por factores individuales.

El objetivo específico del estudio era investigar dos cuestiones a partir de información pública proporcionada por la RFB (*Receita Federal do Brasil*) y el IBGE (Instituto Brasileño de Geografía y Estadística):

- ¿Existe correlación entre factores sociales, económicos, demográficos y geopolíticos, y la recaudación de impuestos federales a nivel municipal?
- ¿Es posible predecir la recaudación para cada uno de los municipios brasileños solo con base en datos públicos relacionados con estos factores individuales de sus residentes y las unidades empresariales/industriales/públicas establecidas en ellos?

Como resultado del experimento, **se ha demostrado que existen correlaciones entre la recaudación por municipio y los factores sociales, económicos,**

**demográficos y geopolíticos contenidos en las bases de datos recopiladas. Por lo tanto, la predicción de la recaudación a partir de estos factores individuales resultó efectiva. Aunque el método científico utilizado no permite concluir una relación de causa y efecto, se puede afirmar con confianza que los factores individuales investigados para el conjunto de residentes y unidades instaladas están asociados con la recaudación municipal**, de modo que cuando se conocen estos factores individuales (tratados de manera agregada), se puede predecir la recaudación del municipio.

El proceso de investigación involucró la recopilación e integración de siete bases de datos principales y una auxiliar; la preparación, limpieza, transformación y enriquecimiento de los datos; la implementación de modelos de aprendizaje automático (se utilizaron 15 modelos, que resultaron de la combinación de cinco algoritmos y tres *dataframes* de estudio) y, finalmente, la evaluación de los resultados:

- La calidad del modelo de *machine learning* se midió mediante la métrica Mean Absolute Error-MAE (Error Absoluto Medio);
- El mejor modelo de *machine learning* obtuvo un MAE de alrededor de R\$ 41 millones (logrado mediante la aplicación del algoritmo *RandomForestRegressor* sobre un *dataframe* cuyas variables independientes se habían convertido a una escala logarítmica natural, como estrategia para reducir la gran amplitud de los valores observados).

- Este valor puede considerarse prometedor, dado que representa solo aproximadamente el 16,44% del promedio de la variable dependiente, tomando como referencia una línea de base de R\$ 504,6 millones (calculada a partir de la media de la variable dependiente).

Es interesante destacar que entre las 20 variables (relacionadas con los factores estudiados) con las correlaciones más altas en relación con el monto de la recaudación por municipio (que era la variable dependiente o *label*), hay ejemplos de cada uno de los factores de interés mencionados:

- Variables de naturaleza geopolítica (que representaban el estado en el que se encuentra el municipio);
- Otras variables de naturaleza económica (valor del PIB del municipio; valor agregado bruto de servicios, agricultura y administración pública; principales actividades económicas);
- Otras variables de carácter socioeconómico (ingreso promedio y PIB per cápita de la población del municipio);

- Otras relacionadas con factores sociales (niveles de educación); y

- Otra relacionada con aspectos demográficos (rango de edad de los residentes).

Este experimento, llevado a cabo por el mismo autor de este artículo, dio origen al Trabajo de Conclusión del Curso de Posgrado Lato Sensu en Ciencia de Datos y Big Data, defendido ante la institución educativa PUC-Minas, cuyo título es “Predição da Arrecadação de Tributos Federais, por Município Brasileiro, a partir de informações Sociais, Econômicas, Demográficas e Geopolíticas”<sup>9</sup>.

- El texto del Trabajo de Conclusión del Curso, las bases de datos utilizadas en el proyecto y los cuadernos Jupyter creados se pueden consultar en: <https://github.com/ALT-Andre/TCC-PUCMG>;

- Un video con una presentación general sobre el experimento está disponible en <https://youtu.be/lvos6lSrnAM>.

Presentados, así, los conceptos, similitudes y el criterio que diferencia las dos tipologías de riesgo aquí en discusión, ahora se puede retomar las preguntas planteadas en la Introducción para categorizar los eventos de riesgo descritos allí como riesgos institucionales o riesgos de conformidad:

a) El primer evento de riesgo se refería a un desastre natural que interrumpiera el funcionamiento de los ordenadores de una AT&A, cuya consecuencia sería impedir la transmisión de declaraciones por parte de los contribuyentes y/o el cálculo y la realización del pago de los impuestos adeudados.

Aunque las consecuencias de este ejemplo afecten directamente el cumplimiento de dos de las obligaciones relacionadas con la conformidad tributaria y aduanera (presentar las declaraciones tributarias y aduaneras a tiempo y realizar el pago de impuestos y contribuciones a tiempo), este riesgo es un riesgo institucional. Esto se debe a que el incumplimiento de la obligación no se deriva de características propias de los contribuyentes y sus actitudes, sino de problemas en los sistemas de TI y de la falta o ausencia de un plan de continuidad o un plan de contingencia en caso de desastres.

9 “Predicción de la Recaudación de Impuestos Federales por Municipio Brasileño a partir de Información Social, Económica, Demográfica y Geopolítica”.

b) El segundo evento de riesgo era la evasión fiscal mediante la ocultación de los hechos imposables, el enmascaramiento de la base imponible o la aplicación de una alícuota inferior a la debida.

