

LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS EN AMÉRICA LATINA

Domingo Carbajo Vasco
Fernando Díaz Yubero
Juan Pablo Jiménez
Víctor Martín Ramos
Paloma Pérez Delfa
Andrea Podestá

Pablo Porporatto
Ignacio del Río Angulo
Álvaro Romano
Roxana Zulema Ruiz Abarca
Víctor Villalón
Raúl Zambrano

LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS EN AMÉRICA LATINA

Domingo Carbajo Vasco	Pablo Porporatto
Fernando Díaz Yubero	Ignacio del Río Angulo
Juan Pablo Jiménez	Álvaro Romano
Víctor Martín Ramos	Roxana Zulema Ruiz Abarca
Paloma Pérez Delfa	Víctor Villalón
Andrea Podestá	Raúl Zambrano



MINISTERIO
DE ASUNTOS EXTERIORES
Y DE COOPERACIÓN

MINISTERIO
DE HACIENDA
Y FUNCIÓN PÚBLICA



© Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo

© Instituto de Estudios Fiscales

Todos los derechos reservados. No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su tratamiento informático, ni la transmisión de ninguna forma o por cualquier medio, ya sea electrónico, mecánico, por fotocopia, por registro u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor.

Las opiniones expresadas pueden no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Esta publicación ha sido posible gracias a la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID). El contenido de la misma no refleja necesariamente la postura de la AECID.

Editan:

Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo
Avda. de los Reyes Católicos, 4
28040 Madrid (España)
www.aecid.es

N.I.P.O.: 502-17-043-1

Instituto de Estudios Fiscales
Avda. Cardenal Herrera Oria, 378
28035 Madrid (España)
Tel.: 91 339 89 02 - Fax: 91 339 89 68
www.ief.es

N.I.P.O.: 173-17-017-0

ÍNDICE

	<i>Páginas</i>
PRÓLOGO, por Ignacio Corral Guadaño	13
SIGLAS	15
AGRADECIMIENTOS, por Ana de la Herrán Piñar	19
Capítulo 1. SITUACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL EN AMÉRICA LATINA. INGRESOS TRIBUTARIOS Y CARGA FISCAL, por Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá	21
SECCIÓN PRIMERA	
1. Introducción	23
2. Características de la situación económica y social	23
2.1. Desempeño macroeconómico	23
2.2. Espacio fiscal y políticas de estabilización	26
2.3. Pobreza y distribución del ingreso y de la riqueza	28
3. Rol y evolución de la política fiscal	35
3.1. El balance fiscal de los países de la Región	35
3.2. Ingresos fiscales	36
3.2.1. Ingresos tributarios	38
3.2.2. Ingresos por recursos naturales no renovables	41
3.2.3. La evasión fiscal, el rol de las Administraciones tributarias y la tributación internacional	42
SECCIÓN SEGUNDA	
1. Gastos	47
1.1. Gasto corriente y de capital	47
1.2. Gasto público social	48
2. Deuda Pública	49
3. El impacto redistributivo de la política fiscal	53
4. Conclusiones y desafíos	56
Bibliografía	59
Capítulo 2. LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN AMÉRICA LATINA, por Juan Pablo Jiménez y Andrea Podestá	61
SECCIÓN PRIMERA	
1. Introducción	63
2. Características de la imposición a la renta en América Latina: empresas y personas físicas	63

3. La recaudación del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas en los países latinoamericanos	66
4. Algunos factores que limitan la recaudación del impuesto a la renta personal en la Región	68
4.1. La evolución de las tasas legales del impuesto	68
4.2. La estrechez de las bases imponibles: ingresos gravables y gastos tributarios . .	70
4.3. Los niveles de incumplimiento: evasión y morosidad en el impuesto a la renta . .	74

SECCIÓN SEGUNDA

1. Progresividad e impacto redistributivo del Impuesto a la Renta de Personas Físicas . .	77
2. Análisis de los principales aspectos normativos del Impuesto a la Renta de Personas Físicas en los países de la Región	81
2.1. Naturaleza del tributo y principio de imposición jurisdiccional	81
2.2. Rentas objeto de gravamen y principales rentas exentas	82
2.3. Sujetos pasivos, tratamiento de las rentas obtenidas por un no residente y regímenes especiales	83
2.4. Base imponible y deducciones	85
2.5. Tasas del impuesto y tramos	86
3. Conclusiones	87
Bibliografía	88

Capítulo 3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS, por Paloma Pérez Delfa e Ignacio del Río Angulo	91
--	----

SECCIÓN PRIMERA

1. Características del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas en América Latina	93
2. La recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas en los países latinoamericanos	95
2.1. La recaudación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas en relación al Producto Interior Bruto	95
2.2. Comparativa de la recaudación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas frente a los impuestos indirectos en relación al PIB	96

SECCIÓN SEGUNDA

1. Análisis descriptivo de la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas en los países de la Región	99
1.1. Criterios de vinculación. Renta mundial y renta territorial	99
1.2. Sujetos pasivos. Existencia de exenciones subjetivas al impuesto	101
1.3. Ajustes positivos y negativos al resultado contable para la determinación de la base imponible	103
1.4. Evolución del tipo de gravamen en los diferentes sistemas tributarios de América Latina. Coincidencia del tipo de gravamen nominal y efectivo. Deducciones . .	106
1.5. Retenciones	109

	<u>Páginas</u>
2. Sistemas para evitar la doble imposición	110
3. Existencia de regímenes especiales en la regulación del Impuesto	112
4. Conclusiones	113
Bibliografía	113

Capítulo 4. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO, por Victor Villalón	115
---	-----

SECCIÓN PRIMERA

1. Introducción	117
2. Características del cumplimiento tributario en el IVA	119
2.1. Enfoques del IVA	120
2.2. Incidencia económica y jurídica	121
2.3. Exenciones y liberaciones en el IVA	122
2.4. Determinación de la Base	123
2.5. Devengo del Impuesto	124
2.6. Cambio de sujeto, reversión o retención del IVA	124
2.7. Derecho a crédito fiscal	124
2.8. Regímenes de IVA exportador y de importaciones	125
2.9. Promoción de la inversión y el ahorro a través del IVA	125
2.10. Ventajas del IVA en el Presupuesto Nacional	125
2.11. Brechas de cumplimiento tributario	126

SECCIÓN SEGUNDA

1. Análisis para algunos países de América Latina	127
1.1. Argentina	127
1.2. Brasil	128
1.3. Chile	129
1.4. Colombia	130
1.5. Ecuador	131
1.6. Guatemala	132
1.7. Nicaragua	133
1.8. México	134
1.9. Panamá	134
1.10. Perú	135
1.11. Uruguay	136
2. Acciones de facilitación y de control	137
2.1. Medidas estructurales	138
2.2. Medidas preventivas	139
2.3. Medidas disuasivas	140
2.4. Medidas correctivas	140
3. Conclusiones	141
Bibliografía	142

Capítulo 5. LOS IMPUESTOS ESPECIALES, MEDIOAMBIENTALES, SOBRE LOS RECURSOS NATURALES Y LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS EN AMÉRICA LATINA, por Domingo Carbajo Vasco	143
---	-----

SECCIÓN PRIMERA

1. Nota previa	145
1.1. La heterogeneidad de los impuestos estudiados en este capítulo y sus consecuencias	145
1.2. Política fiscal: la relevancia de estos gravámenes	147
1.3. Política fiscal e imposición sobre consumos específicos y gravámenes medioambientales	148
1.4. El desarrollo de nuevas modalidades de imposición sobre mercancías y servicios	150
1.5. La situación de los recursos naturales	151
2. La clasificación de este capítulo	152
3. Los impuestos selectivos al consumo en América Latina	154
3.1. Importancia para la política fiscal de la Región	154
3.1.1. El marco general: presión tributaria en América Latina. Evolución reciente	154
3.1.2. Estructura de la presión tributaria e imposición sobre el consumo	158
3.2. Análisis transversal de la imposición sobre los consumos específicos en la Región	165
3.2.1. Cuestiones generales	165
3.2.2. Imposición sobre las bebidas	169
3.2.3. Imposición sobre los combustibles	171
3.2.4. Labores del tabaco	174
3.2.5. El gravamen sobre los automóviles. Adquisición, tenencia y transmisiones	174
3.2.6. Otras mercancías y servicios gravados	175
3.2.7. La imposición sobre los productos suntuarios	177
3.2.8. El gravamen particular de producciones nacionales	178

SECCIÓN SEGUNDA

1. Los impuestos medioambientales	181
1.1. Cuestiones previas	181
1.2. La calificación de un impuesto como medioambiental	183
1.3. La reforma fiscal verde en América Latina	183
2. Los gravámenes sobre los recursos naturales	185
2.1. Introducción	185
2.2. La labilidad de los ingresos públicos provenientes de los recursos naturales	187
2.3. Algunos ejemplos	189
2.3.1. Chile	189
2.3.2. México	190
2.4. Otras cuestiones	191
3. Impuestos sobre las transacciones financieras	193

	<i>Páginas</i>
3.1. Consideraciones previas	193
3.2. Modalidades de ITF	195
3.3. Otros impuestos sobre operaciones financieras	195
3.4. Descripción de algunos de los ITF en América Latina y el Caribe	196
4. Conclusiones	199
Bibliografía	200
 Capítulo 6. LA IMPOSICIÓN SOBRE LOS PEQUEÑOS Y MEDIANOS CONTRIBUYENTES EN AMÉRICA LATINA, por Víctor Martín Ramos y Roxana Zulema Ruiz Abarca	 203
SECCIÓN PRIMERA	
1. Introducción	205
2. La tributación de las PYME en los países de la Región: contexto general y clasificación de los regímenes tributarios aplicables a las PYME	206
2.1. Contexto general de las PYME en América Latina	206
2.2. Regímenes tributarios para las PYME en América Latina: criterios de clasificación	208
SECCIÓN SEGUNDA	
1. Particularidades de algunos regímenes	213
1.1. Argentina	213
1.2. Brasil	214
1.3. Chile	215
1.4. Colombia	215
1.5. México	216
1.6. Perú	216
1.7. Uruguay	217
2. El debate sobre la existencia de regímenes especiales o un tratamiento diferenciado aplicable a las PYME	217
3. Conclusiones y recomendaciones	220
Bibliografía	221
 Capítulo 7. LA FISCALIDAD INTERNACIONAL EN AMÉRICA LATINA, por Álvaro Romano	 223
SECCIÓN PRIMERA	
1. Introducción	225
2. Estructura del capítulo	226
3. Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria	226
3.1. Principio de la fuente	227
3.2. Principio de la renta mundial	227

3.3. Concepto de residencia	227
3.3.1. Residencia de las personas físicas	228
3.3.2. Residencia de las personas jurídicas	229
4. Tratamiento de los no residentes en la legislación doméstica	229
4.1. Establecimiento permanente	230
5. Precios de transferencia	231
6. Tratamiento de las inversiones en el exterior	233
7. Convenios para evitar la doble imposición	233
8. Intercambio de información	234

SECCIÓN SEGUNDA

1. Análisis de situación de los diferentes países	235
1.1. Argentina	235
1.2. Bolivia	241
1.3. Brasil	246
1.4. Chile	248
1.5. Colombia	253
1.6. Ecuador	258
1.7. El Salvador	261
1.8. Guatemala	265
1.9. México	270
1.10. Nicaragua	274
1.11. Panamá	277
1.12. Perú	280
1.13. Uruguay	282

Capítulo 8. FACTURACIÓN ELECTRÓNICA, por Raúl Zambrano	289
--	-----

SECCIÓN PRIMERA

1. Introducción	291
1.1. Utilización de los documentos electrónicos	292
2. Factura electrónica	293
2.1. Modelos de implementación	293
2.2. Rol de la Administración Tributaria	295
3. Factura electrónica en América Latina	295
3.1. Formato estándar nacional	295
3.2. Autenticación	296
3.3. Incorporación de contribuyentes emisores	297
3.4. Autorización de emisión de documentos	298
3.5. Entrega de documentos al receptor	298
3.6. Representación impresa	299

	<i>Páginas</i>
3.7. Resguardo y registro de documentos	300
3.8. Operación de contingencia	300
3.9. Solución de bajo costo para pequeños y medianos	301
3.10. Servicios adicionales de la Administración Tributaria	302
3.11. Manejo de eventos asociados a los documentos	302
3.12. Consecuencias posteriores a la implementación	303
SECCIÓN SEGUNDA	
1. Otros documentos electrónicos	305
2. Conclusiones	307
2.1. Evolución de la facturación electrónica en América Latina	307
2.1.1. Expansión a otras regiones. Retos y oportunidades	310
2.1.2. La necesaria confidencialidad de los datos	310
2.2. La utilización y explotación de los datos	310
2.2.1. De los cruces de información al análisis de los datos	311
2.2.2. Otros usos de la información	312
2.2.3. De las declaraciones pre-rellenadas a la tributación de la transacción	313
Bibliografía	313
Capítulo 9. CONCLUSIONES, por Pablo Porporatto y Fernando Díaz Yubero	315
SECCIÓN PRIMERA	
1. Introducción	317
2. Consideraciones previas	317
3. Situación económica y social. Ingresos tributarios y carga fiscal	319
4. Impuestos sobre la renta de las personas físicas	325
5. Impuestos sobre la renta de las personas jurídicas	327
SECCIÓN SEGUNDA	
1. Impuestos a las ventas	331
2. Impuestos especiales, medioambientales, sobre los recursos naturales y transacciones financieras	333
2.1. Impuestos Especiales	333
2.2. Imposición medioambiental	336
2.3. Impuestos sobre los recursos naturales	337
2.4. Impuestos sobre transacciones financieras	339
3. Impuestos sobre pequeños y medianos contribuyentes	340
4. Fiscalidad Internacional	343
4.1. Relevancia de la fiscalidad internacional	343
4.2. Criterios jurisdiccionales de aplicación	345
4.3. Precios de transferencia	346

	<u>Páginas</u>
4.4. Convenios para evitar la doble imposición	348
4.5. Recientes avances en el intercambio de información con fines fiscales	349
5. La facturación y documentación electrónica	353
6. Palabras finales	356
Bibliografía	357
 Anexo. GUÍAS	
Argentina	
Bolivia	
Brasil	
Chile	
Colombia	
Costa Rica	
Ecuador	
El Salvador	
Guatemala	
México	
Nicaragua	
Panamá	
Paraguay	
Perú	
República Dominicana	
Uruguay	

Prólogo

América Latina ha vivido en las últimas décadas un creciente dinamismo económico y un fortalecimiento de sus democracias, pero sigue siendo la región del planeta más desigual, persistiendo los altos niveles de pobreza y una insatisfacción generalizada por parte de los ciudadanos en las políticas públicas. Precisamente, para reducir las brechas sociales, es imprescindible fortalecer la capacidad de los Estados para obtener los recursos necesarios que permitan financiar las políticas de gasto que faciliten el acceso al bienestar para todos, con igualdad de oportunidades y sin discriminación.

Los sistemas fiscales constituyen la columna vertebral de los países para desarrollar las políticas sociales que garanticen la igualdad de oportunidades y el bienestar de sus ciudadanos. Por ello, la fiscalidad, como elemento generador de la cohesión social, se ha convertido en uno de los principales ejes de la colaboración de España con América Latina y el Caribe.

El objetivo de la presente obra consiste, precisamente, en conocer en profundidad la fiscalidad de América Latina. Tanto a nivel de cada país como a través de un análisis de la Región en su conjunto. De ahí que la obra esté dividida en dos grandes ítems.

Por un lado, en la primera parte del libro, se realiza un análisis pormenorizado de los grandes conceptos tributarios a nivel global, datos macroeconómicos y sociales, figuras impositivas, tratamiento al emprendedor, etc. realizando de forma comparada, un análisis conjunto y resaltando las especialidades de cada país, lo que permite obtener una visión global de la realidad de los Sistemas Tributarios de la Región. Por otro lado, la obra incorpora un conjunto de “guías” en el que de forma individualizada se definen y analizan esos elementos que vienen a integrar la fiscalidad de los países.

Se trata, en definitiva, de una obra integral, en la que se incluyen todos los datos relativos a la realidad tributaria latinoamericana, tanto desde un punto de vista individual de cada país, como desde una visión conjunta de toda la Región. Una visión completa y rigurosa que, estoy convencido, supondrá una herramienta muy útil para todo aquel que quiera conocer la fiscalidad en América Latina.

No quiero cerrar este prólogo sin reconocer el formidable trabajo realizado tanto por los autores de los capítulos, profesionales de muy reconocido prestigio en el área de la fiscalidad; como por los ex-alumnos de la Maestría internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales y la UNED, que han realizado el concienzudo trabajo de elaborar el capítulo relativo a las guías.

Y por supuesto, no podemos olvidarnos de los coordinadores de la obra quienes, en un trabajo como el presente, que constituye una ardua y dedicada tarea, dado el número de autores así como la extensión del contenido, han realizado el trabajo de

corrección, ampliación y coordinación de todas las materias que aquí se abordan, poniendo de manifiesto un amplio conocimiento y experiencia en materia de la fiscalidad de los países participantes en la presente publicación.

Confío, estimado lector, en que esta obra le sea de utilidad y sepa aprovecharla tanto, como ilusión y esfuerzo hemos puesto para que llegue a sus manos desde el Instituto de Estudios Fiscales y la Agencia Española de Cooperación Internacional y para el Desarrollo.

IGNACIO CORRAL GUADAÑO
Director de la Escuela de la Hacienda Pública

Siglas

AFIP:	Administración Federal de Ingresos Públicos, Argentina
AL:	América Latina
APA:	<i>Advance Pricing Arrangement or Agreement</i>
AT/AATT:	Administración Tributaria/Administraciones Tributarias
B2B:	<i>Business to business</i>
B2C:	<i>Business to consumer</i>
B2G:	<i>Business to Government</i>
BEPS:	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
BID:	Banco Interamericano de Desarrollo
CAP:	Costo de adquisición o producción más impuestos y ganancias
CBC:	<i>Country-by-Country Report</i>
CDI:	Convenio de Doble Imposición
CEDE:	Control Especial de Empresas, Uruguay
CEPAL:	Comisión Económica de la ONU para América Latina y El Caribe
CIAT:	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
COFINS:	Contribución para la Financiación de la Seguridad Social, Brasil
CPC:	Certificados de poder cancelatorio, México
CPL:	Costo de Producción más la Ganancia
CPP:	Contribuciones sobre los Salarios de los Trabajadores, Brasil
CREE:	Impuesto sobre la Renta para la Equidad, Colombia
CRS:	<i>Common Reporting Standard</i>
CSLL:	Contribuciones sobre Lucros (utilidades) de las Empresas, Brasil
CT:	Código Tributario
DGI:	Dirección General de Impuestos, Uruguay.
DIAN:	Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Colombia
DO:	Diario Oficial
EP:	Establecimiento Permanente
ET:	Estatuto Tributario, Colombia
EUROSTAT:	Oficina Europea de Estadísticas
FATCA:	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>
FMI:	Fondo Monetario Internacional
GMF:	Gravamen a los Movimientos Financieros
GST:	<i>Goods and Services Tax</i>
HP / CV:	<i>Horse Power</i> / Caballos de vapor
ICE:	Impuesto a los Consumos Específicos
ICMS:	Impuesto sobre la Circulación de Mercancías y Prestación de Servicios Interestatales e Intermunicipales, Brasil

IDE:	Impuesto a los Depósitos en Efectivo
IDH:	Impuesto Directo a los Hidrocarburos
IEF:	Instituto de Estudios Fiscales
IEHD:	Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados
IEPS:	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
ILADT:	Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario
IMF:	<i>International Monetary Fund</i>
IPI:	Impuesto sobre los Productos Industrializados, Brasil
IRAE:	Impuesto a la Renta de las Actividades Económicas
IRNR:	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, España
IRPJ:	Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas
ISAN:	Impuesto sobre Automóviles Nuevos, México
ISC:	Impuesto Selectivo al Consumo
ISR:	Impuesto sobre la Renta
ISS:	Impuesto sobre los Servicios, Brasil
ITBIS:	Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Industrializados, República Dominicana
ITF:	Impuesto sobre Transacciones Financieras
IUE:	Impuesto a las Utilidades de Empresas, Bolivia
IVA:	Impuesto sobre el Valor Añadido/Impuesto sobre el Valor Agregado
IVAP:	Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, Perú
LCT:	Ley de Concertación Tributaria, Nicaragua
LIG:	Ley de Impuesto a las Ganancias, Argentina
LORTI:	Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, Ecuador
MCAA:	Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa en Materia Fiscal
OCDE:	Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo
OIT:	Organización Internacional del Trabajo
ONU:	Organización de Naciones Unidas
OXFAM:	<i>Oxford Committee for Famine Relief</i>
PDTA:	Programa de Desarrollo Tecnológico Agropecuario, Brasil
PDTI:	Programa de Desarrollo Tecnológico Industrial
PEMEX:	Petróleos Mexicanos
PFE:	Presión Fiscal Equivalente
PIB:	Producto Interior Bruto
PIC:	Precios independientes Comparados
PIS/PASEP:	Contribución para los Programas de Integración Social y Formación del Patrimonio del Servidor Público, Brasil
PKI:	<i>Public Key infrastructure</i>
PPA:	Paridad del Poder Adquisitivo
PRG:	<i>Peer Review Group</i>
PRL:	Precio de Reventa Menos Beneficios
PVA:	Precio al por mayor en el país de destino menos beneficios
PVE _x :	Precio de venta en exportaciones

PVV:	Precio de venta al por menor en el país de destino menos beneficios
PYME:	Pequeñas y Medianas Empresas
RAAM:	Red de Antiguos Alumnos de la Maestría Internacional
REPECOS:	Régimen de Pequeños Contribuyentes, México
RIF:	Régimen de Incorporación Fiscal, México
RUS:	Régimen Único Simplificado, Perú
SAT:	Servicio de Administración Tributaria, México
SEDLAC:	Base de Datos Socioeconómicos para América Latina y El Caribe
SII:	Servicio de Impuestos Internos, Chile.
SIMAR:	Sistema de Identificación, Marcación, Autenticación y Rastreo, Ecuador
SIMPLES:	<i>Sistema Integrado de Pagamento e Impostos e Contribuições Das microempresas e Empresas de Pequeno Porte, Brasil</i>
SIN:	Servicio de Impuestos Nacionales, Bolivia
SSFF:	Sistema Financiero
TIC:	Tecnologías de la Información y la Comunicación
UE:	Unión Europea
UNCTAD:	Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo
VAT:	<i>Value Added Tax</i>

Agradecimientos

Hace unos dos años y medio tomé el relevo en la coordinación de la Red de antiguos alumnos de la Maestría en Administración Tributaria y Hacienda Pública (RAAM) del Instituto de Estudios Fiscales y de la Universidad de Educación a Distancia (IEF-UNED), después de que nuestra compañera Bárbara Silvar dirigiera con absoluta excepción y, desde su creación hace ya más de diez años, esta red virtual de expertos en materia tributaria que se formó a raíz del espíritu de compañerismo profesional y de amistad nacido de aquella primera edición entre los alumnos del que hoy es ya Máster oficial de la UNED.

Desde entonces, la red ha ido enriqueciéndose en dos aspectos fundamentales:

Por una parte, porque ya son más de 300 los ex alumnos que forman parte de dicha red, muchos de los cuales hoy ocupan puestos de máxima responsabilidad dentro de sus Administraciones tributarias. Además, la RAAM cuenta con la colaboración constante de quienes pusieron, desde sus inicios, los cimientos para que la Maestría llegara entonces a ser una realidad. Así, Fernando Díaz Yubero y Domingo Carbajo Vasco, profesores de la Maestría y actuales colaboradores intensísimos de la RAAM, han sido, desde esos inicios, dos figuras esenciales a las que queremos agradecer el trabajo que, de manera desinteresada, realizan diariamente para que una red como ésta tenga el éxito que hoy estamos celebrando.

Por otra parte, durante todos estos años se han llevado a cabo múltiples actividades que han tenido por objeto difundir y compartir el conocimiento de nuestros sistemas y Administraciones Tributarias, no sólo con quienes formamos parte de esta red sino también con personas ajenas a la misma gracias a la utilización de las nuevas tecnologías de información y comunicación. Además, el objeto de los trabajos abarca todo el espectro de materias jurídico tributarias imaginables: abordando cuestiones de máxima actualidad, tales como la tributación de la economía digital o las nuevas fórmulas de entender las relaciones entre la Administración y el contribuyente, entre otros temas, hasta cuestiones como la fiscalidad internacional, cuyo interés pone el acento en un mundo cada vez más globalizado y cambiante que demanda una nueva tributación que pueda ayudar a paliar los problemas de redistribución existentes en muchas de nuestras economías con la finalidad de lograr la mejora y el desarrollo del bienestar de nuestros países.

Así, podemos decir con orgullo que, entre las actividades realizadas durante todos estos años, que son más de 250, se han llevado a cabo diversos talleres, cursos, foros, revistas, encuentros presenciales y publicaciones, entre las que figura esta última que hoy tenemos el gusto de presentar, después de más de un año y medio de trabajos intensísimos.

La realización de todas estas actividades ha contado con el patrocinio de diversas entidades que han ayudado a impulsar y a poner a la red en el lugar que le corresponde, entre las que ocupa un lugar sin duda destacado la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID), sin cuya colaboración este proyecto habría sido imposible.

Nuestro agradecimiento se extiende también a todas aquellas personas e instituciones que han participado en este proyecto y que, además de ofrecer su patrocinio, nos han apoyado con su buen criterio y experto conocimiento en la materia tributaria, tanto en la elaboración de los capítulos, como es el caso de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del Reino de España (AEAT), así como en la coordinación de los mismos, como es el caso de los mencionados Fernando Díaz Yubero, Domingo Carbajo Vasco e Ignacio Corral Guadaño, quienes han estado desde el primer momento al frente de esta tarea realizando, en no pocas ocasiones, un arduo y complicado trabajo para poder sacar a la luz este proyecto.

Al frente de estas labores de coordinación y maquetación han estado, respectivamente, Luis Cremades Ugarte, corrigiendo y organizando el amplio contenido de la obra y Marisa Marín Parra, quien se ha encargado de la edición y unificación formal de todo el proyecto. Ambos han realizado una tarea excepcional y de manera especial que-remos agradecer el esfuerzo y cariño dedicados durante todo este tiempo.

Finalmente, no podemos olvidarnos de agradecer el trabajo que, desde el servicio de publicaciones del Instituto de Estudios Fiscales, se ha realizado desde el primer momento en el que se presentó la idea y que, en una época como la presente, ha abordado con dedicado esfuerzo, apostando con ello de manera decidida por un proyecto que creímos, desde el principio, merecía la pena.

ANA DE LA HERRÁN PIÑAR
Coordinadora de la RAAM en España

CAPÍTULO 1

SITUACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL EN AMÉRICA LATINA. INGRESOS TRIBUTARIOS Y CARGA FISCAL

JUAN PABLO JIMÉNEZ

ANDREA PODESTÁ

CEPAL

SUMARIO

SECCIÓN PRIMERA: 1. INTRODUCCIÓN.—2. CARACTERÍSTICAS DE LA SITUACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL. 2.1. Desempeño Macroeconómico. 2.2. Espacio fiscal y políticas de estabilización. 2.3. Pobreza y distribución del ingreso y de la riqueza.—3. ROL Y EVOLUCIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL. 3.1. El balance fiscal de los países de la Región. 3.2. Ingresos fiscales. 3.2.1. *Ingresos tributarios*. 3.2.2. *Ingresos por recursos naturales no renovables*. 3.2.3. *La evasión fiscal, el rol de las Administraciones Tributarias y la tributación internacional*.

SECCIÓN SEGUNDA: 1. GASTOS. 1.1. Gasto corriente y de capital. 1.2. Gasto público social.—2. DEUDA PÚBLICA.—3. EL IMPACTO REDISTRIBUTIVO DE LA POLÍTICA FISCAL.—4. CONCLUSIONES Y DESAFÍOS.

Bibliografía

SECCIÓN PRIMERA

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.—2. CARACTERÍSTICAS DE LA SITUACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL. 2.1. Desempeño Macroeconómico. 2.2. Espacio fiscal y políticas de estabilización. 2.3. Pobreza y distribución del ingreso y de la riqueza.—3. ROL Y EVOLUCIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL. 3.1. El balance fiscal de los países de la Región. 3.2. Ingresos fiscales. 3.2.1. *Ingresos tributarios*. 3.2.2. *Ingresos por recursos naturales no renovables*. 3.2.3. *La evasión fiscal, el rol de las Administraciones Tributarias y la tributación internacional*. SECCIÓN SEGUNDA. 1. GASTOS. 1.1. Gasto corriente y de capital. 1.2. Gasto público social.- 2. DEUDA PÚBLICA.- 3. EL IMPACTO REDISTRIBUTIVO DE LA POLÍTICA FISCAL.—4. CONCLUSIONES Y DESAFÍOS.

1. INTRODUCCIÓN

En este primer capítulo se busca contextualizar la situación económica y social de los países de América Latina como así también analizar el papel de la política fiscal en la Región, de manera de brindar un marco general para la discusión que se presenta en los capítulos posteriores. En primer lugar, se examina el desempeño macroeconómico durante las últimas décadas y la evolución de la pobreza, la distribución del ingreso y la concentración de la riqueza. A continuación se discute la evolución de los principales indicadores fiscales, con especial énfasis en los ingresos fiscales y en la carga tributaria. Asimismo se evalúan las limitaciones y desafíos que enfrenta la política fiscal de los países de la Región a la hora de cumplir con su rol de estabilización de los ciclos económicos y de reducción de la concentración del ingreso y la riqueza.

2. CARACTERÍSTICAS DE LA SITUACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL

La evolución económica y social de los países de América Latina se destaca por dos aspectos principales: i) una alta volatilidad macroeconómica y ii) una elevada desigualdad en la distribución del ingreso. Es por ello que a continuación se analiza brevemente el desempeño macroeconómico de la Región como así también la evolución de la pobreza y de la distribución del ingreso y la riqueza.

2.1. DESEMPEÑO MACROECONÓMICO

Si bien en la década de los 90 la Región experimentó una fase de recuperación del crecimiento económico, también tuvo lugar una sucesión de crisis financieras que afectaron fuertemente a los países latinoamericanos y que se caracterizó por la aparición de una tendencia recesionalista en varias economías.

Varios países sufrieron con particular intensidad los efectos de las crisis mexicana (1995), asiática (1997), rusa (1998), brasileña (1998-1999) y argentina (2001-2002). En 1999, año en que la Argentina, Chile, Colombia, el Ecuador, Honduras, el Paraguay, la República Bolivariana de Venezuela y el Uruguay registraron contracciones del PIB, la tasa de crecimiento regional fue de solo un 0,2%. Brasil, cuyo crecimiento entre 1998 y 1999 fue prácticamente nulo, se convirtió en el foco de una nueva crisis. Además, en 2001, los Estados Unidos sufrieron una crisis bursátil y una leve recesión que debilitó aún más la economía regional, sobre todo a los países de Centroamérica, el Caribe y México. La crisis de mayor intensidad se produjo en la Argentina, donde colapsó el esquema de convertibilidad monetaria, se produjo una violenta depreciación real del peso y una moratoria parcial de la voluminosa deuda externa acumulada (véase CEPAL, 2008).

Luego, entre 2003 y 2008 se produjo en América Latina y el Caribe un aumento de las tasas de crecimiento. Esta expansión se vio facilitada, en gran medida, por un entorno externo muy favorable, caracterizado por un mayor dinamismo del comercio internacional, elevados precios de los recursos naturales, incrementos de las remesas y de los flujos de turismo y una abundante liquidez en los mercados financieros internacionales, que afectó a los países de la Región de diferentes formas pero, en general, con un sesgo positivo. El impulso proveniente del contexto internacional fue complementado por un manejo de la política macroeconómica que, con pocas excepciones, priorizó el mantenimiento de los equilibrios fundamentales (CEPAL, 2014 a).

A pesar que este crecimiento fue interrumpido en 2009 por los efectos de la crisis financiera mundial, al año siguiente tuvo lugar un considerable crecimiento de la actividad económica y del empleo. A partir de 2011, si bien se registran tasas positivas de crecimiento, las economías latinoamericanas se han ido desacelerando, registrando en 2014 una tasa de crecimiento regional de 1,1%.

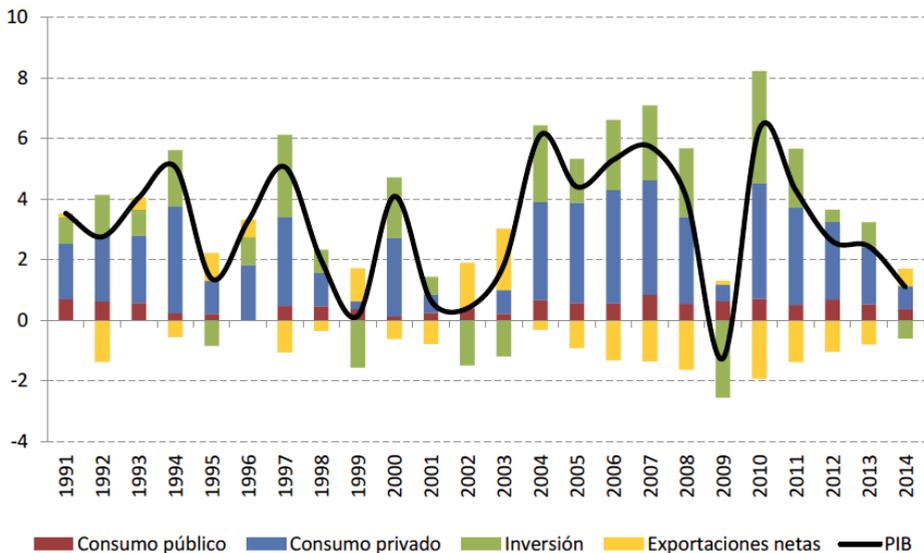
Para el año 2015, la CEPAL estimó una contracción del 0,4% del producto interno bruto de América Latina y el Caribe, lo que se tradujo en una reducción del 1,5% del PIB por habitante de la Región. Este resultado corresponde a la tasa de expansión más baja registrada desde 2009. La contracción de la actividad económica regional fue consecuencia del menor dinamismo exhibido por las economías de América del Sur, que pasaron de una expansión promedio del 0,6% en 2014 a una caída del 1,6% en 2015. A su vez, este resultado subregional estuvo muy influenciado por el crecimiento negativo registrado en Brasil y en la República Bolivariana de Venezuela. En tanto que en las economías de Centroamérica y México se espera un crecimiento del 2,9% para 2015 y en el Caribe del 1%¹.

