



ISSN 1684-9434

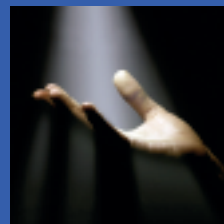
N° 39

AGOSTO 2015

**Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias**



**Generando
sinergia**



**Gestión del
conocimiento**



Mejores políticas

Revista de
administración tributaria



Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF

No. 39

Agosto 2015

Director de la Revista

Márcio Ferreira Verdi

Consejo Editorial

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

Secretaría de Redacción

Neila Jaén Arias

Organismos Patrocinadores



Centro Interamericano
de Administraciones Tributarias - CIAT



Agencia Estatal de
Administración Tributaria - AEAT



Instituto de Estudios Fiscales - IEF
Ministerio de Hacienda y Administraciones
Públicas de España

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 cuya responsabilidad es definir los tópicos sobre los cuales trata cada edición de la revista y seleccionar los artículos a ser publicados; el mismo está conformado por los siguientes funcionarios del CIAT: El Secretario Ejecutivo, el Director de Estudios e Investigaciones Tributarias, el Director de Capacitación y Formación de Talento Humano así como el Jefe de la Misión Española.

Los artículos son seleccionados por el Consejo Editorial a través de una convocatoria pública que realiza la Secretaría Ejecutiva del CIAT para cada edición de la revista. Pueden participar todos los funcionarios de las Administraciones Tributarias, Aduanas y/o Ministerios de Economía y Finanzas de los países miembros y miembros asociados del CIAT. Previa evaluación del Consejo Editorial, también podrán participar aquellos miembros de la Comunidad MiCiat que no pertenezcan a una de las entidades referidas.

Correspondencia

Toda comunicación debe ser dirigida al correo electrónico: revista@ciat.org o al Apartado 0834-02129, Panamá, República de Panamá.

Responsabilidad del Autor

Las opiniones vertidas por los autores no representan las de las instituciones para las que trabajan ni las de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

Propiedad Intelectual

Ninguna parte de esta publicación puede ser reproducida sin la autorización escrita de la Secretaría Ejecutiva del CIAT.

Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF

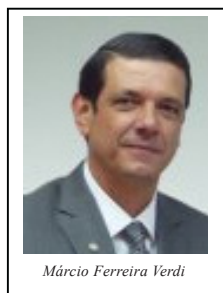
Contenido

No. 39
Agosto 2015

Márcio Ferreira Verdi <u>Mensaje del Secretario Ejecutivo</u>	iii
Ana Laura Calleja <u>Los Incentivos Fiscales como Instrumentos de Regulación del uso de los Recursos Naturales en Uruguay</u>	1
Ricardo Echegaray <u>Notas Actuales sobre el Fenómeno de la Doble Imposición Internacional: La Experiencia Argentina</u>	26
Paula Gonçalves Ferreira Santos <u>El Plan de Acción BEPS y la Realidad Brasileña</u>	37
Leopoldo Gutiérrez González y Luis De Jesús Beltrán Farías <u>Un Nuevo Enfoque de Control y Supervisión para la Industria de Exportación (Maquila) en México</u>	50
María Denisse Izquierdo Castro <u>El Plan BEPS y su Influencia en las Medidas Introducidas por la “Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal” en Ecuador</u>	58
João Araújo Marques <u>La Importancia de la Psicología Aplicada para Obtener la Solución Óptima en los Procedimientos de Auditoría</u>	81
Nicola Sudán <u>La Evolución del Papel de los Timbres Fiscales de Impuestos sobre Bienes Específicos</u>	99
Equipo de la Tesorería General de la República de Chile <u>La Cuenta Única Tributaria como Herramienta de Inteligencia de Negocio para la Cobranza Administrativa y Judicial en Chile</u>	112

Mensaje del Secretario Ejecutivo

Estimados Lectores



Para la Secretaría Ejecutiva del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, es muy grato presentar a todos los funcionarios de las Administraciones tributarias de los países miembros y miembros asociados de nuestro organismo y, en general, a toda la comunidad fiscal internacional, la edición No. 39 de la Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF que se edita en el marco 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.

Como en números anteriores se trata de presentar a los lectores una miscelánea de temas con el denominador común de abordar materias de especial interés y actualidad para las distintas Administraciones tributarias.

En este nuevo número se examinan temas particularmente interesantes: Los incentivos fiscales como instrumentos de regulación del uso de los recursos naturales en Uruguay; la cuenta única tributaria como herramienta de inteligencia de negocio para la cobranza administrativa y judicial; un nuevo enfoque de control y supervisión para la Industria de exportación (Maquila) en México.

Asimismo, se examina la experiencia Argentina en relación con el fenómeno de la doble imposición internacional; la evolución del papel de los timbres fiscales de impuestos sobre bienes específicos así como la importancia de la psicología aplicada para obtener la solución óptima en los procedimientos de auditoría.

Finalmente, nos introducimos nuevamente en el mundo de la fiscalidad internacional, en este caso, dentro de la acción BEPS (OCDE) y la realidad brasileña; así como su influencia en las medidas introducidas por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal en el Ecuador.

Quisiera agradecer a los autores finalmente seleccionados así como a los que enviaron sus comunicaciones, el esfuerzo y dedicación que implica la preparación y elaboración de estos estudios.

Esperando que, una vez más, esta publicación sea un instrumento útil para enriquecer a la comunidad fiscal internacional en materias relacionadas con el desarrollo y mejora continua de nuestras Administraciones Tributarias, reciban un cordial saludo.



Márcio Ferreira Verdi
Secretario Ejecutivo

LOS INCENTIVOS FISCALES COMO INSTRUMENTOS DE REGULACIÓN DEL USO DE LOS RECURSOS NATURALES EN URUGUAY

Ana Laura Calleja



SINOPSIS

Existe consenso a nivel mundial en la necesidad de una adecuada regulación en el uso eficiente de los recursos naturales. Como consecuencia de ello se han realizado esfuerzos globales en la búsqueda de medidas y lineamientos concretos que garanticen la protección y conservación del ambiente. A nuestro juicio los estímulos fiscales constituyen una valiosa herramienta para satisfacer dicha necesidad. En el presente trabajo se exponen los incentivos fiscales ambientales implantados en la República Oriental del Uruguay que pretenden mejorar la utilización racional de los recursos naturales, así como prevenir, corregir o mitigar el daño ambiental.

La Autora: Contadora Pública egresada de la Universidad de la República; Postgrado de Especialización en Tributaria de la Universidad Católica del Uruguay; Integrante de la Asesoría Tributaria de la Dirección General Impositiva (DGI).

Contenido

1. Los incentivos fiscales como herramientas de protección del ambiente
2. La protección jurídica del ambiente en Uruguay
3. Los beneficios fiscales orientados a preservar el ambiente en Uruguay
4. Conclusiones
5. Bibliografía

En un contexto de creciente presión sobre los recursos naturales, que ha causado su deterioro y agotamiento, la deforestación, el aumento de la temperatura global, la pérdida de biodiversidad, la destrucción de la capa de ozono, la desertización y tantos otros problemas ambientales, se hace inminente la necesidad de una regulación del uso de dichos recursos que defina un importante debate en torno a la articulación entre producción y conservación, entre economía y ambiente, entre política y ecología.

Esta problemática ambiental, que amenaza la prosperidad de los 7.000 millones de personas que habitamos el planeta Tierra, hace que nos cuestionemos qué valor le damos a los recursos naturales como el agua, el aire, la tierra, el suelo; qué lugar ocupa la naturaleza en nuestras vidas; qué consideramos como calidad de vida; qué pretendemos dejarle a las generaciones futuras;

¿somos concientes de la gravedad del daño ambiental y de sus causas? ¿qué hacemos para mitigarlo?

En el Informe sobre Desarrollo Humano 2011 del Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD) se señala con preocupación que la huella ecológica muestra que el mundo está superando con gran dificultad su capacidad de generar recursos y absorber desechos: “Si todos los habitantes del mundo tuvieran el mismo patrón de consumo que quienes viven en los países con un índice de desarrollo humano (IDH)¹ muy alto, y el nivel tecnológico actual, necesitaríamos **más de tres planetas Tierra** para soportar la presión que se ejerce sobre el ambiente”². (Destacado nuestro)

Asimismo dicho Informe subraya que “la degradación ambiental daña en múltiples aspectos las capacidades de las personas, y más allá de los ingresos y los medios de vida, afecta la salud, la educación y otras dimensiones del bienestar”³.

En este marco se observa que en los últimos años el discurso político dominante se orienta, en nuestra opinión, con gran acierto, a la posibilidad, de considerar la sostenibilidad⁴ y la equidad en forma conjunta, por tratarse de conceptos muy similares en su preocupación por la justicia distributiva⁵. Sin embargo, este tema no es nuevo puesto que ya había sido planteado en el Informe de la Comisión Brundtland (1987), e inclusive en las declaraciones internacionales de Estocolmo (1972) y Johannesburgo (2002).

1. El índice de desarrollo humano (IDH) es un indicador del desarrollo humano por país, elaborado por el PNUD. Se basa en un indicador social estadístico compuesto por tres parámetros: vida larga y saludable, educación y nivel de vida digno. Nota técnica 1. Cálculo del Índice de Desarrollo Humano. Informe sobre Desarrollo Humano 2011. PNUD, 2011. Pág. 185. <http://hdr.undp.org/es/content/informe-sobre-desarrollo-humano-2011>.
2. Informe sobre Desarrollo Humano 2011. PNUD, 2011. Pág. 27. <http://hdr.undp.org/es/content/informe-sobre-desarrollo-humano-2011>.
3. Ob. cit. Nota 2. Pág. 7.
4. El desarrollo sostenible es entendido en el Informe de la Comisión Brundtland (1987) como: el desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer la posibilidad de que las generaciones futuras satisfagan las suyas. En el mismo sentido, el Informe sobre Desarrollo Humano 2011. PNUD, lo define como: la expansión de las libertades fundamentales de las actuales generaciones mientras realizamos esfuerzos razonables para evitar el riesgo de comprometer gravemente las libertades de las futuras generaciones.
5. Ob. cit. Nota 2. Pág. 1

La dinámica del desarrollo sostenible no implica, como objetivo fundamental, un modelo económico-ambiental en el que se pretenda la recuperación del estado del patrimonio ambiental a sus niveles originarios, sino la instauración de políticas de apoyo estructural que compatibilicen los objetivos de crecimiento económico, minimizando el deterioro y el consumo de los recursos naturales⁶.

Al respecto, en la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible, denominada de manera abreviada *Río+20*, se reconoce que en los veinte años transcurridos desde la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Medio Ambiente y el Desarrollo de 1992, los avances han sido desiguales, incluso en lo que respecta al desarrollo sostenible y la erradicación de la pobreza⁷.

En dicha cumbre se afirma que una economía verde⁸ en el contexto del desarrollo sostenible⁹ y la erradicación de la pobreza representa un instrumento importante, entre los disponibles para lograr el desarrollo sostenible¹⁰.

Con el objetivo de promover la transición a una economía verde, en el documento “Hacia una economía verde”, del Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA)¹¹ se destaca, *inter alia* la aplicación de impuestos e incentivos fiscales como instrumentos basados en el mercado para modificar las preferencias de los consumidores y estimular la inversión verde,

la innovación, el desarrollo de capacidades y la formación.

A nuestro entender resulta más eficaz instaurar beneficios fiscales ambientales que establecer impuestos verdes con el objetivo de prevenir, mitigar o eliminar las externalidades negativas sobre el ambiente. No obstante, reconocemos que para su instrumentación los gobiernos deben estar dispuestos a ceder parte de su recaudación¹².

Es por ello que el presente artículo tiene como objetivo principal describir los incentivos fiscales verdes constituidos en los últimos años en la República Oriental del Uruguay (en adelante Uruguay) que pretenden mejorar el uso eficiente de los recursos naturales, así como prevenir y combatir el daño ambiental.

ALCANCE DEL TRABAJO

Como se mencionó *ut supra*, la finalidad del presente trabajo consiste en exponer los beneficios fiscales con fines ambientales implantados en Uruguay en los últimos años orientados a mejorar la utilización racional de los recursos naturales, así como a prevenir, corregir o mitigar el daño ambiental.

A continuación se presenta la estructura del presente artículo. En el primer capítulo estudiamos los incentivos fiscales como herramientas económicas orientadas a regular

6. *Empresa y Medio Ambiente*. Coordinadores Santos M. Ruesga – Gemma Durán. Editorial Pirámide, S.A., 1995. Madrid, España. Pág. 59.

7. En junio de 2012 se llevó a cabo una nueva edición de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo Sostenible, denominada de manera abreviada “Río+20”, en Río de Janeiro, Brasil, con el objetivo de obtener un compromiso político renovado en favor del desarrollo sostenible. Como resultado final de la misma, se elaboró el documento denominado “El futuro que queremos”. Pág. 5.

8. Entendida ésta de acuerdo al Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA), como aquella que debe “mejorar el bienestar del ser humano y la equidad social, a la vez que reduce significativamente los riesgos ambientales y las escaseces biológicas”. Hacia una economía verde. Guía para el desarrollo sostenible y la erradicación de la pobreza. Síntesis para los encargados de la formulación de políticas. PNUMA, 2011. Págs. 01-02. http://www.pnuma.org/eficienciarecursos/documentos/GER_synthesis_sp.pdf

9. Ob. Cit. Nota 4.

10. Hacia una economía verde. Guía para el desarrollo sostenible y la erradicación de la pobreza. Síntesis para los encargados de la formulación de políticas. PNUMA, 2011. Págs. 11-12. http://www.pnuma.org/eficienciarecursos/documentos/GER_synthesis_sp.pdf

11. Hacia una economía verde. Guía para el desarrollo sostenible y la erradicación de la pobreza. Síntesis para los encargados de la formulación de políticas. PNUMA, 2011. http://www.pnuma.org/eficienciarecursos/documentos/GER_synthesis_sp.pdf.

12. CALLEJA, Ana Laura. Impuestos e Incentivos verdes en Uruguay. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (IUNET). Revista Tributaria N° 239. Montevideo, marzo – abril 2014.

el uso de los recursos naturales. En la segunda sección presentaremos el lugar que ocupa el Derecho Ambiental en Uruguay. Debido a la amplitud de las normas jurídicas, hemos decidido describir las normas generales que protegen el ambiente en Uruguay, sin detenernos, en esta ocasión, en normas legales y reglamentarias

que regulan recursos naturales específicos. En el tercer apartado realizaremos una descripción de los diferentes incentivos fiscales verdes establecidos en la normativa fiscal uruguaya amparados en la Ley N° 16.906, de Promoción de Inversiones, para finalmente arribar a nuestras conclusiones y bibliografía citada.

1. LOS INCENTIVOS FISCALES COMO INSTRUMENTOS PARA PROTEGER EL AMBIENTE

Antes de desarrollar los beneficios fiscales en la normativa uruguaya, entendemos adecuado conceptualizar estos instrumentos económicos que se presentan como una herramienta más para regular el uso eficiente de los recursos naturales con el fin de proteger el ambiente.

En el documento Hacia una economía verde del PNUMA, se sostiene que el establecimiento de marcos regulatorios sólidos, correctamente diseñados, pueden identificar derechos, generar incentivos que fomenten actividades propias de una economía verde, aumentar la confianza a los inversionistas y los mercados, reducir los riesgos normativos y comerciales, así como eliminar obstáculos a las inversiones de carácter ambiental¹³.

Sin embargo debemos tomar en consideración los estudios realizados sobre este tema, que han demostrado que si bien el Estado puede influir en la gestión ambiental a través de instrumentos administrativos, una regulación muy estricta, además de acarrear elevados costos administrativos, puede tener un efecto disuasivo para nuevas empresas que pretendan ingresar en una industria¹⁴.

En ese sentido, coincidimos con parte de la doctrina¹⁵ que ha manifestado que los instrumentos administrativos deben complementarse con instrumentos económicos y financieros, como medio para reducir costos y mejorar la eficiencia de recursos. Dentro de estos instrumentos económicos podemos encontrar los incentivos fiscales.

Los incentivos tributarios son instrumentos de la política fiscal que buscan incidir en las decisiones de los agentes económicos. En palabras de CRUELLES, Hernán y FERRÉ, Edgardo¹⁶, consisten en tratamientos particulares que el Estado otorga o asigna a ciertas actividades o regiones, de tal manera que resulten atractivos para la inversión y el desarrollo, constituyendo una de las herramientas elegidas dentro de las políticas de fomento de determinado sector, región o actividad económica y pueden o no tener relación con la protección del medioambiente.

Los gobiernos que optan por aplicar esta herramienta económica, se basan en la defensa del intervencionismo estatal en el campo económico, en contraposición al principio de

13. Ob. cit. Nota 10. Págs. 27 y 28.

14. DÉNIZ, Juan y VERONA, María. "Incentivos Fiscales y Medio Ambiente. Opinión de las empresas canarias del sector secundario". Grupo de Investigación INFISOC. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de las Palmas de Gran Canaria. Revista N° 26 de la Hacienda Canaria. Pág. 12. http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/portal/recursos/pdf/revista/Revista26/RevistaHC-26_1.pdf

15. Ob. cit. Nota 14. Pág. 11 en adelante.

16. CRUELLES, Hernán y FERRÉ, Edgardo. "Incentivos Fiscales y Energías Renovables". Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF. N° 34. Diciembre 2012. Pág. 3

neutralidad económica aplicada al sistema tributario. Asimismo se justifica la intervención del sector público en la protección al ambiente basándose en las teorías económicas de los bienes públicos y de las externalidades negativas, las cuales recomiendan la actuación pública ante las ineficiencias del mercado¹⁷.

Conforme señala el Cr. Juan Presno¹⁸: Los incentivos suponen una concepción de la política económica de tipo finalista, que busca orientar en un sentido positivo la actuación de los operadores privados, estimulándolos a invertir en aquellas actividades que generan externalidades positivas o desestimulándolos cuando sucede lo contrario.

Dentro de estos beneficios tributarios podemos encontrar los denominados incentivos fiscales verdes o ambientales, los cuales son utilizados como herramientas económicas orientadas a prevenir, mitigar o eliminar las externalidades negativas sobre el ambiente.

En nuestra opinión, dichos incentivos se pueden definir como los beneficios que un Estado brinda a determinadas entidades (considerando entidad en un sentido amplio, incluyendo tanto a personas físicas como jurídicas públicas o privadas), con la finalidad de estimular prácticas y actividades favorables al ambiente, sin perder de vista el objetivo ambiental que es mitigar o desalentar una actividad que lo perjudique.

Esta clase de incentivos usualmente otorga exenciones de tributos en la importación o adquisición en plaza del equipamiento que se intenta promover, exoneraciones en los impuestos a las rentas y al patrimonio, así como incentivos de diferimiento, a saber, amortización acelerada de equipos cuya vida útil sea muy larga.

Ahora bien, para otorgar estos beneficios fiscales ambientales, los Estados deberán estar dispuestos a ceder parte de su recaudación con el fin de alcanzar el mencionado objetivo ambiental. A este sacrificio fiscal se lo suele denominar Gasto Tributario¹⁹.

17. Con respecto a las teorías económicas, puede consultarse: GIL, Maciá. "Fiscalidad Ambiental". MADAS. Dpto. Análisis Económico Aplicado. Universidad de Alicante. Curso 2011-2012.

18. PRESNO, Juan. "Incentivos fiscales a proyectos de inversión" VI Jornadas Tributarias de la DGI. UDELAR. 2013.

19. Definido como: ... aquella pérdida de recaudación que se genera por un tratamiento impositivo desviado de la estructura normal de un impuesto. Lo que se procura es favorecer a un sector o grupo no a través de un aumento del gasto público directo, sino a través de la disminución de los impuestos que cargan esa actividad o grupo. El efecto de este proceder podría verse como similar al de otorgar una ayuda por medio de una partida de gasto público.

2. LA PROTECCIÓN JURÍDICA DEL AMBIENTE EN URUGUAY

Este capítulo pretende desarrollar el marco jurídico general del Derecho Ambiental en Uruguay, el cual logra su base constitucional a partir de la reforma constitucional del año 1997 cuando la protección del ambiente es declarada de interés general.

A continuación desarrollaremos las normas legales y reglamentarias que regulan diferentes actividades y acciones en relación al ambiente en general, resignando para otra oportunidad las normas jurídicas que regulan exclusivamente recursos naturales, debido a la amplitud de las mismas.

2.1. Constitución de la República Oriental del Uruguay

Como medida eficaz para prevenir la degradación ambiental, el Informe del PNUD sobre Desarrollo Humano 2011 sugiere incorporar el Derecho Ambiental a la Constitución, el cual ha sido incorporado por al menos 120 países. No obstante, las naciones que no cuentan explícitamente con esa norma, interpretan las disposiciones constitucionales generales como derecho fundamental de los individuos a vivir en un ambiente saludable²⁰.

Como se menciona al comienzo del capítulo, en Uruguay el Derecho Ambiental logra su base constitucional a partir de la reforma constitucional del año 1997, al considerar de interés general la protección del ambiente en el siguiente artículo:

“Artículo 47. - La protección del medio ambiente es de interés general. Las personas deberán abstenerse de cualquier acto que cause depredación, destrucción o contaminación graves al medio ambiente. La ley reglamentará esta disposición y podrá prever sanciones para los transgresores.”

Esta importantísima disposición le dio respaldo constitucional a la Ley N° 16.466 de Medio Ambiente aprobada el 19 de enero de 1994. Con la referida ley, por primera vez en Uruguay se declaró de interés general y nacional la protección del ambiente contra cualquier tipo de depredación, destrucción o contaminación, así como la prevención del impacto ambiental negativo o nocivo, y en su caso, la recomposición del ambiente dañado por actividades humanas.

Posteriormente, con la reforma constitucional del año 2004, fueron incorporadas al citado artículo las bases de la política nacional de aguas:

“Artículo 47.- La protección del medio ambiente es de interés general.

(...)

El agua es un recurso natural esencial para la vida.

El acceso al agua potable y el acceso al saneamiento, constituyen derechos humanos fundamentales.

1. La política nacional de aguas y saneamiento estará basada en:

- a. el ordenamiento del territorio, conservación y protección del Medio Ambiente y la restauración de la naturaleza.
- b. la gestión sustentable, solidaria con las generaciones futuras, de los recursos hídricos y la preservación del ciclo hidrológico que constituyen asuntos de interés general. Los usuarios y la sociedad civil, participarán en todas las instancias de planificación, gestión y control de recursos hídricos; estableciéndose las cuencas hidrográficas como unidades básicas.

20. Ob. cit. Nota 2. Pág. 11.

- c. el establecimiento de prioridades para el uso del agua por regiones, cuencas o partes de ellas, siendo la primera prioridad el abastecimiento de agua potable a poblaciones.
- d. el principio por el cual la prestación del servicio de agua potable y saneamiento, deberá hacerse anteponiendo las razones de orden social a las de orden económico.

Toda autorización, concesión o permiso que de cualquier manera vulnere las disposiciones anteriores deberá ser dejada sin efecto.

2. Las aguas superficiales, así como las subterráneas, con excepción de las pluviales, integradas en el ciclo hidrológico, constituyen un recurso unitario, subordinado al interés general, que forma parte del dominio público estatal, como dominio público hidráulico.
3. El servicio público de saneamiento y el servicio público de abastecimiento de agua para el consumo humano serán prestados exclusiva y directamente por personas jurídicas estatales.
4. La ley, por los tres quintos de votos del total de componentes de cada Cámara, podrá autorizar el suministro de agua, a otro país, cuando éste se encuentre desabastecido y por motivos de solidaridad.”

A modo comparativo con países de la región, la República Federativa del Brasil le consagró al Derecho Ambiental su base constitucional en el año 1988, a diferencia de la República del Paraguay y la República Argentina que la incorporaron en el año 1992 y 1994 respectivamente.

La incorporación del Derecho Ambiental en la Constitución, que constituye en la actualidad uno de los derechos esenciales de los seres humanos, es una medida fundamental que nos indica el alto grado de concientización

que alcanzan los países ante los problemas ambientales. Algunas de estas normas son directamente operativas y otras funcionan como inspiradoras en la política económica y social. De todas formas, lo elemental es que al ser incorporada al ordenamiento jurídico, garantiza la existencia de un efectivo poder de reacción que busca impedir eficazmente el desarrollo de conductas depredatorias en el ambiente²¹.

2.2. Ley general de protección del medio ambiente

Entre las reformas constitucionales precitadas, fue sancionada la Ley N° 17.283, *Ley General de Protección del Medio Ambiente* de 12 de diciembre de 2000, en cumplimiento con lo establecido en el artículo 47 de la Constitución de la República.

En el mensaje adjunto al proyecto de esta ley, el Poder Ejecutivo (PE) señalaba que se espera dotar al País con un instrumento moderno de política ambiental, asumiendo los compromisos internacionales de la República en materia, que a la vez de asegurar la protección del ambiente, permita su compatibilización con las necesidades nacionales de desarrollo económico y social.

Con la referida ley se declara de interés general:

- a. La protección del ambiente, de la calidad del aire, del agua, del suelo y del paisaje.
- b. La conservación de la diversidad biológica y de la configuración y estructura de la costa.
- c. La reducción y el adecuado manejo de las sustancias tóxicas o peligrosas y de los desechos cualquiera sea su tipo.
- d. La prevención, eliminación, mitigación y compensación de los impactos ambientales negativos.
- e. La protección de los recursos ambientales compartidos y de los ubicados fuera de las zonas sometidas a jurisdicciones nacionales.

21. ANDORNO, Luis. “Aspectos constitucionales de la protección del medio ambiente”. *Lineamientos Constitucionales*. Cafferatta, Nestor. *Suma Ambiental. Doctrina-Legislación-Jurisprudencia*. 1ª. Ed. Abeledo Perrot, 2011– Buenos Aires. Argentina. Pág. 615.

- f. La cooperación ambiental regional e internacional y la participación en la solución de los problemas ambientales globales.
- g. La formulación, instrumentación y aplicación de la política nacional ambiental y de desarrollo sostenible, entendiéndose por *desarrollo sostenible* aquel desarrollo que satisface las necesidades del presente sin comprometer la capacidad de generaciones futuras de satisfacer sus propias necesidades.

El artículo 6° del mismo cuerpo normativo dispone los principios en los que deberá basarse el PE para establecer la política nacional ambiental. Entre ellos se destacan: la prevención y previsión como prioritarios frente a cualquier otro en la gestión ambiental, el compromiso de toda la sociedad de participar en este proceso, así como la integración y coordinación de los distintos sectores públicos y privados involucrados, asegurando el alcance nacional de la instrumentación de la política ambiental y la descentralización en el ejercicio de los cometidos de protección ambiental.

Cabe destacar que en el artículo 7° de esta ley se establece que constituirán instrumentos de gestión ambiental, entre otros, los **incentivos económicos y los tributos**.

En palabras del Cr. Álvaro Romano²² cuando analizaba el proyecto de la ley objeto de estudio: “Nótese que el proyecto no dice ‘incentivos económicos y tributarios’, sino que establece expresamente como instrumento de gestión ambiental a ‘los incentivos económicos y los tributos’, o sea que de acuerdo a este artículo

los tributos podrían utilizarse perfectamente con fines ambientales en nuestro país sin tener que limitarnos a ‘beneficios tributarios’ exclusivamente”.

En la mencionada ley se le exige al PE, a través del Ministerio de Vivienda, Ordenamiento Territorial y Medio Ambiente (MVOTMA)²³, que es el organismo rector de la política ambiental en el país y por tanto se prevé que tenga mayor conocimiento en la materia, la coordinación exclusiva de la gestión ambiental integrada del Estado y de las entidades públicas en general, así como elaborar un informe nacional sobre la situación ambiental, que deberá contener información sistematizada y referenciada, organizada por áreas temáticas.

También se prevén sanciones, sin perjuicio de las que ya se encontraban reguladas por otras disposiciones legales, para quienes provoquen depredación, destrucción o contaminación del ambiente. Las mismas son de tipo pecuniario, así como civiles y penales. En caso de infracciones graves o reiteradas por parte de un establecimiento industrial o comercial, el PE podrá disponer su clausura temporaria o definitiva.

Merece destacarse que en el cuerpo normativo se establece que las entidades públicas deberán fomentar la formación de la **conciencia ambiental** de la comunidad a través de actividades de educación, capacitación, información y difusión tendientes a la adopción de comportamientos coherentes con la protección del ambiente y el desarrollo sostenible.

22. ROMANO, Álvaro. *Revista Tributaria* N° 153. “Tributos ambientales”. Instituto de Estudios Tributarios. Noviembre – diciembre 1999. Montevideo. Uruguay. Págs. 870 a 871.

23. El Ministerio de Vivienda, Ordenamiento Territorial y Medio Ambiente (MVOTMA) fue creado por la Ley N° 16.112, de 8 de junio de 1990, como organismo rector de la política ambiental en el país y le establece, en su artículo 3°, los siguientes cometidos: La formulación, ejecución, supervisión y evaluación de los planes nacionales de protección del medio ambiente y la instrumentación de la política nacional en la materia; La coordinación con los demás organismos públicos, nacionales o departamentales, en la ejecución de sus cometidos, la celebración de convenios con personas públicas o privadas nacionales o extranjeras, para el cumplimiento de sus cometidos, sin perjuicio de las competencias del Ministerio de Relaciones Exteriores. Asimismo, controlará si las actividades públicas o privadas cumplen con las normas de protección al medio ambiente, estableciendo multas por infringir regulaciones de protección ambiental.

2.3 Política nacional de aguas

Con la Ley N° 18.610, de 2 de octubre de 2009, se establecen los principios rectores de la Política Nacional de Aguas dando cumplimiento al inciso segundo del artículo 47 de la Constitución de la República.

El artículo 8° de la citada ley establece los principios que rigen la política nacional de aguas, entre los cuales se destacan la gestión sustentable, solidaria con las generaciones futuras, de los recursos hídricos y la preservación del ciclo hidrológico que constituyen asuntos de interés general; que la gestión integrada de los recursos hídricos deberá contemplar aspectos sociales, económicos y ambientales; **la educación ambiental** como una herramienta social para la promoción del uso responsable, eficiente y sustentable de los recursos hídricos en sus distintas dimensiones: social, ambiental, cultural, económica y productiva; que el abastecimiento de agua potable a la población es la principal prioridad de uso de los recursos hídricos; la participación de los usuarios y la sociedad civil en todas las instancias de planificación, gestión y control.

Es importante subrayar que, como en la Ley General de Protección del Medio Ambiente, se establece que constituirán instrumentos de la política nacional de aguas, entre otros, los **incentivos de cualquier naturaleza para su uso sustentable**²⁴.

2.4. Código general del proceso

Para enfrentar los problemas ambientales de carácter global, como por ejemplo el cambio climático, se ha considerado que la justicia procesal implica una oportunidad igualitaria para que todos los países influyan en la dirección y el contenido de las negociaciones internacionales²⁵.

En Uruguay contamos con el Código General del Proceso (CGP), sancionado por la Ley N° 15.982 de 18 de octubre de 1988, el cual fue esencialmente actualizado durante el año 2013 por la Ley N° 19.090 de 14 de junio de 2013. En el cuerpo del mismo se encuentran dos artículos que tratan sobre la legitimación activa en la defensa de intereses difusos, los cuales no sufrieron modificaciones en la actual revisión.

En su artículo 42° se establece que en el caso de cuestiones relativas a la defensa del ambiente que pertenezcan a un grupo indeterminado de personas, estarán legitimados indistintamente para promover el proceso pertinente, el Ministerio Público, cualquier interesado y las instituciones o asociaciones de interés social que según la ley o a juicio del tribunal garanticen una adecuada defensa del interés comprometido.

Posteriormente, el artículo 6° de la Ley N° 16.112 de 30 de mayo de 1990, le otorga legitimación activa al MVOTMA.

Los intereses difusos se caracterizan por corresponder a un grupo indeterminado de personas sin límites preciosos en cuanto a la identificación de estas²⁶. Adoptando un criterio amplio, el CGP ha optado por pluralidad de legitimados, ampliando de esta forma el elenco de sujetos habilitados para accionar en favor de los intereses involucrados. A tal punto que se admite la promoción del juicio respectivo por cualquier interesado, por ejemplo un particular en defensa del medio ambiente contra quien produzca polución, perjudicando el interés general²⁷.

En relación a lo expuesto, el artículo 220 del CGP, complementa con efectos extensivos de la cosa juzgada al disponer que la sentencia

24. *Literal J) del artículo 9° de la Ley 18.610, de 2 de octubre de 2009.*

25. *Ob. cit. Nota 2. Pág. 100.*

26. *VESCOVI, Enrique, "Código General del Proceso. Comentado, anotado y concordado". Tomo 2. Art. 31 a 116. Montevideo, 1993, pág. 74.*

27. *Ob. cit. Nota 26, pág. 78.*

dictada en procesos promovidos en defensa de intereses difusos, (refiriéndose al artículo anterior) tendrá eficacia general, salvo si fuere absolutoria por ausencia de pruebas, en cuyo caso otro legitimado podrá volver a plantear la cuestión en otro proceso.

La solución excepcional que brinda el artículo citado anteriormente, evita la promoción de

nuevos y reiterados procesos sobre los mismo hechos, con el correctivo en cuanto a la posibilidad de cualquier legitimado de intentar la misma acción, valiéndose de nuevos elementos probatorios, en caso de sentencia absolutoria por ausencia de prueba. De esta manera se precave que los interesados puedan sufrir las consecuencias de una actuación negligente o colusiva del accionante²⁸.

3. BENEFICIOS FISCALES ORIENTADOS A PRESERVAR EL AMBIENTE EN URUGUAY

En los últimos años, se han aprobado en Uruguay una serie de normas legales y reglamentarias que por medio de estímulos fiscales pretenden mitigar o eliminar las externalidades negativas sobre el ambiente, así como fomentar su buen uso.

3.1. Régimen de beneficios fiscales mediante la Ley de Promoción de Inversiones

En su gran mayoría, estos beneficios fiscales ambientales se basan en la Ley N° 16.906 de 7 de enero de 1998, denominada Ley de Promoción de Inversiones. Por esta razón nos enfocamos exclusivamente en dichos beneficios, resignando para una futura investigación, otros incentivos fiscales más específicos que no se amparan a la citada ley.

Por lo expuesto, comenzaremos nuestro análisis describiendo brevemente en qué consiste el régimen de la ley antes mencionada. La Ley de Promoción de Inversiones es una ley tributaria de protección de inversiones, cuyo artículo 1° establece que es de interés nacional promover y proteger las inversiones nacionales y extranjeras. Asimismo en el Capítulo I de la mencionada

ley se establece que el Estado garantiza bajo responsabilidad de daños y perjuicios, el mantenimiento y la preservación de las exoneraciones, beneficios y derechos que se acuerdan por la ley, garantiza también la libertad de radicación de las inversiones y la igualdad en el tratamiento, no sólo para las inversiones sino también para los sujetos inversores. Se garantiza igualmente libre transferencia al exterior de los capitales y utilidades y la extiende a la moneda en que pueden ser transferidos los fondos. En definitiva, pretende crear un marco jurídico que tenga estabilidad y otorgue garantías a los inversores, igualando el tratamiento de los inversores nacionales y extranjeros²⁹.

La citada ley consagró esencialmente dos categorías de beneficios tributarios: 1) los automáticos o generales y 2) los que requieren de una declaración del PE o específicos.

3.1.1. Beneficios automáticos o generales

Con respecto a los primeros, son aplicables a contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas (IRAE)³⁰ y del Impuesto a la Enajenación de Bienes Agropecuarios

28. *Ob. cit.*, Nota 26, pág. 79.

29. SONDEREGGER, Johanna. *Revista Impuestos & Fiscalidad Tomo IV. "Proyectos de Inversión. Superposición y Pagos a Cuenta"*. CADE. Noviembre 2013. Montevideo. Uruguay.

30. *Resumidamente, el IRAE es un impuesto anual que se aplica sobre las rentas netas de fuente uruguaya de actividades económicas de cualquier naturaleza. Su alícuota asciende a 25% (veinticinco por ciento). - Título 4 del Texto Ordenado 1996.*

(IMEBA)³¹ que desarrollen actividades industriales y agropecuarias. En este caso, quienes realicen dichas actividades e inviertan en determinados bienes establecidos en la ley, podrán gozar de los siguientes beneficios tributarios:

- Exoneración del Impuesto al Patrimonio (IP)³²,
- Exoneración de impuestos indirectos (Impuesto al Valor Agregado -IVA- e Impuesto Específico Interno -IMESI-)³³ en ocasión de la importación; asimismo se establece un régimen de devolución del IVA para las adquisiciones en plaza.

3.1.2. Beneficios que requieren de una declaración del PE o específicos

La exoneración del IRAE se encuentra entre los beneficios que requieren de una declaración del PE. Para gozar de esa exoneración, la empresa deberá presentar un proyecto de inversión ante el Ministerio de Economía y Finanzas (MEF), que podrá autorizarlo o rechazarlo. Bajo este sistema, la empresa podrá gozar también de beneficios fiscales para el IVA e IP, así como para tasas y tributos a la importación.

A diferencia de los automáticos o generales, los que pertenecen a ésta categoría pueden acceder a los beneficios mencionados independientemente de la actividad que realicen.

Los mismos beneficios podrán gozar aquellas actividades sectoriales específicas declaradas

promovidas por el PE, entendiéndose por tales el conjunto de emprendimientos conducentes a producir, comercializar o prestar, según corresponda, determinados bienes o servicios.

3.2. Beneficios fiscales ambientales amparados a la Ley de Inversiones

A continuación realizaremos una breve descripción de las normas legales y reglamentarias que, a través de la Ley de Promoción de Inversiones, pretenden estimular conductas favorables al ambiente.

3.2.1. Ley General de Protección del Medio Ambiente

La Ley N° 17.283, de 12 de diciembre de 2000 faculta al PE a incluir las siguientes inversiones dentro del alcance de los beneficios automáticos de la Ley de Promoción de Inversiones:

- A. Los bienes muebles destinados a la eliminación o mitigación de los impactos ambientales negativos o a recomponer las condiciones ambientales afectadas.
- B. Mejoras fijas afectadas al tratamiento de los efectos ambientales de las actividades industriales y agropecuarias.

Esta norma intenta implementar medidas que favorezcan la mitigación o eliminación de impactos ambientales negativos o bien recomponerlos gracias a los incentivos tributarios.

31. En apretada síntesis, el IMEBA es un impuesto a la renta que grava la primera enajenación a cualquier título, de ciertos bienes agropecuarios, realizada por los productores, a quienes se encuentren comprendidos en el IRAE, a Administraciones Municipales y a Organismos Estatales. - Título 9 del Texto Ordenado 1996.

32. A modo de resumen, el IP se trata de un impuesto anual que recae sobre el patrimonio neto (activo menos pasivo determinado fiscalmente según normas de este impuesto) de personas físicas, núcleos familiares, sucesiones indivisas, entidades residentes y personas jurídicas constituidas en el exterior en tanto no actúen en territorio nacional mediante establecimiento permanente. - Título 14 del Texto Ordenado 1996.

33. Tanto el IVA como el IMESI son impuestos indirectos al consumo. El primero de los mencionados es un impuesto general a las ventas que grava la circulación interna de bienes, la prestación de servicios dentro del territorio nacional, la introducción de bienes al país y la agregación de valor originada en la construcción realizada sobre inmuebles; mientras que el IMESI se trata de un impuesto específico al consumo, que grava la primera enajenación, a cualquier título, de ciertos bienes enunciados taxativamente por la ley. - Títulos 10 y 11 del Texto Ordenado 1996, respectivamente.

Como destaca el Cr. Álvaro Romano³⁴, con este marco legal se otorgan ciertos beneficios fiscales a las empresas que contribuyan en ciertas inversiones a preservar o mejorar las condiciones ambientales, y agrega, que con esta norma se pretende inducir a los agentes económicos, por medio de beneficios tributarios, a implantar medidas que prevengan impactos ambientales negativos, tal como sucede en muchos países del mundo.

Sin embargo por el momento el PE no ha ejercido dicha facultad. En caso de ejercerla, los contribuyentes podrían beneficiarse de exoneraciones en el IP, IVA e IMESI, pero estarían limitados al alcance subjetivo de la Ley de Promoción de Inversiones. En efecto sólo podrían ampararse al régimen los contribuyentes de IRAE o IMEBA que realicen actividades industriales o agropecuarias.

Ahora bien, en caso de que no se pueda acceder a los beneficios tributarios de esta ley por carencia de su reglamentación, estas entidades podrían resultar exoneradas de los impuestos mencionados al presentar un proyecto de inversión amparadas en el Decreto N° 2/012, de 9 de enero de 2012, o en su antecesor Decreto N° 455/007 de 26 de noviembre de 2007.

3.2.2. Régimen General de Promoción de Inversiones – Decreto N° 2/012, de 9 de enero de 2012; y su antecesor Decreto N° 455/007, de 26 de noviembre de 2007

Como lo hacía anteriormente el Decreto N° 455/007, el Decreto N° 2/012 permite el acceso a los beneficios previstos en la Ley de Promoción de Inversiones, a las empresas cuyos proyectos de inversión o la actividad del sector en que

desarrollan su giro, sean declarados promovidos por el PE. Cabe precisar que las empresas que presenten proyectos de inversión deberán ser contribuyentes del IRAE para acceder a los beneficios fiscales.

En lo que concierne al aspecto objetivo del régimen, se entiende por inversión que podrá gozar de los beneficios tributarios de la Ley de Promoción de Inversiones y del Decreto N° 2/012, a los bienes muebles destinados directamente a la actividad empresarial, entre otros. Quedan excluidos los vehículos no utilitarios y los bienes muebles destinados a la casa habitación.

En cuanto a los criterios para otorgar los beneficios, se prioriza la atracción de inversiones que aporten:

- generación de empleo,
- descentralización,
- aumento de las exportaciones,
- **utilización de tecnologías limpias,**
- incremento de investigación, desarrollo e innovación, e
- indicadores sectoriales

Como forma de medir el aporte de cada proyecto en el cumplimiento de esos objetivos, se utilizarán indicadores para calificarlos según una matriz de objetivos e indicadores que establece la Comisión de Aplicación (COMAP) del MEF.

Dicha comisión es la encargada de realizar la recomendación al PE para que este, si resulta procedente, emita una Resolución declarando promovido el proyecto, especificando: finalidad, montos máximos y plazo de los beneficios fiscales otorgados, entre los que se encuentran el IRAE, IP, IVA, así como tasas y tributos a la importación.

34. ROMANO, Álvaro. *Revista Tributaria* N° 153. "Tributos ambientales". Instituto de Estudios Tributarios. Noviembre – diciembre 1999. Montevideo. Uruguay. Págs. 870 a 871.

Con la aprobación de este decreto se buscó, entre otras cosas, aumentar los incentivos para las inversiones en producción más limpia (P+L), investigación, desarrollo experimental e innovación (I+D+i), eficiencia energética y adaptación al cambio climático, por las externalidades positivas que dichos proyectos generan.

Los beneficios fiscales previstos en el citado decreto son los siguientes:

- **Exoneración del impuesto al patrimonio** sobre bienes muebles que integran el activo fijo por el total de la vida útil, con la condición de que dichos bienes no podrán ampararse a otros beneficios. Con respecto a las obras civiles la exoneración será de 8 años si el proyecto está ubicado en Montevideo (capital del país) y 10 años si está radicado en el interior del país;
- **Exoneración de tasas y tributos a la importación, incluido el IVA** de bienes muebles destinados al activo fijo y materiales destinados a las obras civiles declarados no competitivos de la industria nacional por la Dirección Nacional de Industria (DNI) del Ministerio de Industria, Energía y Minería (MIEM) y siempre que no gocen de exoneración al amparo de otros beneficios tributarios;
- **Devolución del impuesto al valor agregado** incluido en la adquisición en plaza de materiales y servicios destinados a las obras civiles, siempre que esta se encuentre debidamente documentada.
- **Exoneración del IRAE** por un monto y plazo máximo que resultará de aplicar la matriz de objetivos e indicadores, la cual no podrá exceder el 100% del monto efectivamente

invertido, ni el 60% del impuesto que se pagará para los ejercicios comprendidos en la declaratoria promocional. Para determinar el monto efectivamente invertido, no se tendrán en cuenta las inversiones que se amparen en otros regímenes promocionales por los que se otorguen exoneraciones de este impuesto.

Indicador: Producción más limpia

Dentro de los objetivos que deben aplicarse para obtener beneficios fiscales, encontramos el de utilización de tecnologías limpias. Dicho término se emplea para referirse a las tecnologías que no contaminan y que utilizan los recursos naturales renovables y no renovables en forma racional. Al ser aplicada dicha tecnología no produce efectos secundarios o transformaciones al equilibrio ambiental o a los sistemas naturales (ecosistemas)³⁵.

A los efectos de medir el aporte de cada proyecto al cumplimiento de dicho objetivo, se utiliza como indicador, el de producción más limpia (P+L). Para su aplicación, la COMAP adopta la definición realizada por el PNUMA como la aplicación continua de una estrategia ambiental, preventiva e integrada a los procesos productivos, a los productos y servicios, para incrementar la eficiencia global y reducir riesgos a los humanos y al medio ambiente³⁶.

La citada comisión permite computar³⁷ como inversión para el cálculo del indicador de P+L a los siguientes bienes, salvo que sean obligatorios para el desarrollo del emprendimiento:

- Vehículos utilitarios eléctricos.
- Elevadores de carga eléctricos.
- Paneles solares fotovoltaicos y colectores solares.

35. http://www.innovartec.cl/tecnologias_limpias.html

36. COMAP. Anexo II "Guía para el cálculo de P+L": http://www.mef.gub.uy/comap/anexoII_guia_calculo_p+l.pdf.

37. Para los proyectos presentados al amparo del Decreto N° 2/012 con vigencia a partir del 16/04/2012. Los proyectos presentados con anterioridad a dicha fecha o amparados al Decreto N° 455/007, se regían por lo dispuesto por el siguiente anexo: http://www.mef.gub.uy/comap/20120203AnexoII_guia_calculo_indicador_%20P_L.pdf

- Molinos eólicos.
- Equipos de generación térmica que sustituyen combustibles fósiles.
- Sustitución de generadores de vapor a fuel oil por equipos a gas más eficientes.
- Calderas a leña.
- Equipos de generación de energía eléctrica a través de cogeneración.
- Dispositivos de iluminación LED y condensadores eléctricos.
- Balastos electrónicos.
- Equipos de acondicionamiento de ambientes con tecnología VRF (Volumen de refrigeración variable).

En caso que los proyectos incluyan otras inversiones vinculadas a generar externalidades

positivas³⁸, para que se consideren dichas inversiones en el indicador, estas deberán lograr un ahorro o eficiencia por encima de los parámetros mínimos exigidos por las normas emitidas por organismos públicos nacionales o departamentales, y en caso de no existir se estará a lo que establezcan las normas internacionales.

En el siguiente cuadro puede observarse que desde la implementación de este nuevo régimen de promoción de inversiones, cada vez son más las empresas que optan por utilizar el indicador de P+L, lo cual significa que eligen invertir en tecnologías más limpias, es decir, más favorables para el ambiente.

Cuadro 1
Cantidad de proyectos que utilizaron el indicador P+L
e inversión asociada al mismo, por año
Período: enero 2008 - agosto 2014

Año	Proyectos que utilizaron el indicador P+L	Inversión en P+L (en miles de U\$S)	"Inversión total de los proyectos que utilizaron el indicador P+L (en miles de U\$S)"
2008	8	44,837	65,165
2009	27	284,020	304,306
2010	39	75,949	146,082
2011	69	35,984	166,054
2012	142	214,217	487,538
2013	89	1,591,836	1,722,237
Ene-ago 2014	52	592,827	645,856
Total	426	2,839,670	3,537,238

Fuente: Unidad de Apoyo al Sector Privado (UnAsEP) del MEF; http://www.mef.gub.uy/unasep_institucional.php

Como se señala en el siguiente cuadro las empresas ya instaladas fueron las que optaron en mayor medida por el indicador de P+L que las empresas nuevas, sin embargo, según el informe Cumplimiento de los proyectos promovidos por la Ley 16.906 y sus decretos reglamentarios³⁹ estas presentan mayor grado de cumplimiento del indicador que las empresas en marcha.

38. Tales como: eficiencia energética; ahorro en el consumo de agua, materias primas, insumos y residuos; reciclaje interno a los efectos de ahorros en energía, agua, residuos y que mejoren la calidad de los productos y la calidad ambiental; utilización de las mejores tecnologías disponibles (BAT); mejora ambiental de la calidad del aire, agua y suelo; mantener la salud humana; cambios en los productos y procesos apuntando a la mejora de la calidad.