Este es un ejemplo típico de riesgo de conformidad tributaria y aduanera, en el que el contribuyente (independientemente de cualquier falla en los sistemas o procesos, por ejemplo) deja de cumplir con la obligación de proporcionar información completa y precisa y utiliza medios irregulares para evitar el pago del impuesto adeudado.

Aunque las medidas de tratamiento para evitar que ocurran tales eventos incluyen la reforma de la legislación, la mejora de los sistemas de TI o la capacitación del personal, medidas de carácter institucional, las causas de este riesgo están relacionadas directamente con la actitud del contribuyente. Por lo tanto, la actuación de la AT&A debe centrarse en la adopción de medidas adecuadas para cambiar ese comportamiento específico.

c) En el último ejemplo, el evento de riesgo era el reconocimiento indebido, por parte de un análisis deficiente o fraude del funcionario responsable, de un crédito inexistente basado en información incorrecta proporcionada deliberadamente por los contribuyentes en sus declaraciones.

En este ejemplo, es cierto que hay incumplimiento debido a la presentación de información deliberadamente incompleta e inexacta que afecta el pago del impuesto adeudado. Sin embargo, la categorización aquí ya no es tan fácil. Este evento incluye ambas categorías de riesgo.

En cuanto a las deficiencias o fraudes cometidos por el funcionario responsable del análisis, este riesgo es un riesgo institucional, cuyas causas pueden ser la falta de capacitación, la falta de orientación interna o incluso la falla en los procesos y los controles internos.

Por otro lado, la acción del contribuyente, su actitud ante la obligación tributaria, es un elemento determinante

para la falta de conformidad (caracterizando así el riesgo de conformidad), lo que requiere la actuación necesaria y compatible de la AT&A.

Y, diciendo una vez más, **la importancia de esta distinción y clasificación entre riesgos institucionales y de conformidad radica en permitir una adecuada gestión de los aspectos específicos de cada uno de ellos:**

- en cuanto a los riesgos institucionales, las evaluaciones y acciones de la AT&A deben estar dirigidas a la gobernanza institucional para garantizar la continuidad de la operación, la economía, la eficiencia, la eficacia y la efectividad institucionales, actuando en eventos que pueden resultar en pérdidas debido a fallas, deficiencias o inadecuación de los procesos internos, las personas, los sistemas y la estrategia;

- en cuanto a los riesgos de conformidad, la atención de la AT&A debe centrarse en la identificación del comportamiento de conformidad de los contribuyentes y los agentes del comercio exterior y, especialmente, en la comprensión de las causas de este comportamiento, de manera que las medidas de tratamiento implementadas tengan como objetivo influir en el cambio del comportamiento no conforme e incentivar el mantenimiento del comportamiento de cumplimiento.

### 3. INTEGRACIÓN ENTRE GRC, GRI Y LA ESTRATEGIA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y ADUANERA

La GRC y el GRI se centran en lograr los objetivos organizacionales, sin embargo, aunque tienen diferentes objetos de atención, compiten por recursos, tanto financieros como humanos (dado que los recursos son limitados, no todos los riesgos pueden tratarse al mismo tiempo). Por lo tanto, la GRC y la GRI deben estar integradas de manera que las prioridades institucionales prevalezcan sobre las prioridades de cada una de estas gestiones por separado.

Y el punto central para la integración de la Gestión de Riesgos Institucionales y la Gestión de Riesgos de Conformidad Tributaria y Aduanera deben ser los principales objetivos de la AT&A, especialmente aquellos incluidos en su Planificación Estratégica.

Como se discutió, la gestión de los riesgos de conformidad tributaria y aduanera y la gestión de los riesgos institucionales tienen enfoques de atención y especificidades diferentes, por lo que podrían tratarse e implementarse de manera autónoma, independiente y paralela. Esta posición se ve reforzada por el hecho de que en las referencias internacionales investigadas no se menciona explícitamente su integración.

Aunque incorrecto, es razonable pensar que la integración entre la gestión de los riesgos institucionales y los riesgos de conformidad podría lograrse a través del análisis de los procesos de trabajo de una AT&A. Esto se debe a que al garantizar la economía, eficiencia, eficacia y efectividad de las operaciones, se habilita la consecución de los objetivos estratégicos. Y la integración ocurriría porque al gestionar los riesgos a partir del análisis de los procesos de trabajo de una AT&A, además de los riesgos institucionales propiamente dichos, se identificarían y evaluarían incidentalmente los riesgos de conformidad, aunque ese no fuera su objetivo principal. No es sorprendente esta afirmación, ya que los procesos de trabajo de la AT&A, especialmente los relacionados con el objetivo final, deben promover y garantizar la conformidad tributaria y aduanera, por lo que incluyen actividades y herramientas típicas de conformidad.