Por otro lado, en términos de la contribución de los distintos elementos de la demanda agregada al crecimiento en América Latina, en el gráfico 1 se aprecia que el consumo ha sido el componente que realizó el mayor aporte al crecimiento regional. En particular, destaca el protagonismo del gasto privado en consumo final durante el periodo de auge de los precios de los productos básicos (2003-2008) y en la recuperación luego de la crisis global de 2008-2009.

¹ Para más detalle véase CEPAL (2015 a).

De acuerdo con la CEPAL (2014b), este dinamismo del consumo puede vincularse con dos factores. En primer lugar, el alza de las tasas de crecimiento que la bonanza externa trajo aparejada se tradujo en aumentos de empleo y reducción de la pobreza. Esto, sumado a los menores ritmos inflacionarios, condujo a un incremento de la masa salarial real y con ello del consumo privado, en particular de grupos que superaron los niveles de pobreza y se incorporaron al consumo masivo. En segundo lugar, el aumento de los ingresos públicos, como consecuencia del alza de los precios internacionales de los productos básicos que exportan los países de la Región y del mayor dinamismo de la actividad económica, permitió un incremento del gasto público en varios países. La mayor disponibilidad de recursos públicos posibilitó el financiamiento de varios programas de transferencias y de mitigación de la pobreza, que redundaron en un alza de los ingresos de sectores menos acomodados y que generalmente exhiben una alta propensión al consumo.

GRÁFICO 1
América Latina: tasa de variación del PIB y contribución de los componentes de la demanda agregada al crecimiento del PIB
(En porcentajes y puntos porcentuales sobre la base de dólares constantes de 2005)



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) sobre la base de cifras oficiales.

El aporte neto de las exportaciones e importaciones al crecimiento ha sido muy fluctuante y en varios años su contribución ha sido negativa. El alza de los precios de las exportaciones a partir de 2003, junto con la mayor inversión extranjera directa y el aumento de otros flujos financieros, elevó la disponibilidad de recursos externos y en varios países indujo una apreciación real de la moneda, que incentivó el aumento de las importaciones y desincentivó las exportaciones no tradicionales. Con ello, el aporte de las exportaciones netas al crecimiento tendió a disminuir. Esta tendencia se agudizó a

partir de la crisis financiera mundial, tanto debido a la reducción de la demanda por exportaciones derivada de la caída de los niveles de actividad en los países de destino, como debido a las respuestas de política que se pusieron en marcha en esos países y en la Región. Desde finales de 2013 tienden a revertirse estas tendencias, lo que permite una mayor contribución de las exportaciones netas al crecimiento en 2014, debido tanto a una mayor demanda por estas como a una reversión de la apreciación real de las monedas de varios países de la Región (CEPAL, 2014b).

En términos de la contribución de la inversión al crecimiento en América Latina, ésta ha sido el componente más variable de la demanda agregada. Las contracciones de la inversión han causado la mayor parte de las reducciones de las tasas de crecimiento del PIB durante las últimas décadas. A su vez, cuando la tasa de crecimiento de la inversión ha sido positiva, generalmente ha podido compensar con creces la contribución contractiva que han tenido durante este período otros componentes, especialmente las exportaciones netas negativas. Esto pone de manifiesto la importancia de la inversión, no solo como determinante de la tasa de crecimiento económico, sino también de su variabilidad (véase CEPAL, 2012).

En resumen, si bien la Región ha completado, con diferencias entre países y subregiones, una década de logros en materia de crecimiento económico, empleo y diversos indicadores sociales, persisten las reducidas tasas de inversión, un dinamismo interno centrado sobre todo en el consumo privado con elevada presencia de bienes importados, una baja productividad y un crecimiento altamente dependiente de los recursos naturales y de sus precios internacionales, todo lo cual se traduce en serias vulnerabilidades de balanza de pagos. A esto se agregan niveles crecientes de violencia y deudas pendientes en campos clave como la salud, la seguridad social y la educación (CEPAL, 2014a).

A esto hay que agregarle que según el último informe de la CEPAL (2015a), la Región deberá enfrentar en 2016 diversos escenarios y riesgos de la economía mundial que condicionarán su desempeño económico. Las proyecciones del crecimiento mundial para los próximos años muestran bajas tasas de expansión, en tanto que persiste la incertidumbre en las economías emergentes (en especial China) y se espera que los precios de las materias primas que la Región exporta se mantengan bajos.

2.2. ESPACIO FISCAL Y POLÍTICAS DE ESTABILIZACIÓN

La dimensión del espacio de política con que cuenta el Gobierno para cumplir con la función de estabilización es una función de tres determinantes clave²:

1. La cuantía de recursos disponibles para financiar iniciativas anticíclicas y de ajuste.
2. El número de instrumentos independientes para cumplir con los objetivos propuestos.

² FANELLI y JIMÉNEZ (2010).

3. El grado de competencia de las políticas que rivalizan con la política fiscal anticíclica en cuanto al uso de recursos e instrumentos.

Es por ello que una característica distintiva del espacio de política en la Región es que su dimensión puede cambiar de manera sustancial en poco tiempo ante la ocurrencia de una perturbación. Los choques modifican el espacio de política no solo porque influyen sobre los recursos, sino también porque determinan la intensidad con que otras políticas compiten con las de estabilización. Por ejemplo, cuando ocurre un choque negativo, como en el período 2008-2009, las demandas de los sectores afectados aumentan y se intensifica la competencia por el uso tanto de recursos como de instrumentos de política, que son estructuralmente escasos en la Región.

Estos hechos crean una relación de doble vía entre la función fiscal de estabilización y los choques y desequilibrios macroeconómicos: las políticas fiscales buscan cerrar los desequilibrios abiertos por los choques, pero esos mismos choques y desequilibrios ponen restricciones sobre la capacidad de las autoridades para hacer política al modificar la dimensión del espacio de maniobra.

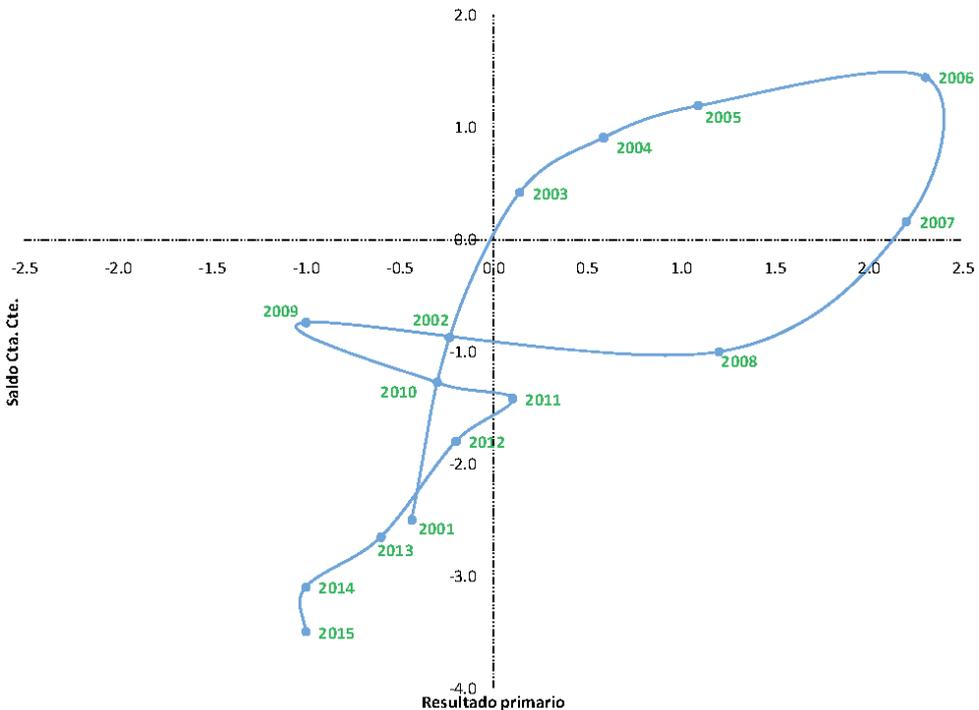
Esto último es evidente en el caso de la política fiscal, ya que al caer el producto se reduce la recaudación tributaria y, con frecuencia, también se resiente la capacidad del sector público de endeudarse cuando el acceso a los mercados de capital es procíclico.

La experiencia de los países de la Región muestra que la disponibilidad de recursos ha sido una importante restricción a la capacidad de los sectores públicos de generar espacio fiscal. La forma en que opera la restricción de recursos sobre el espacio de política depende de manera esencial de las características estructurales de la economía y América Latina no es la excepción. En el caso de la Región, los determinantes centrales de la disponibilidad de recursos públicos son el tamaño de la base imponible y el límite máximo de acceso a financiamiento. En este sentido, conviene destacar los siguientes puntos. En primer lugar, aunque hay excepciones destacadas y tal como se verá en las siguientes secciones, en promedio los países de la Región recaudan poco, tanto en relación con sus necesidades como respecto a su grado de desarrollo. En segundo lugar, los ingresos tributarios son altamente volátiles. La volatilidad promedio de los ingresos tributarios en la Región, medida por su desviación estándar, es casi tres veces mayor que en los países desarrollados (GÓMEZ SABAINI y JIMÉNEZ, 2009). Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que la volatilidad excesiva en los ingresos fiscales tiene un impacto mayor sobre los segmentos más vulnerables de la población, a través de las fluctuaciones del gasto público social. En tercer lugar, en un buen número de países la recaudación (y también el gasto, sobre todo en países importadores de energía) está muy influida por choques externos, lo cual limita severamente la capacidad para estabilizar cuando un choque internacional reduce al mismo tiempo la recaudación fiscal y el producto doméstico. Por supuesto, esto no sería un problema si el acceso a financiamiento no fuera influido por el ciclo. Pero, justamente, una última característica que debe subrayarse es el carácter fuertemente procíclico que registra el acceso al financiamiento por parte de los países de la Región; donde gran parte de los shocks que ha sufrido la Región en las últimas

décadas ha tomado la forma de una interrupción súbita de los flujos de financiamiento.

Resulta interesante revisar la evolución de los resultados fiscal y de cuenta corriente, como una aproximación a los espacios de política con los que cuenta la Región. Así se aprecia que en el periodo que va entre el 2003 al 2007 se registró en promedio un inédito superávit gemelo promedio, mientras que en la actualidad se observa que los países de la Región vuelven a presentar importantes limitaciones para implementar políticas destinadas a revertir la tendencia negativa del ciclo (gráfico 2).

GRÁFICO 2
América Latina: evolución de la cuenta corriente y el resultado fiscal del Gobierno central, 2001-2014



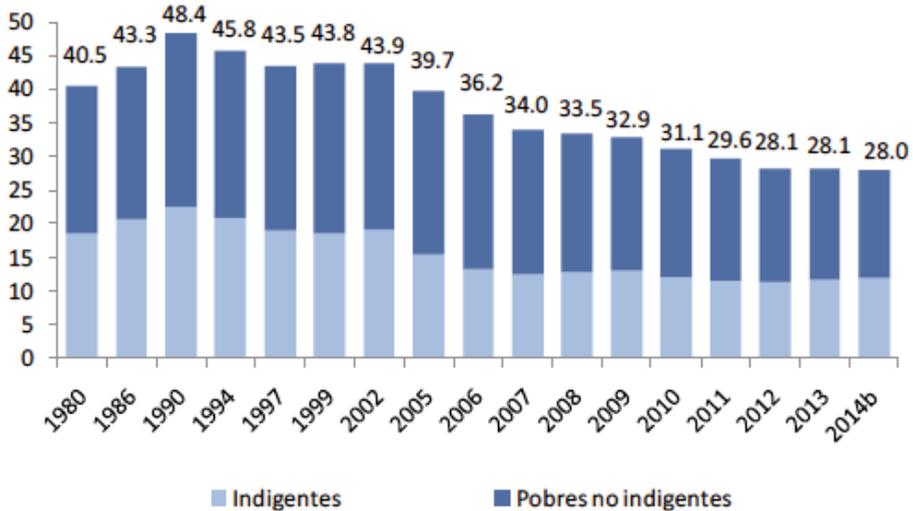
Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras oficiales

2.3. POBREZA Y DISTRIBUCIÓN DEL INGRESO Y DE LA RIQUEZA

La tasa de pobreza de América Latina se ha ubicado en torno al 28% de la población en los últimos años, en tanto que la indigencia o pobreza extrema se acerca al 12% (gráfico 3). Estos porcentajes equivalen a 165 millones de personas en situación de pobreza, de los cuales 69 millones son personas en situación de pobreza extrema. Las estimaciones regionales muestran que la tendencia a la baja de las tasas de pobreza y

pobreza extrema se ha desacelerado en los primeros años de la presente década, hecho que asociado al crecimiento demográfico, deja como saldo un mayor número de personas en situación de pobreza extrema en 2013 (CEPAL, 2014c).

GRÁFICO 3
América Latina: evolución de la pobreza y de la indigencia, 1980-2014^a
(En porcentajes)



Fuente: CEPAL, Panorama Social de América Latina 2014.

a Estimación correspondiente a 19 países de América Latina, incluido Haití. No se incluye a Cuba.

b Proyección.

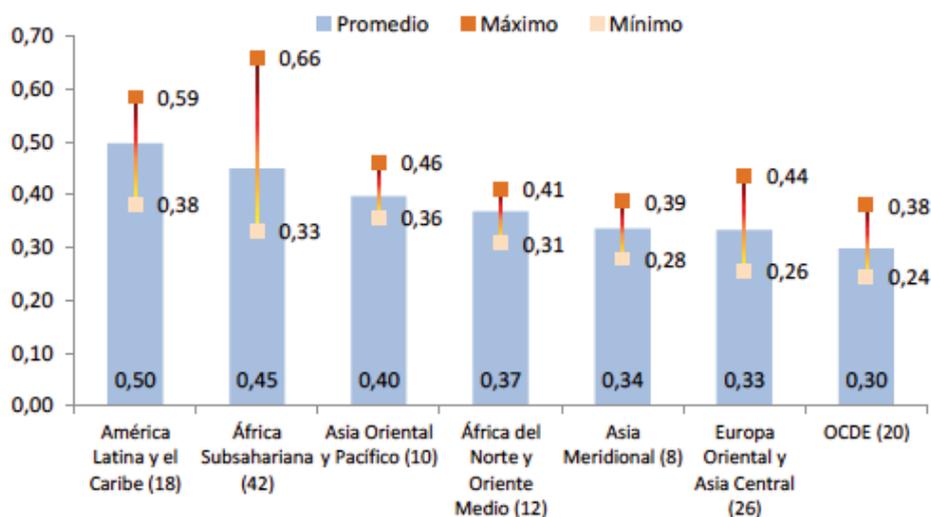
De esta manera, en comparación con las cifras de 2002, período en que se registró el valor más alto de los últimos 15 años, la caída acumulada de la pobreza es de casi 16 puntos porcentuales, de los cuales 10,4 puntos porcentuales corresponden a la disminución lograda hasta 2008, a una tasa anual del 1,7%. Entre 2008 y 2013, el ritmo de descenso fue más modesto y la caída acumulada fue de 5,4 puntos porcentuales, lo que equivale a una tasa anual del 1,0%; desde 2011 en adelante, se observa un estancamiento de la tasa de pobreza regional en torno al 28%. En la pobreza extrema se registró una trayectoria similar; se produjo una caída de 6,4 puntos porcentuales entre 2002 y 2008, y de 1,2 puntos porcentuales desde este último año hasta 2013. En forma similar a lo ocurrido con la tasa de pobreza, el porcentaje de personas en situación de pobreza extrema se ha mantenido entre el 11% y el 12% durante el último trienio.³

Por otro lado, la elevada desigualdad distributiva es un rasgo característico de la situación social en América Latina, donde el coeficiente de Gini es sustancialmente más

³ CEPAL (2014c).

alto que en otras regiones del mundo. El país latinoamericano menos desigual es aún más desigual que cualquier integrante de la OCDE. Además todos los países de América Latina (salvo Uruguay) muestran índices de Gini superiores al promedio de cada una de las regiones, a excepción de África Subsahariana (Gráfico 4).

GRÁFICO 4
América Latina y otras regiones: coeficiente de GINI
Alrededor de 2012^a



Fuente: Elaboración propia sobre la base de CEPALSTAT, OCDESTAT y Banco Mundial, World Development Indicators.

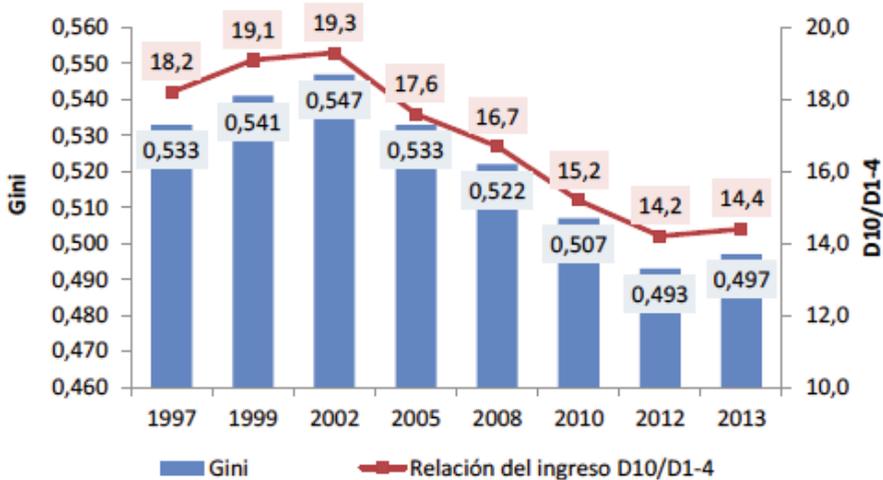
a Los datos regionales corresponden a promedios simples. En el cálculo se consideró la última observación disponible en cada país sobre el período 2002-2012.

Si bien los niveles de desigualdad de los países de América Latina continúan estando entre los más altos del mundo, a diferencia de la tendencia observada en otras regiones, desde principios de la década de 2000 América Latina inició un proceso de reducción de la desigualdad. Entre 2002 y 2013 el índice de Gini promedio disminuyó aproximadamente un 9%, pasando de 0,547 a 0,497. Los avances en materia de reducción de desigualdad también se aprecian en la evolución del ingreso medio per cápita del decil de más altos ingresos (decil 10) respecto del ingreso de los cuatro deciles de menores ingresos (deciles 1 a 4). Entre 2002 y 2013 el ingreso medio del decil superior pasó de significar 19,3 veces el ingreso medio de los 4 deciles más bajos a 14,4 veces (gráfico 5).

Más allá de estos importantes avances, los últimos datos disponibles indican cierta desaceleración en la reducción de la concentración del ingreso.

GRÁFICO 5

América Latina: evolución del índice de Gini y la relación del ingreso medio per cápita entre el decil 10 y los deciles 1 A 4, 1997-2013^a



Fuente: Elaboración propia sobre la base de CEPAL (2014c), Panorama Social de América Latina.

a Promedio simple de 17 países de América Latina; incluye zonas urbanas y rurales.

No obstante, existen algunos rasgos particulares entre subregiones y países. Los países de América del Sur son los que más mejoraron en términos de desigualdad con un descenso, en promedio, de 13% del índice de Gini en la última década, frente al 7% de los países de la subregión formada por Centroamérica, la República Dominicana y México. Al comparar los últimos resultados disponibles con los registrados en torno al año 2002 se constata que 15 de los 17 países con información presentaron una reducción del coeficiente de Gini, que en promedio simple cayó un 1% por año (cuadro 1). El ritmo de reducción de la desigualdad superó el 1% anual en Argentina, Bolivia, Brasil, El Salvador, Perú, Uruguay y Venezuela, y fue de al menos un 0,5% anual en Chile, Colombia, Ecuador, Panamá y Paraguay. Solo en dos países (Costa Rica y República Dominicana) tuvo lugar un aumento de la concentración del ingreso de acuerdo con este indicador.

CUADRO 1

América Latina: evolución del índice de Gini por países, 1997-2013

	1997-1999	2002	2005	2010	2013
Argentina	0,535	0,578	0,558	0,509	0,475
Bolivia	0,591	0,614	0,561	0,508	0,472
Brasil	0,639	0,634	0,613	0,576	0,553
Chile	0,562	0,552	0,522	0,516	0,509
Colombia	0,571	0,567	0,551	0,557	0,536

	1997-1999	2002	2005	2010	2013
Costa Rica	0,462	0,488	0,470	0,492	0,512
Ecuador	0,559	0,539	0,531	0,495	0,477
El Salvador	0,514	0,525	0,493	0,454	0,453
Guatemala	0,560	0,542	0,585	...	...
Honduras	0,561	0,588	0,605	0,573	...
México	0,533	0,514	0,528	0,481	0,492
Nicaragua	0,583	0,579	0,532	0,478	...
Panamá	...	0,567	0,529	0,528	0,527
Paraguay	0,558	0,558	0,528	0,533	0,522
Perú	0,539	0,525	0,530	0,458	0,444
R. Dominicana	...	0,537	0,569	0,554	0,544
Uruguay	0,435	0,455	0,451	0,422	0,383
Venezuela	0,503	0,500	0,490	0,394	0,407

Fuente: Elaboración propia sobre la base de CEPAL (2014c), Panorama Social de América Latina.

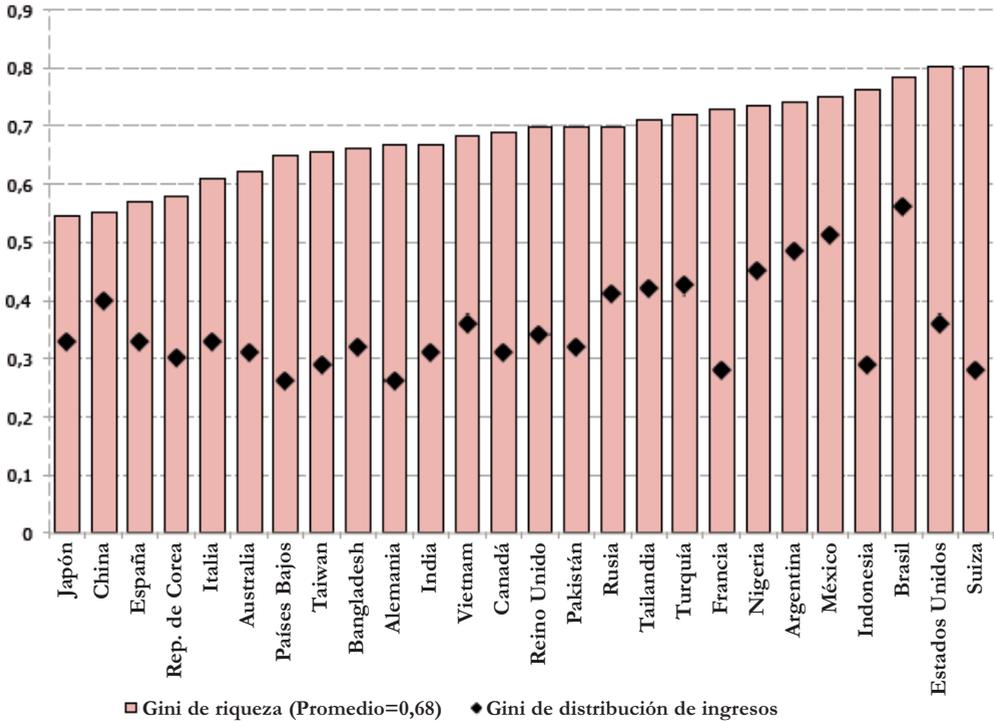
Nota: Datos referidos a áreas urbanas en Argentina y Uruguay.

En caso que el país no tenga información para el año consignado, se considera el del año anterior o el posterior. Por ejemplo, los datos relativos a 2002 corresponden a ese año excepto en Ecuador, El Salvador, Nicaragua, Paraguay y Perú (2001) y Chile (2003). Los datos referidos a 2013 corresponden a dicho año excepto en Argentina y México (2012) y Bolivia (2011).

Además, un rasgo distintivo de esta desigualdad es la elevada fracción de la renta de la que disfruta el 10% de los hogares más ricos, que en promedio es del 32% aunque se observa una importante dispersión en torno a este valor. Mientras que en 2013, en Uruguay y Venezuela la participación del decil superior se sitúa entre el 22 y 24% de los ingresos totales; en Brasil, Chile, Guatemala, Honduras y República Dominicana, esos porcentajes superan el 36%. En el otro extremo, el estrato conformado por el 40% de los hogares de menores ingresos capta en promedio un 16% del ingreso total, alcanzando los valores más bajos en Honduras y República Dominicana (10,9 y 12,1%, respectivamente).

Por otra parte, para los países con información disponible resulta importante examinar la concentración de la riqueza, ya que ésta considera tanto activos financieros como no financieros que pueden transarse en el mercado y es a la vez generadora de flujos de ingresos. A través de las herencias, la riqueza también es un poderoso medio de transmisión intergeneracional (véase AMARANTE y JIMÉNEZ, 2015). En los países donde existe información, los estudios señalan que la desigualdad en la distribución de la riqueza es considerablemente mayor que en la distribución de los ingresos (gráfico 6). Por ejemplo, para una muestra de 26 países, el índice de Gini promedio de la desigualdad de la riqueza alcanza un valor de 0,68 mientras que el correspondiente a la desigualdad de los ingresos es de 0,36. Sin embargo, estos relevamientos están poco extendidos en América Latina.

GRÁFICO 6
Países seleccionados: desigualdad del ingreso y la riqueza
Alrededor de 2000



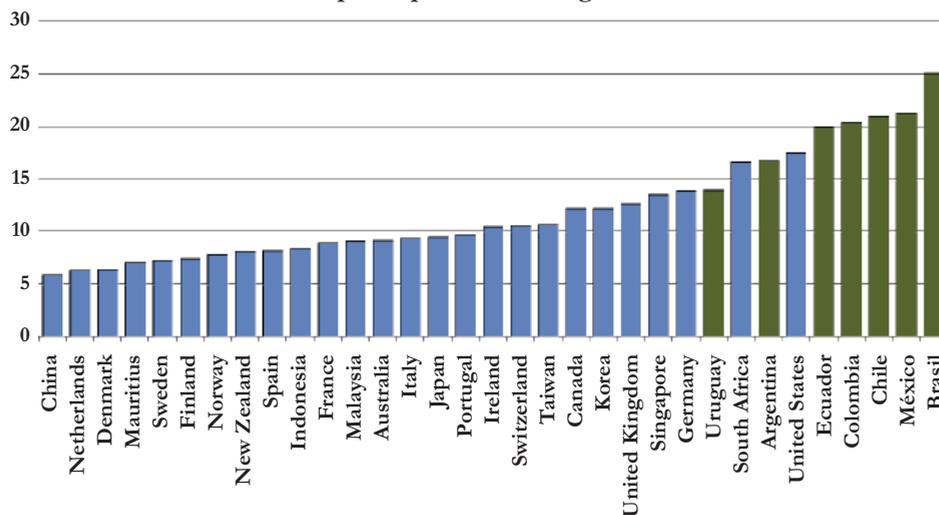
Fuente: Fondo Monetario Internacional (FMI), Fiscal Policy and Income Inequality, Washington, D.C., enero de 2014, sobre la base de J. B. DAVIES y OTROS, “The world distribution of household wealth”, *Discussion Paper*, N.º 2008/03, Instituto Mundial de Investigaciones de Economía del Desarrollo (WIDER), Universidad de las Naciones Unidas, 2008; Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE); Luxembourg Income Study Database (LIS Database); Banco Mundial, Base de datos Socioeconómicos para América Latina y el Caribe (SEDLAC) y Oficina de Estadística de las Comunidades Europeas (EUROSTAT).

Una alternativa de medición de la desigualdad y concentración del ingreso y la riqueza que ha ganado importancia en los últimos años es la incorporación en el análisis de otras fuentes de datos, especialmente aquellos provenientes de los registros tributarios⁴. Además de permitir evaluar el impacto distributivo del sistema impositivo, esa información posibilita recalcular los indicadores de desigualdad, complementando los datos faltantes sobre los altos ingresos, tradicionalmente subestimados en los cálculos provenientes de encuestas de hogares.

⁴ La literatura relacionada con *top income* (con Piketty, Atkinson, Sanz y Alvaredo entre sus principales autores) ha revitalizado el debate sobre desigualdad, concentración y políticas públicas en una Región estructuralmente desigual y de larga tradición (e importantes virajes) en esta discusión.

Si bien esta línea de trabajo es incipiente y existen estudios para pocos países, la información disponible permite confirmar la alta concentración del ingreso en la Región. Por ejemplo, en Brasil, Chile, Colombia, Ecuador y México más del 20% del ingreso total se concentra en el 1% más rico. En términos comparativos, en la mayoría de los países desarrollados (exceptuando Estados Unidos) el ingreso del 1% más rico no supera el 15% del ingreso total (gráfico 7).

GRÁFICO 7
Países seleccionados: participación en el ingreso total del 1% más rico



Fuente: elaboración propia sobre la base de The World Top Incomes Database. Para Chile los datos fueron tomados del trabajo de FAIRFIELD y JORRAT (2014), para Ecuador de CANO (2014), para México de CAMPOS, CHÁVEZ y ESQUIVEL (2014) y para Brasil de DE SOUZA, MEDEIROS y CASTRO (2015).

Más allá de los distintos indicadores y metodologías de medición, el problema de la elevada concentración del ingreso y de la riqueza, implica un importante desafío para la acción del Estado a través de la política fiscal. Sin embargo, tal como demuestran HANNI, MARTNER y PODESTÁ (2015) y como se presentará con mayor detalle más adelante, la política fiscal juega un papel limitado en mejorar la distribución del ingreso disponible, ya que el coeficiente de Gini baja apenas tres puntos porcentuales luego de la acción fiscal directa. Además, en promedio, el 61% de esta reducción proviene de las transferencias públicas en efectivo, y el resto, de los tributos directos, reflejo del imperativo de fortalecer el impuesto a la renta personal. Si bien el coeficiente de Gini se reduce en 6 puntos adicionales cuando se considera la provisión pública de servicios de educación y salud, el efecto redistributivo conjunto de los impuestos directos, las transferencias en efectivo y en especie llega, en promedio, a solo 9 puntos porcentuales del Gini en América Latina, en comparación con una reducción de 23 puntos en la OCDE y de 26 puntos para el promedio de quince economías de la Unión Europea.

Son varios los factores que explican las limitaciones de la política fiscal para cumplir en forma adecuada con su rol redistributivo y estabilizador, que van desde una

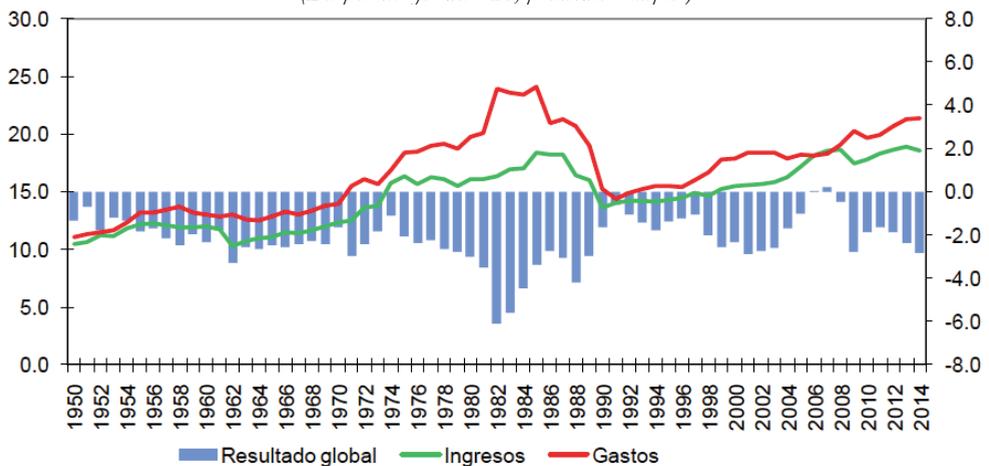
carga fiscal insuficiente y volátil que condiciona el nivel del gasto público y de los programas sociales; una estructura tributaria sesgada hacia impuestos indirectos; la existencia de exenciones y beneficios fiscales que erosionan las bases tributarias; los niveles de informalidad y evasión; la baja inversión pública hasta problemas de pro-ciclicidad en el gasto público social y en el acceso al financiamiento, entre otros. Algunos de estos factores serán analizados en lo que sigue de este capítulo y en los capítulos subsiguientes.

3. ROL Y EVOLUCIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL

3.1. EL BALANCE FISCAL DE LOS PAÍSES DE LA REGIÓN

A lo largo de la historia, los ingresos fiscales de América Latina han sido insuficientes para financiar el gasto público, que sistemáticamente se ha mantenido por encima de los recursos tal como se ilustra en el gráfico siguiente. Esta insuficiencia de recursos ha generado un estrecho espacio para la gestión de la política fiscal a lo largo de las décadas. Por ejemplo, en el período 1950-2014, menos del 20% de los resultados de las cuentas públicas de los países fueron superavitarios (gráfico 8).

GRÁFICO 8
América Latina: ingreso, gasto y resultado global del Gobierno central
(En porcentajes del PIB, promedios simples)



Fuente: CEPAL, sobre la base de cifras oficiales.

Si el análisis se focaliza en el último decenio, entre 2003 y 2008 se aprecia un aumento notable de los ingresos fiscales como consecuencia de la consolidación de la recuperación de la actividad económica junto con al auge en los precios de los productos primarios exportados por varios países de la Región. De esta manera, el promedio de recursos públicos para los diecinueve países de América Latina pasó de 15,8% en 2003 a 18,6% del PIB en 2008. De acuerdo con la CEPAL (2006), el resultado fiscal correspondiente

al periodo 2003-2005 se diferencia del registrado en otros momentos de auge, ya que los gobiernos de la Región utilizaron las condiciones económicas favorables para fortalecer su posición fiscal; evitaron una política fiscal expansiva en esta etapa del ciclo y optaron por la acumulación de mayores superávits primarios y la cancelación de deudas.

Si bien el gasto público en términos del PIB también se incrementó en ese periodo de tiempo, lo hizo a un menor ritmo que los ingresos y por lo tanto los resultados fiscales mejoraron e incluso, en 2006 y 2007, se lograron resultados superavitarios. En particular, el crecimiento de los gastos en el año 2008 se explica en parte por las mayores transferencias y subsidios que se otorgaron para atenuar el efecto sobre la población más pobre del incremento de los precios de los productos alimenticios y energéticos.