39. Elaborado por la UNASEP, MEF. Setiembre 2014. http://www.mef.gub.uy/unasep/estudios/20141008informe_cumplimiento_proyectos_promovidos_ley16906_actualizado.pdf. Pág. 14.

Cuadro 2
Clasificación de las empresas que utilizaron el indicador P+L en nuevas y en marcha, por año
Período: enero 2008 - agosto 2014

Año	Empresas nuevas	Inversión en P+L de empresas nuevas (en miles de U\$S)	Empresas en marcha	Inversión en P+L de empresas en marcha (en miles de U\$S)
2008	1	15,814	7	29,024
2009	2	195	25	283,824
2010	5	66,145	34	9,804
2011	6	1,039	63	34,946
2012	19	153,669	123	60,548
2013	21	1,274,849	68	316,987
Ene-ago 2014	16	458,947	36	133,880
Total	70	1,970,657	356	869,013

Fuente: Unidad de Apoyo al Sector Privado (UNASEP) del MEF; http://www.mef.gub.uy/unasep_institucional.php

Asimismo el indicador P+L parece ser más atractivo para pequeñas y medianas empresas que para grandes emprendimientos. No obstante, como es de esperar, en términos monetarios la inversión en tecnologías más limpias es sustancialmente superior en los grandes proyectos.

Cuadro 3
Clasificación de las empresas que utilizaron el indicador P+L en PYMES y Grandes, por año
Período: enero 2008- agosto 2014

Año	Proyectos PYMES	Inversión en P+L de PYMES (en miles de U\$S)	Proyectos Grandes	Inversión en P+L de Grandes (en miles de U\$S)
2008	3	17,223	5	27,614
2009	9	14,289	18	269,730
2010	24	67,803	15	8,145
2011	45	8,822	24	27,162
2012	97	21,270	45	192,947
2013	47	118,221	42	1,473,614
Ene-ago 2014	29	40,978	23	551,849
Total	254	288,608	172	2,551,062

Fuente: Unidad de Apoyo al Sector Privado (UNASEP) del MEF; http://www.mef.gub.uy/unasep_institucional.php

Del análisis por sectores de actividad, surge que las empresas correspondientes al sector industria, comercio y agropecuario han optado por este indicador en mayor medida que las de servicio y turismo.

Cuadro 4
Cantidad de proyectos que utilizaron el indicador P+L por sector de actividad, por año
Período: enero 2008 - agosto 2014

Año	Agropecuario	Comercio	Industria	Servicio	Turismo
2008	2	0	5	1	0
2009	1	0	24	1	1
2010	3	4	21	4	7
2011	13	20	20	8	8
2012	37	48	24	19	14
2013	15	12	49	10	3
Ene-ago 2014	10	3	28	6	5
Total	81	87	171	49	38

Fuente: Unidad de Apoyo al Sector Privado (UNASEP) del MEF; http://www.mef.gub.uy/unasep_institucional.php

Además, cuando se analiza en términos monetarios, puede observarse que el sector industrial se destaca por ser el que invierte más dinero en tecnologías más limpias.

Cuadro 5
Inversión en P+L por sector de actividad, por año
Período: enero 2008 - agosto 2014

Año	Agropecuario	Comercio	Industria	Servicio	Turismo
2008	110	0	43,412	1,315	0
2009	183	0	283,684	130	23
2010	1,624	135	71,399	1,966	825
2011	7,423	2,517	24,762	535	747
2012	21,152	6,358	180,334	5,219	1,155
2013	19,709	2,315	1,567,725	1,885	203
Ene-ago 2014	6,106	373	583,990	1,399	959
Total	56,306	11,697	2,755,306	12,449	3,912

Fuente: Unidad de Apoyo al Sector Privado (UNASEP) del MEF; http://www.mef.gub.uy/unasep_institucional.php

3.2.3. Gestión de las baterías de plomo y ácido usadas o para desechar

Ante la necesidad de establecer una regulación que asegure la adecuada gestión de las baterías de plomo y ácido usadas o para desechar y debido a que la Ley de Protección del Ambiente desarrollada en el Capítulo 2, establece de interés general la reducción y el adecuado uso, manejo y disposición tanto de las sustancias como de los residuos, especialmente los que sean considerados tóxicos o peligrosos, es que el PE prioriza el establecimiento de un sistema de alcance nacional, que ordene la retornabilidad, recolección y adecuado tratamiento de las baterías de plomo y ácido usadas o desechadas, que sin distorsionar el mercado, identifique y asigne responsabilidades a los involucrados.

En ese contexto se dictó el Decreto N° 373/003 de 10 de setiembre de 2003, que establece que el manejo, la recuperación y en su caso, la disposición final de las baterías o acumuladores eléctricos de plomo y ácido, usadas o meramente desechadas, incluidos sus componentes, cualquiera sea su propietario o tenedor, deberá realizarse de manera que no afecte el ambiente, quedando prohibido colocar, almacenar, transportar, procesar, abandonar o disponer tales baterías en lugares no habilitados para ello.

El artículo 2° del citado decreto se incluye dentro del alcance de la Ley de Promoción de Inversiones⁴⁰, es decir, exonera del IVA y del IMESI, la importación de maquinarias e instalaciones destinadas a la implantación y ejecución de las operaciones de recuperación y reciclado de baterías, sus separados y componentes que contengan plomo. En caso de adquirirlos en plaza, se devuelve el IVA incluido. Para hacer efectiva la referida exoneración, se

requiere certificación de la Dirección Nacional de Medio Ambiente (DINAMA) del MVOTMA. La destrucción o desaparición de tales bienes antes del cumplimiento de dicho término, deberá ser acreditada por el beneficiario ante la referida dirección. En caso de incumplimiento de lo precedente, caducarán los beneficios que se conceden, debiendo los beneficiarios abonar todos los gravámenes de los que hubieran sido exonerados y las multas y recargos que correspondieren, liquidados desde la fecha en que debieron pagarse, sin perjuicio de las sanciones que correspondieran por la infracción de las normas de protección ambiental.

3.2.4. Energías renovables

Uruguay cuenta con una política energética de largo plazo (2005 – 2030) que fue aprobada en el año 2008 y ratificada por una comisión multipartidaria en el año 2010, lo que refleja la importancia de este tema y confirma la política energética como política de Estado, que incluye una apuesta fuerte a las energías renovables ya que Uruguay cuenta con una importante disponibilidad de recursos naturales para la generación de energía solar, eólica e hidráulica, así como interesantes oportunidades a partir de la biomasa⁴¹.

El Fondo Mundial para la Naturaleza, World Wild Fund (WWF), en informe sobre energías renovables en América Latina Líderes en energía limpia⁴² destacó el liderazgo de Uruguay en energía renovable y afirmó que Uruguay está definiendo las tendencias mundiales de la inversión en energía renovable, siendo el primero en el top 5 de países a nivel mundial con mayor porcentaje del Producto Bruto Interno (PBI) invertido en energía renovable, en el año 2013 ocupó el cuarto lugar como el país que atrajo la cantidad absoluta más grande de inversión

40. Artículo 7° de la Ley N° 16.906, de 7 de enero de 1998.

41. Uruguay XXI. "Energías Renovables, Oportunidades de inversión".. Promoción de Inversiones y Exportaciones. Agosto, 2014. Pág. 1. <http://www.uruguayxxi.gub.uy/inversiones/wp-content/uploads/sites/3/2014/07/Informe-de-energias-renovables.pdf>

42. WWF. "Países Top en Energía Renovable en Latinoamérica". Noviembre 2014. <http://www.wwfca.org/?235411/lideresenenergialimpia>.

en América Latina (en energía renovable) y en 2014 ocupó el primer lugar en América Latina en cuanto a la mayor tasa de crecimiento de la inversión en energía limpia.

Actualmente Uruguay cuenta con un marco regulatorio orientado al desarrollo de estas fuentes de energías, que brinda importantes exoneraciones tributarias.

3.2.4.1. Energía eólica

Como se expuso en el apartado 3.2.2, el Decreto N° 2/012 de 9 de enero de 2012, reglamentario de la Ley de Promoción de Inversiones, regula la metodología de evaluación de los proyectos de inversión y brinda atractivos beneficios fiscales para los sujetos pasivos del IRAE que presenten proyectos a la COMAP y sean aprobados por el PE. Para acceder a dichos beneficios los interesados deberán realizar inversiones que se encuentren comprendidas en la definición dada por el artículo 3° del citado decreto, entre las que se encuentra los bienes incorporeales que establezca el PE.

A partir del año 2014, con la entrada en vigencia del Decreto N° 23/014 de 30 de enero de 2014, se consideran bienes incorporeales incluidos en el concepto de inversión del artículo antes mencionado las inversiones realizadas por los titulares de proyectos de generación de energía eólica destinadas a la conexión del Sistema Interconectado Nacional, en cumplimiento de contratos suscriptos con la Administración Nacional de Usinas y Trasmisiones Eléctricas (UTE), a partir del momento en que acaezca la transferencia de su propiedad al citado ente.

Como se desarrolló en el apartado 3.2.2, los proyectos de inversión son presentados ante la COMAP, que se encarga de realizar la recomendación al PE para que este, si resulta procedente, emita una Resolución declarando

promovido el proyecto, especificando la finalidad, los montos máximos y el plazo de los beneficios fiscales otorgados, entre los que se encuentran el IRAE, IP, IVA, así como tasas y tributos a la importación.

La exoneración del IRAE se define en función de la aplicación de una matriz de indicadores y del puntaje obtenido en aquella. Existen dos indicadores que se relacionan directamente con las actividades del sector energético, el P+L, desarrollado en el citado apartado, y el nivel tecnológico del producto elaborado (indicador sectorial para actividades industriales)⁴³.

El indicador P+L computará como inversión particular en el sector energía: paneles solares fotovoltaicos y colectores solares, molinos eólicos, equipos de generación térmica que sustituyen combustibles fósiles, equipos de generación de energía eléctrica a través de cogeneración, dispositivos de iluminación LED, condensadores eléctricos y balastos electrónicos. Además de los bienes antes citados, los proyectos que incluyan inversiones vinculadas a generar eficiencia energética por encima de los parámetros mínimos exigidos por las normas emitidas por organismos públicos nacionales o departamentales, se computarán para el indicador P+L, previa evaluación de la COMAP.

Adicionalmente, el indicador Nivel Tecnológico del Producto Elaborado puede ser considerado específicamente en inversiones relacionadas con la actividad industrial, y tiene como objetivo promover el desarrollo de procesos productivos con alto valor agregado.

La COMAP ha definido que las empresas que presenten proyectos cuya finalidad sea la generación de energía eléctrica proveniente de fuentes renovables no tradicionales, computarán para la matriz de indicadores con el máximo

43. UNASEP. "Promoción de inversiones. Energías renovables. Ficha Temática 1/2014". Julio 2014. Pág. 5. http://www.mef.gub.uy/unasep/fichas_tematicas/20140801_promocion_inv_energ_renov.pdf

puntaje por el indicador Nivel Tecnológico del Producto Elaborado. En esta evaluación quedan también incluidas las empresas que no tengan como actividad principal la generación de energía⁴⁴.

3.2.4.2. Energía solar térmica

Con la Ley N° 18.585 de 18 de setiembre de 2009, se declara de interés nacional la investigación, el desarrollo y la formación en el uso de la energía solar térmica. Esta norma pretende acompañar la tendencia internacional en la necesidad de ir sustituyendo la generación de energía de fuentes tradicionales, como los hidrocarburos, por la generación de energías renovables, como por ejemplo la solar térmica.

La energía solar térmica reduce las emisiones vinculadas al impacto ambiental y el efecto invernadero en lo particular y habilita procedimientos compensatorios contemplados en el Mecanismo de Desarrollo Limpio del Protocolo de Kyoto.

El PE podrá conceder las exoneraciones previstas en la Ley de Promoción de Inversiones referida en los apartados anteriores, para la fabricación, implementación y utilización efectiva de dicha energía.

Colectores Solares

Asimismo se faculta al PE para la exoneración total o parcial del IVA, IMESI e impuestos aduaneros, a los colectores solares de fabricación nacional e importados no competitivos con la industria nacional, así como a los bienes y servicios nacionales e importados no competitivos con la industria nacional, necesarios para su fabricación.

Los Decretos reglamentarios⁴⁵ hicieron uso de la facultad otorgada por la ley, y establecen la exoneración del IVA a la enajenación de colectores solares de fabricación nacional.

A efectos de aplicar la ley analizada, se considera colectores solares al equipo de captación de la energía solar y acumulador para uso exclusivamente en sistemas de energía solar. No se encuentran incluidos los termotanques que no utilizan recursos solares (Artículo 1° del Decreto N° 451/011).

Por medio de la Resolución de 16 de noviembre de 2012, el PE precisó que los colectores solares considerados de fabricación nacional serán aquellos que utilicen insumos que tengan un componente nacional mayor o igual al 35%. El término insumo comprende la mano de obra directa, la utilidad, los componentes y las materias primas utilizados en la elaboración de los bienes referidos.

Cuando se adquieran en plaza máquinas, equipos, materiales y servicios destinados a fabricar los colectores solares, deberán incluir el IVA, salvo que estuvieran exonerados, el cual se devolverá por medio de certificados de crédito. Si dichos bienes son importados y no compiten con la industria nacional, se les exonera de recargos, tasas y tributos que correspondan en ocasión de la importación, incluido el IVA⁴⁶.

Es importante destacar que en el ánimo de insertar esta tecnología en diversos sectores de actividad en Uruguay, se establece un cronograma de carácter obligatorio, de incorporación para toda construcción nueva o rehabilitación de las existentes en los sectores de gran consumo como el hotelero, los centros de salud y los clubes deportivos.

44. COMAP. Anexo IV. 3: Indicadores Sectoriales MIEM. http://www.mef.gub.uy/comap/anexo_IV_3_miem.pdf

45. Decreto N° 451/011, de 19 de diciembre de 2011 y Decreto N° 325/012, de 3 de octubre de 2012.

46. A modo informativo, el Decreto N° 325/012 prevé cambios normativos a los efectos de las exoneraciones tributarias partir del 1° de marzo de 2016 y el 1° de marzo de 2021.

Adicionalmente, la normativa del IRAE⁴⁷ permite utilizar como beneficio de “exoneración por inversiones” respecto a los colectores o paneles solares que el sector agropecuario realice como mejora fija para su sector.

Asimismo en marzo de 2012 comenzó a implementarse en Uruguay el *Plan Solar*, orientado a incentivar el uso de la energía solar térmica en el sector residencial, el cual financia y brinda bonificaciones a la adquisición de paneles solares.

3.2.4.3. Energía eléctrica a través de fuentes renovables no tradicionales

Como antecedente a la ley antes citada, se encuentra el Decreto N° 354/009 de 3 de agosto de 2009, para el sector energético en general, el cual ya había declarado promovida la generación de energía eléctrica a través de fuentes renovables no tradicionales y la transformación de energía solar en energía térmica.

Con este decreto se declaran promovidas al amparo de la Ley de Promoción de Inversiones las siguientes actividades:

- la generación de energía proveniente de fuentes renovables no tradicionales o a través de cogeneración,
- la transformación de energía solar en energía térmica,
- la conversión de equipos e incorporación de procesos, destinados al uso eficiente de la energía.
- la fabricación nacional de maquinaria y equipos con destino a las actividades anteriores.

A los efectos de lo dispuesto en el referido decreto, se consideran fuentes renovables no tradicionales a la energía hidráulica de pequeño porte, a la energía eólica, a la energía solar térmica y fotovoltaica, a la energía geotérmica, a

la energía mareomotriz, a la energía undimotriz y a las distintas fuentes de biomasa utilizada de manera sustentable.

Así pues, se considera uso eficiente de la energía (UEE) a todos los cambios que resulten en una disminución económicamente conveniente de la cantidad de energía necesaria para producir una unidad de actividad económica o para satisfacer los requerimientos energéticos de los servicios que requieren las personas asegurando un nivel de calidad igual o superior y una disminución de los impactos ambientales negativos cuyo alcance abarca la generación, transmisión, distribución y consumo de energía.

Se comprende también dentro del concepto de UEE la sustitución de fuentes energéticas tradicionales, por fuentes de energía renovables no tradicionales que permitan la diversificación de la matriz energética y la reducción de emisiones de gases contaminantes.

Como cogeneración se entiende a la generación simultánea de energía eléctrica (o mecánica) y energía térmica útil destinada a algún proceso, utilizando la misma fuente de energía. A los efectos de este decreto, se considerarán como sistemas de cogeneración a aquellos que puedan ser clasificados como de UEE.

A los efectos de este decreto se considera como fuentes energéticas tradicionales a los combustibles fósiles y la hidroelectricidad de gran porte.

A las citadas actividades se las exonera de un porcentaje del IRAE que puede alcanzar hasta el 90% (noventa por ciento) de la renta neta fiscal por un período determinado. A medida que van transcurriendo los ejercicios fiscales el porcentaje de renta exonerable va disminuyendo. El beneficio rige a partir del año 2009 con un plazo de diez a doce años dependiendo de la actividad. Para obtener derecho a la

47. Artículo 116 del Decreto N° 150/007, de 26 de abril de 2007, reglamentario del IRAE.

exoneración, las empresas que realicen dichas actividades deberán presentar ante la COMAP la correspondiente solicitud de exoneración, incluyendo una declaración jurada, previamente conformada por la Dirección Nacional de Energía y Tecnología Nuclear (DNETN), estableciendo la actividad a desarrollar por la solicitante en mérito a la cual solicita la exoneración; las inversiones en maquinaria, componentes, equipos e insumos a realizar, discriminando tipo, valor y cantidad de dichos bienes.

De esa forma, la COMAP con el asesoramiento de la DNETN, determinará si cumple con los requisitos establecidos por el decreto y establecerá los procedimientos de control y la información contable y financiera que deberán presentar los beneficiarios en función de la actividad que desarrollarán y de la magnitud del emprendimiento.

3.2.5. Industria biotecnológica

Con el Decreto N° 11/013 de 15 de enero de 2013, se declara promovida la industria biotecnológica, que incluye las actividades de generación de productos, servicios y procesos biotecnológicos en el territorio nacional, aplicables a sectores productivos estratégicos entre los que se encuentra el ambiental.

La promoción de las actividades mencionadas encuadra plenamente en los objetivos establecidos en la Ley de Promoción de Inversiones. A los efectos de la referida declaratoria se definen: biotecnología como toda aplicación tecnológica que utilice sistemas biológicos y organismos vivos o sus derivados para la creación o modificación de productos o procesos para usos específicos; producto biotecnológico como todo producto que incorpore sistemas biológicos, organismos vivos o sus derivados en su proceso de elaboración; y servicio biotecnológico como el proceso productivo por el cual se incorporan

sistemas biológicos, organismos vivos o sus derivados a productos o procesos para usos específicos.

Los beneficios tributarios implican una exoneración del IRAE a las rentas de las actividades promovidas, que comienza en un 90% (noventa por ciento) en el año 2012 y decrece hasta el 50% (cincuenta por ciento) en un período de 10 años. Las rentas netas fiscales que sirvan para la aplicación de los porcentajes referidos, no podrán gozar de otros beneficios en materia del IRAE. El impuesto que surja de aplicar la alícuota correspondiente a la renta remanente tampoco podrá exonerarse al amparo de otros beneficios.

Para obtener derecho a la exoneración, las empresas que realicen dichas actividades deberán presentar una declaración jurada con la descripción de la actividad que desarrollarán ante el MIEM, que con el asesoramiento de la COMAP determinará si cumple con los requisitos establecidos por el decreto.

Cabe destacar que recientemente se publicó la Ley 19.317 de 18 de febrero de 2015, que declara de interés nacional el desarrollo de la Biotecnología y sus aplicaciones como factores fundamentales para la innovación tecnológica, la productividad, la competitividad, el desarrollo sostenible y el bienestar de la población, estableciendo entonces el marco normativo para la promoción de la Biotecnología.

En su artículo 3° se menciona que el objeto de esta ley es fomentar la investigación, la transferencia de tecnología y la aplicación y el desarrollo de la Biotecnología tanto a nivel nacional como departamental, mientras que en el artículo siguiente se señala que la finalidad de esta norma legal es impulsar el desarrollo económico y sustentable del país preservando la diversidad biológica sin afectar la salud de la población ni el equilibrio ambiental.

Las actividades de Biotecnología y sus aplicaciones comprendidas en la citada ley son, a nuestro entender, más amplias que las promovidas en el Decreto 11/013, lo cual genera la necesidad de nueva reglamentación⁴⁸.

Por último, en el artículo 7° se declara de interés general las referidas actividades en el régimen de promoción y protección de inversiones establecidas en la Ley de Promoción de Inversiones.

3.2.6. Residuos sólidos

Con el fin de lograr minimizar el impacto en la salud y el ambiente derivado del tratamiento y disposición final de los residuos sólidos, por el Decreto N° 411/011 de 30 de noviembre de 2011, se declara promovida, al amparo de las facultades otorgadas por la Ley de Promoción de Inversiones, la actividad de tratamiento y disposición final de residuos sólidos industriales en el marco del Sistema Nacional de Gestión de Residuos Sólidos Industriales y el Convenio celebrado entre la Intendencia Municipal de Montevideo (IMM), el MVOTMA, el MIEM y la Cámara de Industrias del Uruguay de fecha 5 de junio de 2009.

Los beneficios tributarios a otorgar son los siguientes:

- **Exoneración de tasas y tributos a la importación, incluyendo el IVA**, a los bienes destinados a integrar el costo de la inversión en activo fijo, importados directamente por la entidad que desarrolle la actividad promovida, siempre que hayan sido declarados no competitivos con la industria nacional;
- **Devolución del impuesto al valor agregado** para la adquisición en plaza de bienes y servicios destinados a integrar el costo de las inversiones en activo fijo de aplicación directa en la actividad promovida.
- **Exoneración del impuesto al patrimonio** sobre bienes muebles e inmuebles que se incorporen para llevar a cabo la actividad promovida;
- **Exoneración del IRAE** a las rentas derivadas de la actividad promovida.

Para tener derecho a las exoneraciones fiscales establecidas en el referido decreto, los sujetos que desarrollen la actividad promovida deberán presentar ante la COMAP una declaración jurada con descripción de la actividad a desarrollar por la cual se consideren incluidas en dicha exoneración, así como un detalle de las inversiones a realizar.

48. Artículo 5° de la Ley 19.317 de 18 de febrero de 2015.

4. CONCLUSIONES

Existe consenso a nivel mundial en la necesidad de una adecuada regulación en el uso eficiente de los recursos naturales, ya no solo para lograr una mejor calidad de vida de los seres que habitamos el planeta sino para garantizar su existencia. Como consecuencia de ello existen esfuerzos globales en la búsqueda de medidas y lineamientos concretos que garanticen la protección y conservación del ambiente.

En nuestra opinión las políticas de Estado juegan un papel fundamental en la búsqueda de medidas y lineamientos concretos que garanticen la protección y conservación del ambiente. Sin embargo en el presente trabajo hemos comprobado que los instrumentos administrativos no pueden estructurarse aisladamente sino que requieren, a nuestro entender, de un encare multidisciplinario que promueva la utilización consistente y coordinada de diversas herramientas y mecanismos que actúen sobre todas sus dimensiones.

En los apartados anteriores, hemos observado que se considera de suma importancia que los países establezcan marcos jurídicos sólidos, claros y precisos como medida fundamental para regular el uso eficiente de los recursos, tomando la precaución de no convertirlos en obstáculos para el desarrollo de las empresas, o en una barrera de entrada para la instalación de nuevos emprendimientos, además de acarrear elevados costos administrativos tanto para el Estado como para dichos emprendimientos.

Por ello compartimos la opinión de gran parte de la doctrina, en cuanto a que los instrumentos administrativos deben ser aplicados con instrumentos económicos y financieros tales

como los beneficios tributarios. A nuestro juicio los estímulos fiscales constituyen una valiosa herramienta para regular el uso eficiente de los recursos naturales, cuando son diseñados de tal forma que constituyen verdaderos instrumentos de apoyo a las normas jurídicas de protección ambiental, armonizando los objetivos de crecimiento económico con la reducción del daño ambiental y la minimización del consumo de los recursos naturales.

A nuestro entender encontramos más eficaz y beneficioso para el cuidado y prevención del ambiente el desarrollo de una política social que permita que las actividades económicas afecten positivamente el ambiente mediante beneficios fiscales. La consideramos como una medida más efectiva, ya que dichos instrumentos pretenden incidir en las decisiones de los agentes económicos, en especial en la gestión ambiental de las empresas, y asignar el uso eficiente de recursos naturales; pero somos conscientes que para instrumentarla los gobiernos deberán estar dispuestos a ceder parte de su recaudación con el objetivo de dar créditos fiscales a estas entidades que tomen acciones o medidas para generar externalidades positivas sobre el ambiente.

En nuestra opinión Uruguay ha encaminado sus procesos de producción hacia prácticas más amigables y beneficiosas con el ambiente. En el presente trabajo se analizaron los incentivos fiscales ambientales amparados en la Ley de Promoción de Inversiones, entre los que se destacan los estímulos en la inversión de energías limpias. En ese sentido se proyecta para el año 2016 que Uruguay será el país del mundo con mayor porcentaje de energía eólica en su oferta energética⁴⁹.

49. <http://www.elpais.com.uy/economia-y-mercado/uruguay-sera-pais-mundo-mayor.html>

Asimismo en el capítulo 3 describíamos los beneficios tributarios a los que los contribuyentes del IRAE cuyos proyectos de inversión fueran declarados promovidos por el PE podían acceder si invertían en tecnologías amigables con el ambiente, y observábamos que desde la implementación de dichos estímulos, son cada vez más las empresas que invierten en tecnologías que producen externalidades positivas para el ambiente, principalmente en el sector industrial.

Por último, entre las principales líneas de trabajo futuras consideramos que sería enriquecedor

realizar más trabajos empíricos que permitan dar a conocer a la sociedad en general, pero principalmente a las empresas e inversionistas sobre los efectos de la implementación de estos estímulos fiscales, realizando encuestas y entrevistas a los empresarios que se están abocando a estas prácticas más amigables o a quienes contribuyen a desarrollar actividades para proteger el ambiente. De esta forma se estaría fomentando y construyendo en cada ser humano una sólida cultura ambiental que garantizara el camino hacia una verdadera economía verde. Sin duda nos lo merecemos.

5. BIBLIOGRAFÍA

ANDORNO, L. (2011) Aspectos constitucionales de la protección del medio ambiente. Lineamientos Constitucionales. Cafferatta, Nestor. Suma Ambiental. Doctrina-Legislación-Jurisprudencia. Argentina. 1ª Ed. Abeledo Perrot.

Anexo II Guía para el cálculo de P+L. Recuperado de: http://www.mef.gub.uy/comap/anexoll_guia_calculo_p+l.pdf.

CALLEJA, A. L. (2014) Impuestos e Incentivos verdes en Uruguay. Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios (IUNET). Revista Tributaria Nº 239. Marzo – abril 2014. Montevideo, Uruguay.

Comisión de Aplicación (COMAP). Anexo IV. 3: Indicadores Sectoriales MIEM. Recuperado de: http://www.mef.gub.uy/comap/anexo_IV_3_miem.pdf

Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Desarrollo sostenible. Río + 20. (2012) El futuro que queremos. Brasil. Recuperado de: https://rio20.un.org/sites/rio20.un.org/files/a-conf.216-l-1_spanish.pdf.pdf

CRUELLES, H. y FERRÉ, E. (2012). Incentivos Fiscales y Energías Renovables. Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF. Nº 34.

DÉNIZ, J. y VERONA, M. (2008) Incentivos Fiscales y Medio Ambiente. Opinión de las empresas canarias del sector secundario. Grupo de Investigación INFISOC. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de las Palmas de Gran Canaria. Revista Nº 26 de la Hacienda Canaria. Recuperado de: http://www.gobiernodecanarias.org/tributos/portal/recursos/pdf/revista/Revista26/RevistaHC-26_1.pdf

GIL, M. (2012) Fiscalidad Ambiental. MADAS. Dpto. Análisis Económico Aplicado. Universidad de Alicante. Curso 2011-2012. España.

Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo (PNUD). (2011) Informe sobre Desarrollo Humano 2011. Sostenibilidad y equidad: Un mejor futuro para todos. Recuperado de: <http://hdr.undp.org/es/content/informe-sobre-desarrollo-humano-2011>.

Programa de las Naciones Unidas para el Medio Ambiente (PNUMA). (2011). Hacia una economía verde. Guía para el desarrollo sostenible y la erradicación de la pobreza. Síntesis para los encargados de la formulación de políticas. Recuperado de: http://www.pnuma.org/eficienciarecursos/documentos/GER_synthesis_sp.pdf

PRESNO, J. (2013) Incentivos fiscales a proyectos de inversión. VI Jornadas Tributarias de la DGI. Uruguay. UDELAR.

ROMANO, A. (1999). Tributos ambientales. IUET. Revista Tributaria N° 153. Noviembre – diciembre 1999. Montevideo. Uruguay.

SANTOS, M., RUESGA – GEMMA DURAN. (1995) Empresa y Medio Ambiente. España. Editorial Pirámide S.A.

SONDEREGGER, J. (2013). Proyectos de Inversión. Superposición y Pagos a Cuenta. Revista Impuestos & Fiscalidad Tomo IV. Uruguay. CADE.

Unidad de Apoyo al Sector Privado (UnASeP). (2014). Promoción de inversiones. Energías renovables. Ficha Temática 1/2014. Uruguay. Recuperado de: http://www.mef.gub.uy/unasep/fichas_tematicas/20140801_promocion_inv_energ_renov.pdf

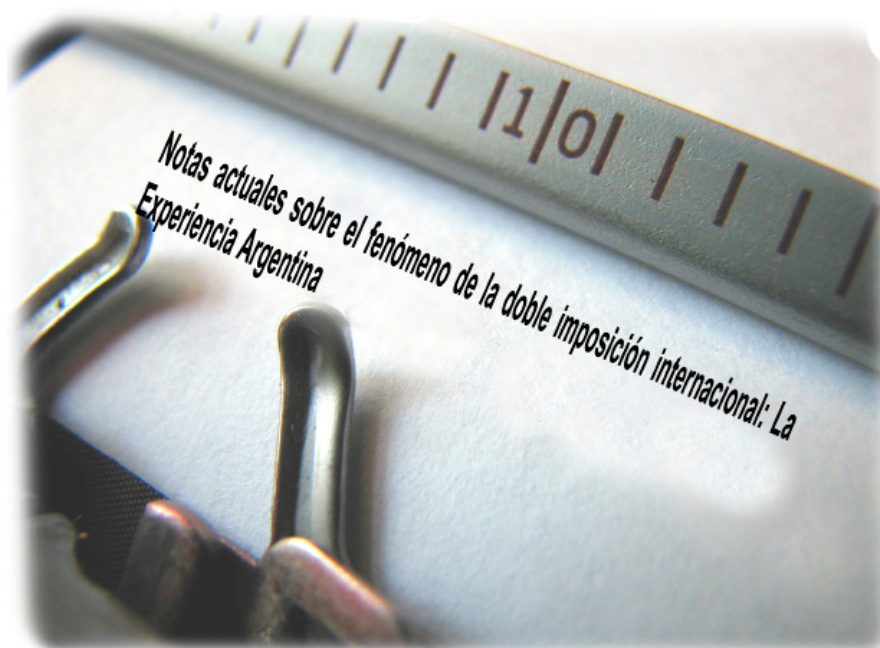
Uruguay XXI. (2014). Energías Renovables, Oportunidades de inversión. Promoción de Inversiones y Exportaciones. Uruguay. Recuperado de: <http://www.uruguayxxi.gub.uy/inversiones/wp-content/uploads/sites/3/2014/07/Informe-de-energias-renovables.pdf>

VESCOVI, E. Código General del Proceso. Comentado, anotado y concordado. Tomo 2. Art. 31 a 116. Argentina. Ábaco.

World Wild Fund (WWF). (2014). Países Top en Energía Renovable en Latinoamérica. WWF International. Suiza. Recuperado de: <http://www.wwfca.org/?235411/lideresenenergialimpia>

NOTAS ACTUALES SOBRE EL FENÓMENO DE LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL: LA EXPERIENCIA ARGENTINA

Ricardo Echegaray



SINOPSIS

Este trabajo tiene por objeto analizar el escenario internacional actual, a la luz de los movimientos que se han producido en los últimos años en materia de tributación internacional, así como la forma en que dicho marco ha influido en la actuación y la toma de decisiones de la Administración Tributaria de la República Argentina.

Es nuestra finalidad analizar tal fenómeno en el contexto globalizado y explorar las soluciones que esta Administración ha venido implementando tanto a nivel unilateral como multilateral, a partir de las tendencias y estándares actuales.

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

Contenido

1. Doble Imposición Internacional
2. Convenios para evitar la doble imposición
3. La iniciativa BEPS
4. La experiencia Argentina
5. Conclusiones
6. Bibliografía

El fenómeno que, en las últimas décadas, en forma prístina y acelerada ha ejercido gran influencia en las estructuras económicas, ha sido el de la globalización.

Cuando hablamos de globalización y su efecto en las economías del mundo no planteamos un fenómeno novedoso en sí mismo sino, más precisamente, de sostenido crecimiento e impacto en las operaciones internacionales.

Hemos definido a la globalización como el fenómeno de apertura de las economías y las fronteras, resultado del incremento de los intercambios comerciales, los movimientos

de capitales, la circulación de las personas y las ideas, la difusión de la información, los conocimientos y las técnicas y de un proceso de desregulación.¹

Tal hecho se ha transformado y adquirido dimensiones expansivas, habiendo trascendido en la actualidad el accionar de las empresas –en particular de los grandes grupos económicos– de mero rol de fuente de trabajo y riqueza, para convertirse en actores fundamentales del desarrollo económico pero también social de las comunidades.

Bajo esa premisa, resulta indudable que la globalización como tal influye decisivamente en los sistemas impositivos de los estados.²

En ese escenario transnacional, en materia de política tributaria los países deben procurar alcanzar un equilibrio entre el legítimo derecho de ejercer su soberanía tributaria y gravar a los contribuyentes de su jurisdicción, por una parte, y la necesidad de evitar la doble o múltiple imposición que puede obstaculizar las operaciones internacionales y los movimientos de capitales transfronterizos, por la otra, sin perder de vista la existencia de otro fenómeno no deseable como lo es la doble no imposición.

1. DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

El hecho de que la renta o patrimonio de una empresa o individuo que actúa en varias jurisdicciones pueda quedar sometido a imposición en dos o más países da lugar al fenómeno de la doble imposición internacional.

Esto es, la doble o múltiple imposición se presenta cuando existen jurisdicciones con poder tributario superpuesto.

La doble imposición internacional adquiere entonces contexto en el ámbito de las transacciones internacionales, a través de la interacción de los sistemas fiscales a nivel mundial.

Indudablemente, este hecho, considerado indeseable, afecta el normal desenvolvimiento de las relaciones no sólo económicas internacionales

1. Echegaray Ricardo, "La Administración Tributaria frente al contribuyente global", La Ley, Buenos Aires, 2013.

2. El sistema tributario para la sociedad moderna ostenta gran importancia, no sólo como elemento necesario de recaudación de los ingresos fiscales que financiarán genuinamente el mantenimiento del Estado, sino, además en su rol fundamental de "pilar" o andamiaje sobre el que se asienta el desarrollo humano, el progreso económico con justicia social, la productividad de la economía y, en suma, el crecimiento armónico de toda la Nación.

y los negocios internacionales, sino también atenta contra la neutralidad que los sistemas fiscales deben procurar en lo que respecta a la circulación de capitales.

Frente a tal problemática, que aqueja el crecimiento y prosperidad, los estados han comprometido sus esfuerzos para eliminar tal fenómeno, de suerte que se minimicen los perjuicios al comercio y las dificultades al crecimiento económico sostenido, más, claro está, sin dejar de afirmar a la vez su derecho soberano a establecer sus propias normas impositivas.

Al referirnos al diseño de soluciones al problema de la doble imposición, se esboza la implementación por los Estados de diferentes

mecanismos, tanto a nivel nacional, como el crédito por impuestos análogos pagados en el extranjero o la exención de las rentas de fuente extranjera, así como también a nivel internacional, a partir de la suscripción de tratados para evitar la doble imposición.

No agotaremos estas líneas en aquellos métodos para evitar la doble imposición de aplicación unilateral que, en términos generales, importan la implementación de medidas en la legislación doméstica para minimizar esos efectos no deseados. Más precisamente, nos interesa introducir en este análisis la solución de aceptación internacional que mitiga en gran medida la doble imposición económica internacional mediante acuerdos específicos suscriptos por los Estados.

2. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Para ello, en efecto, desde hace larga data se celebran tratados bilaterales, cuyos principales objetivos son, en primer lugar, incentivar el crecimiento económico a través de la remoción de la doble imposición y de otras barreras al comercio y a la inversión y, en segundo plano, mejorar la administración fiscal en los dos Estados contratantes por medio de la reducción de oportunidades para la evasión fiscal internacional.³

En términos amplios, podemos decir que los convenios para evitar la doble imposición son tratados internacionales suscriptos por los países y regidos por el derecho internacional. Como en todo tratado internacional, el Estado que manifiesta su consentimiento en obligarse por las disposiciones del mismo debe luego cumplir sus disposiciones sobre la base del principio de la buena fe.

Ahora bien, estos desafíos llevan inexorablemente a la necesidad de acordar la manera en que los Estados van a compartir los costos de la eliminación de la doble imposición internacional, costos que se traducen en menores ingresos fiscales a ser obtenidos por cada uno de ellos. También, importará ello fijar las posiciones políticas respecto de la conveniencia de adoptar soluciones que den preeminencia a principios de sujeción reales, como el criterio de territorialidad, o a principios de sujeción personales, como el criterio de la residencia.

Sea cual fuere el grado de desarrollo de los países signatarios de un convenio tributario, y su consecuente preferencia o línea política de negociación en la materia, lo cierto es que siempre existe la voluntad manifiesta de las Partes de eliminar las distorsiones que genera

3. *Draft Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries - United Nations - 2001*

la doble imposición internacional. De una u otra forma, los Estados logran acordar un mecanismo bilateral que distribuye las potestades tributarias y los costos de eliminación de la doble imposición, a través de limitaciones a la imposición en uno de ellos y el otorgamiento de créditos o exenciones en el otro, siempre atendiendo al beneficio general de los destinatarios legítimos de esos tratamientos, que son los residentes de dichos países.

Esta es la situación que podríamos llamar “normal”, con Estados que intentan eliminar la doble imposición, pero a su vez procuran minimizar el impacto que ello genera en sus ingresos fiscales, aceptando determinadas concesiones a favor de su contraparte.

Sin embargo, actualmente las administraciones fiscales nos encontramos cada vez con mayor frecuencia, ante situaciones en las que los contribuyentes globales⁴ utilizan su ingenio para obtener concesiones fiscales en apariencia legales, pero que burlan las expectativas genuinas de los Estados en la negociación y suscripción de los convenios tributarios.

La tendencia mundial indica que este tipo de comportamientos está en franco crecimiento, tanto en magnitud como en grado de sofisticación.

En efecto, a través de planificaciones fiscales cada vez más agresivas, determinados contribuyentes con operaciones estructuradas a nivel global intentan acceder ilegítimamente a beneficios fiscales de los que no son destinatarios naturales, en gran parte por no tratarse de residentes en ninguno de los Estados parte de un convenio tributario. En otros casos, tratándose de sujetos residentes en los Estados parte del convenio, se utilizan estructuras artificiales interpuestas en jurisdicciones con

opacidad fiscal y bajos niveles de imposición efectiva, para aprovechar así los bajos niveles de imposición en la fuente y el diferimiento (o no pago) del impuesto en la jurisdicción de residencia, logrando el efecto que conocemos como **doble no imposición**.

Dicho esto, y sea cual fuere la caracterización legal que surja de las conductas que dan origen a la doble no imposición, debe admitirse que su existencia nunca podría ser entendida como una intención manifiesta de los Estados signatarios de un convenio tributario, o siquiera como una complacencia implícita respecto de una situación derivada de la aplicación de las normas del convenio y su interrelación con el régimen impositivo interno de esos países. En efecto, la ausencia de imposición derivada de la utilización de estructuras jurídicas artificiales es considerada en la mayoría de los países como un abuso del sistema jurídico, ya sea que se considere como un abuso de las normas legales internas o también como un abuso de los tratados internacionales, y en tales casos la planificación fiscal internacional cruza el umbral de lo tolerable dentro de cualquier sistema legal que pretenda ser justo.⁵

La planificación fiscal internacional no es un instituto jurídico sino un conjunto coordinado de comportamientos tendientes a crear relaciones y situaciones jurídicas orientadas a la optimización de la carga fiscal.⁶

La nocividad de la planificación fiscal radica principalmente en el perjuicio que se genera a la comunidad, al evadirse los tributos necesarios para que el Estado pueda financiar la provisión de bienes y servicios públicos, la realización de obras de infraestructura o la redistribución de la riqueza que permite el desarrollo del bien común.

4. Concepto desarrollado por la Administración Federal de Ingresos Públicos, el cual permite conocer la fiscalidad integral de los contribuyentes y grupos económicos concentrados, tanto a nivel local como internacional, y en relación también a los distintos tributos, derechos aduaneros y recursos de la seguridad social que impactan en la actividad del contribuyente.

5. Vogel, Klaus, “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, *Berkeley Journal of International Law*, Vol. 4, Issue 1 (1986), pag. 79.

6. Adonnino Pietro, “La planificación fiscal internacional y los paraísos fiscales”, *Asociación Argentina de Estudios Fiscales*, 2002, p. 2.

En este contexto, ha devenido imprescindible que las administraciones fiscales desarrollemos un marco de acción conjunta para ajustar las prácticas que cada una implementa a nivel nacional y adaptarlas a las necesidades del mundo actual globalizado, de forma tal de luchar eficientemente contra las conductas evasivas de los grupos económicos que planifican su carga tributaria mundial.

Como los líderes del Grupo de los 20 han sabido señalar con acierto, “pese a los riesgos a los que nos enfrentamos nacionalmente, estamos de acuerdo en que el multilateralismo tiene una importancia aún mayor en la situación actual y sigue siendo nuestro mejor recurso para resolver los problemas de la economía mundial”.⁷

3. LA INICIATIVA BEPS

En ese contexto, en el cual se declaró que el multilateralismo es la forma de atacar el problema, el Grupo de los 20 solicitó a la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos un plan de acción multilateral coordinado y completo para tratar los problemas de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Tal iniciativa de lucha contra la erosión de las bases fiscales y la deslocalización de utilidades se dio a conocer como el Plan de Acción BEPS por sus siglas en inglés (base erosion & profit shifting).⁸

Este documento identifica 15 planes de acción a través de los cuales pueden abordarse estas estrategias fiscales para combatir la erosión de las bases fiscales y la deslocalización de utilidades, velando por la coherencia en la tributación internacional, alineando los derechos fiscales con la sustancia y mejorando la transparencia.

Se centra, en efecto, en combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de forma tal de restaurar la imposición tanto en la fuente como en la residencia en una serie de casos en que, de otro modo, los ingresos transfronterizos quedarían sin gravar o lo estarían con muy baja imposición.

Esta iniciativa de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos intenta identificar problemas de planificación fiscal agresiva que son comunes a sus países miembros, detectar las causas que permiten la ingeniería fiscal que lleva a la erosión de las bases tributarias y diseñar estrategias comunes para modificar los esquemas legales que permiten a los grupos multinacionales aprovecharse de lagunas jurídicas existentes, así como desarticular los mecanismos que resulten fraudulentos.

Lo novedoso de este plan es que se ha tomado conciencia de la verdadera dimensión del problema de la planificación fiscal nociva y de la necesidad de una solución coordinada y estructurada sobre la base de la cooperación internacional, para poder lograr así un resultado eficiente.

El Grupo de los 20 ha refrendado en varias ocasiones los planes de acción y está urgiendo a todos los países desarrollados y en vías de desarrollo a participar. Recientemente, impartió un llamado a poner en práctica los compromisos en la lucha contra la evasión fiscal. Allí, a partir de la resonante investigación conocida como “Swissleaks”, el director de asuntos tributarios de la OCDE, Pascal Saint-Amans,

7. G20, 2012.

8. La web www.OECD.org ofrece una lista de los países participantes y del plan de acción, su contexto y avances.

enfaticó la necesidad de adoptar los cambios normativos que abanderara la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos por encargo del Grupo de los 20 con el plan de acción contra la “erosión de la base imponible y la transferencia de beneficios” (BEPS), que prevé establecer un único tratado multilateral, afirmando que se trata de erradicar la **doble no imposición**.

Tal afirmación, merece destacarse, no ha hecho sino brindar un sólido respaldo a la política

internacional de renegociación de convenios para evitar la doble imposición que viene desarrollando activamente la Administración Federal de Ingresos Públicos de la República Argentina.

En efecto, el contexto que venimos describiendo demuestra la compleja realidad de las operaciones comerciales internacionales y la necesidad de la Administración Fiscal de actuar sobre esta situación con eficiencia y planificación estratégica.

4. LA EXPERIENCIA ARGENTINA

En el caso concreto de la República Argentina, en los últimos años se han logrado avances significativos en la detección y corrección de algunas problemáticas que surgían a causa de la planificación fiscal agresiva, mediante la utilización abusiva de beneficios previstos en convenios para evitar la doble imposición.

Dentro de las estrategias diseñadas para fortalecer el control de las operaciones internacionales de los denominados contribuyentes globales, la Administración Federal de Ingresos Públicos coordina la implementación de una política dictada por el Gobierno Nacional y que involucra al Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y al Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto. Esta política está relacionada con la identificación concreta y precisa de los efectos que han tenido en la economía argentina los distintos convenios tributarios suscriptos por nuestro país, no sólo desde el punto de vista del resultado fiscal sino también en otros aspectos macroeconómicos.

Para ello, con la creación de la Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición⁹, integrada por el

Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, el Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, y presidida por el Administrador Federal de Ingresos Públicos, se promovió realizar un seguimiento periódico de las implicancias tributarias de los mencionados convenios, así como también el análisis y la evaluación de los convenios vigentes o que se propongan celebrar de manera multidisciplinaria, no sólo desde el punto de vista del resultado fiscal sino también en otros aspectos macroeconómicos.

Las principales tareas de esta Comisión apuntan a diseñar e implementar mecanismos de evaluación integrales y coordinados, orientados a determinar si el sacrificio fiscal que impone la resignación de potestad tributaria por la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición vigentes resulta justificado.

En función de lo señalado, entonces, la Comisión propone, en base a las evaluaciones realizadas, los cursos de acción que considera correspondientes, como ser la modificación parcial, renegociación íntegra o denuncia de los convenios vigentes.

9. Por Resolución Conjunta N° 56/2011 y N° 80/2011 del Ministerio de Economía y Finanzas Públicas y del Ministerio de Relaciones Exteriores, Comercio Internacional y Culto

Como resultado del trabajo de esta Comisión, por ejemplo, se ha llegado a la conclusión que existían determinados tratados fiscales que requerían de modificaciones parciales, para poder mantener el equilibrio entre sacrificio fiscal y beneficios económicos. La consecuencia de estas determinaciones fue la sugerencia de proceder a la renegociación de estos tratados o, eventualmente, a su denuncia. Nos referimos a los convenios para evitar la doble imposición suscriptos con la República de Chile, el Reino de España y la Confederación Suiza.

Luego de las conversaciones diplomáticas y técnicas necesarias para lograr la modificación pretendida por la Argentina, el resultado no fue satisfactorio en ninguno de los casos y no se pudo llegar a un acuerdo.

El Convenio entre la República Argentina y el Reino de España para Evitar la Doble Imposición y prevenir la Evasión Fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio¹⁰ generaba efectos impositivos desfavorables a raíz de la imposibilidad de gravar ciertos elementos del patrimonio en Argentina, pero también a causa de la posibilidad de utilizar sus disposiciones para eludir la justa tributación mediante la interposición de figuras jurídicas en España, aprovechando las ventajas de regímenes fiscales preferenciales en dicho país.