Por ejemplo, si la AT&A decide capacitar a su personal y desarrollar sistemas informáticos que amplíen las verificaciones de información para detectar posibles fraudes, con el fin de reducir los reembolsos indebidos de pagos excesivos realizados por los contribuyentes debido a información incorrecta proporcionada deliberadamente en sus declaraciones, se reduciría la posibilidad de autorizar el reembolso de un monto indebido. Esta estrategia no contempla un cambio que tenga en cuenta las causas del comportamiento del contribuyente, pero implementa una mejora en el

proceso relacionado con el análisis de las solicitudes de reembolso, aunque esto reduzca la falta de conformidad. En otras palabras, a partir del objeto de atención principal de la gestión de riesgos institucionales (los procesos de trabajo), se derivaría la identificación de riesgos de conformidad (errores en la presentación de declaraciones que resultan en el reembolso indebido de fondos al contribuyente) y la necesidad de su gestión consecuente.

Sin embargo, esta no parece ser la mejor aproximación para la gestión integrada de los riesgos de conformidad tributaria y aduanera y los riesgos institucionales.

Al optar por la gestión de riesgos basada en los procesos de trabajo, existe la tendencia de implementar acciones de forma aislada, con poca o ninguna integración horizontal. Además, se pueden mantener procesos que no responden a los riesgos más críticos y dejar de evaluar la definición de nuevos procesos que aborden las necesidades identificadas. Por lo tanto, los riesgos deben considerarse ampliamente en la organización, priorizando los objetivos institucionales sobre los objetivos de las partes (áreas, procesos de trabajo, unidades regionales y locales), dada la importancia del conjunto, la suma de los riesgos y la interdependencia de las áreas y procesos. (AUDIT - Estudio, 2016).

De este modo, la gestión de riesgos en una AT&A, más que basarse en el análisis individualizado de los procesos de trabajo (que en conjunto conforman la Cadena de Valor), debe tener como punto de partida los principales objetivos de la AT&A, especialmente aquellos definidos como prioritarios en su Planificación Estratégica (demostrado a través del Mapa Estratégico), siendo esta, por lo tanto, el principal punto de integración: la Estrategia de la Organización.

Para ello, la gestión de riesgos (de conformidad e institucionales) debe considerarse como parte indivisible de la planificación estratégica y como una parte destacada de “la forma en que la organización hace negocios” (OCDE, 2004), es decir, debe ser el punto central para la comunicación organizacional, la gobernanza y los procesos de toma de decisiones.

Cabe destacar que no existe incompatibilidad entre la Gestión de Procesos, la Gestión de Riesgos Institucionales y la Gestión de Riesgos de Conformidad. Por el contrario, son complementarios. Las acciones institucionales continuarán ejecutándose a través de sus procesos de trabajo, mientras que la gestión de riesgos proporcionará información para la toma de decisiones sobre qué debe ser prioritario para la institución en su conjunto y para sus partes en un momento determinado.

#### 4. PROPUESTA DE 7 PASOS PARA INTEGRAR ESTRATEGIA, GRC Y GRI

Como se ha demostrado anteriormente, la integración entre el proceso de elaboración y seguimiento de la estrategia, y los procesos de Gestión de Riesgos de Conformidad y Gestión de Riesgos Institucionales es esencial para garantizar el logro de los principales objetivos de la Administración Tributaria y Aduanera.

El siguiente flujo propuesto contempla 7 pasos, a través de los cuales se busca proporcionar una estructura que permita integrar la identificación, evaluación y propuesta de planes de acción para mitigar los principales riesgos con la definición, desarrollo e implementación de los objetivos que componen la estrategia organizacional.

Para ello, se hace referencia tanto al proceso de gerenciamiento de riesgos (mostrado en la Ilustración 1 y descrito brevemente en el Capítulo 2) como a conceptos del *Balanced Scorecard* (BSC), adaptados a una institución pública.

El BSC es un método de gestión estratégica que ayuda a evaluar el progreso de las organizaciones hacia sus objetivos a largo plazo, mediante la traducción de la visión en objetivos, indicadores, metas y proyectos estratégicos. El BSC transforma la estrategia en un Mapa Estratégico, que es un diagrama de causa y efecto. Este mapa está compuesto por perspectivas, que representan las diferentes dimensiones de análisis de la estrategia,

objetivos estratégicos que traducen los desafíos de la organización y relaciones de causa y efecto que identifican el impacto de un objetivo en los demás.

El modelo de gestión estratégica basado en el BSC presupone objetivos equilibrados organizados en perspectivas que incluyen: Financiera, Cliente, Procesos Internos y Aprendizaje y Crecimiento.

Sin embargo, al aplicar el BSC en organizaciones del Sector Público, las perspectivas deben adaptarse para reflejar el enfoque estratégico típico de una organización que no busca lucro, sino que atiende las demandas de la Sociedad.

De esta manera, en el flujo se adoptaron las siguientes perspectivas:

- **Perspectiva de Resultados:** engloba las perspectivas Financiera y de Clientes del modelo clásico;

*Perspectiva Financiera:* En esta perspectiva, los objetivos estratégicos deben estar alineados con la eficiencia y eficacia de la recaudación tributaria, el control de costos operativos, la optimización del uso de recursos financieros, entre otros. Los indicadores financieros pueden incluir los ingresos tributarios, la reducción de la evasión fiscal y el retorno de la inversión en acciones de conformidad.