Posteriormente, la crisis financiera internacional de 2008-2009 afectó negativamente las cuentas fiscales de todos los países de la Región. Por el lado de los ingresos, la retracción en el nivel de actividad y la reversión en el ciclo de los recursos naturales llevaron a una disminución de la recaudación, principalmente en las economías exportadoras de productos básicos. Adicionalmente, como respuesta a la crisis y con el fin de estimular la demanda interna, varios países redujeron impuestos u otorgaron ciertos beneficios tributarios que implicaron una merma en los ingresos tributarios. Por el lado de los gastos, se implementaron medidas con el objetivo de sostener la demanda agregada y atenuar el impacto de la crisis sobre los sectores más vulnerables, lo que se tradujo en un incremento de los mismos. Este impulso fiscal llevó a que los balances de todos los países de la Región empeoraran como así también se incrementaran los ratios de la deuda pública sobre el PIB. El déficit global para el promedio de América Latina pasó de 0,5% del PIB en 2008 a 2,8% en 2009.

Como consecuencia del retiro de una parte de las políticas de estímulo fiscal, en el año 2010 se aprecia una reducción del gasto público. No obstante, a partir de 2011 se retoma la senda de crecimiento, situándose el nivel promedio de gasto fiscal en 21,4% del PIB en 2014, es decir, dos puntos adicionales del valor anterior a la crisis global. Si bien los ingresos fiscales también se recuperaron entre 2010 y 2013, su crecimiento fue bastante menor al de los gastos e incluso experimentaron una caída en el último año, lo que se reflejó en un deterioro del resultado global en 2014 con un déficit similar al anotado en 2009, en plena respuesta a la crisis.

Es importante resaltar que esta evolución promedio esconde realidades diferentes: no todos los países tienen bajos ingresos fiscales y varios complementan su carga tributaria con una importante recaudación no tributaria proveniente de otras fuentes o de la explotación de los recursos naturales, tal como se analiza a continuación.

3.2. INGRESOS FISCALES

La situación respecto de los ingresos fiscales de los que dispone cada país es bastante heterogénea en América Latina, tanto en relación con su nivel como en su composición.

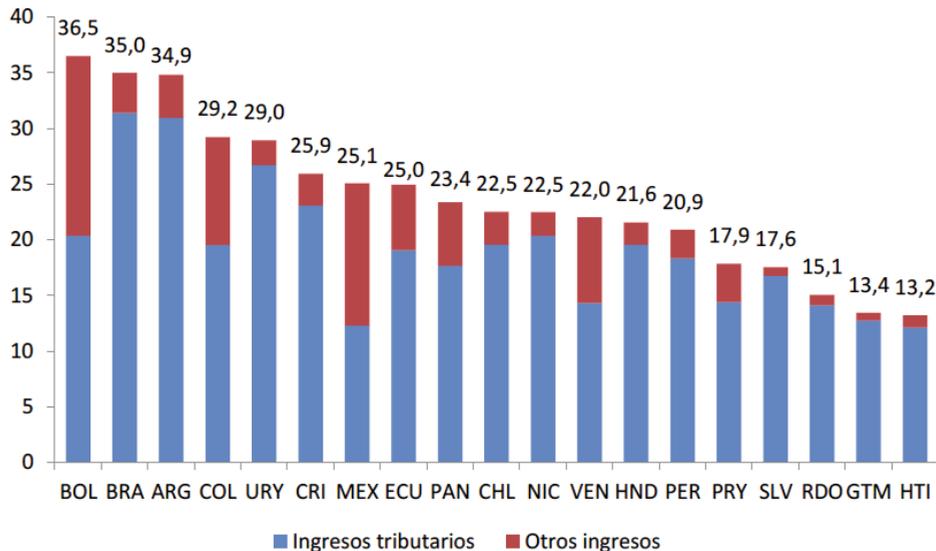
El gráfico 9 muestra la carga fiscal de los países de la Región, es decir, la suma total de los distintos tipos de ingresos públicos medidos como proporción del Producto Interno Bruto. Entre los ingresos que obtiene el Estado se encuentran aquellos de ori-

gen tributario (impuestos y contribuciones a la seguridad social); los ingresos no tributarios (como regalías, ingresos de la propiedad, tasas, derechos administrativos, multas, etc.); los ingresos de capital (entradas por ventas de activos de capital y transferencias de capital) y las donaciones externas (entradas del Gobierno sin contraprestación provenientes de otros Gobiernos o instituciones internacionales).

Por un lado, se encuentran México y Venezuela con ingresos tributarios de los más bajos de la Región pero que presentan significativos recursos petroleros que se suman a sus ingresos fiscales. En cambio, otros países como Guatemala, Haití y República Dominicana, además de tener una baja presión tributaria, poseen ingresos no tributarios escasos.

Por otro lado, Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador y Perú, con niveles de cargas tributarias cercanos o superiores al promedio regional, agregan a sus ingresos fiscales recursos no tributarios originados en la explotación de hidrocarburos o minerales. Además, hay países que complementan su recaudación impositiva con recursos provenientes de otras fuentes como el canal interoceánico en el caso de Panamá, las centrales hidroeléctricas en Paraguay o las donaciones externas en Haití, Honduras y Nicaragua.

GRÁFICO 9
América Latina: carga fiscal según tipo de ingreso y países
Alrededor de 2014 (En porcentajes del PIB)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de CEPAL y cifras oficiales.

Nota: La cobertura es Gobierno central, excepto para Argentina, Colombia, México y Panamá que es Sector Público no Financiero y para Bolivia, Brasil, Chile y Costa Rica que es Gobierno general. La información corresponde al año 2014, excepto para Argentina, Colombia y Panamá que es 2013 y Brasil que se refiere a 2012. Los ingresos tributarios incluyen las contribuciones a la seguridad social.

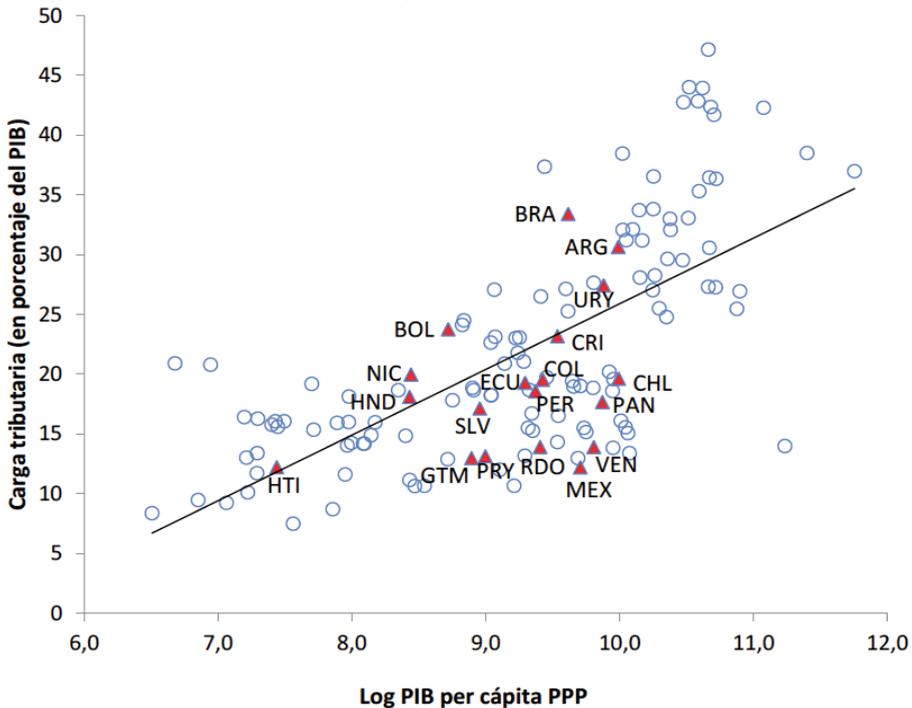
Por lo tanto, en algunos países cerca del 90% o más de los ingresos públicos provienen de la recaudación tributaria como en Argentina, Brasil, Costa Rica, El Salvador,

Guatemala, Haití, Honduras, Nicaragua, República Dominicana y Uruguay, mientras que en los restantes países también son importantes otros tipos de ingresos.

3.2.1. Ingresos tributarios

Más allá del progreso de los últimos años respecto del nivel de carga tributaria⁵ y de las reformas implementadas que entre otros objetivos se orientaron a fortalecer la recaudación impositiva, en la mayoría de los países de la Región, la carga tributaria es baja con respecto al nivel de desarrollo, tal como se aprecia en el gráfico siguiente que considera 133 países.

GRÁFICO 10
Carga tributaria en comparación con el PIB per cápita PPP
Alrededor de 2013 (En porcentajes del PIB y en logaritmos)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de CEPALSTAT, OCDESTAT y WDI Banco Mundial.

Nota: Corresponde al último dato disponible en el periodo 2011-2013. En el caso de los países de América Latina la cobertura se refiere a Gobierno central, excepto para Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica y México que corresponde a Gobierno general.

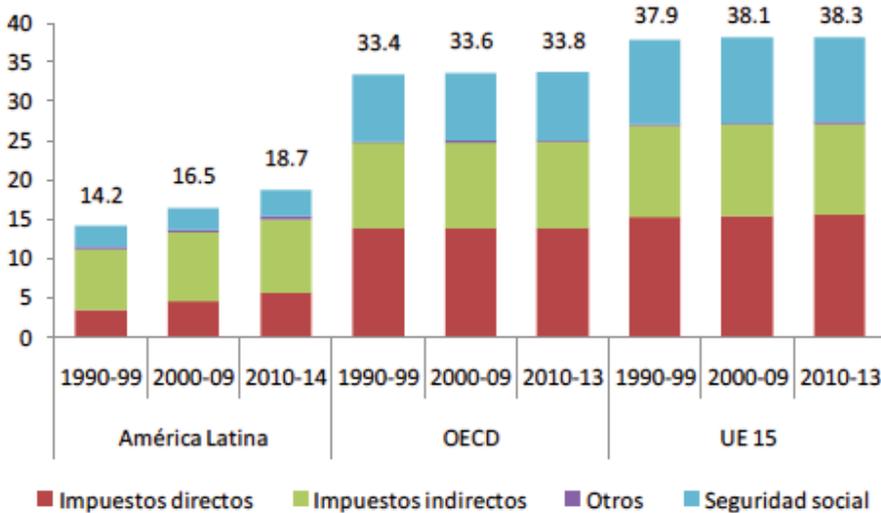
⁵ La carga tributaria se define como el cociente entre el total de ingresos tributarios y el Producto Interno Bruto; donde los ingresos tributarios constituyen contribuciones obligatorias, sin contraprestación, no recuperables, impuestas por el gobierno con fines públicos. Se incluyen en esta categoría los impuestos y las contribuciones a la Seguridad Social (pagos obligatorios que efectúan los asegurados, o sus empleadores, a instituciones gubernamentales que proporcionan prestaciones de bienestar y seguro social). Para mayor información véase la ficha técnica del CEPALSTAT en <http://estadisticas.cepal.org/>

Sin embargo en países como Argentina, Bolivia y Brasil el nivel de presión tributaria es más elevado que el que presentan países con similar producto bruto per cápita; lo mismo sucede en Nicaragua y Uruguay aunque en una menor cuantía. Un grupo de países conformado por Costa Rica, Haití y Honduras se encuentran en una situación de carga tributaria semejante a la de otras economías con un nivel de desarrollo similar, en tanto que los once países restantes exhiben un nivel de presión impositiva menor al de otros países de similar PIB per cápita.

En los casos de México y Venezuela, países que cuentan con un PIB per cápita superior a la media latinoamericana, la carga tributaria es bastante más baja que la de otros países con similar nivel de desarrollo. No obstante, tal como se mencionó anteriormente, estas economías cuentan con ingresos no tributarios provenientes de la explotación de petróleo que pueden complementar estos ingresos, aunque suelen ser más volátiles y se originan en una fuente agotable de recursos.

En comparación con los países desarrollados, la carga tributaria promedio de América Latina es la mitad de la registrada en el promedio de quince países de la Comunidad Europea y se sitúa 15 puntos del PIB por debajo del promedio de los países de la OCDE (gráfico 11).

GRÁFICO 11
América Latina, OCDE y UE-15: composición de los ingresos tributarios
(En porcentajes del PIB)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de CEPAL y OCDE.

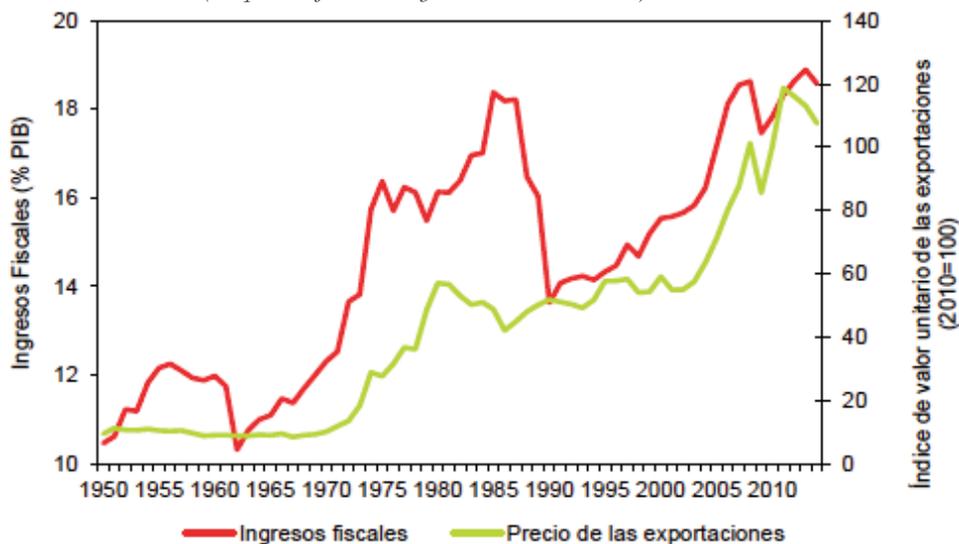
También la composición de dicha carga difiere entre estos grupos de países. La principal causa de las diferencias corresponde a la menor recaudación relativa por impuestos directos (a la renta y a la propiedad) y en particular, por la baja recaudación del impuesto a la renta personal. En América Latina menos de un tercio de la recauda-

ción corresponde a impuestos directos mientras que el grueso de la carga recae en los impuestos sobre el consumo y otros impuestos indirectos. En términos del PIB, la Región ha recaudado un promedio de 9,4 puntos en impuestos indirectos durante el periodo 2010-2014 (en comparación al 10,9% del PIB en los países de la OCDE); en tanto que ha obtenido 5,7% del PIB a partir de tributos directos, lo que está muy alejado del 13,8% que contabilizan los países de la OCDE.

Por tanto, la carga tributaria no solamente es baja, sino que tiene un claro sesgo regresivo e importantes implicancias para las funciones redistributiva y de estabilización de la política fiscal.

Por otra parte, si se analizan datos históricos, se aprecia que existe una relación positiva entre los ingresos fiscales y la evolución del precio de los productos que exportan los países de la Región (gráfico 12). Por lo tanto en épocas de volatilidad y crisis mundial, donde se reduce la demanda por los bienes que exporta la Región y el precio de los mismos es menor, esto también se ve reflejado en menores ingresos para el Fisco.

GRÁFICO 12
América Latina: ingresos fiscales y precio de las exportaciones
(En porcentajes del PIB y en Índices 2010=100), 1950-2014



Fuente: CEPAL.

La volatilidad de los ingresos reduce el espacio fiscal y la capacidad de los Gobiernos para enfrentar las demandas sociales, lo que tiene un gran impacto sobre los segmentos de la población más vulnerable a través de las fluctuaciones que ello produce en el gasto público social. Es por ello que hay tener especial consideración en el tratamiento de los ingresos fiscales que se generan por la explotación de recursos naturales que son más volátiles que los ingresos tributarios.

3.2.2. Ingresos por recursos naturales no renovables

Son varios los países de América Latina en que la volatilidad de los precios de las materias primas afecta ciertos tipos de ingresos fiscales, como aquellos asociados a hidrocarburos (especialmente en Bolivia, Colombia, Ecuador, México y Venezuela) o los derivados de la explotación minera (donde destacan Chile y Perú).

En el caso de la producción de hidrocarburos, en Bolivia, Ecuador, México y Venezuela, alrededor del 30% o más del total de los ingresos fiscales se originan en la explotación de gas en el primero y en la producción de petróleo en el caso de los tres últimos. Si bien este tipo de ingresos fiscales son menos importantes en Colombia y Perú, allí un 11,5% y 7,1%, respectivamente, de los gastos gubernamentales se financian con esos recursos (cuadro 2).

CUADRO 2
América Latina y el Caribe: indicadores relativos a los ingresos fiscales generados por la producción de hidrocarburos, 2000-2013

Países	En proporción al PIB total del país			En proporción a los ingresos fiscales totales		
	2000-2003	2005-2008	2010-2013	2000-2003	2005-2008	2010-2013
Argentina	0,8	1,6	1,0	4,5	7,3	3,9
Bolivia	2,7	9,1	10,2	11,0	28,2	29,9
Brasil	0,8	1,3	0,9	2,7	4,1	3,1
Colombia	1,6	2,1	3,3	5,3	7,2	11,5
Ecuador	5,7	8,7	13,4	29,3	35,3	40,3
México	3,0	5,9	5,5	21,2	38,3	34,4
Perú	0,5	1,1	1,4	3,2	5,9	7,1
Surinam	3,6	5,5	6,0	—	20,7	25,3
Trinidad y Tobago	7,6	16,3	13,4	23,1	52,0	40,8
Venezuela (Rep. Bolivariana de)	10,5	13,8	10,5	48,2	50,6	44,7

Fuente: GÓMEZ SABAINI, JIMÉNEZ y MORÁN (2015).

Respecto de la carga fiscal que aporta el sector de hidrocarburos, se aprecian diferencias entre países. Por un lado, en Bolivia, Ecuador y Venezuela se recaudan más de 10 puntos del PIB en este sector mientras que en el otro extremo se hallan Argentina, Brasil y Perú donde la presión fiscal sobre los hidrocarburos ronda solo el 1% del PIB. En una situación intermedia se encuentran Colombia y México con ingresos del orden del 3,3% y 5,5% del PIB respectivamente de acuerdo con la última información disponible.⁶

Además es de destacar el significativo incremento de estos recursos fiscales durante el último decenio en Bolivia y Ecuador, en lo cual afectaron las reformas implementadas en el sector hidrocarburos con el fin de lograr una mayor apropiación de la renta por parte del Estado. En el caso de Bolivia, se destaca la creación del Impuesto Directo

⁶ Para un análisis detallado de los ingresos fiscales provenientes de los recursos naturales no renovables, véase GÓMEZ SABAINI, JIMÉNEZ y MORÁN (2015).

a los Hidrocarburos (IDH) en 2005 y la nacionalización de los hidrocarburos en 2006 y en Ecuador, la reforma a Ley de Hidrocarburos en 2010 que estipuló la renegociación de los contratos petroleros de manera tal que el Gobierno pudiese capturar el 100% de los eventuales incrementos del precio del petróleo.

Por otro lado, los ingresos fiscales provenientes de la explotación de minerales son más relevantes en Chile y Perú, donde su participación en los ingresos fiscales totales se ubica en un 15,3% en el primero y 7,4% para el segundo, de acuerdo con el promedio de los últimos años (cuadro 3). En los demás países, el financiamiento fiscal a través de este tipo de recursos es poco significativo.

CUADRO 3
América Latina y el Caribe: indicadores relativos a los ingresos fiscales generados por la producción de minerales, 2000-2013

Países	En proporción al PIB total del país			En proporción a los ingresos fiscales totales		
	2000-2003	2005-2008	2010-2013	2000-2003	2005-2008	2010-2013
Argentina	0,0	0,1	0,1	0,0	0,4	0,5
Bolivia	0,1	0,7	1,1	0,3	2,1	3,2
Brasil	0,0	0,2	0,2	0,1	0,5	0,7
Chile	0,8	6,9	3,4	4,0	27,7	15,3
CODELCO	0,7	4,2	1,8	3,2	17,1	8,3
Minería Privada	0,2	2,6	1,5	0,8	10,6	6,9
Colombia	0,2	0,5	0,4	0,6	1,6	1,3
Jamaica	0,5	0,6	0,1	2,1	2,1	0,4
México	0,0	0,1	0,2	0,3	0,8	1,0
Perú	0,2	2,1	1,5	1,0	10,6	7,4

Fuente: GÓMEZ SABAINI, JIMÉNEZ y MORÁN (2015).

Tal como destacan GÓMEZ SABAINI, JIMÉNEZ y MORÁN (2015), el notable incremento de la renta económica de la actividad minera hacia mediados de la década pasada tuvo como correlato un significativo aumento, en términos absolutos, de los ingresos provenientes del sector minero. Si se comparan los valores registrados en el año 2000 con los de 2007, este tipo de recursos tuvo un crecimiento muy notable en Bolivia (de 0,1% a 0,8% del PIB), Chile (de 1,1% a 8,2% del PIB) y Perú (de 0,1% a 2,9% del PIB). Sin embargo, señalan que con posterioridad a la crisis financiera internacional, los ingresos fiscales pagados por el sector minero, en términos absolutos, no parecen haber guardado una proporcionalidad directa con el crecimiento de las rentas mineras. Así, en la mayoría de los países, los ingresos fiscales originados en la minería no han recuperado los valores que tenían antes de la crisis global.

3.2.3. *La evasión fiscal, el rol de las Administraciones Tributarias y la tributación internacional*

A pesar del sustancial crecimiento de la carga tributaria durante las últimas décadas en los países latinoamericanos, aún persiste un obstáculo importante de los sistemas tributarios que está dado por el elevado nivel de incumplimiento en el pago de los impuestos.

La evasión y elusión tributaria no solo limita la cantidad de recursos fiscales disponibles para ejecutar políticas que impulsen el desarrollo sustentable y la equidad distributiva, sino que perjudica la legitimidad de los sistemas tributarios, lo que termina también afectando la capacidad recaudatoria.

Los altos niveles de incumplimiento tributario reducen el espacio fiscal disponible y modifican el impacto distributivo buscado por la legislación tributaria, debido a que dejan de cumplirse los requisitos básicos de equidad: que las personas con igual capacidad contributiva paguen el mismo monto de impuestos (equidad horizontal) y que los individuos con mayor capacidad de pago paguen proporcionalmente un monto mayor (equidad vertical). Asimismo, la evasión incide negativamente sobre la cohesión social y debilita la confianza de la sociedad en el Estado, al tiempo que limita los instrumentos recaudatorios a ser utilizados por el sector público, condicionando la estructura tributaria.⁷

Por lo tanto, un aspecto fundamental para mejorar los efectos económicos y redistributivos de los sistemas tributarios en América Latina radica en el control de las tasas de evasión y elusión tributaria, las cuales son muy elevadas tal como se exhibe en el cuadro 4. Allí se presentan las estimaciones disponibles de las tasas de evasión en los dos principales tributos de la Región a partir de una serie de estudios realizados desde instituciones oficiales u organismos privados.

CUADRO 4
América Latina y el Caribe: tasas estimadas de incumplimiento tributario en el Impuesto al Valor Agregado y en el Impuesto sobre la Renta

Países	Impuesto al Valor Agregado		Impuesto sobre la Renta			
	Tasa de evasión	Año	Tasa de evasión			Año
			Total	Individuos	Sociedades	
Argentina	19,8%	2007	49,7%	—	—	2005
Bolivia	29,0%	2004	—	—	—	—
Brasil	—	—	—	—	38,0%	2006-2010
Chile	22,2%	2014	29,0%	27,0%	31,0%	2009
Colombia	23,0%	2012	—	—	34,4%	2012
Costa Rica	30,5%	2012	64,1%	53,8%	67,5%	2012
Ecuador	31,8%	2005	63,8%	58,1%	65,3%	2005
El Salvador	33,1%	2010	45,3%	36,3%	51,0%	2005
Guatemala	40,3%	2014	63,7%	69,9%	62,8%	2006
México	24,3%	2012	41,6%	38,0%	46,2%	2004
Nicaragua	38,1%	2006	—	—	43,4%	2006-2010
Panamá	33,8%	2006	—	—	61,8%	2006-2010
Paraguay	33,6%	2010	—	—	46,6%	2006-2010
Perú	37,0%	2008	48,5%	32,6%	51,3%	2006
R. Dominicana	29,7%	2010	—	51,8%	68,9%	2009
Uruguay	13,4%	2012	—	—	48,2%	2006-2010

Fuente: Elaboración propia sobre la base de fuentes oficiales; JIMÉNEZ, GÓMEZ SABAÍNI y PODESTÁ (2010); GÓMEZ SABAÍNI, JIMÉNEZ y ROSSIGNOLO (2012); PECHO, PELÁEZ y SÁNCHEZ (2012) y GÓMEZ SABAÍNI y MORÁN (2015).

⁷ Para mayor detalle acerca de los efectos de la evasión en la estructura impositiva, véase GÓMEZ SABAÍNI y JIMÉNEZ (2011).

Si bien las numerosas diferencias metodológicas dificultan la comparación entre países, es posible remarcar dos conclusiones principales. En primer lugar, las tasas de incumplimiento en el caso del IVA son sustancialmente menores que las correspondientes al impuesto sobre la renta: mientras que las primeras exhiben un promedio de 29%, las segundas tienen un valor medio de 51%. Este resultado tiene relación con los mayores esfuerzos realizados desde las Administraciones Tributarias respecto del fortalecimiento del IVA durante las décadas pasadas.

En segundo lugar, en el impuesto sobre la renta, las estimaciones realizadas muestran que las tasas de evasión correspondientes al impuesto sobre la renta de las personas físicas arrojan cifras inferiores a los coeficientes de las personas jurídicas (con la excepción de Guatemala). Este resultado puede explicarse por el alto contenido de retenciones en la fuente efectuadas a los ingresos de asalariados, quienes son los que aportan la mayor parte de la recaudación del gravamen, ya que gran parte de las otras fuentes de renta (dividendos, intereses, rentas de títulos públicos y ganancias de capital) se encuentran exentas del impuesto (al menos en el momento al que corresponde la medición) o tributan a una tasa menor.

Sin embargo, tal como remarcan GÓMEZ SABAÍNI y MORÁN (2015), dadas las numerosas y alentadoras reformas introducidas por varios países en el Impuesto sobre la Renta (ISR) en años más recientes, los valores estimados en las tasas de evasión pueden verse afectados en uno u otro sentido; por un lado, al ampliarse la base imponible del ISR personal (donde se destaca el caso de los sistemas duales en Uruguay, Perú y los países de Centroamérica) y, por otro lado, al difundirse los modelos de imposición presuntiva (impuestos mínimos aplicados sobre los activos de las sociedades) y los regímenes de tributación simplificada para pequeños contribuyentes, los cuales pueden distorsionar las decisiones privadas de los contribuyentes sujetos al ISR de sociedades.

En este contexto, las Administraciones Tributarias tienen un rol fundamental a la hora de controlar la evasión fiscal. De acuerdo con GÓMEZ SABAÍNI y JIMÉNEZ (2011), en el plano de la administración tributaria las estrategias para controlar la evasión impositiva y mejorar el cumplimiento voluntario se han centrado en torno a algunos ejes comunes en casi todos los países de la Región, que implicaron el fortalecimiento y la modernización de las Administraciones Tributarias. Concretamente, se crearon organismos de recaudación semi-autónomos, se incorporaron más recursos humanos calificados, se crearon “unidades de grandes contribuyentes”, que realizan especial seguimiento a las grandes empresas o importantes contribuyentes individuales, y se comenzaron a utilizar nuevas tecnologías informáticas. Asimismo, las Administraciones Tributarias pasaron de un enfoque “de impuestos por impuesto o por objeto” a una estrategia de gerenciamiento de carácter “funcional o subjetiva” (directiva, técnica y legislación, fiscalización, recaudación, informática) con el fin de dar una cobertura global o integral a cada contribuyente a través de los vínculos potenciales que éste tiene con el organismo de recaudación. De esta forma, sus obligaciones en materia de imposición a los ingresos se vinculan con las relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), y este último con las importaciones que puede haber efectuado el mismo contribuyente, así como de cualquier otro gravamen del cual dicho contribuyente pueda ser responsable legal, tal como sus obligaciones en materia laboral.

Por otra parte, la dimensión internacional de la evasión fiscal es un fenómeno que ha provocado una preocupación creciente desde hace ya algunos años, debido a que el desvío de las utilidades de las empresas multinacionales van erosionando las bases tributarias nacionales (fenómeno conocido como BEPS, *Base Erosion and Profit Shifting*, por sus siglas en inglés). Por ejemplo, en un trabajo reciente de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre el Comercio y Desarrollo (UNCTAD (2015) se estimó que las pérdidas globales, en términos de ingresos tributarios no recaudados, habrían alcanzado los 90.000 millones de dólares anuales en los países en desarrollo (200.000 millones a nivel global) durante el período 2009-2012. Asimismo, un informe de la OCDE (2015) sugiere que la pérdida recaudatoria provocada por los mecanismos de BEPS se ubicaría entre 100.000 y 240.000 millones de dólares para el año 2014, estimándose un mayor impacto relativo en los países en desarrollo por la mayor dependencia fiscal respecto del impuesto sobre la renta de las sociedades (GÓMEZ SABAÍNI y MORÁN, 2015).

De aquí la importancia de propiciar la cooperación entre los países de manera tal de fortalecer el cumplimiento a nivel internacional, como por ejemplo a través de acuerdos que faciliten el intercambio de información financiera y tributaria entre las Administraciones Tributarias, a través de auditorías conjuntas, etc.

SECCIÓN SEGUNDA

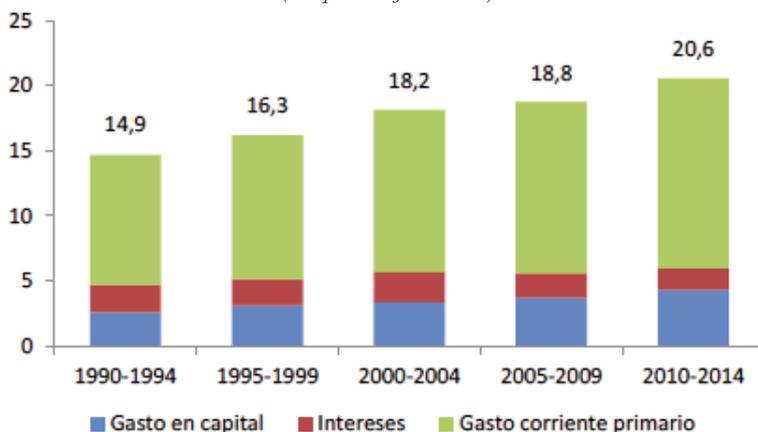
SUMARIO: 1. GASTOS. 1.1. Gasto corriente y de capital. 1.2. Gasto público social.—
2. DEUDA PÚBLICA.—3. EL IMPACTO REDISTRIBUTIVO DE LA POLÍTICA FISCAL.—4. CONCLUSIONES Y DESAFÍOS.

1. GASTOS

1.1. GASTO CORRIENTE Y DE CAPITAL

En lo que se refiere a la evolución y estructura del gasto público, a partir de 1990 se ha incrementado en la mayoría de los países de América Latina, aumentando alrededor de 6 puntos porcentuales del PIB para el promedio de la Región en los últimos veinticinco años (gráfico 13). El gasto de capital se ha incrementado fuertemente, partiendo de una base mínima en 1990, para representar un valor cercano a 4,5% del PIB para la Región en 2014. En cuanto al gasto corriente, es notable la caída del pago de intereses de la deuda pública; como porcentaje del total, el promedio regional bajó de 14% durante el primer quinquenio de los noventa a 8% en los últimos cinco años, reflejo de la reducción total de la deuda y de modificaciones en su costo y perfil de vencimientos. Estos cambios han tenido como resultado una disminución de las rigideces presupuestarias y, por tanto, la ampliación de los espacios fiscales, lo que permite liberar recursos que pueden ser destinados a gasto social o inversión pública.

GRÁFICO 13
América Latina y El Caribe: **gasto del Gobierno Central, 1990-2014**
(En porcentaje del PIB)



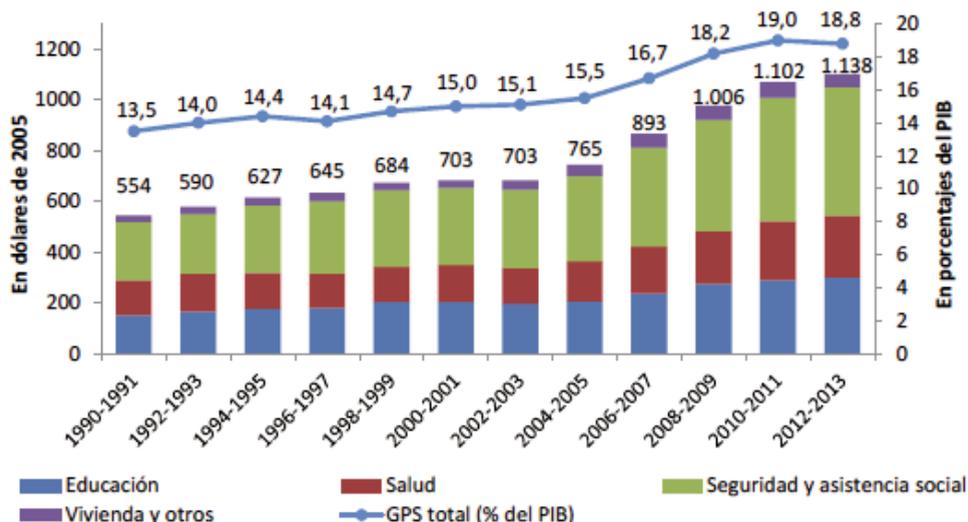
Fuente: CEPAL.

La mayor asignación de recursos se destina al rubro transferencias y subsidios corrientes, con un 7,3% del PIB como promedio para la Región en 2014. Argentina, Brasil y México mantienen un gasto más alto en estos ítems: entre 12 y 16% del PIB. El pago en sueldos y salarios es el segundo en importancia, ya que representa el 5,3% del PIB regional, es decir, cerca de un tercio del total de gastos corrientes.

1.2. GASTO PÚBLICO Y SOCIAL

Tal como se analizó en las secciones precedentes, en las últimas décadas los países de América Latina y el Caribe experimentaron un importante incremento de sus ingresos fiscales y esto permitió financiar un mayor gasto social. La participación del gasto social en el presupuesto pasó del 49,5% en el período 1990-1991 al 56,4% en 2000-2001 y al 64,8% en el período 2012-2013, lo que significa que el gasto público social ha pasado del 13,5% al 15% y 18,8% del PIB, respectivamente, como promedio de la Región (gráfico 14). En términos per cápita, el gasto social era de 554 dólares en el período 1990-1991 y más que se duplicó hasta llegar a 1.138 dólares en el bienio 2012-2013.