Con la aplicación del Convenio entre la República Argentina y la Confederación Suiza para Evitar la Doble Imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio¹¹, se detectaron maniobras de planificación fiscal mediante la utilización de las cláusulas del convenio, que preveían la exención de la tributación en la fuente para el caso de regalías. Las investigaciones

realizadas brindaron indicios de que distintas empresas multinacionales radicadas en terceros países habrían constituido subsidiarias en la contraparte del convenio para eludir así el pago del impuesto a las ganancias en la fuente sobre regalías por distintos conceptos. Una vez que se constituían las subsidiarias, se les asignaban los bienes intangibles que daban lugar al pago de las regalías y así se evitaba la tributación en la fuente que anteriormente se aplicaba a los respectivos pagos. Dado el limitado intercambio de información con dicha contraparte, no resultaba posible obtener las evidencias necesarias para desestimar esas maniobras mediante las cláusulas anti-abuso generales de la legislación argentina. Otra razón adicional resultó en la imposibilidad de aplicar la tributación en la fuente con respecto a impuestos patrimoniales sobre las acciones y participaciones en sociedades argentinas.

La imposibilidad de gravar inversiones y tenencias de presuntos residentes en Chile en empresas radicadas en Argentina y otros elementos del patrimonio así como la sanción por parte del país transandino del régimen preferencial “Sociedades Plataforma de Negocios” hacían de la aplicación del Convenio entre la República Argentina y República de Chile para Evitar la Doble Tributación en materia de impuestos sobre la renta, ganancias o beneficios y sobre el capital y el patrimonio¹² una situación perjudicial para Argentina.

Así, se adoptaron decisiones importantes para proteger la base impositiva, frente a los inconvenientes que para la República Argentina implicaba la aplicación de los Convenios con Chile, España y Suiza, procediéndose a la comunicación diplomática correspondiente en cada caso para el cese de su aplicación¹³.

10. Convenio aprobado por la Ley 24.258 (Boletín Oficial 19/11/1993).

11. Convenio suscripto el 23 de abril de 1997, modificado el 23 de noviembre de 2000, no ratificado por ley, de aplicación provisoria a partir del 1 de enero de 2001 de acuerdo al Protocolo Adicional que así lo estipuló, suscripto en Buenos Aires el 23 de noviembre de 2000.

12. Convenio aprobado por Ley 23.228 (Boletín Oficial 1/10/1985).

13. El cese de los efectos de los tratados internacionales con España y Chile se produjo el 1 de enero de 2013; en el caso de Suiza el 16 de enero de 2012 se comunicó la intención de no continuar con la aplicación provisional del mismo

Ahora bien, cabe destacar que, en un marco de entendimiento mutuo y comprensión de las problemáticas planteadas, se logró acordar en todos estos casos un tratamiento fiscal que recepte la posición argentina.

Como surge de lo mencionado, se emprendieron negociaciones con tales Estados, receptando el texto de los nuevos convenios acordados las cuestiones planteadas por nuestro país, con una mejora estratégica de la posición argentina.

Como puede apreciarse de las situaciones expuestas, la tarea de la Administración Tributaria argentina en materia de identificación y desbaratamiento de maniobras de evasión y abuso de convenios para evitar la doble imposición se ha intensificado en los últimos años a través del accionar de la Comisión Evaluadora y Revisora de Convenios para Evitar la Doble Imposición. El insumo principal en la labor de esta Comisión es la información proveniente de las bases de datos con que cuenta la Administración Federal de Ingresos Públicos y su explotación eficiente a través de cruces de información e investigaciones sectoriales.

El nuevo enfoque que está introduciendo la Argentina es, en consecuencia, una referencia expresa a la posibilidad de revisión periódica del convenio a la luz de los mencionados objetivos. Claro que las partes deberán acordar asimismo, tanto la periodicidad de las revisiones como los niveles de detalle que deseen plasmar respecto de la definición de los parámetros objetivos que se utilizarán en la evaluación del cumplimiento de tales objetivos.

En suma, más allá de que la posibilidad de revisión es una facultad inherente a las partes sobre la base de su soberanía, se entiende

que resulta de gran utilidad plasmar en el texto del tratado que las partes admiten la relación entre la eliminación de la doble imposición y el desarrollo de las relaciones económicas entre ellas.

A ello ha contribuido, sin duda, el fuerte impulso que el Grupo de los 20 le ha dado al efectivo intercambio internacional de información tributaria.

Los resultados que se han logrado gracias al trabajo del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información y el Grupo de Revisión de Pares, dan cuenta de la necesidad que existía en los años previos de un respaldo político global a las problemáticas de la fiscalidad internacional en materia de transparencia.

Estos logros van desde un importante crecimiento de los acuerdos de intercambio de información suscriptos desde la conformación del actual Foro Global en 2009¹⁴, hasta la mejora significativa en los compromisos de transparencia y cooperación que se ha evidenciado en muchos países, que hasta entonces se habían mostrado con menor disposición al intercambio de información tributaria.

También en la misma línea, debemos destacar el fuerte apoyo a los enfoques multilaterales de intercambio de información que se vienen imponiendo como soluciones eficientes para un rápido desarrollo de redes amplias de cooperación internacional¹⁵.

En ese sentido, la Administración Federal de Ingresos Públicos ha tomado debida nota de las necesidades del actual escenario fiscal internacional y ha impulsado el ingreso de nuestro país como primer miembro sudamericano de

14. Ver "The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes - Information Brief", en <http://www.oecd.org/tax/transparency/Journalist's%20brief%20December%202012.pdf>

15. Véase al respecto el Comunicado Final de la Reunión de Ministros de Economía y Presidentes de Bancos Centrales del G20, Moscú 15-16 febrero 2013, párrafo 20.20.

la Convención Multilateral Sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y el Consejo de Europa, luego de su modificación y ampliación en el año 2010¹⁶.

Ello se suma a la amplia red de acuerdos internacionales con que cuenta la Administración para el intercambio de información, ya sea a través de cláusulas incorporadas en los convenios para evitar la doble imposición y en otros casos mediante la suscripción de acuerdos bilaterales que permiten el intercambio de información¹⁷.

Recientemente, el Grupo de los 20 propuso un nuevo estándar global para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras¹⁸, a efectos de profundizar la lucha contra la evasión fiscal.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos y el Grupo de los 20 desarrollaron dicho estándar, que resulta similar al modelo de intercambio de información que muchos estados usarán para implementar FATCA¹⁹. Asimismo se solicitó al Foro Global

que implemente un mecanismo para supervisar y revisar la implementación del estándar. Esto es, determinar que países se encuentran en condiciones de implementar el intercambio automático de información.

La Administración Federal de Ingresos Públicos suscribió el 29 de octubre de 2014 el estándar de global para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras.

Argentina se encuentra dentro del grupo de países que implementará el nuevo estándar en forma temprana²⁰, lo que implica que se comenzará a intercambiar información bajo esta modalidad a partir del año 2017. Desde entonces, la Administración Federal de Ingresos Públicos tendrá acceso a los datos de las cuentas bancarias de los argentinos radicadas en el exterior.

Con la adhesión a esta iniciativa, Argentina demuestra que continúa a la vanguardia de la lucha por la transparencia tributaria internacional y la cooperación en materia fiscal.

16. Argentina adhirió a la Convención Multilateral de Asistencia Administrativa Mutua con Fines Fiscales el 3 de noviembre de 2011. El respectivo instrumento de ratificación fue depositado el 13 de septiembre de 2012. La Convención entró en vigor para Argentina el 1° de enero de 2013, pudiendo contar con la información tributaria de los países adherentes al Convenio.

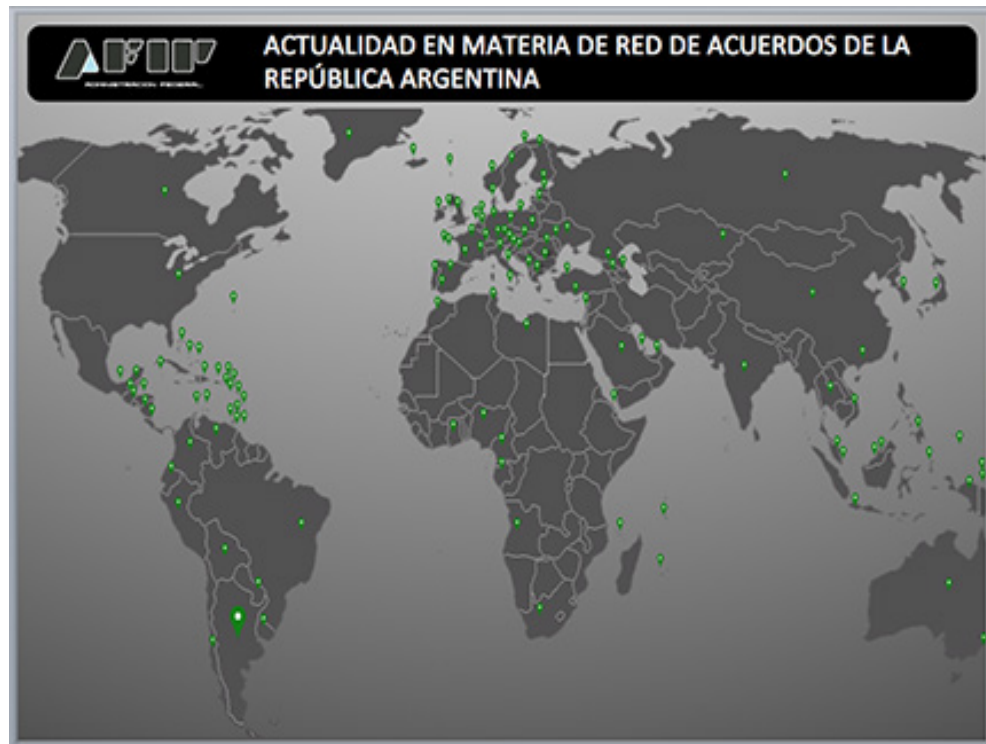
17. Un párrafo aparte merece el Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria suscripto el 23 de abril del año 2012 entre Argentina y Uruguay. Este acuerdo entró en vigor el 7 de febrero de 2013 y tiene como particularidad receptor el método del crédito para evitar la doble imposición. Esta versión o "modelo rioplatense" fue negociada en base al Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información en Materia Tributaria elaborado por la OCDE. Sin embargo, es un formato novedoso dado que implica insertar en un acuerdo de intercambio de información una cláusula propia de un convenio para evitar la doble imposición.

18. Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters

19. United States Foreign Account Taxpayer Compliance Act

20. Early Adopters

Gráfica 1
Actualidad en materia de convenios para evitar la doble imposición



Cuadro elaborado por AFIP



Cuadro elaborado por AFIP

7. CONCLUSIONES

Podemos observar que la lucha contra la evasión fiscal internacional es una ardua tarea que parece ir alcanzando niveles de complejidad mayores a medida que se desarrollan nuevas formas de estructuración de los negocios transnacionales. Cuando las maniobras de evasión impositiva internacional involucran la aplicación de convenios para evitar la doble imposición, con el único o principal objetivo de lograr una doble no imposición, la complejidad de las tareas de las administraciones fiscales se potencia aún más, pues se deben resguardar debidamente las garantías y derechos de los contribuyentes y además no violentar los compromisos internacionales asumidos por los países en las negociaciones de los tratados tributarios.

Esta complejidad es perfectamente conocida por los grupos multinacionales y sus asesores fiscales encargados de la planificación fiscal de sus negocios globales, situación que es aprovechada al máximo para estructurar ingenierías fiscales sofisticadas que presionan al límite las capacidades individuales de

las administraciones tributarias, que operan limitadas por su jurisdicción nacional.

En ese sentido, una salida eficiente y casi indispensable en la realidad tributaria del mundo globalizado que nos toca gestionar, radica en la cooperación internacional y la identificación común de problemas que nos aquejan indiscriminadamente a países de distinto grado de desarrollo, así como la adopción también coordinada de soluciones lo más homogéneas posibles a cuestiones legales y administrativas que, con distintos matices, resultan bastante aproximadas.

La tarea no es sencilla, sin duda, pero la magnitud del problema de la planificación fiscal agresiva requiere de una respuesta de igual magnitud por parte de las administraciones fiscales. Esa respuesta debe fundamentarse en la prevención, para obstaculizar e impedir el desarrollo de esquemas de fraude y abuso de convenios tributarios, pero también en el diseño de sanciones ejemplares para las conductas más agresivas de planificación fiscal nociva.

8. BIBLIOGRAFÍA

Adonnino Pietro, “La planificación fiscal internacional y los paraísos fiscales”, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 2002, p. 2.

Draft Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries - United Nations – 2001

Echegaray Ricardo, “La Administración Tributaria frente al contribuyente global”, La Ley, Buenos Aires, 2013.

Vogel Klaus, “Double Tax Treaties and Their Interpretation”, Berkeley Journal of International Law, Vol. 4, Issue 1 (1986), pag. 79.

Referencias electrónicas

The Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes - Information Brief, en: <http://www.oecd.org/tax/transparency/Journalist's%20brief%20December%202012.pdf>

EL PLAN DE ACCIÓN BEPS Y LA REALIDAD BRASILEÑA

Paula Gonçalves Ferreira Santos



SINOPSIS

Este trabajo analiza el plan de acción BEPS (Base Erosion and Profit shift), su ámbito de aplicación y la dificultad de su implementación, especialmente en los países latino americanos, en desarrollo. Para contextualizar la dificultad en la prevención de la fuga de capitales en los países de América Latina, se trae una planificación fiscal llevada a cabo por dos empresas brasileñas y sus consecuencias.

La Autora: Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil (RFB). Posgraduada en Derecho Constitucional del Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). Diplomada en Tributación por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Máster en curso en la Universidade Católica de Brasília (UCB).

Contenido

1. El plan de acción BEPS (Base Erosion and Profit Shift)
2. La aplicación del plan de acción BEPS en países Sudamericanos
3. Un caso brasileño
4. Conclusiones
5. Bibliografía

El mundo ha sufrido una serie de cambios de paradigma. El avance de la tecnología y, por así decirlo, de la globalización están cambiando rápidamente conceptos y modelos obsoletos. Una verdad en el día de hoy ya puede no ser verdad mañana, lo que tiene dejado a muchos estudiosos anacrónicos, sobre todo en el campo de la Tributación Internacional.

Las grandes empresas multinacionales (EMN), que deben ser los principales contribuyentes del impuesto sobre la renta de las sociedades, amenazan la integridad de los ingresos a través de los trucos más variables que erosionan la base y/o hacen la translación de la ganancia. El embrollo no es simple, la ventaja obtenida por estas grandes empresas, que hacen negocios en el extranjero y cuentan con una *expertise* fiscal sofisticada, hace la competición con las pequeñas empresas, que operan principalmente en el mercado interno, extremadamente injusta. Además de traer problemas de competición, estas grandes empresas aún generan una asignación ineficiente de los recursos, desviando la mayoría de las decisiones de inversión para las que tienen una menor tasa de retorno antes de impuestos, pero que tienen una mayor tasa después de impuestos. Por último, si los otros contribuyentes

(y luego incluyen personas físicas) se sienten en desventaja en alguno modo con la exención del impuesto causado por el uso conveniente de los dispositivos legales, que sólo es perpetrado por aquellos que tienen los recursos suficientes para manipular el sistema para su favor, es natural tener un comportamiento más alejado hacia el cumplimiento voluntario - sin olvidar que la administración tributaria moderna depende de que este cumplimiento sea voluntario.¹

La OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) ha estado llevando a cabo varios estudios que demuestran cómo las prácticas fiscales de algunas multinacionales se han convertido en cada vez más agresivas con el tiempo, creando serios problemas de equidad y cumplimiento. Empieza a ser cada vez más clara la necesidad de los gobiernos nacionales asegurarse que sus administraciones fiscales cooperen entre sí en el intercambio de información, incluyendo las privilegiadas, y también el monitoreo de la eficacia de las estrategias.²

Además de esta necesidad de cooperación para garantizar los ingresos del gobierno y crear condiciones más justas para los negocios, algunas otras cuestiones todavía se quedan. Hay algunos países que actúan como que para hacer el sistema fiscal competitivo. La intención es la atracción de inversiones al país a cualquier precio, incluso si eso significa la desgravación fiscal completa. Por otro lado, algunos países, como los Sudamericanos, tienen problemas para llevar su legislación interna compatible con la actual coyuntura empresarial internacional. Lo que es difícil cuando se tiene un poder legislativo, y hasta un poder judicial, que no se sensibiliza a los problemas enfrentados en el exterior. Hay muchas inconsistencias legales, pero sólo para quedarse en un ejemplo más llamativo, no tiene sentido en el mundo actual la alegación del secreto bancario de las empresas

1. OECD (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, fl. 10.

2. OECD (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, fl. 8.

para con las autoridades fiscales, además sabiendo que estas empresas ya tienen todos los mecanismos legales para esquivar a la mano del Estado.³

La pérdida de ingresos fiscales de los impuestos de las empresas por el gobierno debido a los planes que se centran en la transferencia de las ganancias para las ubicaciones que ofrecen un tratamiento fiscal más favorable, al punto de causar la erosión fiscal, ha estado recibiendo cada vez más atención. Esta atención creciente y el desafío inherente de hacer frente a un tema tan complejo han instigado la sensación de que las normas nacionales e internacionales relativas a la tributación de los beneficios transfronterizos se infringen y que sólo los tontos pagan impuestos. Las multinacionales han sido acusadas de evadir los impuestos en todo el mundo, principalmente en los países en desarrollo, donde los ingresos fiscales son esenciales para promover el progreso en el largo plazo.⁴

Aceptar que estas grandes empresas, las multinacionales, se queden inmune a la fiscalidad, para buscar la fuente de ingresos en los otros contribuyentes, no puede ser una respuesta aceptable. La sociedad en su conjunto espera de su gobierno una fiscalidad más justa y menos regresiva. Lo que es imposible cuando se tiene que asignar al consumo o a la renta de los contribuyentes que tienen menos capacidad contributiva la fuente de las exacciones fiscales. Por no hablar de que las nuevas tecnologías y formas de eludir los impuestos están surgiendo no sólo en lo relativo a la fiscalidad de los rendimientos, dada la confusión creada en face de la tributación del comercio electrónico.

En este sentido, un enfoque holístico para tratar adecuadamente la erosión de la base tributaria y la transferencia de los beneficios, se requiere. Las acciones del gobierno tienen que ser

integrales y dar cuenta de todos los diferentes aspectos involucrados en el problema. Uno ya no puede ver estas dimensiones de forma aislada, ya que las multinacionales, que son las grandes empresas responsables por la utilización de mecanismos fiscales innovadores, pueden tomar ventaja de la manipulación conjunta de estas dimensiones. Por lo tanto, se puede decir que el equilibrio entre la imposición en el país de origen y la tributación en el país de residencia, el tratamiento fiscal de las transacciones financieras dentro del grupo empresarial, la adopción de medidas al combate de la evasión, incluida la legislación sobre normas de empresas extranjeras controladas y los precios de transferencia, entre otros aspectos deben ser tratados a nivel mundial, basado en un análisis profundo de la interacción de todos estos neurálgicos puntos. La consecuencia es la necesidad de coordinación entre los países, lo que es esencial en la implementación de cualquier solución, incluso si se utilizan diferentes instrumentos para frenar el problema.⁵

En resumen, la globalización ha hecho que los productos y modelos de negocio se evolucionaran, creando condiciones para el desarrollo de estrategias orientadas al alcance global para maximizar los beneficios y minimizar los gastos y costos, incluyendo los costos fiscales. Al mismo tiempo, las normas sobre la tributación de las ganancias de las actividades internacionales se mantuvieron prácticamente sin cambios, por lo que los principios del pasado siguen siendo aplicados a normas tributarias domésticas y a las internacionales. Los cambios en las prácticas comerciales causados por la globalización y la digitalización de la economía han llevado a las autoridades a cuestionar si las normas nacionales y internacionales sobre la imposición de los beneficios mantuvieron el ritmo de estos cambios. Los casos de abusos ilegales son la excepción y no la regla, y no deben ser

3. *La cuestión está a ser juzgada por el Supremo Tribunal Federal (STF) en el marco del RE 601 314 / SP (que tiene reconocido desde 2009 Repercusión general).*

4. *OECD (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, fl. 17.*

5. *OECD (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing, fl. 10.*

vistos como la principal meta de los nuevos tiempos. Las multinacionales que buscan la erosión de la base tributaria y la transferencia de las ganancias cumplen con los requisitos legales de los países involucrados, pero pueden manipular el sistema legal de tal manera de escapar de los impuestos. Los gobiernos son conscientes de la situación y admiten que sólo la cooperación internacional será capaz de revertir este marco legal.⁶

Este artículo cuenta con una introducción inicial, que trato de dar un sentido al problema al

ser abordado por el plan de acción BEPS. El contenido del trabajo se desarrollada en 4 partes. La primera parte caracteriza a lo que es el plan de BEPS y su ámbito de aplicación. La segunda parte demuestra la dificultad de implementar el plan BEPS, especialmente en los países latino americanos, en desarrollo. La tercera parte trae una planificación fiscal llevada a cabo por dos empresas brasileñas y sus consecuencias. La cuarta parte es la conclusión, en el que uno ve los efectos reales de la aplicación de las directrices del plan BEPS en el caso estudiado en la cuarta parte de este estudio.

1. EL PLAN DE ACCIÓN BEPS (BASE EROSION AND PROFIT SHIFT)

La erosión de la base tributaria y la transferencia de ganancias (BEPS) es un problema global que requiere soluciones globales. El BEPS se refiere a las estrategias de planificación que se aprovechan de las lagunas e insuficiencias en las normas tributarias para cambiar artificialmente ganancias a localizaciones de tributación baja o nula, donde hay poca o ninguna actividad económica, lo que resulta en poco o ningún impuesto de sociedades a pagar. La definición de BEPS es de gran importancia para los países en desarrollo, debido a su fuerte dependencia de los impuestos sobre la renta de las empresas, en particular de las empresas multinacionales (EMN).

El objetivo principal con la estructuración del plan de acción BEPS (la sigla en español significa la erosión de la base y la transferencia de las ganancias) es proteger y restaurar la base utilizada para el calculo del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, como

está previsto en el subtítulo de una de las partes del plan de acción, “Establishing International Coherence of Corporate Income Taxation”.⁷

Establecido en tres núcleos principales, tomados como fundamentales para la reforma de la fiscalidad internacional, el proyecto de acción BEPS se basa en: (I) la necesidad de establecer un régimen fiscal internacional con un paradigma en las bases de datos de cooperación, en lugar de un paradigma basado en la competición; (II) la importancia de adoptarse un enfoque sistemático e integral para hacer una reforma del régimen fiscal internacional sustancial, siendo conscientes de la interdependencia de las normas del régimen fiscal internacional; y (III) la inevitabilidad de aceptar completamente nuevas soluciones a problemas que no pueden resolverse con la aplicación de normas, a diferencia del conservadurismo tradicional del régimen fiscal internacional.⁸

6. OECD (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, fl. 31.

7. Vann, R. J. (2014). *Policy Forum: The Policy Underpinnings of the BEPS Project-Preserving the International Corporate Income Tax?*. *Canadian Tax Journal*, 62(2), 433-441.

8. Brauner, Y. (2014). *What the BEPS*. *Fla. Tax Rev.*, 16, 59.

El régimen tributario internacional es - y siempre ha sido así - en primer lugar sobre la competencia. Los países se ven como competidores para las inversiones y los ingresos. Acciones de cooperación entre países se ven limitadas por el desarrollo de la competencia, conquistada por la eliminación de los fallos del mercado y la facilitación del libre comercio. Estas fueron las motivaciones para la construcción del régimen tributario internacional y la evolución que se ha producido en los últimos años. Ese régimen original fue hecho para la renta de los bienes raíces por las economías de ladrillo y mortero. Por lo tanto, se basa en el paradigma de la residencia y la fuente. Todos los países gravan a sus residentes fundamentalmente basados en el sistema de residencia y los no residentes, con presencia física en el territorio del país, basado en el sistema de fuente. El aumento de la movilidad de los factores de producción, mano de obra y de capital, junto con el aumento de los activos intangibles, dejó este paradigma inadecuado. Ni los países desarrollados ni los en desarrollo son capaces de aumentar la cantidad de ingresos basado en este paradigma.⁹

En un intento por tratar de reformar el sistema tributario internacional, quince acciones específicas se están desarrollando en el marco de la OCDE/G-20 – el Grupo de los G-20 se unió a las acciones del plan BEPS en un intento de hacerlas compatibles con la realidad de los países en desarrollo, dado que los países como China, Brasil, India, Indonesia, Rusia y Sudáfrica participan en el G-20, pero no de la OCDE. El alcance del proyecto es dotar a los gobiernos con los instrumentos nacionales e internacionales necesarios para afrontar este objetivo. El primer conjunto de medidas e informes fueron divulgados en septiembre de 2014. En combinación con el trabajo a realizar en el año 2015, tienen previsto dar a los países las herramientas necesarias para garantizar que

las ganancias se gravan en el lugar donde ocurre las actividades económicas que las generan y donde se crea el valor. Al mismo tiempo que las va a dar una mayor seguridad mediante la reducción de las controversias sobre la aplicación de las normas tributarias internacionales y la estandarización de los requisitos. Por primera vez en la historia en materia fiscal, los países del G-20 que se encuentran fuera de la OCDE están involucrados en pie de igualdad.¹⁰

Para lograr sus objetivos, el Plan de acción BEPS propone la adopción de 15 acciones divididas en cinco grupos, cada acción con su propio tiempo. En este sentido, la acción 1 reivindica a identificación de las principales dificultades que la economía digital ofrece para la aplicación de los impuestos (directos o indirectos).¹¹

La segunda acción requiere la neutralización de los efectos de los instrumentos y entidades híbridas que generan doble no imposición, doble deducción o aplazamiento. Los instrumentos híbridos se pueden utilizar a causa de una doble no imposición, la doble deducción o aplazamiento de los impuestos. Por ejemplo, a través de la creación de dos deducciones por una única operación de financiación, en perjuicio de la imposición sobre la renta correspondiente, o por la aplicación indebida del crédito fiscal en relación con los ingresos procedentes del extranjero y del régimen de exención de las participaciones societarias. Las normas nacionales que permiten a los contribuyentes elegir el régimen fiscal aplicable a determinadas entidades, nacionales o extranjeros, pueden facilitar las discrepancias a través de instrumentos híbridos. Aunque sea difícil determinar que país realmente perdió los ingresos fiscales, dado que se ha respetado la legislación de cada país involucrado, hay una disminución en la cantidad total de los impuestos pagados por todas las partes involucradas, lo cual es perjudicial para la competencia, la

9. Brauner, Y. (2014). *What the BEPS. Fla. Tax Rev.*, 16, fl. 10.

10. OECD (20 de noviembre de 2014). *About BEPS*. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>

11. Jiménez, A. M., & Carrero, J. M. C. (2014). *El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS")*: ¿el final, el principio del final o el final del principio?. *Quincena fiscal*, (1), 88.

eficiencia económica, la transparencia y la equidad.¹²

Lo que se quiere con esta acción es desarrollar disposiciones modelo que deben insertarse en los acuerdos para evitar la doble imposición y recomendaciones relativas a la elaboración de normas nacionales para contrarrestar los efectos (doble no imposición, doble deducción y diferimiento de impuestos) de instrumentos y entidades híbridas. Esto puede implicar: (a) los cambios en el Modelo de Convención Fiscal de la OCDE, para garantizar que los instrumentos y entidades híbridas (así como las entidades residentes en dos países) no sean utilizados para beneficios indebidos que serían obtenidos por medio de tales acuerdos; (b) disposiciones legales nacionales que impidan la exención o la no contabilización de pagos deducibles por el pagador; (c) leyes nacionales que nieguen una deducción con respecto a un pago que no se incluye en el cálculo de los ingresos del beneficiario (y no está sujeto a impuestos en virtud de las normas que rigen sociedades extranjeras controladas (SEC), o similar); (d) las disposiciones legales nacionales que impiden una deducción con respecto a un pago que también es deducible en otra jurisdicción; y (e) en caso necesario, la coordinación y orientación sobre criterios de desempate, si más de un país busca aplicar estas reglas para una transacción, o una estructura.¹³

La tercera acción requiere el fortalecimiento de las normas que se refieren a la sociedad extranjera controlada (SEC), mientras que el plan de acción 4 requiere la limitación de la erosión de la base imponible mediante la deducción de intereses y otras compensaciones financieras. Luego, la acción 5 reclama el combate con mayor eficacia de las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, y la acción 6

prevenir el uso indebido de los pactos. La acción 7 impone la prevención de la evitación artificial de la condición de establecimiento permanente (EP). Las acciones 8, 9 y 10 tienen por objeto garantizar que los resultados de los precios de transferencia se alinean con la creación de valor. Para establecer metodologías para recopilar y analizar datos sobre los fenómenos económicos de la erosión de la base tributaria y la transferencia de las ganancias y las acciones para remediar ellos, se creó la acción 11. La acción 12 requerirá a los contribuyentes a revelación de sus planes de planificación fiscal agresiva. La 13 la revisión de la documentación de precios de transferencia. La 14 convierte en más eficaces los instrumentos de solución de controversias. Y, por último, la acción 15, tiene como objetivo desarrollar un instrumento multilateral.

Un punto clave que se quiere dar tratamiento usando el plan de acción BEPS es el tema de los intangibles, que ha dado lugar a diversas formas de planificación fiscal de las empresas multinacionales en face de la naturaleza fluida de su fijación. Los intangibles son parte de las acciones 8, 9 y 10. Se pretende en su ámbito de aplicación: **(A)** proporcionar una definición de intangible (con el perfil económico, no estrictamente ligado al concepto de canones presente en el artículo 12 de la Convención Modelo de la OCDE); **(B)** alinear los beneficios derivados de la transferencia de intangibles con la cadena de valor del grupo (ataque contra el “divorcio” entre ellos con el fin de remunerar adecuadamente las funciones diversas, los activos y los riesgos relacionados con la creación, desarrollo y mantenimiento de los activos intangibles); **(C)** el desarrollo de las normas de precios de transferencia o medidas especiales para los casos de difícil valoración; **(D)** actualizar las directrices sobre acuerdo de repartición de costos.¹⁴

12. OECD (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, fl 15.

13. OECD (2014), *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, fl 15.

14. Jiménez, A. M., & Carrero, J. M. C. (2014). *El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (“BEPS”): ¿el final, el principio del final o el final del principio? Quincena fiscal*, (1), 91.

2. LA APLICACIÓN DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS EN PAÍSES SUDAMERICANOS

Los países Sudamericanos son considerados como que en desarrollo, de esta forma, las dificultades que se presentan en los estudios de la OCDE para los países en desarrollo se aplica a los Sudamericanos.

Es importante reconocer que los riesgos que enfrentan los países en desarrollo con respecto al BEPS, y los desafíos que enfrentan al tratar de mitigarlos, pueden diferir tanto con respecto a la naturaleza como con respecto a la escala de los desafíos que enfrentan los países desarrollados. Esto significa que las acciones del plan BEPS para los países en desarrollo pueden necesitar de énfasis específicas en comparación con los más apropiados para las economías avanzadas.¹⁵

Hay críticas por la no participación de todos los actores involucrados en la fase de definición de la meta del plan de acción BEPS. Los países del G-20 que no están en la OCDE, a pesar de que están participando en la fase de producción de las acciones, no fueron consultados a la hora en que se estableció las metas del plan BEPS y a la delimitación de sus acciones. Si estos países se habían incluido, probablemente se tendría una visión más completa de los problemas actuales y no se generaría la sensación de imposición de metas y acciones por un grupo de países para el resto del mundo. En cualquier proceso legislativo-participativo es esencial, y es el mayor elemento de legitimidad, la participación de los actores desde el primer momento de la definición de una política concreta y no sólo la apertura del proceso durante su ejecución o concreción.¹⁶

A pesar de que estos países no han sido llamados para el diálogo en la primera fase de el plan BEPS, su participación se realizó con el apoyo del G-20 (Grupo de los 20). El Grupo se ha asociado con la OCDE y busca llevar el plan más compatible con las realidades de los países en desarrollo. La iniciativa dio a luz a un informe que detalla el BEPS en los países en desarrollo.

La respuesta más simple al problema de la erosión de la base y la transferencia de las ganancias sin duda sería la armonización del sistema tributario internacional, a fin de que todos los países puedan tener la misma alícuota, de forma estandarizada, para dividir el tributo recogido y compartir toda la información perteneciente a los contribuyentes. Sin embargo, cualquier propuesta que obligaría a un estado de armonizar plenamente su sistema tributario con otro Estado viola el principio de que debe haber múltiples estados soberanos con regímenes fiscales independientes. Este hecho contradice directamente la suposición de que una armonización completa sería ideal. ¿Pero si la armonización no es por sí misma un objetivo válido del sistema, debe perseguirse la uniformidad?¹⁷

La uniformidad en la distribución de los impuestos recaudados requeriría el acuerdo entre varias naciones, pero resolvería el problema del criterio de la fuente o de la residencia para la tributación, porque al final todo el impuesto recaudado se dividiría entre las naciones que participaron en el percibimiento de la ganancia. Sin embargo, esta propuesta de uniformidad aporta la cuestión de si sería eficiente asignar la base imponible

15. OECD (to 2014), *Report G20 Development Working Group on the impact of BEPS in Low Income Countries, Part I*, OECD Publishing, fl 3.

16. Jiménez, A. M., & Carrero, J. M. C. (2014). *El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS")*: ¿el final, el principio del final o el final del principio?. *Quincena fiscal*, (1), 88.

17. Vann, R. J. (2014). *Policy Forum: The Policy Underpinnings of the BEPS Project-Preserving the International Corporate Income Tax?*. *Canadian Tax Journal*, 62(2), 433-441.

para países con la inversión en investigación y en desarrollo bien desarrollada y lejos de los países que podrían utilizar los ingresos para desarrollar su propia infraestructura. Desde esta perspectiva, parece que la asignación de la base imponible a distancia de los estados sin el desarrollo de infraestructura es ser ineficiente en el punto de vista de la prestación de los servicios públicos. Sea cual sea la función dominante, la recolección o la división de los impuestos entre los países, la cuestión de la prestación de servicios públicos es mucho más difícil de responder, sobre todo porque poco se ha cuestionado.¹⁸

En este orden de ideas, es importante revelar que los países que han desarrollado la infraestructura y las tecnologías tienen ventajas comparativas frente a los países en desarrollo. Las grandes empresas se forman de manera natural en estos estados desarrollados y luego migran a los que están en fase de desarrollo. Por lo tanto, la renta tiende a dejar los países con baja infraestructura y el desarrollo a los países más desarrollados, por lo que estos países en desarrollo son mucho más necesitados de los servicios públicos, que pueden mejorar la calidad de vida de la población. Sin embargo, la estructura actual, como la que se basa en una distribución uniforme de la base imponible, favorece a los estados más desarrollados, ya que son, al final, la residencia de las empresas que exploran los recursos y los mercados en desarrollo.

La teoría de lo se mantener fuera propone que cuanto más países se unen al sistema BEPS más lucrativo es estar fuera de este sistema, en última instancia, causando más daño al sistema en su conjunto. Los países que, haciendo uso de este razonamiento, deciden mantenerse al margen

del plan BEPS no responden bien a los intentos de cooptación realizado con base en el castigo. Dicho más simplemente, quizás el castigo no funcione para el tema de la división del ingreso fiscal (de una manera diferente a la función de recaudación de impuestos). Suponiendo que la teoría de se mantener fuera sea correcta, incorporar los intereses de los Estados que no son miembros de la OCDE debería hacer parte de las consideraciones formuladas en los artículos de acción BEPS - en lugar de tratarlos por separado, como un segundo paso - de modo que el nuevo régimen tenga éxito. Si bien puede parecer que la adopción de normas de reparto de los ingresos fiscales sea un ideal más bajo del punto de vista de los Estados miembros de la OCDE - en su mayoría países desarrollados, el éxito sería más factible si se considerase los estados con intereses extraños a ellos.¹⁹

Sin entrar en la cuestión de la división de los ingresos fiscales recaudados, la erosión de la base tributaria y la transferencia de ganancias (BEPS) trae impactos sobre la movilización de recursos internos en los países en desarrollo. Para algunos de los países más pobres, que dependen en gran medida de los ingresos fiscales derivados de las empresas multinacionales, el BEPS tiene un efecto especialmente significativo. El impacto de BEPS en los países en desarrollo, sin embargo, va más allá de los ingresos. El BEPS, como se mencionó anteriormente, termina con la credibilidad del sistema de impuestos a los ojos de todos los contribuyentes. Si los mayores contribuyentes logran evitar sus obligaciones tributarias, la confianza y la eficiencia del sistema fiscal se deteriora.²⁰

En su informe, la OCDE muestra que los países en desarrollo a menudo enfrentan a condiciones

18. Rosenzweig, A. H. (2014). *Building a Framework for a Post-BEPS World*. *Tax Notes International*, 74(12), 1077.

19. Rosenzweig, A. H. (2014). *Building a Framework for a Post-BEPS World*. *Tax Notes International*, 74(12), 1078.

20. OECD (2014), *Report to G20 Development Working Group on the impact of BEPS in Low Income Countries, Part I*, OECD Publishing, fl 3.

políticas y de otro tipo que afectan a su capacidad para hacer frente a la erosión de la base y la transferencia de las ganancias, en particular²¹:

1. Algunos países en desarrollo carecen de medidas legislativas necesarias para hacer frente a la erosión de la base y la transferencia de ganancias.
2. Las medidas legislativas en los países en vías de desarrollo diseñadas para desafiar el BEPS a menudo se ven obstaculizadas por la falta de información.
3. Los países en desarrollo enfrentan dificultades para construir la capacidad necesaria para la aplicación de normas muy complejas y desafiar a las empresas multinacionales con experiencia y bien asesoradas.
4. La falta de legislación y las lagunas en habilidades de afrontamiento eficaz pueden dejar la puerta abierta a más simple, pero potencialmente más agresiva, evasión fiscal que se encuentra típicamente en las economías desarrolladas.

La imagen de arriba hizo la OCDE identificar las siguientes cuestiones fundamentales acerca del BEPS como de mayor relevancia para los países en desarrollo²²:

1. La erosión de la base de cálculo causada por los pagos excesivos a extranjeros como intereses, cargos por servicios, canones, gastos de gestión y las regalías y servicios técnicos.
2. El desplazamiento de las ganancias a través de una reestructuración de la cadena de suministro que, por un contrato, traslada los riesgos y los beneficios asociados a filiales en jurisdicciones de baja imposición fiscal.

3. Dificultades significativas en la obtención de la información necesaria para evaluar y abordar las cuestiones relativas al BEPS y aplicar sus normas sobre precios de transferencia.
4. El uso de técnicas para obtener los beneficios de un tratado para situaciones en las que no estaban destinados dichos beneficios.
5. Pérdida de ingreso causada por las técnicas utilizadas para evitar el pago del impuesto cuando los activos que se encuentren en los países en desarrollo son vendidos.
6. Además, los países en desarrollo enfrentan a menudo una fuerte presión para atraer la inversión extranjera a través de incentivos fiscales, que pueden erosionar la base tributaria del país, con poco beneficio demostrable.

A notar que la planificación fiscal realizada por las grandes empresas multinacionales raramente es ilegal. En algunos casos, es simplemente una cuestión de la exploración de las incompatibilidades no deseadas entre las normas de las diferentes jurisdicciones fiscales sobre la tributación de las empresas multinacionales. En otros casos, la evasión es posible debido a que los principios desarrollados a nivel internacional no han seguido el ritmo de la integración global de la economía. No, o baja, tributación no es una causa de preocupación en sí mismo, pero se vuelve preocupante cuando se combina con prácticas que segregan artificialmente la renta imponible de las actividades que la generan. En estos casos, la preocupación es cuando los ingresos de las actividades transfronterizas no sean gravados en cualquier lugar.²³

21. OECD (2014), *Report to G20 Development Working Group on the impact of BEPS in Low Income Countries, Part I*, OECD Publishing, fl 3.

22. OECD (2014), *Report to G20 Development Working Group on the impact of BEPS in Low Income Countries, Part I*, OECD Publishing, fl 4.

23. OECD (to 2014), *Report G20 Development Working Group on the impact of BEPS in Low Income Countries, Part I*, OECD Publishing, fl 8.

La experiencia de los países en desarrollo en el BEPS, y la lucha contra el BEPS, puede ser diferente de los países desarrollados en seis áreas principales:²⁴

1. La naturaleza de la planificación fiscal transfronteriza puede diferir entre países desarrollados y en desarrollo.
2. Los países en desarrollo pueden no tener las medidas legislativas necesarias para hacer frente al BEPS.
3. El acceso a la información relevante es a menudo difícil.
4. Necesidad de voluntad y apoyo político a las medidas efectivas para combatir el BEPS, con énfasis en las consultas regionales.
5. La construcción y el mantenimiento de la capacidad para aplicar las normas internacionales de alta complejidad que dejan a la discreción su aplicación.

6. La fuerte presión sobre los países en desarrollo para atraer inversiones extranjeras puede hacer una competitiva “carrera hacia el fondo”.

Curiosamente, estas diferencias también se dan entre los países en desarrollo, ya que difieren en gran medida en el grado de desarrollo institucional y incluso el grado de su mercado. No hay comparaciones posibles entre China, Brasil, El Salvador y Nueva Guinea. De hecho, las diferencias no terminan ahí. Como se mencionó anteriormente, muchos países en desarrollo tienen que llegar a ser atractivo en face de la legislación que concede privilegios en relación con la tributación de la renta. Por lo tanto, Panamá, Bahamas, Mauricio, Barbados y Andorra deben ser tratados de manera diferente de otros países en desarrollo vis-à-vis el objetivo de su sistema tributario ser la atracción de empresas a su territorio.

3. UN CASO BRASILEÑO

En Brasil, los sectores económicos específicos que se encuentran en los supuestos de tributación internacional son los que concentran las multinacionales. El sector agrícola y el mineral de hierro. También se puede citar el sector de energía. Además de estos, el sector bancario es importante. A continuación se describirá un caso relativo a este sector, el bancario.

El 5 de noviembre de 2014, ICIJ (Consortio Internacional de Periodistas de Investigación), una ONG con sede en Washington, dio a conocer los archivos que contienen información de 343 empresas de diversos países. Revela

cómo estas empresas se han beneficiado de la legislación fiscal de Luxemburgo para conseguir reducir los impuestos de sus ganancias.²⁵

En caso de Brasil, dos bancos utilizaron sus operaciones en Luxemburgo para reducir la cantidad de ingresos declarados en sus filiales en paraísos fiscales. El beneficio obtenido por los bancos brasileños en el exterior se graba tanto en la sede como en sus filiales. Por lo tanto, ya que los bancos fueron capaces de reducir la cantidad de ingresos declarados en Luxemburgo, la base de cálculo de sus ganancias fuera erosionada en Brasil.

24. OECD (to 2014), *Report G20 Development Working Group on the impact of BEPS in Low Income Countries, Part I*, OECD Publishing, fl 13.

25. RODRIGUES, Fernando. (17 de noviembre de 2014). *Itaú e Bradesco economizam R\$ 200 mi em impostos com operações em Luxemburgo*. Recuperado de: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2014/11/1543572-itaue-bradesco-economizam-r-200-mi-em-impostos-com-operacoes-em-luxemburgo.shtml>. Acesso em 17 de novembro de 2014.

En Luxemburgo, las instituciones financieras brasileñas han recibido generosos descuentos financieros en el momento de consolidar sus balances. De manera tal que la grabación se ha dado en menores ganancias. El beneficio que los bancos brasileños tienen en Luxemburgo se concede a través de un acuerdo sobre el reconocimiento de *tax good will*. Dentro de este acuerdo de *tax good will*, los bancos están autorizados a lanzar en sus balances en Luxemburgo lo que se llama, intangible *tax asset*.

Se concedieron los beneficios a causa de una “contribución oculta” que las instituciones financieras brasileñas hicieron a sus filiales en Luxemburgo. Estos gastos “no medibles” se describen de forma genérica de servicios de publicidad ofrecidos, adquisición de clientes, desarrollo de productos financieros, la orientación a empresas y personas físicas brasileñas que deseen tener cuenta en Luxemburgo, el intercambio de trabajo de investigación realizado por la matriz, ofreciendo conocimientos y *know-how* a las áreas de gestión de riesgos y *compliance*, entre otros.

Los bancos afirman que el 95% de los clientes y de los negocios que llevan a cabo en Luxemburgo son derivados de los esfuerzos de su sede en Brasil.

En resumen, las empresas han proporcionado un servicio para sí mismas en el Brasil. Luego declararan al gobierno de Luxemburgo que “el trabajo” debe ser lanzado en el balance de la filial en el paraíso fiscal, como el “activo fiscal intangible”. Por lo tanto la reducción de los ingresos y el pago de menos impuestos.

El valor es reconocido por el gobierno por bajo de la ley de Luxemburgo como activos intangibles, lo que hace que el procedimiento utilizado por las empresas sea legítimo.

La legislación brasileña en relación con la tributación de las ganancias está muy avanzada y ya cuenta con todas las herramientas hoy

disponibles para combatir la doble no imposición. Así, la ley brasileña protege las ganancias en estas situaciones. El problema es que estas situaciones no siempre se descubren. Es muy difícil para las autoridades fiscales de un país conocer las leyes de los países que albergan a las filiales de una empresa nacional. Por esta razón, el plan de acción de los BEPS podría ser una alternativa para que el país no pierda este tipo de ingreso.

La **acción número 2**, bajo el plan de acción del BEPS, es la que se centra en este tipo de estratagema, porque busca la neutralización de los efectos de los instrumentos híbridos. El *tax good will* utilizado para reducir la ganancia en la filial es un instrumento híbrido, teniendo en cuenta que la ley brasileña no deja utilizarse de estas contribuciones para amortizar el beneficio intangible de la empresa. Al igual que en Brasil dichas contribuciones no se caracterizan por ser intangible, tense un instrumento híbrido, clasificado de manera diferente por el sistema jurídico brasileño y de Luxemburgo.

Dentro de esta acción, se pretende el cambio del Modelo de Convención Fiscal de la OCDE, para garantizar que los instrumentos híbridos no sean utilizados para beneficios indebidos a través de este tipo de acuerdos. Ya existe un tratado tributario firmado entre Brasil y Luxemburgo entonces sería el caso de la inserción de una cláusula para garantizar que este tipo de manobra no se efectúe.

Sin embargo, se tiene que tales términos generales traen una gran complejidad, considerando que es necesario conocer el tratamiento que se da a los ingresos afectados en otros sistemas fiscales y de definir los vínculos entre los diferentes tipos de cláusulas con el fin de evitar la posible doble imposición o conflictos que pudieran surgir de la interacción entre ellos. En consecuencia, en este momento hay una gran necesidad de coordinación entre los diversos enfoques internacionales para garantizar el acceso a los acuerdos internacionales y el procedimiento amigable o el

arbitraje en caso de conflicto entre las diversas normas o autoridades fiscales implicadas (para esto, debese coordinar esta acción con la de número 14 en la mejora del procedimiento de solución de controversias).²⁶

Otra pretensión de la acción 2 es modificar las disposiciones legales nacionales para evitar o rechazar la exención o deducción con respecto a un pago que no se incluye en el cálculo de los ingresos del beneficiario o impedir la deducción de un pago que también es deducible en otra

legislación. Esto ya ocurre en Brasil, sin embargo, como hemos visto, no resuelve el problema, ya que la administración tributaria no tiene manera de saber los detalles de toda ley extranjera.

Por otro lado, podría cuestionarse si sería suficiente la restauración de la retención de impuestos para los intereses y los cánones, como se ha sugerido en los años sesenta, en los trabajos preparatorios de la Convención Modelo de la OCDE, como una simple y mucho más eficaz manera de eliminar este problema.²⁷

4. CONCLUSIONES

El trabajo fue introducido con una visión general de la tributación internacional sobre la renta. La dificultad que tenemos hoy en gravar los ingresos obtenidos por las grandes empresas multinacionales, en face de una planificación fiscal que puede erosionar la base de cálculo del impuesto y transferir las ganancias.

A continuación, se mostró lo que es el plan de acción BEPS y como la iniciativa tiene la intención de enfrentar el problema de gravar los ingresos de las grandes empresas. Los países en desarrollo, incluso los sudamericanos, tienen un enfoque específico, teniendo en cuenta que ellos no tuvieron la oportunidad de participar en el diseño del plan, a pesar de estar activamente presente en la realización de las acciones definidas. Una planificación de impuestos por dos bancos brasileños en Luxemburgo, recientemente publicada en la prensa, fue elegida para hacer una crítica de

la aplicabilidad del plan de acción BEPS para países en desarrollo.