*Perspectiva de Clientes:* En esta perspectiva, los objetivos deben estar relacionados con la satisfacción de los contribuyentes y actores del comercio exterior, la mejora del cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, el establecimiento de alianzas con los contribuyentes y actores del comercio exterior y la reducción del tiempo de respuesta a solicitudes y consultas. Los indicadores pueden incluir la tasa de satisfacción de los contribuyentes, el tiempo de procesamiento de las demandas y la proporción de casos resueltos favorablemente para los contribuyentes.

- **Perspectiva de Procesos Internos:** corresponde a la perspectiva del mismo nombre en el modelo clásico;

En esta perspectiva, los objetivos deben centrarse en los procesos clave de la Administración Tributaria y Aduanera, como la fiscalización, la recaudación, la atención al contribuyente, la gestión de riesgos, el control aduanero y la gestión de la conformidad. Los indicadores pueden incluir el tiempo promedio de duración de los procesos, la tasa de éxito en la identificación de irregularidades, el porcentaje de cumplimiento alcanzado, el tiempo promedio de liberación de mercancías importadas y la eficiencia de los procesos.

- **Perspectiva de Personas, Recursos y Desarrollo:**

nombra de manera diferente a la Perspectiva de Aprendizaje y Crecimiento del modelo clásico:

En esta perspectiva, los objetivos deben abordar el desarrollo de las competencias de los servidores, la mejora de los sistemas de información, la innovación y la capacidad de adaptación a los cambios en el entorno normativo. Los indicadores pueden incluir el porcentaje de servidores capacitados, el nivel de actualización de los sistemas de información, la tasa de implementación de innovaciones y el tiempo de respuesta a los cambios legislativos.

La motivación para proponer este flujo de integración surge de la constatación de que las referencias nacionales e internacionales investigadas: o tratan, por separado, la GRC o la GRI; o cuando mencionan ambos, no presentan una alternativa para su integración; o cuando proponen que la GRC y la GRI deben ser parte integral de la planificación estratégica y operativa, no demuestran cómo implementarla en la práctica.

Esta propuesta se basa en las investigaciones del autor, en la experiencia acumulada en la aplicación del proceso de gerenciamiento de riesgos en los procesos de trabajo, en la realización de auditorías de gestión (también conocidas como auditorías operativas), en la evaluación

de riesgos de conformidad para respaldar la selección de casos que deben ser abordados mediante inspecciones externas y en la participación activa en los dos últimos procesos de elaboración de la planificación estratégica de la RFB.

Se entiende que al adoptar este enfoque integrado, la Administración Tributaria y Aduanera puede fortalecer su capacidad para enfrentar desafíos, tomar decisiones fundamentadas y promover una cultura sólida de gestión de riesgos. Se espera que este enfoque integrado contribuya a la eficiencia, transparencia y confiabilidad de las actividades de la Administración Tributaria y Aduanera, fortaleciendo su reputación y relación con los contribuyentes y la sociedad.

Para ilustrar la aplicación del flujo compuesto por los 7 (siete) pasos para la integración de la Estrategia, la Gestión de Riesgos de Conformidad (GRC) y la Gestión de Riesgos Institucionales (GRI), se ha desarrollado un ejemplo ficticio que se puede consultar en <https://github.com/ALT-Andre/7-PASSOS-PARA-INTEGRAR-ESTRATEGIA-GRC-GRI--EXEMPLO-DE-APLICACAO>.

### **PASO 1.** **Establecimiento del contexto estratégico de la organización**

El primer paso para integrar la Estrategia, la GRC (Gestión de Riesgos de Conformidad) y la GRI (Gestión de Riesgos Institucionales) es establecer el contexto estratégico de la organización (primera etapa del proceso de gerenciamiento de riesgos (Ilustración 1,'a'), y actividad obligatoria en cualquier proceso de elaboración de estrategia). Esto implica comprender el entorno (y sus tendencias) en el que se encuentra la Administración Tributaria y Aduanera, considerando factores externos como el entorno cultural, político, legal, regulatorio, tecnológico, financiero, entre otros, y factores internos como la gobernanza, estructura organizativa, políticas y capacidades de la organización.

Especialmente en relación al contexto estratégico relacionado con aspectos de conformidad tributaria y aduanera y el comportamiento de los contribuyentes frente a las obligaciones principales y accesorias, es esencial considerar todas las fuentes de información disponibles, como legislación tributaria y aduanera, declaraciones de impuestos, datos de terceros, indicadores macroeconómicos, estudios sobre la brecha tributaria, resultados de auditorías (incluyendo auditorías aleatorias), estudios que evalúen características y cambios en el comportamiento de conformidad de los contribuyentes y encuestas de opinión pública. Además, es importante evaluar las relaciones con las partes interesadas externas y sus percepciones y valores.