GRÁFICO 14
América Latina y El Caribe: Gasto Público Social per cápita por sectores^a
En dólares de 2005 y en porcentajes del PIB



Fuente: Elaboración propia sobre la base de CEPAL (2014c), *Panorama Social*.

a Corresponde al promedio ponderado de los países.

En cuanto al gasto público social por sectores, se destaca el incremento del gasto destinado a seguridad y asistencia social que pasó de 229 dólares por habitante (5,5% del PIB) en el período 1990-1991 a 505 dólares (8% del PIB) en 2012-2013. Sobresale además el aumento del gasto público en educación que llegó a representar

un promedio de 5% del PIB en 2012-2013. Esta evolución positiva se observa en todos los países de América Latina, donde el gasto público per cápita promedio en educación pasó de US\$ 151 a comienzos de los noventa a 300 dólares por habitante en los últimos años. El gasto público en salud también se incrementó en las últimas dos décadas a nivel regional, pasando de 2,7% del PIB a comienzos de los noventa a 3,8% puntos en 2012-2013, por lo que casi se duplicó en términos per cápita hasta llegar a un valor promedio de 245 dólares. Por último, el gasto en vivienda y otros es el sector que ha mostrado menos dinamismo en la Región y el que representa una menor participación en el total, con tan solo 53 dólares por habitante al final del período analizado.

De acuerdo con CEPAL (2013), la tendencia ascendente del gasto público social durante el segundo quinquenio de la década del 2000 se relaciona con el reforzamiento de los programas sociales en varios países, en particular los orientados a la lucha contra la pobreza, que incluyen mecanismos de transferencias directas a los hogares. También tienen relación con los esfuerzos relativamente generalizados por universalizar la educación primaria, extender la cobertura en la educación secundaria y universalizar el acceso al sistema público de salud.

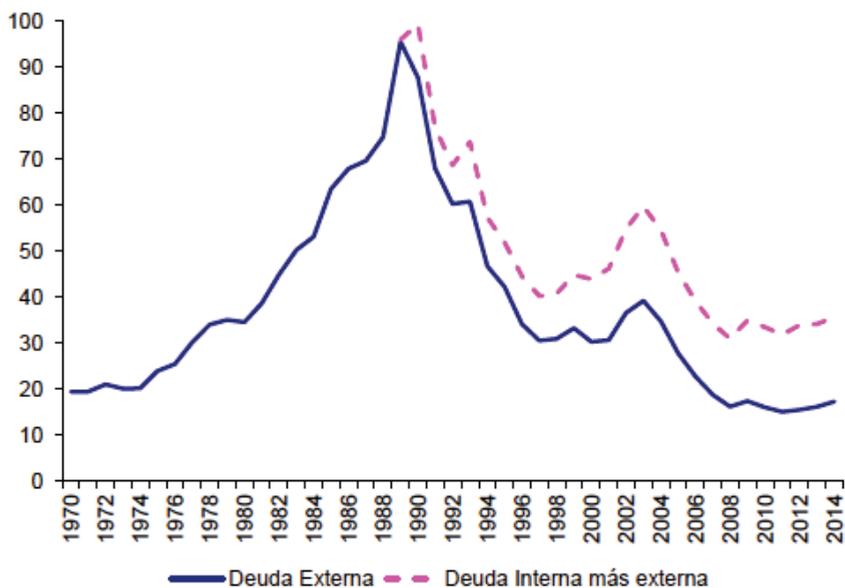
Si bien esta tendencia creciente del gasto público social está presente en todos los países de la Región, tanto sus niveles como su composición difieren entre los mismos, lo que refleja, por una parte, la diversidad de modalidades de provisión de bienes y servicios públicos, especialmente en pensiones y salud, pero también el escaso grado de cobertura en bienes públicos esenciales en algunos países. En Bolivia, Ecuador, Guatemala, Honduras y Nicaragua el gasto anual per cápita aún no supera los 300 dólares. En cambio, en varios países de América del Sur como Argentina, Brasil, Chile, Uruguay y Venezuela a los que también se suma Costa Rica, el gasto público social sobrepasa los 1.000 dólares por habitante. Estos seis países, junto con México, gastan en educación y salud el doble o más en términos per cápita que los demás países latinoamericanos. Por otra parte, la gran mayoría de los países de la Región tienen niveles más elevados de gasto público en educación que en salud.

2. DEUDA PÚBLICA

La trayectoria de la deuda pública para el conjunto de diecinueve países de América Latina y el Caribe muestra dos décadas completas de acumulación de deuda (en los 70 y 80); a lo que devino luego un período de reducción de los ratios de deuda sobre PIB a partir de 1990. Esta etapa de disminución del endeudamiento fue interrumpida en 1998-2003 como consecuencia de las diversas crisis que afectaron las economías de la Región, pero volvió a tomarse la senda de desendeudamiento durante el período de auge económico en 2004-2008. Luego de la crisis financiera global se aprecia una tendencia a la estabilización de los ratios de deuda pública sobre el PIB (gráfico 15)⁸.

⁸ Para un análisis detallado de largo plazo véase CEPAL (2015b), *Panorama Fiscal*.

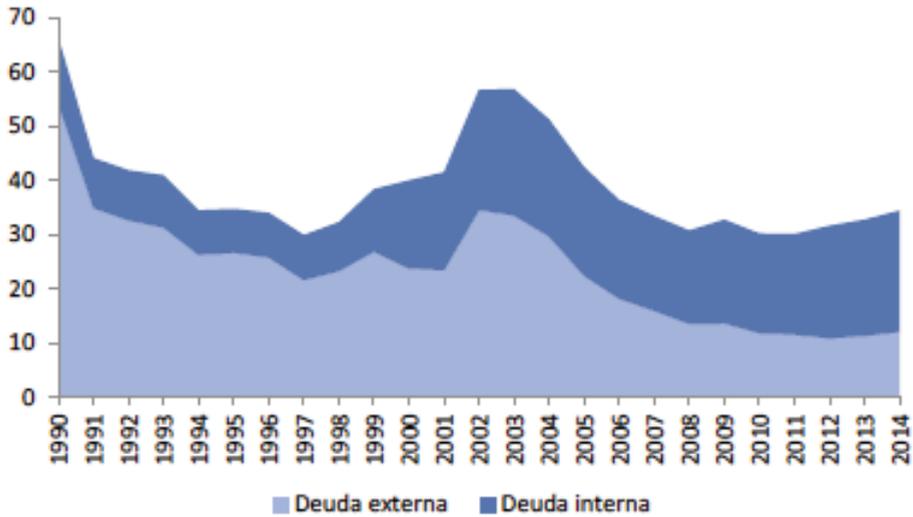
GRÁFICO 15

América Latina y El Caribe: Deuda Pública bruta externa (1970-2014) e interna (1990-2014)*En porcentajes del PIB*

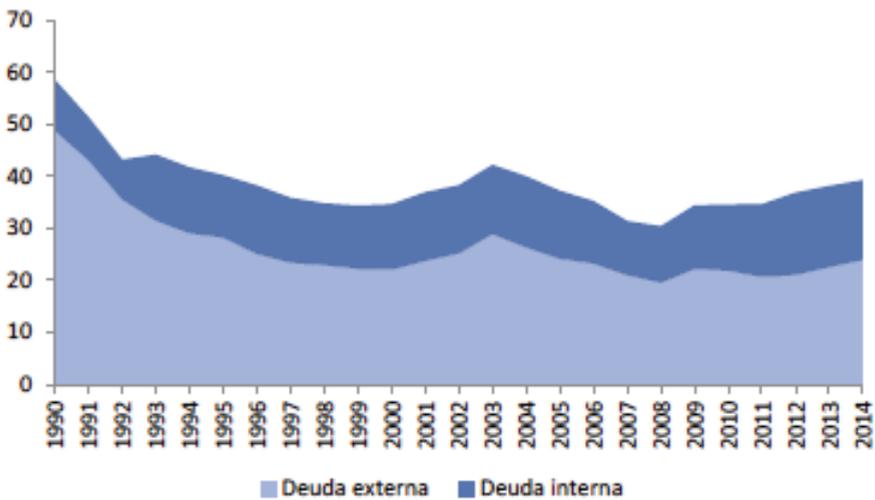
De esta manera, en lo que va del presente siglo los ratios de la De esta manera, en lo que va del presente siglo los ratios de la deuda pública en proporción del PIB para el promedio de América Latina se han reducido considerablemente, desde un promedio de 57,9% en 2002 a 35,7% en 2014 a nivel de sector público no financiero. Tal como ha señalado la CEPAL que numerosas ocasiones, la significativa reducción de la deuda, llevada a cabo en la mayoría de los países, fue resultado de una conjunción de factores entre los que se destaca el crecimiento económico, los procesos de reestructuración de deuda y la generación de resultados primarios superavitarios. Asimismo, se modificó significativamente la composición de la deuda pública a favor de una extensión de los plazos, de una mayor participación de la deuda a tasa fija, de un aumento de la participación de residentes y de un incremento de la importancia de las deudas en moneda local (a partir de 2010, la deuda interna tiene una mayor participación en el total del endeudamiento público que la deuda externa). Esto último reviste de particular importancia, ya que un menor endeudamiento externo implica una menor vulnerabilidad de las economías frente a posibles crisis o choques externos.

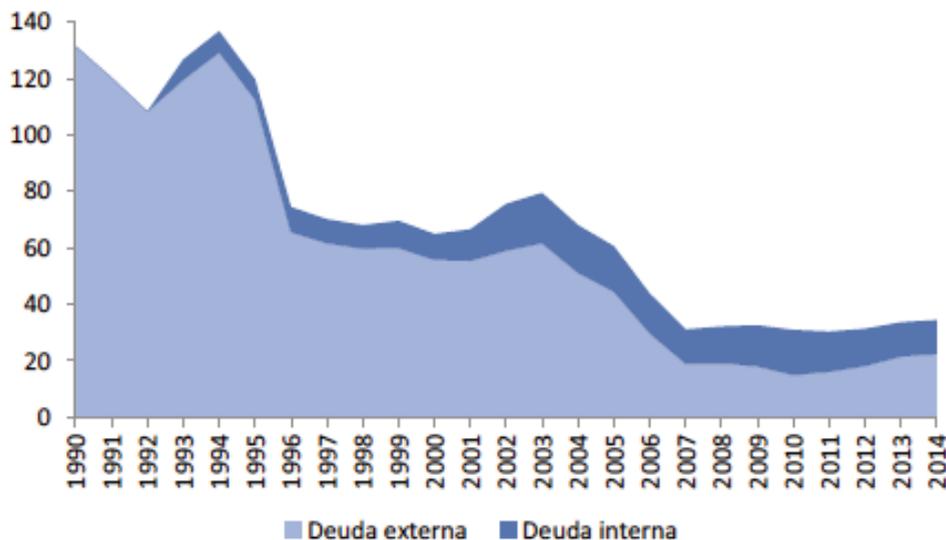
Gráfico 16
Deuda Pública externa e interna (1990-2014)
En porcentajes del PIB

A. AMÉRICA DEL SUR Y MÉXICO ^{a/}



B. AMÉRICA CENTRAL Y REPÚBLICA DOMINICANA ^{b/}



C. PAÍSES LATINOAMERICANOS INCLUIDOS EN LA INICIATIVA HIPC^{c/}

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

a/ Promedio simple de 10 países: Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Paraguay, Perú, Uruguay y Venezuela.

b/ Promedio simple de 5 países: Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Panamá y República Dominicana.

c/ Promedio simple de 4 países: Bolivia, Haití, Honduras y Nicaragua.

Sin embargo, una vez más se pueden mencionar ciertos rasgos distintivos entre grupos de países o subregiones (gráfico 16). En el caso de los países de América del Sur y México, la participación de la deuda pública externa en el total se ha reducido drásticamente en las últimas décadas: mientras que a comienzos de los noventa representaba poco más del 80% del total de endeudamiento público, en 2014 sólo un 35% del endeudamiento público fue externo. No obstante algunos hitos importantes revirtieron temporalmente la dinámica decreciente de la deuda en estos países: el efecto “tequila” en 1995, las crisis asiática (1997), rusa (1998), brasileña (1998-1999) y la crisis argentina de 2001-2002. A partir de 2012 hay evidencia un leve crecimiento tanto de la deuda interna como externa.

En las economías de América Central y en la República Dominicana, la deuda pública externa ha disminuido a un ritmo menor que en los países del cono Sur y la proporción de este tipo de deuda todavía supera a la deuda interna (61% del total de la deuda pública correspondió a deuda externa en 2014). Desde 2008, los ratios de deuda pública sobre PIB han experimentado un crecimiento en este subgrupo de países.

En el grupo de países que formaron parte de la iniciativa HIPC (Bolivia, Haití, Honduras y Nicaragua), se destacan dos periodos de fuerte disminución de la deuda

pública externa. Uno de ellos, en 1995-1996, se explica principalmente por el comportamiento de este indicador en Nicaragua, donde se negoció una porción significativa de la deuda externa durante la década de los noventa y se consiguieron importantes condonaciones y reestructuraciones de deuda de varios de sus acreedores. Posteriormente, entre 2004 y 2007, la contracción de los ratios de deuda se debe a que estos cuatro países alcanzan el punto de culminación de la iniciativa HIPC y el alivio se hace efectivo. A partir de allí los ratios de deuda-PIB se han mantenido prácticamente estables con una participación de la deuda externa en el total del endeudamiento público que rondó el 65% en el año 2014.

3. EL IMPACTO REDISTRIBUTIVO DE LA POLÍTICA FISCAL

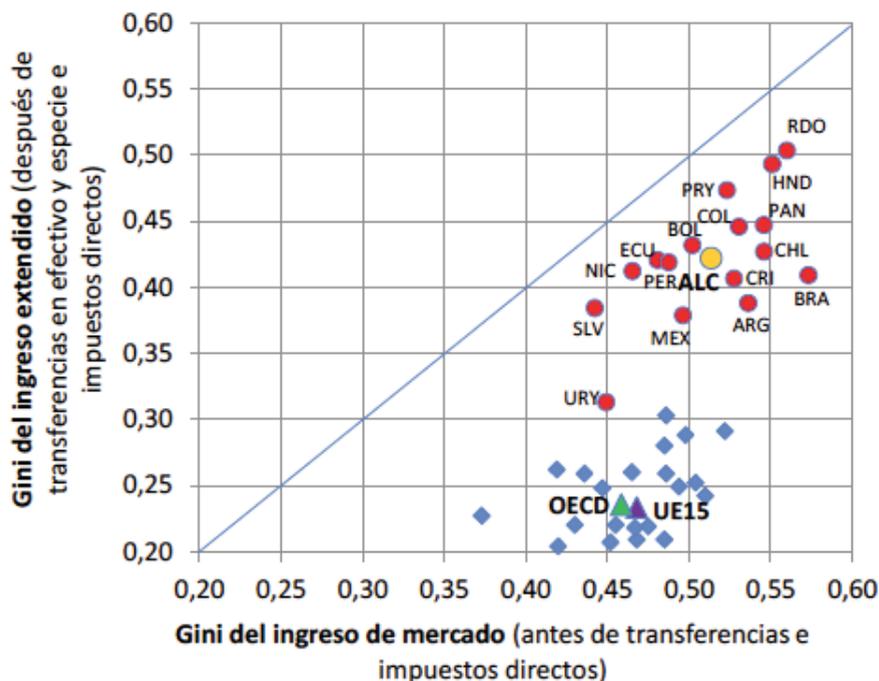
Tal como se mencionó anteriormente, a diferencia de la tendencia observada en el resto del mundo, en la última década la distribución del ingreso en la Región mostró importantes avances en la gran mayoría de los países. Más allá de estos progresos, América Latina constituye la zona del mundo con mayor concentración del ingreso, por lo que uno de los grandes desafíos que sigue enfrentando es continuar con la reducción de los niveles de desigualdad.

En este contexto, en HANNI, MARTNER y PODESTÁ (2014) se evalúa el rol que desempeña la política fiscal en la reducción de la desigualdad como así también se identifican aquellos instrumentos que son más eficaces para llevar a cabo este papel redistributivo. Los resultados de este estudio para dieciséis países latinoamericanos demuestran que los niveles de desigualdad promedio de los ingresos de mercado son levemente superiores a los valores promedio de la OCDE e incluso hay países de América Latina que registran una menor desigualdad de estos ingresos que las economías de ingresos altos. Sin embargo los sistemas tributarios y el gasto social en la Región tienen una menor efectividad a la hora de mejorar la distribución del ingreso disponible.

Estas disparidades entre ambos grupos de países pueden apreciarse en el gráfico 17 que ilustra el coeficiente de Gini antes y después de impuestos directos y de transferencias en efectivo y en especie. Se aprecia que los países latinoamericanos están más cerca de la recta de 45°, es decir, el índice de Gini disminuye en menor cuantía por el efecto de la política fiscal que en los países de la OCDE, ya que estos se hallan muy por debajo de la recta, lo que indica un impacto mucho más significativo de los instrumentos fiscales.

Gráfico 17
 América Latina y OCDE: Desigualdad de los ingresos de mercado y de los
 ingresos extendidos

(Índices de Gini - Alrededor de 2007 y 2011)



Fuente: HANNI, MARTNER y PODESTÁ (2014).

En rojo, países de ALC y en azul de la OCDE.

En América Latina el coeficiente de Gini cae, en promedio, 9 puntos porcentuales luego de los impuestos directos y las transferencias en efectivo y en especie, en comparación con una reducción de 23 puntos en la OCDE y de 26 puntos para el promedio de quince economías de la Unión Europea. De esta forma, el índice de Gini de mercado para América Latina pasa de un valor promedio de 0,51 a 0,42 después del efecto de los sistemas fiscales.

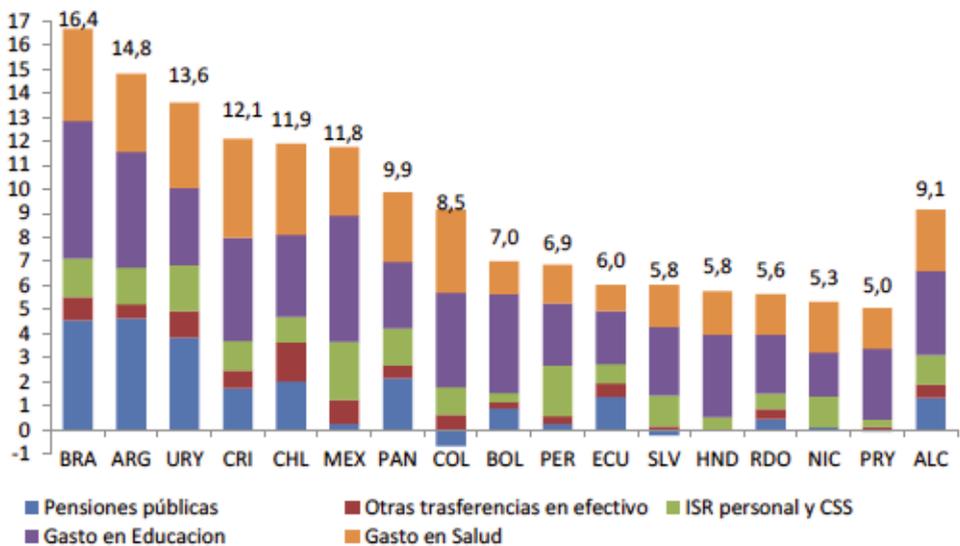
Además, la gran diferencia respecto del poder redistributivo de la política fiscal entre los países latinoamericanos y las economías desarrolladas viene dada por las transferencias en efectivo y los impuestos directos, ya que la caída del coeficiente de Gini ocasionada por la distribución del gasto en educación y salud es bastante similar entre estos grupos de países. Los países de la Región registran una disminución de la desigualdad vía transferencias públicas en especie que supera a la obtenida a través de las transferencias públicas monetarias y los impuestos sobre la renta personal. En promedio, el coeficiente de Gini cae apenas 3 puntos porcentuales luego de la acción fiscal directa mientras que la provisión pública de servicios de educación y salud lo reduce en 6 puntos adicionales. En los países europeos y en otras economías de la OCDE, el

efecto redistributivo conjunto de las transferencias monetarias y del impuesto sobre la renta personal promedia los 19 y 17 puntos respectivamente, mientras que la redistribución efectuada mediante el gasto público en especie se sitúa entre los 6 y 7 puntos.

La efectividad de los distintos instrumentos de la política fiscal en la reducción de la desigualdad varía de país en país (gráfico 18). En cuanto al efecto final de la política fiscal, es decir, de las transferencias monetarias, en especie y de los impuestos directos, sobresalen Brasil, Argentina y Uruguay y le siguen Costa Rica, Chile y México, donde el coeficiente de Gini cae entre 12 y 16 puntos por la acción conjunta de estos instrumentos. En los primeros cinco países se combina un mayor impacto del gasto en especie junto con mayores pensiones públicas y en México, además de la importancia del gasto social en educación y salud, se destaca la reducción de la desigualdad vía impuesto sobre la renta personal. Asimismo en estos países, la mejora en la distribución del ingreso que tiene lugar a través de programas de transferencias condicionadas u otras transferencias monetarias, es superior al promedio regional.

GRÁFICO 18

América Latina: Reducción de la desigualdad según instrumento de la política fiscal
En puntos de Gini - Alrededor de 2011



Fuente: HANNI, MARTNER y PODESTÁ (2014).

Notas: La información disponible en las encuestas de hogares no permitió estimar el efecto redistributivo de las transferencias públicas monetarias en Honduras.

ISR: Impuesto sobre la renta personal; CSS: Contribuciones a la Seguridad Social.

En los países con mayor desigualdad de ingresos de mercado, es decir, antes del efecto de impuestos y gastos públicos, la política fiscal debería tener un rol redistributivo más activo, aunque esto no sucede en todos los casos (gráficos 17 y 18). Así, se pueden distinguir dos grupos de países: por un lado, aquellos con un índice de Gini de mercado

superior al promedio regional donde la política fiscal corrige en mayor medida que los demás países esa mayor desigualdad, como por ejemplo Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica y Panamá. En otro grupo se encuentran Honduras, Paraguay y República Dominicana que también presentan una mayor desigualdad de los ingresos de mercados pero la política fiscal tiene un rol menos activo en la redistribución del ingreso. Un rasgo que distingue a estos dos grupos de países es que, en general, los primeros se caracterizan por tener una carga tributaria superior al promedio latinoamericano y tienen un gasto público social que también se sitúa por encima de la media regional, con un valor cercano o superior a 1.300 dólares por habitante (excepto Colombia que tiene un gasto bastante más bajo), tal como se analizó en las secciones anteriores.

Por otra parte, en promedio, dos tercios de la reducción del coeficiente de Gini de los ingresos de mercado proviene de las transferencias públicas en especie (gasto público en educación y salud), el 21% se debe a las transferencias en efectivo (incluidas las pensiones públicas) y el 13% restante corresponde al efecto del impuesto sobre la renta y el pago de las contribuciones a la seguridad social. Este resultado, donde el gasto público social tienen un mayor rol redistributivo que los impuestos directos, es consistente con los hallazgos de otros estudios regionales tanto en América Latina como en los países de la OECD (GOÑI *et al.* (2011), LUSTIG *et al.* (2013), JOURMARD, PISU y BLOCH (2012) y BARREIX *et al.* (2009)).

En definitiva, a pesar que el poder redistributivo de la política fiscal aumenta considerablemente cuando se evalúa el efecto del gasto público social en educación y salud, el impacto final de la política fiscal en la reducción de la desigualdad es aún limitado en América Latina, especialmente si se lo compara con los resultados alcanzados por los países de la OCDE.

4. CONCLUSIONES Y DESAFÍOS

En el período 2003-2008, la particular combinación de un escenario internacional favorable y un manejo más prudente de la política macroeconómica y fiscal derivó en una mejora en las cuentas públicas y una reducción de los niveles de endeudamiento, con la consiguiente ampliación del espacio fiscal en muchos países de América Latina. Esto permitió implementar una serie de medidas (tanto por el lado de los ingresos como de los gastos públicos) que amortiguaron el impacto de la debacle financiera internacional de 2008-2009, en particular para compensar a los sectores más vulnerables por los efectos negativos de la crisis. Con posterioridad a la crisis global, el aumento de los gastos y la disminución de los ingresos significaron una importante reducción de los espacios de política, por lo que el desafío pendiente para la mayoría de los países es cómo recomponer el espacio fiscal.

En este contexto, hay que tener en cuenta que gran parte del aumento de la capacidad fiscal recuperada en años anteriores estuvo vinculada a los ingresos fiscales provenientes de la explotación de materias primas y por lo tanto, el incierto entorno externo y la caída en los precios tienen un importante impacto presupuestario. A esto

se suma también la persistencia de ciertas debilidades de los regímenes fiscales para captar una mayor proporción de las rentas generadas en estos sectores. A su vez, la necesidad de inversión y la tendencia declinante en el precio internacional de estos productos (especialmente del petróleo) agudizan esta situación y requiere encontrar un balance entre el aprovechamiento óptimo de los recursos naturales y la apropiación estatal de las rentas para la movilización de recursos financieros.

La sostenibilidad fiscal de estos países dependerá, por un lado, de la posibilidad de contar con una institucionalidad capaz de aplicar instrumentos que atenúen la volatilidad de los ingresos fiscales, tales como fondos de estabilización, reglas macro-fiscales y un manejo contracíclico del endeudamiento público, en particular de origen externo. Así, tal como se recalca en CEPAL (2015a), en un marco de menores ingresos públicos es indispensable avanzar hacia reglas fiscales que prioricen los gastos de capital; el diseño de esquemas anticíclicos eficientes de protección de la inversión es sumamente importante para enfrentar la volatilidad macroeconómica de la Región, así como para reactivar la demanda agregada y mantener el gasto social. El escenario de bajo crecimiento plantea amplios desafíos para los países que deben ser capaces de aumentar su productividad y defender los avances sociales logrados en los últimos años.

Por otro lado, también es fundamental la capacidad de las autoridades para compensar la merma de los ingresos fiscales mediante reformas tributarias que apunten a fortalecer los impuestos que no dependen de la alta variabilidad de los precios de los productos primarios.

En este sentido, son varios los países de la Región que han implementado reformas de sus sistemas tributarios en los últimos años, las cuales no solo han estado orientadas a la obtención de una mayor recaudación sino también a otros objetivos como la búsqueda de una mayor equidad vertical y horizontal de los tributos, el control de la evasión, una simplificación de los sistemas impositivos e incluso una mayor protección del medio ambiente. Estos cambios fiscales han abarcado una variedad de áreas e impuestos, con énfasis en el impuesto a la renta tanto de empresas como de personas que incluyó diferentes aspectos del diseño de los mismos, como la modificación de la base imponible (en especial para fortalecer la tributación sobre las rentas de capital), el cambio de alícuotas y las reglas de tributación internacional, entre otras.

Más allá de estas importantes reformas, en las secciones anteriores ha quedado claro que el elevado nivel de desigualdad y la alta concentración de la riqueza y el ingreso en la Región, hacen imperioso un aprovechamiento integral de la acción redistributiva de la política fiscal y particularmente del sistema tributario, sobre todo en aquellos tributos relacionados con el principio de la capacidad de pago (equidad vertical) como así también un tratamiento impositivo igualitario para aquellos que estén en la misma posición, aunque sus ingresos se originen en fuentes diferentes, ya sea que provengan del trabajo o del capital (equidad horizontal).

Los sistemas tributarios de América Latina han jugado un papel redistributivo modesto o incluso han sido globalmente regresivos. En este resultado intervienen diversos factores: un diseño del impuesto a la renta sesgado hacia el trabajo asalariado,

una elevada evasión y elusión de las obligaciones tributarias, múltiples beneficios impositivos, sistemas tributarios donde los individuos más ricos no han sido gravados de acuerdo con su nivel de ingresos o riqueza, entre otros. Adicionalmente, los sistemas impositivos descansan fuertemente en la tributación al consumo que suele tener un impacto distributivo regresivo, o en la explotación de recursos naturales que generan ingresos fiscales altamente volátiles.⁹

En particular, respecto de las elevadas tasas de evasión que se analizaron en las secciones precedentes, es importante remarcar el rol clave de las Administraciones Tributarias, tanto en lo que se refiere a mediciones periódicas y consistentes del nivel de incumplimiento para los principales impuestos como así también para mejorar su capacidad de control de la evasión fiscal. Si bien se han desarrollado varias estrategias para tal fin y se han constatado importantes avances en cuanto al manejo de instrumentos técnicos; la utilización de recursos humanos más capacitados y la disponibilidad y gestión de los recursos financieros, aún queda espacio para seguir fortaleciendo las Administraciones Tributarias.¹⁰

Asimismo, dado que el incumplimiento tributario no solo tiene su origen en transacciones domésticas sino que se vincula además al plano internacional, resulta de suma importancia propiciar la cooperación entre los países para hacer más eficiente el combate a la evasión fiscal internacional; como por ejemplo mediante acuerdos que faciliten el intercambio de información financiera y tributaria entre las agencias de recaudación, a través de auditorías conjuntas, etc.

Adicionalmente debe resaltarse que la imposición directa sobre la propiedad que incluye impuestos a los inmuebles y sobre las herencias, ha sido estructuralmente débil en la Región y ha estado prácticamente ausente de la discusión referente a herramientas para mejorar el impacto distributivo. No obstante, ha despertado especial interés en los últimos años, ya que este tipo de tributos que son fundamentalmente recaudados en un nivel subnacional de Gobierno, constituyen una herramienta viable para generar un flujo relativamente estable de recursos tributarios con escasos efectos distorsivos y con mejor impacto distributivo. A su vez, al tratarse de ingresos recaudados a nivel subnacional, permitiría reducir la significativa asimetría vertical, en términos de responsabilidades de gasto y su financiamiento que se observa entre los diferentes niveles de un mismo Gobierno.¹¹

Por lo tanto, todos estos elementos permiten afirmar que existe un espacio considerable para ampliar la capacidad distributiva del sistema tributario, sin resentir su capacidad recaudatoria ni su eficiencia (aspectos que mejoraron notablemente en los últimos años) a través del fortalecimiento de la tributación directa, fundamentalmente

⁹ Sobre este último punto, véase GÓMEZ SABAÍNI, JIMÉNEZ y MORÁN (2015) y Panorama Fiscal CEPAL (2015b).

¹⁰ Para una evaluación de los avances y desafíos de las Administraciones Tributarias en la Región, véase (GÓMEZ SABAÍNI y JIMÉNEZ, 2011).

¹¹ Para más detalle sobre la asimetría vertical entre niveles de gobierno en América Latina, véase BROSIO G. y JIMÉNEZ, J. P. (2011).

del impuesto a la renta personal y los tributos patrimoniales, sobre todo en un contexto de lenta recuperación mundial y regional como el actual.

Bibliografía

- AMARANTE, V., y JIMÉNEZ, J. P. (2015): “Desigualdad, concentración y rentas altas en América Latina”, en Juan Pablo JIMÉNEZ (ed.), *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina*, Libros de la CEPAL, N.º 134 (LC/G.2638-P), Santiago de Chile, CEPAL.
- BARREIX, A.; BES, M., y ROCA, J. (2009): *Equidad fiscal en Centroamérica, Panamá y República Dominicana*, Banco Interamericano de Desarrollo (BID) / Eurosocietal. Washington, D. C.
- BROSIO, G., y JIMÉNEZ, J. P. (eds.) (2011): *Decentralization and reform in Latin America: improving intergovernmental relations*, Edward Elgar Publishing.
- CAMPOS, R.; CHÁVEZ, E., y ESQUIVEL, G. (2014): *Los Ingresos Altos, la Tributación Óptima y la Recaudación Posible*, Premio Nacional de Finanzas Públicas 2014, Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Cámara de Diputados, México.
- CANO, L. (2014): *Income mobility in Ecuador: New evidence from individual income tax returns*, UNU-WIDER Conference on Inequality Measurement, trends, impacts, and policies, Helsinki, Finland.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2006): *Estudio Económico de América Latina y el Caribe, 2005-2006*, (LC/G.2314-P/E), Santiago de Chile.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2008): *Estudio Económico de América Latina y el Caribe, 2007-2008. Política macroeconómica y volatilidad*, (LC/G.2386-P), Santiago de Chile.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2012): *Estudio Económico de América Latina y el Caribe, 2012. Las políticas ante las adversidades de la economía internacional*, (LC/G.2546-P), Santiago de Chile.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2013): *Panorama Social de América Latina 2013*, (LC/G.2580), Santiago de Chile.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2014 a): *Pactos para la igualdad: hacia un futuro sostenible*, (LC/G.2586 (SES.35/3)), Santiago de Chile.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2014b): *Estudio Económico de América Latina y el Caribe 2014. Desafíos para la sostenibilidad del crecimiento en un nuevo contexto externo*, (LC/G.2619-P), Santiago de Chile.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2014c): *Panorama Social de América Latina 2014*, (LC/G.2635-P), Santiago de Chile.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2015 a): *Balance Preliminar de las economías de América Latina y el Caribe*, Documento informativo, Santiago de Chile.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2015b): *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2015. Dilemas y espacios de política*, (LC/L.3961), Santiago de Chile.
- DAVIES, J. B., y OTROS (2008): “The world distribution of household wealth”, *Discussion Paper*, N.º 2008/03, Instituto Mundial de Investigaciones de Economía del Desarrollo (WIDER), Universidad de las Naciones Unidas.