El estudio del caso nos lleva a creer que el plan BEPS no es, de hecho, un cambio completo de paradigma en lo que respecta a los criterios de la oferta y de la residencia. Los cambios propuestos son más un intento de reparar la situación actual que un nuevo sistema de tributación internacional de la renta. Tal vez esa sea la manera que se encontró para tratar de alinear los diversos países en busca de la tributación sobre la renta, una propuesta más audaz sería mucho más difícil de llevar a la práctica teniendo en cuenta los diferentes intereses involucrados.

La conclusión final de este artículo es de que ha mucho para ser visto y estudiado, incluyendo la praxis, en el plan BEPS, que aún está en construcción, por lo que no se puede tener certeza sobre su eficacia.

26. Jiménez, A. M., & Carrero, J. M. C. (2014). *El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS")*: ¿el final, el principio del final o el final del principio?. *Quincena fiscal*, (1), 88.

27. Jiménez, A. M., & Carrero, J. M. C. (2014). *El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS")*: ¿el final, el principio del final o el final del principio?. *Quincena fiscal*, (1), 88.

5. BIBLIOGRAFÍA

Brauner, Y. (2014). What the BEPS. Fla. Tax Rev., 16, 55.

Jiménez, A. M., & Carrero, J. M. C. (2014). El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones ("BEPS"): ¿el final, el principio del final o el final del principio?. Quincena fiscal, (1), 87-115.

OECD (20 de noviembre de 2014). About BEPS. Recuperado de: <http://www.oecd.org/tax/beps-about.htm>

OECD (to 2014), Explanatory Statement, OECD Publishing.

OECD (2014), Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros, OECD Publishing.

OECD (to 2014), Report G20 Development Working Group on the impact of BEPS in Low Income Countries, Part I, OECD Publishing.

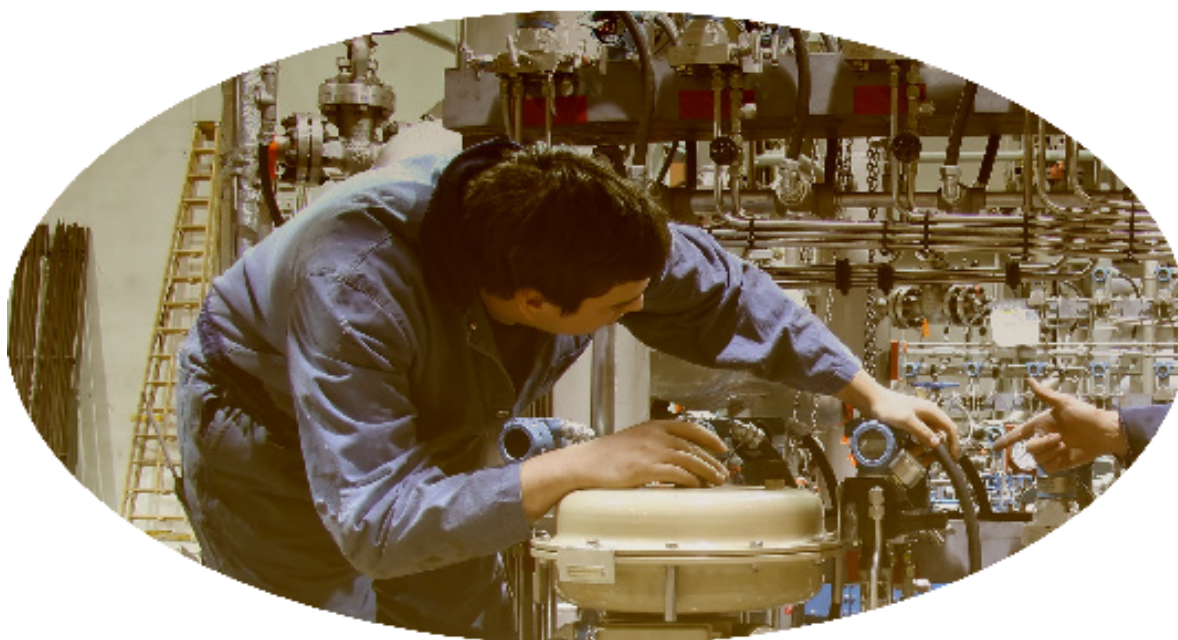
RODRIGUES, Fernando. (17 de noviembre de 2014). Itaú e Bradesco economizam R\$ 200 mi em impostos com operações em Luxemburgo. Recuperado de: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2014/11/1543572-itauebradesco-economizam-r-200-mi-em-impostos-com-operacoes-em-luxemburgo.shtml>. Acesso em 17 de novembro de 2014.

Rosenzweig, A. H. (2014). Building a Framework for a Post-BEPS World. Tax Notes International, 74(12).

Vann, R. J. (2014). Policy Forum: The Policy Underpinnings of the BEPS Project-Preserving the International Corporate Income Tax?. Canadian Tax Journal, 62(2), 433-441.

UN NUEVO ENFOQUE DE CONTROL Y SUPERVISIÓN PARA LA INDUSTRIA DE EXPORTACIÓN (MAQUILA) EN MÉXICO

Leopoldo Gutiérrez González y Luis De Jesús Beltrán Farías



SINOPSIS

La reforma de 2013, eliminó la exención del IVA e IEPS en importaciones temporales de algunos regímenes aduaneros preferentes; se reformaron los artículos 28-A de la LIVA y 15-A de la LIEPS, con los que se definió como mecanismos de facilitación los esquemas de pago vía crédito o la posibilidad de ingresar al mecanismo de garantía en empresas del sector financiero, para evitar pagar en efectivo de dichos impuestos. Se desarrollaron herramientas para conocer en línea el estado de cuenta de los créditos y montos garantizados asociados a saldos de importaciones temporales pendientes de retorno.

Los Autores: Leopoldo Gutiérrez González, es Doctor en Finanzas por la Universidad de Tulane en EU. Actualmente es Administrador Central de Desarrollo de Modelos en el SAT en México. Ha trabajado en el FMI y el Banco Mundial en implementación de modelos de riesgo para la toma de decisiones. Luis De Jesús Beltrán Farías, es Maestro en Economía por la Universidad Católica de Chile. Actualmente es Administrador de Desarrollo de Modelos en el SAT, con amplia experiencia en el desarrollo de modelos de riesgo tributarios y aduaneros para la toma de decisiones.

Contenido

1. Antecedentes
2. Reforma hacendaria 2013
3. Propuesta de certificación.
4. Desarrollo del sistema de control de cuentas de créditos y garantías
5. Uso eficiente de la información
6. Conclusión
7. Bibliografía

El presente artículo analiza el modelo de control implementado desde principios del 2015 por el Servicio de Administración Tributaria para la vigilancia de los contribuyentes que realizan importaciones temporales (Maquila), esquema similar a los Foreign Trade Zones en otros países.

Del mismo modo, presenta un nuevo enfoque de vigilancia basado en un sistema cerrado a través del cual tanto los contribuyente como la autoridad visualizan la misma información y en donde los elementos que lo integran se combinan para producir una única salida. Este sistema permite a la autoridad supervisar de forma permanente a los contribuyentes y realizar auditorías electrónicas a través del análisis de una cuenta tributaria determinística.

1. ANTECEDENTES

Desde la década de los sesentas, la política industrial mexicana ha estado orientada en fomentar la industria de exportación (Maquila) como respuesta económica a los elevados costos de la mano de obra en países altamente industrializados. Así, México ha instrumentado diversos programas de fomento con el objetivo de facilitar el comercio exterior, crear fuentes de empleo e impulsar el desarrollo y la transferencia de tecnología en el país.

Desde la creación de la Maquila en los años sesentas, el gobierno mexicano ha buscado desarrollar una industria más competitiva y dinámica, otorgando a través de programas de fomento al comercio exterior la reducción de las cargas arancelarias y la simplificación de los trámites administrativos. Sobre este último punto se pueden mencionar la creación de la Ventanilla Única de Comercio Exterior Mexicana (VUCEM), la cual consiste en un portal único que concentra todos los trámites relacionados al comercio exterior de distintas

dependencias gubernamentales, o bien, el permitir la operación de transferencias virtuales, esquema que consiste en que las empresas que importan temporalmente mercancías para elaborar productos que a su vez serán utilizados y retornados al exterior por otras empresas, realicen la operación virtual de la exportación, lo que permite reducir gastos de transporte, maniobras y la presentación de las mercancías ante las aduanas.

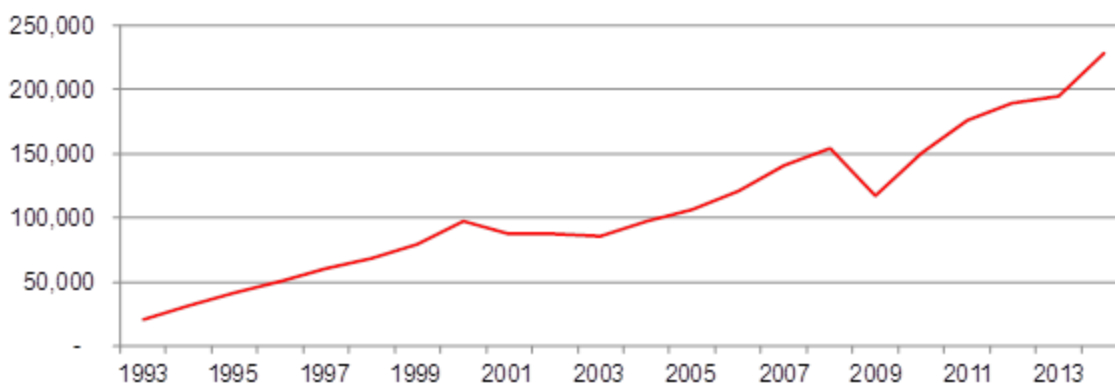
Además, México implementó en 2006 el programa de Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX), el cual permite a los productores de mercancías destinadas a la exportación o empresas que prestan servicios destinados a la exportación, importar temporalmente diversos bienes para ser utilizados en la elaboración de productos de exportación, sin cubrir el pago del Impuesto General de Importación (IGI), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y cuotas compensatorias.

Al igual que el programa IMMEX, existen otros dos regímenes contemplados por la Ley Aduanera mexicana, como los Recintos Fiscalizados Estratégicos o los Depósitos Fiscales de la Industria Automotriz Terminal, que ofrecen además de la importación temporal de mercancías y activo fijo, la posibilidad de diferir el pago de los impuestos hasta que la mercancía es retornada, o bien, nacionalizada.

Actualmente, existen alrededor de 6,700 empresas registradas en los programas antes señalados, las cuales realizaron en 2014

importaciones por un valor aproximado de 300 mil millones de dólares, del cual el 75% del monto correspondió a importaciones temporales. Desde la firma del Tratado de Libre Comercio con América del Norte (TLCAN), el volumen de las importaciones temporales se ha multiplicado en 9 veces, pasando de 25 mil millones de dólares en 1993 a 225 mil millones de dólares en 2013¹, lo que equivale a un potencial recaudatorio de IVA asociado a este rubro de 36 mil millones de dólares, que representa a su vez la evasión potencial si no se controlara el correcto destino aduanero de dichas importaciones.

Gráfico 1
Evolución de las importaciones temporales en México
(millones de dólares)



Fuente: Datos públicos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía de México

2. REFORMA HACENDARIA 2013

Hasta 2014, la Ley del Impuesto al Valor Agregado en México exentaba a las importaciones temporales efectuadas por empresas maquiladoras, siempre que las mercancías importadas temporalmente fuesen retornadas al extranjero. La operación de este esquema generó durante muchos años importantes problemas de control, ya que existían los incentivos de introducir al país

mercancías para fines de venta nacional sin cumplir el pago de impuestos correspondientes, así como solicitar la devolución del IVA de insumos importados temporalmente que no habían sido sujetos del pago de dicho impuesto.

Esta problemática se incrementó en el año 2000 cuando se otorgó a las maquiladoras la facilidad administrativa de transferir los insumos

1. Datos públicos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía de México

importados temporalmente a otras empresas (operación virtual), transfiriendo la carga del retorno a una empresa diferente a la que importó originalmente los insumos.

El régimen de exención a las importaciones temporales, se justificó en sus inicios debido a que los insumos provenientes del extranjero para ser transformados en nuestro país, tenían como único destino su retorno hacia el país de origen u otro país. Dado que las importaciones temporales no ingresaban al mercado nacional, era técnica y administrativamente correcto aplicarles la exención del IVA. Sin embargo, al paso del tiempo, las facilidades aduaneras del régimen de maquiladoras se flexibilizaron, impactando el régimen fiscal de exención.

Derivado de lo anterior, la reforma hacendaria de 2013 eliminó a partir del 1 de enero de 2015 la exención del IVA a la introducción temporal de mercancías con el objetivo de eliminar las distorsiones generadas, simplificar la administración tributaria y reforzar los

instrumentos para identificar y combatir la evasión y elusión fiscal. Así mismo, se definió un esquema de certificación para otorgar créditos a contribuyentes cumplidos que supliera el pago del 100% del IVA e IEPS en la importación temporal, liquidando dichos créditos a través de la comprobación del retorno de las mercancías. Finalmente y de forma alternativa, se creó un mecanismo de garantías comerciales ofrecidas por empresas del sector financiero para operar las importaciones temporales para aquellos contribuyentes que no pudieran alcanzar la certificación.

Es importante destacar que previo a la implementación de la reforma hacendaria, los controles realizados por la autoridad para la supervisión del retorno de las importaciones temporales estaba basado en auditorias de campo realizadas a un número reducido de empresas, además éstas eran complejas de llevar a cabo y en conclusión tomaban largos periodos de tiempo.

3. PROPUESTA DE CERTIFICACIÓN

A finales de 2013 el SAT inició la implementación de la reforma antes señalada y emitió los requisitos que los contribuyentes debían cumplir para obtener la certificación. Durante 2014 se inició el proceso para otorgar los beneficios antes mencionados y desde su incorporación a la fecha, se han certificado 3,061 contribuyentes a los cuales se les han otorgado créditos por el 75% del monto total a recaudar en lo que va del presente año por el pago de los impuestos de IVA e IEPS.

A fin de que la certificación fuese un mecanismo integral de facilitación, la autoridad estableció a su vez tres modalidades de certificación A, AA y AAA, imponiendo el cumplimiento de un

mayor número de requisitos en esta última pero otorgando también un mayor número de beneficios.

La certificación en la modalidad A se basa en el cumplimiento de nueve requisitos entre los que destacan que las empresas se encuentren al corriente del cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras, cuenten con el control de inventarios de conformidad con las disposiciones previstas por el SAT, que los socios y accionistas y los representantes legales se encuentren al corriente del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, los empleados de la empresa cuenten con seguridad social, el solicitante no se encuentren en los padrones

de riesgo publicados por el SAT² y se permita en todo momento el acceso al personal de comercio exterior a visitas de supervisión. Adicionalmente, se establecieron requisitos especiales a empresas de los sectores sensibles (confección, textiles, acero y calzado) orientados a acreditar un mínimo de operación de 12 meses de la empresa y el retorno del 80% de las mercancías importadas temporalmente.

Por otra parte, la obtención de la certificación en las modalidades AA y AAA se basa en el cumplimiento de los requisitos antes mencionados más el cumplimiento de requisitos adicionales dirigidos a vigilar la cadena productiva del contribuyente, en la cual el 40% y 70% de los proveedores, dependiendo de la modalidad de certificación AA y AAA respectivamente, deben estar al corriente de sus obligaciones fiscales y no ubicarse dentro de los padrones de riesgo publicados por el SAT. Así mismo, las empresas no deben contar con créditos firmes

y devoluciones improcedentes para aspirar a estas certificaciones.

El principal beneficio otorgado por el esquema de certificación es el crédito fiscal equivalente al 100% de la cantidad que deba pagarse por concepto del IVA e IEPS, cuando éstos se causen con motivo de la introducción a territorio nacional de mercancías bajo los regímenes aduaneros de importación temporal, sin embargo, se incorporaron otros beneficios como la obtención de las devoluciones del IVA en periodos de 20, 15 y 10 días de acuerdo a las modalidades A, AA y AAA respectivamente, el envío de cartas invitación previo a la ejecución de actos de comprobación de la autoridad en las modalidades AA y AAA, y algunas facilidades aduaneras como el despacho aduanero de exportación en domicilio o la declaración de números de serie en los pedimentos para la modalidad AAA. Todos ellos orientados a la facilitación del comercio exterior.

4. DESARROLLO DEL SISTEMA DE CONTROL DE CUENTAS DE CRÉDITOS Y GARANTÍAS (SCCCYG)

Previo a la reforma hacendaria de 2013, en la que se eliminó la exención del pago de IVA e IEPS a las importaciones temporales y se aprobaron los esquemas de pago de dichos impuestos vía créditos fiscales y garantías, la regulación aduanera mexicana contaba con el Anexo 24 en materia de comercio exterior, el cual consistía en un sistema automatizado para el control de inventarios de mercancías importadas temporalmente.

Este sistema se definió con el objetivo de que a través del mismo, las empresas pudieran controlar los saldos pendientes de retorno, además de facilitar la generación de reportes que permitieran dar cumplimiento a los requerimientos de información establecidos

en las disposiciones aduaneras y de la propia autoridad.

La operación del Anexo 24 se implementó a través de terceros que brindaban el servicio de software a los contribuyentes y que proporcionaban la información establecida a solicitud de la autoridad. En la realidad, la autoridad mexicana no contaba con un sistema estandarizado a nivel nacional que permitiera la explotación masiva de información actualizada y que vigilara de forma estricta los plazos de retorno de las mercancías.

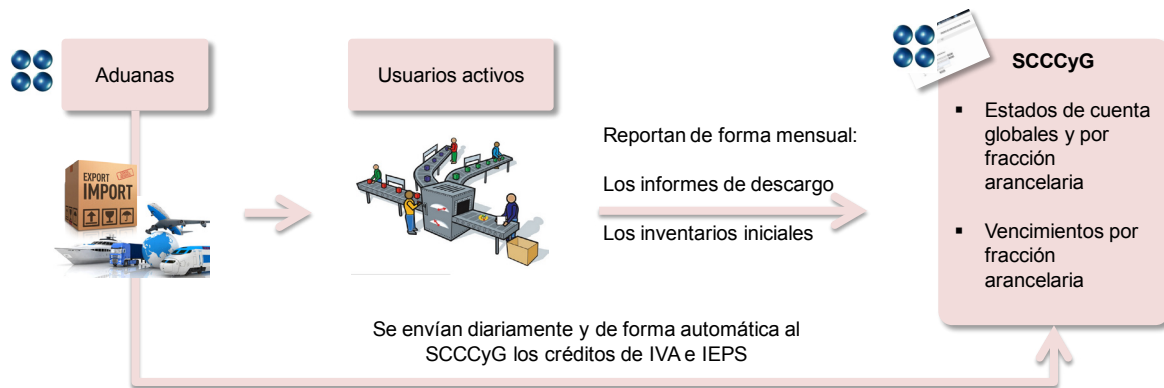
Derivado de lo anterior, se planteó la necesidad de desarrollar un sistema que permitiera controlar los beneficios otorgados relacionados

2. De acuerdo a los artículos 69 y 69-B del Código Fiscal de la Federación.

a los créditos fiscales y garantías, vigilando de forma oportuna el vencimiento de los plazos de retorno. Así, durante 2014 se desarrolló el Sistema de Control de Cuentas de Créditos y Garantías (SCCCyG), a través del cual se controlan en línea los créditos y los montos garantizados asociados a los saldos de las importaciones temporales pendientes de retorno

del universo de contribuyentes que lograron la certificación o con un esquema de garantías aprobado. Este sistema se desarrolló con apego a la normatividad elaborada ex profeso para poder construir dicho sistema: el Anexo 31 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

Gráfica 1
Diagrama de operación del Sistema de Control de Cuentas de Créditos y Garantías



Fuente: SAT

La definición conceptual del sistema se realizó en conjunto con diversas asociaciones (Asociación Mexicana de la Industria Automotriz, Asociación Nacional de Productores de Autobuses, Camiones y Tractocamiones y el

Consejo Nacional de la Industria Maquiladora y Manufacturera de Exportación), algunos despachos como DELOITTE y Ernst & Young, así como la Secretaría de Economía y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México.

5. USO EFICIENTE DE LA INFORMACIÓN

El sistema desarrollado determina los saldos de créditos y garantías en función de un mecanismo de cargos (inventario inicial más importaciones temporales) y descargos (retornos, cambios de régimen, transferencias virtuales, destrucciones y donaciones) asociados a cada fracción arancelaria importada mediante dichos esquemas,

controlando los plazos ley de retorno de las importaciones temporales a valores comerciales.

A partir de 2015, se implementaron en la operación 3 nuevas herramientas que dan vida al SCCCyG y permiten elaborar el estado de cuenta y así, controlar los beneficios de los esquemas de certificación y garantías otorgados a los contribuyentes:

-
1. **Cargador de inventarios iniciales e informes de descargo.** Permite a los contribuyentes enviar de forma electrónica la información de los descargos (exportaciones, cambio de régimen, etc.).
 2. **Visor del Sistema.** Permite ingresar al estado de cuenta de los créditos y garantías, así como monitorear el semáforo del cumplimiento de las obligaciones fiscales de sus proveedores.
 3. **Reporte de monitoreo de los cargos y abonos.** Proporciona al SAT una herramienta para evaluar la evolución de las importaciones temporales sujetas al beneficio.

Desde el 2015, el SCCCyG proporciona al contribuyente los siguientes beneficios:

- Proporciona el estado de cuenta del saldo de los créditos y garantías asociados a las importaciones temporales con las siguientes características:
 - De forma global y por fracción arancelaria;
 - Actualizaciones diarias de los cargos por tipo de régimen y tipo de mercancía, y;
 - Actualizaciones quincenales de descargos por destino aduanero.
- Proporciona un sistema de alertas sobre el vencimiento de los plazos ley establecidos a la importación temporal a nivel de fracción.
- Permite monitorear el estatus de cumplimiento de los proveedores de acuerdo a las reglas de permanencia de la certificación en su modalidad AA y AAA, 40% y 70% de los proveedores respectivamente.

- Proporciona las herramientas para:
 - La transmisión (24 x 7) y validación de los informes de descargo;
 - La transmisión de la explosión de materiales para el descargo de fracciones especiales;
 - La consulta de los plazos de ley administrados por la autoridad, y;
 - La obtención de la glosa de las operaciones diarias.

Por otra parte, el sistema proporciona a las áreas de control tener información por contribuyente de:

- El inventario en línea de las importaciones temporales por fracción arancelaria sujeto al beneficio que podrá ayudar al auditor a definir su estrategia de fiscalización en campo;
- Las fracciones arancelarias de mayor riesgo en función de la proximidad al vencimiento para su retorno, así como de aquellas en las que el plazo de ley se encuentra vencido;
- La duración del ciclo de las importaciones temporales y su evolución en el tiempo;
- La estructura de los destinos aduaneros que tiene la importación temporal que permite establecer estrategias de fiscalización para cada uno de ellos (por ejemplo: solicitar la justificación de las donaciones o destrucciones de dichas importaciones);
- Conocer la estructura de materiales (bill de materiales) asociada a la exportación final y hacer análisis comparativos a nivel industria o sector de actividad económica, y;
- Determinar la estructura de importaciones temporales sujetas al beneficio, exentas, con tasa cero pagadas en efectivo; así como las importaciones definitivas en los universos certificados y no certificados.

6. CONCLUSIÓN

Al cierre de abril de 2015, el sistema desarrollado contó con más de 3,000 empresas activas y otorgó créditos alrededor de los 12.7 mil millones de dólares. Este monto representa la recaudación potencial de IVA en caso de que las mercancías importadas no sean retornadas en tiempo (de 6 a 60 meses) al exterior.

Así mismo, el sistema ha permitido a la autoridad y a los contribuyentes llevar un control estricto de los descargos de sus inventarios iniciales y los créditos otorgados. Dentro del primer

cuatrimestre del año, los contribuyentes han reportado descargos del 50% de los inventarios iniciales y del 28% de los insumos importados temporalmente al territorio mexicano.

Finalmente, este sistema obliga a los contribuyentes a establecer controles diarios de auditoría para vigilar las cifras reflejadas diariamente en el sistema, y permite a la autoridad priorizar las fracciones arancelarias que deben ser vigiladas (aquellas con el menor monto de descargo).

7. BIBLIOGRAFÍA

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios. Publicada en el Diario Oficial de la

Federación el 30 de diciembre de 1980. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013.

Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2015. Publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 07 de abril de 2015.

EL PLAN BEPS Y SU INFLUENCIA EN LAS MEDIDAS INTRODUCIDAS POR LA “LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL” EN ECUADOR

María Denisse Izquierdo Castro



SINOPSIS

El objetivo del presente artículo es exponer y analizar las medidas internas introducidas en el Ecuador a través de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, respecto a la deducción de intereses generados por préstamos entre partes relacionadas, así como su efectividad y concordancia con el Modelo de Convenio implementado por la OCDE, para evitar la doble imposición de cargas tributarias en las transacciones transfronterizas.

La Autora: Abogada por la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. Máster en Práctica Jurídica Empresarial por el Centro de Estudios Garrigues y la Universidad Antonio de Nebrija de Madrid. Cursando el Doctorado Garrigues – Nebrija en Derecho. Profesora de Derecho Mercantil y de Derecho Tributario de la Carrera de Derecho en la Facultad de Jurisprudencia y, de Derecho Comercial de la Carrera de Ingeniería Comercial en la Facultad de Economía, de la Universidad Católica de Santiago de Guayaquil. Socia del Estudio Jurídico Izquierdo & Castro desde el 2010.

Contenido

1. Medidas internas respecto de la deducción de intereses y gastos financieros pagados en el exterior
2. Legislación en materia de Precios de Transferencia y las medidas internas implementadas respecto de la deducción de intereses y gastos financieros pagados en el exterior a partes relacionadas
3. La deducción de gastos financieros pagados al exterior según el reglamento para la aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario.
4. Interpretación jurisprudencial de las limitaciones a la deducción de gastos financieros pagados al exterior
5. Reformas introducidas por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su Reglamento
6. Conclusiones
7. Bibliografía

La globalización, la realización de transacciones económicas a nivel internacional, y la interacción de diversas legislaciones tributarias (que no tomaban en cuenta los impactos fiscales que las normas internas podían causar en las transacciones transfronterizas), provocaron la afectación de los contribuyentes al permitir que este tipo operaciones tuvieran una mayor tributación y carga fiscal que las realizadas a nivel interno.

En busca de promover el comercio exterior, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico –en adelante, OCDE–,

elaboró un Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición, a efectos de procurar que los países suscribieran tratados internacionales que permitan que las transacciones transfronterizas tributarán de la misma forma en la que tributaría una operación interna, “eliminando la doble imposición, de suerte que se minimicen los perjuicios al comercio y las dificultades al crecimiento económico sostenido, afirmando a la vez su derecho soberano a establecer sus propias normas impositivas”¹.

Sin embargo, la suscripción de este tipo de convenios, aunque en ciertos casos ha cumplido su propósito, también ha provocado que en algunas situaciones las rentas derivadas de transacciones internacionales no fueran gravadas en ninguno de los países contratantes, quedando desprotegida la soberanía impositiva de dichos países. Es decir, en muchos casos, desaparece la doble imposición de tributos y es sustituida por una doble exención o una imposición inferior a la ordinaria.

Por ello, y a pedido de los ministerios de hacienda del G20, la OCDE desarrolló un “Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, -en adelante, Plan Beps-, en el que “1) se identifican las acciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, 2) se establecen plazos para poner en marcha estas acciones y, 3 se identifican los recursos necesarios y la metodología para poner en marcha estas acciones”².

La cuarta acción del Plan Beps señala la necesidad de “limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros”³.

La finalidad de esta acción es, precisamente, que los países incluyan en sus legislaciones internas normas que impidan la erosión de

1. *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*” página 11.

2. *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*” página 13.

3. *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*” página 20.

la base imponible a través de la utilización de deducciones por gastos financieros, ya que el informe de este plan ha revelado que actualmente el uso de deuda entre entidades vinculadas, y con terceros, ha permitido la deducción excesiva de intereses. Como solución a este problema, la OCDE ha señalado que es indispensable establecer limitaciones a las deducciones de gastos financieros excesivos.

De igual manera, el Plan Beps señala que, a fin de hacer efectiva esta acción, “se establecerán orientaciones sobre precios de transferencia con respecto a la fijación de precios de las transacciones financieras vinculadas”⁴.

A partir del año 2008, y con la publicación de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, se implementaron por primera vez en el país normas de carácter orgánico respecto a la aplicación del principio de plena competencia, de precios de transferencia y de limitaciones a las deducciones de gastos financieros incurridos entre partes relacionadas.

Sin embargo, estas limitaciones no han tenido la aplicación esperada, ni la determinada en la Ley de Régimen Tributario, en adelante, LORTI. Por el contrario, las medidas internas implementadas para evitar la erosión de la base imponible a través de la deducción de gastos financieros, fueron interpretadas de forma extensiva por los Tribunales de lo Contencioso Tributario y por la Sala Especializada de la Corte Nacional de Justicia, llevando dicha limitación prácticamente, a la eliminación de la deducción de intereses pagados por créditos concedidos entre partes relacionadas.

Adicionalmente, y como si la interpretación jurisprudencial que se dio a las limitaciones de deducción de gastos financieros no fuera una medida bastante dura para los sujetos pasivos, el 29 de Diciembre del 2014, mediante Registro Oficial Suplemento 405, se publicó la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y, posteriormente, su Reglamento, a través de los cuales se establece un régimen tributario más severo para las operaciones realizadas entre partes vinculadas.

Mediante esta nueva normativa se reforman la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, así como su Reglamento de Aplicación, y se introducen presunciones legales respecto de la naturaleza de los créditos concedidos entre partes relacionadas, lo que conlleva no solo la imposibilidad de deducir los gastos financieros generados entre partes relacionadas, sino la tributación del préstamo mismo.

Sin duda alguna, las recientes reformas legislativas generan una incorrecta implementación del Plan Beps, y crean una doble imposición, contraviniendo los principios promovidos por la OCDE.

El objetivo del presente artículo es exponer y analizar la influencia de la **acción No. 4** del Plan Beps en las medidas internas introducidas en el Ecuador, respecto a la deducción de intereses generados por préstamos entre partes relacionadas⁵, así como su efectividad y concordancia con el Modelo de Convenio implementado por la OCDE, para evitar la doble imposición de cargas tributarias en las transacciones transfronterizas⁶.

4. *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*” página 20.

5. *No es materia del presente estudio la deducción de intereses respecto de los créditos externos contraídos por instituciones del sistema financiero, ni la deducción de gastos financieros derivados de los créditos externos concedidos por instituciones del sistema financiero a favor de sujetos pasivos residentes en el Ecuador.*

6. *(*) No es materia del presente estudio la deducción de intereses respecto de los créditos externos contraídos por instituciones del sistema financiero, ni la deducción de gastos financieros derivados de los créditos externos concedidos por instituciones del sistema financiero a favor de sujetos pasivos residentes en el Ecuador.*

Por ello, es preciso analizar: Las medidas internas respecto de la deducción de intereses y gastos financieros pagados en el exterior; La legislación en materia de Precios de Transferencia y las medidas internas implementadas respecto de la deducción de intereses y gastos financieros pagados en el exterior a partes relacionadas; La deducción de gastos financieros pagados al exterior según el Reglamento para la Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario; La

interpretación jurisprudencial de las limitaciones a la deducción de gastos financieros pagados al exterior; Las reformas introducidas por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y su Reglamento; y, sus efectos, tanto en los casos en que la sociedad domiciliada en Ecuador otorga un préstamo a una de sus partes relacionadas domiciliadas en el extranjero, como en los casos en que la sociedad domiciliada en Ecuador recibe un préstamo por parte de las mismas.

1. MEDIDAS INTERNAS RESPECTO DE LA DEDUCCIÓN DE INTERESES Y GASTOS FINANCIEROS PAGADOS EN EL EXTERIOR

La Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno dispone que los intereses pagados por los sujetos pasivos pueden ser deducidos de la base imponible del Impuesto a la renta, siempre que fueran producto de deudas contraídas con motivo del giro del negocio, es decir, siempre que se cumpla con la regla general, que dispone que para que los gastos y costos sean deducibles deben haberse efectuado con el propósito de obtener, mantener y/o mejorar los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos.

Además, cuando los intereses y gastos financieros sean pagados en el exterior, la norma dispone que también será requisito indispensable para su deducción que se efectúe la retención en la fuente, si lo pagado constituye para el beneficiario un ingreso gravable en el Ecuador⁷. Por lo tanto, el contribuyente domiciliado en el Ecuador deberá actuar como agente de retención al pagar los intereses que se deriven del crédito externo concedido a él⁸.

A partir de la entrada en vigencia de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en

el Ecuador, se establecieron limitaciones y requisitos adicionales a la deducción de los gastos financieros pagados en el exterior.

En la actualidad, para que los intereses pagados en el extranjero puedan ser deducidos, se debe cumplir con la regla general establecida respecto al crédito: A) Obtener el registro de crédito externo y de sus pagos el Banco Central⁹; y B) Realizar la retención en la fuente del Impuesto a la Renta, sobre los intereses pagados.

La Junta Monetaria del Banco Central (cuyas funciones actualmente son ejercidas por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera) ha regulado el registro de dichos préstamos, y ha señalado que será indispensable que el deudor, dentro de los 45 días calendario contados a partir de la fecha del desembolso, solicite a través del respectivo formulario institucional, tal registro, adjuntando los siguientes documentos:

- “El instrumento representativo del crédito que confirme la existencia de la obligación y que deberá incluir las condiciones financieras,

7. Artículo 13 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

8. Artículo 48 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

9. Artículo 10 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

en especial plazo, moneda, monto, tasa de interés, forma de pago y destino;

- La declaración juramentada, rendida ante Notario Público o ante Juez competente, por el representante legal de la compañía o por la persona natural que contrató el crédito externo, sobre la existencia tanto del acreedor como de la obligación;
- La Tabla de amortización o de pagos, según corresponda; y,
- Los documentos que demuestren:
 - La acreditación a una cuenta bancaria del deudor en el país, a través de una transferencia desde el exterior o un cheque girado contra un banco del exterior.
 - En el caso de créditos de instituciones financieras del exterior destinados a financiar importaciones, copia de la Declaración Aduanera Única aceptada por la Corporación Aduanera Ecuatoriana.
 - Cuando los recursos del crédito externo financien operaciones de pre embarque, se acompañará copia de la nota de pedido y el mensaje swift de la transferencia a favor del exportador en el exterior.
 - Cuando el prestamista cancele a nombre del deudor nacional obligaciones con el exterior, se requerirá el mensaje swift de la transferencia de los recursos a favor del beneficiario; la fecha de desembolso se considerará la fecha de dicha transferencia; y,

- Si se trata de capitalización de intereses, certificación escrita emitida por el acreedor en la que conste monto, período y fecha de la capitalización de los intereses”¹⁰.

De igual manera, y en concordancia a lo señalado en la LORTI, la Junta Monetaria del Banco Central dispuso que “los deudores privados que hayan registrado sus créditos externos en el Banco Central del Ecuador estarán obligados a registrar en un plazo máximo de 45 días contados a partir de la fecha de pago, las cancelaciones anticipadas y los pagos efectuados a los acreedores externos por la deuda contratada. Dichos pagos deberán realizarse a través del sistema financiero ecuatoriano”¹¹.

En virtud de toda la documentación que se exige para el registro del crédito externo, prácticamente se obliga al sujeto pasivo a demostrar la existencia del préstamo, como paso previo para poder deducir los intereses que se paguen en virtud del mismo. Por otro lado, la obligación de registro de los pagos del crédito externo permite al Banco Central, y la Administración Tributaria, comprobar las condiciones del mismo, y la realidad del gasto.

Por último, también se limitó la deducción de los gastos financieros a la tasa autorizada por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera del Banco Central, es decir, que solo son deducibles los intereses en la parte que no excedan de la misma¹². Dicha limitación conlleva a que, en la práctica, los intereses se deduzcan solo en la porción que no exceda de la tasa de mercado.

10. Artículo 2 de la Sección Segunda de la Codificación de las Regulaciones de la Junta Monetaria del Banco Central, denominada “Créditos Externos al Sector Privado”.

11. Artículo 3 de la Sección Segunda de la Codificación de las Regulaciones de la Junta Monetaria del Banco Central, denominada “Créditos Externos al Sector Privado”.

12. Artículo 30 del Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno.

2. LEGISLACIÓN EN MATERIA DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA Y LAS MEDIDAS INTERNAS IMPLEMENTADAS RESPECTO DE LA DEDUCCIÓN DE INTERESES Y GASTOS FINANCIEROS PAGADOS EN EL EXTERIOR A PARTES RELACIONADAS

Con la publicación de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador y al reformarse la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, por primera vez se introdujeron en el país normas, de carácter orgánico, que regulan de forma expresa los “Precios de Transferencia”, las partes relacionadas, y las operaciones vinculadas¹³.

En virtud de la reforma señalada se agregó a la LORTI la sección denominada “De los Precios de Transferencia”, cuyo primer artículo dispone que: “Se establece el régimen de precios de transferencia orientado a regular con fines tributarios las transacciones que se realizan entre partes relacionadas, en los términos definidos por esta Ley, de manera que las contraprestaciones entre ellas sean similares a las que se realizan entre partes independientes”.

Para aplicarlo la ley ha facultado a la Administración Tributaria para realizar ajustes fiscales cuando no se cumpla con el principio de plena competencia, a través del cual se dispone que deberán integrarse a la base imponible las rentas que no hubieren sido sometidas a imposición, cuando las transacciones entre partes relacionadas registran precios distintos de los de mercado.

En consecuencia, el régimen de precios de transferencia no es otra cosa que la implementación de normas que permiten que la Administración tributaria verifique el cumplimiento del principio de plena competencia, en las transacciones realizadas entre partes relacionadas, esto es, que se realicen a precio de mercado. El precio de mercado es aquel que pactarían, en condiciones normales, partes independientes.

Por lo tanto, sólo cuando el Sujeto Activo verifica que una transacción entre partes relacionadas ha sido realizada por un precio distinto del de mercado, puede aplicarse un ajuste, para modificar la declaración del contribuyente e integrar a la base imponible la diferencia entre el valor declarado y el de mercado.

Sin embargo, como en Ecuador sólo es posible deducir los intereses en la medida en que no excedan de la tasa de interés autorizada por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera¹⁴ del Banco Central¹⁵, un ajuste respecto al monto de los intereses a deducir no parece posible ni necesario.

No obstante, además de las limitaciones establecidas a la deducción de gastos financieros en virtud de la tasa de interés pactada, también se

13. Hasta el año 2007 no existía normativa con rango de ley sobre la regulación de precios de transferencia y las atribuciones que, en virtud de éstos, tenía la Administración Tributaria. Sin embargo, a través del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario vigente a la época sí señalaba quienes podían considerarse como partes “partes relacionadas”, establecía la obligación que tenían los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta de presentar el Anexo y el Informe Integral de Precios de Transferencia, referente a sus transacciones con sujetos vinculados y contemplaba el principio de plena competencia, a la vez que establecía los criterios de comparabilidad y los métodos para aplicar el principio de plena competencia¹⁴, actualmente es la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera del Banco central la que ejerce las funciones que, en su momento ostentaba la Junta Monetaria y el Directorio del Banco Central.

14. Actualmente es la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera del Banco central la que ejerce las funciones que, en su momento ostentaba la Junta Monetaria y el Directorio del Banco Central.

15. Esto provoca que los intereses deducibles sean siempre aquellos derivados de la tasa de mercado.

han impuesto condiciones relativas al porcentaje de endeudamiento entre partes vinculadas; por ello, es indispensable analizar los lineamientos fijados en nuestra legislación para determinar partes relacionadas.

La normativa dispone que se consideran como partes vinculadas:

1. **Por la participación en el capital, control o administración:** “A las personas naturales o sociedades, domiciliadas o no en el Ecuador, en las que una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, administración, control o capital de la otra; o en las que un tercero, sea persona natural o sociedad domiciliada o no en el Ecuador, participe directa o indirectamente, en la dirección, administración, control o capital de éstas”¹⁶. El Reglamento para la aplicación de la LORTI señala los porcentajes mínimos de participación que deben existir para que las personas que se enmarcan en esta descripción se consideren partes relacionadas¹⁷;
2. **Por el régimen impositivo extranjero:** “A los sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en Paraísos Fiscales”¹⁸.

A través de la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052, publicada en el Registro Oficial Suplemente No. 430 el 03 de febrero del 2015, el Servicio de Rentas Internas –en adelante, SRI¹⁹– expidió “las normas que establezcan paraísos fiscales, regímenes fiscales preferentes y regímenes o jurisdicciones de menor imposición”, mediante la cual se emitió la lista de aquellas jurisdicciones consideradas como paraísos fiscales (87 en total)²⁰, y los criterios bajo los cuales una jurisdicción de menor imposición tendría el mismo tratamiento que un paraíso fiscal.²¹

3. **Por el volumen de transacciones entre las partes:** “Cuando una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el Ecuador, realice el 50% o más de sus ventas o compras de bienes, servicios u otro tipo de operaciones, con una persona natural o sociedad, domiciliada o no en el país. Para la consideración de partes relacionadas bajo este numeral, la Administración Tributaria deberá notificar al sujeto pasivo, el cual, de ser el caso, podrá demostrar que no existe relacionamiento por dirección, administración, control o capital”²².

Con esta norma, se establece una vinculación en virtud de las relaciones comerciales de los sujetos pasivos, alejándose nuestra

16. Artículo innumerado de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

17. “Art. 4.- Partes relacionadas.- Con el objeto de establecer partes relacionadas, a más de las referidas en la Ley, la Administración Tributaria con el fin de establecer algún tipo de vinculación por porcentaje de capital o proporción de transacciones, tomará en cuenta, entre otros, los siguientes casos:

1. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de fondos propios en otra sociedad.
2. Las sociedades en las cuales los mismos socios, accionistas o sus cónyuges, o sus parientes hasta el cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad, participen directa o indirectamente en al menos el 25% del capital social o de los fondos propios o mantengan transacciones comerciales, presten servicios o estén en relación de dependencia.
3. Cuando una persona natural o sociedad sea titular directa o indirectamente del 25% o más del capital social o de los fondos propios en dos o más sociedades (...).”

18. Artículo innumerado de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

19. La Administración Tributaria Central, a la que corresponde el Impuesto a la Renta, es ejercida por El Servicio de Rentas Internas.

20. Artículo 2 de la Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000052 del SRI.

21. “Art. 4.- Jurisdicción de menor imposición.- Tendrán el mismo tratamiento de paraíso fiscal, aquellas jurisdicciones cuya tasa efectiva de impuesto sobre la renta o impuestos de naturaleza idéntica o análoga sea inferior a un sesenta por ciento (60%) a la que corresponda en el Ecuador sobre las rentas de la misma naturaleza de conformidad con la Ley de Régimen Tributario Interno, durante el último período fiscal, según corresponda”.

22. Numeral cuarto del Artículo 4 del Reglamento para la Aplicación a la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

legislación de lo considerado por la OCDE como partes vinculadas, según su Guía de Precios de Transferencia; y, aunque es posible demostrar que no existe una vinculación societaria, se invierte la carga de la prueba sin ninguna justificación razonable.

4. Por designación del Sujeto Activo:

Aquellos sujetos que la Administración Tributaria determine como relacionados, ya que no existe una lista taxativa. La propia norma dispone que “para establecer la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre contribuyentes, la Administración Tributaria atenderá de forma general a la participación accionaria u otros derechos societarios sobre el patrimonio de las sociedades, los tenedores de capital, la administración efectiva del negocio, la distribución de utilidades, la proporción de las transacciones entre tales contribuyentes, los mecanismos de precios usados en tales operaciones”, dejando así abierta la posibilidad de que el sujeto activo determine otros casos en los que las partes se podrían considerar como vinculadas; y,

5. Por presunción: Aquellas partes que el SRI presuma como vinculadas. La disposición permite que se establezca una presunción cuando una transacción entre dos sujetos no se realice a valor de mercado, al señalar que “la Administración Tributaria podrá establecer partes relacionadas por presunción cuando las transacciones que se realicen no se ajusten al principio de plena competencia”.

Como puede apreciarse, la normativa deja a criterio de la Administración Tributaria la determinación de quienes pueden ser consideradas partes relacionadas.

Permitir que el sujeto activo por presunción, sin ningún tipo de parámetros preestablecidos en la ley, pueda considerar que ciertas personas son partes vinculadas implica que, a través de

actos administrativos, y de forma discrecional, se puedan determinar elementos esenciales del tributo, lo que contraviene el principio de reserva legal y el principio de actos reglados que rige la actuación de la función pública.

La Corte Constitucional, en Resolución 18, publicada en el Registro Oficial Suplemento 743 del 11 de Julio del 2012, dicta la Sentencia No. 018 - 12 - SIN - CC, dentro del Caso No. 0008 -10 - IN, y en ella, al referirse al Principio de Legalidad, expresa lo siguiente:

“(…) Decir que no debe existir tributo sin ley significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y por tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria. Y al decir elementos y supuestos, quiero significar que es la ley la que debe definir los hechos imponible en su acepción objetiva y también en la esfera subjetiva, o sea, cuáles son los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer. Debe ser la ley la que debe establecer el objeto y la cantidad de la prestación, es decir, el criterio con que debe evaluarse la materia imponible, para aplicar luego el impuesto en un monto determinado y, es también la ley la que debe definir este monto”.

(…) Al respecto, la doctrina es precisa al señalar que “en los casos en que la propia ley contempla que su normativa sea completada por una fuente secundaria, la ley debe prever con suficiente determinación los límites dentro de los cuales ha de moverse la fuente secundaria, de manera que el tributo pueda decirse establecido “con arreglo a la ley”. No son admisibles las habilitaciones “en blanco”, sino que la intervención del reglamento ha de producirse “en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad. Generalmente, lo que se remite a la fuente secundaria es la decisión sobre aplicar o no un tributo previamente regulado en la Ley o bien el establecimiento o modificación de su cuantía. En este caso, dicha cuantía debe estar predeterminada dentro de límites precisos susceptibles de ser controlados...”.(...)”

Es claro que de acuerdo al criterio de la propia Corte Constitucional, la norma que permite que el Servicio de Rentas Internas “presuma” o “determine” (sin parámetros preestablecidos) quienes son partes relacionadas, podría ser inconstitucional, al habilitar a la Administración Tributaria para aplicar un régimen de forma discrecional, a pesar de que, de acuerdo a nuestro sistema jurídico, los actos y actuaciones de los servidores e instituciones públicas son eminentemente regladas²³, en el ejercicio de sus facultades.

Esta facultad de discrecionalidad conferida al sujeto activo crea una preocupante inseguridad jurídica, y la falta de “reglas claras del juego” implica la creación de un sistema jurídico en el que el régimen de precios de transferencia podría aplicarse a “cualquiera”, incluso a partes independientes, bajo presunciones como las señaladas previamente.

Como mencioné anteriormente, esto es un tema importante a la hora de establecer qué gastos financieros pueden ser deducidos de la base imponible del impuesto a la renta ya que, el artículo 10 de la LORTI fija mayores limitaciones y requisitos para la deducción de intereses, cuando estos sean consecuencia de créditos externos suscritos entre partes relacionadas, al disponer lo siguiente:

“(…) Para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades. Tratándose de personas naturales, el monto total de créditos externos no deberá ser mayor al 60% con respecto a sus activos totales. Los intereses pagados respecto del exceso de las relaciones indicadas, no serán deducibles (…)

Por lo tanto, es posible deducir gastos financieros pagados al exterior si el crédito y los pagos se registran en el Banco Central pero con dos limitaciones. La primera, respecto al monto de los intereses, al sólo ser deducible la porción de gastos financieros que no excedan la tasa autorizada por la Junta de Política y Regulación Monetaria y Financiera del Banco Central. La segunda, respecto al volumen de endeudamiento, ya que si los préstamos otorgados por sus partes vinculadas domiciliadas en el exterior exceden del 300% del patrimonio o del 60% de activos, según el caso, los intereses pagados sobre el excedente no serán deducibles.

Los requisitos y limitaciones establecidos a las deducciones de intereses y gastos financieros impiden que exista un “excesivo gasto financiero” que erosione la base imponible del impuesto a la renta.