## **PASO 2.** **Identificación, análisis y priorización de grandes riesgos estratégicos (institucionales y de conformidad)**

Con el contexto establecido, es necesario identificar, analizar y priorizar los grandes riesgos a los que se enfrenta la Administración Tributaria y Aduanera (etapas que forman parte del proceso de gerenciamiento de riesgos, Ilustración 1,'a'). Se deben identificar tanto los grandes riesgos de conformidad como los grandes riesgos institucionales, para luego analizarlos y clasificarlos por orden de prioridad.

Utilizando los conceptos propuestos por el CARTAC<sup>10</sup>:

- Los riesgos institucionales están asociados con el funcionamiento de la AT&A (Administración Tributaria y Aduanera) y la posibilidad de sufrir pérdidas (de producción, activos, clientes, ingresos) debido a fallas, deficiencias o inadecuación de los procesos internos, personas, sistemas y estrategia. Estos riesgos se pueden dividir en dos subcategorías: los de naturaleza

interna y los de naturaleza externa a la organización. La primera está asociada con deficiencias en los controles internos, principalmente debido a fallas en las personas, tecnología y procesos. La segunda está relacionada con eventos no controlables pero gestionables, como, por ejemplo, el riesgo de elegir una estrategia que no se ajuste a los factores ambientales;

- En cuanto a los riesgos de conformidad, se debe investigar los niveles de cumplimiento teniendo en cuenta las cuatro categorías de obligaciones (registro en los registros, presentación oportuna de declaraciones, suministro de información correcta y pago de impuestos adeudados), los principales impuestos y segmentos de contribuyentes. Los grandes riesgos de conformidad identificados pueden estar relacionados con la complejidad del sistema tributario o el cumplimiento de las obligaciones, la economía informal, fraudes (por parte de contribuyentes e intermediarios), omisión de información y declaraciones, planificación tributaria abusiva, etc.

Es fundamental que se constituyan equipos con conocimientos específicos para la identificación y análisis tanto de los riesgos institucionales como de los riesgos de conformidad. Sin embargo, la gestión de estos equipos individuales debe buscar garantizar la integración entre los análisis.

Aquí también se deben evaluar los riesgos relacionados con el propio proceso de definición de la estrategia (riesgos institucionales), asegurando que el establecimiento del contexto haya considerado todos los condicionantes ambientales relevantes y las expectativas de las partes interesadas, y que el modelo adoptado pueda resultar en la declaración de Objetivos de Resultado adecuados y suficientes para responder al contexto.

10 Caribbean Regional Technical Assistance Centre – CARTAC. Strengthening Risk Management and Audit Strategies to Improve Compliance. THOMSON, Ron. Belize, Belize. Julho de 2008.

Por último, es importante mencionar que la priorización de los riesgos no debe reducirse a un ejercicio matemático. La clasificación inicial debe ser revisada y confirmada a través de un análisis de otros aspectos relevantes, especialmente contextuales, de manera que satisfaga lo que es más importante para la organización.

### **PASO 3. Definición de los objetivos de resultado**

De acuerdo con la misión, visión y valores de la organización, y basándose en los grandes riesgos identificados y en el contexto establecido, se deben definir los Objetivos de Resultado. Estos objetivos deben responder a los desafíos y oportunidades identificados y reflejar los riesgos impuestos por el contexto operativo y de conformidad en el que se encuentra la Administración Tributaria y Aduanera.

Al definir los objetivos de resultado a alcanzar y el contexto (incluyendo los grandes riesgos) que los determinó, se podrán establecer detalladamente las referencias fundamentales en las cuales se llevará a cabo la gestión de riesgos en toda la organización. En conjunto, los objetivos de resultado y su contexto permitirán revelar y evaluar la naturaleza y complejidad de los riesgos que la AT&A deberá gestionar y abordar a través de sus procesos internos de trabajo.

### **PASO 4. Desglose en objetivos de procesos internos**

El logro de los Objetivos de Resultado establecidos se dará necesariamente a través de los procesos internos de la institución, o cuando estos sean insuficientes, a través de proyectos.

En el Paso 3 se han establecido los Objetivos de Resultado. Los contextos identificados en el Paso 1 y en el Paso 2, así como los riesgos estratégicos identificados a partir de los Objetivos de Resultado declarados, forman parte del contexto operativo que aquí puede complementarse para definir los objetivos de los Procesos Internos.

Es importante destacar que los riesgos se derivan de los objetivos y también es posible derivar nuevos objetivos, de un nivel más bajo, a partir de los riesgos (Audit, 2016 - Guía Metodológica).

Ante esta situación, una vez definidos los Objetivos de Resultado, se debe detallar el contexto relacionado con ellos y se deben identificar, analizar y priorizar nuevos riesgos de conformidad y/o institucionales (según sea el caso).

En este nuevo escenario, los Objetivos de Resultado deben desglosarse en Objetivos de Procesos Internos, que son las actividades clave que la Administración Tributaria y Aduanera debe llevar a cabo para responder al contexto y, sobre todo, a los riesgos (de conformidad o institucionales) identificados en relación con los objetivos de resultado, garantizando así su logro.

Estos objetivos de procesos internos deben definirse de manera clara y medible, con indicadores de desempeño establecidos para monitorear el progreso (etapa común tanto al proceso de gerenciamento de riesgos - Ilustración 1,'a' - como al modelo BSC), asegurando que la organización se enfoque en mitigar los riesgos estratégicos y mejorar la eficiencia y eficacia de sus operaciones.