- FAIRFIELD, T., y JORRATT, M. (2014): *Top Income Shares, Business Profits, and Effective Tax Rates in Contemporary Chile*, ICTD Working Paper 17.
- FANELLI, J. M., y JIMÉNEZ, J. P. (2010): “Volatilidad macroeconómica y espacio fiscal en América Latina”, *Revista Pensamiento Iberoamericano*, Número 6, Madrid.
- FMI (Fondo Monetario Internacional) (2014): *Fiscal Policy and Income Inequality*, Washington, D.C, enero.
- GÓMEZ SABAÍNI, J. C., y MORÁN, D. (2015), *Evasión Tributaria en América Latina: Nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno para los países de la Región*, CEPAL, inédito.
- GÓMEZ SABAÍNI, J. C.; JIMÉNEZ, J. P., y ROSSIGNOLO, D. (2012): *Imposición a la renta personal y equidad en América Latina: Nuevos desafíos*, Serie Macroeconomía del Desarrollo N.º 119, CEPAL, Santiago de Chile, abril.
- GÓMEZ SABAÍNI, J. C., y JIMÉNEZ, J. P. (2011): “Estructura tributaria y evasión impositiva en América Latina”, *Documento de Trabajo*, N.º 2011/08, Comunidad Andina de Fomento (CAF), agosto.
- GOÑI, E.; LÓPEZ, J., y SERVÉN, L. (2011): “Fiscal redistribution and income inequality in Latin America”, *World Development*, vol. 39, N.º 9, Amsterdam, Elsevier.
- HANNI, M.; MARTNER, R., y PODESTÁ, A. (2015): “El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina”, *Revista de la CEPAL*, N.º 116 (LC/G.2643-P), Santiago de Chile, agosto.
- JIMÉNEZ, J. P.; GÓMEZ SABAÍNI, J. C., y PODESTÁ, A. (Comp.) (2010): *Evasión y Equidad en América Latina*, Serie Documentos de Proyectos N.º 309, CEPAL-GTZ, abril.
- JOUMARD, I.; PISU, M., y BLOCH, D. (2012): “Less income inequality and more growth - Are they compatible? Part 3. Income redistribution via taxes and transfers across OCDE countries”, *OCDE Economics Department Working Papers*, N.º 926, OCDE Publishing.
- LUSTIG, N.; PESSINO, C., y SCOTT, J. (2013): “The impact of taxes and social spending on inequality and poverty in Argentina, Bolivia, Brazil, Mexico, Peru and Uruguay: An overview”, *CEQ Working Paper*, N.º 13.
- OCDE (2015): *Measuring and Monitoring BEPS - ACTION 11: 2015 Final Report*, OCDE/G20: Base Erosion and Profit Shifting Project (BEPS), OCDE Publishing, Paris.
- PECHO TRIGUEROS, M.; PELÁEZ LONGINOTTI, F., y SÁNCHEZ VECORENA, J. (2012): “Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina: 2000-2010”, *Documento de Trabajo*, 03-12, Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias, CIAT, septiembre.
- SOUZA, P.; MEDEIROS, M., y CASTRO, F. (2015): “Top Incomes in Brazil: Preliminary Results”, *Economics Bulletin*, Volume 35, Issue 2, pp. 998-1004.
- UNCTAD (2015): “An FDI-driven approach to measuring the scale and economic impact of BEPS”, Technical background paper (Annex II) en UNCTAD (2015), *World Investment Report 2015 - Reforming International Investment Governance*, New York and Geneva, United Nations.

CAPÍTULO 2

LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN AMÉRICA LATINA

JUAN PABLO JIMÉNEZ

ANDREA PODESTÁ

CEPAL

SUMARIO

SECCIÓN PRIMERA: 1. INTRODUCCIÓN.—2. CARACTERÍSTICAS DE LA IMPOSICIÓN A LA RENTA EN AMÉRICA LATINA: EMPRESAS Y PERSONAS FÍSICAS.—3. LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS.—4. ALGUNOS FACTORES QUE LIMITAN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA PERSONAL EN LA REGIÓN. 4.1. La evolución de las tasas legales del impuesto. 4.2. La estrechez de las bases imponibles: ingresos gravables y gastos tributarios. 4.3. Los niveles de incumplimiento: evasión y morosidad en el impuesto a la renta.

SECCIÓN SEGUNDA: 1. PROGRESIVIDAD E IMPACTO REDISTRIBUTIVO DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS.—2. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES ASPECTOS NORMATIVOS DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN. 2.1. Naturaleza del tributo y principio de imposición jurisdiccional. 2.2. Rentas objeto de gravamen y principales rentas exentas. 2.3. Sujetos pasivos, tratamiento de las rentas obtenidas por un no residente y regímenes especiales. 2.4. Base imponible y deducciones. 2.5. Tasas del impuesto y tramos.—3. CONCLUSIONES.

Bibliografía

SECCIÓN PRIMERA

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.—2. CARACTERÍSTICAS DE LA IMPOSICIÓN A LA RENTA EN AMÉRICA LATINA: EMPRESAS Y PERSONAS FÍSICAS.—3. LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS.—4. ALGUNOS FACTORES QUE LIMITAN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA PERSONAL EN LA REGIÓN. 4.1. La evolución de las tasas legales del impuesto. 4.2. La estrechez de las bases imponibles: ingresos gravables y gastos tributarios. 4.3. Los niveles de incumplimiento: evasión y morosidad en el impuesto a la renta.

1. INTRODUCCIÓN

En el capítulo 1 se presentó evidencia de un aumento de los ingresos fiscales y, en particular, de la carga tributaria en los países de América Latina durante las últimas décadas en concordancia con el comportamiento indicado en la literatura respecto de la existencia de una relación positiva entre desarrollo económico y niveles de imposición. Es decir, a medida que los países van creciendo y alcanzando un mayor grado de desarrollo, los niveles de tributación se incrementan, en especial aquella recaudación proveniente de impuestos directos.

A continuación se analiza la evolución y las principales características de la tributación sobre la renta, la cual ha sido importante para explicar, al menos parcialmente, el incremento de la carga tributaria en la Región. Asimismo se estudia con mayor detalle el impuesto sobre la renta que recae sobre las personas físicas con el fin de identificar los cambios producidos en los últimos decenios y los desafíos que enfrentan los países latinoamericanos a la hora de fortalecer este impuesto que tiene un rol clave para mejorar la desigual distribución del ingreso.

2. CARACTERÍSTICAS DE LA IMPOSICIÓN A LA RENTA EN AMÉRICA LATINA: EMPRESAS Y PERSONAS FÍSICAS

Al considerar una mirada de largo plazo en la evolución del impuesto sobre la renta, se obtiene evidencia que, en general, la recaudación proveniente de este tipo de impuesto creció entre 1940 y 1980 en los países de América Latina con información histórica disponible (cuadro 1). Luego, con la crisis de la deuda en la década de los ochenta, los ingresos fiscales originados en los impuestos sobre los ingresos, las utilidades y las ganancias de capital, medidos en porcentajes del PIB, disminuyeron en la mayoría de los países, al tiempo que en los noventa, la proporción de estos

impuestos en relación con el PIB se mantuvo estable en el promedio de seis países de la Región.

CUADRO 1
América Latina (países seleccionados): impuestos sobre los ingresos, utilidades y ganancias de capital
(En porcentajes del PIB)

Países	1940	1950	1960	1970	1980	1990	2000	2010
	1949	1959	1969	1979	1989	1999	2009	2014
Argentina	2,3	2,8	1,8	1,4	0,8	1,9	3,9	5,2
Brasil	1,9	2,4	2,0	2,7	4,6	4,9	6,6	6,9
Chile	3,1	4,6	6,7	6,0	4,5	3,5	5,3	6,8
Colombia	2,2	3,6	4,1	4,0	2,9	3,4	4,8	6,0
México	1,7	2,4	2,9	4,4	4,7	4,3	4,6	5,7
Perú	1,9	4,3	4,3	4,4	2,9	2,6	5,2	7,5
Promedio	2,2	3,4	3,6	3,8	3,4	3,4	5,1	6,3

Fuente: GÓMEZ SABAÍNI, JIMÉNEZ y ROSSIGNOLO (2012) y CEPAL.

De acuerdo con GÓMEZ SABAÍNI, JIMÉNEZ y ROSSIGNOLO (2012), durante la década de los años 80 y 90, las políticas económicas en América Latina estuvieron fuertemente orientadas por los criterios resumidos en el “Consenso de Washington” y su énfasis fue puesto en torno a la eficiencia económica y la búsqueda de solvencia fiscal, por lo cual las reformas tributarias impulsadas en esos períodos enfatizaron la aplicación de un gravamen general sobre bienes y servicios (el Impuesto al Valor Agregado, IVA) como sustituto de la imposición arancelaria, la derogación de impuestos de bajo rendimiento, la simplificación de las normas, la reducción de los niveles y tramos del impuesto a la renta, y la generalización de las bases imponibles, aunque el énfasis respecto a este último punto se centró más en torno al IVA que respecto a la imposición sobre los ingresos. En líneas generales, el diseño de la política tributaria estuvo influenciado por la creencia de que era más apropiado reducir el tamaño del Estado que aumentar significativamente el nivel de imposición por sobre los valores históricos observados.

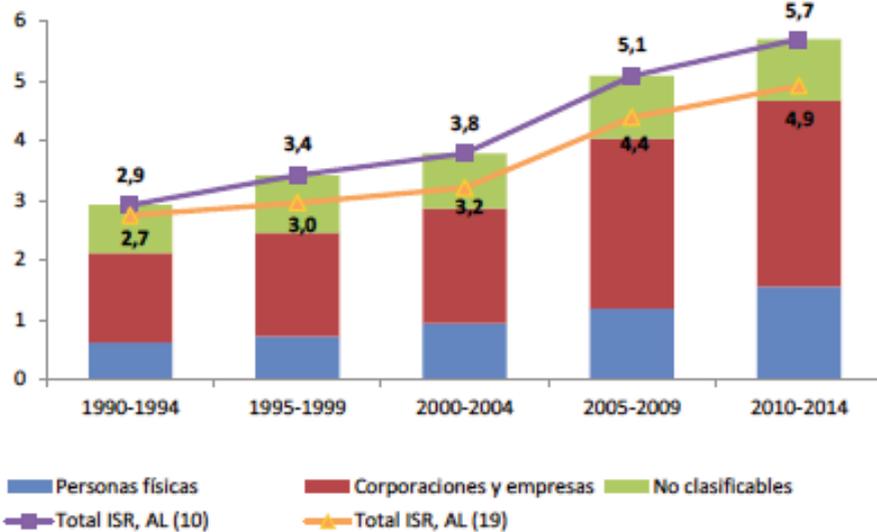
Posteriormente, en el siglo XXI tiene lugar un importante crecimiento de la recaudación de este impuesto en todos los países considerados, de manera tal que el promedio del último quinquenio casi triplica los valores (en porcentajes del PIB) de hace siete décadas.

La tendencia positiva acontecida durante la presente centuria puede separarse en dos determinantes principales. En primer lugar, entre 2003 y 2008 ocurrió un mayor crecimiento del impuesto a la renta que recae sobre las personas jurídicas (gráfico 1), asociado esencialmente al significativo aumento de la recaudación proveniente de empresas mineras y petroleras, como resultado del auge en los precios de exportación de los productos primarios y de ciertas reformas implementadas para lograr una mayor apropiación fiscal de este tipo de rentas. En segundo término, y en especial a partir de

2011, se destaca el incremento de la recaudación del impuesto sobre la renta de personas físicas, donde un factor importante han sido las reformas implementadas por los países de la Región que buscaron ampliar las bases imponibles de este tributo, en especial para fortalecer la tributación sobre las rentas de capital como así también se incluyeron cambios en las alícuotas, los tramos de ingresos imponibles y se mejoraron las reglas de tributación internacional.¹

GRÁFICO 1
América Latina: evolución y estructura del impuesto sobre la renta
1990-2014

(En porcentajes del PIB)



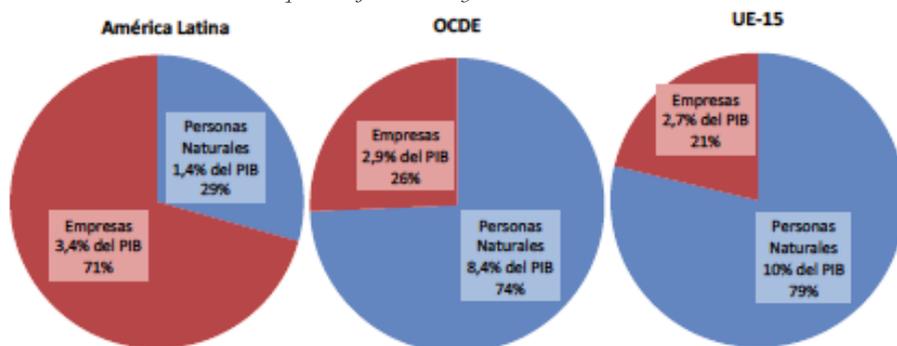
Nota: La desagregación entre personas físicas y empresas corresponde al promedio simple de 10 países con información disponible en el periodo 1990-2014 (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Perú y Uruguay).

Fuente: Elaboración propia sobre la base de CEPAL.

A pesar de que la recaudación de los impuestos sobre la renta personal se ha ido incrementado, el crecimiento de los impuestos que recaen sobre la renta de las empresas explica casi dos tercios del aumento total de este tipo de tributo en el periodo 1990-2014. En América Latina, las personas jurídicas aportan alrededor del 71% del total recaudado en concepto del impuesto a la renta mientras que las personas naturales apenas soportan el 29% restante. En los países de la OCDE estas participaciones están invertidas: 74% es aportado por las personas físicas y 26% por las empresas mientras que en el promedio de quince economías de la Unión Europea, el impuesto a la renta personal alcanza una participación del 79% del total (gráfico 2).

¹ Para más detalle sobre las reformas tributarias aprobadas en la última década, véase el Panorama Fiscal de CEPAL (2015).

GRÁFICO 2
América, OCDE y UE 15: Estructura del impuesto a la renta - año 2010
En porcentajes del PIB y del total recaudado



Fuente: Elaboración propia sobre la base de CEPALSTAT, BID, CIAT y OCDE.

En términos del nivel de recaudación promedio del impuesto a la renta aportado por las empresas, la Región está algo por encima de la media de los países desarrollados (3,4% del PIB en América Latina *versus* 2,9 puntos del PIB en la OECD y 2,7 en la UE-15). En cambio, en lo que se refiere al impuesto sobre la renta personal, América Latina está muy lejos de la OCDE y aún más del promedio de quince países de la Unión Europea, ya que los países latinoamericanos obtienen en promedio sólo 1,4% del PIB en comparación con las economías de la OCDE donde su valor promedio supera los 8 puntos del producto y de los 10 puntos de la UE-15. De esta forma, el impuesto sobre la renta recauda en total menos de la mitad en América Latina que en los países de la OECD (4,7% *vs.* 11,3% del PIB) o que en las economías de la UE-15 (12,7 puntos del PIB).

Este desbalance intrínseco en el impuesto a la renta de los países de la Región y el reducido nivel de recaudación plantea un doble desafío para América Latina. Por un lado, aumentar, en la medida de lo posible, la recaudación global de los tributos sobre los ingresos, con el fin de afectar positivamente la estructura impositiva vigente y a su vez, procurar que este incremento se dirija en mayor proporción hacia el impuesto que recae sobre las personas naturales, para alcanzar un mejor balance en la composición del tributo.²

3. LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS EN LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS

En cuanto a la estructura del impuesto a la renta en los diferentes países de la Región, se observa que a excepción de El Salvador³, México y Uruguay, donde la pro-

² GÓMEZ SABAINI, JIMÉNEZ y ROSSIGNOLO (2012).

³ Sin embargo, de acuerdo con CABRERA y GUZMÁN (2009), la menor recaudación relativa de las personas jurídicas en El Salvador puede deberse a dos factores. En primer lugar, debe tomarse en cuenta que la tributación de personas naturales se divide en asalariados y no asalariados, y estos contribuyentes comprenden algunas actividades empresariales, servicios profesionales y pequeñas empresas que tributan como personas naturales. En segundo lugar, la existencia de un amplio esquema de incentivos fiscales estaría erosionando la tributación procedente de personas jurídicas.

porción que recae sobre personas físicas y empresas es bastante similar, en los demás países se presenta una estructura desbalanceada. En otras palabras, tanto en los países con una carga tributaria más elevada (Argentina y Brasil) como en aquellos con una presión tributaria mucho más baja (Guatemala, Paraguay o República Dominicana), son las personas jurídicas las que aportan la mayor parte del tributo (cuadro 2).

Además, dentro de la Región, los niveles de recaudación son bastante heterogéneos. Los países que más recaudan de impuesto a la renta personal apenas llegan al 2,6% del PIB (México y Uruguay) y existen varios casos con un nivel inferior a 1% del PIB (Bolivia, Colombia, Ecuador, Guatemala, Paraguay, República Dominicana y Venezuela).⁴

CUADRO 2
América Latina, OCDE y UE 15: recaudación del impuesto a la renta
de empresas y personas naturales- año 2010

	Recaudación (% del PIB)			Participación relativa (%)	
	Personas Físicas	Empresas	Total	Personas Físicas	Empresas
Argentina	1,7	3,7	5,3	31,1	68,9
Bolivia	0,2	3,4	3,6	4,6	95,4
Brasil	2,4	3,7	6,1	39,6	60,4
Chile	1,4	6,3	7,7	18,6	81,4
Colombia	0,2	4,6	4,8	4,4	95,6
Costa Rica	1,3	2,7	4,0	32,9	67,1
Ecuador	0,6	3,5	4,1	14,8	85,2
El Salvador	2,2	2,4	4,5	48,1	51,9
Guatemala	0,2	2,9	3,1	7,7	92,3
Honduras	1,2	3,5	4,7	26,1	73,9
México	2,6	2,5	5,1	50,7	49,3
Nicaragua	2,1	4,0	6,1	34,7	65,3
Panamá	1,6	3,3	4,9	33,4	66,6
Paraguay a	...	2,6	2,6	...	...
Perú	1,9	4,0	5,8	32,1	67,9
Rep. Dominicana	0,9	2,1	2,9	30,5	69,5
Uruguay	2,6	2,6	5,2	49,7	50,3
Venezuela b	0,6	3,0	3,6	16,8	83,2
Promedio ALC (18)	1,4	3,4	4,7	28,0	72,0
Promedio OCDE (34)	8,4	2,9	11,3	74,3	25,7
Promedio UE (15)	10,0	2,7	12,7	78,8	21,2

Fuente: Elaboración propia sobre la base de CEPALSTAT, BID, CIAT y OCDE.

a/ En Paraguay el Impuesto a la Renta de Personas Físicas entró en vigencia a partir del 1 de agosto de 2012.

b/ En Venezuela la separación entre personas físicas y empresas se ha estimado de acuerdo con su participación relativa en la información de Presupuesto.

⁴ Para una caracterización detallada de los sistemas tributarios latinoamericanos, véase GÓMEZ SABAÍNI y MORÁN (2013).

Dado que en varios países latinoamericanos la evolución positiva del impuesto a la renta se explica por las altas utilidades percibidas por empresas vinculadas a productos básicos, la misma puede ser transitoria o revertirse en el tiempo. Los progresos en materia de impuesto a la renta de las personas han sido más lentos en términos de recaudación, como se documenta en el reporte sobre estadísticas tributarias en América Latina (OCDE/CEPAL/CIAT, 2014).

Adicionalmente, otra limitación del impuesto a la renta personal en América Latina es que se recauda fundamentalmente sobre los asalariados, es decir, recae sobre los trabajadores formales en relación de dependencia a los cuales se les realiza la retención del mismo en su fuente de ingreso. De acuerdo con los estudios recopilados en GÓMEZ SABAINI, JIMÉNEZ y PODESTÁ (2010), el 60% o más del impuesto sobre la renta personal proviene de trabajadores asalariados en los países con información disponible (como por ejemplo, Ecuador, El Salvador, México y Perú). Las mayores posibilidades de evasión y elusión de los trabajadores independientes y el tratamiento preferencial que reciben las rentas de capital limitan el recaudo de ingresos no salariales.

4. ALGUNOS FACTORES QUE LIMITAN LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA PERSONAL EN LA REGIÓN

Más allá de las reformas tributarias y de las mejoras en los niveles de recaudación del impuesto a la renta personal de los últimos años, existe consenso en señalar tres factores que han condicionado un mejor desempeño de este tributo en los países de América Latina:

- i) la evolución de las alícuotas legales que llevó a una reducción de las tasas marginales máximas aplicadas en el promedio de los países;
- ii) la estrecha base imponible como consecuencia de un gran número de exenciones, deducciones permitidas y por los niveles de mínimo no imponibles, todo lo cual deja fuera del gravamen a una cantidad importante de ingresos, y
- iii) los altos niveles de incumplimiento (evasión y morosidad) que se observan en casi todos los países.

Dado que estos factores conllevan a la existencia de tasas efectivas sustancialmente bajas como para lograr los efectos económicos y redistributivos deseados, en lo que sigue se analiza cada uno de estos condicionantes con mayor detalle.

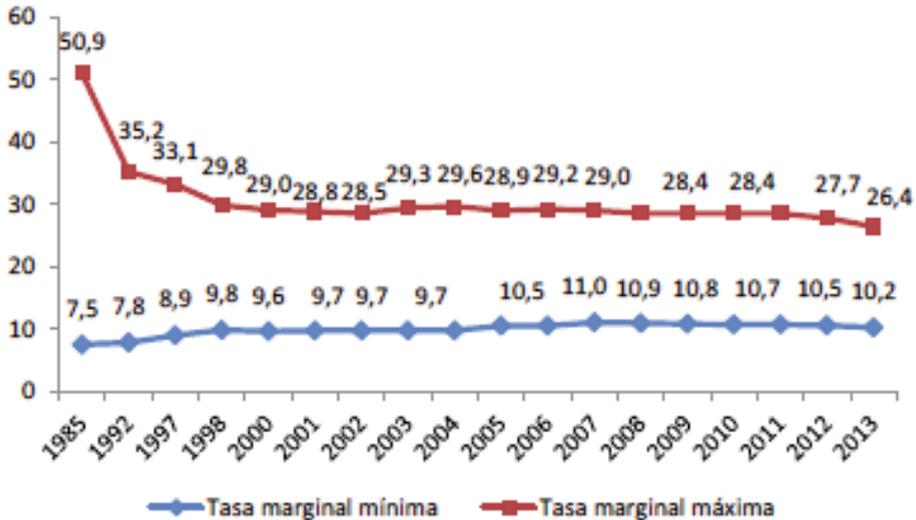
4.1. LA EVOLUCIÓN DE LAS TASAS LEGALES DEL IMPUESTO

En el siguiente gráfico se muestra la evolución de las tasas legales máximas y mínimas aplicables a la tributación sobre la renta de personas físicas para un promedio de dieciocho países de América Latina.

GRÁFICO 3

América Latina: evolución de las tasas marginales máximas y mínimas del Impuesto a la Renta de Personas Físicas, 1985-2013

(En porcentajes)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de TANZI (2000) para cifras de 1985 a 1998 y CEPALSTAT y CIAT desde 2000 en adelante.

Los promedios regionales de las alícuotas marginales máximas del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas fueron descendiendo en América Latina, partiendo de tasas de 50,9% en la década de los ochenta, luego alrededor de 35,2% a principios de la década de 1990 hasta ubicarse en torno al 26,4% para el año 2013. Esta reducción paulatina llevó a que las alícuotas máximas de algunos países latinoamericanos se encuentren por debajo de los niveles internacionales. Por ejemplo, las tasas marginales máximas del impuesto a la renta personal llegaron, en 2014, al 45% para el promedio de dieciocho economías pertenecientes a la Eurozona o al 39,4% si se considera el promedio de veintiocho países de la Unión Europea. Incluso en varios países europeos estas tasas son iguales o superiores al 50% como en Austria, Bélgica, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Países Bajos, Portugal y Suecia.⁵

En contraste, las tasas marginales mínimas evidenciaron un incremento en América Latina, al pasar de una tasa promedio de 7,5% en la década de 1980 a un 10,2% en 2013, alcanzando su mayor valor hacia 2007 con una alícuota de 11% para el promedio regional. De esta forma se observa una reducción de la brecha promedio entre las tasas marginales máximas y mínimas de la imposición a la renta de personas físicas, lo que impacta en el grado de progresividad del tributo.

⁵ Véase (UNIÓN EUROPEA, 2014).

CUADRO 3
**América latina: tasas marginales máximas y mínimas del Impuesto
a la Renta de Personas Físicas por países, 1985-2013**
(En porcentajes)

	1985 o 1986		1992		2000		2008		2013	
	Mín.	Máx.	Mín.	Máx.	Mín.	Máx.	Mín.	Máx.	Mín.	Máx.
Argentina	16,5	45	15	30	9	35	9	35	9	35
Bolivia	n/a	30	10	10	13	13	13	13	13	13
Brasil	0	60	10	25	15	27,5	15	27,5	7,5	27,5
Chile	0	57	5	50	5	45	5	40	4	40
Colombia	n/a	49	5	30	10	35	19	33	19	33
Costa Rica	5	50	10	25	10	25	10	15	10	15
Ecuador	19	40	10	25	5	15	5	35	5	35
El Salvador	3	60	10	30	10	30	10	30	10	30
Guatemala	11	48	4	34	15	25	15	31	5	7
Honduras	3	40	12	40	10	25	10	25	15	25
México	3	55	3	35	3	40	1,92	28	1,92	30
Nicaragua	15	50	8	35,5	10	30	10	30	15	30
Panamá	13	56	3,5	56	2	30	16,5	27	15	25
Paraguay	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	8	10
Perú	2	56	6	37	15	30	15	30	15	30
República Dominicana	2	73	3	70	15	25	15	25	15	25
Uruguay	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	10	25	10	30
Venezuela	12	45	10	30	6	34	6	34	6	34
América Latina (18)	7,5	50,9	7,8	35,2	9,6	29,0	10,9	28,4	10,2	26,4

Fuente: TANZI (2000) para cifras de 1985 y 1992 y CEPALSTAT y CIAT desde 2000 en adelante.

En relación con las tasas mínimas, Brasil, Panamá y México han reducido estas alícuotas a partir del período 2008-2010, mientras que Chile y Guatemala las disminuyeron desde el año 2013 (cuadro 3). En cambio las tasas mínimas de Honduras y Nicaragua registraron un aumento de 10 a 15% en 2010 y 2013, respectivamente. Por otro lado, a diferencia de los demás países de la Región, en Ecuador (desde 2008), México (a partir de 2010) y Uruguay (desde 2012) se han aumentado las alícuotas marginales máximas correspondientes al impuesto a la renta personal.

4.2. LA ESTRECHEZ DE LAS BASES IMPONIBLES: INGRESOS GRAVABLES Y GASTOS TRIBUTARIOS

Los bajos niveles de recaudación y la estrecha base imponible del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas se relacionan tanto con el generoso tratamiento en materia de deducciones personales y ganancias no imponibles establecidos en la legislación impositiva como con los numerosos regímenes de exención o gastos tributarios.

Respecto al primero de estos aspectos, una comparación entre distintas regiones del mundo indica que en América Latina el nivel de ingreso a partir del cual comienza

a pagarse el impuesto sobre la renta personal es inferior al de las demás zonas geográficas, solo superada por las regiones de Asia del Sur y África Sub-Sahariana (cuadro 4). Mientras que en los países de América Latina el ingreso mínimo exento equivale, en promedio, a 1,7 veces el PIB per cápita, en los países de Europa Occidental el gravamen se tributa, en promedio, a partir de un tercio del PIB per cápita y en los EEUU desde un nivel de 0,2 veces ese indicador. En cierta forma, esta diferencia en el ingreso gravable para aplicar la alícuota mínima del impuesto en las distintas regiones, se encuentra justificada por la diferencia en los niveles de ingresos per cápita y por la necesidad de dejar fuera del gravamen a un nivel de ingreso que considere valores de subsistencia familiar.

Por el contrario, resulta más difícil justificar el monto desde el cual comienza a aplicarse la tasa marginal máxima ya que, mientras en los países desarrollados la misma se establece a partir de 3 o 4 veces el PIB per cápita, en los países latinoamericanos dicha alícuota recién tiene efecto desde ingresos superiores a 7,2 veces el ingreso per cápita, con tasas significativamente más bajas que en los países desarrollados (cuadro 4).

CUADRO 4

América Latina y otras regiones: ingreso gravable y alícuotas legales del impuesto a la renta personal- alrededor de 2012- 2013

(En número de veces del PIB per cápita y en porcentajes)

	Ingreso gravable a/		Alícuota (en %)	
	Mínimo	Máximo	Mínima	Máxima
América Latina (18)	1,68	7,19	10,5	27,7
Caribe (11)	1,37	4,30	17,7	31,1
Este Asiático y Pacífico (29)	1,06	11,17	9,1	28,2
Europa Oriental y Asia Central (31)	0,94	3,67	13,7	19,2
Medio Oriente y Norte de África (15)	0,77	6,27	9,4	26,6
Asia del Sur (7)	2,27	27,44	5,6	25,7
África Sub-Sahariana (47)	2,17	12,89	10,4	35,0
Europa Occidental (20)	0,31	3,98	14,6	40,9
EEUU y Canadá (2)	0,60	5,56	12,5	32,0

Fuente: Elaboración propia sobre la base de legislación oficial, CIAT y CEPAL para los países de América Latina y sobre la base de datos de USAID Collecting Taxes 2012-2013 para las demás regiones.

a/ Corresponde a los niveles de ingreso a partir de los cuales comienzan a aplicarse las alícuotas mínima y máxima del impuesto sobre la renta personal, respectivamente, expresados como múltiplos del PIB per cápita de cada país o región (promedio simple de países).

Una vez más el panorama entre países es muy diverso, aunque en todos ellos se aprecia una tendencia a disminuir el ingreso gravable a partir del cual se aplica la alícuota mínima. Esto como resultado de reformas en el diseño de los tramos de ingresos imponibles y la eliminación de exenciones y deducciones personales que permitieron reducir el nivel de exención en un 31%, en promedio, entre 2007 y 2013 (cuadro 5)⁶.

⁶ Para más detalle acerca del diseño del impuesto, véase las fichas correspondientes a cada país presentadas en el Anexo.

Entre los países con un menor nivel de exención están Argentina⁷, Brasil, Chile, México y Uruguay, donde el ingreso mínimo para comenzar a tributar el impuesto sobre la renta se sitúa por debajo del ingreso per cápita del país⁸. Los demás países presentan un nivel de exención que se ubica en un rango entre 1 y 2,3 veces el PIB per cápita, con la excepción de Paraguay donde la aplicación del tributo es más reciente y este indicador equivale a 9,3 veces la renta per cápita de este país.

CUADRO 5
América Latina: niveles de renta para la aplicación de tasas mínimas y máximas del impuesto a la renta
(en número de veces del PIB per cápita)

	Nivel de ingreso para aplicación de tasa mínima		Nivel de ingreso para aplicación de tasa máxima	
	2007	2013	2007	2013
Argentina	0,5	0,2	4,7	1,5
Bolivia	0,1	0,1	0,1	0,1
Brasil	1,5	0,8	3,0	2,0
Chile	1,2	0,8	13,6	9,4
Colombia	2,4	2,0	10,1	7,3
Costa Rica	1,8	1,6	2,7	2,5
Ecuador	2,7	1,7	23,5	17,2
El Salvador	1,1	1,0	10,4	5,9
Guatemala	3,1	2,2	13,9	11,2
Honduras	3,2	2,3	22,9	10,4
México	0,1	0,1	4,7	3,0
Nicaragua	3,3	2,2	33,4	11,1
Panamá	1,9	1,0	6,3	4,5
Paraguay	...	9,3	...	10,3
Perú	2,5	1,5	19,3	11,3
R. Dominicana	2,3	1,6	4,9	3,3
Uruguay	...	0,6	...	10,4
Venezuela	1,6	1,1	9,2	8,2
América Latina (16)*	1,8	1,3	11,4	6,8
América Latina (18)	1,8	1,7	11,4	7,2

Fuente: Elaboración propia sobre la base de legislación oficial, CIAT y CEPAL para el año 2013 y USAID Collecting Taxes 2012-2013 para el año 2007.

*/ No incluye Paraguay ni Uruguay que no aplicaban este tributo en 2007.

De manera similar, el nivel de ingreso al cual tiene vigencia la máxima tasa marginal descendió, en promedio, un 40% en el periodo 2007-2013, aunque la situación dentro de la Región continúa siendo heterogénea. Por un lado, en un grupo de países integrado por Argentina, Brasil, Costa Rica, México, Panamá y República Dominicana, la tasa

⁷ No obstante, en Argentina la reducción del mínimo no imponible también se debe a un crecimiento del PIB en términos reales y la falta de actualización por inflación de los parámetros nominales del impuesto.

⁸ En el caso de Bolivia el nivel de aplicación del impuesto también se ubica por debajo del PIB per cápita, pero se aplica una alícuota plana.

marginal máxima tiene efecto a partir de un nivel de ingresos similar (o incluso por debajo) al valor promedio de 4 veces del PIB per cápita que registran los países desarrollados. En cambio, en otras economías latinoamericanas (Ecuador, Guatemala, Honduras, Nicaragua, Paraguay, Perú y Uruguay) la alícuota máxima sólo alcanza a los contribuyentes que ganan por encima de 10 veces el ingreso per cápita del país.

Los altos gastos tributarios en los países de la Región constituyen otro factor que reduce las bases imponibles. A través del uso de exenciones, deducciones, alícuotas reducidas, regímenes especiales y otros gastos tributarios, los países han buscado lograr diferentes objetivos como la atracción de inversión extranjera directa, el estímulo al ahorro, el desarrollo de mercados financieros, el desarrollo de regiones atrasadas, la promoción de exportaciones, la industrialización, la generación de empleo, el cuidado del medio ambiente, la transferencia de tecnología, la diversificación de la estructura económica, la formación de capital humano, etc.

Más allá de que la efectividad y la eficiencia en el logro de estos múltiples objetivos ha sido muy cuestionada y escasamente evaluada, lo cierto es que estos gastos tributarios han llevado a una erosión de las bases tributarias y a un costo en términos de recaudación.

A pesar de las diferencias metodológicas entre los distintos países para medir estas renuncias tributarias y que limita la comparación entre los mismos, en el cuadro 6 se aprecia que la magnitud de los gastos tributarios resulta significativa en todos los casos, ya que se sitúan en un rango entre 2 y 7 puntos del PIB y representan entre un 7 y un 40% de la presión tributaria según el país analizado.

CUADRO 6

América Latina (países seleccionados): gastos tributarios por tipo de impuesto. Año 2012
(En porcentajes del PIB)

Impuesto	Arg	Bra	Chi	Col	Cri	Ecu	Gua	Hon	Mex	Per	Uru
IVA	1,17	0,48	0,83	2,51	3,54	2,40	1,60	3,44	1,53	1,32	2,95
Renta	0,56	1,39	3,62	0,90	1,82	3,11	0,90	1,91	2,23	0,37	2,29
Personas Naturales	...	0,70	2,77	0,30	...	0,71	...	0,95	0,84	0,15	0,63
Personas Jurídicas	...	0,69	0,85	0,60	...	2,40	...	0,96	1,39	0,22	1,66
Seguridad Social	0,33	0,91	...	...	...	...	...	...	...	...	...
Selectivos	0,31	...	...	...	0,14	...	0,03	0,68	1,15	0,07	0,08
Comercio Exterior	0,12	0,07	...	...	0,07	...	0,10	0,10	...	0,17	...
Otros	0,03	0,37	...	...	0,06	...	...	0,86	0,08	...	1,08
Total (% del PIB)	2,5	3,2	4,5	3,4	5,6	5,5	2,6	7,0	5,0	1,9	6,4
Total (% de la recaudación)	6,8	8,9	21,4	17,4	26,8	27,2	23,1	39,9	25,5	10,7	24,4

Nota: Los datos de Ecuador y Honduras corresponden a 2011 y los de Guatemala, a 2013 según la nueva metodología de la SAT.