23. Resolución Obligatoria No. 2 (R.O. 678; 25-IX-78).

3. LA DEDUCCIÓN DE GASTOS FINANCIEROS PAGADOS AL EXTERIOR SEGÚN EL REGLAMENTO PARA LA APLICACIÓN A LA LEY ORGÁNICA DE RÉGIMEN TRIBUTARIO

Como se ha señalado, la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno establece limitaciones respecto de la deducción de gastos financieros pagados al exterior a partes relacionadas.

Sin embargo, el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, al regular dicha disposición, modifica lo señalado en el artículo citado previamente y extiende la restricción de la deducción al “endeudamiento externo” total, al disponer lo siguiente:

“Art. 30.- Deducción por pagos al exterior.- (II) Intereses por créditos del exterior.- (...) Para créditos del exterior, con partes relacionadas, además se deberán cumplir las siguientes condiciones:

- Para las sociedades, serán deducibles los intereses generados por sus créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y su patrimonio no exceda del 300%.
- Para las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, serán deducibles los intereses generados por sus créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y los activos totales no exceda del 60%.
- Para las sucursales extranjeras, serán deducibles los intereses generados por créditos del exterior, siempre que la relación entre el total del endeudamiento externo y el patrimonio asignado no exceda del 300%.

No se considerarán créditos externos los recibidos de sus casas matrices.

En caso de que las relaciones de deuda, antes indicadas, excedan el límite establecido al momento del registro del crédito en el Banco Central, no será deducible la porción del gasto generado sobre el exceso de la relación correspondiente, sin perjuicio de la retención en la fuente de Impuesto a la Renta sobre el total de los intereses.

Los sujetos pasivos procederán a la correspondiente reliquidación del impuesto, sin perjuicio de la facultad determinadora de la Administración Tributaria cuando la relación de endeudamiento se modifique.

Se entenderá como endeudamiento externo, el total de deudas contraídas con personas naturales y personas jurídicas del exterior (...). ”

Por lo anterior, la limitación respecto al valor del crédito externo deja de ser para préstamos entre partes relacionadas y, a través del Reglamento, pasa a ser una limitación de carácter general a la deducción de intereses de cualquier préstamo que se realice en el extranjero.

Lo expuesto contraviene el principio de reserva legal que determina que “las leyes tributarias determinarán el objeto imponible, los sujetos activo y pasivo, la cuantía del tributo o la forma de establecerla, las exenciones y deducciones”²⁵.

23. Artículo 4 del Código Orgánico Tributario vigente.

4. INTERPRETACIÓN JURISPRUDENCIAL DE LAS LIMITACIONES A LA DEDUCCIÓN DE GASTOS FINANCIEROS PAGADOS AL EXTERIOR

Como se señaló anteriormente, el Reglamento para la Aplicación a la Ley de Régimen Tributario Interno difiere de lo dispuesto en la propia Ley. Por lo tanto, lo procedente hubiera sido que tanto los Tribunales Distritales de lo Contencioso Tributario, como las Salas Especializadas de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, aplicaran únicamente las limitaciones previstas en la Ley y no las del reglamento, a fin de respetar los principios rectores del Régimen Tributario Ecuatoriano²⁵, consagrados en el Código Tributario y en la Constitución.

Sin embargo, a la hora de aplicar esta normativa los Órganos Jurisdiccionales no se pronunciaron sobre a la legalidad de las limitaciones a las deducciones establecidas a través del reglamento.

Por el contrario, han dado a la normativa de precios de transferencia, y de deducción de gastos financieros entre partes relacionadas, una interpretación extensiva que ha provocado inseguridad jurídica y genera una doble imposición.

Así, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia del Ecuador, al resolver el caso No. 271-2010, dentro del Expediente de Casación 271, publicado en el Registro Oficial Suplemento 271 el 13 de Febrero del 2015, se pronuncia respecto a la deducción de intereses derivado de un préstamo entre partes relacionadas, y señala:

“(...) Sobre la Glosa Intereses y Comisiones al exterior por USD \$ 43.770.069,22 la sentencia aplica acertadamente el Art. 17 del Código Tributario, que prevé el principio de realidad

económica y que la sentencia señala que, el conflicto se retrotrae a establecer si los valores registrados por la compañía bajo el concepto de préstamos son tales o si efectivamente es una provisión de fondos, como sostiene la Administración Tributaria y al ser el asunto del litigio es obligación de la Administración de Justicia, determinar la verdadera esencia económica que subyace tras los fingidos contratos de préstamos en que se basan los gastos de intereses que fueron glosados (...).

(...) La sentencia incluso reconoce que, nadie tiene la obligación de escoger el camino más gravoso para sus intereses y que es posible escoger formas jurídicas que, tributariamente resulten más beneficiosas, pero destaca que la conducta del contribuyente no debe consistir en eludir la obligación mediante el uso de formas jurídicas inadecuadas: lo contrario significaría propiciar el abuso del derecho, lo cual es posible corregir a través de la aplicación del principio de realidad económica o prevalencia de la sustancia económica sobre las formas jurídicas.

(...) En cuanto a la Glosa de Subcapitalización, la Administración Tributaria sostiene que, cuando el financiamiento proviene de una compañía relacionada, constituye una provisión de fondos o aporte de capital que debe registrarse en la contabilidad como un aumento de capital y no como un préstamo que genere gastos por concepto de intereses; señala que, la Administración Tributaria no se opone a que la empresa vinculada ecuatoriana necesite y reciba un financiamiento de parte del grupo económico al que pertenece, la objeción del Servicio de Rentas Internas es que si el grupo económico inyecta liquidez a su empresa

25. *El régimen tributario se rige por los principios de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad, irretroactividad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria. Artículo 5 del Código Orgánico Tributario vigente. Artículo 300 de la Constitución del Ecuador.*

vinculada para el giro de sus operaciones, ese financiamiento debería hacérselo a través de los mecanismos societarios y contables normales, como un aumento de capital que incremente su patrimonio, lo cual será retribuido al grupo a través de los dividendos o utilidades que ésta produzca sin embargo para que la base imponible sea menor y para evitar el pago del 25% de impuesto a la renta sobre las utilidades se celebró un contrato de préstamo; ocurriendo una financiación entre sociedades vinculadas que da lugar a transferencias de bases imponibles hacia otras jurisdicciones fiscales, con la consiguiente pérdida recaudatoria para el Estado de la residencia de la sociedad prestataria. Señala que la Administración ha calificado al supuesto préstamo y a los intereses pagados como simulación pues sostiene que no se trata de una operación crediticia sino de una provisión de fondos del grupo económico a favor de su vinculada en el Ecuador, que debió ser considerada como un aumento de capital.

(...) C) En relación al problema jurídico de la glosa de Intereses y Comisiones al Exterior ya que se trataba de compañías relacionadas que no podrían beneficiarse de la deducción respectiva, esta Sala observa que la apreciación del Tribunal A quo, respecto a la figura de Provisión de Fondos, es la correcta.

D) Respecto al problema jurídico de la deducción de intereses y costos financieros provenientes de créditos externos para beneficiarse de la deducción de intereses y costos financieros provenientes de créditos externos, el contribuyente debe cumplir estrictamente con lo que establecen las leyes de la materia; (...) El Tribunal A-quo en su sentencia ratifica que se trata de la figura de provisión de fondos entre empresas vinculadas y, al existir fallos emitidos por esta Sala respecto al principio de realidad económica, esta Sala Especializada considera que no ha existido aplicación indebida, no aplicación y equivocada aplicación de los artículos referidos ya que el Tribunal A quo al aplicar lo establecido en las leyes de la materia ha actuado conforme a derecho (...).

En el mismo sentido ha fallado la Sala Especializada de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional de Justicia, al resolver el caso No. 226-2009, mediante Expediente 226, publicado en el Registro Oficial Suplemento 368 el 23 de Noviembre del 2012. En este caso la Sala ratifica la glosa mediante la cual el SRI desconoció los gastos financieros pagados entre partes relacionadas, por considerar que, al tratarse de partes vinculadas no correspondía conceder un crédito sino aumentar el capital, lo que conllevó a que los intereses pagados sean considerados dividendos, los cuales no son deducibles.

Para fundamentar su actuación, el Tribunal mencionado ha señalado lo siguiente:

“(...) SEGUNDO.- la Empresa multinacional S.A, aportó capital bajo la figura de préstamo a la actora de este juicio, la cual de ese modo pudo deducir intereses; que de ese modo se logró una base imponible menor; que la Administración en el caso en discusión, no lo ha calificado de elusión sino de simulación; que sí es posible calificar la intención jurídica de las personas que intervienen en un negocio, así como las verdaderas relaciones económicas que existen entre las partes con independencia de las formas jurídicas que utilicen; que no se trata de un caso de economía de opción; que de los informes periciales, se infiere que no se trató de un préstamo, sino de una provisión de fondos y que se ha incurrido en indebida valoración de la prueba.

(...) SEPTIMO.- No procede en el caso, aludir a cuestiones inherentes a la economía de opción, a la elusión permitida, ni menos a normas posteriores a que se suscitara el caso objeto de discrepancia, que inducirían a un entendimiento distinto del inciso transcrito. En mérito de las consideraciones expuestas, habiéndose infringido el art. 17 inciso segundo del Código Tributario, la Sala de lo Contencioso Tributario de la Corte Nacional, Administrando Justicia, en nombre del Pueblo Soberano del Ecuador, y por autoridad de la Constitución y las Leyes de

la República, casa la sentencia de 31 de marzo del 2009 expedida por la Segunda Sala del Tribunal Distrital de lo Fiscal No. 1 y reconoce la legitimidad de la Resolución impugnada (...).

Al respecto, es importante analizar la actuación de la Administración Tributaria ratificada en estos fallos, ya que este criterio contraviene las disposiciones del Régimen de Precios de Transferencia y distorsiona la finalidad y ámbito de aplicación del principio de plena competencia en base al cual, por regla general, los ajustes solo pueden efectuarse cuando la operación no se realiza a precio de mercado y con el fin de corregir dicha diferencia, e integrar a la base imponible el valor del ajuste, por el que no se tributó.

En otros términos, el principio de plena competencia lo que permite es que el Sujeto Activo realice actos de determinación tendientes a verificar que las transacciones entre partes relacionadas se hayan realizado a precio de mercado, al conceptualizarlo de la siguiente manera: “Principio de plena competencia.- Para efectos tributarios se entiende por principio de plena competencia aquel por el cual, cuando se establezcan o impongan condiciones entre partes relacionadas en sus transacciones comerciales o financieras, que difieran de las que se hubieren estipulado con o entre partes independientes, las utilidades que hubieren sido obtenidas por una de las partes de no existir dichas condiciones pero que, por razón de la aplicación de esas condiciones no fueron obtenidas, serán sometidas a imposición”²⁶.

El Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la Doble Imposición también consagra el principio de plena competencia, al disponer en el artículo 9 que “(cuando)... dos empresas (asociadas) estén, en sus relaciones comerciales o

financieras, unidas por condiciones aceptadas o impuestas que difieran de las que serían acordadas por empresas independientes, los beneficios que habrían sido obtenidos por una de las empresas de no existir dichas condiciones, y que de hecho no se han realizado a causa de las mismas, podrán incluirse en los beneficios de esa empresa y someterse a imposición en consecuencia”.

Este artículo se ha constituido como fundamento indispensable de los convenios fiscales bilaterales entre países miembros de la OCDE y entre un número cada vez mayor de países no miembros, como Ecuador.

Sin embargo, el principio de plena competencia no surte, en Ecuador, el efecto de limitar o impedir que se produzca una doble imposición, llegando a aplicar el régimen de precios de transferencia en los casos en los que no ha existido diferencia entre el valor de mercado y el pactado en las operaciones vinculadas.

Esta aplicación del articulado citado se aleja del alcance que la propia OCDE le ha dado, ya que en el informe y comentarios al Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición, ha manifestado que “las disposiciones de este apartado solo son aplicables cuando se hayan convenido o impuesto condiciones especiales entre las dos empresas no será admisible la rectificación de la contabilidad de las empresas asociadas si las operaciones entre ellas se han producido en condiciones de plena competencia”²⁷.

En concordancia, doctrinariamente también se ha reconocido que “para que las provisiones nacionales permitan los ajustes de beneficios cuando existan interconexiones entre sociedades, o ejerzan influencia, en las leyes societarias, los ajustes establecidos por el

26. *Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.*

27. *Página 191 de la octava edición de la versión abreviada de la publicación titulada “Modelo de convenio tributario sobre la renta y el patrimonio” Esta versión abreviada incluye el texto del Modelo de convenio tributario tal como podía leerse el 22 de julio de 2010, pero sin notas históricas, la lista detallada de los convenios tributarios concluidos entre los países miembros de la OCDE y los informes de base que se incluyen en el volumen II de la versión íntegra no se reproducen en esta versión.*

art. 9 Mod. CDI podrán ser practicados sólo cuando tales interconexiones sean la causa de condiciones especiales realizadas o impuestas, además de acordes al principio de libre competencia, por tanto interconexión bajo la normativa societaria no es suficiente para rehacer las cuentas”²⁸.

Esta corrección entre el valor de la transacción y el de mercado, modifica la asignación de beneficios imposables dentro de un grupo multinacional a efectos fiscales, y es conocida como ajuste primario²⁹. Por lo tanto, solamente cuando la Administración Tributaria detecte que las transacciones registradas en la contabilidad del sujeto pasivo reflejen que las mismas no se basan en el principio de libre competencia, podrá ésta efectuar dicha corrección.

Sin embargo, el ajuste primario no altera el hecho de que el excedente de utilidad correspondiente al ajuste no es compatible con el resultado que se hubiera obtenido si las operaciones vinculadas se hubieran realizado en condiciones de plena competencia. Para que el reparto efectivo de utilidades sea conforme con el ajuste primario se realiza el ajuste secundario, en virtud del cual el excedente de utilidad resultante del ajuste primario se trata como si hubiese sido transferido, de una u otra forma, y, en consecuencia, estuviese sujeto a imposición.

El ajuste secundario, como expone Calderón Carrero y Martín Jiménez, “se plantea normalmente en relación con la calificación fiscal del exceso de renta que figura en la contabilidad de una entidad vinculada en relación con la que se considera que hubiese procedido de

haberse obtenido y pagado en condiciones de plena competencia de acuerdo con el ajuste primario realizado por las autoridades fiscales de un determinado país. Por tanto, el ajuste secundario procedería realizarlo por las autoridades fiscales de un determinado Estado, eventualmente únicamente sobre la persona o entidad vinculada que ha recibido un beneficio en exceso de acuerdo con lo establecido en un ajuste primario realizado por una administración tributaria. Para que pueda aplicarse un ajuste secundario, debe existir una discrepancia o diferencia entre la base imponible atribuible a las personas vinculadas de acuerdo con un ajuste primario y el flujo de renta o tesorería derivado de la operación vinculada originariamente realizada”³⁰.

En consecuencia, el ajuste secundario es aquel que resulta de la aplicación de un impuesto a una operación secundaria³¹ y ésta, generalmente, adopta la forma de dividendos presuntos, de aportaciones presuntas de fondos propios o de préstamos.

No obstante, en los casos analizados, la Administración Tributaria al desconocer los intereses pagados al extranjero por los sujetos pasivos, lo que hace es un ajuste secundario. Para hacerlo fundamenta su actuación en lo señalado en el artículo 17 que dispone que “cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados; cuando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta

28. Vogel, Klaus, “On Double Taxation Conventions”, Ed.Kluwer Law, Londres, 1998, Pág. 525.

29. “El ajuste primario es el ajuste de los beneficios imposables de una sociedad realizado por una Administración tributaria de una primera jurisdicción en virtud de la aplicación del principio de plena competencia a operaciones en las que está involucrada una empresa asociada de una segunda jurisdicción tributaria”.

30. Calderón Carrero, José Manuel y Martín Jiménez, Adolfo, “Los Ajustes Secundarios en la Nueva Regulación de las Operaciones Vinculadas” revista de Contabilidad y Tributación, núm. 316, 47/2009, julio 2009, pág. 37 y 38.

31. Como señala el glosario de las Directrices de la OCDE, una operación secundaria es una operación presunta a la que proceden determinados países en virtud de su legislación interna, después de haber propuesto un ajuste primario a fin de realizar un reparto efectivo de los beneficios compatible con este ajuste primario. Las operaciones secundarias pueden tomar la forma de dividendos presuntos, de aportaciones presuntas de capital o de préstamos presuntos.

las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”.

En otros términos, el Sujeto Activo, sin realizar un ajuste primario en el que determine la existencia de valores distintos de los de mercado, llega a considerar que los créditos entre partes relacionadas no se apegan a la realidad económica sino que son operaciones que se han realizado únicamente con el fin de erosionar la base imponible. Además, llega a concluir que el capital entre vinculadas sólo puede inyectarse a través de figuras societarias, realizando así un ajuste secundario sobre el valor total de las transacciones, a pesar de no demostrar ni entrar a discutir si las mismas cumplen o no con el principio de plena competencia.

Por lo tanto, en base a la “realidad económica”, el SRI llega a concluir, de manera general, que cuando se trate de partes relacionadas, no pueden existir operaciones crediticias y, por lo tanto, desconoce los gastos financieros (la totalidad de ellos) derivados de tales créditos, negando la deducción para establecer la base imponible del Impuesto a la Renta, a pesar de que, al haberse registrado el préstamo y los pagos del capital e intereses en el Banco Central del Ecuador, se ha verificado la existencia y las condiciones del mismo, el volumen de endeudamiento que representan dichos créditos, y que los intereses se han deducido solo en la parte que no exceden de la tasa autorizada por el Banco Central.

Más preocupante que el criterio del propio sujeto activo, es que dicha opinión fue acogida por los

Tribunales de lo Contencioso Tributario y por la Corte Nacional a pesar de que, evidentemente la Administración Tributaria no aplica en forma correcta las disposiciones relativas a la deducción de gastos financieros pagados en el extranjero ni las regulaciones de precios de transferencia. Consecuentemente, los Órganos Jurisdiccionales ratifican actos administrativos dictados en contra de la normativa que expresamente permite la deducción de gastos financieros entre partes relacionadas, en los casos en que se cumplan los requisitos y con las limitaciones antes señaladas.

Por otro lado, es indispensable analizar que es posible evitar la doble imposición para el grupo multinacional, si se realizara un ajuste correlativo³². Ésta corrección correlativa consiste en el ajuste a la baja de la deuda tributaria, efectuado por la Administración tributaria de la segunda jurisdicción, de manera que la asignación de utilidades entre las dos Autoridades tributarias esté conforme con el ajuste primario realizado por el SRI y no se produzca doble imposición³³.

Es decir, cuando se efectúe un ajuste primario que eleve la deuda tributaria de la sociedad residente en un estado contratante, el otro estado podría realizar el ajuste correspondiente, a la baja, sobre el gravamen de las rentas que debían imputarse de acuerdo con el principio de libre competencia³⁴.

Sin embargo, si la otra jurisdicción no está de acuerdo con el ajuste realizado por la Administración Tributaria Ecuatoriana no estará obligada a realizar un ajuste correlativo y el grupo multinacional tributará dos veces por esa parte de los beneficios³⁵.

32. Como señala el glosario de las Directrices de la OCDE el ajuste correlativo es el ajuste de la deuda tributaria de la empresa asociada establecida en una segunda jurisdicción fiscal, efectuado por la Administración tributaria de esa jurisdicción para tener en cuenta el ajuste primario realizado por la Administración tributaria de la primera jurisdicción con el fin de obtener un reparto coherente de los beneficios entre los dos países.

33. Véase párrafo 4.32 de las Directrices de la OCDE.

34. García Prats, Fco. A. “Artículo 9 MC OCDE Empresas Asociadas” en monografía de Ruiz García, José Ramón, Calderón Carrero, José Manuel “Comentarios a los Convenios para evitar la Doble Imposición”. 2004, Cit. Pág. 559.

35. Párrafo 12 de las directrices de la OCDE.

La propia OCDE, en los Comentarios al apartado 2 del artículo 9 del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición, señala que el Estado al que se requiere un ajuste correlativo debe cumplir con esta solicitud sólo si “considera que el importe del ajuste de beneficios refleja correctamente los beneficios que se hubieran obtenido si la operación se hubiera producido en plena competencia”.

Las mismas directrices del Modelo de Convenio para Evitar la Doble Imposición establecen que los ajustes correlativos no son imperativos, con lo que se evidencia que las Administraciones tributarias no están obligadas a alcanzar un acuerdo dentro del procedimiento amistoso³⁶, y que ningún Sujeto Activo deberá efectuar un ajuste correlativo sino solo en la medida en que considere el ajuste primario justificado, tanto en principio como en lo que se refiere a su cuantía.

Sin embargo, en el caso ecuatoriano, en el que se niega la posibilidad a los sujetos pasivos de deducir los gastos financieros generados por la concesión de créditos externos entre empresas relacionadas, sin que se haya realizado previamente un ajuste primario ni se haya determinado la violación al principio de plena competencia, difícilmente la Administración

tributaria de la segunda jurisdicción donde está ubicada la sociedad vinculada extranjera acogerá el criterio del SRI y de las Cortes Nacionales, ya que implicaría que la totalidad de la operación tribute solamente en Ecuador.

Por último, es indispensable hacer hincapié en que esta interpretación y aplicación de las normas de precios de transferencia y de las disposiciones relativas a la deducción de los gastos financieros al ser reiteradas, se vuelven de obligatoria aplicación³⁷ y crean una doble imposición. Esta doble carga tributaria se genera cuando los rendimientos recibidos por la empresa extranjera se agregan a la base imponible tributando en el país de residencia; y, cuando al ser considerados como gastos no deducibles no minoran la base imponible del Impuesto a la Renta, lo que provoca una mayor carga tributaria para operaciones transfronterizas.

La doble imposición contraviene el concepto y la finalidad del Régimen de Precios de Transferencia, que busca que las operaciones entre partes relacionadas tributen de la misma forma en que lo harían las transacciones realizadas entre sujetos independientes, para crear una igualdad de condiciones en el mercado, no una desventaja a partes relacionadas.

5. REFORMAS INTRODUCIDAS POR LA LEY ORGÁNICA DE INCENTIVOS A LA PRODUCCIÓN Y PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL Y SU REGLAMENTO

Como si la interpretación de la Administración de Justicia, al negar la deducción de los intereses pagados a partes relacionadas en el extranjero, no fuera una medida bastante dura que afecta negativamente a la base imponible y perjudica gravemente la economía de los grupos multinacionales, el 29 de diciembre del 2014 se publicó en el Registro Oficial Suplemento 405 la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción

y Prevención del Fraude Fiscal, cuya finalidad era crear mayores controles y restricciones tributarias para este tipo de transacciones.

Esta ley reformó el artículo 37 de la LORTI, introduciendo la siguiente disposición: “(...) Cuando una sociedad otorgue a sus socios, accionistas, partícipes o beneficiarios, préstamos de dinero, o a alguna de sus partes relacionadas

36. Artículo 25 del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la Doble Imposición.

37. Artículo 182 del Código Orgánico de la Función Judicial, en el que se dispone que cuando un criterio ha sido ratificado tres o más veces por la Corte Nacional de Justicia, se vuelve precedente jurisprudencial obligatorio. En este caso se han citado dos fallos a manera de ejemplo.

préstamos no comerciales³⁸, esta operación se considerará como pago de dividendos anticipados y, por consiguiente, la sociedad deberá efectuar la retención correspondiente a la tarifa prevista para sociedades sobre el monto de la operación. Tal retención será declarada y pagada al mes siguiente de efectuada dentro de los plazos previstos en el reglamento y constituirá crédito tributario para la sociedad en su declaración del impuesto a la renta (...).

Así, por disposición legal, los préstamos entre partes relacionadas se consideran pagos de dividendos anticipados, por lo que, a partir de la entrada en vigencia de dicha norma, ya no es materia de discusión la deducibilidad de los gastos financieros generados como consecuencia de los créditos externos concedidos entre partes vinculadas, debido a la presunción legal no admite prueba en contrario.

Tal disposición puede producir varios y complejos efectos y conflictos, dependiendo de si el sujeto pasivo que tributa en Ecuador es el prestamista o el prestatario, los cuales se examinarán a continuación.

5.1. Cuando la sociedad domiciliada en Ecuador otorga un préstamo a una de sus partes relacionadas domiciliadas en el extranjero

En este supuesto el sujeto pasivo concede a una de sus partes relacionadas domiciliada en el extranjero un préstamo pero, en virtud de la norma citada, el valor total del capital será considerado como un pago de dividendos anticipados, lo que trae las siguientes consecuencias:

- **Efectos contables:** El capital enviado al extranjero es considerado, a efectos fiscales, una entrega de dividendos pero

contablemente no es posible asumir dicha presunción. El principio de realidad económica sobre la forma legal³⁹, en virtud del cual es obligatorio que las transacciones y operaciones se registren contablemente según su naturaleza financiera, es de obligatoria aplicación en el Ecuador, al estar consagrado en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y en el artículo 17 del Código Orgánico Tributario.

Esto conlleva un grave conflicto a la hora de registrar contablemente la transacción, ya que si se registrara como una entrega anticipada de dividendos no se estaría reflejando la realidad económica del sujeto pasivo.

- **Efectos tributarios para la sociedad residente en Ecuador (prestamista):**

Retenciones en la fuente del impuesto a la renta: La consideración de que el capital prestado es un dividendo obliga al prestamista a efectuar la retención del 22% sobre el monto total del crédito que ha concedido a la sociedad o persona natural extranjera.

Por lo tanto, y en virtud de lo dispuesto en las NIIF, parecería que lo procedente sería registrar en con cargo a la partida “cuentas por cobrar” el valor total del préstamo (incluida la retención) con crédito a “bancos” y a “retenciones en la fuente” a pesar de que posteriormente, y en virtud de la disposición legal señalada, se realice en el mes siguiente un ajuste fiscal, que implique una recalificación y cambio de asientos y partidas⁴⁰; ya que, a la hora de hacer la declaración mensual como agente de retención habrá que considerar en ella

38. La Ley no define lo que son “créditos comerciales”.

39. “Realidad económica Prima sobre la forma de las transacciones”. NIIF 1.

40. Lo que provoca una “doble contabilidad”, a la que se ve obligado el contribuyente en virtud del art. 37 de la LORTI, pues a la hora de declarar el ajuste fiscal no modifica solo valores, sino partidas y cuentas contables.

que se entregaron dividendos de forma anticipada y pagar la retención en la fuente al fisco.

Sin embargo, hay que señalar que si a nivel contable dicha operación se ha de registrar por lo que es, es decir, como un préstamo, la retención en la fuente por concepto de impuesto a la renta pierde su justificación económica, ya que se haría aun cuando la operación no genere un ingreso gravable, ni una utilidad para la prestataria extranjera.

Impuesto a la salida de divisas: Bajo la calificación de “dividendos anticipados” será obligatorio para la sociedad que otorga el préstamo pagar el Impuesto a la Salida de Divisas⁴¹, - en adelante, ISD -, sobre el valor del capital enviado al exterior en virtud del crédito concedido.

La Ley señala que están exentos del pago del ISD “los pagos realizados al exterior, por concepto de dividendos distribuidos por sociedades nacionales o extranjeras domiciliadas en el Ecuador, después del pago del impuesto a la renta, a favor de otras sociedades extranjeras o de personas naturales no residentes en el Ecuador, siempre y cuando, la sociedad o la persona natural -según corresponda- no esté domiciliada en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición”⁴².

No obstante, al ser considerado el préstamo un “pago de dividendos anticipados” no se encuentra exento del ISD, y debe pagarse el 5% sobre la suma que se transfiera al

extranjero (a partir de US\$1000.00)⁴³, lo que implicará un costo operativo para la prestamista.

- **Efectos tributarios para la parte relacionada domiciliada en el extranjero (prestataria):**

Retenciones en la fuente del impuesto a la renta: La ley dispone que la retención puede ser utilizada como crédito tributario⁴⁴ del impuesto a la renta, por parte de aquel que la soporta, pero en la práctica esto no será posible.

Las retenciones efectuadas en Ecuador solo son susceptibles de ser utilizadas como crédito tributario⁴⁵ en el exterior cuando se han efectuado sobre un ingreso que también tributa en la jurisdicción extranjera y, el capital recibido en virtud del préstamo no es un ingreso gravable. Por ello, la sociedad extranjera deberá considerar el valor retenido como un costo operativo.

En definitiva, la sociedad extranjera el país, sobre un valor que no representa utilidad alguna⁴⁶.

- **Pago del crédito otorgado:** La presunción legal sobre el préstamo trae serias dudas respecto de la consideración fiscal de su cancelación. ¿Cuál es el tratamiento fiscal que debe darse al capital que pague la sociedad extranjera al sujeto pasivo?

La norma señala que “el otorgamiento” de créditos a partes vinculadas se considerará

41. “Art. 155.- Creación del Impuesto a la Salida de Divisas.- Créase el impuesto a la Salida de Divisas (ISD) sobre el valor de todas las operaciones y transacciones monetarias que se realicen al exterior, con o sin intervención de las instituciones que integran el sistema financiero”. Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

Artículo 156 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

42. Artículo 159 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

43. Artículo 160 de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

44. Artículo 38 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno.

45. Existen jurisdicciones en las que los valores pagados por Impuesto a la Renta en Ecuador, no se reconocen como créditos tributarios, pero se aplica una “deducción por doble imposición internacional”, como en el caso de España.

46. No obstante que el costo, en virtud de pacto entre las partes, pueda ser asumido por el prestamista.

como pago de dividendos anticipados a efectos tributarios, por lo tanto, queda fuera del alcance de dicha presunción legal la cancelación o pago del crédito otorgado a favor de la sociedad extranjera.

Sin embargo, hay que tomar en cuenta que solo podrá entenderse que este ingreso de divisas corresponde al pago del préstamo que se otorgó si, tal como disponen las NIIF, éste fue registrado como un pasivo, una cuenta por cobrar, en virtud del principio de realidad económica.

No obstante, si por lo contrario, en virtud de dicha presunción legal se llegara a disponer legalmente que el préstamo otorgado a una parte relacionada deba registrarse contablemente como “pago de dividendos anticipados”, las divisas que ingresen al país para su cancelación no tendrían una justificación contable que asegure que no vuelvan a tributar.

Sobre los rendimientos financieros no parece haber ningún impacto, éstos tributarían al 22% en Ecuador, y serían deducibles para la sociedad extranjera.

Finalmente, se concluye que la concesión de un préstamo por parte del sujeto pasivo a una de sus partes vinculadas domiciliada en el extranjero tributaría de la siguiente manera:

- 22% por Impuesto a la Renta sobre el valor total crédito concedido, pagado a través de la respectiva retención;
- 5% en concepto de ISD, sobre el valor del capital remitido al extranjero; y,
- 22% por concepto de Impuesto a la Renta, sobre los intereses que se reciban en virtud del préstamo.

5.2. Cuando la sociedad domiciliada en Ecuador recibe un préstamo por parte de una de sus partes relacionadas domiciliadas en el extranjero

La reforma introducida a través de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno no deja claro si la consideración que debe darse a los préstamos entre partes relacionadas es aplicable únicamente en el caso de que éstos fueran concedidos por sujetos pasivos residentes en el Ecuador, a favor de una sociedad o persona natural residente en el extranjero o si, también es aplicable en los casos en que la sociedad residente en el país sea la beneficiaria del crédito.

Sin embargo, la redacción de la disposición deja la puerta abierta para que sea aplicable también en los casos en que sea el sujeto pasivo residente en el Ecuador el que reciba el préstamo; y, en virtud de la interpretación que hasta la fecha han dado el Servicio de Rentas Internas y las Cortes a las normas de precios de transferencia y a las disposiciones relativas a la deducción de gastos financieros entre partes relacionadas (sin existir norma expresa al respecto), parece lógico que el ámbito de aplicación del artículo 37 de la LORTI alcanzará a las operaciones en virtud de las cuales las sociedades extranjeras realicen préstamos a favor de los sujetos residentes en el Ecuador.

En este supuesto las consecuencias son distintas a las mencionadas anteriormente, las cuales serán analizadas a continuación:

- **Efectos contables:** La presunción legal, por la cual el crédito se considera una entrega de dividendos anticipados a efectos fiscales, no podrá ser registrada ya que contablemente no es posible asumir

dicha presunción, porque esto contraviene el principio de realidad económica⁴⁷ ya mencionado previamente. Además, no es posible registrar este crédito como un dividendo, porque entonces los estados financieros no reflejarían la situación real del sujeto pasivo, contablemente se registraría una utilidad que en la práctica no tiene respaldo material ni económico.

Por lo tanto, el valor total del crédito se registraría en la cuenta “bancos” con cargo a la partida “cuentas por pagar” a pesar de que posteriormente se realice un ajuste fiscal, que implique una recalificación de la transacción⁴⁸; ya que, al hacer la declaración habrá que considerar el valor del préstamo recibido como un dividendo e ingreso gravable que se agregue a la base imponible del impuesto a la renta del contribuyente, determinando una utilidad irreal.

- **Efectos tributarios para la sociedad residente en Ecuador:**

Impuesto a la renta sobre el crédito: El efecto de considerar el valor del préstamo como una entrega anticipada de dividendos es que, el capital recibido debe ser considerado un ingreso gravable y por lo tanto, deberá agregarse su valor a la base imponible del impuesto a la renta, tributando al 22%.

Gastos financieros no deducibles: Por otro lado, los gastos financieros en los que se incurra en virtud del préstamo recibido no serán deducibles ya que no se consideran realmente un interés, al carecer de una causa que los justifique, incrementando la base imponible para el cálculo del impuesto a la renta.

Recordemos que esto no era así, a pesar de que no se reconocían como créditos los préstamos concedidos entre partes relacionadas, éstos no eran considerados utilidades sino aportación a fondos propios. Es decir, no tributaba el capital, no era considerado una renta gravable, a pesar de que no se permitía la deducción de los gastos financieros que generaba el crédito.

Impuesto a la salida de divisas: Al tratarse de un préstamo concedido a una relacionada será obligatorio para el sujeto pasivo pagar el Impuesto a la Salida de Divisas, en el momento en el que efectúe el pago del capital y de los intereses del préstamo que le fue otorgado.

La ley señala que están exentos del pago del ISD los pagos realizados al exterior, por concepto de la amortización de capital e intereses generados sobre ciertos créditos, pero “se exceptúa de este beneficio a las instituciones del sistema financiero nacional y los pagos relacionados con créditos concedidos por partes relacionadas o instituciones financieras constituidas o domiciliadas en paraísos fiscales o, en general, en jurisdicciones de menor imposición”⁴⁹, lo que deje fuera del alcance de la exención a este tipo de operaciones crediticias.

Por lo tanto, se pagará el 5% sobre la suma que se transfiera al extranjero (capital e intereses), lo que constituirá un costo operativo para el contribuyente.

- **Efectos labores para la sociedad residente en Ecuador:** Si bien es cierto que la consideración de un préstamo como pago de dividendos anticipados tiene

47. “Realidad económica Prima sobre la forma de las transacciones”. NIIF 1. Artículo 17 Código Orgánico Tributario.

48. Lo que provoca una “doble contabilidad”, a la que se ve obligado el contribuyente en virtud del art. 37 de la LORTI, pues a la hora de declarar el ajuste fiscal no modifica solo valores, sino partidas y cuentas contables.

49. Artículo 159 de la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria en el Ecuador.

graves incidencias fiscales, el incremento de la deuda fiscal no sería la única carga económica que afectaría a la prestataria.

El Código de Trabajo en su artículo 97 dispone que “el empleador o empresa reconocerá en beneficio de sus trabajadores el quince por ciento (15%) de las utilidades líquidas (...)”.

El artículo 104 ibídem señala que “para la determinación de las utilidades anuales de las respectivas empresas se tomarán como base las declaraciones o liquidaciones que se hagan para el efecto del pago del impuesto a la renta”.

Por lo expuesto, en nuestro sistema jurídico, en el que los trabajadores tienen derecho a percibir un porcentaje de las utilidades es calculado sobre el valor declarado por la empleadora en concepto de Impuesto a la Renta; considerar el otorgamiento de un crédito como un pago de dividendos anticipados, que incrementa la base imponible, también implicará que sobre el capital del préstamo en cuestión, se pague adicionalmente un 15% a los trabajadores.

Pago del préstamo concedido: Como he señalado antes, el artículo 37 de la LORTI establece que la presunción legal por la cual los préstamos se consideran dividendos será aplicable cuando se “otorgue” un crédito entre partes vinculadas, por lo que es de suponer que la cancelación del mismo queda fuera del alcance de la norma.

Sin embargo, cuando se pague el interés generado en virtud del préstamo el sujeto pasivo deberá efectuar la retención en la fuente del 22% del Impuesto a la Renta, pero la transnacional tendrá derecho a utilizar su valor como crédito tributario.

- **Efectos tributarios para la parte relacionada domiciliada en el extranjero:** En este caso la sociedad extranjera no se

verá afectada, ya que la concesión del **préstamo** a favor de la sociedad nacional no generaría una tributación directa.

Como se señaló previamente, soportará la retención en la fuente del 22% del Impuesto a la Renta sobre los rendimientos financieros (como sucedía incluso antes de la reforma fiscal), pero tendrá derecho a utilizar su valor como crédito tributario, en mayor o menor medida, según la legislación interna de su país y el convenio para evitar la doble imposición, si lo hubiere.

Finalmente, se concluye que la concesión de un préstamo por parte de una sociedad extranjera, a favor de una de sus partes vinculadas residente en el Ecuador, tendría los siguientes efectos tributarios:

- 22% por Impuesto a la Renta sobre el valor total del crédito, ya que al ser dividendos anticipados el sujeto pasivo deberá agregarlos a la base imponible;
- 22% sobre los intereses que se paguen en virtud del préstamo, ya que tributariamente no podrán ser deducidos como gastos ni costos financieros, al determinar la base imponible en la respectiva declaración;
- 5% del Impuesto a la Salida de Divisas, sobre el capital y los intereses, que serán pagados por la sociedad ecuatoriana cuando cancele la respectiva deuda y los gastos financieros; y,
- 15% sobre el valor del préstamo, por concepto de utilidades a los trabajadores.
- 22% sobre el rendimiento financiero que perciba la sociedad vinculada residente en el extranjero, a través de la retención que deberá efectuar el sujeto pasivo en Ecuador. Sin embargo, de acuerdo a las disposiciones legales del país en el que residiera la empresa extranjera, ésta podría tener derecho a aplicar como deducción o como crédito tributario el Impuesto a la Renta retenido en Ecuador.

6. CONCLUSIONES

Los requisitos y limitaciones establecidos a la deducción de intereses y gastos financieros evitan la deducibilidad de un “excesivo gasto financiero” que erosione la base imponible del impuesto a la renta, en concordancia con la cuarta acción del Plan Beps. Además, éstas medidas internas evitan que los Convenios de Doble Imposición sean utilizados por las transnacionales para provocar una doble exención, y logran la tributación de la operación de acuerdo al principio de plena competencia, en lineamiento con los criterios emitidos por la OCDE.

No obstante, esta medida no fue considerada suficiente para evitar la erosión de las bases imposibles y, a finales del año 2014 se publicó de la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal y de su Reglamento de Aplicación, a través de la cuales se reformó la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, y se dispuso que cuando una sociedad otorgue a alguna de sus partes relacionadas préstamos no comerciales, esta operación se considerará como pago de dividendos anticipados.

Así, en virtud de esta presunción legal, contra la cual no cabe prueba en contrario, la concesión de un préstamo por parte de una sociedad domiciliada en el Ecuador, a una de sus partes vinculadas domiciliada en el extranjero tributaría de la siguiente manera: 22% por Impuesto a la Renta sobre el valor total crédito concedido, pagado a través de la respectiva retención; 5% de Impuesto a la Salida de Divisas sobre el valor del capital remitido al extranjero; y, 22% en concepto de Impuesto a la Renta, sobre los intereses que se paguen en virtud del préstamo.

En el caso contrario, es decir, cuando la sociedad domiciliada en Ecuador recibe un préstamo por parte una de sus relacionadas domiciliadas en

el extranjero, la carga tributaria es aún mayor, pues tributaría de la siguiente manera: 22% por Impuesto a la Renta sobre el valor total crédito; 22% sobre los intereses que se paguen en virtud del préstamo, ya que no podrán ser deducidos como gastos financieros, y deberán su valor deberá agregarse a la base imponible a la hora de hacer el ajuste fiscal; 5% del Impuesto a la Salida de Divisas, sobre el capital y los intereses, al cancelar la respectiva deuda; 15% sobre el valor del préstamo, en concepto de utilidades de los trabajadores; y, 22% sobre el rendimiento financiero que perciba la sociedad extranjera, a través de la retención que deberá efectuar el sujeto pasivo en Ecuador.

De lo expuesto, se puede concluir que las reformas implementadas a través de la Ley de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, mediante las cuales se considera a los créditos otorgados entre partes relacionadas como pago de dividendos anticipados, se aleja de lo dispuesto en la cuarta acción del Plan Beps, pues no consigue eliminar la doble exención, y evitar la erosión de la base imponible, sino que crea una doble carga tributaria, que perjudica gravemente las transacciones entre partes vinculadas y, como puede apreciarse, genera repercusiones económicas graves para el país, ya que impide que sea económicamente favorable, la inversión en Ecuador.

Además, estas reformas son contrarias al artículo noveno del Modelo de Convenio para evitar la Doble Imposición de la OCDE, y distorsionan la finalidad y ámbito de aplicación del principio de plena competencia y del Régimen de Precios de Transferencia, ya que modifican la naturaleza jurídica de las transacciones entre partes relacionadas, a pesar de que ésta sea realizada a valor de mercado.

7. BIBLIOGRAFÍA

Calderón Carrero, J., Martín Jiménez, A. (2009). “Los Ajustes Secundarios en la Nueva Regulación de las Operaciones Vinculadas”. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 316, 47/2009.

Calvo Vérguez, J. (2011). “Precios de Transferencia: Regulación Internacional vs. Ámbito Interno”. Revista Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad 8/2011.

Carbajo Vasco, D. (2011). “Algunas Consideraciones sobre Acuerdos Previos de valoración de Precios de Transferencia, APAS, en el Ordenamiento Tributario Español”. Revista Crónica Tributaria No. 140/2011, 97-114, 2011.

Cerrón López, G. (2001). “Precios de Transferencia, las obligaciones formales en los países de Latinoamérica que han adoptado la metodología OCDE”. Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales, Volumen 13/2011.

García Prats, Fco. A. (2004). “Artículo 9 MC OCDE Empresas Asociadas” en monografía de Ruiz García, José Ramón, Calderón Carrero, José Manuel “Comentarios a los Convenios para evitar la Doble Imposición”. 2004.

García Pérez, J. (2014). “Consideraciones sobre Precios de Transferencia en Propiedad Intangible”. Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales, Volumen 17/2014, Madrid.

Ribao Vidal, R. (2012). “Métodos valorativos no transaccionales o relativos al beneficio en el marco de los Precios de Transferencia”. Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales, Volumen 15/2012, Madrid.

Rodríguez Márquez, J. (2010). “Las operaciones vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades”. Ed. Bosch, Barcelona.

Sendín Cifuentes, J. (2010). “El Ajuste Secundario en Operaciones Vinculadas. Indecencia en Operaciones Internacionales”. Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales, Volumen 10/2010, Madrid.

Tuero Fernández, A. (2010) “Análisis del Régimen de las Operaciones Vinculadas en el Impuesto sobre Sociedades”. Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales, Volumen 11/2010, Madrid.

Urquizu Cavallé, Á. (2012). “La tributación de los beneficios empresariales obtenidos en América Latina”. Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, Madrid.

Vadillo Casero, C. (2010). “El Ajuste Secundario en el nuevo Régimen de Operaciones Vinculadas”. Cuadernos de Formación del Instituto de Estudios Fiscales, Volumen 10/2010, Madrid.

Vogel, K. (1998). “On Double Taxation Conventions”, Ed. Kluwer Law, Londres.

LA IMPORTANCIA DE LA PSICOLOGÍA APLICADA PARA OBTENER LA SOLUCION ÓPTIMA EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

João Araújo Marques



SINOPSIS

La inteligencia emocional es un aspecto considerado cada vez más relevante en la vida cotidiana, especialmente en la prevención y gestión de conflictos. En la fiscalización, es también muy importante conocer técnicas acerca del control de las emociones como un medio de promover la regularización voluntaria.

En este trabajo se resume el estado de la técnica en el campo de la psicología aplicada, aplicando al contexto forense algunas de las conclusiones de los trabajos observados. Se presentará un caso empírico, sobre la gestión de las emociones en las investigaciones.

***El Autor:** es auditor tributario en el ámbito de la lucha contra la planificación fiscal abusiva, haciendo divulgación científica en este campo, como ponente en conferencias de la Administración Fiscal o de la educación superior. Licenciado en tributación y dos post-gradados en derecho fiscal y expresión facial de las emociones, enseñó un módulo de la segunda edición y publicó un artículo en el Handbook of facial expression of emotion. Actualmente, en la preparación de la tesis de doctorado en criminología, sus estudios de campo tratan sobre la ética en la relación jurídica tributaria y formas de lucha contra la planificación fiscal abusiva.*

Contenido

1. Problemas inherentes a la naturaleza de los procedimientos de la investigación
2. La detección de la mentira
3. La importancia de la percepción de emociones en la fiscalización – El papel del auditor fiscal
4. La gestión de la relación de poder
5. Reconocimiento y modelado de las emociones
6. Caso de Estudio – La regulación emocional en el contexto de la auditoría fiscal
7. Conclusiones
8. Bibliografía

Hoy en día, ser auditor fiscal requiere el dominio de un conjunto de conocimientos multidisciplinarios, el derecho, no sólo el fiscal, sino también el derecho administrativo, civil, comercial y penal; La informática, resultado de una fuerte inversión en tecnología de la información, que ha creado una nueva dimensión de herramientas al servicio de la auditoría; Las matemáticas aplicadas, indispensables para la aplicación de métodos indirectos de evaluación científicamente válida, y por lo tanto menos susceptible a las debilidades que puedan llevar a la anulación del acto de corrección, y; El manejo de la relación interpersonal con los contribuyentes.

El enfoque que las autoridades fiscales tomaron en aplicaciones informáticas, supuso la creación de un conjunto de cruces a una dimensión nunca antes vista, como fue el caso en Portugal y la implementación del sistema e-fatura, que entró en vigor a principios de 2013, como parte de una serie de medidas de control de emisión

de facturas. Para tener una idea de la magnitud de este proyecto, mensualmente se registran alrededor de 400 millones de facturas, que se cotejan entre sí y con otras bases de datos.

Los controles realizados por estas herramientas producen resultados estandarizados, que se trabajan con un doble efecto: O las diferencias resultantes se derivan de transacciones con riesgo de evasión, y deben ser trabajadas con un enfoque en su corrección, preferiblemente de forma voluntaria; O las diferencias son meramente administrativas y pueden originarse en la selección de herramientas de software o errores causados por negligencia en el cumplimiento de la obligación por parte del contribuyente.

El volumen de información producida exige una dinámica organizacional altamente elevada y especializada, la cual puede conducir a cambios en el paradigma del funcionamiento de las autoridades fiscales. La visión del auditor fiscal como alguien que analiza profundamente la contabilidad de los contribuyentes, documento por documento, es obsoleta, ya que este tipo de análisis se puede hacer, en gran parte a través de los cruces de información. De ahí que la auditoría externa tienda a ser un recurso cada vez más valioso para la detección y el análisis de situaciones de alto riesgo de incumplimiento, lo que aproxima la auditoría fiscal a las autoridades judiciales y la investigación criminal, o transacciones que puedan producir grandes ventajas fiscales ilegítimas, en el caso de la planificación fiscal abusiva.

Junto con los cambios constantes, las técnicas de auditoría fiscal han evolucionado con el tiempo, abarcando técnicas forenses comunes a otros tipos de investigación, en particular la investigación penal, teniendo especial énfasis en las técnicas de contacto interpersonal con el contribuyente en diversos contextos, ya sea una diligencia de recopilación de elementos o una audiencia como parte de un procedimiento de investigación penal.

La conducción de esta relación es, aparte de cualquier exigencia de conocimientos técnicos específicos, el aspecto clave para determinar el camino que debe conducir a una relación jurídica fiscal pacífica, positiva y ética.

Y aquí todavía hay un largo camino por recorrer, ya que el manejo de la relación interpersonal con los contribuyentes básicamente depende del abordaje individual intrínseco a cada auditor, que busca optimizarlo a través de su sensibilidad y experiencia.