### **PASO 5. Desglose en objetivos de personas, recursos y desarrollo**

De manera similar a lo realizado en el paso anterior, ahora los Objetivos de Procesos Internos deben desagregarse en Objetivos de Personas, Recursos y Desarrollo. Estos representan las competencias clave y los recursos que, al ser reforzados, garantizarán las capacidades, los medios, los conocimientos y las ventajas competitivas para que la Administración Tributaria y Aduanera pueda alcanzar los Objetivos de Procesos Internos y, por consiguiente, los Objetivos de Resultado, en una relación de causa y efecto.

Los Objetivos de Personas, Recursos y Desarrollo también deben definirse de manera clara y mensurable, con indicadores de desempeño establecidos para monitorear el progreso.

Asimismo, cada Objetivo de Personas, Recursos y Desarrollo debe estar alineado con el contexto y los riesgos identificados en relación con los Objetivos de Resultado y Procesos Internos.

### **PASO 6.** **Definición de indicadores de desempeño y de instrumentos para el monitoreo y análisis crítico sobre el desarrollo de la estrategia**

El monitoreo y la elaboración de informes de desempeño desempeñan un papel fundamental en la integración entre la Estrategia, la GRC y la GRI. Este paso implica actividades relacionadas con la etapa de “Monitoreo y Análisis Crítico” del proceso de gerenciamento de riesgos (Ilustración 1, ‘a’).

Deben establecerse indicadores clave de desempeño (KPI, por sus siglas en inglés) y metas correspondientes para medir el progreso en relación con los objetivos de resultado, los procesos internos y los riesgos. Los KPI deben ser monitoreados regularmente y se deben generar informes de evaluación de desempeño para proporcionar información actualizada sobre el estado de los riesgos y la eficacia de las medidas de control implementadas.

Los reportes de desempeño deben ser claros, concisos y brindar una visión general del desempeño en relación con los objetivos estratégicos y los riesgos. Deben compartirse con todas las partes interesadas relevantes, incluida la alta dirección, los equipos de gerenciamento de riesgos, los organismos reguladores y las partes externas interesadas. Estos informes proporcionan una base para la toma de decisiones fundamentadas y ayudan a garantizar la transparencia y la rendición de cuentas en cuanto al desempeño estratégico y los riesgos.

Además, es importante que la estrategia se revise y actualice regularmente para tener en cuenta los

cambios en el entorno de riesgos. Los riesgos pueden evolucionar con el tiempo debido a cambios en las leyes y regulaciones, avances tecnológicos, cambios en la economía, entre otros factores.

### **PASO 7.** **Definición de planes de acción estratégicos**

Con los objetivos de procesos internos y de personas, recursos y desarrollo establecidos, con los riesgos relacionados conocidos y con los indicadores de desempeño definidos, es necesario establecer los planes de acción estratégicos, que incluirán las medidas necesarias para alcanzarlos (etapa de tratamiento de riesgos del proceso de gerenciamento de riesgos 1’ a’). No se propone aquí la implementación de planes de acción para lograr directamente los objetivos de resultado, ya que se considera que esto se lograría mediante el logro de los objetivos de procesos internos y de personas, recursos y desarrollo.

Cabe señalar que estos planes estratégicos (preferiblemente plurianuales y con una visión de integración institucional) resultan de la aplicación de un proceso de gerenciamento de riesgos, como el establecido en la norma ABNT NBR ISO 31000:2009 (Ilustración 1, ‘a’), es decir, a partir del contexto establecido y los riesgos identificados, analizados (especialmente mediante una investigación detallada de sus causas) y priorizados, se deben definir medidas de tratamiento y traducirlas en un plan de acción.

Cuando sea posible, los Planes de Acción deben centrarse en el tratamiento de las causas de los riesgos observados. Por lo tanto, cuando se construya un Plan de Acción en relación con riesgos institucionales, las medidas de tratamiento definidas deben enfocarse en los medios institucionales, operativos, organizativos y corporativos que pueden afectar la economía, la eficiencia, la eficacia y la continuidad de sus operaciones. Cuando se impulse un Plan de Acción debido a un riesgo causado por las características y actitudes de los contribuyentes, que resulten en un comportamiento no deseado en relación con

el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, ese riesgo será un riesgo de conformidad que requiere la implementación de un conjunto de opciones de tratamiento, tanto preventivas como reactivas, dirigidas hacia los factores que determinan el comportamiento, con el objetivo de su modificación.

Los planes deben detallar el contexto de la medida (que debe declararse con un alcance en el contexto y los riesgos, y sus causas, que llevaron a la definición de los objetivos correspondientes), las acciones a implementar, los plazos, los responsables de su implementación, los resultados a alcanzar y los indicadores y/u otros instrumentos que permitan su monitoreo y evaluación.