Fuente: GÓMEZ SABAÍNI y MORÁN (2014), excepto para Guatemala que fueron extraídos de SAT (2015).

Además, para los países con información oficial disponible, se observa que la mayor parte de los gastos tributarios se concentra en los dos tributos principales, es decir, en el impuesto sobre la renta y el IVA. En el caso particular del impuesto sobre la renta personal, el nivel de los gastos tributarios es muy variado entre países, tanto por la diferente importancia de las exenciones y demás beneficios tributarios como por

las distintas metodologías aplicadas. Así, en algunos casos se ubican por debajo de medio punto del PIB y en otros sobrepasan el 2% del PIB.

Resulta importante resaltar que la existencia de gastos tributarios implica una serie de costos o efectos negativos. Uno de los principales es la pérdida de recaudación, ya que al reducir la carga tributaria de los sectores beneficiarios genera una menor recaudación para el fisco, lo que limita el espacio fiscal, la inversión, el gasto social y la implementación de políticas públicas. Además los gastos tributarios vuelven más complejos a los sistemas impositivos, incrementan los costos de administración y cumplimiento, crean espacios de evasión y elusión y restan transparencia a la política fiscal, debido a que no están sujetos a los mismos mecanismos de control ni rendición de cuentas que tienen los gastos directos, no están incluidos en el presupuesto y generalmente, se renuevan automáticamente todos los años.⁹

A su vez, los gastos tributarios distorsionan la asignación de recursos y tienen un impacto negativo sobre la eficiencia y la equidad. Tal como señalan GÓMEZ SABAÍNI y MORÁN (2013), en términos de eficiencia, los gastos tributarios han creado problemas de competencia tributaria interjurisdiccional y otras distorsiones en las decisiones de localización y producción industrial. En cuanto a la equidad, al conceder beneficios a un grupo determinado de contribuyentes o actividades han ocasionado una pérdida de equidad horizontal, ya que pueden generarse diferentes cargas tributarias en contribuyentes con igual nivel de renta. En el caso de los impuestos progresivos, como el impuesto sobre la renta personal, los gastos tributarios llevan a una pérdida de progresividad y de equidad vertical debido a que los grupos de bajos ingresos no están afectados y por lo tanto, no se benefician de los gastos tributarios.

Adicionalmente, la aplicación de gastos tributarios presenta mayores oportunidades para la evasión y elusión. Esto, según SLEMROD (1989), se debe a cuatro razones: i) se genera una mayor incertidumbre en cuanto a la correcta interpretación de las normas legales; ii) la capacidad de fiscalización de la Administración Tributaria disminuye, ya que la complejidad de la normativa demanda auditorías más rigurosas; iii) ante la mayor dificultad para cumplir con sus obligaciones tributarias, los contribuyentes tienden a incumplir parte de ellas, ya sea por desconocimiento o para compensar los costos que el sistema impone; y iv) la aplicación de gastos tributarios aumenta la complejidad de la normativa tributaria, crea mayores oportunidades para manipular el sistema tributario y mayores espacios para la evasión y elusión (VILLELA, A. *et al.*, 2009).

4.3. LOS NIVELES DE INCUMPLIMIENTO: EVASIÓN Y MOROSIDAD EN EL IMPUESTO A LA RENTA

Por último, otro factor limitante de la capacidad de recaudación del impuesto a la renta es el bajo nivel de cumplimiento y las altas tasas de evasión. Las estimaciones de las tasas de evasión en el impuesto sobre la renta y, en especial, del que recae sobre las personas físicas son escasas en la Región. Los estudios disponibles muestran que los niveles de evasión en América Latina son altos en comparación con otras regiones del

⁹ Para más detalle sobre los gastos tributarios en América Latina véase JIMÉNEZ y PODESTÁ (2009) y AGOSTINI y JORRATT (2013).

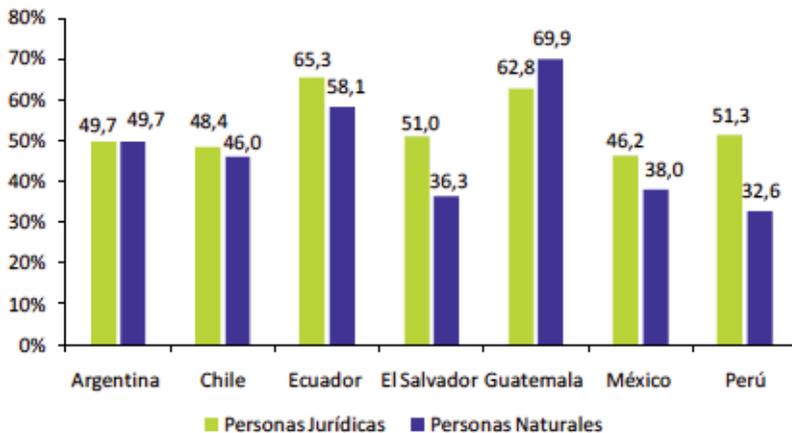
mundo y mayores en los impuestos sobre la renta que en los impuestos al valor agregado (con una tasa promedio de incumplimiento de 51% *versus* 27%, respectivamente).

En el gráfico 4 se muestran las tasas de incumplimiento del impuesto sobre la renta, tanto para personas jurídicas como físicas para siete países de la Región, a partir de una serie de estudios realizados desde la CEPAL que siguen una metodología común de brechas de recaudación efectiva y recaudación teórica. De acuerdo con estas investigaciones, los niveles de evasión correspondientes al total del impuesto sobre la renta son muy elevados y se mueven en un rango entre 40% y 65% aproximadamente, lo que representa una brecha de 4,6% del PIB para el promedio de los siete países estudiados. No obstante, existen diferencias relevantes entre las tasas de evasión de los países, con los casos extremos de Ecuador y Guatemala (cercana al 65%) y otros como México y El Salvador con valores significativamente menores (entre 40% y 45%).

Los resultados correspondientes al impuesto sobre la renta personal arrojan tasas de evasión inferiores a las del impuesto sobre la renta de las empresas (con la excepción de Guatemala), resultado que se explica por el alto contenido de retenciones en la fuente efectuadas a los ingresos de asalariados, quienes son los que aportan la mayor parte de la recaudación del gravamen, ya que gran parte de las otras fuentes de renta (dividendos, intereses, rentas de títulos públicos y ganancias de capital) se encuentran exentas del impuesto (al menos en el momento al que corresponde la medición) o tributan a una tasa menor.¹⁰

GRÁFICO 4

América Latina (países seleccionados): tasas estimadas de evasión en el impuesto a la renta
(En porcentajes)



Fuente: JIMÉNEZ, GÓMEZ SABAÍNI y PODESTÁ (2010).

¹⁰ Sin embargo, tal como remarcan GÓMEZ SABAÍNI y MORÁN (2015), dadas las numerosas y alentadoras reformas introducidas por varios países en el ISR en años más recientes, los valores estimados en las tasas de evasión pueden verse afectados en uno u otro sentido; por un lado, al ampliarse la base imponible del ISR personal (donde se destaca el caso de los sistemas duales en Uruguay, Perú y los países de Centroamérica) y, por otro lado, al difundirse los modelos de imposición presuntiva (impuestos mínimos aplicados sobre los activos de las sociedades) y los regímenes de tributación simplificada para pequeños contribuyentes, los cuales pueden distorsionar las decisiones privadas de los contribuyentes sujetos al ISR de sociedades.

Los altos niveles de incumplimiento reducen los recursos disponibles para que el Estado, a través de la política fiscal, cumpla tanto con sus funciones de estabilización y provisión de bienes y servicios públicos como con su rol redistributivo. Además la evasión y elusión fiscal atentan contra la capacidad redistributiva del impuesto a la renta, en la medida que se afecta tanto la equidad horizontal como la equidad vertical de los sistemas tributarios. En relación con la equidad horizontal, la evasión puede hacer que individuos con una misma capacidad de pago no soporten una misma carga tributaria, debido a que los evasores terminan pagando menos impuestos que aquellos contribuyentes que, con igual capacidad de pago, deciden cumplir sus obligaciones tributarias. La equidad vertical se puede ver afectada cuando las personas con mayor capacidad de pago no aporten proporcionalmente un monto mayor del tributo puesto que los individuos con rentas más altas suelen tener mayor facilidad de acceso a asesorías profesionales que muchas veces promueven estrategias de elusión o reducen los riesgos de incumplimiento.¹¹

¹¹ GÓMEZ SABAÍNI, JIMÉNEZ y PODESTÁ, 2010.

SECCIÓN SEGUNDA

SUMARIO: 1. PROGRESIVIDAD E IMPACTO REDISTRIBUTIVO DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS.—2. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES ASPECTOS NORMATIVOS DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN. 2.1. Naturaleza del tributo y principio de imposición jurisdiccional. 2.2. Rentas objeto de gravamen y principales rentas exentas. 2.3. Sujetos pasivos, tratamiento de las rentas obtenidas por un no residente y regímenes especiales. 2.4. Base imponible y deducciones. 2.5. Tasas del impuesto y tramos.—3. CONCLUSIONES.

1. PROGRESIVIDAD E IMPACTO REDISTRIBUTIVO DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS

Usualmente, para establecer la progresividad o regresividad del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas, se calculan las tasas medias que paga cada decil y el índice de Kakwani. De acuerdo con las estimaciones realizadas por HANNI, MARTNER y PODESTÁ (2015) para dieciséis países de América Latina, en general, se aprecia que a mayor nivel de ingresos (deciles superiores) mayor es la proporción de impuestos que se paga, es decir, el impuesto con base en la renta personal es progresivo (cuadro 7). Si bien la curva de progresión de tasas medias no es siempre creciente (como por ejemplo, en Colombia y Paraguay), el índice de Kakwani determina que este tributo es progresivo en todos los países estudiados, ya que su valor es positivo.

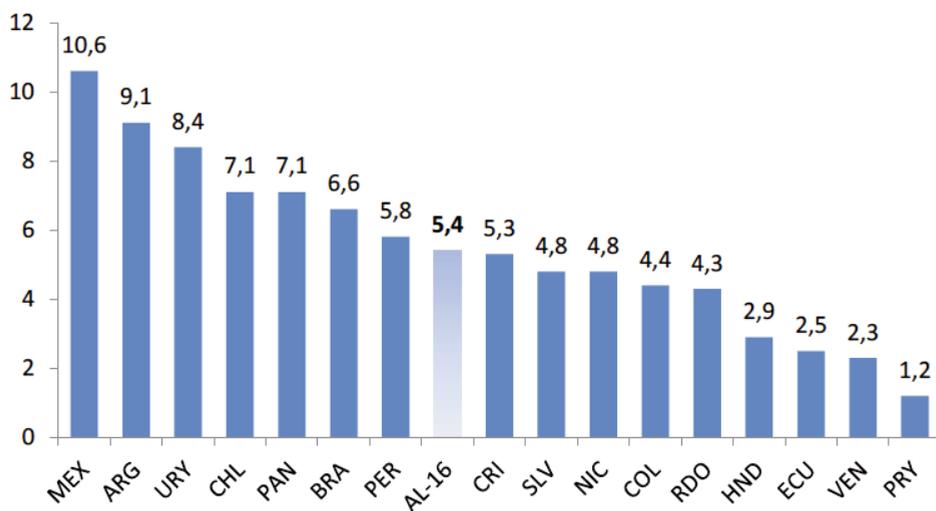
En la mayor parte de los países, el 90% o más de este impuesto es soportado por el 20% de ingresos más elevados, mientras que el grupo de hogares pertenecientes al 80% de ingresos inferiores no aporta a la recaudación del tributo o lo hace en una fracción muy pequeña.

A pesar de ello, los resultados de este estudio muestran que la tasa efectiva que pagan los individuos pertenecientes al decil de mayores ingresos apenas alcanza un valor promedio del 5,4%, habiendo países donde se paga solo entre un 1% y un 3% del ingreso bruto y otros donde aporta algo más del 10% (gráfico 5 y cuadro 7). Si bien las tasas (marginales) legales máximas del impuesto a la renta personal se sitúan entre el 25% y el 40%, las tasas medias efectivas que paga el decil superior son muy bajas como consecuencia de la evasión y la elusión, las exenciones, las deducciones y el tratamiento preferencial de las rentas de capital, que en algunos países no están gravadas y en otros tributan a una tasa más baja que las rentas del trabajo.

GRÁFICO 5

América Latina: tasas medias efectivas del impuesto a la renta personal para el décimo decil- alrededor de 2011

(En porcentaje del ingreso)



Fuente: HANNI, MARTNER y PODESTÁ (2015).

Si bien el diseño del impuesto a la renta personal es progresivo en todos los países, su impacto redistributivo es muy limitado como consecuencia de los bajos niveles de recaudación, tal como muestran las tasas efectivas del cuadro 7 y los datos de recaudación presentados anteriormente. En otras palabras, el índice de Gini se reduce en promedio un 2% por la acción de este impuesto (o en términos absolutos 1 punto porcentual del Gini), con ciertas diferencias entre los países (véase el indicador de Reynolds Smolensky en el cuadro 7). Por ejemplo, en México la distribución del ingreso (medida por el índice de Gini) mejora un 5% gracias al impacto de los impuestos que gravan la renta personal que se ve reforzado por el efecto del subsidio al empleo. Otros países que destacan por un mayor efecto redistributivo son Argentina y Uruguay con una mejora de la equidad vertical del orden del 3% y 4%, respectivamente. Estos tres países están entre los de mayor recaudación del impuesto a la renta personal con relación a su PIB (cuadro 2) y entre los de mayor tasa efectiva del decil superior (gráfico 5). En el extremo opuesto se encuentran Ecuador, Honduras, Paraguay y Venezuela con una reducción del coeficiente de Gini cercana al 1% y con niveles de recaudación por debajo del promedio regional.

CUADRO 7
América Latina (16 países): progresividad y redistribución del Impuesto a la Renta de Personas Físicas
Alrededor de 2011

País	Progresión de tasas medias (en porcentajes del ingreso bruto)										Índice de Kakwani	Concentración de la recaudación (en porcentajes)		Gini pre impuestos	Gini post IRPF	Índice Reynolds- Smolensky	
	D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7	D8	D9	D10		Total	40% inferior				20% superior
Argentina	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,4	0,9	2,5	9,1	3,9	0,42	0,00	96,10	0,484	0,467	0,017
Brasil a/	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	0,7	6,6	2,8	0,43	0,00	99,20	0,518	0,506	0,012
Chile	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,1	0,3	0,9	7,1	3,2	0,44	0,00	98,50	0,510	0,495	0,014
Colombia	0,2	0,2	0,2	0,3	0,3	0,4	0,5	0,8	4,4	2,1	2,1	0,37	1,00	93,10	0,531	0,523	0,008
Costa Rica	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,2	0,5	1,6	5,3	2,4	2,4	0,40	0,00	96,50	0,503	0,493	0,010
Ecuador	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	2,5	0,9	0,52	0,00	99,90	0,461	0,457	0,005
El Salvador	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	0,4	0,6	0,9	1,6	4,8	2,1	0,41	0,20	89,30	0,443	0,434	0,009
Honduras	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,4	2,9	1,3	0,40	0,00	99,80	0,551	0,546	0,005
México	-2,1	-1,9	-1,4	-0,9	-0,2	0,6	1,4	2,6	4,7	10,6	5,0	0,44	-3,60	94,70	0,484	0,461	0,023
Nicaragua	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	0,5	4,8	1,8	0,48	0,00	98,20	0,465	0,456	0,009
Panamá	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	0,7	7,1	3,0	0,44	0,00	99,00	0,519	0,506	0,013
Paraguay b/	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,0	0,1	0,1	1,2	0,5	0,43	0,10	96,80	0,523	0,520	0,002
Perú	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	0,4	0,8	1,5	5,8	2,5	0,41	0,10	93,70	0,482	0,472	0,010
R. Dominicana	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,6	4,3	2,0	0,39	0,00	99,50	0,551	0,543	0,008
Uruguay	0,0	0,0	0,0	0,1	0,2	0,5	0,9	1,8	3,5	8,4	3,5	0,45	0,10	89,60	0,400	0,384	0,016
Venezuela	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,1	0,1	0,3	2,3	0,7	0,54	0,10	96,20	0,384	0,380	0,004

Fuente: HANNI, MARTNER y PODESTÁ (2015).

a Solo se considera la parte del impuesto sobre la renta del trabajo, ya que en la encuesta los ingresos de capital están agregados con otros ingresos.

b Simulación de acuerdo con el impuesto actual.

c Gini del ingreso bruto.

d Gini del ingreso disponible.

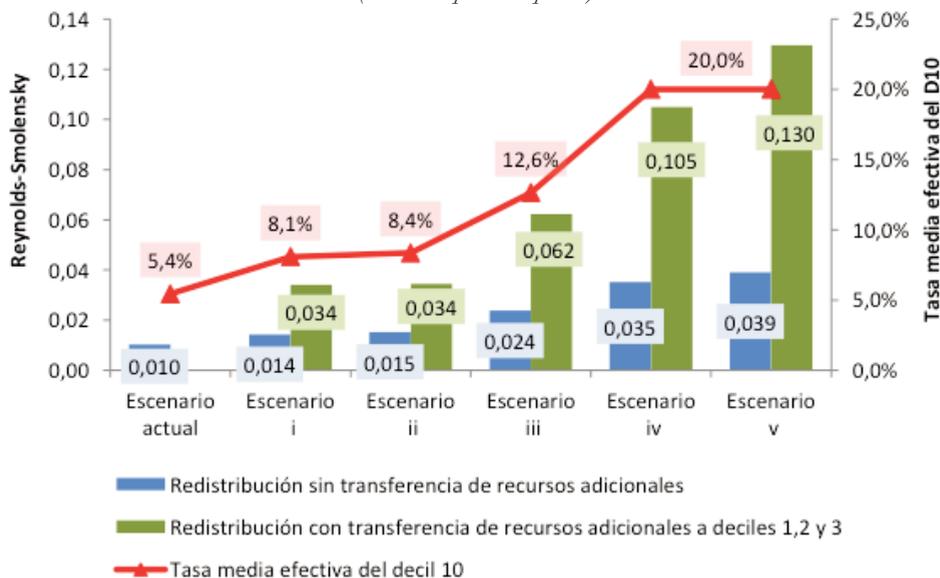
D: denota el decil con su número correspondiente.

IRPF: Impuesto a la Renta de las Personas Físicas.

GRÁFICO 6

**América Latina: tasa media efectiva del decil 10 y
reducción en el coeficiente de Gini debido al Impuesto sobre la Renta de
Personas Físicas bajo distintos escenarios**

(Promedio para 16 países)



Fuente: Elaboración propia sobre la base de HANNI, MARTNER y PODESTÁ (2015).

Nota: escenarios: i. IRPF sin gastos tributarios; ii. Impuesto familiar; iii. Impuesto estándar; iv. Tasa del 20% al decil 10 y v. Tasa del 20% al decil 10 y del 10% a los deciles 8 y 9.

Por otro lado, HANNI *et al.* (2015) aplican una serie de simulaciones a los datos provenientes de las encuestas de hogares con el fin de evaluar potenciales reformas al impuesto sobre la renta personal y concluyen que existe espacio para ampliar el poder redistributivo de este tributo en la Región. Entre los resultados obtenidos, se aprecia que la equidad vertical mejora con la eliminación de los principales gastos tributarios, como así también con un régimen de impuesto familiar (gráfico 6). La aplicación de un impuesto estándar, sobre una base imponible amplia, incrementa aún más el papel redistributivo del impuesto. En el caso hipotético que los países de la Región incrementaran hasta 20% la tasa efectiva que paga el decil superior en la escala de ingresos, el efecto redistributivo del impuesto a la renta personal aumentaría considerablemente. Si adicionalmente se redistribuye la mayor recaudación obtenida hacia los deciles inferiores, es posible triplicar el efecto redistributivo de la política fiscal.

2. ANÁLISIS DE LOS PRINCIPALES ASPECTOS NORMATIVOS DEL IMPUESTO A LA RENTA DE PERSONAS FÍSICAS EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN

En esta sección se describen los principales aspectos de la legislación del impuesto sobre la renta personal de los países latinoamericanos, a partir de la información relevada en cada una de las fichas país que se encuentran disponibles al final del presente documento.

2.1. NATURALEZA DEL TRIBUTO Y PRINCIPIO DE IMPOSICIÓN JURISDICCIONAL

La naturaleza del impuesto a la renta personal puede corresponder a un modelo de tributación global (o también conocido como sintético o integral) o a uno de naturaleza cedular. En el caso de un impuesto global, se tiene una base imponible única donde se suman todas las rentas del contribuyente aunque provengan de diferentes fuentes (como del trabajo, del capital, etc.) y a esta base se le aplica la estructura de tasas vigentes que generalmente son progresivas. En un sistema cedular se clasifican las rentas de acuerdo con la fuente que las produce y se aplica una alícuota de impuesto diferencial para cada caso particular. Un tipo especial de modelo cedular es la imposición dual, en la cual las rentas del trabajo tributan de acuerdo a una escala progresiva de tasas mientras que las rentas de capital son gravadas con tasas proporcionales.

En el cuadro 8 se constata que gran parte de los países de la Región tienen, en teoría, un sistema de renta global (Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador y México) mientras que en otros, la naturaleza del impuesto se corresponde con un modelo cedular (Guatemala, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú y Uruguay).

Por otra parte, el principio de imposición jurisdiccional puede responder a un criterio de renta nacional (o territorial) o a uno de renta mundial. Esta última grava la renta obtenida por los residentes tanto en el país como en el exterior, en tanto el enfoque de renta nacional grava la renta obtenida dentro del país por residentes y no residentes. Así en el caso del criterio de renta nacional, se estaría dejando de recaudar por las rentas de capital que los residentes generan en el exterior.

El escenario al respecto es algo diverso entre los países de la Región, ya que algunos de ellos han establecido un enfoque de renta nacional (Bolivia, Guatemala, Nicaragua, Panamá y Paraguay), mientras que otros siguen el criterio de renta mundial (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú). En estos últimos, se utiliza el concepto de renta mundial para los residentes (tributan por los ingresos obtenidos dentro y fuera del país) y se complementa con el principio de territorialidad para los no residentes (pagan el impuesto a la renta exclusivamente por sus rentas de fuente nacional). En el caso particular de Uruguay, si bien se aplica el criterio de territorialidad o renta nacional, la ley 18.718 incorporó el principio de renta mundial para las rentas de capital mobiliario originadas en depósitos, préstamos y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, provenientes de entidades no residentes.

CUADRO 8
América Latina (países seleccionados).
Naturaleza del tributo y principio de imposición jurisdiccional

País	Naturaleza del impuesto		Principio de imposición jurisdiccional	
	Impuesto Global	Impuesto Cedular	Renta nacional	Renta mundial
Argentina	x ^(a)	x ^(b)		x ^(a)
Bolivia	x		x	
Brasil	x			x
Chile	x			x
Colombia	x			x
Ecuador	x ^(c)			x ^(d)
Guatemala		x	x	
México	x			x
Nicaragua		x	x	
Panamá		x	x	
Paraguay		x	x	
Perú		x		x
Uruguay		x	x	x ^(e)

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las fichas país, presentadas al final de este documento.

Notas:

a/ Para residentes.

b/ Para no residentes y residentes respecto de ciertas rentas financieras.

c/ A pesar que la Ley establece un impuesto global, en la práctica existen algunas características de impuesto cedular, por algunos tratamientos especiales de rentas que no se consideran parte de la renta global, como es el caso de herencias, legados, donaciones, rifas y sorteos, ingresos por banano, etc.

d/ La Ley considera también como parte de la renta global a los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades ecuatorianas. Se aplica el método de exención para corregir la doble imposición internacional.

e/ En el caso de las rentas de capital mobiliario originadas en depósitos, préstamos y en general en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza, provenientes de entidades no residentes, la norma adopta el principio de renta mundial.

2.2. RENTAS OBJETO DE GRAVAMEN Y PRINCIPALES RENTAS EXENTAS

En todos los países la legislación contempla como objeto del gravamen a las rentas provenientes del trabajo y del capital mobiliario e inmobiliario (cuadro 9). Además en la mayoría de las legislaciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tam-

bién se incluyen las ganancias patrimoniales, las rentas agrícolas y las rentas empresariales, aunque en algunos países estas últimas no están consideradas porque son alcanzadas por otros impuestos, como por ejemplo, el Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas en Bolivia o el Impuesto a la Renta Agropecuaria (IMAGRO) en Paraguay que grava con una tasa plana las rentas provenientes de esta actividad, obtenidas por personas naturales y jurídicas.

CUADRO 9
América Latina (países seleccionados). Rentas objeto de gravamen

País	Trabajo	Capital mobiliario	Capital inmobiliario	Empresariales	Agrícolas	Ganancias patrimoniales	Otras
Argentina	x	x	x	x	x	x	x
Bolivia	x	x	x		x	x	x
Brasil	x	x	x	x	x	x	
Chile	x	x	x	x	x	x	
Colombia	x	x	x	x	x	x	
Ecuador	x	x	x	x	x	x	x
Guatemala	x	x	x	x	x	x	
México	x	x	x	x	x	x	x
Nicaragua	x	x	x	x	x		x
Panamá	x	x	x	x	x	x	x
Paraguay	x	x	x			x	
Perú	x	x	x	x	x	x	x
Uruguay	x	x	x			x	

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las fichas país, presentadas al final de este documento.

A pesar del gran número de tipos de rentas que estarían sujetas al gravamen, también existe una gran cantidad de rentas exentas¹². Si bien las exenciones varían de país en país, en general incluyen las remuneraciones obtenidas por diplomáticos extranjeros y funcionarios de organismos internacionales, los ingresos de instituciones de beneficencia pública, las rentas de títulos de la deuda pública, los intereses por depósitos, los rendimientos provenientes de cuentas de ahorro, entre otras. A su vez, en algunos países se excluyen de la base imponible a ciertas indemnizaciones (como aquellas por accidente de trabajo, enfermedad o cesantía), subsidios por incapacidad laboral y maternidad, jubilaciones, pensiones, aguinaldo, becas de estudio, donaciones a determinadas instituciones, exenciones en beneficio de personas discapacitadas y adultos mayores, etc.

2.3. SUJETOS PASIVOS, TRATAMIENTO DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR UN NO RESIDENTE Y REGÍMENES ESPECIALES

En la gran mayoría de los países latinoamericanos, la tributación es exclusivamente individual, es decir, no está contemplada la posibilidad de tributación conjunta. Solo

¹² Para más detalle véase las fichas correspondientes a cada país.

cuatro países permiten la acumulación de ingresos por unidades familiares: Brasil, Panamá, Perú y Uruguay (cuadro 10).

Tal como señala ROCA (2010), el diseño técnicamente correcto es el que da la opción al contribuyente a tributar en forma individual o por núcleo familiar, ya que la obligatoriedad de la tributación individual introduce inequidad horizontal pues a igualdad de ingresos en un matrimonio (o familia), resultará perjudicado (mayor pago) aquel en el que el segundo perceptor no obtenga ingresos o éstos sean muy bajos. Si bien esto se corrige admitiendo que la unidad contribuyente sea la familia y no el individuo, la obligatoriedad de la tributación conjunta introduce dos problemas: (i) existe evidencia empírica que desincentiva la participación del trabajador secundario (o segundo perceptor) en el mercado de trabajo, pues grava sus rentas a la tasa marginal (más alta) del perceptor principal; y (ii) introduce una “multa matrimonial”, debido a que el mínimo no imponible del núcleo familiar, que repara en la existencia de economías de escala en el consumo del hogar, es menor que dos veces el mínimo no imponible individual.¹³

CUADRO 10
América Latina (países seleccionados). Sujetos pasivos, tratamiento de las rentas obtenidas por un no residente y regímenes especiales

País	Sujetos pasivos impuesto		Tratamiento de rentas de no residente		Regímenes especiales	
	Tributación Individual	Unidades Familiares	Impuesto autónomo	En el IRPF general	Pequeños y medianos contribuyentes	Agricultores
Argentina	x		x		x	x
Bolivia	x			x	x	x
Brasil	x	x		x	x	x
Chilex	x		x		x	x
Colombia	x			x	x	
Ecuador	x			x	x	x
Guatemala	x			x		
México	x		x		x	x
Nicaragua	x			x		x
Panamá	x	x		x		x
Paraguay	x		x			
Perú	x	x		x	x	x
Uruguay	x	x	x			

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las fichas país, presentadas al final de este documento.

En cuanto al tratamiento de las rentas obtenidas por un no residente en la mayoría de los países analizados, la tributación es estas rentas forma parte la normativa general del Impuesto a la Renta de Personas Físicas mientras que en unos pocos países es considerado como un impuesto autónomo.

¹³ Para más detalle véase las fichas correspondientes a cada país.

Por otro lado, en la mayor parte de los países, la legislación del impuesto a la renta personal contempla regímenes especiales de tributación para pequeños y medianos contribuyentes y/o para agricultores. Para la determinación del rendimiento en los regímenes especiales, en los países de la Región se utiliza tanto el enfoque de magnitudes físicas como el volumen de ventas o ingresos, aunque este último es el que se usa con mayor frecuencia.

2.4. BASE IMPONIBLE Y DEDUCCIONES

Prácticamente en todas las legislaciones del impuesto a la renta personal, las contribuciones y aportes realizados a la seguridad social no forman parte de la base imponible. A su vez, en nueve de los trece países analizados, la normativa permite deducir un valor en concepto de mínimo vital (o mínimo exento), monto que en teoría sirve para cubrir los gastos familiares básicos (cuadro 11).

CUADRO 11
América Latina (países seleccionados).
Principales deducciones de la base imponible

País	Reducciones de la Base		
	Mínimos vitales	Aportaciones a la SS	Otras
Argentina	x	x	x
Bolivia	x	x	
Brasil	x	x	x
Chile		x	
Colombia		x	x
Ecuador	x	x	x
Guatemala	x	x	x
México	x	x	x
Nicaragua		x	x
Panamá	x	x	x
Paraguay	x	x	x
Perú	x		x
Uruguay		x	x

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las fichas país, presentadas al final de este documento.

Nota: SS (Seguridad Social).

Adicionalmente, las legislaciones vigentes en los distintos países permiten una gran variedad de otras deducciones que van desde un monto por hijo y cónyuge, gastos médicos familiares, gastos en educación de los hijos, cuotas por cobertura médica, ciertas primas de seguros, los gastos necesarios para el ejercicio de una profesión hasta los intereses por préstamos hipotecarios destinados a la adquisición o construcción de la vivienda principal, entre otras.

2.5. TASAS DEL IMPUESTO Y TRAMOS

A excepción de Bolivia (que aplica una tasa proporcional), en todos los países de América Latina el diseño del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas se basa en una escala progresiva de tasas y en la mayoría de los casos la normativa contempla un tramo tipo cero (cuadro 12).

CUADRO 12
América Latina (países seleccionados).
Tasas del impuesto y tramos

País	Tasas marginales		Tramo Tipo Cero	Número de tramos ^(a)
	Mínima	Máxima		
Argentina	9%	35%		7
Bolivia	13%	13%	x	1
Brasil	7,5%	27,5%	x	4
Chile	4%	40% ^(b)	x	7
Colombia	19%	33%	x	3
Ecuador	5%	35%	x	8
Guatemala	5%	7%		2
México	1,92%	35%		11
Nicaragua	15%	30%	x	4
Panamá	15%	25%	x	2
Paraguay	8%	10%	x	2
Perú	8%	30%	x	5
Uruguay	10%	30%	x	6

Fuente: Elaboración propia sobre la base de las ficha país, presentadas al final de este documento.

Notas:

^(a) Cantidad de tramos sin considerar el tramo con tasa cero.

^(b) La reforma tributaria chilena, aprobada en 2014, reduce del 40 al 35% la tasa marginal máxima a partir de 2017.

Las tasas mínimas y máximas que aplican los países de la Región son muy heterogéneas. Así por ejemplo, en México la tasa marginal mínima se sitúa en 1,92%, en tanto en Colombia la alícuota mínima legal alcanza 19%. En los demás países las tasas mínimas se ubican entre 4 y 15%.

En el caso de las tasas marginales máximas, Guatemala y Paraguay son los que tienen las alícuotas más bajas: 7% y 10%, respectivamente. Además, estos países están entre los de menor carga tributaria de la Región tal como se presentó en el capítulo 1. Las alícuotas marginales máximas alcanzan sus valores más altos en Argentina, Chile, Ecuador y México (con 35%).

La cantidad de tramos en los que se estructura el impuesto sobre la renta de las personas físicas también es diferente entre países. En un extremo se hallan Guatemala,

Panamá y Paraguay con solo dos tramos (sin incluir el tramo con tasa cero) mientras que en el otro extremo está México con once tramos de tarifa y Ecuador y Argentina con 8 y 7 rangos de ingresos, respectivamente.

Por último, en varios países (como por ejemplo Guatemala, Nicaragua, Panamá, Perú y Uruguay) los intereses, rentas y ganancias de capital; los dividendos o participaciones de utilidades, etc. tributan a una tasa fija que según la legislación de cada país, pueden situarse desde el 3% o 4% hasta el 10 o 12%.

3. CONCLUSIONES

A lo largo de este capítulo se han analizado las características principales del impuesto sobre la renta y su evolución durante las últimas décadas, con especial énfasis en la tributación sobre las personas naturales.

Si bien en los últimos años se han comprobado avances en materia de imposición a la renta, los países de América Latina continúan registrando una baja recaudación del impuesto sobre la renta personal tanto en comparación con lo que aportan las personas jurídicas como en relación con las economías desarrolladas. Además, la recaudación de este tributo en la Región muestra una estructura desbalanceada, ya que la mayor parte es soportada por trabajadores asalariados a los que se les retiene el impuesto en el momento del pago de su remuneración. En tanto, los trabajadores independientes tienen mayores posibilidades de evasión y elusión del impuesto y las rentas de capital se benefician de un tratamiento preferencial, ya sea porque generalmente tributan a una tasa menor o porque simplemente no se encuentran gravadas.