La necesidad de desarrollar la capacidad de optimizar las relaciones interpersonales,

como condición esencial para el éxito de la investigación, ha llevado al desarrollo de nuevos campos científicos de estudio, y a la revitalización de otros como la criminología, que se ha impuesto como un área de estudio cada vez más importante. También, el desarrollo de los conocimientos derivados de las técnicas de aplicación de la psicología, contribuye decisivamente a que los auditores tengan una mejor percepción del contexto emocional que rodea a la situación particular y a aplicar técnicas de modelado de emoción, ya sea en sí mismo o en su interlocutor, para asegurar el mejor resultado posible de cada diligencia.

1. PROBLEMAS INHERENTES A LA NATURALEZA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE LA INVESTIGACIÓN

El procedimiento de auditoría, incluso aún sin tener naturaleza de investigación criminal, requiere de la implementación de acciones de investigación, lo cual lleva a la necesidad de conocer algunos de los principales riesgos asociados a este tipo de procedimientos.

Uno de los problemas más importantes asociados con el modo de funcionamiento de los investigadores, incluyendo los auditores fiscales, se refiere al riesgo de la elección de la primera hipótesis que parece ser bastante buena y no identificar cuidadosamente todas las hipótesis posibles y determinar la más consistente con la evidencia, un efecto denominado satisficing (Heuer, 1999). Por ejemplo: se ha detectado por el sistema informático una determinada empresa, se dedica a la importación de bienes, sin que esta empresa declare estas adquisiciones y consecuentemente registre los ingresos procedentes de las ventas de estos bienes. Investigados sus responsables, estos niegan conocer acerca de las operaciones, haciendo una denuncia ante la policía contra desconocidos por el robo de identidad. De las diligencias realizadas en la investigación, se verifica que las mercancías eran enviadas por correo expreso a una dirección totalmente

ajena a la empresa, identificándose las personas que adquirirían los bienes y luego los vendían en internet o a través una pequeña red de revendedores, todos sin relación con la gestión de la empresa. Inclusive si todas las pruebas apuntan en cierto sentido, es importante no excluir la posibilidad de que los que administran la empresa puedan tener una participación en el esquema existente. De hecho, sólo manteniendo abierta todas las posibilidades, es que se puede ver los hechos desde diferentes perspectivas y realizar todas las medidas necesarias para superar un posible error de análisis inicial.

Otro problema muy importante, tiene que ver con el juicio sobre la cantidad y calidad de la información disponible, que determina el volumen y el tipo de medidas necesarias para completar la auditoría. En particular, merece especial interés, el desarrollo de la aplicación de modelo de autoconocimiento “Ventana de Johari” a la investigación criminal (Tong, Bryant, y Horvath, 2009). A lo largo del procedimiento de auditoría en las diligencias a realizarse, se va obteniendo un conjunto de informaciones, teniendo el auditor que considerar las diversas variables relacionadas con la información disponible

debiendo atenderse a: Un auditor recoge la información que pasa a conocer, teniendo consciencia de esa información. Puede haber información que el auditor desconoce, y no sabe que existe; también hay situaciones en las que el auditor sabe que hay más información, que desconoce, pero que se puede obtener de los que saben, a través del interrogatorio. Y existe un escenario aún peor, en el que el auditor cree

conocer cierta información, asumiéndola como verdad, cuando en realidad esta información no es realmente útil e incluso puede ser perjudicial para el desarrollo de la investigación.

Conocer la existencia de este tipo de problemas es el primer paso para que estos peligros no sean un riesgo para el éxito del procedimiento de auditoría.

2. LA DETECCIÓN DE LA MENTIRA

En principio, un procedimiento de auditoría tiene como objetivo el descubrimiento de la verdad material, siendo inevitable considerar que puede haber un interés del contribuyente en no cooperar en este procedimiento y que la mentira es una variable a tener en cuenta.

Por lo tanto, en el ámbito de una investigación criminal, se utilizan diversos instrumentos, tales como el Reality Monitoring Criteria, el cual sirve en el contexto de la investigación para profundizar si una historia es verdadera o elaborada, involucrando otros aspectos más allá de la claridad de las declaraciones, de su vivacidad y de si son o no vagas o poco claras. Además, se busca la verdad a través de información de percepción, buscándose al detalle los recuerdos de las sensaciones físicas y detalles visuales; información espacial, tomando en cuenta detalles particulares; información temporal, ubicación horaria y ordenamiento de acontecimientos; los afectos de la parte investigada, como se sentía; la reconstrucción de la historia, por diferentes órdenes de los eventos, asociándolos a las emociones sentidas en cada uno de ellos; el realismo de la historia; su análisis cognitivo de los hechos en cuestión.

El desarrollo de técnicas de detección de mentiras ha sido un desafío para muchas áreas de aplicación de la psicología. Aunque se trata de desarrollos con un fuerte apoyo científico, no se pretende presentar la técnica de detección de mentiras como una aplicación

fácil, automática e indiscriminada. La primera condición es a la vez su propia propensión individual para la regulación de la emoción, ya que hay personas que mienten muy fácilmente, sin mostrarlo de forma claramente, en la cara y en su comportamiento. Estereotipos habituales asociados con la mentira, como evitar el contacto visual y la presentación sistemática de signos de nerviosismo, no son en sí mismos concluyentes, ya que no existe una relación simbiótica entre estos signos y la mentira. Si bien es cierto que cualquier persona que demuestre estos signos podría mostrando que está mintiendo, no es menos cierto que la ausencia de estos indicadores no significa en absoluto que el individuo no esté mintiendo.

La elaboración científica en la expresión facial de la emoción sostiene que el análisis de la expresión facial, a través de métodos y técnicas con evidencia científica, puede ser un activo para la detección de mentiras (Freitas-Magalhães, 2011), ya que la cara muestra expresiones que son el resultado de los movimientos musculares involuntarios que delatan que se trata de expresar algo que en realidad no coincide con lo que se siente. Esto es porque el cerebro no puede explicar dos expresiones de forma simultánea, dado que la verdadera expresión aparece primero en la cara, que escapa totalmente al control del individuo, y sólo entonces, incluso si se trata de microsegundos, aparece la expresión de que el individuo tiene la intención de presentar como verdadera.

De acuerdo con esta línea de investigación, fundada por Paul Ekman, en la cara, la mentira se refleja en una disminución de los movimientos de cabeza, aumento de la presión de los labios, incluyendo morder y lamer los labios, más los movimientos de elevación de mandíbula y las micro expresiones negativas, que se traducen en general, en un rostro de aspecto menos agradable. El análisis del movimiento de los ojos puede ser decisivo en la detección de mentiras, siendo de cuidar como indicadores, la intensidad de la mirada, la dilatación de la pupila debido a la contracción del músculo dilatador del iris, asociado de forma evidente a la emoción de desprecio, la incidencia de la mirada, más evasiva, la inclinación de la mirada, hacia abajo y hacia arriba, y la lateralidad de la mirada, sobre todo el mirar de perfil. Cuando ocurre un desvío de la mirada durante el desarrollo de una mentira, seguidamente puede darse una mirada atenta de quien la cuenta hacia el interlocutor, para evaluar si tuvo éxito en su intento de engañar.

Otro aspecto importante es la identificación de una sonrisa como verdadera o falsa; esto es muy importante en la detección de mentiras, ya que la sonrisa es un arma fácilmente utilizada para el engaño. Si una sonrisa tiene en su naturaleza la expresión de emociones positivas, su uso, cuando se planteaba artificialmente, busca precisamente mostrar un sentido de comodidad que en la realidad no existe, ya sea por la ausencia efectiva de emoción o para ocultar la existencia de emociones negativas, tratando de hacer creer que el individuo siente una emoción positiva que no es cierta. Una sonrisa verdadera y genuina, se asocia, entre otros, con el músculo orbicularis oculi, que rodea la cavidad ocular y que tiene un papel decisivo en el cierre de los párpados, asociándose directamente a la aparición de arrugas en la parte exterior del párpado inferior que surge y son verdaderas características de la sonrisa. Por ejemplo, para mejor comprensión de la función y el movimiento del músculo orbicularis oculi, como gran responsable de las arrugas de expresión conocidas como patas de gallina,

que son evidentes en la cara en situaciones de sonrisa verdadera, estrechamente vinculadas a las emociones positivas de alegría, también permite comprender cómo es posible analizar la expresión facial de la emoción como un instrumento científico fiable, debido a que el análisis de estos movimientos permite determinar que tan genuina es una sonrisa. En una sonrisa fingida, no aparecen las patas de gallina, las mejillas no se levantan y los ojos se vuelven menos apretados. Una sonrisa verdadera utiliza más músculos y el párpado superior se dobla un poco sobre los ojos.

La relación de coherencia, entre el lenguaje verbal y no verbal, sirve como un valioso indicador de la validación de la verdad o mentira. Sirve como ejemplo paradigmático, un individuo verbalizando un sí, cuando agita su cabeza negativamente, o viceversa.

Otro factor digno de atención especial en la relación con el contribuyente, es la percepción correcta, no sólo de lo que se dice, el lenguaje, sino también de cómo se dice, el paralenguaje, a saber el tono de la voz, la fluidez, las pausas y la velocidad del discurso. La mentira también puede revelarse en el discurso cuando la entonación de la voz no coincide con lo que el individuo dice, por ejemplo, cuando la fuerza de lo que se dice no es consistente con la fuerza de como se dice. También son relevantes las variaciones en la intensidad, la frecuencia y volumen del discurso, cuando las mismas están desfasadas con las variaciones que se producen del lenguaje producido, cuya fluidez tiende a ser menor en la mentira, haciendo el discurso más lento y con mayor tensión vocal, pudiendo también la voz sonar más aguda. También hay una explicación biológica para esto, ya que quien miente puede quedar con las cuerdas vocales más estiradas de lo normal, haciendo la voz más delgada y débil. Así, a modo de compensación, también es común que la mentira esté asociada con un tono de voz in crescendo, que puede asociarse subliminalmente al aspecto de que cuanto más alto se habla, más convencimiento se transmite de que lo que se dice es cierto. Está

conectado también a la mentira un discurso poco ilustrativo y poco detallado, con la repetición de palabras y expresiones, con el fin de evitar inconsistencias que pueden ser prohibidas del lenguaje verbal, pero que se puede detectar en la expresión facial. También merecen atención las pausas, que cuando se miente aumentan en número y son sucesivamente cada vez más prolongadas. También pueden producirse la emisión de sonidos como suspiros, siendo observada (Castillo, 2011), resequedad en la boca, que puede causar asfixia o tragar en seco, la realización de gestos, tales como el rápido ocultamiento de la boca con la mano, que expresa el conflicto del cerebro entre la emoción en querer expresar la emoción verdadera y

tener que representar una expresión falsamente construida. Incluso puede darse el toque de la nariz, porque en momentos de tensión se da un aumento de la sensibilidad de la mucosa nasal, y se levanta ligeramente un hombro.

Es prácticamente una opinión de consenso que la comunicación no verbal juega un papel muy importante en el descubrimiento de la mentira. Así, para obtener adecuadamente el mensaje que se transmite, y no el que la persona quiera representar, no se puede descuidar el análisis de los gestos, la postura y los movimientos del cuerpo, la distancia a la que se coloca, y sus variaciones, así como el rostro y el movimiento de los ojos.

3. LA IMPORTANCIA DE LA PERCEPCIÓN EMOCIONAL EN LA FISCALIZACIÓN – EL PAPEL DE AUDITOR FISCAL

El paradigma de la evolución en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, se ha centrado mayoritariamente en el desarrollo de las técnicas de información digital, con resultados muy positivos. Pero es igualmente importante que el nivel del desarrollo de las relaciones interpersonales entre los representantes de las Administraciones Tributarias y los contribuyentes evolucione de modo que siempre que sea posible, las decisiones entre las partes sean tomadas bajo una lógica e interés común, un concepto a menudo desvalorado. Pareciendo paradójico, en efecto, existe una línea de interés común que puede conducir a la solución óptima: las autoridades fiscales aplican la justicia rápida y eficaz, y el contribuyente recibe la menor pena posible.

En este sentido, cabe al auditor fiscal fijar el nivel ético de la relación que se establecerá con el contribuyente o sus representantes. De ahí que sea importante que el auditor fiscal obtenga la mejor comprensión de la información contextual disponible, y más que buscar o detectar cualquier mentira, sea capaz de evaluar el estado emocional del contribuyente. Después de esta primera aproximación, que debería

permitirnos comprender las motivaciones de los contribuyentes sobre cómo enfrentar el procedimiento de auditoría, el auditor debe estar preparado para utilizar técnicas de modelado de comportamiento emocional con el fin de llevar al contribuyente a un comportamiento más asertivo y beneficioso, no sólo para la investigación, sino también para sí mismo, ya que puede haber una corrección del comportamiento fraudulento.

Tomemos por ejemplo, que al primer contacto, el auditor detecta que el contribuyente se encuentra en un estado de ira. Puede entonces adaptarse la investigación para obtener del sospechoso una experiencia emocional que sirva mejor al procedimiento de auditoría: En el sentido de una evolución hacia un marco en el que predomine una emoción más positiva, utilizando estrategias que conduzcan a una disminución de la ira sentida por el contribuyente; o, por el contrario, si fuera ese el mejor camino, manejar la investigación con el fin de explotar esta ira, para obtener la información deseada o las pruebas de que la información transmitida no es verdadera. Merece especial atención, la gestión de las relaciones de poder que veremos en el próximo capítulo.

Del mismo modo, si el auditor percibe en el contribuyente emociones más complejas y difíciles de identificar, como vergüenza o culpa, puede establecer estrategias para que este corrija su comportamiento evasivo promoviendo un estado emocional más positivo, que en el modelado de estas emociones a menudo se puede lograr de una manera subliminal y relativamente simple, con resultados muy positivos en términos de regulación voluntaria de estos contribuyentes para obtener soluciones óptimas, con ganancias para ambas partes, que en un principio no se ven como posible en las relaciones de este tipo.

La percepción emocional es una parte clave para que los procedimientos de auditoría sean más rápidos y eficaces, ya que una percepción adecuada del contexto emocional, puede ser moldeada con el fin de obtener una reparación efectiva de la falta del contribuyente, pero permitiéndole ver, de manera clara y objetiva, las razones inherentes y beneficios asociados con esta regularización. De hecho, la posibilidad real del moldeado del marco emocional trae consigo una gran responsabilidad ética para el auditor fiscal: El contribuyente no puede quedar con dudas sobre la exactitud de la corrección, es decir, debe quedar claro que la corrección es inevitable, siendo esta una condición clave para el uso de tales estrategias, pues el establecimiento de un nuevo contexto emocional requiere que se presenten soluciones, seguras y justas para que el contribuyente puede regularizar su situación fiscal, y al mismo tiempo identificar de inmediato los beneficios de la regularización voluntaria, estableciendo claramente un paralelo con las penas a las que está sujeto, si no regulariza su situación fiscal.

Por lo tanto, se debe tener cuidado con el enfoque de moldeado del estado emocional cuando no hay firmeza absoluta en la regulación a efectuar, situación muy común cuando no hay suficientes elementos para la evaluación directa de la situación fiscal del contribuyente. En estos casos, el uso de este tipo de técnicas sólo se debe equiparar en la obtención de elementos que permitan realizar una lógica de cuantificación de fallas, reservando la presentación de los valores para un momento en el que haya bases sólidas para apoyar esta cuantificación. Hay situaciones en las que es tentador llegar a un acuerdo con el contribuyente, cuando se pondera la relación costo-beneficio del procedimiento por el auditor; este puede concluir que el desarrollo de más diligencias, en función del resultado esperado, será poco rentable. Se alerta pues que los contribuyentes tienen, también ellos, una percepción más o menos desarrollada del marco emocional que les rodea, y puede surgir alguna confusión en las diligencias, que distorsionen el concepto de promoción de regularizaciones voluntarias, con la posibilidad de negociación de los valores aceptables de tributación.

Esta subversión trae consigo riesgos muy grandes, principalmente a nivel de la percepción de la relación de poder entre la función del auditor fiscal y el papel del contribuyente, lo que puede provocar que el contribuyente no perciba de manera clara y objetiva que cometió ilegalidades, y que estas fallas son legalmente castigables, pudiendo por lo tanto entender este tipo de situaciones como una mejor alternativa para el cumplimiento de sus obligaciones legales, en caso de haberse acordado un valor inferior al que se obtendría, si el contribuyente hubiera cumplido con sus obligaciones fiscales.

4. LA GESTION DE LA RELACIÓN DE PODER

En un procedimiento de auditoría, la relación jurídica tributaria se rige por una relación de poder desequilibrada entre las autoridades y los contribuyentes, que sólo vuelve a equilibrarse en la sede del procedimiento de reclamación administrativa o judicial. De hecho, las prerrogativas que posee la auditoría fiscal obligan a determinados comportamientos de los contribuyentes, que si no los muestran, además de no implicar la imposibilidad de tributación, se enfrentan a la pena correspondiente.

Los principios jurídicos del Sistema Fiscal Portugués definen que las diligencias de auditoría realizadas deben ser apropiadas y proporcionales al objetivo del procedimiento y que los contribuyentes tengan un enfoque de colaboración para la búsqueda de la verdad, existiendo un régimen de reducción de sanciones para los contribuyentes que regularicen sus faltas.

En teoría, ambas partes de la investigación tienen un interés común en alcanzar soluciones óptimas, evitando disputas legales innecesarias, por lo que el procedimiento debe llevarse a cabo de manera eficiente y justa, asegurando una correcta determinación de los hechos y promoviendo la regularización voluntaria de los contribuyentes morosos.

En cuanto a la ejecución de las diligencias, el auditor tiene una ventaja psicológica de poder sobre los contribuyentes, que debe ser limitada conscientemente en la medida en que se pueda garantizar, con razonable certeza, que la investigación va a ser capaz de producir el descubrimiento de la verdad material y, de ser necesario, reunir las pruebas que lleven a que la falta detectada se repare de manera eficaz, incluso sin la cooperación del contribuyente.

Esta relación desbalanceada de poder puede producir dos problemas: Por un lado, el auditor

puede no utilizar esta ventaja de manera proporcional y equilibrada; por el otro, el contribuyente puede percibir que el auditor no puede utilizar la relación de poder a su favor, ya sea por la excesiva muestra de poder, o por una incapacidad de ejercer las prerrogativas legales que le confiere esta ventaja psicológica. Se observa que el principio de proporcionalidad exige, legalmente, la gestión de la relación de poder, por lo que el auditor no debe oponerse a las diligencias para las que no haya fundamento, como por ejemplo, crear un escenario de aprehensión de todos los activos, o de levantamiento generalizado del secreto bancario, cuando no hayan hechos que justifiquen la aplicación legal de estas diligencias.

Esta lógica de poder no sigue una lógica de poder jerárquica, relacionada con el status, sino más bien un poder legalmente asignado a un auditor que se acercará a un contribuyente que se ve enfrentado a una situación en la que no quería estar, pero que no puede prevenir, y donde, por supuesto, sabe que, inevitablemente, estará en una posición subordinada. Lo que no debe ser confundido con el control absoluto, ya que el poder conferido por la ley, también tiene sus límites bien definidos.

El área de gestión de las relaciones de poder ha recibido mucha atención en cuanto a la aplicación de conocimientos de psicología. Uno de estos estudios (Caza, Tiedens, & Lee, 2011) se refiere a las formas implícitas o explícitas de poder y sus diferentes efectos sobre las personas, especialmente si las formas explícitas de demostración de poder, como por ejemplo la mejor oficina o el mejor estacionamiento, eran beneficiosas para la organización estudiada, o, si estas señales deberían ser controladas, de forma que todo el mundo supiera quién detentaba el poder, pero sin la necesidad de su demostración explícita, dando a todo el mundo un tratamiento similar para ayudar a las personas con poder

a resistir los estereotipos negativos, como el autoritarismo, la insensibilidad o la crueldad de ciertas situaciones, también puntuales. Los autores concluyen que cuando las formas explícitas de demostración de poder contribuyen a que las personas con más poder recuerden las expectativas que la organización tiene sobre sí, estas son beneficiosas, lo que lleva a estas personas a resistirse a los estereotipos negativos de poder.

A pesar de que el estudio no está definido para un contexto de auditoría fiscal, al tratarse de relaciones de poder desequilibradas, es interesante tener en cuenta que, de hecho, el poder no es una cuestión de tenerlo sino de cómo utilizarlo. Por ejemplo, una correcta y cordial identificación al inicio del procedimiento, con la firme demostración de la tarjeta de identificación, puede tener el doble efecto de: Por un lado, el auditor puede servirse de ese acto para recordar su misión como un agente al servicio del interés público; Por el otro, el contribuyente ve desde luego definido su lugar en la relación de poder, ofreciéndosele la posibilidad de mantener la relación de poder lo menos desequilibrada posible a través de su colaboración.

Este simple gesto inicial puede ser decisivo para establecer, por tanto, una percepción de la ética que será previsible observar durante el procedimiento de auditoría. En esta relación, en la que ambos saben que están en diferentes estadios de los niveles de poder, es muy importante que el auditor utilice este poder de la manera más adecuada posible, dependiendo de la emoción expresada por el contribuyente.

De ahí que para que se obtenga una regulación más eficaz de las emociones involucradas en un determinado contexto, el auditor debe tener en cuenta que una demostración de poder exagerada, sin controlar totalmente la situación, puede resultar en el desprecio o ridículo del contribuyente, que puede conducir a que el auditor se vea afectado por la emoción de la ira, llevándolo a la tentación de mostrar que tiene el poder efectivo, mostrándolo de

manera desproporcionada y destruyendo así la posibilidad de lograr una solución óptima, creando un conflicto entre la Autoridad Tributaria y el contribuyente.

El auditor debe, sobre todo, tener el poder de conducir determinada diligencia y esto requiere la capacidad para tomar decisiones de una manera sistemática. Acerca de la toma de decisiones por alguien que se siente enojado, existe evidencia (Lerner & Tiedens, 2006) que, en tales casos, es más probable que la toma de decisiones se haga de manera impulsiva, y menos probable que esa persona se detenga, reflexione y analice cuidadosamente la situación, siendo demostrativa de esta conclusión la cita que los autores de este trabajo hacen de Aristóteles, cuando este enseñaba que aquellos que toman decisiones influenciados por la ira pueden tener dificultades al encontrarse iracundos en el momento preciso, por el motivo adecuado y de la manera correcta.

Una vez más la psicología ofrece lecciones muy importantes para el auditor fiscal contemporáneo: Una demostración de poder fuera de tiempo o excesiva, puede conducir a una experiencia emocional no deseada, distorsionando la evaluación de la situación, causando grandes problemas y perjudicando la capacidad de evaluar de manera objetiva y racional. Ocupar una posición más alta en la escala de poder, puede llevar a un exceso de confianza no deseado, una falsa sensación de control y una evaluación equivocada del comportamiento del contribuyente, situaciones que constituyen riesgos inmediatos para que el procedimiento termine en resultados no deseados.

Por supuesto, esto no significa que un auditor nunca deba expresar ira, ya sea por su expresión facial o su comportamiento sino que significa que un estado emocional de ira del auditor fiscal debe ser regulado, pudiendo ser aceptable en circunstancias específicas expresar un estado de ira como herramienta de modelado siempre de manera absolutamente controlada, sin que el auditor se deje dominar por este estado

emocional. Sobre el impacto de la utilización de una expresión de ira en el contexto de negociaciones, también hay evidencia (Sinaceur & Tiedens, 2006) que las expresiones de ira pueden ser ventajosas en el contexto de las negociaciones, pero sólo si los receptores creen que no dispone de grandes alternativas. Este estudio confirma que estas estrategias se deben utilizar con precaución, recordando otros estudios que muestran que expresar una emoción puede dar lugar a un estímulo que lleve a que la misma sea efectivamente sentida, por lo que se debe tener en cuenta que la estrategia de expresar la emoción podrá en última instancia resultar en una experiencia sensorial de ira, que, como se demostró, puede condicionar cualquier tipo de cooperación del contribuyente.

De esta forma, independientemente que la relación de poder sea naturalmente desequilibrada, el uso de expresiones de ira por parte del auditor fiscal debe limitarse a situaciones en las que este tenga control absoluto sobre

la situación o cuando la única forma en que el contribuyente asegure sus propios intereses sea a través de una colaboración efectiva. Por ejemplo, esta estrategia puede ser utilizada en casos de investigación de fraude, cuando uno de los contribuyentes involucrados es atrapado y exista prueba evidente de su culpabilidad, pero no haya prueba suficiente para acusar a otras personas involucradas, por falta de respuestas claras y omisión de los hechos, es que el contribuyente atrapado posea.

En conclusión, el uso correcto de la ventaja en una relación de poder desequilibrada es una herramienta muy útil para proporcionar situaciones de satisfacción mutua, pero sólo si se gestiona adecuadamente, porque la demostración excesiva de poder puede derivar en resultados negativos. De hecho, las estrategias de modelado de la emoción de ira pueden contribuir a una reducción de los conflictos y litigios, ayudando a promover auditorías más justas, eficaces y eficientes.

5. RECONOCIMIENTO Y MODELADO EMOCIONAL

La capacidad de reconocer un marco emocional y modelar las emociones percibidas, es casi otra dimensión de poder, que no está asignada por la ley, sino por cómo va a reaccionar el contribuyente al primer contacto con el auditor, que puede ver aumentar su esfera de poder en función de su capacidad para reconocer el estado emocional de la investigación, por ejemplo, si este parece sentirse culpable, apenado o simplemente avergonzado.

De ahí que se defienda la importancia de un mejor conocimiento del área de regulación de las emociones, es decir, la capacidad que un auditor tiene, en un marco de auditoría fiscal, para influir en las emociones que siente, cuando las siente y como experimenta y expresa estas emociones. Esta capacidad de regular las emociones puede ser determinante

para el buen desarrollo de un procedimiento de auditoría, siendo importante comprender que es condición esencial lograr sacar de cada contexto emocional su diferente significado, ya que estando afectado por distintas emociones, aunque en escenarios similares, la experiencia puede ser radicalmente diferente.

Este fenómeno se conoce como una alteración cognitiva (Gross, 2008), en la que a través de la capacidad de alterar la forma en que el interlocutor piensa de la situación o la forma en que dicho interlocutor piensa de la situación o la forma en que gestiona las exigencias de dicha situación, puede alterar significativamente el contexto emocional. Adaptando el ejemplo del autor, cuando un auditor cuestiona a un contribuyente, puede ocurrir que su primera reacción sea liberar un poco de frustración. En

lugar de considerar este comportamiento como un ataque personal, que probablemente resulte en un contexto donde la ira pudiera reinar, puede provocarse un cambio cognitivo siempre que logren establecer estrategias para entender por qué el contribuyente se siente amenazado o preocupado por su situación.

Evitándose en primer lugar que la emoción dominante sea la ira, pueden entonces establecerse las bases para definir un contexto emocional más favorable, ya que se mantienen abiertas diferentes formas de abordar la

investigación, transformándose un ambiente un tanto negativo en un nuevo marco emocional, que pueda conducir a un comportamiento de mayor colaboración por parte del contribuyente. Tal enfoque no debe ser visto como un signo de debilidad frente a la necesidad de demostrar la efectividad del poder que el auditor tiene, sino más bien como una forma de asegurar de que la audiencia se lleve a cabo sin depender estrictamente de esta relación de poder desequilibrada, especialmente porque las muestras de poder pueden, como hemos visto, llevar a resultados no deseados.

6. CASO DE ESTUDIO – LA REGULACIÓN EMOCIONAL EN EL CONTEXTO DE LA AUDITORÍA FISCAL

Para consolidar la importancia de estas cuestiones, se presenta un caso de estudio tomado de una historia real en el contexto de una auditoría fiscal realizada a un contribuyente cuya evidencia recabada lo señalaba como creador y ejecutor de un esquema fraudulento. Después de unos meses de intensa investigación, se habían reunido pruebas de que este contribuyente había creado un esquema fraudulento, simulando la realización de una actividad en otro país de la Unión Europea, sin considerarse sujeto al impuesto en Portugal y tratando todas sus transacciones para el IVA como adquisiciones intracomunitarias, no apoyando el pago de impuestos en el territorio nacional ni pagando en otro país, ni las transacciones intracomunitarias, considerando que los bienes y servicios eran de otro país, eximiendo al cliente de la carga económica del impuesto.

Se entendió, después de obtener toda la evidencia, que había llegado el momento de cuestionar al contribuyente y confrontarlo con los hechos. Este caso de estudio busca retratar el marco emocional que involucró esta diligencia y los cambios que fueron introducidos en función del objetivo que se había recomendado para esta actividad - obtener la solución óptima. Al

igual que cualquier estudio empírico en el área de la emoción, este caso de estudio presenta las debilidades habituales de una imagen ofrecida por el propio auditor fiscal, en función de lo que fue su percepción del cuadro emocional y las estrategias de modelado que pretendió usar. Por lo tanto, debe enfrentarse este caso de estudio como una forma de demostrar las ventajas de ser capaz de identificar las emociones y estrategias de modelado de otras emociones, diferentes de las percibidas, con la presentación de datos científicos que apoyan la estrategia adoptada.

Para el interrogatorio, el contribuyente fue acompañado por un abogado y se presentó con una expresión neutra, pero su apretón de manos fue débil y poco entusiasta y sus manos estaban sudorosas. Parecía como si estuviera tratando de averiguar toda la información ya obtenida en la auditoría y cuán grande era su problema, tratando de no mostrar ninguna emoción.

Pero fue sorprendido mintiendo en la primera pregunta. Fue entonces advertido que su situación sólo podría empeorar con este tipo de comportamiento. En ese momento, el contribuyente hizo una pausa, tragó saliva y pareció emanar vergüenza. En cuestión de

segundos, su discurso se enredó por un bloqueo mental y de inmediato bajó la mirada, evitando el contacto visual. Cerró la boca, casi como si fuera a morderse el labio, y luego fijo su mirada en un punto distante. Finalmente, se puso las manos en la cara, casi como si estuviera tratando de esconderse, para después restablecer el contacto, mostrando una sonrisa extraña.

Este fue el contexto emocional percibido segundos después de haber sido confrontado con el hecho de estar mintiendo. Para ser capaz de introducir estrategias de modelado emocional, es esencial poder identificar la emoción predominante en un contexto particular, lo que a veces es una tarea extremadamente compleja, especialmente cuando es necesario conocer los datos que identifican una emoción en detrimento de otra.

En este caso en estudio, el primer impulso fue considerar que el contribuyente se avergonzó de ser atrapado mintiendo. ¿Pero fue en realidad vergüenza? ¿No podía ser la expresión de otra emoción como la culpa?

La capacidad de dar una respuesta correcta a estas preguntas puede aportar una ventaja significativa a la realización de la investigación, permitiendo al auditor la introducción de técnicas que permitan conducir el procedimiento para conseguir la solución óptima para la Autoridad Tributaria, reparando la falta y reduciendo la posibilidad de conflicto, pero también ofreciendo la mejor solución posible para el contribuyente, dándole vías legales disponibles para la regularización y orientación a fin de que pueda beneficiarse de penas reducidas si colabora con la Autoridad Tributaria.

Ya sea vergüenza o culpa, son emociones que pueden conducir al individuo a tratar de corregir la razón que lo llevó a esta emoción. Pero hay una diferencia muy significativa, porque mientras que la vergüenza se caracteriza por una reacción sumisa y pasiva en la forma de reparar la falla, la culpa se caracteriza por

motivar un comportamiento más proactivo en el individuo (Xu, Bègue, & Shankland, 2011), llevándolo a veces a tomar un papel de gran actividad y esfuerzo para superar la falla que lo llevó a sentir esa emoción.

Otro aspecto muy importante, cuando se está ante la vergüenza, es que el auditor debe ser capaz de determinar si la vergüenza sentida por el contribuyente se debe simplemente al hecho de haber sido capturado, sin importar el hecho de haber violado la ley, lo que tiene consecuencias al momento de introducir estrategias de regulación emocional, ya que si el motivo de la vergüenza fuera en primer lugar el hecho de haber violado la ley, inmediatamente se puede ofrecer soluciones de reparación ante esta falta, pero si el contribuyente se siente avergonzado únicamente por haber sido atrapado, debe tenerse cuidado con la siguiente estrategia, pues es previsible que tan pronto se libre del enfoque de la vergüenza, en este caso el auditor, cambie por completo la forma de reaccionar ante el problema, pudiendo apartarse fácilmente de cualquier compromiso asumido.

Esto demuestra la importancia de un buen reconocimiento del cuadro emocional para definir la estrategia a seguir, ya que diferentes emociones sentidas, tienden a conducir a comportamientos diferentes. Si la emoción dominante es la culpa, la probabilidad de que el contribuyente quiera trabajar para regularizar sus faltas es mucho mayor que si el contribuyente se siente sólo avergonzado ya que aquí asumirá un papel más sumiso y dependiente de los estímulos externos. Y luego, es fundamental no olvidar que la vergüenza depende de un enfoque, y que después de retirado este enfoque, la misma tiende a disminuir y hasta a desaparecer. Por tanto, es también fundamental identificar el enfoque de la vergüenza, ya que será este enfoque el que el contribuyente quiera desaparecer.

La transición entre las imágenes emocionales es también muy difícil de percibir. En este caso,

se comenzó por detectar señales de vergüenza, que resultan del hecho de haber sido atrapado mintiendo. En los siguientes momentos, era importante darse cuenta si la vergüenza percibida se debió únicamente a esta situación y estaba involucrado un contexto emocional más amplio emocional en el que predominaría la emoción culpa.

Esta ambigüedad es debido a los antecedentes de cada una de estas emociones. Por lo general, la vergüenza se asocia con pequeñas e inocuas violaciones de las normas sociales, y está determinada por el juicio que el individuo piensa otras personas puedan hacer sobre este comportamiento, y el potencial daño que esta situación puede crear en su estatuto social. A su vez, la culpa está presente típicamente en situaciones en las que el individuo inflige daño a los demás, incluyendo el incumplimiento de las obligaciones y la mentira, lo que hace que el individuo reaccione de inmediato para reparar el error (Keltner & Buswell, 1997).

Por otro lado, hay evidencia científica de que la vergüenza es capaz de ser reconocida en diferentes culturas (Tracy, Robins, & Schriber, 2009); para evaluar la culpa no existe un patrón de comportamiento. En la vergüenza es un conjunto de señales que permiten su reconocimiento en las expresiones faciales y el comportamiento del cuerpo. Incluso hay pruebas que apuntan a la existencia de una secuencia en la demostración del estado de vergüenza (Keltner & Buswell, 1997): Evitar el contacto con los ojos, un movimiento en la parte inferior de la cara para preparar una sonrisa, una sonrisa fingida, identificable por el movimiento de elevación de la comisura de los labios, pero sin elevación de las mejillas y sin la aparición de arrugas de expresión en la parte externa de los ojos, que se producen sólo en sonrisas espontáneas, y luego un nuevo movimiento en la parte inferior de la cara para el control de la sonrisa. Entonces, la cabeza se mueve hacia abajo, ocurriendo la elevación de las manos hacia la cara en casi una cuarta parte de los casos.

Como se describió en el caso de estudio, el contribuyente mostró un comportamiento compatible con la vergüenza, pero sin poder eliminar la culpa, que no tiene una representación específica. Sin embargo, los antecedentes de la emoción eran más coherentes con la culpa. Por lo tanto, era necesario refinar la percepción del marco emocional de que efectivamente se trate. De acuerdo con el proyecto de investigación "Research Project on the Social Psychology of Embarrassment at the School of Psychology" de la Universidad de St. Andrews, existen tres ingredientes esenciales para la vergüenza, que definen cómo el evento de llamar la atención no deseada a nosotros mismos, como resultado de un hecho que se nos atribuye: Existir un público; Causar una impresión negativa, y; Ocurrir la violación de normas.

En el estudio de este caso, la existencia de público debe ser vista en dos perspectivas: Por un lado, el público presente, compuesto por el auditor fiscal y su abogado, que se presentó como un amigo de la infancia de su madre, quien fue sorprendido por la gravedad de la situación. Por otra parte, la presencia del abogado, que no era de su confianza, sino de la confianza de su madre podría significar un riesgo potencial de difusión de la información, aumentando el riesgo de existencia de un público futuro, dentro de su perímetro de confianza y comodidad. Y este segundo aspecto, combinado con el hecho de haber sido atrapado mintiendo en la primera pregunta, llevo a que surgiera una atención no deseada, por la redoblada sorpresa que su abogado presentó, dejando de ser un aliado potencial para convertirse en un público no deseado, y no sólo en esa situación, pues también fue un factor de riesgo, ya que por lo menos su madre conocería en profundidad la gravedad de la situación.

En un contexto de auditoría, atrapar al contribuyente en una mentira obvia, cuando no lo espera, ofrece una ventaja importante en el fortalecimiento de la relación de poder, que por naturaleza es ya desequilibrada, permitiendo

al auditor experimentar diferentes enfoques, con un menor riesgo inmediato de conflictos, siempre que se pueda controlar las condiciones emocionales con el fin de mantener esta ventaja. Sin embargo, preocuparse de la definición de vergüenza o culpa, es imprescindible para ser capaz de distinguir las implicaciones sobre la asunción de una determinada emoción, en detrimento de otra, por lo que debe determinarse si la emoción sentida por el contribuyente se deriva de haber violado ley, o sea el aspecto criminal, o se deriva del hecho de haber sido capturado, o sea el hallazgo de una ineptitud, con repercusiones relacionadas al aspecto social.

Los conocimientos teóricos tomados de los trabajos y estudios del área de la psicología han comprobado que todos los ingredientes estaban asociados con un estado de vergüenza, lo que asociado con expresiones faciales y los movimientos corporales del contribuyente hizo admitir un cuadro emocional de vergüenza y no de culpa. Esto se debe a que era notorio que este cuadro emocional surgió cuando el contribuyente toma conciencia de que el esquema que utilizó había sido detectado, que el auditor ya estaba plenamente al corriente de los hechos del caso, que el abogado que lleva a regañadientes empezaba a darse cuenta de que podría darse un conjunto de comportamientos serios, y que la presencia de este abogado podría poner en peligro su propio estatus social. Y poco después de mostrar las características asociadas con la vergüenza, el contribuyente asumió una postura sumisa, como se espera de esta emoción.

La primera consecuencia de este marco es tener en cuenta que es poco probable que el contribuyente autónomamente defina estrategias de reparar las faltas, que sería una característica de un escenario de culpa, sabiendo entonces que cualquier posibilidad de reparar estas fallas por el contribuyente requerirá un control más estricto por parte del auditor. También debemos entender dos situaciones

diferentes: La práctica del delito en sí, lo que conlleva consecuencias futuras, y el hecho de que el contribuyente haya sido atrapado, que fue el tema central de la revelación de la emoción, que podría traerle consecuencias inmediatas en términos de las relaciones sociales, ya que el escenario en cuestión acarrea el riesgo presente de proliferación de la información a través del abogado, que más que esta función, asumió el papel de alguien enviado por la madre, que desde luego podría perjudicar seriamente su imagen, no sólo antes de su círculo cercano, su familia y amigos, sino también ante su grupo social cercano, pues vivía en un pequeño pueblo, donde todo el mundo se entera de todo el mundo y se siente libre de crear su propio juicio acerca de un evento en particular.

El auditor debe entonces tratar de crear estrategias que lleven a este comportamiento sumiso que se convierta en una conducta proactiva dirigida a resolver el problema real, la infracción fiscal, lo que se puede lograr si el contribuyente es consciente de que todavía es posible para controlar las consecuencias inmediatas asociadas con daño social, reenfocando la atención del contribuyente en la regularización del problema legal.

En este caso, tras concluir que se trataba de un contexto emocional en el que predominaba la vergüenza centrada en el hecho de que el contribuyente había sido capturado, la primera estrategia fue tratar de modelar la emoción del contribuyente, ofreciéndole la oportunidad de eliminar uno de los focos de la emoción. Por lo tanto, en función de ese cuadro, se preguntó si el contribuyente pretendía continuar con el interrogatorio en presencia de ese abogado que participó en sus relaciones internas de grupo y que al mismo tiempo tenía un estatus social en su comunidad que el contribuyente no podía alcanzar, por lo que todo lo que el mismo llegara a divulgar tendría un impacto mucho más profundo en su medio de cercanía, que cualquier cosa que el contribuyente pudiera responder, dentro de ese medio.

El objetivo era entonces disminuir la presencia de la vergüenza y tratar de centrar la atención del contribuyente en la mejor resolución posible de su problema criminal, retirando de la ecuación el riesgo que preocupaba de inmediato al contribuyente, es decir, el riesgo social que corría si aquel abogado conociera en profundidad la verdadera magnitud del problema que se investigaba. Esta preocupación tiene presente el “spotlight effect”, ya que las personas tienden a sobreestimar cómo sus acciones son valorizadas por otros (Gilovich, Medvec, & Savitsky, 2000), haciéndole comprender al contribuyente que el juicio de otros sobre sus acciones no depende directamente del hecho de haber sido capturado, sino directamente de su conducta ante esta adversidad, lo que tiene consecuencias que se reflejarán en la pena a imponerse, esta sí sujeta a un mayor escrutinio por parte de su grupo cercano.

Esta estrategia resultó ser muy exitosa, ya que estando el contribuyente en una posición sumisa, intrínseca a la emoción dominante para él, la concesión de esta oportunidad fue una señal de que aún podría ser posible resolver el verdadero problema, liberándolo de esa preocupación irracional de poner su estatus social en riesgo. Por cierto, se hizo el enfoque de que ahora que estaba solo, no tenía la necesidad de preocuparse por la presencia de un tercero que no representaba una solución potencial para el contribuyente, sino más bien un problema potencial, lo que reducía drásticamente el riesgo de difusión de los problemas que tenía entre manos, reforzando que se le daba una última oportunidad para hacer frente a las infracciones que había cometido, y que la asunción de un compromiso de reparación de estas faltas podría tener exactamente el efecto contrario, ya que revelaría una marca de carácter positivo.

La decisión de conducción del procedimiento es esta forma, siguió la evidencia científica (Darby & Harris, 2010) de que cuando alguien se siente avergonzado, de acuerdo con esta emoción tiende a exhibir comportamientos

estándares muy específicos, pasando a fijarse en los ojos de sus interlocutores, lo que puede sugerir que la persona que sintió esta emoción busca poco después información que le permita percibir la reacción de su interlocutor, para lograr delinear una estrategia para escoger la forma más acertada de recuperación. En este momento, el auditor fiscal debe estar atento a estas situaciones y entender que este tipo de reacción es perfectamente natural, manteniendo la cautela necesaria, porque también hay evidencia científica (Keltner & Anderson, 2000) que advierte que la manifestación de este tipo de emoción puede crear una mayor empatía con sus interlocutores, y simultáneamente una mayor probabilidad de que este disculpe las faltas del otro, por lo que la vergüenza puede, desde esta perspectiva, casi servir como un medio para facilitar la resolución de problemas, pues puede desencadenar una reacción positiva en otros en su beneficio. No se puede pues olvidar que en el caso de la vergüenza definida como la emoción dominante, es importante identificar el foco de esta vergüenza para aclarar que la presencia de esta emoción es real, y no una estrategia del contribuyente de optar por un papel de subordinación sólo para complacer y engañar a quien se encuentra en la posición dominante.

En caso que el auditor tenga estos conceptos presentes, el interrogatorio puede orientarse para que el mismo vea que pueden contribuirse datos hacia la resolución de la causa de la vergüenza, haciendo de este contribuyente -- que está en una posición de sumisión -- alguien agradecido por la provisión de una solución, aumentando así las posibilidades de que la investigación tenga éxito con una mayor posibilidad no sólo de obtener la cooperación del contribuyente, sino también que el mismo trabaje realmente para rectificar los errores que hayan sido identificados.

Pero nunca hay que olvidar, en relación con el caso de estudio, que el alivio ofrecido al contribuyente, al retirársele el público que él no quería, está dirigido a la consiguiente resolución

del problema de impuestos, y no es una forma de darle una salida fácil a un problema, sobre todo cuando éste es ajeno a la investigación.

Otra línea de investigación muy interesante está relacionada con la aplicación de la emoción en la psicoterapia (Greenberg, 2010) que sigue la línea conceptual de Spinoza de que una emoción no puede ser suprimida o eliminada, a excepción de una emoción opuesta que sea todavía más fuerte. Adelanta cinco principios a considerar cuando se trabaja sobre las emociones: La percepción de la emoción; El contexto emocional y la expresión de la emoción; La regulación de la emoción; El reflejo de la emoción, y; La transformación de la emoción, considerado el principio fundamental para el cambio emocional, ya que la transformación de una emoción percibida sólo puede ocurrir cuando la misma es sustituida por otra, más adaptada a los propósitos a alcanzar. Adaptando estas enseñanzas al contexto específico de la auditoría tributaria, es un hecho que hay estrategias que pueden adoptarse con el fin de promover el cambio en el contexto emocional.

La segunda estrategia, intentando adaptar la enseñanza de Greenberg, se basa en la premisa de que la investigación tendría más posibilidad de éxito en el caso de lograr modelar la emoción de vergüenza, de modo que la emoción culpa surja, ya que la sensación de vergüenza es una sensación casi efímera, por lo que su efecto probablemente terminaría durante la investigación, e inevitablemente se conformaría otro estado emocional. Fue decisivo reforzar la necesidad de que el contribuyente mantenga una consciencia absoluta de que la regularización voluntaria era la situación óptima, lo que se lograría si el contexto emocional a modelar resultase en la emoción de culpa, lo cual ofrecería más garantías de éxito ya que como se vio, la culpa no sólo infunde una necesidad mayor y más duradera de abordar el enfoque de la emoción, sino también trae consigo un impulso dinámico que implica que el individuo materialice esta necesidad en los actos y esfuerzos efectivos para reparar la falta.

La aplicación de este tipo de estrategia, en el caso bajo estudio, y dado que el contribuyente mostró tanta preocupación por su estatuto en su perímetro social de confianza, se inició con la explicación del funcionamiento del proceso de investigación y con la inevitabilidad de investigar a personas que tuvieran cercanía con él y que, al final, el proceso probablemente terminará en una acusación formal bajo los términos de un Tribunal.

Es también en este momento debe explicarse claramente el sistema de sanciones, subrayando que este tipo de consecuencias no sólo es mucho peor que cualquier condena social, sino que además no evitar, por el contrario, ya que si fuera aplicable la pena de prisión este condena social alcanzaría niveles generalizados mucho más allá de lo que el contribuyente ahora temía. Y ahora, poco importaba si hubiera sido capturado, ante el hecho de que había efectivamente violado la ley, y que era en la solución de este problema que se pretendía, y debería estar centrado el contribuyente.

En esta etapa, también es importante abordar los principios generales del sistema tributario, el propósito que este sirve y la dependencia que la sociedad en general tiene de este sistema. Este enfoque en el origen es una valiosa herramienta para el modelado de un sentimiento de culpa, siempre que no existan dudas, ni para el auditor ni para el contribuyente, de que él es culpable.

Sin embargo, este es sólo un paso en la aplicación de una tercera estrategia, en la que se busca un contexto de emociones positivas. Por lo tanto, siempre debe reforzarse que hay formas alternativas dentro del marco legal vigente, con penas menores, y que depende del propio contribuyente la elección de una solución óptima. Además de este enfoque racional, se utilizó un enfoque emocional con el fin de inducir una expectativa positiva del resultado, centrado en que el contribuyente pueda lograr esta solución óptima. Debe tenerse en cuenta, como se ha dicho, que este tipo de estrategias requiere un nivel ético

máximo; nunca deben dibujarse escenarios irreales, improbables o fuera del control del auditor.

La presentación del peor escenario y el mejor escenario siempre se debe tener en cuenta esta necesidad, ya que el auditor fiscal, en estas circunstancias, al centrarse en los principios básicos del sistema fiscal y el contexto emocional, debe ser particularmente estricto, pues la creación de expectativas equivocadas en el contribuyente puede tener consecuencias desastrosas.

La combinación de estas tres estrategias para la transformación de la emoción, la vergüenza en culpa y a partir de esta última un contexto en el que predominen las emociones positivas, permitió que esta primera consulta fuera el momento clave para la resolución de la auditoría tributaria, logrando alcanzarse la solución óptima en la que todas las faltas sean regularizadas y el contribuyente, en virtud de esta regularización y del pago de multas, viera minimizada cualquier consecuencia social y, de acuerdo con la Ley, lograra evitar cargos criminales que podrían resultar en encarcelamiento.