Estos Planes Estratégicos (preferiblemente plurianuales) deben desglosarse posteriormente (después de revisados y detallados a partir de nuevos análisis) en Planes Operativos anuales para cada proceso de trabajo relacionado con las acciones necesarias en los diversos niveles organizativos pertinentes (Unidades Centrales y Unidades Descentralizadas).

### **Sobre la comunicación y consulta**

Como se observa en los pasos anteriores y considerando las etapas del proceso de gerenciamiento de riesgos (Ilustración 1, 'a'), solo la etapa de "Comunicación y Consulta" no se mencionó explícitamente.

Esto no se debe a que se haya pasado por alto, sino todo lo contrario, porque está presente en todos los 7 pasos del flujo mencionado.

La etapa de comunicación y consulta, tanto en el proceso de gerenciamiento de riesgos como en el proceso de elaboración de la planificación estratégica, se caracteriza por actividades continuas, iterativas e interactivas llevadas a cabo por una organización con el objetivo de proporcionar, compartir u obtener información y participar en diálogos con las partes interesadas y otros actores relevantes.

Por lo tanto, un ejemplo de esta presencia es el intercambio de información entre equipos y el contacto con las partes interesadas para establecer el contexto en el Paso 1 para los Pasos 2 a 7, es necesario mantener diálogos entre el equipo que lleva a cabo el proceso de elaboración de la estrategia, los equipos técnicos de diversas áreas y los miembros de los diferentes niveles de la organización (estratégico, táctico y operativo). Todo esto culmina con la propuesta de objetivos, indicadores, metas y planes de acción que serán evaluados en cada paso por la alta dirección de la AT&A.

## LISTA DE SÍMBOLOS Y ABREVIATURAS

**ABNT.** Asociación Brasileña de Normas Técnicas  
(*Associação Brasileira de Normas Técnicas*)

**AT&A.** Administración Tributaria y Aduanera

**Audit.** Coordinación General de Auditoría Interna de la  
*Receita Federal do Brasil*

**CARTAC.** Centro de Asistencia Técnica Regional del  
Caribe

**CIAT.** Centro Interamericano de Administraciones  
Tributarias

**FMI.** Fondo Monetario Internacional (*International  
Monetary Fund*)

**GRC.** Gestión de Riesgos de Conformidad (o  
Cumplimiento) Tributario y Aduanero

**GRI.** Gestión de Riesgos Institucionales

**IBGC.** Instituto Brasileño de Gobernanza Corporativa  
(*Instituto Brasileiro de Governança Corporativa*)

**IBGE.** Instituto Brasileño de Geografía y Estadística

**ISO.** Organización Internacional de Normalización  
(*International Organization for Standardization*)

**KPI.** Indicadores clave de desempeño (*Key Performance  
Indicator*)

**NBR.** Norma Brasileña

**OCDE.** Organización para la Cooperación y el Desarrollo  
Económicos (*Organization for Economic Co-operation and  
Development*)

**OMA.** Organización Mundial de Aduanas (*World Customs  
Organisation*)

**PIB.** Producto Interno Bruto

**PUC-Minas.** Pontificia Universidad Católica de Minas  
Gerais

**RFB.** *Receita Federal do Brasil* (responsable por la  
Administración Tributaria y Aduanera en Brasil)

**TADAT.** Herramienta de diagnóstico y evaluación de la  
Administración Tributaria

## CONCLUSIÓN

Con el fin de cumplir con su principal misión, una Administración Tributaria y Aduanera (AT&A) moviliza su estructura, sus procesos, sus recursos, sus sistemas y su personal en la definición e implementación de estrategias y acciones que buscan influir en el cumplimiento y abordar el incumplimiento por parte de los contribuyentes y actores del comercio exterior, promoviendo la conformidad en relación con las obligaciones tributarias y aduaneras.

Para ello, es fundamental gestionar tanto los riesgos que pueden afectar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras por parte de los contribuyentes y actores del comercio exterior (riesgos de conformidad) como aquellos que pueden afectar las funcionalidades de la AT&A y/o la economía, eficiencia, eficacia y efectividad de sus operaciones.

Sin embargo, dado que compiten por los mismos recursos, tanto financieros como humanos, y se orientan, en última instancia, hacia el logro de los objetivos organizacionales, la Gestión de Riesgos de Conformidad Tributaria y Aduanera y la Gestión de Riesgos Institucionales (u Operacionales, o Corporativos), aunque con enfoques distintos, deben integrarse. Y el punto central de esta integración debe estar enfocado en los principales objetivos de la institución, especialmente los incluidos en la Planificación Estratégica.

La Gestión de Riesgos de Conformidad y la Gestión de Riesgos Institucionales son, por lo tanto, complementarias y deben formar parte destacada de “la forma en que la organización hace negocios”

(OCDE, 2004), es decir, deben ser el punto central para la comunicación organizacional, la gobernanza y los procesos de toma de decisiones.

De esta manera, la gestión de riesgos (institucionales y de conformidad) integrada en el proceso de elaboración de la estrategia proporcionará los insumos para la decisión sobre qué es prioritario para la institución en su conjunto y por partes. Y estas prioridades, especialmente aquellas dirigidas a impulsar la conformidad, deberán convertirse en acciones de la AT&A que se seguirán ejecutando a través de sus procesos de trabajo, cuya economía, eficiencia, eficacia, efectividad y continuidad deberán ser garantizadas mediante una gestión efectiva de los riesgos institucionales.