Diversos factores limitan el desempeño del Impuesto a la Renta de las Personas Físicas en los países latinoamericanos. Por un lado, ha tenido lugar una reducción sostenida de las tasas marginales máximas del tributo, las cuales generalmente se encuentran por debajo de las alícuotas existentes en los países desarrollados. Asimismo el gran número de exenciones, deducciones personales y gastos tributarios erosionan la base imponible del tributo y por lo tanto disminuyen la cantidad de recursos recaudados. Los elevados niveles de evasión, morosidad y elusión constituyen otro factor que ayuda a explicar el pobre desempeño del impuesto a la renta de las personas naturales en los países de América Latina.

En efecto, dado que todo lo anterior reduce los recursos disponibles y limita el espacio fiscal para la ejecución de políticas públicas, resulta crucial que los países trabajen en pos del fortalecimiento del impuesto a la renta de las personas naturales. Para ello es fundamental que se promuevan acciones para combatir la evasión y elusión fiscal y, en especial, en este tributo. Además se debe tender a una base amplia y general del impuesto, donde se consideren todas las rentas del contribuyente dentro de la base gravable, otorgándose a las rentas de capital un tratamiento similar al aplicado sobre las rentas provenientes del trabajo.

Del mismo modo deben revisarse y reducirse los tratamientos preferenciales como así también las deducciones permitidas. A su vez, pueden modificarse los tramos de

ingresos imponible de manera tal que se rebaje el nivel de ingreso a partir del cual se aplican las tasas máximas del impuesto sobre la renta personal y de esta forma se esté en concordancia con los rangos establecidos en otras regiones. En varios países se podría tender también a una reducción del mínimo exento para que sea igual o inferior a su ingreso per cápita y así ampliar la base del impuesto e incluir a contribuyentes de clase media alta.

Un manejo en este sentido tendría importantes implicancias para la ejecución de políticas públicas y el logro de un crecimiento sostenible, duradero e inclusivo, ya que se dispondrían de mayores recursos para la inversión y el gasto social, apoyando así las funciones de estabilización, provisión de bienes y servicios públicos y de redistribución del ingreso.

Bibliografía

- AGOSTINI, C., y JORRATT, M. (2013): *Política tributaria para mejorar la inversión y el crecimiento en América Latina*, Serie Macroeconomía del Desarrollo N.º 130, Santiago de Chile, CEPAL.
- CABRERA, M., y GUZMÁN, V. (2010): “El Salvador: La tributación directa, evasión y desafíos”, en JIMÉNEZ, J. P.; GÓMEZ SABAÍNI, J. C. y A. PODESTÁ (Comp.), *Evasión y Equidad en América Latina*, Serie Documentos de Proyectos N.º 309, CEPAL-GTZ, abril.
- CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2015): *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2015. Dilemas y espacios de política*, (LC/L.3961), Santiago de Chile.
- GÓMEZ SABAÍNI, J. C.; JIMÉNEZ, J. P., y PODESTÁ, A. (2010): “Tributación, evasión y equidad en América Latina y el Caribe” en JIMÉNEZ, J. P.; GÓMEZ SABAÍNI, J. C. y A. PODESTÁ (Comp.), *Evasión y Equidad en América Latina*, Serie Documentos de Proyectos N.º 309, CEPAL-GTZ, abril.
- GÓMEZ SABAÍNI, J. C.; JIMÉNEZ, J. P., y ROSSIGNOLO, D. (2012): *Imposición a la renta personal y equidad en América Latina: Nuevos desafíos*, Serie Macroeconomía del Desarrollo N.º 119, CEPAL, Santiago de Chile, abril.
- GÓMEZ SABAÍNI, J. C., y MORÁN, D. (2013): *Política tributaria en América Latina: agenda para una segunda generación de reformas*, Serie Macroeconomía del Desarrollo N.º 133, Santiago de Chile, CEPAL.
- HANNI, M.; MARTNER, R., y PODESTÁ, A. (2015): “El potencial redistributivo de la fiscalidad en América Latina”, *Revista de la CEPAL*, N.º 116 (LC/G.2643-P), Santiago de Chile, agosto.
- JIMÉNEZ, J. P.; GÓMEZ SABAÍNI, J. C., y PODESTÁ, A. (Comp.) (2010): *Evasión y Equidad en América Latina*, Serie Documentos de Proyectos N.º 309, CEPAL-GTZ, abril.
- JIMÉNEZ, J. P., y PODESTÁ, A. (2009): *Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina*, Serie Macroeconomía del Desarrollo N.º 77, Santiago de Chile, CEPAL.
- OCDE/CEPAL/CIAT (2014): *Estadísticas tributarias de América Latina*, OECD Publishing.
- ROCA, J. (2010): “Ecuador: La tributación directa, evasión y desafíos”, en JIMÉNEZ, J. P.; GÓMEZ SABAÍNI, J. C. y A. PODESTÁ (Comp.), *Evasión y Equidad en América Latina*, Serie Documentos de Proyectos N.º 309, CEPAL-GTZ, abril.
- TANZI, V. (2000): *Taxation in Latin America in the Last Decade*, Paper prepared for the conference on “Fiscal and Financial Reforms in Latin America”, Stanford University, 9 y 10 de noviembre.

- UNIÓN EUROPEA (2014): *Taxation Trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway*, Luxemburgo, Oficina de Publicaciones de la Unión Europea.
- VILLELA, L.; LEMGRUBER, A., y JORRATT, M. (2009): *Los presupuestos de gastos tributarios: conceptos y desafíos de implementación*, IDB Working Paper series 131, Washington DC.

CAPÍTULO 3

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

PALOMA PÉREZ DELFA
IGNACIO DEL RÍO ANGULO

Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

SECCIÓN PRIMERA: 1. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN AMÉRICA LATINA.—2. LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS. 2.1. La recaudación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas en relación al Producto Interior Bruto. 2.2. Comparativa de la recaudación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas frente a los impuestos indirectos en relación al PIB.

SECCIÓN SEGUNDA: 1. ANÁLISIS DESCRIPTIVO DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN. 1.1. Criterios de vinculación: Renta mundial y Renta territorial. 1.2. Sujetos pasivos. Existencia de exenciones subjetivas al impuesto. 1.3. Ajustes positivos y negativos al resultado contable para la determinación de la base imponible. 1.4. Evolución del tipo de gravamen en los diferentes sistemas tributarios de América Latina. Coincidencia del tipo de gravamen nominal y efectivo. Deducciones 1.5. Retenciones.—2. SISTEMAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.—3. EXISTENCIA DE REGÍMENES ESPECIALES EN LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO.—4. CONCLUSIONES.

Bibliografía

SECCIÓN PRIMERA

SUMARIO: 1. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN AMÉRICA LATINA.—2. LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS. 2.1. La recaudación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas en relación al Producto Interior Bruto. 2.2. Comparativa de la recaudación por Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas frente a los impuestos indirectos en relación al PIB.

1. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN AMÉRICA LATINA

En el presente capítulo se abordarán las cuestiones relativas a la imposición sobre la renta de las personas jurídicas, figura central de la imposición directa sobre actividades económicas.

Para ello, además de utilizar las bases de datos internacionales, se ha acudido a la legislación vigente así como se ha hecho uso de la información ofrecida por las distintas Administraciones Tributarias de América Latina en las guías correspondientes a cada uno de los distintos países.

Como punto de partida, es importante comenzar por conocer cuál es la naturaleza de esta figura impositiva, analizando para ello, y sin perjuicio de las particularidades que se irán abordando a lo largo del capítulo, cuáles son las características comunes que lo definen.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (en adelante, IRPJ) es un impuesto:

1. De carácter directo, entendiendo por impuesto directo aquél que grava una manifestación directa de la capacidad de pago, como la renta, por contraposición a los impuestos indirectos que gravan capacidades indirectas de pago, como son aquellas que recaen sobre el consumo.
2. De naturaleza personal, en la medida en que el impuesto solo puede ser pensado respecto a determinadas personas, en este caso, las jurídicas.

Esta afirmación, no obstante, debe ser objeto de matización, ya que hay que tener en cuenta que, si bien en el presente capítulo nos referiremos al estudio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas entendiéndolo como un impuesto autónomo, distinto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

es innegable que, frecuentemente, en los países de América Latina, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas sea sólo una parte de un impuesto de la renta global comprensivo tanto de las personas jurídicas como de las personas físicas.

En efecto, así ocurre en Perú, que dispone del Texto Único Ordenado de la Ley del Impuesto a la Renta, aprobada por Decreto Supremo n.º 179-2004, en la que aparecen regímenes diferenciados por tipo de renta, por un lado las rentas empresariales (ya se ejerzan por personas naturales o jurídicas), y por otro las restantes rentas de las personas naturales –menos las empresariales–; también es el caso de Guatemala, en cuyo Impuesto sobre la Renta, regulado en la Ley de Actualización Tributaria (Decreto n.º 10-2012), se contempla de forma conjunta el Impuesto sobre la Renta de personas físicas y jurídicas, diferenciando las categorías de renta. En otros países como Ecuador o Argentina la normativa es, asimismo, conjunta.

3. Que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas, siendo la obtención de renta por las sociedades y demás entidades jurídicas lo que constituye el hecho imponible del impuesto. Quiénes son los sujetos pasivos del impuesto en cada sistema tributario es una cuestión que será abordada a lo largo del presente capítulo.

Finalmente respecto a las características del mismo, es de interés referirnos a la competencia para regular y establecer este tributo.

Partiendo del entendimiento de que las divisiones territoriales de cada Estado son propias y diferenciadas respecto a los demás, es nota común a la hora de abordar las competencias que recaen sobre el impuesto (potestad legislativa, administración y gestión y finalmente recaudación), poder concluir que se trata un impuesto de naturaleza estatal (nacional o federal), cuya gestión y administración le corresponde al Estado. Así, el reconocimiento del impuesto como impuesto de exacción nacional es común a países como México, Ecuador o Colombia, entre otros.

CUADRO 1

	Potestad Legislativa	Administración/ Gestión	Titular del ingreso
Impuesto sobre la renta y complementarios Colombia	Congreso de la República	DIAN	Nación
Impuesto sobre la renta Panamá	Nacional	Nacional	Nacional

Fuente: Guías Colombia y Panamá, respectivamente.

Ahora bien, que la administración y gestión le corresponda al Estado no es óbice para que, en algunos casos, la recaudación pueda ser cedida a entidades territoriales

más pequeñas (municipios, regiones) constituyendo, por ende, una fuente importante de financiación de las mismas. La opción de la cesión de recaudación dependerá de cada sistema tributario.

Pongamos como ejemplo el caso de Brasil, donde la administración y gestión le corresponde al Gobierno Federal, pero la recaudación es cedida a los estados y a los municipios conforme al siguiente detalle:

CUADRO 2

Tributo	Recaudación	Transferencias a los estados	Transferencias a municipios
Impuesto sobre la Renta PJ y PF	Gobierno Federal	24,5%	24,5%

Fuente: Guía Brasil.

2. LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN LOS PAÍSES LATINOAMERICANOS

2.1. LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN RELACIÓN AL PRODUCTO INTERIOR BRUTO

El estudio del peso de una figura impositiva dentro del sistema tributario se centra, fundamentalmente, en la magnitud que supone la recaudación y su evolución a lo largo de los años, expresada, por ejemplo, en términos de Producto Interior Bruto (en adelante, PIB).

Centrando el contexto de ingresos tributarios totales ante el que nos encontramos en América Latina, según indica la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL, 2013) en el *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, reformas tributarias y renovación del pacto fiscal*, entre el año 2000 y 2011 los ingresos fiscales totales de América Latina aumentaron del 19,6% al 23,6% del PIB, mientras que la carga tributaria (sin tener en cuenta las cotizaciones a la Seguridad Social) aumentó del 12,7% al 15,7% del PIB en dicho territorio.

De los datos incluidos en las fichas elaboradas por los distintos autores, se puede conocer lo que supone *específicamente* el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas respecto al PIB en los años 2013 y 2014.

A continuación se elabora un cuadro con algunos de los datos de esta relación, ello sin ánimo de ser exhaustivo sino exclusivamente como una muestra de lo que representa el IRPJ en algunos sistemas tributarios. La totalidad de los parámetros referidos a la totalidad de los países objeto de análisis están contenidos en las Guías-país correspondientes.

CUADRO 3
Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas en porcentaje del PIB

	2013			2014		
	PIB	Recaudación realizada	% PIB	PIB	Recaudación realizada	% PIB
Argentina	543.490	9.205	1,69	623.932	9.461	1,52
Bolivia	30.381,32	1.620,69	5,33	32.770,26	1.764,94	5,39
Chile	258.838,30	13.286	5,1	240.137,30		
Colombia	380.040	24.235	6,4	377.947	19.137	5
Guatemala	53.851,10	1.460,80	2,71	58.728	1.606,60	2,74
Nicaragua	10.839,47	467,75	4,32	11.707,51	550,52	4,7
Paraguay	29.008,60	697,6	2,4	30.986,80	739,2	2,4
Perú	206.500	8.484,30	4,1	202.900	7.927,60	3,9

Fuente: Información seleccionada como muestra de algunas Guías-país. En millones USD.

2.2. COMPARATIVA DE LA RECAUDACIÓN POR IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS FRENTE A LOS IMPUESTOS INDIRECTOS EN RELACIÓN AL PIB

Además del análisis anterior, un estudio interesante nace de la comparación de la recaudación por impuestos directos e indirectos y el distinto peso de ambos en un sistema tributario concreto.

En el caso del IRPJ y en una caracterización más general del denominado Impuesto sobre la Renta, la evolución de su importancia ha sido dispar a lo largo de los años.

Señala CAROL MARTINOLI¹ que el Impuesto sobre la Renta comienza a implementarse en América Latina en los años 1920-1935 (en su versión actual en la década de los años 50), constituyendo la principal fuente de renta hasta la aparición del Impuesto sobre el Valor Agregado.

La implantación de este último es progresiva y tiene lugar, según indica DARÍO GONZÁLEZ² en la década de los años 60 (Brasil y Uruguay), continúa en la de los 70 en otros países (Argentina, Bolivia, Chile, Costa Rica, Ecuador, Honduras, Nicaragua, Panamá y Perú), y finaliza en los años 80 hasta la actualidad con su definitiva implantación en Colombia, El Salvador, Guatemala, México, Paraguay, Venezuela, etc.

Respecto a la importancia del establecimiento de este impuesto directo, el mismo autor señaló incluso en dicho estudio comparado que la relación era de tres a uno en la recaudación de los impuestos indirectos frente a los impuestos directos en algunos

¹ *Sistemas tributarios de América Latina. Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social* (2009).

² *Estudio comparado del Impuesto sobre la Renta de los Países Miembros del CLAT* (1997).

países (Argentina, Chile, El Salvador, etc.). Ello sin duda, demuestra la potencia recaudatoria de dicho tributo.

Analizando situaciones concretas de cada uno de los países nos encontramos que, en el caso de Perú, los autores de la Guía señalan que, en el Impuesto sobre la Renta, el protagonismo de la recaudación por Impuesto a la Renta por las personas jurídicas dobla la recaudación obtenida por el impuesto en el caso de las personas físicas, si bien, ambas ceden ante el Impuesto General a las Ventas, que se ha consagrado como figura central del sistema tributario peruano.

Veamos las cifras que representa la recaudación en países como Argentina, Brasil o Ecuador en porcentaje del Producto Interior Bruto para cada figura impositiva así como para el conjunto de impuestos directos e indirectos:

CUADRO 4

2013	IRPJ	IVA	Impuestos directos	Impuestos indirectos
Argentina	1,69%	6,99%	7,51%	10,80%
Brasil	2,39%	8,16%	7,8%	18,14%
Ecuador	3,5%	4,4%	4,4%	6,5%

Fuente: Datos obtenidos de las guías-país. En %PIB

En el caso de Chile, los impuestos indirectos (incluyendo comercio exterior) suponen un 10% del PIB mientras que los impuestos directos suponen un 7,7% de los cuales el impuesto a la renta de las personas jurídicas o *Impuesto de Primera Categoría* alcanza un 5% del PIB 2013.

Siendo ésta la regla general, en México o Panamá, la realidad es la contraria, remitiéndonos, para su estudio más detallado, a las correspondientes Guías-país.

SECCIÓN SEGUNDA

SUMARIO: 1. ANÁLISIS DESCRIPTIVO DE LA NORMATIVA DEL IRPJ EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN. 1.1. Criterios de vinculación: Renta mundial y Renta territorial. 1.2. Sujetos pasivos. Existencia de exenciones subjetivas al impuesto. 1.3. Ajustes positivos y negativos al resultado contable para la determinación de la base imponible. 1.4. Evolución del tipo de gravamen en los diferentes sistemas tributarios de América Latina. Coincidencia del tipo de gravamen nominal y efectivo. Deducciones. 1.5. Retenciones.—2. SISTEMAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.—3. EXISTENCIA DE REGÍMENES ESPECIALES EN LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO.—4. CONCLUSIONES.

1. ANÁLISIS DESCRIPTIVO DE LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN

1.1. CRITERIOS DE VINCULACIÓN. RENTA MUNDIAL Y RENTA TERRITORIAL

En el IRPJ uno de los elementos esenciales es determinar, a nivel territorial, qué rentas van a ser objeto de imposición.

Este problema se ha resuelto por los distintos Estados acudiendo a distintos criterios de vinculación. Con carácter general, existen dos posibilidades:

— *Tributación por Renta Mundial*: La tributación por renta mundial implica que, una sociedad tributará en su país de residencia por la totalidad de la renta que obtenga. Esta forma de tributación al impuesto se le denomina “global o sintético”. Responde a la tributación conforme al principio de residencia del receptor o destino de la renta.

Así es el caso de México, en cuyo artículo 1 apartado I de la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR), publicada en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, muestra la vinculación por renta mundial para los residentes al señalar que:

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.”

— *Tributación por Renta Territorial*: En cambio, la vinculación por renta territorial supone que se tributará en el territorio en el que se obtenga la renta. Este modo

de tributación también recibe el nombre de impuesto cedular o analítico y supone la tributación en el Estado de la fuente o en el origen de la renta.

En el caso de Bolivia, en el Título III de la Ley 843, título dedicado al Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas, el artículo 42 regula el principio de la fuente, al señalar que:

“Artículo 42. En general y sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos siguientes, son utilidades de fuente boliviana aquellas que provienen de bienes situados, colocados o utilizados económicamente en la República; de la realización en el territorio nacional de cualquier acto o actividad susceptible de producir utilidades; o de hechos ocurridos dentro del límite de la misma, sin tener en cuenta la nacionalidad, domicilio o residencia del titular o de las partes que intervengan en las operaciones, ni el lugar de celebración de los contratos.”

En el siguiente cuadro se recoge el listado de los países de América Latina que optan por el sistema de tributación por renta mundial y el listado de países que lo hacen por el sistema de tributación por renta territorial:

CUADRO 5
Criterios de vinculación

Renta Mundial	Renta Territorial
Argentina	Bolivia
Brasil	Ecuador
Chile	El Salvador*
Colombia	Guatemala
México	Panamá
Perú	Paraguay
	Nicaragua
	Uruguay

* En el caso de El Salvador hay tributación por renta mundial en el caso de la percepción de rentas de capital consistentes en intereses, premios u otras utilidades provenientes de depósitos en instituciones financieras, títulos valor colocados en el extranjero y créditos otorgados en el exterior (artículos 14-A, 16 y 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

En otros sistemas tributarios ocurre la misma circunstancia para otros supuestos de renta.

En el caso de la tributación por el sistema de renta mundial, es de destacar como muchos países combinan esta forma de tributación para los residentes mientras que los no residentes tributan por criterio de territorialidad, es decir, por la renta obtenida en esos territorios. Por tanto lo que realmente se aplica es una combinación de ambos criterios o el denominado sistema mixto.

Veamos a continuación algunos ejemplos:

En primer lugar, se transcribe el artículo 3 del Decreto Ley 824 de Chile en el que se recoge la combinación de ambos al señalar que:

“Artículo 3. Salvo disposición en contrario de la presente ley, toda persona domiciliada o residente en Chile, pagará impuestos sobre sus rentas de cualquier origen, sea que la fuente de entradas esté situada dentro del país o fuera de él, y las personas no residentes en Chile estarán sujetas a impuesto sobre sus rentas cuya fuente esté dentro del país.”

Lo mismo sucede en el caso de México en cuyo artículo 1 de la Ley del Impuesto, el apartado I anteriormente citado, se acompaña de dos apartados más para vincular por renta territorial a los no residentes. A continuación se transcribe el literal del artículo para su estudio:

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

1.2. SUJETOS PASIVOS. EXISTENCIA DE EXENCIONES SUBJETIVAS AL IMPUESTO

Se procede en el presente epígrafe al estudio del ámbito subjetivo del impuesto: la figura de los sujetos pasivos así como a la regulación o no, de exenciones subjetivas al Impuesto.

En el estudio de esta figura en los distintos sistemas tributarios de América Latina, nos encontramos con la característica particular de que, al ser normalmente un impuesto global sobre la renta, se incluya a las personas físicas —o personas naturales— entre los sujetos pasivos del impuesto, tal y como ha quedado reflejado en la transcripción del artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta mexicana en el apartado anterior o en el artículo 4 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de Ecuador, que señala que:

“Artículo 4. Son sujetos pasivos del impuesto a la renta las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, que obtengan ingresos gravados de conformidad con las disposiciones de esta Ley. Los sujetos pasivos obligados a llevar contabilidad, pagarán el impuesto a la renta en base de los resultados que arroje la misma.”

No obstante lo anterior, en el presente epígrafe nos centraremos en la parte concerniente a las personas jurídicas, también denominadas frecuentemente en América Latina, personas morales.

Cada régimen tributario incluye una enumeración de qué se entiende por personas morales o jurídicas.

El ejemplo de México es ilustrativo, al señalar en el articulado de la ley del impuesto qué entidades están incluidas dentro del concepto “persona moral” a los efectos del impuesto:

“Artículo 7. Por persona moral se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.”

Respecto a otros sistemas tributarios, en el caso de Bolivia, se enumeran qué entidades son sujetos pasivos del impuesto en el artículo 37 de la Ley N.º 843 estableciendo que son sujetos pasivos de este impuesto:

“Las Empresas públicas y privadas, sociedades anónimas, sociedades anónimas mixtas, sociedades en comandita por acciones y en comandita simples, sociedades cooperativas, sociedades de responsabilidad limitada, sociedades colectivas, sociedades de hecho o irregulares, empresas sujetas a reglamentación, sucursales, agencias o establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior y en cualquier tipo de empresas.”

Exenciones subjetivas

Esta figura determina que, siendo una entidad sujeto pasivo del impuesto, esté exenta del pago del mismo de manera total o, en su caso, parcial. Las exenciones subjetivas siempre han sido objeto de controversia y responden, con carácter general, a criterios políticos o sociales que permiten que determinados sujetos no contribuyan al pago del Impuesto. A pesar de su carácter controvertido son habituales en todos los sistemas tributarios.

Así, el artículo 32 de la Ley de Concertación Tributaria nicaragüense, que especifica como exenciones subjetivas del impuesto a la renta de actividades económicas a los siguientes sujetos:

“Se encuentran exentos del pago del IR de actividades económicas, sin perjuicio de las condiciones para sujetos exentos reguladas en el artículo 33 de la presente Ley, los sujetos siguientes:

1. Las Universidades y los Centros de Educación Técnica Superior, de conformidad con el artículo 125 de la Constitución Política de la República de Nicaragua, así como los centros de educación técnica vocacional;
2. los Poderes de Estado, ministerios, municipalidades, consejos y gobiernos regionales y autónomos, entes autónomos y descentralizados y demás organismos estatales, en cuanto a sus rentas provenientes de sus actividades de autoridad o de derecho público;
3. las iglesias, denominaciones, confesiones y fundaciones religiosas que tengan personalidad jurídica, en cuanto a sus rentas provenientes de actividades y bienes destinadas exclusivamente a fines religiosos;
4. las instituciones artísticas, científicas, educativas y culturales, sindicatos de trabajadores, partidos políticos, Cruz Roja Nicaragüense, Cuerpos de Bomberos, institucio-

nes de beneficencia y de asistencia social, comunidades indígenas, asociaciones civiles sin fines de lucro, fundaciones, federaciones y confederaciones, que tengan personalidad jurídica;

5. las sociedades cooperativas legalmente constituidas que obtengan rentas brutas anuales menores o iguales a cuarenta millones de córdobas (C\$ 40.000.000,00), y

6. las representaciones diplomáticas, siempre que exista reciprocidad, así como las misiones y organismos internacionales.”

Si bien cada sistema tributario presenta un listado concreto de sujetos pasivos, el anterior puede considerarse un listado aproximado de casos que, en mayor o menor medida, se reproducen en los demás sistemas tributarios de América Latina.

Además, tal y como se ha señalado, junto a las exenciones totales también caben las exenciones parciales, lo que determinaría que algunas de las rentas del sujeto pasivo sí tributarán por el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

Un supuesto habitual es el de las entidades sin ánimo de lucro, en donde gran parte de los regímenes contemplan la exención de las rentas relacionadas con su objeto social y la tributación de aquellas rentas que se deriven de actividades mercantiles ajenas a dicho objeto. En efecto, se trata de proteger el fin social de la entidad sin ánimo de lucro pero gravando sus actividades ajenas a tal fin para no distorsionar la competencia. Tal es el caso del régimen mexicano o del régimen nicaragüense, al especificarse, entre una de las condiciones impuestas por el artículo 33 de la Ley de Concertación Tributaria, que:

“Artículo 33.2. Cuando los sujetos exentos realicen habitualmente actividades económicas lucrativas con terceros en el mercado de bienes y servicios, la renta proveniente de tales actividades no estará exenta del pago de este impuesto.”

1.3. AJUSTES POSITIVOS Y NEGATIVOS AL RESULTADO CONTABLE PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE

Un aspecto esencial en el estudio del IRPJ es la íntima relación que la base imponible suele guardar con el resultado contable y el distinto tratamiento que se les confiere a determinados ingresos y gastos en función de que se esté empleando la óptica contable o fiscal.

Ello se hace presente por tanto en la propia mecánica liquidatoria del impuesto, ya que la base imponible o utilidad gravable del impuesto partirá normalmente del resultado contable al que se realizarán una serie de ajustes positivos y/o negativos conforme a los supuestos que cada normativa tributaria contemple.

En el caso de Nicaragua, el artículo 160 del Código Tributario (en adelante, CT) señala que:

“La determinación de la obligación tributaria por la Administración Tributaria se realizará aplicando los siguientes sistemas:

1. Sobre base cierta, con apoyo en los elementos que permitan conocer en forma directa el hecho generador del tributo, tales como libros y demás registros contables, la

documentación soporte de las operaciones efectuadas y las documentaciones e informes obtenidas a través de las demás fuentes permitidas por la ley.

2. (...)”

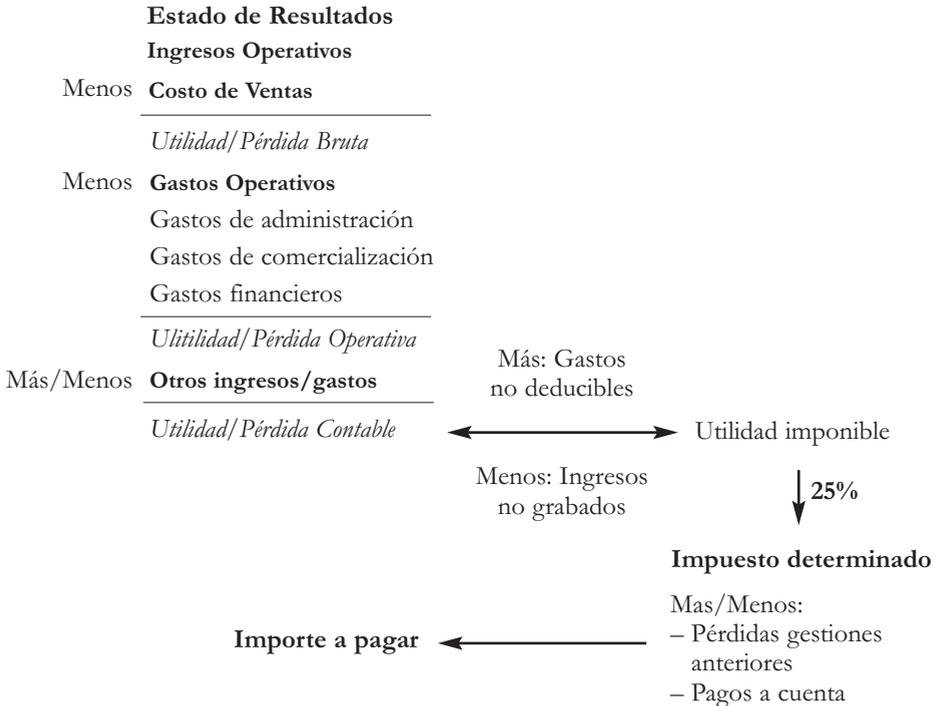
Al artículo 160 del CT remite el artículo 35 de la Ley 822, relativo a la determinación de la Base Imponible.

Tomando como ejemplo el sistema de obtención de la base imponible del impuesto en Argentina, se determina que:

- Si los contribuyentes practican balances comerciales: Al resultado neto del ejercicio comercial sumar los montos computados en la contabilidad cuya deducción no admite la ley (véase el impuesto a las ganancias), se le restará las ganancias no alcanzadas por el impuesto y para las sociedades de hecho se repartirá el resultado impositivo en función a la participación que le corresponda a cada uno.
- Cuando no llevan balances comerciales: Al total de ventas y/o ingresos se le detraerán el costo de Ventas (Existencias Iniciales + Compras – Existencias Finales), los gastos necesarios para obtener, mantener y conservar la fuente gravada y las deducciones generales y especiales admitidas por la ley de ganancias.

Igualmente, los autores de la guía-país de Bolivia ejemplifican la mecánica liquidatoria del impuesto conforme al siguiente esquema:

LIQUIDACIÓN IRPJ EN BOLIVIA



Los ajustes fiscales al resultado contable dependerán de cada sistema tributario.

Ajustes positivos.—A la hora de entender cuál es la causa por la que proceden ajustes positivos al resultado contable, hay que partir de la regla general de entender que todo gasto contable lo será también fiscal siempre y cuando sea un gasto necesario, justificado y vinculado a la actividad.

A *sensu contrario*, serán gastos no deducibles los que no cumplan los requisitos anteriores o esté excluida su deducibilidad por razones de política tributaria, constituyendo ajustes positivos a la base imponible. También se deberán adicionar aquellos gastos directamente relacionados con la generación de rentas exentas, así como cualesquiera otros ajustes que prevea el sistema tributario, sin obviar los ajustes de precios de transferencia, si bien, respecto a estos últimos, nos remitimos al capítulo dedicado expresamente a la Fiscalidad Internacional.

Veamos algunos ejemplos.

En el caso de Paraguay, el listado de gastos no deducibles incluye los intereses por concepto de capitales, préstamos pagados a personas que no son contribuyentes del impuesto, sanciones por infracciones fiscales, utilidades del ejercicio destinadas al incremento de capital y reservas, amortización del valor de llave, gastos personales o retiro de dinero del dueño, socio o accionistas, gastos directos para la obtención de rentas no gravadas o exentas, el IVA excepto cuando directa o indirectamente afecte a exportaciones.

En el caso de Nicaragua se establece la regla de la proporcionalidad en el caso de que determinados gastos estén vinculados a ingresos exentos y no exentos. Así se indica al señalarse que:

“Artículo 41.1. Si el contribuyente realiza gastos que sirven a la vez para generar rentas gravadas, que dan derecho a la deducción y rentas no gravadas o exentas o que estén sujetas a retenciones definitivas de rentas de actividades económicas que no dan ese derecho, solamente podrá deducirse de su renta gravable la proporción de sus costos y gastos totales equivalentes al porcentaje que resulte de dividir su renta gravable sobre su renta total; salvo que se pueda identificar los costos y gastos atribuibles a las rentas gravadas y no gravadas, siempre y cuando se lleven separadamente los registros contables respectivos.”

Ajustes negativos.—La normativa tributaria puede prever que, al resultado contable se le minoren determinadas rentas o gastos superiores a los que aparecen reflejados a nivel contable.

Con carácter general, los ajustes negativos vendrán constituidos, además de por las rentas exentas del impuesto (exenciones objetivas), cualesquiera otros ajustes previstos en la normativa tributaria, como pudieran ser los casos de amortizaciones aceleradas, deducciones de gastos incrementados a nivel fiscal que no se correspondan con los gastos a nivel contable.

En el caso de Uruguay se contemplan como ajustes negativos los que aparecen en el artículo 23 de la Ley 18.083 al señalar que:

“Los gastos que se mencionan a continuación, serán computables por una vez y media su monto real, de acuerdo a las condiciones que fije la reglamentación.”

Entre ellos, el listado de gastos deducibles fiscalmente por 1,5 veces el valor real de los mismos, contempla, los gastos de capacitación de personal en áreas prioritarias, los considerados por el Poder Ejecutivo para mejorar las condiciones de trabajo, los gastos para financiar proyectos de investigación y desarrollo tecnológico, los honorarios a técnicos en áreas prioritarias, gastos en certificación de normas de calidad, gastos en ensayos de laboratorios, gastos por compra de semillas etiquetadas, gastos por incorporación de material genético animal, gastos incurridos en concepto de servicios de software prestados por quienes tributen efectivamente en el IRAE y gastos para la promoción de empleo en los términos descritos en el citado artículo 23.

Finalmente y en cuanto al principio a seguir para la imputación de ingresos y gastos, en cada sistema tributario se optará por el principio del devengo o por el principio de caja.

El sistema del devengo es el contemplado en Guatemala en el artículo 52 de la Ley de Actualización Tributaria (Decreto n° 10-2012) para los obligados a llevar contabilidad, al señalarse que:

“Artículo 52. Los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa de acuerdo con el Código de Comercio y este libro, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de liquidación, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos como para los costos y gastos, excepto en los casos especiales autorizados por la Administración Tributaria. Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido, pero una vez seleccionado uno de ellos, solamente puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Administración Tributaria.

Se entiende por sistema contable de lo devengado, el sistema contable consistente en registrar los ingresos o los costos y gastos en el momento en que nacen como derechos u obligaciones y no cuando se hacen efectivos.”

1.4. EVOLUCIÓN DEL TIPO DE GRAVAMEN EN LOS DIFERENTES SISTEMAS TRIBUTARIOS DE AMÉRICA LATINA. COINCIDENCIA DEL TIPO DE GRAVAMEN NOMINAL Y EFECTIVO. DEDUCCIONES

En el estudio de los tipos de gravamen existentes en los distintos sistemas tributarios de América Latina, es de destacar en primer lugar, la preponderancia de los tipos de gravamen de carácter proporcional frente a los de carácter progresivo (que son los que varían en función de segmentos de base).