7. CONCLUSIONES

La auditoría fiscal es una actividad extremadamente exigente y compleja, que requiere de un gran esfuerzo por parte de los auditores, que deben estar alerta a un conjunto de problemas relacionados con la investigación. El área de la psicología ofrece enfoques diferentes a los generalmente pensados, habiéndose dado un gran avance en áreas tales como la detección de mentiras, lográndose identificar un conjunto de comportamientos y expresiones faciales que ayudan a comprender si el contribuyente miente o dice la verdad.

A pesar de que el auditor está en una relación de poder desequilibrada, tiene que haber mucha precaución en las demostraciones de poder. El control de la ira por el auditor, y el refuerzo o atenuación de esta emoción, cuando la siente el contribuyente, es una estrategia de modelado de emoción que deber ser utilizada con extrema precaución, ya que puede traer consecuencias desastrosas.

Este trabajo también tiene como objetivo llamar la atención sobre la evidencia de que una auditoría fiscal puede realizarse de mejor manera por el auditor, si este consigue percibir

la emoción dominante y aplicar estrategias de regulación de percepción emocional como un instrumento clave para lograr con éxito las soluciones óptimas en los procedimientos de auditoría.

La presentación empírica, presentada a través del caso de estudio, demuestra que en los casos en que la percepción emocional que detecta el auditor fiscal sea la vergüenza, se pueden utilizar estrategias dirigidas a modelar este sentimiento hacia la culpa, como un espacio intermedio para obtener un contexto emocional más positivo y favorable, que alcance el mejor escenario: Hacer justicia a través de la reparación total de la falta y el pago de las multas correspondientes, y al mismo tiempo, en virtud del esfuerzo del contribuyente hacia dicha reparación, garantizarle la pena más baja posible.

Por lo tanto, se concluye que el conocimiento del contexto emocional y la capacidad de modelado son herramientas muy importantes para el auditor fiscal contemporáneo, a fin de que se puedan alcanzar, de forma más recurrente y eficaz, soluciones óptimas en el contexto de la auditoría tributaria.

Por eso, las Autoridades Tributarias deben reflexionar sobre la necesidad de introducir una componente de capacitación significativa en el área de la emoción, no sólo a través de un aumento de la formación teórica, sino también

con la realización de acciones prácticas de simulación de contextos emocionales, que permitan capacitar a los auditores fiscales con una herramienta potencialmente poderosa para obtener soluciones óptimas.

8. BIBLIOGRAFÍA

Castillo, W. (2011). *Mentira - Um rosto de várias faces*. São Paulo: Urbana.

Caza, B., Tiedens, L. Z., & Lee, F. (Janeiro de 2011). Power Become You: The Effects of Implicit and Explicit Power on the Self-Concept. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, Volume 114 - Issue 1, pp. 15-24.

Darby, R. S., & Harris, C. R. (2010). Embarrassment's effect on facial processing. *Cognition and Emotion* - Vol. 24 - N.º 7, 1250-1258.

Freitas-Magalhães, A. (2011). *O código de Ekman, O cérebro, a face e a emoção*. Porto: Edições Universidade Fernando Pessoa.

Gilovich, T., Medvec, V., & Savitsky, K. (2000). The spotlight effect in social judgment: An egocentric bias in estimates of the salience of one's own actions and appearance. *Journal of Personality and Social Psychology* - Vol. 78 - N.º 2, 211-222.

Greenberg, L. S. (2010). The Clinical Application of Emotion in Psychotherapy. In J. M. M. Lewis, & L. F. (Eds.), *Handbook of Emotions* (pp. 88-101). New York: Guilford Press.

Gross, J. J. (2008). Emotion Regulation. In J. M.-J. Edited by Michael D. Lewis, *Handbook of Emotions 3rd Edition* (p. Chapter 31). New York: The Guilford Press.

Heuer, R. J. (1999). *Psychology of intelligence analysis*. Washington DC: Center for Study of Intelligence - Central Intelligence Agency.

Keltner, D., & Anderson, C. (2000). Saving face for Darwin: The functions and uses of embarrassment. *Current Directions in Psychological Science*, 187-192.

Keltner, D., & Buswell, B. (1997). Embarrassment: Its Distinct Form and Appeasement Functions. *Psychological Bulletin*, 122 (3), pp. 250-270.

Lerner, J., & Tiedens, L. Z. (Abril de 2006). Portrait of the angry decision maker: How Appraisal Tendencies Shape Anger's Influence on Cognition. *Journal of Behavioral Decision Making*, Volume 19, Issue 2, pp. 115-137.

Sinaceur, M., & Tiedens, L. Z. (Maio de 2006). Get Mad and Get More Than Even: Benefits of Anger Expressions in Negotiations. *Journal of Experimental Social Psychology*, Volume 42, pp. 314-322.

Tong, S., Bryant, R. P., & Horvath, M. A. (2009). *Understanding Criminal Investigation*. West Sussex (UK): Wiley-Blackwell.

Tracy, J. L., Robins, R. W., & Schriber, R. A. (s.d.). Development of a FACS - Verified Set of Basic and Self-Conscious Emotion Expressions. *Emotion*, 9 (4), pp. 554-559.

Xu, H., Bègue, L., & Shankland, R. (Julho de 2011). Guilt and Guiltlessness: An Integrative Review. *Social and Personality Psychology Compass* - Volume 5 - Issue 1, pp. 440-457.

LA EVOLUCIÓN DEL PAPEL DE LOS TIMBRES FISCALES DE IMPUESTOS SOBRE BIENES ESPECÍFICOS

Nicola Sudán



SINOPSIS

Este artículo analiza el desarrollo de los componentes y la expansión y crecimiento del papel de los timbres fiscales de impuestos sobre bienes específicos. Lo que alguna vez fueron pequeñas piezas de papel sin ninguna seguridad para fines de recaudación de impuestos, se han convertido en dispositivos encriptados multicapas de alta tecnología, que no solo desempeñan la función de recaudación tributaria, sino también funciones de autenticación del producto y seguimiento y rastreo. Esta evolución tiene mucho que ver con el incremento de requisitos de timbres más resistentes en la lucha contra el comercio ilícito, así como la normativa internacional emergente tal como el protocolo Convenio Marco para el Control del tabaco OMS – CMCT, enfocado en los timbres fiscales de tabaco como portadores potenciales de la tecnología de seguimiento y rastreo impuesta por el Protocolo.

La Autora: Es la editora del boletín mensual “Tax Stamp New http://www.ciat.org/images/stories/Noticias/fotos_2015/addis_grupall.jpg s™” de Reconnaissance International, así como Directora del Foro anual Tax Stamp Forum™ e investigadora y redactora principal de Timbres Fiscales: Un Estudio Técnico e Informe de Mercado (en el cual se basa este artículo). Anteriormente, desempeñaba funciones de mercadeo en la industria de impresión/autenticación de seguridad y la industria del tabaco.

Contenido

1. El papel de los timbres fiscales en la recaudación de impuestos sobre bienes específicos y la lucha contra el comercio ilícito
2. Un mercado en crecimiento
3. La anatomía del timbre fiscal moderno
4. ¿Cómo se verán afectados los timbres fiscales por las normas y regulaciones internacionales?
5. Conclusiones
6. Bibliografía

Cada año se producen más timbres fiscales que cualquier otro elemento de seguridad impreso con excepción de los billetes de banco. Conocidos por una variedad de nombres (timbres fiscales, sellos de impuestos especiales, sellos aduanales, apostillas de impuestos), constituyen la nueva opción que tienen muchos gobiernos del mundo, para garantizar los valiosos ingresos derivados del derecho de aduanas e impuestos especiales sobre el tabaco y el alcohol, funcionando como un registro de pagos y también como una defensa contra la distribución ilícita de productos, ya sea en forma de contrabando o falsificaciones.

Cada año, se utilizan alrededor de 170 mil millones de timbres fiscales en más de 80

países. El dinamismo ejercido por el aumento de la población y el consumo, siguen impulsando el crecimiento de estas cifras, sin embargo también podemos destacar otros factores en el crecimiento de la utilización de timbres fiscales, tales como la adopción por parte de nuevos países, y la extensión de programas existentes de timbres fiscales en nuevos productos.

Cada vez más, la función principal de cualquier timbre fiscal, cualquiera que sea su forma, es proporcionar verificación fiscal (es decir, que el impuesto se pague), así como visibilidad de la cadena de suministro y autenticación de producto.

Como resultado, las demandas de timbres fiscales se han vuelto considerablemente más complejas y uno de los avances más destacados es el grado en el cual los timbres tradicionales están siendo reemplazados por programas que combinan dichos timbres con sistemas avanzados de tecnología de seguimiento, rastreo y auditoría.

Dado que los timbres fiscales ofrecen estos beneficios adicionales – que son importantes en la lucha contra el creciente problema mundial del comercio ilícito – el tema sobre el uso del timbre fiscal se ha convertido en un asunto de política internacional. El Convenio Marco de la OMS sobre Control del tabaco (CMCT) y su Protocolo para Eliminar el Comercio Ilícito de Productos de Tabaco probablemente tendrá un impacto significativo en el modelo de los programas de timbre fiscal del futuro.

1. EL PAPEL DE LOS TIMBRES FISCALES EN LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS SOBRE BIENES ESPECÍFICOS Y LUCHA CONTRA EL COMERCIO ILÍCITO

1.1. ¿Por qué utilizar timbres fiscales?

La combinación de niveles de alto consumo y de altas tasas de impuestos sobre bienes específicos continúa alimentando la demanda de productos ilícitos. Los timbres fiscales sobre bienes específicos han sido utilizados por más de 200 años; pero fue sólo hace 20 años, que muchos países comenzaron a usarlos por primera vez, especialmente en Europa Oriental y en la antigua Unión Soviética, cuando surgió el comercio mundial y disminuyeron los controles fronterizos. Los timbres les dieron a los gobiernos una solución inmediata para recuperar el control sobre las mercancías, principalmente cigarrillos y licores – que se vendían en su territorio; dieron prueba visible del pago de los impuestos sobre bienes específicos y permitieron la distinción entre los productos falsificados y los productos auténticos. Sin este control, el comercio ilícito hubiera seguido creciendo sin regulación, como resultado de las turbulencias políticas y económicas de la década de 1990.

Los timbres fiscales no son el único medio para abordar la recaudación de impuestos y el comercio ilícito; sin embargo, como elemento clave que se utiliza en combinación con otras medidas como la implementación reforzada, los timbres fiscales han dado buenos resultados para los gobiernos y otras partes interesadas, resultados que a su vez han impulsado su crecimiento continuo y desarrollo tecnológico.

Los niveles de consumo son impulsores clave de los programas de timbres fiscales. Por ejemplo, el consumo mundial de bebidas alcohólicas aumentó en un 27% entre los años 2005 y 2010, reflejado por el aumento correspondiente de timbres fiscales de licores. Aunque pueda parecer extraño, regiones tales como América del norte y Latinoamérica cuentan con algunos

de los sistemas de timbre fiscal, seguimiento y rastreo más sofisticados del mundo, a pesar de que el consumo de cigarrillos en estas áreas ha disminuido sustancialmente en los últimos 20 años. Esto es porque el impuesto sobre bienes específicos, continúa recaudando ingresos importantes para los gobiernos, mientras existan sistemas para asegurar y mejorar esos ingresos. Aunque el impuesto sobre bienes específicos como porcentaje de la recaudación impositiva total ha disminuido de manera constante con los años, aún representa un promedio de casi el 8% del impuesto total, en países miembros de la OCDE.

1.2. Productos adicionales que pueden gravarse

Mientras que el tabaco y los licores siguen siendo los principales grupos de productos sujetos a los llamados “impuestos del pecado”, una cantidad cada vez mayor de otros productos también entran dentro del alcance de los programas de timbres fiscales. Varios países han ampliado sus programas para incluir no sólo la cerveza y el vino, sino también bebidas gaseosas y agua mineral. En algunos países han ampliado aún más su alcance– incluyendo productos como CD y libros, teléfonos móviles, alimentos de lujo y hasta detergentes y aceites de motor. Dichos productos pueden o no llevar timbres tradicionales. Pero lo que los une a los productos del tabaco y alcohol son las marcaciones únicas conexos a un sistema de monitoreo, control y cumplimiento de la recaudación de impuestos.

La creciente gama de productos gravables y los esfuerzos para recaudar impuestos nos lleva quizás al mayor cambio de todos en los últimos diez años – esto es, el tsunami financiero que golpeó la economía mundial en el 2008. Las repercusiones de esta crisis en las economías

nacionales no pueden ser subestimadas y han conducido a la mejora de la recaudación de impuestos como herramienta en la fijación de la deuda y reducción del déficit alrededor del mundo.

1.3. Cómo reducen el comercio ilícito los timbres fiscales

Alrededor del 10% de los cigarrillos consumidos en Europa son falsificados o de contrabando, creando graves riesgos para la salud de los ciudadanos y problemas financieros para la industria y los gobiernos. Existen cuatro tipos de comercio ilícito que ocurren en cada etapa de la cadena de suministro, hasta el minorista, y el uso combinado de timbres fiscales, sistemas de rastreo y seguimiento, licenciamiento y mejora de la implementación es la forma más efectiva de abordar cada tipo.

1.3.1. Productos legales distribuidos localmente

Este tipo de comercio ilícito se caracteriza por producción excesiva deliberada por parte del fabricante. Puede minimizarse con timbres fiscales y requisitos de licencia, junto con la aplicación adecuada de las leyes. Dado esto, es importante mantener una medición precisa y objetiva de lo que ha sido producido por cada fabricante a través de los timbres fiscales mejorados, especialmente aquellos con mecanismos de seguimiento y rastreo.

Esto se ha demostrado en Brasil, donde se han incluido los mecanismos de rastreo en todas las máquinas de producción, dando a las autoridades fiscales las actualizaciones en tiempo real de la cantidad de cada producto fabricado y los respectivos montos de impuestos.

A nivel minorista, se podrían vender tanto los productos legales como los ilegales a precios reducidos en el sector comercial formal e informal. Un buen ejemplo de esto es la venta de cigarrillos exentos de impuestos

en las reservas de Canadian First Nation. Frecuentemente, los cigarrillos son fabricados legalmente pero vendidos ilegalmente sin impuesto a consumidores que no califican para la exención.

Además, los timbres y marcaciones de seguimiento y rastreo permiten distinguir en los mostradores, entre los productos exentos de impuestos y aquellos gravables, ayudando a garantizar que no se exceda la oferta en los mercados regulados por cuotas.

1.3.2. Productos legales distribuidos en el exterior

Este tipo de comercio ilícito se refiere a “retorno de exportaciones”, donde productos que se fabrican dentro de una jurisdicción, son exportados a una jurisdicción vecina (para evitar impuestos internos) y posteriormente pasados nuevamente por contrabando a la jurisdicción original y vendidos a un precio menor. Este fue el caso de Canadá, Brasil y el Reino Unido en la década de 1990.

Los mecanismos de seguimiento y rastreo pueden de forma confiable revelar las prácticas de exportación del fabricante a quien se le está enviando el producto. La capacidad de rastrear un producto a un sitio o distribuidor particular les permite a los funcionarios recabar información sobre las rutas y prácticas de distribución y el papel que juegan los fabricantes en la red de contrabando. Aquí, los timbres fiscales tienen un potencial moderado, dado que no siempre revelan el lugar de fabricación o puntos de distribución, a menos que sean mejorados con un código de seguimiento.

A nivel minorista, los timbres fiscales son especialmente eficaces, ya que pueden asegurar que los productos de contrabando que salen de jurisdicciones de menor impuesto no se vendan en el mercado minorista formal de jurisdicciones con impuestos más altos. Sin embargo, las marcaciones tributarias se limitan a proteger sólo el sector del minorista formal y no toca las ventas informales de cigarrillos.

1.3.3. Distribución transfronteriza de productos ilegales

Esto se refiere a productos de tabaco ilegales (falsos o producidos por un fabricante sin licencia) que se distribuyen a lo largo de más de una jurisdicción. El contrabando a través de envíos a gran escala de productos falsificados es una creciente amenaza mundial. La distribución de cigarrillos falsificados de productores en China, Europa Oriental y algunas partes de América Latina se ha convertido en una importante fuente de contrabando en muchos países y requiere políticas de soluciones distintas a las destinadas a los productores legítimos.

Los legisladores nacionales tienen jurisdicción sobre el sector minorista; la protección del nivel minorista requiere un completo régimen de licencias con inspección adecuada y timbres fiscales mejorados para garantizar que los productos ilícitos no entren en la cadena legal de suministro.

El énfasis en los timbres fiscales con seguridad mejorada es importante debido a la relativa facilidad con la que las operaciones de contrabando son capaces de falsificar los marcadores fiscales genéricos. Como tal, los marcadores tributarios mejorados tienen un alto potencial para asegurar que los productos ilícitos no se filtren en el sector minorista.

1.3.4. Productos ilegales distribuidos internamente

Esto se refiere a los productos de tabaco ilegales (sin una licencia o registro) que se distribuyen dentro de una jurisdicción. Aquí

se supone que el fabricante está evitando deliberadamente una responsabilidad legal de adquirir una licencia. Un ejemplo de esto sería los fabricantes ilícitos que operan en Canadá sin licencia en las reservas de First Nation.

En el sector minorista, las licencias, timbres fiscales e implementación mejorada, tienen un alto potencial para enfrentar las actividades de contrabando. La capacidad para identificar con éxito productos de contrabando a través de timbres fiscales mejorados, junto con los riesgos financieros de perder una licencia minorista, puede tener un profundo efecto sobre la disposición de los minoristas de aceptar el comercio ilícito.

1.3.5. Los timbres deben ser de alta seguridad

Los timbres fiscales y marcaciones se consideran efectivos frente a todo tipo de comercio ilícito y son una solución con “alto potencial”, ya que permiten una fácil identificación y autenticación del producto. Sin embargo, simples timbres – en lugar de timbres de alta seguridad – raramente se consideran útiles en el tratamiento del contrabando; se pueden crear versiones falsificadas en cuestión de semanas o incluso de días, dependiendo de la demanda. Agregar marcas secretas a los timbres fiscales garantiza la identificación de los productos falsificados, aunque las marcas falsificadas pueden parecer auténticas. El seguimiento y rastreo también se considera una solución de alto potencial, ya que permite el monitoreo en tiempo real de la fabricación de productos de tabaco y mejor control de la cadena de suministro.

2. UN MERCADO EN CRECIMIENTO

El mercado de timbres fiscales de tabaco y alcohol está creciendo, debido a la combinación de incremento de la población/consumo en países que ya los utilizan, la extensión de los programas de un grupo de productos a otro y más países adoptando timbres fiscales por primera vez. En 1990, se estimó el volumen anual de timbres de cigarrillos y licores en más de 49 mil millones de timbres (2 mil millones para licores y 47 mil millones para cigarrillos). A finales del 2005, estas cifras fueron 13.5 mil millones y 122 mil millones respectivamente. En el 2010, estas cifras se habían disparado a casi 23 mil millones para el alcohol y más de 127 mil millones para cigarrillos (un aumento del 68% y 4.5% respectivamente). Esto, a pesar del hecho de que está disminuyendo el consumo mundial de cigarrillos. Los volúmenes proyectados para el año 2015 son de 35.5 mil millones para licores y casi 135 mil millones para cigarrillos, un aumento de 55% y 6% respectivamente, en comparación con el año 2010.

En términos globales, el uso de timbres fiscales ha crecido en casi un 11% de 135.5 mil millones en el 2005 a 150 mil millones en el 2010. En 1990, menos de 20 países estaban utilizando timbres fiscales. En el 2005 esta cantidad había crecido a 73. A partir del 2011, más de 80 países las utilizaban para alcohol, tabaco o ambos. De éstos, 18 los utilizaban solo para cigarrillos, nueve solo para bebidas alcohólicas y 54 para ambos (vs. 46 en el 2005). Desde el 2011, los timbres fiscales de cigarrillos estaban en uso en más de 70 países y los timbres de licores, en más de 60.

La mayoría de los países que adoptan un programa para un producto (generalmente cigarrillos) a menudo introducirá un segundo programa para incluir cigarrillos y alcohol. Esto explica en parte el aumento significativamente mayor de uso de timbres de alcohol en comparación con los de cigarrillos.

Aunque el número real de los países que utilizan los timbres fiscales por primera vez no ha aumentado significativamente durante los últimos años, ha habido mucha actividad para actualizar y ampliar los programas existentes.

2.1. El uso de timbres fiscales en América Latina y el Caribe

América Latina y el Caribe representan casi el 14% de los timbres de licores del mundo y el 7% de cigarrillos. Al menos 12 países utilizan timbres fiscales – para tabaco solamente, alcohol solamente, o ambos – que significa que la mayoría de los países de la región no utilizan timbres. En contraste con la mayoría de las otras regiones del mundo, más países de esta región usan más timbres para el alcohol que para los cigarrillos.

En América Latina, ningún país ha introducido timbres fiscales durante los últimos años, aunque varios países han extendido sus programas existentes de timbres fiscales a otros productos y los han hecho más sofisticados. Brasil, en particular, se ha convertido en un referente mundial para los países que están considerando actualizar sus sistemas.

3. LA ANATOMÍA DEL TIMBRE FISCAL MODERNO

El timbre fiscal ha evolucionado en las últimas décadas, de un simple elemento impreso sin seguridad (para la recaudación de impuestos solamente), a un complejo dispositivo de seguridad multicapas con monitoreo de producción integrada, seguimiento, rastreo y capacidad de autenticación.

3.1. Pequeños billetes de banco

La mayoría de los timbres fiscales siguen siendo a base de papel, con aspectos comunes a los billetes de banco, pasaportes y otros documentos de seguridad pública en términos de procesos de producción y características de seguridad. Hay una serie de características para los timbres fiscales, sin embargo, que no se aplican a los billetes de banco y que restringe el tipo de características que pueden utilizarse para hacerlos. Estos son:

- Su tamaño (o su falta de tamaño) – esto impone límites en el tamaño y cantidad de características de seguridad, especialmente las características visibles, que deben competir con las características funcionales como la información de producto y numeración para el espacio en el timbre;
- El método de aplicación a los productos – la mayoría de los timbres se aplican sobre embotellado automatizado de alta velocidad y líneas de embalaje y, como tal, necesitan ser ligeros y flexibles, pero robustos. Esto limita los sustratos adecuados sobre los cuáles pueden ser producidos así como las características que pueden contener;
- Su ‘unilateralidad’ – ya que las timbres fiscales se fijan, en su mayor parte, sobre botellas, latas o paquetes, sólo se pueden ver o ser examinados desde un lado.

A pesar de estas limitaciones, los timbres fiscales – como los billetes de banco – requieren los más altos niveles de seguridad que ayuden a los diferentes usuarios a autenticar el producto y el sello. Estas características comúnmente se dividen en cuatro niveles: descubiertas, semi-ocultas, encubiertas y forenses:

- **Nivel 1** – funciones descubiertas: son aquellas que pueden ser vistas sin la ayuda de herramientas especiales o luces y requieren un mínimo de entrenamiento para ser efectivas. Tales características están diseñadas para permitir al público en general (es decir, los consumidores) a identificar si el producto es genuino o no;
- **Nivel 2** – características semi-ocultas – son aquellas que requieran herramientas sencillas, a veces comercialmente disponibles – para verlos, como luces ultra-violeta (UV), lupas y lentes. El examinador debe saber dónde están ubicadas estas características y cómo examinarlas, y normalmente, no se dan a conocer al público en general. Son usualmente diseñadas para minoristas, fabricantes y otros miembros de la cadena de suministro, así como para los funcionarios durante las inspecciones rutinarias;
- **Nivel 3** – Características encubiertas u ocultas, – son detectadas con herramientas manuales sofisticadas que sólo están disponibles para los funcionarios. El público y los miembros de la cadena de suministro generalmente no conocen estas características;
- **Nivel 4** – características forenses – están reservados para funcionarios o departamentos especiales. Se necesitan

herramientas especiales o laboratorios para revelar su presencia y sus características. La presencia y naturaleza de tales características se mantiene generalmente en secreto bajo resguardo y se suelen usar después de una incursión para comprobar la autenticidad de un producto. Tales datos pueden utilizarse, si fuera necesario como evidencia en un tribunal de justicia.

Los timbres fiscales de hoy pueden incorporar los cuatro niveles. También pueden incorporar un código o un número que permite el seguimiento del artículo para que los funcionarios, fabricantes y distribuidores, puedan determinar el origen y destino de los productos y todas las etapas intermedias. Dada la falta de “espacio” para incorporar elementos de seguridad y funcionales, es una suerte que cada componente de un timbre fiscal es capaz de integrar funciones de seguridad.

El componente principal es un sustrato, generalmente papel. El papel lleva las marcas indicativas del estatus de impuesto pagado, que son una mezcla de impresión fija y variable. La impresión fija es común a todos los timbres en una jurisdicción particular e indica la ubicación de la autoridad tributaria y el producto al que se une el sello. La impresión variable es generalmente un número de serie que permite remontar a la fecha y lugar de su aplicación.

En el otro lado del sustrato puede llevar un pegamento que mantiene el timbre pegado al producto. Los tres elementos – la impresión, el sustrato y el adhesivo son candidatos para la tecnología de seguridad. A ello se le puede agregar la posibilidad de incorporar funciones aplicadas e incrustadas como hologramas y taggants y la gama de técnicas de seguridad es repentinamente más amplia de lo que uno supondría para un pedacito de papel.

3.2. Seguridad en el papel

La mayoría de los timbres fiscales se fabrican en papel de seguridad. El papel se considera seguro si se produce bajo ciertas condiciones y contiene elementos particulares. Un papel de seguridad es hecho a la medida por fabricantes especializados para cada aplicación y contiene características que son complejas de aplicar, integrar o crear, y que no sólo son específicas para el mercado de seguridad sino únicas para cada cliente. El papel es invariablemente UV mate, lo que permite la aplicación o integración de funciones UV que son un elemento de seguridad clave para documentos valorados. Comúnmente - los timbres fiscales – tienen un peso de 40-70 gsm, que no es usual para papeles comerciales.

Las características principales de seguridad del papel para timbres fiscales son las fibras y puntos de seguridad, pero también se pueden utilizar hilos de seguridad y marcas de agua.

3.3. Seguridad en la impresión

Se utilizan varios procesos de impresión para producir timbres fiscales. Su valor reside no tanto en las tecnologías por sí mismas, sino en los elementos de diseño y características de seguridad que pueden producir, así como su limitación y costo, los cuales proporcionan una barrera significativa a la falsificación.

Los tres procesos de impresión de seguridad clave para timbres fiscales son el offset, intaglio e impresión de inyección de tinta para la numeración o codificación. Además, a menudo se utilizan los procesos de impresión de serigrafía para la aplicación de características de seguridad tales como motivos que cambian de color.

3.4. Seguridad aplicada

3.4.1. Hologramas

Han pasado 15 años desde que se utilizaron por primera vez, pero los hologramas siguen siendo un dispositivo de autenticación extremadamente relevante e importante para los timbres fiscales de gobierno. De hecho el mercado de hologramas para timbres fiscales es el segundo más grande después de los de billetes de banco, según la Asociación Internacional de Fabricantes de Hologramas. El término “holograma” es un genérico para los dispositivos ópticos que muestran imágenes y patrones complejos a través del fenómeno de la difracción. Los efectos visuales varían ampliamente e incluyen imágenes tridimensionales, diseños geométricos cinéticos o patrones, imágenes multicanal (en la cual una imagen, o parte de la imagen, cambia a otra) y secuencias cortas de animación.

Así como las características de seguridad, los hologramas no pueden ser copiados por medios convencionales de reproducción (fotocopiadoras o escáneres e impresoras), ni pueden ser reproducidos o simulados sus efectos por la impresión convencional o técnicas de acabado. Son complejos y complicados de originar y fabricar e incluso los falsificadores más férreos no tienen probabilidades de reproducir copias totalmente exactas.

3.4.2. Tintas de seguridad

La principal función de la tinta es difundir imágenes visibles al papel, películas u otras superficies imprimibles mediante la creación de puntos muy pequeños y líneas. Se pueden proporcionar una amplia variedad de características de seguridad adicionales a través de componentes que se agregan a la tinta, con una variedad de propiedades ópticas, químicas y físicas que ofrezcan autenticación descubierta y encubierta.

Dentro del campo de la seguridad abierta las tintas que no requieren iluminación especial o dispositivos de lectura son las tintas ópticamente activas. Éstas exhiben efectos diferentes según el ángulo de observación o de iluminación. Incluyen tintas con cambio de color que cambian de un color visible a otro o, en el caso de tintas irisadas o nacaradas, de un color a claro.

Una de las tintas ópticamente activas más seguras para los timbres fiscales es SICPA OASIS® de SICPA, con sus características de seguridad de doble autenticación basada en la tecnología de cristal líquido. OASIS de SICPA tiene un cambio de color descubierto de fácil autenticación para el público y una característica de polarización de luz semiofcura para los minoristas y los inspectores que requieren la ayuda de un validador del tamaño de una tarjeta de crédito o una fuente de luz especial. La validación consta de dos tipos de filtros polarizantes que revelan diferentes colores o efectos de la misma tinta. Por ejemplo, a través del filtro derecho, la tinta puede verse brillante, mientras que a través del filtro izquierdo puede verse negra.

OASIS de SICPA se utiliza en timbres fiscales, entre otros, por California, Ecuador, y Massachusetts.

Otra tinta de seguridad ópticamente activa es la tinta termo crómica, que cambia de color cuando se calienta, volviendo a su color original cuando se retira la fuente de calor.

Las tintas más comunes para crear características semi-encubiertas en general y timbres fiscales en particular, son las tintas luminiscentes. Este es un término colectivo para las tintas que cambian de color y/o exhiben distintas características visibles bajo diferentes fuentes de iluminación y en diferentes longitudes de onda.

Aunque las tintas fluorescentes son una característica de seguridad muy popular para timbres fiscales, no son especialmente seguras, en su forma más simple, porque son fácilmente obtenibles. Por lo tanto, se pueden utilizar las tintas bi-fluorescentes para mayor seguridad – como es el caso de los timbres fiscales para cigarrillos de Irlanda – que fluorescen en dos colores diferentes en dos diferentes longitudes de onda.

3.4.3. Taggants

Los Taggants –también conocidos como marcadores invisibles forenses – son ahora un elemento básico de la industria de la protección de documentos y productos, habiendo alcanzado un crecimiento rápido en los últimos años, en gran parte debido a su anonimato, versatilidad y flexibilidad. Ahora hay más de 50 compañías que suministran taggants (comparado con alrededor de 30 en el 2006).

Los taggants son partículas moleculares o microscópicas. Su composición puede ser orgánica o inorgánica y exhiben propiedades físicas, biológicas, químicas o espectroscópicas específicas y únicas, las cuales normalmente se leen y autentican utilizando los kits de ensayo correspondientes o detectores manuales.

En su forma más sencilla, los taggants proporcionan una simple autenticación sí/no por su presencia o ausencia, detectada por un lector manual. Cada vez más, sin embargo, las tecnologías subyacentes proporcionan innumerables variedades de taggants que permiten que un lote sea asignado a un departamento específico dentro de una organización, o en varias líneas de productos o lotes de producción.

Los taggants se utilizan en cantidades rastreables y sólo son comprobables por inspectores entrenados con equipos especializados. Su presencia, por lo tanto, es prueba de que un producto es auténtico (o, en su ausencia, que es una falsificación) y puede

ser utilizado como evidencia para este efecto en los tribunales de justicia.

Los taggants se pueden aplicar a los timbres fiscales en varias formas, aunque generalmente son incorporados en las tintas; también pueden ser incrustados en la pulpa de papel o las fibras, los hologramas o incluso los adhesivos. Y, dado que los hologramas son las características de seguridad descubiertas principales, los taggants se han convertido en la técnica generalmente más aceptada para la identificación y autenticación encubierta y forense de timbres fiscales.

3.5. Seriación y tecnologías de seguimiento y rastreo

Todas las tecnologías anteriormente mencionadas operan sobre la premisa de conferir autenticación, de sí mismas y de los elementos donde están adheridas, a través de su seguridad física y resistencia a la falsificación. Sin embargo, estas tecnologías de autenticación física están siendo cada vez más combinadas con una gama de opciones para la asignación de un código digital único para un elemento (un proceso llamado seriación) y luego la capacidad de rastrear ese código (y el elemento adherido a este) en varios puntos a lo largo de su viaje a través de la cadena de suministro (un proceso denominado seguimiento y rastreo). Hay una idea errada común de que la autenticación y seriación son intercambiables. Sin embargo, la seriación, en sí misma, no autentica nada y debe combinarse con otras tecnologías y arquitecturas de sistemas.

Hay una amplia gama de diferentes tecnologías disponibles que generan y asignan códigos de serie - de simples secuencias alfanuméricas impresas a complejos códigos encubiertos basados en tecnologías patentadas únicas que son difíciles de generar, detectar o manipular por personas distintas a las autorizadas.

Casi todos los timbres fiscales del mundo ahora llevan al menos un número de serie alfanumérico, y una creciente cantidad de países han comenzado a combinar este número con un código de barras seguro – ya sea visible o invisible, 1D o 2D, legible por teléfono inteligente o sólo legibles con un escáner propio. Los códigos están normalmente registrados en una base de datos central y combinados con información específica sobre el producto al que se le aplica el código. El concepto detrás de muchos de estos sistemas es que una vez que el producto esté en el mercado, los datos originales del producto pueden completarse con la información agregada en el campo acerca de su ubicación y distribución. Teóricamente, cuando el sistema funciona según lo previsto, estará disponible una imagen digital de la progresión del producto a través del mercado, denominada “pedigrí”, en cualquier momento que el código digital se introduce en la base de datos.

Como puede imaginarse, el proceso de desarrollar, implementar, administrar y utilizar la información generada por lo que pueden ser miles de millones de códigos individuales puede ser un desafío enorme y costoso. Pero la promesa de estos sistemas es que cuando se implementan y utilizan de manera adecuada, puede ofrecer patrones de información muy útiles sobre la ruta de acceso de artículos originales en el mercado y sirven como sistemas de alerta temprana de actividad fraudulenta.

Otro reto práctico para aplicar la seriación y el seguimiento y rastreo es exactamente cómo se imprimen y leen los códigos sobre lo que puede ser un área muy pequeña. Los timbres fiscales comparten este problema con las etiquetas farmacéuticas, otra área de producto donde se utiliza la seriación y el pedigrí. Un método que está ganando popularidad en este sentido es el código de barras bidimensional que puede llevar una gran cantidad de información en un espacio pequeño. Existen una serie de simbologías de código de barras 2D y muchas están en prueba.

En Brasil, además de los programas de timbres fiscales utilizados para el tabaco y el alcohol, todas las bebidas frías se marcan con un código de barras 2D único impreso directamente en los envases de bebidas durante la producción, de tal modo que se elude la necesidad de un timbre de papel. Los códigos se ordenan y se pagan de una manera similar a los sistemas tradicionales de timbres fiscales, pero el proceso de entrega es diferente. Los códigos son generados por una base de datos central que pertenece y es controlada por la Receita Federal do Brasil y la Casa da Moeda do Brasil (CMB) y se envían al servidor principal de cada planta de bebidas, para la posterior transmisión a todas las líneas de producción. En las líneas de producción, cada contenedor es marcado con su código único, que luego es escaneado, activado y transmitido a la base de datos central, junto con una imagen del contenedor al que se le aplicó. Esto da a la Receita Federal una visibilidad inmediata en lo que se ha producido, por quién y proporciona información valiosa que puede comprobarse contra las cifras de producción declaradas.

Aunque una cantidad de países ahora cuentan con los sistemas para implementar un programa de seguimiento y rastreo a gran escala, muchos no lo han hecho, utilizando sólo sus capacidades administrativas, de producción, de monitoreo y autenticación de sus programas de timbres fiscales, y aún deben maximizar sus capacidades de seguimiento y rastreo. Actualmente, esto significa que una vez que el producto sale de la fábrica, éste sale del “ radar”, hasta que es eventualmente recogido de nuevo a través de las auditorías de inspección e investigaciones.

3.5.1. Etiquetas de identificación por radiofrecuencia (RFID)

Esencialmente, RFID no permite el seguimiento de un producto, pero la capacidad de los dispositivos RFID de ser leídos automáticamente, individualmente o en conjunto, por ondas de radio, a una distancia medida en centímetros o incluso metros del producto en sí y sin necesidad de tener un radio de visión, abre la posibilidad

de un seguimiento rápido y fácil de muchos productos que son objeto de los falsificadores o desviadores.

La última tecnología del microchip resulta en un rendimiento substancialmente más alto que la electrónica impresa convencional, reduciendo dramáticamente el tamaño del circuito y el costo. En la práctica, esto significa que se pueden fabricar chips y dispositivos electrónicos minúsculos en un sustrato flexible, como el papel, en un proceso más parecido a la impresión que la forma convencional de construcción de chips de silicio en sentido vertical. Esta tecnología ultra delgada abrió la puerta para la aplicación de RFID en los timbres fiscales.

3.6. ¿Cuál es la marca óptima de impuestos pagados?

Hoy, el consenso general sobre qué constituye una marca óptima de impuestos pagados en productos de consumo específicos es que se requiere una combinación de diferentes elementos. Estos elementos incluyen características de seguridad descubiertas y encubiertas para la autenticación y una seriación única de códigos para seguimiento y rastreo. Si estos elementos deben ser llevados o no en un timbre fiscal o directamente impresos en el empaque del producto sigue siendo, sin embargo, un punto de contención.

4. ¿CÓMO AFECTARÁN LAS NORMAS Y REGULACIONES INTERNACIONALES A LOS TIMBRES FISCALES?

Dado que la política fiscal es determinada y aplicada a nivel nacional (y, en algunos casos, también a nivel estatal/provincial), no hay ningún reglamento Internacional para timbres fiscales. Cada país, en otras palabras, está “siguiendo su propia política”.

Cada vez más, sin embargo, los timbres fiscales ofrecen un beneficio secundario como dispositivos de autenticación de producto y un tercer beneficio como portadores de códigos identificadores únicos para el seguimiento y rastreo – beneficios que son importantes en la lucha contra el creciente problema mundial del comercio ilícito. Por lo tanto el tema del uso del timbre fiscal está ganando atención internacional y en los últimos años se ha convertido en un asunto de la política internacional.

Esto es particularmente el caso en la industria del tabaco, donde es probable que el CMCT (Convenio marco sobre Control del tabaco) y su Protocolo para eliminar el comercio ilícito de productos del tabaco tenga un impacto significativo en las futuras formas de los programas de timbres fiscales

El protocolo es esencialmente un protocolo de aplicación de la ley insertado en un Tratado de Salud y, en los últimos años, ha sido muy polémico. Los objetivos de uno de sus requisitos clave – un sistema global de seguimiento y rastreo para los cigarrillos – deben establecerse dentro de los cinco años de la adopción del Protocolo, con cada parte garantizando, que los paquetes de cigarrillos lleven las marcas de identificación única que contenga información fundamental acerca de los productos.

4.1. Podrían aumentar los volúmenes de timbres fiscales

La aplicación del protocolo CMCT puede llevar a la adopción más generalizada de timbres fiscales para cigarrillos. Es muy probable que aquellos países que ratifican y que ya tienen programas de timbres fiscales, quieran combinar estos programas con sus obligaciones de seguimiento y rastreo bajo el Protocolo. También es probable que estas obligaciones estimularán algunos nuevos países en adoptar los timbres fiscales por primera vez, frente a los países que deciden utilizar esquemas de marcaciones directas,

según las líneas del sistema de la industria del tabaco Codentify™.

4.2. Hacia un estándar de timbre fiscal

Se está trabajando en la redacción de la norma ISO 19998, el nuevo estándar internacional para el contenido, la seguridad y emisión de timbres

fiscales de impuestos sobre bienes específicos. Esta norma, junto con el protocolo del CMCT y otras regulaciones como la Directiva Europea de Productos del Tabaco, conducirá hacia marcos acordados a nivel internacional con los cuales los gobiernos y la industria podrán trabajar juntos para estandarizar las tecnologías de timbres fiscales y seguimiento y rastreo de productos.

5. CONCLUSIONES

Todos los factores analizados en este artículo tendrán un impacto positivo sobre los timbres fiscales durante los próximos cinco años. Es difícil determinar qué tan grande será este impacto en el contexto del Protocolo de CMCT y, en cualquier caso, sólo ocho países – de los cuales dos son Nicaragua y Uruguay – lo han adoptado hasta ahora (se requiere un mínimo de 40 adopciones para que el protocolo entre en vigencia).

Mientras tanto, permanece la necesidad de proteger los ingresos y desalentar el comercio ilícito y se prevé que el mercado de timbres fiscales crezca en consecuencia, de 150 mil millones en el 2010 a casi 170 mil millones este año, un aumento de más del 13%. Los timbres

fiscales de cigarrillos crecerán en términos de volumen por debajo del 6% a 135 mil millones. El uso del timbre fiscal disminuirá, sin embargo, en América Latina (6.5%) y en América del Norte (en casi un 11%).

Los timbres fiscales de alcohol crecerán en un 55% a más 35 mil millones, proveniente principalmente de África y Asia. Se prevé que los volúmenes permanecerán más o menos fijos en América Latina.

Los timbres fiscales tienen una historia relativamente joven, pero un éxito demostrable. Por las razones expuestas en este artículo, es probable que sigan siendo una nueva opción para las autoridades tributarias durante muchos años por venir.

6. BIBLIOGRAFÍA

Reconnaissance International, "Tax Stamps: A Technical Study and Market Report", 2012.

International Wine and Spirits Research (IWSR) global spirits and wine consumption tables by country, hasta 2010.

ERC global tobacco consumption tables by country, hasta 2010

Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), government revenue statistics, hasta 2013.

LA CUENTA ÚNICA TRIBUTARIA COMO HERRAMIENTA DE INTELIGENCIA DE NEGOCIO PARA LA COBRANZA ADMINISTRATIVA Y JUDICIAL EN CHILE

Equipo de la Tesorería General de la República de Chile



SINOPSIS

Este documento presenta el sistema de Cuenta Única Tributaria (CUT) y explica cómo esta herramienta sirve al propósito de velar por el cumplimiento tributario. La explotación de los registros de la CUT, hace posible la optimización del trabajo de cobranza coactiva y potencia el diseño de políticas de cobranza de la deuda morosa. En Chile, esta labor la desempeña la Tesorería General de la República (TGR), entidad que, junto al Servicio^o de Impuestos Internos (SII) y el Servicio Nacional de Aduanas (SNA), forma parte de la administración tributaria.

Los Autores: El documento fue elaborado con el aporte de la **División de Operaciones** y la **División Cobranzas y Quiebras** de la **Tesorería General de la República de Chile**. En la edición del documento colaboraron: **Claudia Pérez Ciudad**, Administrador Público, Ejecutiva de Control de Gestión de Recaudación, División de Operaciones. **David Chanampe Pizarro**, Licenciado en Ciencias Jurídicas, Analista de Control de Gestión, División de Cobranzas y Quiebras. **Hugo Moreno Martínez**, Administrador Público, Analista de Fiscalización de la Sección Egresos, División de Operaciones. **Carlos Ríos Rebeco**, Economista, Asesor, Tesorería General de la República. **Hernán Frigolett Cordova**, Economista, Tesorero General de la República.

Contenido

1. La cuenta única tributaria
2. El modelo de cobranza
3. Conclusiones
4. Bibliografía

La Tesorería General de la República (en adelante TGR) es una institución que, junto al Servicio de Impuestos Internos (SII) y el Servicio Nacional de Aduanas (SNA), forma parte de la Administración Tributaria de Chile.

El origen de la TGR se remonta al tiempo de la Conquista, luego de la llegada de Cristóbal Colón a América en 1492. La TGR es la heredera histórica de una labor continua de manejo y gestión de los Fondos Fiscales que se inicia en la génesis de la organización política chilena con el nombramiento de Gerónimo de Alderete como primer Tesorero en 1541. La función de la Tesorería trasciende la constitución de la República de Chile como nación independiente a inicios del siglo XIX y perdura hasta hoy en día.

Cabe destacar que a inicios de la década de 1960 comienza a configurarse lo que es la TGR de hoy. Como consecuencia de una serie de cambios sociales e institucionales ocurridos en esos años, se generaron importantes reestructuraciones en diversas organizaciones públicas, entre ellas la TGR, otorgándole las facultades y potestades que delimitan su ámbito de acción con la ciudadanía.

De este modo, la TGR, en la actualidad es la institución encargada de “recaudar los tributos y demás entradas fiscales, como también de conservar y custodiar los fondos recaudados, las especies valoradas y demás valores a cargo del Servicio.”¹

El proceso de recaudación culmina cuando los fondos ingresan a las arcas fiscales de manera espontánea mediante los pagos que realizan los contribuyentes. Sin embargo, no siempre se observa un nivel de cumplimiento total, al cien por cien, debido a que parte de los contribuyentes posterga el pago de sus obligaciones, dando origen a la función de cobranza mediante acciones de cobro válidas desde el punto de vista legal y acordes con las directrices que guían la administración del Estado.

En ese contexto la TGR debe efectuar la cobranza coactiva sea administrativa o judicial de:

- Los impuestos fiscales en mora, con sus intereses y sanciones.
- Las multas aplicadas por autoridades administrativas.
- Los créditos fiscales a los que la ley dé el carácter de impuesto para los efectos de su recaudación.
- Los demás créditos ejecutivos o de cualquier naturaleza que correspondan a ingresos fiscales.

No obstante lo anterior, la Tesorería General no goza de amplias facultades para el cobro de los créditos fiscales, y debe lidiar con limitaciones legales existentes que restringen la acción del servicio. A modo de ejemplo, estas limitaciones dicen relación con:

- Carencias en facultades existentes para la eficacia de embargos de dinero.
- Restricciones legales para agilizar el embargo o realización de bienes.
- Carencia de facultades legales asociadas a la modernización y cercanía con la ciudadanía.
- Normas confusas que tienen a ser interpretadas de diversas formas por los tribunales.
- Existencia de normas contrarias a los derechos de los ciudadanos o que no tienen aplicación.

1. Decreto con Fuerza de Ley n°1 de 1994 fija el texto refundido, coordinado, sistematizado y actualizado del estatuto orgánico del servicio de tesorerías.

Ante este panorama, la Tesorería enfrentó dos opciones: esperar a que la normativa cambie o decidir innovar en ámbitos relacionados con la gestión estratégica y de las tecnologías de la información para cumplir con su mandato de recuperar la deuda morosa. Cabe destacar que en Chile, la deuda morosa asciende a más de US\$ 5.500 Millones, lo que equivale a 2,1% del PIB.

Bajo ese contexto, la Tesorería impulsó la implementación de un sistema de información cuyos beneficios han superado las expectativas. Este sistema es la Cuenta Única Tributaria (CUT), el cual realiza el registro de la información

que ha permitido a la institución cumplir con las funciones que la ley le ha otorgado y en particular, realizar una mejor gestión de la deuda morosa.

El documento se compone de 4 secciones. La primera sección se reserva para esta breve introducción. En la segunda sección se presenta la CUT, su origen, desarrollo y efectos positivos más destacados en la gestión. En la tercera sección se presenta el modelo de cobranza vigente en la TGR cuyo soporte es la CUT. Finalmente, en la cuarta sección se presentan las principales conclusiones.

1. LA CUENTA ÚNICA TRIBUTARIA (CUT)

1.1. Antecedentes

La Administración Tributaria en Chile históricamente ha pretendido mantener un registro permanente y controlado de la vida tributaria de los contribuyentes, con el objeto de resguardar el interés fiscal y los recursos públicos. Es por esta razón y con el propósito de hacer transparente la información de cada uno de los ciudadanos sujetos de impuesto es que se han establecido algunos elementos principales, donde un componente relevante es la CUT.

Un hecho esencial permitió sentar las bases para construir el sistema. En el año 1969 mediante el Decreto con Fuerza de Ley No.3 del 29 de enero, se estableció un mecanismo de identificación único para cada contribuyente. Se determinó el Rol Único Tributario (RUT) como número de identidad. En el caso de las personas naturales corresponde al Servicio de Registro Civil e Identificación nacional, otorgar el número de identificación. En el caso de las personas jurídicas corresponde a la administración tributaria otorgar una numeración particular, no obstante que, es creado bajo los mismos parámetros del RUT.

La ventaja principal de contar con el RUT, como número único de identificación, es que permite tener con claridad la trazabilidad de todos los movimientos tributarios de las personas por medio de un solo número.