Motivado por esto, este artículo presentó inicialmente los conceptos y similitudes entre la GRC y la GRI, demostrando que, a pesar de ocuparse de objetos diferentes, se basan en el mismo proceso.

Con el fin de permitir una adecuada gestión por parte de la AT&A tanto de los riesgos de conformidad como de los riesgos institucionales, y ante la falta de referencias sobre este tema, una de las principales contribuciones de este artículo fue la propuesta de un criterio que permite distinguir claramente los eventos de cada una de estas tipologías de riesgo:

Lo que diferencia a las dos categorías de riesgo no es simplemente el impacto o la consecuencia, ya que incluso los riesgos institucionales pueden afectar la conformidad. La categorización de un riesgo como

institucional o de conformidad tributaria y aduanera se basa en el análisis de sus causas.

- Si la causa de un riesgo está relacionada con la definición de la estrategia, los procesos de trabajo, los proyectos, los sistemas/tecnología, los recursos y el personal de una AT&A, este será un riesgo institucional, aunque afecte negativamente el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras por parte del contribuyente. La identificación de un riesgo institucional determinará la definición de medidas de tratamiento que conduzcan a una mayor economía, eficiencia, eficacia y, también, efectividad operacional por parte de la AT&A.
- Por otro lado, si el riesgo tiene como causa las características y actitudes de los contribuyentes, que resulten en un comportamiento con respecto al cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras, este riesgo será un riesgo de

conformidad, lo que requerirá la implementación de medidas de tratamiento orientadas a modificar ese comportamiento de no conformidad.

En base a este criterio, se pudieron retomar las preguntas planteadas en la Introducción para categorizar los eventos de riesgo descritos allí como riesgos institucionales o riesgos de conformidad, lo que permitirá un tratamiento adecuado y específico por parte de la AT&A para cada modalidad de riesgo.

Considerando que tanto la GRC como la GRI se centran en el logro de los objetivos organizacionales, es necesario que estén integrados de manera que las prioridades institucionales prevalezcan sobre las prioridades de cada una de estas gestiones de forma individual. Por lo tanto, este artículo también contribuye al señalar que esta integración debe tener como principal foco la Estrategia de la AT&A y, sobre todo, al organizar y describir 7 pasos que guían esta integración.

## REFERENCIAS

- Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). (2009). NBR ISO 31000: gestão de riscos: princípios e diretrizes. Rio de Janeiro: ABNT.
- Brasil. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Coordenação-Geral de Auditoria Interna e Gestão de Riscos (RFB/AUDIT). (Estudo). (2016). Estudo sobre a situação atual da RFB em relação à gestão de riscos de conformidade tributária e aduaneira. Brasília/DF. (Documento interno da RFB).
- Brasil. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Coordenação-Geral de Auditoria Interna e Gestão de Riscos (RFB/AUDIT). (Guia). (2016). Guia teórico-metodológico: gestão de riscos de conformidade tributária e aduaneira. Brasília/DF. (Documento interno da RFB)
- Caribbean Regional Technical Assistance Centre (CARTAC). (2008, julho). Strengthening Risk Management and Audit Strategies to Improve Compliance. Thomson, R. Belize, Belize.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributárias (CIAT), Serviço de Impostos Internos do Chile (SII), & Fundo Monetário Internacional (FMI). (2020). Manual sobre Gestión de Riesgos de Incumplimiento para Administraciones Tributarias.
- European Commission. (2010). Compliance risk management guide for tax administrations. Brussels: EC, Fiscalis Risk Management Platform Group.
- International Monetary Fund (IMF). (2010). Revenue administration: developing a taxpayer compliance program. Washington, DC: IMF, Fiscal Affairs Department.
- Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). (2007). Guia de Orientação para Gerenciamento de Riscos Corporativos. São Paulo, SP.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. (1997). A Estratégia em Ação – Balanced Scorecard (6ª ed.). Rio de Janeiro: Campus.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2004). Compliance risk management: managing and improving tax compliance. Paris: OCDE, Centre for Tax Policy and Administration.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). (2009). Managing and improving compliance: recent developments in compliance risk treatments. Paris: OCDE, Forum on Tax Administration: Compliance Sub-group.
- TADAT Secretariat. (2019). Tax Administration Diagnostic Assessment Tool: field guide. Washington, DC: Secretariado do TADAT.
- Trapp, A. C. G., & Corrar, L. J. (2005). Avaliação e gerenciamento do risco operacional no Brasil: análise de caso de uma instituição financeira de grande porte. Revista Contabilidade & Finanças, 16(37), 7-20.
- World Bank. (2011). Risk-based tax audits: approaches and country experiences. Washington, DC: The World Bank.
- World Customs Organization (WCO). (s. d.). Customs risk management compendium. Volume 1. Brussels.





[ciat@ciat.org](mailto:ciat@ciat.org)



[www.ciat.org](http://www.ciat.org)