Además, este número único de identificación se utiliza en todos los trámites de la administración del Estado, y en la relación que como particular cada ciudadano establece, en gestiones de distintas índole de su vida (económicas, salud, educación, vivienda), lo que permite a todas las personas trámites más expeditos, efectivos y precisos; y un orden mayor.

Dentro de los objetivos que se tuvieron a la vista para crear este mecanismo se encuentra:

- Establecer un sistema que permita identificar a todos los contribuyentes del país y mantener un control del cumplimiento tributario, a fin de propender a su mejoramiento.
- La adecuada identificación de los contribuyentes permite darles una mejor atención en sus relaciones con el Servicio de

Impuestos Internos y la TGR, ya que se simplifican y agilizan los procedimientos administrativos.

- Lograr una mayor justicia tributaria, mediante el control de los contribuyentes que no dan cabal cumplimiento a las obligaciones establecidas por las leyes, lo que además permitiría incrementar la recaudación.

Es por medio del citado Decreto que se dan los pasos preliminares respecto de la creación del Sistema CUT con el que en la actualidad cuenta la TGR. Es en dicho Decreto que se determina que a la TGR le corresponderá programar las medidas contables y administrativas que estime conveniente para adaptar sus métodos de contabilización de ingresos y pagos de tributos al sistema de Rol Único Tributario (RUT), en forma que cada contribuyente posea una CUT, identificada por su número de RUT. Dicha CUT se debe implantar conforme a su programación, teniendo por objeto contabilizar los cargos y abonos del titular de ella, conocer individualmente los saldos adeudados y facilitar el control de los tributos y la atención del contribuyente.

Además se establece que la citada CUT servirá, además, para que puedan efectuarse pagos parciales de impuestos en Tesorerías, para abonar a boletines u órdenes de ingreso determinados, de conformidad con el artículo 50 del Código Tributario.

Posteriormente por medio de la Ley de Administración Financiera del Estado, Decreto Ley N°1.263, de 1975, ampliada y actualizada por el artículo 13 de la Ley N°19.041, es que se establece que le corresponde a la TGR, mediante el Sistema CUT registrar todos los movimientos que por cargos, descargos, pagos, abonos, devoluciones, eliminación y prescripción de deudas, que afecten a los contribuyentes y demás deudores del sector público. Debiéndose incorporar los Egresos de cualquier naturaleza que la TGR pague a los contribuyentes o acreedores del Fisco.

Es por lo anterior que la TGR ha construido un Sistema que registre todos los movimientos de la vida tributaria de los contribuyentes, dando paso a la CUT. Construyendo una poderosa base de datos que permite el vínculo con los distintos procesos de negocio que posee la TGR, habilitándola para hacerse cargo de todas las funciones que le encomiendan las leyes y autoridades.

Es importante señalar que toda la información que se registra en el Sistema CUT se obtiene a partir de la información de formularios que están asociados a los distintos movimientos, la que se ha estructurado en la forma de código - contenido, razón por la cual se registra solamente el código con su respectivo contenido o valor. De esta manera cualquier dato que se agregue, que no esté registrado a continuación de un código, no es registrado y no quedará consignado en el Sistema CUT. El formulario que ingrese al Sistema creará una cuenta corriente o constituirá un movimiento de una cuenta corriente, si el formulario original ya existía en el sistema computacional.

De esta forma se obtiene la trazabilidad de todos los movimientos de la vida tributaria de los contribuyentes, manteniendo un registro completo de todo el historial tributario, permitiendo que los distintos procesos de negocio de Tesorería se lleven de manera eficiente.

Por otra parte, se debe tener presente que los valores registrados en la CUT afectan a cuentas contables del Plan de Contabilidad Fiscal, a partir de la cual se generan diversos informes tanto para la autoridad económica, como para otros Servicios. Los códigos en los cuales son consignados los valores a pagar se denominan códigos de cuenta, ya que corresponden a las cuentas definidas por la Dirección de Presupuestos del Gobierno de Chile, ya sea para ingresar o pagar valores.

1.2. Estructura

La CUT basa su estructura en contribuyentes, cada uno constituye una cuenta única donde se contabiliza toda la información tributaria a lo largo de su vida contable, su estructura está basada en un modelo de tipo jerárquico, donde se distinguen los niveles de Cuenta, Movimiento e Ítem.

El ingreso de la información al sistema se realiza mediante formularios, los cuales constituyen una Cuenta. Por cada uno de ellos se crea una cuenta propia, la que debe contener la identificación mediante el Rut o Rol (identificación de Bienes Raíces), Número de formulario, número de folio y periodo de vencimiento, lo que se denomina "Llave Cut".

Los Movimientos reflejan todas las operaciones que pueden afectar a un formulario registrado en la CUT de un contribuyente, tales como cargo, pago, descargos, etc.

Finalmente los Ítem – Código corresponden al detalle de todos los códigos que contiene el formulario tanto de identificación como códigos de impuestos y totalizadores. Los códigos donde son consignados los valores a pagar se denominan códigos de cuenta y corresponden a las cuentas definidas por la Dirección de Presupuestos, ya sea para ingresar o pagar valores. A partir de esta información se realiza la Contabilidad desde la cual se generan, posteriormente, diversos informes tanto para la autoridad económica, como para otros Servicios.

El ingreso de un formulario a la CUT de un determinado contribuyente (por Rut o Rol), implica la creación de una cuenta corriente para ese formulario, por lo tanto, un mismo contribuyente tendrá tantas cuentas corrientes como formularios de ingreso se registren en CUT. Los formularios que dan origen a una cuenta corriente en CUT son los formularios de Cargo

Previo, de Declaración y Pago Simultáneo, de Pago y de Egresos.

El proceso comienza con el envío desde los denominados Servicios Giradores, quienes en un 99% remiten la información en línea a nuestro sistema. En el año 2014, se recibieron desde estos servicios giradores, once y medio millones de formularios, lo que incluye las obligaciones de pago y modificaciones de movimientos.

Generada la obligación, se realiza el pago de ellas por parte de los contribuyentes; cabe destacar que adicional a estas obligaciones, existen declaraciones simultáneas las que se pagan directamente en los canales de recaudación existentes².

La Tesorería cuenta con canales virtuales y presenciales, tales como sucursales bancarias, sucursales en sus propias oficinas, pago vía web, pagos automáticos desde cuenta corriente, etc. Para ello se generaron convenios con entidades bancarias y de apoyo al giro bancario, los cuales mediante un convenio detallan el procedimiento, compromisos y obligaciones, plazos, etc. que adquirirá cada entidad con la TGR.

En el año 2014, se recibieron más de 28 millones de transacciones, de las cuales un 80% de los pagos ingresa vía virtual, lo que por una parte disminuye los riesgos de error en la carga de información, optimiza los tiempos y el proceso. En la actualidad existen diversos medios de pagos: efectivo, cheque, vale vista, tarjetas bancarias, tarjetas de casas comerciales; descuento desde cuenta corriente y tarjetas de débito. Dependiendo del canal de pago, es el uso de los medios.

En los pagos presenciales los formularios contienen un identificador correspondiente a un código de barra especial, denominado CID "Código de Identificación", cuya estructura contiene una serie de elementos, que permitirán

2. Por ejemplo, el impuesto al valor agregado IVA, es del tipo de declaración y pago simultáneo.

a las Instituciones Recaudadoras Autorizadas IRAS validar el pago en caja y posteriormente, notificarlo a la TGR para su registro en el Sistema de CUT. Por otra parte, en el caso de los pagos electrónicos, el pago puede ser único o múltiple mediante el uso de “carritos” de compra.

Así como se envía la información tributaria desde los distintos canales, así también al tercer día (salvo sucursales propias) las remesas son depositadas en cuentas corrientes, existiendo cuentas individuales para cada institución que participa, de esta manera se lleva un estricto y oportuno control de los dineros recaudados, los cuales, una vez ingresados en estas cuentas corrientes subsidiarias de ingreso, son traspasadas a la Cuenta Única Fiscal (CUF)³.

Para cada formulario que ingresa a nuestro sistema existen validaciones sistémicas que permiten detectar errores en los distintos niveles:

- **Interfaz:** El control apunta a detectar inconsistencias de exactitud, completitud y comparación de data.
- **Control de datos en carga a CUT:** Los controles apuntan a la consistencia de las cuentas y de la información, cuentas sin obligación, Rut y/o folio cero, etc.
- **Regularizaciones:** Donde se verifica el cumplimiento normativo, anulaciones de obligaciones, etc.
- **Productos:** Los controles apuntan a las órdenes de magnitud, completitud y desviaciones.

Un elemento importante para el ingreso de los nuevos formularios o movimientos, además de

la consistencia y exactitud de la información contenida, es la oportunidad con la que se registra en el sistema. En el caso de las obligaciones el 99% ingresa en el momento de su envío, dado que se han generado los enlaces necesarios a fin de que sea enviada en línea, siendo visualizado en tiempo real.

En el caso de los formularios recaudados, en un 85% ingresan al sistema en línea y el restante en su gran mayoría en un plazo no superior a 2 días, dado que, aunque los procesos se encuentran automatizados falta concretar el enlace en línea.

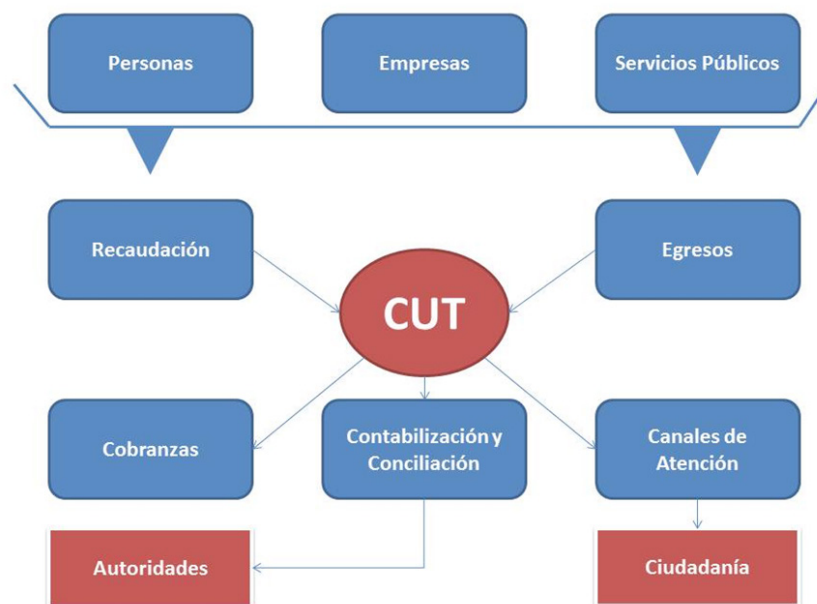
Ya sea producto de lo generado en CUT, como así también por generación de conceptos propios como bonificaciones, subsidios, bonos, etc., los egresos al realizarse también son registrados en la Cuenta Única mediante formularios, generando con ellos cuentas corrientes.

La actualización de la información de antecedentes personales en la CUT se efectúa masivamente a través del proceso anual de Declaración de Impuesto a la Renta, que se realiza el mes de Abril de cada año, con los antecedentes que son declarados por cada contribuyente por medio del Formulario definido para este efecto, estableciéndose con esto el domicilio tributario que regirá para las actuaciones tributarias que le corresponda vivir a los contribuyentes.

Además de los productos propios para los contribuyentes, la CUT genera información tanto para la contabilidad de la nación y para la generación del proceso de Cobranzas.

3. *La Cuenta Única Fiscal es donde se administran los recursos fiscales. DL 1263; Artículo 32: “Todos los ingresos del Sector Público, salvo aquellos expresamente exceptuados por ley, deben depositarse en el Banco del Estado en una cuenta corriente denominada Cuenta Única Fiscal. Para tales fines la citada cuenta corriente se subdividirá en cuenta principal, mantenida por la Tesorería General de la República, y en cuentas subsidiarias, destinadas a los distintos Servicios. Los titulares de las cuentas subsidiarias podrán girar hasta el monto de los respectivos depósitos sin que puedan sobregirarse”.*

**Gráfica 1
Sistema CUT**



1.3. Explotación corporativa de la CUT

A continuación se detalla las principales ventajas y logros asociados a la implantación y desarrollo del sistema CUT.

1.3.1. En canales de atención

La TGR cuenta con cinco canales de atención a contribuyentes y a la ciudadanía en general: Atención presencial; atención Web; Call Center; y módulos de atención al interior de nuestras oficinas como en lugares con convenio. En cada uno de ellos es posible obtener productos de nuestra CUT, ya sea para conocer de deudas, en mora o no; saldos a favor, información tributaria en general de su cuenta única, como así también productos requeridos para trámites relacionados: certificados de deuda; certificados de pago; avisos recibo (formularios para pago). En el año 2014 más de un millón y medio de personas requirieron al menos un producto solicitado por canales presenciales.

Para requerimientos de productos de la propia cuenta única, es necesario contar con claves

de acceso, lo anterior con el fin de resguardar la privacidad de la información, además de los propios mecanismos de seguridad de nuestros sistemas.

Dentro de los procesos de negocio de la TGR, en el ámbito de la distribución, los egresos que corresponden a obligaciones fiscales que Tesorería paga generalmente a los contribuyentes, se registran en la CUT, permitiendo de este modo el control acucioso de la vida tributaria de los contribuyentes.

El proceso de egresos a los contribuyentes se desarrolla en otros Sistemas construidos para el procesamiento de este concepto, pero su vínculo con la CUT es permanente y relevante, dada la definición vigente que establece que todos los movimientos asociados a la vida tributaria del contribuyente se deben registrar en la CUT, por lo que cada egreso que se materializa, genera un Formulario que a partir de ese momento es parte de la CUT.

Adicionalmente, el proceso de egresos tiene otros elementos vinculantes con el Sistema CUT,

como es la relación asociada a la compensación de deuda fiscal que se desarrolla al momento de generarse los egresos a los contribuyentes. Como parte de las definiciones normativas vigentes, en general, si un contribuyente es deudor del Fisco al momento de la aprobación de un egreso, ya sea por una devolución de impuesto u otro concepto relacionado, el proceso de egresos consulta la CUT para identificar las deudas vigentes y en los casos que exista, efectúa la compensación respectiva por el monto adeudado, materializándose el egreso por el saldo que queda a favor del contribuyente, ante el evento que quede algún saldo.

La anterior interacción permite aumentar los niveles de recaudación y recuperación de deuda por parte del Estado, inyectando recursos para el desarrollo de las políticas públicas, aportando mayor oportunidad en el proceso de cobro y la recuperación en particular.

1.3.2. En la contabilidad

Los formularios que se registran en la CUT, bajo la lógica del desarrollo de los códigos que cada formulario contiene, permite hacer la relación con la Contabilidad Fiscal y la imputación de los movimientos contables, donde cada código que contiene un valor o monto asociado a la recaudación o a los egresos tiene un efecto en la cuenta presupuestaria respectiva. De este modo, se puede construir la contabilidad presupuestaria, y a su vez identificar con claridad el ejercicio presupuestario de cada año. Así, el control de los recursos del Tesoro

y la ejecución presupuestaria de la Nación tiene el resguardo necesario. Estos antecedentes permiten desarrollar los Informes de Ejecución y Gestión necesarios que dan cuenta del correcto ejercicio de la función de la administración de los recursos fiscales del Tesoro Público.

1.3.3. En los procesos de cobranza

Finalizado el proceso de recaudación se reflejan en la CUT los distintos movimientos. Estos movimientos pueden corresponder a la carga de las obligaciones, sean cargos, giros, modificaciones, etc., desde los servicios giradores y a los pagos de los distintos formularios. Estos pueden arrojar cuentas deudoras, ya sea por la existencia de cargos sin pago o sin su contrapartida, como así también en casos de pagos de menor valor al obligado.

Se inicia con ello, el proceso mediante el cual se busca que el deudor pague los impuestos o créditos fiscales morosos, de acuerdo a las atribuciones que la Ley entrega a la TGR, esto es, la misión de cobrar administrativa y compulsivamente las obligaciones tributarias y los créditos del Sector Público que no han sido pagados dentro de los respectivos plazos de vencimiento.

Mensualmente se genera un informe de Saldo Deudor el cual detalla el estado mensual de la cartera morosa. Con la emisión del Saldo Deudor del mes de diciembre/enero se confecciona el Certificado de Cartera Morosa, que regirá el año en curso, el cual sirve de base la fijación de metas de recaudación de Cobranza.

2. EL MODELO DE COBRANZA

En esta sección se presenta el Modelo de Cobranza de la TGR. En primer lugar se entregan antecedentes generales y del proceso de mejoramiento desarrollado en los últimos años, para luego mostrar en detalle los modelos de cobranza administrativa y judicial.

La cobranza: aspectos generales, mejoras y desafíos

2.1. El ciclo de cobranza

Teniendo el Saldo Deudor Moroso y los datos asociados al deudor como los principales insumos de los sistemas de apoyo a la cobranza, se erigen los sistemas de cobranza que servirán de gran apoyo para la Gestión de Cobranza.

Hasta el año 2008 la cobranza era accionada en las Tesorerías Regionales o Provinciales utilizando como insumo principal la información de la CUT, siendo el principal y casi único indicador la recaudación.

La estructura estaba conformada por equipos de trabajo conformados por Abogados, Recaudadores Fiscales, Supervisores y un Jefe de Cobranza por cada Tesorería Regional o Provincial. Cada oficina distribuía su carga de trabajo bajo criterios geográficos o por tipo de impuesto, sin embargo, no existía definición estratégica centralizada, sino más bien las definiciones estaban orientadas al mero resultado.

En el año 2009 la cartera total de la Tesorería ascendía a US\$ 3.542 millones distribuidos en un total de 822.810 demandas correspondientes a 487.624 contribuyentes. Las Tesorerías abarcaban todo tipo de contribuyentes y carecían de métodos estandarizados para generar acciones de cobro, sin diferenciar la naturaleza de la deuda, tipo de contribuyente, zona geográfica, actividad económica, si era persona jurídica o persona natural, etc.

Al tener una gran cantidad de demandas que cobrar, los focos de atención se disipaban, pues, era sabido que un deudor podía tener más de una causa o demanda y esas demandas no eran revisadas por un solo abogado, que podía ser gestionada por 2 o más abogados, entendiendo que la distribución de carga de trabajo era realizada por demandas colectivas.

2.1.1. Proyecto de fortalecimiento de la cobranza 2009

Para implementar el proyecto de fortalecimiento de la cobranza se definió en forma conjunta con cada una de las tesorerías, en conformidad con lo establecido en el proyecto de fortalecimiento, el diseño de la aplicación práctica de éste, el que contempla cuatro aspectos primordiales:

- **El modelo de asignación de la cartera y la definición de las Unidades Operativas de Cobro (UOC) a conformar en cada Tesorería**

Para definir la conformación de estas unidades se revisaron las propuestas presentadas por cada tesorería y se realizaron ajustes a nivel central, los que fueron acordados a nivel local, abordados principalmente conforme a dos aspectos, por un lado dice relación con las competencias y fortalezas de los recursos humanos disponibles en cada dependencia regional, y por otro con la composición de la cartera de cada tesorería, de modo de lograr homogeneidad en la gestión.

El modelo de asignación contempla la distribución de la cartera entre las distintas UOC a través de un balanceo de la carga de trabajo que incorpora distintos criterios que permiten apoyar la estrategia de cobranza definida.

La asignación se realizó distinguiendo entre la cartera fiscal y la territorial, esto atendiendo a que representan universos distintos desde el

punto de vista de la composición de la cartera y desde el punto de vista de la gestión de cobro. Por su parte, cada tesorería hizo presente la conveniencia de distinguir entre este tipo de cartera conformando unidades especiales para tales efectos.

Distribución de carga de trabajo cartera fiscal

Una de las debilidades de la cobranza judicial ejecutada en las oficinas del país, decía relación con el tratamiento parcelado a través de estrategias de cobro distintas para cada una de las demandas asociadas a un deudor. Esto conlleva a un análisis no integral de un contribuyente, que significaba, por ejemplo, duplicidad de tareas de ubicación del deudor y búsqueda de bienes, disparidad en las acciones en cada proceso (demandas) de un mismo deudor, negociaciones o acuerdos de pago que no son integrales, ejecución parcial de los recursos de cobro y finalmente, cierre de ciclos de cobro en tiempos no finitos.

En atención a lo anterior, se estableció una distribución de cargas de trabajo para cada unidad operativa de cobro, consolidando todas las causas (demandas), en proceso de cobro judicial, por deudor. Es decir, sólo una unidad operativa de cobro tendrá la administración y gestión de un deudor, quien consolidará todas las demandas en tránsito de cobro.

Esta forma de trabajo trae las siguientes ventajas:

- Acumulación de demandas por deudores y administradas por una sola unidad, lo que conlleva economía de escala (varias diligencias en distintas demandas para un mismo deudor de una sola vez) y economía procesal (se atiende los mismos incidentes de una sola vez por deudor).

- Negociación de acuerdos de pago integral.
- Atención al usuario por parte de una sola unidad (UOC).
- Mayor conocimiento de los deudores en cobro.

No obstante las ventajas, se visualizó un inconveniente que dice relación con el manejo de expedientes, ya que antiguamente las causas (demandas) de un deudor estaban distribuidas en diferentes expedientes, lo que dificulta el tratamiento de cobro. Para subsanar dicha complicación (que no constituyó una debilidad en sí misma, sino más bien una dificultad poco comparable con los beneficios que reporta el trabajo integrado por contribuyente), se ha definido la formación de cuadernos separados, consolidándolos en una sola causa.

Distribución de carga de trabajo cartera territorial

Al igual que los deudores de impuestos fiscales, los procesos son llevados colectivamente en expedientes, con la salvedad de que en el caso de los deudores tipo rol (bienes raíces) cada demanda acumulada en los expedientes, lleva una velocidad procesal similar, salvo aquellos en que se promueven incidentes de carácter procesal, lo cual no es muy frecuente para este tipo de deudores.

Es así, como cada año se generan expedientes colectivos, los cuales son notificados vía carta certificada de forma centralizada y sincronizada. De igual forma aquellos deudores que no pagan o formalizan convenio, se avanza el proceso en forma colectiva, hasta la subasta de los bienes en caso de no pago.

Teniendo en consideración lo anterior, es coherente que la distribución de los deudores tipo rol en cada UOC siga siendo por demandas.

La estrategia de cobranza a desarrollar por cada UOC

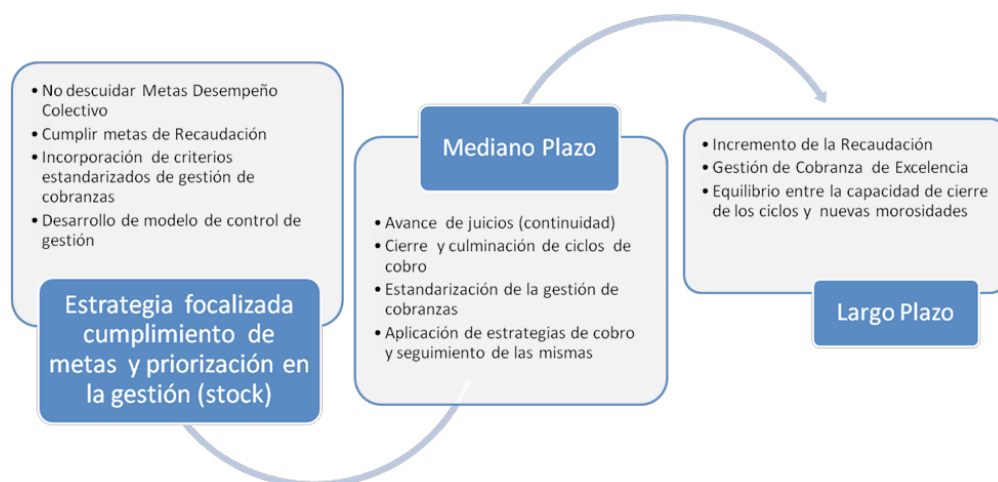
Una estrategia constituye el curso de acción definido para lograr los objetivos que se trazan en el corto y largo plazo. El grado de sofisticación de la misma obedece a numerosos factores, no obstante, siempre existen elementos centrales que condicionan el éxito. En el caso de las tesorerías que parten con el proyecto de fortalecimiento de la cobranza judicial, se ha planteado una estrategia particular para cada región pero que considera los mismos elementos centrales.

Más que una estrategia sofisticada que articule un número significativo de acciones tendientes a optimizar la cobranza, se desarrolló una estrategia general atendiendo a las siguientes consideraciones:

- Se estimó necesario y prioritario establecer criterios generales de administración de la cartera, esto implica una estrecha relación con el control de gestión de las acciones de cobro que se emprendan (estrategia).
- Asimismo, fue necesario homologar los criterios de cobro empleados en cada sede regional y/o provincial.

Tal como lo muestra la siguiente figura, la estrategia de cobro a implementar debía permitir estandarizar la gestión de cobranza en las tesorerías que comenzaron con esta modalidad, esto sin descuidar las metas de desempeño colectivo y recaudación establecidas para el periodo e incorporando elementos de control de gestión a las acciones realizadas. En el mediano plazo se logró consolidar un modelo de gestión que permitió incorporar elementos de mayor fineza y sofisticación en la estrategia de cobro, avanzando siempre de forma estandarizada, incrementando la recaudación y logrando la continuidad de la gestión de cobro. En el corto y mediano plazo un elemento central fue el cierre de los procesos judiciales que sean incobrables con la finalidad de ir limpiando la cartera gestionable de aquella que no lo es. Finalmente, en el largo plazo la idea es incrementar los índices de recaudación, logrando un equilibrio entre la capacidad de cierre de los procesos judiciales y las nuevas morosidades, prestando un servicio de excelencia que permita poner nuevamente a disposición del país los recursos normalizados.

Gráfico 2
Estrategia de Cobranza UOC



Para la definición particular de la estrategia a implementar en cada tesorería se realizó un análisis de la cartera y se propuso un conjunto de acciones de cobro a seguir que mantiene un lineamiento estandarizado entre tesorerías pero que se concreta conforme a la realidad de cada dependencia regional.

La modalidad de control de gestión e indicadores que permitirán monitorear la gestión

Para controlar los resultados de la gestión de cobranza se ha definido un conjunto de indicadores que permitan monitorear el resultado de cada UOC y de la tesorería respectiva para cada uno de los cuales se ha definido la modalidad de cálculo y periodicidad requerida. El propósito es que se instaure en cada unidad de trabajo y en los centros regionales y/o provinciales una metodología que dice relación con la gestión de los indicadores, es decir, que el conjunto de indicadores aporte a tomar las acciones correctivas necesarias si se presentan diferencias en los resultados esperados.

El flujo de información requerido por cada unidad y su interacción con el nivel central.

Se ha definido un flujo de información desde y hacia el departamento de Cobranzas y Quiebras con la cual se ha de desarrollar una alianza estratégica que facilite la gestión de las tesorerías y que a la vez, asegure una estandarización de la gestión pero que considere los aspectos propios de cada realidad regional.

2.1.3. Modelo de negocio de la cobranza

Desde la implantación del Proyecto de Fortalecimiento de la Cobranza en el año 2009, se comenzaron a mejorar y estandarizar los procesos. El Proceso de Cobranza es el que se lleva a cabo realizando las acciones de cobranza de impuestos y obligaciones morosas, mediante procedimientos y acciones administrativas y judiciales desde el momento

en que se genera la deuda hasta su pago o la realización de los bienes embargados.

Lo anterior está fundado en el art. 35 de la Ley 1.263 y Estatuto Orgánico de la TGR, D.F.L. N° 1 de 1994, que reglamenta la responsabilidad de la TGR de efectuar la cobranza judicial y extrajudicial, o administrativa, de los impuestos fiscales en mora, con sus intereses y sanciones, las multas aplicadas por las autoridades administrativas, y los demás créditos ejecutivos de cualquier naturaleza establecidos por Ley.

Habiendo dejado establecido la responsabilidad que la Ley le ha entregado a la TGR y que por lo tanto, con obligatoriedad de cumplimiento, cuando un contribuyente no paga sus obligaciones tributarias, se inicia en la TGR un proceso continuo en el tiempo, que persigue obtener del contribuyente el pago de lo adeudado. Para ello la TGR cuenta con atribuciones que la Ley Orgánica de la Administración Financiera del Estado le otorga, esto es: Cobrar administrativa y judicialmente las obligaciones tributarias y los créditos del sector público que no han sido pagados dentro de los respectivos plazos de vencimiento.

El proceso de Planificación de la Cobranza tiene como objetivo establecer las directrices para la gestión de la cartera morosa, así como las iniciativas y proyectos a través de los cuales aumentar la recaudación, lograr la rebaja de dicha cartera y el avance procesal progresivo, en coherencia con los objetivos institucionales. Este documento de planificación tendrá un horizonte respecto de sus metas de un año y en relación a los procesos de control y estándares procesales con carácter de permanente, salvo nuevas indicaciones en normativas y/o planificación futuras.

Los procesos realizados al nivel de Procesos de Gestión y Control, como por ejemplo, análisis de cumplimiento de estándares del proceso, controles a distancia, generación y análisis de

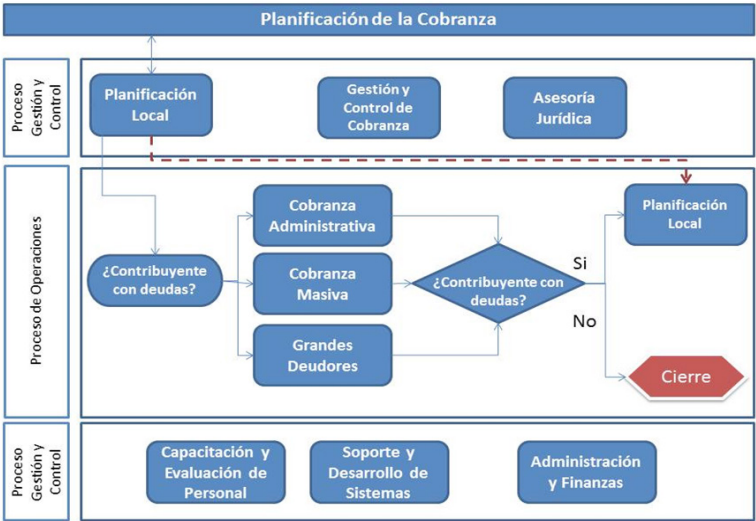
indicadores, entre muchos otros, buscan dar cumplimiento a las definiciones establecidas en el proceso estratégico a través de planes anuales, tanto a nivel nacional como local, donde se organiza el trabajo de las tesorerías con respecto a la recuperación de la cartera morosa.

En consecuencia, se establecen los mecanismos para el control de la gestión y la posterior evaluación de los resultados de los procesos operativos (Cobranza Administrativa, Cobranza

Masiva, Cobranza Especializada y Quiebras e Incobrabilidad).

Por otra parte, en este nivel de Gestión y Control se constituyen los equipos de trabajo y se establece los recursos para la realización de los proyectos. Asimismo, se encarga de documentar la puesta en marcha de los planes e iniciativas de manera de mantener un seguimiento de los resultados, así poner a disposición dicha información para la evaluación del trabajo realizado y a las unidades que lo solicite.

Gráfico 3
Planificación de la Cobranza



En el **Nivel Operacional**, se evidencia la ejecución propiamente tal de los procedimientos de cobranza a los deudores según las características que presenten, y siempre bajo el marco legal establecido en el Código Tributario. Desde las notificaciones de deuda hasta el embargo y remate de los bienes del deudor. Dicho proceso se apoya en la información entregada por el nivel de gestión y control, ya sea a través de la cartera asignada, o por asesoría judicial en la tramitación de los casos en cobranza.

Finalmente, el **Nivel de Apoyo**, agrupa los procesos que prestan servicios para la mejor

realización de los procesos en todos los niveles comentados, a saber, capacitación de los funcionarios, soporte informático y financiero.

La cartera de cobro se encuentra segmentada en 3 niveles y cada uno es manejado bajo reglas de negocio específicas según la complejidad del cobro y los montos involucrados. La segmentación de la cartera define los segmentos denominados: Pequeños deudores, Medianos deudores y Grandes deudores.

Pequeños deudores: corresponde a la cartera de contribuyentes con obligaciones tributarias morosas que poseen un monto de deuda

consolidada neta (sin recargos legales) inferior a los 10 millones de pesos (US\$ 17.500) y no poseen demandas (juicios ejecutivos de cobro) vigentes.

Este segmento es trabajado por medio de dos vías: una Plataforma Multicanal a nivel central, desde el cual se generan todas las comunicaciones a los deudores con deudas inferiores a 10 millones, y un segundo componente, un Ejecutivo de Atención Especializado en cada una de las Tesorerías del país, quien se comunica de forma directa y presencial con el deudor y se encarga de negociar con él las condiciones de pago o regularizaciones de deuda.

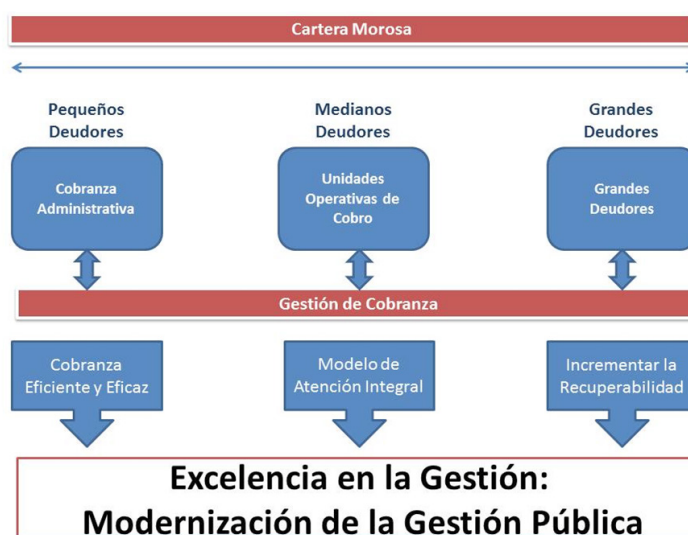
El carácter masivo de los medios de comunicación utilizados en la cobranza administrativa (cartas, llamados telefónicos, email, telemensajes, etc.), hace que este tipo de cobranza se utilice para enfocar los esfuerzos en un grupo determinado y

masivo de deudores, cuyos montos adeudados no sean altos y sobre los cuales, el realizar una cobranza judicial no resulta rentable para el Estado, teniendo en consideración los altos gastos que significa este último proceso.

Medianos deudores: corresponde a la cartera que está a cargo de las UOC a lo largo del país, en cada una de las Tesorerías Regionales y Provinciales. Esta cartera corresponde a deudas que se encuentran en cobro judicial cuyos deudores poseen obligaciones impagas cuyo saldo consolidado neto (sin considerar recargos legales) es inferior a los 90 millones de pesos (US\$ 158 mil).

En la actualidad este segmento se encuentra a cargo de 115 Unidades de Cobro. Cada una de estas unidades posee una estructura compuesta por un abogado, un analista, un recaudador y un procurador, siendo el abogado el líder del equipo.

Gráfico 4
Cartera Morosa



Grandes deudores: Este segmento lo constituyen los deudores cuyo saldo neto (sin considerar recargos legales) demandado es igual o superior a 90 millones. Actualmente existen 5 Unidades Especializadas de Cobro (UGD) en la región

Metropolitana, en la Sección Grandes Deudores, y 5 en las principales Tesorerías Regionales (Iquique, Valparaíso, Rancagua, Concepción y Puerto Montt).

2.2. Modelo de cobranza administrativa

En el marco del Plan estratégico del año 2009, para el desarrollo de la cobranza administrativa se realiza la contratación de la tecnología que permita apoyar la gestión de contacto con los deudores, a través de canales virtuales o telefónicos. Inicialmente el proyecto contemplaba 12 posiciones de tele operadores, las cuales fueron instaladas en las dependencias de la TGR. A fines del 2011 se aumentan las posiciones a 23, para finales del 2014 contar con cerca de 50 posiciones.

A mediados del 2013 se inició la implementación del Nuevo Modelo de Negocios de Cobranza Administrativa en su versión 2.0, basado principalmente en una Plataforma Multicanal, que permite realizar gestiones masivas a través de Canales Remotos, abordando las Carteras de Cobro Administrativo y Carteras Especiales, que en su mayoría corresponden a las campañas de apoyo a las Tesorerías.

Este modelo ha permitido entregar a los contribuyentes información confiable e importante, orientación, atención de calidad y cercanía entre otras cosas. Por otra parte ha contribuido al objetivo de contención en la morosidad, a una mayor realización de compromisos o regularizaciones.

Actualmente la Cobranza Administrativa ha centrado su gestión en los tramos de mora que comprenden desde el día 30 al día 210, para luego continuar con la morosidad en un proceso de cobro Judicial.

En busca de una mejora continua y de otorgar un servicio de excelencia, es que se ha propuesto para el 2015, extender el ciclo de cobro actual que aborda en la Cobranza Administrativa, es decir, gestionar desde el día 1 al día 330 de mora.

Política de tratamiento de deudores cobro administrativo

De acuerdo al nuevo ciclo de cobro propuesto, el tratamiento de los deudores tiene su segmentación en función del tipo de impuesto,

el monto adeudado y la antigüedad de la mora entre otras características, y bajo este marco es que se define el canal de Gestión y el tipo de cobro a realizar (informativo o Pre demanda). Con la ampliación del ciclo de cobro se pretende:

- Poder realizar al menos 4 gestiones a cada contribuyente dentro del ciclo de cobro.
- Realizar actualización y enriquecimiento de datos demográficos.
- Mejorar la calidad de las Bases Institucionales
- Mayor contención en la mora.
- Disminuir el costo, retrasando para un segmento de la cartera, el paso a cobro judicial.

Cabe señalar que el nuevo ciclo de cobro administrativo contempla segmentar la cartera de acuerdo al tipo de impuesto y a su vez al tramo de saldo neto moroso.

Impuesto territorial

Para la gestión de impuestos Territoriales, se propone segmentar la gestión de acuerdo al tramo de mora, para una gestión preventiva, y de acuerdo al tramo de saldo para una gestión de cobro de tipo informativa.

A partir del día 1 al día 330 de mora las gestiones complementan la segmentación en base al tramo de mora y al tramo de saldo neto, jerarquizando los canales más especializados como el Call Center para aquellas deudas con montos de mayor cuantía y mayor antigüedad, hasta los canales virtuales como lo son el Telemensaje, SMS o Email para deudas de menor monto, con el objetivo de lograr mayor contención previo al proceso de cobro judicial.

Impuesto fiscal

En el caso de los impuestos de tipo Fiscal se propone realizar una diferenciación de acuerdo al tramo de saldo neto. De esta forma la cartera de tipo Fiscal se restringe a los montos, logrando así poder contactar al contribuyente en forma temprana.

Política de cobranza administrativa en apoyo al cobro judicial

Se brinda apoyo a la cartera judicial de las Tesorerías por medio de la plataforma multicanal, con el fin de incrementar la tasa de recuperación de la deuda morosa. Mensualmente a través de Contact Center se realiza la gestión a una cartera morosa demandada, con el fin de poder entregar información acerca de la situación judicial, los beneficios que tiene el contribuyente y los canales de pago, así como también invitarlos a realizar Compromisos de Pago o Agendamientos para atención especializada con analistas de las diferentes Tesorerías del país.

Calendario de cargas en plataforma multicanal

El calendario anual de gestión tiene por objeto establecer el tiempo que durara cada periodo de gestión durante cada mes del año. Se considera un mínimo de 4 semanas y cada

inicio de periodo debe considerar los plazos que permitan una extracción lo más limpia posible. El primer fin de semana de cada inicio de mes es utilizado en todo lo denominado cierre contable y actualización de convenios. Entre 7 y 10 días hábiles posteriores se realizan los procesos de selección, validación, extracción, verificación y carga en contact center de las base de datos de los contribuyentes a gestionar periodo a periodo.

2.3. La cobranza judicial masiva

modelo de negocio

El proyecto de fortalecimiento de cobranza masiva, en todas sus fases, permitió consolidar el actual modelo de negocios, logrando la optimización y estandarización de los procesos a nivel nacional, teniendo como resultado mejoras sustanciales en la recaudación, así como también, en los indicadores de gestión, que han permitido focalizar los esfuerzos y recursos existentes.

Gráfico 5
Modelo de Negocio



En el ámbito judicial, se observan tendencias positivas en los resultados de recaudación y avance procesal, lo cual se ve reflejado en el cumplimiento de los indicadores.

Las dificultades observadas en el proceso de cobro, están permanentemente siendo enfrentadas por el nivel central, a través de la retroalimentación que entregan las tesorerías a nivel nacional, lo cual se evidencia en una serie de medidas que se han adoptado en los siguientes ámbitos:

- Aumento de las emisiones por notificación postal, lo cual ha permitido ahorros sustanciales de recursos, en la primera etapa de cobro judicial, y del mismo modo mitiga los riesgos de prescripción de esta cartera.
- Seguimiento y control de los convenios de pagos que se encuentran con riesgo de caducidad, lo cual incide positivamente en la recuperación de la cartera morosa.
- Consolidación y definición del procedimiento de cobro de las obligaciones tributarias, a través de la creación de instrucciones internas, lo cual facilita la comprensión y los plazos asociados a cada una de las macroetapas que contempla el proceso de cobro judicial.
- Fortalecimiento y creación de la Sección Quiebras y Análisis de Incobrabilidad, con la incorporación de personal calificado en estas materias, redefiniendo su estructura, responsabilidades y funciones, en pos de concreción los cierres de proceso, abarcando la cartera con mayor deterioro.
- Actualización y mejora de los procedimientos de la División bajo la normativa ISO 9001:2008, producto de las observaciones vertidas de las auditorías de Calidad realizadas durante el mes de Agosto del año 2013.
- Mantención y mejoras en el Sistema de Cobranza, que han permitido por una parte, la obtención de información con datos más fidedignos para su parametrización, además del apoyo en la administración de la cartera morosa a las UOC.

- Constante apoyo teórico y práctico de las distintas áreas de la División de Cobranzas
- Indicadores de gestión y metas de mayor impacto y acordes al modelo de negocios.

2.4. La cobranza judicial especializada

El segmento de grandes deudores corresponde a los RUT de la cartera fiscal con deuda neta superior a los 90 millones (US\$ 158 mil). El cobro judicial de esta cartera es ejecutado por las unidades de grandes deudores a nivel nacional. Existen 5 unidades en la región metropolitana, ubicadas en la Sección de Grandes Deudores, y otras 5 unidades en las Tesorerías regionales de Iquique, Valparaíso, Rancagua, Concepción y Puerto Montt.

Estas unidades enfocan sus esfuerzos en tres ejes principales:

- Recaudación.
- Avance eficiente y consecuencial de los procesos de cobro;
- Normalización de cartera.

El trabajo de estos ejes se basa básicamente en una gestión de la cobranza por Rut y la adecuada segmentación de la cartera morosa, todo ello orientado a la recaudación como principal objetivo y estandarización de los procesos de investigación patrimonial, jurídico-operativo, ejecución y negociaciones.

A través del proceso de cobranza, la TGR se constituye en la herramienta a través la cual el Estado garantiza la igualdad tributaria y la eficacia de su labor reguladora y fiscalizadora, permitiendo recuperar montos importantes provenientes de deudas morosas. La cobranza desarrollada por las Unidades de Grandes Deudores (Sección GGDD y Unidades regionales) se caracteriza por ser una cobranza selectiva y especializada, complementada por complejos procesos de negociación que tienen por fin obtener el pago total de lo adeudado y/o normalizar los montos demandados.

3. CONCLUSIONES

El mayor activo de la Tesorería General de la República de Chile es su Cuenta Única Tributaria porque constituye un preciado registro microeconómico histórico de las transacciones de índole tributaria de los contribuyentes personas naturales y jurídicas. Así, la CUT es una base de datos transaccional que se alimenta diariamente de todas las transacciones de cargos y descargos de las obligaciones tributarias, y por ende constituye un espacio muy apropiado para aplicar herramientas de inteligencia de negocio que permita alimentar el análisis conductual de los contribuyentes frente a los distintos impuestos que deben pagar. Es un espacio que está activo y en línea los 365 días del año, y durante las 24 horas de cada día se registran transacciones debido al portal web que está disponible para cualquier contribuyente sin distingo territorial.

Una adecuada explotación de los registros de esta base de datos es la que hace posible la optimización del trabajo de cobranza coactiva, pues permite aplicar herramientas informáticas discriminantes para comprender conductas y potenciar el adecuado diseño de políticas de cobranza de la deuda morosa. En esencia, la CUT pasa a ser un repositorio de información extremadamente valioso para estudios de series de tiempo, de corte transversal y de segmentación de mercados de la deuda tributaria. Es a partir de estas potencialidades que la cobranza administrativa articula un sistema de información para gestionar el trabajo en terreno, llevar adelante procesos de cobro ejecutivo e interactuar con el sistema judicial.

La División de Cobranzas y Quiebras y la División de Operaciones deben actuar de manera integrada para llevar adelante un proceso de actualización en tiempo real de todos los registros transaccionales de la CUT, situación que no sería posible sin el soporte de

las aplicaciones informáticas que se han ido desarrollando a lo largo del tiempo. En práctica, la CUT es un espacio transaccional en tiempo real, y los analistas de la TGR son ejecutivos de cuenta que tienen como labor central la administración en línea de la cartola tributaria de más de 9 millones de contribuyentes.

Para efectos de la Cobranza, la CUT es una herramienta analítica muy poderosa porque permite disponer de un conjunto muy amplio de atributos relativos a la deuda morosa sobre la cual hay que aplicar un plan de acción. Se dispone de atributos vinculados a maduración de la deuda, origen de la misma según tipo de impuesto, ubicación territorial del deudor, organismo girador del impuesto o multa, y además permite efectuar consolidaciones de deudas por deudor personal natural o jurídica. A partir de estos registros se diseñan las estrategias de cobro y el uso de las herramientas de presión para que los deudores se predispongan a negociar formas de pago de la deuda tributaria morosa.

Así, la CUT se convierte no sólo en un instrumento que facilita la gestión contable de la recaudación espontánea y coactiva, sino que además es una herramienta clave para la gestión administrativa institucional. Su potencial uso para el diseño de políticas públicas en el ámbito tributario es parte de las obligaciones institucionales de la TGR para asegurar el mejor estándar de cumplimiento tributario de los contribuyentes. En materia de transparencia de la función pública, la CUT brinda plena trazabilidad de las transacciones tributarias que realiza cada contribuyente en materia de impuestos, dando lugar a una fundamentación detallada tanto de la deuda original, de sus reajustes por inflación, y de los recargos legales de intereses y multas que se han aplicado. Sobre esta información básica es que los analistas de la TGR establecen sus estrategias de cobro y las modalidades de

pago que se puede ofrecer a los contribuyentes. Finalmente, las transacciones de la CUT son también el registro fundamental explicativo de los movimientos que se reflejan en la CUF

y permiten al Tesoro Público la posibilidad de configurar los ejercicios de conciliación bancaria de cada cartola tributaria individual que reside en los registros de la TGR.

4. BIBLIOGRAFÍA

Reglamento del sistema de rol único tributario. Decreto con Fuerza de Ley No.3 del 29 de enero de 1969, Chile.

Ley de Administración Financiera del Estado, Decreto Ley N°1.263, de 1975. Chile.

Estatuto Orgánico del Servicio de Tesorerías. Decreto con Fuerza de Ley Núm. 1. 16 de Mayo de 1994, Chile.

Todo el material de esta publicación fue preparado, en la Secretaría Ejecutiva del CIAT, Apartado 0834-02129, Panamá Rep. de Panamá. Se terminó en el mes de Agosto de 2015.



Servicio Mi CIAT

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

Invitamos a los funcionarios de las administraciones tributarias, así como a la comunidad tributaria internacional, a inscribirse en el Servicio de Información Tributaria Mi CIAT.

Aproveche las ventajas de inscribirse en Mi CIAT. Para ello, regístrese con su correo electrónico.

¿A qué tiene derecho?

Al inscribirse en Mi CIAT, usted:

- Recibirá quincenalmente el informativo e-CIAT y el alerta diaria de noticias tributarias;
- Recibirá anuncios de las novedades publicadas en nuestro Sitio del CIAT en la Internet;
- Tendrá acceso a toda la información y/o documentos disponibles en el Sitio del CIAT en la Internet.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

Secretaría Ejecutiva del CIAT

Apartado 0834 – 02129, Panamá, República de Panamá

Correo electrónico: ciat@ciat.org

Sitio Web: <http://www.ciat.org>

Teléfonos: (507) 265 – 2766 , 223-1044, 307-2428

Fax: (507) 264 – 4926