El tipo proporcional se fija en países como Uruguay en un tipo de gravamen del 25% en el Impuesto sobre la Renta de Actividades Económicas; mientras que otros países como México optan por un tipo de gravamen general más elevado del 30%, sin perjuicio de la regulación de otros tipos más reducidos para los contribuyentes que se dediquen a determinadas actividades como son las actividades agrícolas, ganaderas,

pesqueras y silvícolas que se gravan al 21%. En sentido análogo, Colombia, fija un tipo general del 25% y un tipo reducido del 20% para las entidades sin ánimo de lucro.

Tendencia a la reducción de tipos

En la actualidad, es necesario resaltar la tendencia global a la reducción de tipos en el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas.

Así se explica desde la OCDE³, al señalar que la reducción de tipos comenzó a llevarse a cabo en los años ochenta en Reino Unido y Estados Unidos. No obstante, al articularse junto a una ampliación de la base imponible del impuesto la recaudación no se resintió tanto como si solo hubiera operado la primera.

El promedio de bajada de los tipos nominales que indica la OCDE es de 7,2% entre el año 2000 y el año 2011. Dicha bajada de tipos también ha tenido lugar, por ejemplo, en España, en la que con la entrada en vigor de la Ley 27/2014 se ha producido una reducción del tipo de gravamen general del impuesto (del 30% al 25%). El objetivo de la misma es, tal y como se indica en la Exposición de Motivos de la Ley, incidir en la competitividad de la economía española y la potenciación de la internacionalización de las empresas.

Veamos cómo se ha comportado esta tendencia en los países de América Latina. Tomemos como ejemplo el caso de Guatemala, donde se ha llevado a cabo una reducción gradual de tipos del denominado “Impuesto sobre la Renta para el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas”. La bajada ha sido a razón del 3% en cada periodo, desde el 31% en 2013 hasta el 25% en 2015. Ese tipo único se combina con un tipo progresivo (del 5% al 7%) en el caso del Régimen Opcional Simplificado sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y alternativo (5% o 10%) en el caso de rentas y ganancias del capital. Según se indica en las fichas elaboradas por los expertos, es el impuesto que más ingresos genera.

Otro ejemplo lo constituye Perú, con la siguiente evolución de tipos de gravamen:

CUADRO 6
Tipos de gravamen. Perú

Periodos	Tipo
1987-1990	35%
1991-2001	30%
2002-2003	27%
2004-2014	30%
2015	28%

No obstante y pese a lo anterior, Chile constituye una de las excepciones, al incrementar los tipos del Impuesto de Primera Categoría conforme al siguiente cuadro:

³ OCDE (2013): *Lucha contra la erosión de bases y traslado de beneficios*.

CUADRO 7
Impuesto de Primera Categoría de Chile. Tipos

Años comerciales en que se aplica la tasa de Primera Categoría	Tasas de Primera Categoría
2011 hasta 2013	20%
2014	21%
2015	22,5%
2016	24%
2017 y siguientes Contribuyentes del artículo 14, letra A) LIR	25%
2017 Contribuyentes sujetos al artículo 14, letra B) LIR	25,5%
2018 y siguientes Contribuyentes sujetos al artículo 14, letra B) LIR	27%

Abordada la cuestión anterior, un tema importante que subyace es si el tipo de gravamen nominal coincide con el efectivo.

El tipo impositivo nominal del impuesto es el tipo legal, es decir, el que figura en la legislación tributaria de un país y se aplica a las rentas imposables de una sociedad para determinar cuál es la carga tributaria del contribuyente.

Sin embargo, la deuda por el impuesto depende finalmente del elenco de exenciones, bonificaciones o deducciones, por lo que el tipo nominal puede no constituir un indicador fiable de la carga tributaria efectiva que soportan los beneficios de las empresas.

Por ello, un indicador más preciso es el tipo de gravamen efectivo que mide la relación existente entre el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas finalmente pagado y los beneficios de la empresa antes de impuestos y durante un periodo de tiempo determinado.

La no coincidencia de los tipos nominal y efectivo puede responder a la existencia de deducciones en la regulación del impuesto. Normalmente, las deducciones responden a cuestiones de política tributaria, a los efectos de beneficiar las inversiones en determinadas actividades (investigación y desarrollo; productos cinematográficos, etc.), a la promoción del empleo o incluso para potenciar, a través de incentivos fiscales, la inversión o localización de empresas en determinadas zonas del territorio de un país.

Como ejemplo de deducciones, veamos el caso de Brasil, que prevé las siguientes deducciones del 4% del impuesto calculado en base a lo siguiente:

- Gastos realizados en actividades de desarrollo tecnológico por las personas jurídicas titulares del Programa de Desarrollo Tecnológico Industrial –PDTI– o del Programa de Desarrollo Tecnológico Agropecuario –PDTA– concedidos por el Ministerio de la Ciencia y Tecnología (MCT). (Decreto n.º 949 de 5 de octubre de 1993).
- Inversiones en la producción de obras audiovisuales cinematográficas brasileñas de producción independiente y en proyectos específicos en el área audiovisual, cinematográfica, distribución e infraestructura técnica, presentados por

empresa brasileña, mediante la adquisición de cuotas representativas de los derechos de comercialización, caracterizadas por Certificados de Inversiones. (Artículo 5 del Decreto 6.304 de 12 de diciembre de 2007.)

Respecto a la regulación de otros beneficios fiscales, en determinados sistemas tributarios en vez de optar por las deducciones, se regulan, por ejemplo, periodos de exención que responden a distintos motivos (localización de industrias, inicio de actividad, etc.) que no afectan per se al tipo efectivo, como es el caso del sistema panameño con las compañías establecidas en la Ciudad del Saber (Decreto Ley 6 de 1998) o el boliviano respecto a las inversiones en la Ciudad de El Alto. Así ocurre en el caso de la Ley 2.685 de 13/05/2004 que establece en el Título II un régimen de incentivos para la ciudad boliviana de El Alto señalando, en su artículo 7 que:

“Toda nueva industria que se establezca en la ciudad de El Alto quedará liberada del pago del impuesto a las utilidades por un período de 10 años computables desde el día que se empiece a producir. Serán beneficiadas también con esta liberación las ampliaciones de las industrias en actual existencia.”

En definitiva, el tipo de gravamen efectivo es el indicador que ofrece una mayor fiabilidad a la hora de comparar los tipos en los distintos sistemas tributarios; si bien tener un tipo efectivo bajo puede ser consecuencia exclusivamente de pertenecer a un sector beneficiado fiscalmente por un determinado sistema tributario o, incluso, a una cuestión tan sencilla como la aplicación de un mecanismo de amortización acelerada.

1.5. RETENCIONES

La obligación de retener y de realizar anticipos a cuenta aparece con carácter general en la regulación del IRPJ en los distintos países de América Latina.

Las retenciones se aplican sobre un elenco de rentas determinado por la ley tributaria correspondiente, (véase en el caso de Argentina a las rentas obtenidas por la venta de bienes de cambio, alquileres, intereses, honorarios, etc.), o igualmente en el caso de Ecuador, en el que se prevé un abanico de tipos de retención que va desde el 0% hasta el 35% en función del tipo de pago satisfecho.

En el caso de los anticipos, se calculan sobre las estimaciones de renta del ejercicio, basándose en lo acontecido en el ejercicio anterior. En el caso de Uruguay, el artículo 31 del Código Tributario determina que

“Para los tributos de carácter periódico o permanente que se liquiden por declaraciones juradas, la cuantía del anticipo se fijará teniendo en cuenta entre otros índices las estimaciones del contribuyente o el importe del tributo correspondiente al período precedente, salvo que el obligado pruebe que la situación se ha modificado.”

Según el artículo 91 de la Ley 18.083:

“Quedarán eximidas de dichos pagos a cuenta aquellas empresas que justifiquen, a juicio de la administración, la inexistencia de utilidades fiscales previstas al fin del ejercicio.”

Respecto a la forma de su cálculo, es variada, si bien continuando con el caso de Uruguay se calcula en el régimen general del IRAE aplicando sobre los ingresos men-

suales el coeficiente que resulte de dividir el IRAE del ejercicio anterior frente a los ingresos gravados del ejercicio anterior; en el caso de Perú la regla viene determinada en el artículo 85 a) de la Ley, determinándose en base a la mayor de las siguientes:

- a) La cuota que resulte de aplicar a los ingresos netos obtenidos en el mes el coeficiente resultante de dividir el monto del impuesto calculado correspondiente al ejercicio gravable anterior entre el total de los ingresos netos del mismo ejercicio. En el caso de los pagos a cuenta de los meses de enero y febrero se utilizará el coeficiente determinado sobre la base del impuesto calculado e ingresos netos correspondientes al ejercicio precedente al anterior. De no existir impuesto calculado en el ejercicio anterior o, en su caso, en el ejercicio precedente anterior, los contribuyentes abonarán como pago a cuenta el 1.5% de sus ingresos netos mensuales.
- b) La cuota que resulte de aplicar el uno coma cinco por ciento (1,5%) a los ingresos netos obtenidos en el mismo mes.

2. SISTEMAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

En el presente apartado se estudiará uno de los problemas que debe atajar todo sistema tributario como es evitar la doble imposición, tanto a nivel interno como a nivel internacional. Este problema acaece cuando, como consecuencia de aplicar los principios de residencia y de territorialidad o de fuente, dos Estados someten a tributación una renta obtenida en un Estado distinto al de su residencia, por una entidad residente en el otro Estado. Todo ello y sin perjuicio de evitar que esta corrección finalice con supuestos de una doble no imposición no querida por los sistemas tributarios.

En el estudio de la doble imposición, se pueden diferenciar dos situaciones, la doble imposición económica y la jurídica.

La “doble imposición económica”, supone que una misma renta sea gravada en dos contribuyentes diferentes, y es la que se da, frecuentemente, en el caso de los dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de capital de entidades.

Ejemplo: La “doble imposición económica” aparece en sistemas como el de Paraguay, al señalarse por los autores de la ficha que:

“Existe una doble tributación económica al aplicar la tasa del 5% sobre dividendos distribuidos, atendiendo a que se realiza con posterioridad a la liquidación del impuesto. Igualmente existe, cuando se grava con IRPF el 50% de los dividendos percibidos por los socios accionistas, puesto que estos ya habían abonado la tasa del 5% adicional del IRACIS.”

La “doble imposición jurídica” supone que una misma persona tribute por la misma renta en su país de residencia y en el país de la fuente.

Los mecanismos unilaterales tradicionales para corregir la doble imposición son:

- a) Método de exención, ya sea integral o con progresividad.
- b) Método de imputación integral u ordinaria.

Veamos a continuación cómo se aplica en algunos países de América Latina:

Así, en el caso de Ecuador se opta por la exención integral para corregir la doble imposición internacional al señalar en el artículo 49 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno que:

“Toda persona natural o sociedad residente en Ecuador que obtenga rentas en el exterior, que han sido sometidas a imposición en otro Estado, se excluirán de la base imponible en Ecuador y en consecuencia no estarán sometidas a imposición. En el caso de rentas provenientes de paraísos fiscales, no aplica la exención y las rentas formarán parte de la renta global del contribuyente.”

En el caso de El Salvador, se señala en la guía-país que, para eliminar la doble imposición internacional se utilizan el método de imputación del impuesto pagado en el exterior, para las rentas provenientes de depósitos y títulos valores colocados en el extranjero (artículos 27 y 14A LISR); en el caso de las rentas por créditos otorgados en el exterior se utiliza el método de exención (artículo 16 Inc. Final de la LISR).

Sin embargo, las situaciones de doble imposición se corrigen, además de a través de normativa interna (mecanismo unilateral), fundamentalmente a través de los Convenios para evitar la doble imposición (mecanismo bilateral) o incluso por acuerdos entre distintos Estados (mecanismo multilateral).

Del análisis del caso de Perú, encontramos los tres mecanismos de corrección. Así, como mecanismo unilateral el artículo 88 e) de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece un crédito por “los impuestos a la renta abonados en el exterior por las rentas de fuente extranjera gravadas por esta Ley, siempre que no excedan del importe que resulte de aplicar la tasa media del contribuyente a las rentas obtenidas en el extranjero, ni el impuesto efectivamente pagado en el exterior. (...)”.

En cuanto a mecanismos bilaterales, Perú tiene Convenios con los siguientes países (Fuente: Ministerio de Economía y Finanzas):

- Convenio con Chile, aplicable desde el primero de enero de 2004.
- Convenio con Canadá, aplicable desde el primero de enero de 2004.
- Convenio con Brasil, aplicable desde el primero de enero de 2010.
- Convenio con los Estados Unidos Mexicanos, aplicable desde 1 de enero de 2015.
- Convenio con la República de Corea, aplicable desde 1 de enero de 2015.
- Convenio con la Confederación Suiza, aplicable desde el primero de enero de 2015.
- Convenio con la República de Portugal, aplicable desde el primero de enero de 2015.

Y finalmente, cuenta con el denominado “Convenio con la Comunidad Andina”, aplicable desde el primero de enero de 2005, mecanismo multilateral para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en los Impuestos sobre la Renta y el Patrimonio entre los países de la Comunidad Andina.

Como conclusión al presente apartado, y no pudiendo obviar que la economía es cada vez más globalizada y dicha globalización marca las relaciones de los contribuyentes, es necesario que esta realidad económica se plasme en la regulación del IRPJ con determinadas cláusulas que proyecten sus efectos a nivel internacional. Entre estas medidas, además de las anteriores tendentes a evitar la doble imposición, aparecen las que persiguen evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, destacando las:

- Reglas de subcapitalización y limitación general en la deducción de intereses financieros.
- Los precios de transferencia.
- La transparencia fiscal internacional.

La inclusión de las mismas en los sistemas tributarios latinoamericanos ha sido dispar, y, si bien nos remitimos al capítulo relativo a la Fiscalidad Internacional para su estudio más pormenorizado.

3. EXISTENCIA DE RÉGIMENES ESPECIALES EN LA REGULACIÓN DEL IMPUESTO

La presencia de regímenes especiales en la regulación del impuesto es una cuestión que viene marcada por la realidad económica de cada uno de los distintos países, implicando una modulación generalmente más favorable del sistema tributario hacia sectores económicos por razones de oportunidad o por las singularidades que algunos de ellos presentan.

Las causas que las motivan pueden responder a la especificidad de los contribuyentes afectados o la naturaleza de los hechos, actos u operaciones y puede traducirse en tipos impositivos reducidos o mayores beneficios fiscales en forma de supuestos adicionales de exención de rentas o de deducciones.

La existencia de estos regímenes especiales es frecuente en casi la totalidad de los sistemas tributarios analizados, situación que, si bien responde a singularidades de los contribuyentes o hechos afectados, contribuye a dificultar la simplicidad del impuesto y, por ende, a hacer más compleja la correcta aplicación del mismo.

Del análisis de los regímenes especiales en la tributación sobre la renta de las personas jurídicas en América Latina, destaca, por su importancia económica, la existencia de un régimen especial para el sector primario, ya aparezca:

1. En la propia regulación del impuesto (régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras de México en el que operan exenciones tanto para la persona física como para la persona jurídica; impuesto a la renta único para las actividades del sector bananero en Ecuador, con un tipo del 2% del valor de facturación conforme a las reglas del artículo 27 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno).

2. O en otros cuerpos legislativos (véase en Perú, la Ley de promoción del Sector Agrario, que prevé la aplicación de una alícuota del 15% a las personas naturales o jurídicas que realicen actividades de cultivo o crianza, con excepción de la industria forestal o la Ley de Promoción de Acuicultura, que también recoge un tipo reducido del 15% a las personas naturales o jurídicas que realicen el cultivo de especies hidrobiológicas y su posterior procesamiento.)

Otro ejemplo frecuente de régimen especial es el que algunos estados reservan para las entidades sin ánimo de lucro. Así, en Colombia se aplica un régimen especial para estas entidades, que supone, con carácter general, un tipo de gravamen reducido del 20% con determinadas particularidades. Este régimen contrasta con el supuesto de la mayor parte de los países de América Latina, en los que las entidades sin ánimo de lucro están exentas del impuesto.

4. CONCLUSIONES

Del análisis del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas en los distintos sistemas tributarios de América Latina y del estudio realizado a lo largo de este capítulo puede concluirse que se trata de una figura impositiva compleja, que se adecúa, a través de regímenes especiales, a las particularidades de los distintos sectores económicos, y, que de la existencia de deducciones y exenciones se deduce la menor relevancia del mismo en la recaudación tributaria, cediendo protagonismo normalmente ante el Impuesto sobre el Valor Añadido o Agregado o, en algunos países, también ante el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Además, se trata de un impuesto que en situaciones de crisis económica, pierde potencial recaudatorio al recaer sobre los beneficios o utilidades de las empresas.

Ante lo anterior, las mejoras en el diseño de esta figura impositiva pasarían por la simplificación del impuesto, a través de la reducción o eliminación de los regímenes especiales, la minoración de las deducciones, lo que supondría acercar el tipo nominal y efectivo así como por el fortalecimiento del impuesto a nivel internacional en aras a evitar la doble imposición (igualmente la doble no imposición no querida) y otras medidas perjudiciales derivadas de la internalización de la economía como la erosión de bases y el traslado de beneficios.

Todas estas actuaciones en aras a limar las debilidades de una figura impositiva imprescindible dentro de los sistemas tributarios.

Bibliografía

- CEPAL (2013): *Panorama fiscal de América Latina y Caribe, reformas tributarias y renovación del pacto fiscal.*
- GONZÁLEZ, DARÍO (1997): *Estudio comparado del Impuesto sobre la Renta de los Países Miembros del CLAT.*

OCDE (2013): *Lucha contra la erosión de bases y traslado de beneficios*.

MARTINOLI, CAROL; GONZÁLEZ, DARÍO, y PEDRAZA, JOSÉ LUIS (2009): *Sistemas tributarios de América Latina. Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social*.

Legislación

Texto Único Ordenado de la Ley del impuesto a la Renta (Decreto Supremo 179-2004) de Perú.

Ley de Actualización Tributaria (Decreto 10-2012) de Guatemala

Ley 843 del Impuesto sobre las Utilidades de las Empresas y Ley 2.685 (Bolivia)

Ley del Impuesto sobre la Renta (Diario Oficial 11 de diciembre 2013) México

Ley de Concertación Tributaria y Ley 562- Código Tributario de Nicaragua

Decreto Ley 824-Ley del Impuesto sobre la Renta (Chile)

Ley 18.083 y Código Tributario de Uruguay

Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno de Ecuador.

CAPÍTULO 4
IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO

VÍCTOR VILLALÓN

SUMARIO

SECCIÓN PRIMERA: 1. INTRODUCCIÓN.—2. CARACTERÍSTICAS DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO EN EL IVA. 2.1. Enfoques del IVA. 2.2. Incidencia económica y jurídica. 2.3. Exenciones y liberaciones en el IVA. 2.4. Determinación de la Base. 2.5. Devengo del Impuesto 2.6. Cambio de sujeto, reversión o retención del IVA. 2.7. Derecho a crédito fiscal. 2.8. Regímenes de IVA exportador y de importaciones. 2.9. Promoción de la inversión y el ahorro a través del IVA. 2.10. Ventajas del IVA en el Presupuesto Nacional. 2.11. Brechas de cumplimiento tributario.

SECCIÓN SEGUNDA: 1. ANÁLISIS PARA ALGUNOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA. 1.1. Argentina. 1.2. Brasil. 1.3. Chile. 1.4. Colombia. 1.5. Ecuador. 1.6. Guatemala. 1.7. Nicaragua. 1.8. México. 1.9. Panamá. 1.10. Perú. 1.11. Uruguay.—2. ACCIONES DE FACILITACIÓN Y DE CONTROL. 2.1. Medidas estructurales. 2.2. Medidas preventivas. 2.3. Medidas disuasivas. 2.4. Medidas correctivas.—3. CONCLUSIONES.

Bibliografía

SECCIÓN PRIMERA

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.—2. CARACTERÍSTICAS DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO EN EL IVA. 2.1. Enfoques del IVA. 2.2. Incidencia económica y jurídica. 2.3. Exenciones y liberaciones en el IVA. 2.4 Determinación de la Base. 2.5. Devengo del Impuesto 2.6. Cambio de sujeto, reversión o retención del IVA. 2.7. Derecho a crédito fiscal. 2.8. Regímenes de IVA exportador y de importaciones. 2.9. Promoción de la inversión y el ahorro a través del IVA. 2.10. Ventajas del IVA en el Presupuesto Nacional. 2.11. Brechas de cumplimiento tributario.

1. INTRODUCCIÓN

El primer país en introducir un sistema integral de Impuesto al Valor Agregado (IVA) fue Francia en 1954¹. A la fecha, son más de 150 países los que tienen un sistema impositivo similar. Lo anterior denota que el sistema de IVA es utilizado tanto por países desarrollados, como por naciones emergentes y en desarrollo, lo que se debería y demostraría, entre otras cosas, su simplicidad y potencia recaudadora.

En todos los casos, el IVA representa una parte importante del ingreso tributario. A la fecha, dentro de los países más conocidos, solamente Estados Unidos y Australia no utilizan un sistema de valor agregado, pero sí aplican un impuesto estatal a las ventas o los servicios con tasas diferenciadas por territorio.

La potestad impositiva sobre el consumo hoy tiene un carácter permanente en el tiempo y toma forma mediante impuestos generales o específicos, considerando una aplicación monofásica, plurifásica o sobre el valor agregado, usualmente, bajo el principio de autodeterminación del tributo. En este contexto, sin duda, el IVA ha sido el impuesto más dinámico en la era moderna fiscal.

También es conocido el hecho de que los impuestos al consumo, incluido el IVA, representan una fracción de vital importancia en el ingreso tributario de los países, especialmente, de la Región latina, en que alcanzan a algo más del 50% de la recaudación total y, por consiguiente, para el desarrollo económico y social de los mismos, por lo que su consideración y gestión resultan claves para la Administración Tributaria (AT).

Se suma a ello que tales impuestos, particularmente el IVA, han ido tomando relevancia en el resto del orbe, debido al incesante aumento del comercio internacional de bienes y servicios en la economía, lo que también ha ido haciendo evidente problemas de doble imposición e, incluso, de doble no imposición.

¹ Aunque se indica que fue Alemania quien, a nivel de los Estados, introdujo un IVA después de la Primera Guerra Mundial. Antes de ello se aplicaban impuestos a los ingresos tipo cascada.

Por otra parte, en los casos del IVA, los elementos que dan lugar al hecho imponible, difieren de un territorio a otro. Por ejemplo, la simple definición y alcance monetario del concepto de valor agregado varía, según el tratamiento que se quiera dar al capital o la inversión o el método que se elija para calcular el impuesto neto a liquidar, lo que además, implica importantes retos de gestión para la AT.

Se suma a ello que, en la mayoría de los casos de sistema de imputación, el crédito se condiciona a una serie de documentos que deben estar debidamente registrados, lo que supone que, en el supuesto del IVA, se observa una primacía de la forma sobre el fondo o sustancia económica, característica que denota un enfoque netamente transaccional del impuesto y sujeto a multiplicidad de errores de cumplimiento.

Asimismo, en sus ya más de 60 años de historia, se atribuyen al IVA algunos problemas o fenómenos que son de la mayor preocupación en el Mundo. Por un lado, se señala que es muy bueno generando ingresos tributarios pero a costa de una alta regresión que afecta principalmente a las personas de bajos recursos, afirmación que no es compartida transversalmente.

Se añade tal planteamiento a que el IVA no sería eficiente a la hora de gravar la economía informal con las consiguientes desventajas económicas y la competencia desleal que de ello deriva y que el sistema se presta para sencillas formas de fraude fiscal que lesionan las imputaciones y devoluciones de IVA de los países².

Desde una perspectiva amplia de gestión y, frente a tales complejidades y críticas, se esperaría que una AT contase con un catálogo sistemático de estrategias y acciones de tratamiento que protejan la base tributaria, la cual se origina en las operaciones que resultan alcanzadas por el hecho imponible del IVA.

Más allá de los roles y responsabilidades fijados en la Ley, hoy, las comunidades y los ciudadanos exigen mayores niveles de cumplimiento y eficiencia en el uso de los recursos públicos por ellos aportados en la forma de impuestos y, sin duda, cuentan con canales de comunicación y coordinación diferentes a los disponibles en el pasado.

A la vista de esa especial importancia, en este documento se analizan y describen de manera resumida las principales características de los sistemas de IVA, enfatizando ciertos aspectos de los modelos imperantes en algunos países de Latinoamérica y sus respectivas estrategias de facilitación y de fiscalización para maximizar el cumplimiento tributario.

Para este efecto, el trabajo se divide en los siguientes apartados, a saber:

- En el primer apartado se describen aspectos generales que caracterizan al IVA. Para este efecto, se utiliza la información aportada por colaboradores de la Red de Antiguos Alumnos de la Maestría en Fiscalidad Internacional (RAAM), de cada país o jurisdicción involucrada en el estudio.
- En el segundo apartado se incluyen aspectos destacados de cada país o jurisdicción de América Latina (AL) que, a juicio del autor, representan buenas prácticas o enfoques a tener presentes.

² KEEN, Michael. *VAT Attacks*. International Monetary Fund Paper, 2013.

- En el tercer apartado y, considerando la información anterior, se mencionan los procedimientos de facilitación y control que, usualmente, se utilizan para el resguardo fiscal del IVA.

Cabe indicar que en este capítulo, por regla general, se describen los sistemas clásicos de IVA, esto es, aquellos en que se utiliza el método de imputación o crédito plurifásico acumulado contra el débito originado en la respectiva fase hasta trasladar el impuesto al consumidor final.

Excepcionalmente, también se contemplan casos de impuestos al consumo que no necesariamente siguen ese patrón, como ciertos impuestos industriales al valor agregado o que se comportan como un impuesto plurifásico o monofásico sobre la venta de bienes o prestación de servicios.

2. CARACTERÍSTICAS DEL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO EN EL IVA

En la convención sobre comercio electrónico de Ottawa del año 1998 se requirió el estudio de los impactos fiscales de estas operaciones digitales lo que, en el año 2003, a través del Comité de Asuntos Fiscales de la OECD, dio lugar a reportes como el denominado *Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-commerce*, en el que se describen los desafíos de la denominada economía digital.

Aun cuando se refieren al mundo digital, ya se destaca en esos trabajos que, uno de los principales desafíos proviene de la superposición de los sistemas nacionales de IVA, lo que ha estado dando lugar a casos de doble tributación o casos de no tributación, lo que puede afectar la generación de negocios, el crecimiento económico y distorsionar la competencia empresarial³.

Como una guía sobre la materia y tales problemas, en el reporte denominado OECD (2015) *International VAT/GST Guidelines*, se destacan y comentan aspectos fiscales sobre la imposición originada en el consumo, documento que resulta particularmente importante puesto que releva aquellos aspectos considerados clave para que un sistema fiscal refuerce el impacto positivo que el impuesto tiene en las dimensiones y factores señalados anteriormente.

En particular, en el documento se relevan los derechos de imposición entre jurisdicciones, la relación B2B (empresas que negocian con empresas) y B2C (empresas que negocian con consumidores) y aspectos de colaboración mutua, especialmente frente a casos de evasión o elusión tributaria en el IVA.

Como refuerzo de lo anterior, el Fondo Monetario Internacional (FMI) destaca las ventajas de utilizar un sistema de IVA. Incluso hace notar que, si bien cinco países habían eliminado el sistema, todos ellos lo repusieron en el más breve plazo⁴.

³ Aspectos que también son recogidos en el denominado Plan de Acción BEPS (2013) que ha estado coordinando la OECD con países del G20 e invitados.

⁴ KEEN, Michael, *op. cit.*

2.1. ENFOQUES DEL IVA

Diversos estudios señalan que el IVA en promedio representa el 25% del ingreso tributario respectivo, valores e importancia que siguen creciendo⁵, porcentaje que, según se señaló, es mayor al 50% en la mayoría de los países de Latinoamérica.

En la zona latina se observan países que utilizan una sola tasa de impuesto IVA, como el caso de Chile, y otros que poseen tasas diferenciadas para ciertos productos o servicios, como en los supuestos de Bolivia y Brasil.

La regla general observada es que se utiliza como principio de sujeción tributaria el lugar de destino o consumo de los bienes o servicios, lo que se encuentra conforme con el estándar internacional, de modo tal que la jurisdicción donde se producen esos eventos, es la que aplica el impuesto respectivo.

De ello resulta entonces que, en la generalidad de los casos, las importaciones se encuentran gravadas en el territorio donde se produce o materializan las mismas, mientras que las exportaciones quedan eximidas del tributo y con derecho a la devolución de los créditos soportados, lo que obedece a la necesidad de no exportar el impuesto y preservar la neutralidad del tributo.

Sin embargo, el sistema de créditos de los distintos territorios se ve influenciado por el tratamiento que se da al capital o inversión capitalizable o de largo plazo.

Esta diferenciación del tratamiento del capital o inversión da lugar a tres posibles enfoques de aplicación del IVA:

- IVA sobre el consumo. Sin duda, es el enfoque más utilizado y consiste en que el contribuyente tiene derecho inmediato o sobre base devengada o financiera, a un crédito por todo el IVA soportado en sus adquisiciones, incluyendo el que se soporta en las inversiones o capital.
- IVA sobre el ingreso neto. La deducción del IVA sobre inversiones o capital es permitida pero no de manera inmediata sino que la misma opera sobre la base de un método de imputación en el tiempo, de manera similar a un sistema de amortización o depreciación.
- IVA sobre el producto bruto, en el que no se tiene derecho a crédito por el IVA soportado en las adquisiciones de inversiones o capital. Este método se señala que no promueve la creación de inversión⁶ y es un claro ejemplo de doble tributación de los bienes de capital, por cuanto se gravan en su venta a la empresa y luego, nuevamente, cuando la empresa vende sus productos al consumidor final⁷.

Asimismo, el impuesto neto IVA se puede calcular, a su vez, de 3 maneras:

- Sistema de sustracción: Quizás es el más sencillo de los métodos puesto que consiste en restar a las ventas o ingresos gravados el monto de las compras

⁵ Ver <http://www.imf.org/external/np/fad/news/2012/docs/020912.pdf>

⁶ http://www.encyclopedia.com/topic/value-added_tax.aspx

⁷ US TREASURY: *The nature of Value Added Tax*, Capítulo 2.

relacionadas del mismo período. A la diferencia resultante, cuando es positiva, se le aplica la tasa del impuesto.

En este enfoque el cálculo del IVA se realiza a nivel de comparación de bases. El saldo neto está influenciado por el método que se utilice, de acuerdo a los enfoques de IVA descritos anteriormente.

- Sistema de crédito: Sin duda, el enfoque más utilizado en la Región y el más transaccional. Consiste en comparar el débito de las facturas o documentos fiscales emitidos con el IVA de las adquisiciones realizadas que constan también en facturas o documentos fiscales respectivos.

En este método el IVA se calcula a nivel de impuestos y no de bases como en el método anterior. Un aspecto técnico relevante a tener presente es que, si en la etapa final de este método se paga el IVA, cualquier incumplimiento o evasión en etapas anteriores queda implícitamente reversado, al tener el vendedor final un menor crédito que rebajar de sus débitos. Y por la misma razón, si en la etapa final no se paga el impuesto, todo el IVA soportado en las etapas anteriores se pierde en la proporción que corresponda a los créditos de las etapas anteriores que se utilicen como tal en la última etapa⁸.

- Sistema de adición: Consiste en adicionar todos aquellos conceptos que agregan valor al producto final o que pasan a la cadena siguiente del IVA, como sueldos, intereses, adquisiciones exentas o que no dan derecho a crédito y la utilidades obtenidas y, sobre la suma obtenida, aplicar la tasa de IVA.

Cabe tener presente que, en cualquiera de los tres métodos, el IVA resultante técnicamente es el mismo.

2.2. INCIDENCIA ECONÓMICA Y JURÍDICA

De manera similar a otros impuestos, es importante tener presente que, si bien el IVA está pensado por regla general para ser soportado por el consumidor final de los respectivos bienes o servicios, aspectos de elasticidad precio de la demanda, elasticidad precio de la oferta, la forma de organización de los mercados, la existencia o no de fallas del mercado, la existencia de intervenciones del mercado, etc., pueden hacer que su impacto o incidencia económica difiera de su incidencia jurídica⁹.

Así por ejemplo, siendo el IVA un impuesto de recargo o traslación, es perfectamente posible que las fuerzas del mercado hagan que la incidencia económica del mismo deba ser asumida por el propio vendedor, por ejemplo, en un mercado perfecto donde no puede influenciar el precio de bolsa de un producto, mientras que, jurídicamente, también es el vendedor el llamado a ser responsable por su declaración y entero en arcas fiscales.

⁸ Este último fenómeno implica que la Administración Tributaria debe contar con estrategias sobre el comercio minorista o de consumidores finales.

⁹ Ver *Incidencia tributaria: quien paga los impuestos*, José YAÑEZ, 2011.

En otros casos, las fuerzas del mercado atribuirán una parte o el total del impuesto al comprador quien es, entonces, quien asume parcial o totalmente la incidencia económica, no así la incidencia jurídica que seguirá en manos del vendedor en su calidad de sujeto pasivo del impuesto.

Además, en ambos casos, se debe apreciar la incidencia indirecta del impuesto, aquella que resulta de los costos de cumplimiento y de verificación y de los beneficios que se pueden otorgar a la comunidad en base a la recaudación lograda, en la forma de mayores externalidades positivas o menores de las negativas.

En resumen:

- La incidencia jurídica del IVA consiste en establecer quién es la persona a quien la Ley le fijó la responsabilidad de declarar y pagar el impuesto, o retenerlo y pagarlo.
- La incidencia económica del IVA determina quién paga la carga tributaria en la práctica, de acuerdo a comportamiento de mercado. La Ley no puede señalar quién soporta económicamente el impuesto.

En general, todos los países precisan claramente la incidencia jurídica del impuesto por la vía de establecer al denominado sujeto pasivo, quien por regla general es el vendedor, prestador de servicios o importador de los bienes.

2.3. EXENCIONES Y LIBERACIONES EN EL IVA

Teniendo presente que el IVA sigue siendo un impuesto relativamente joven, en todas las jurisdicciones analizadas se otorgan exenciones o liberaciones del IVA, las que, sin duda en su origen, fueron influenciadas por aspectos políticos, culturales, económicos y sociológicos que dieron lugar a barreras de implementación del impuesto, de modo tal que en cada proceso se debieron conceder liberaciones totales o parciales, las que posteriormente han ido variando, según los vaivenes de cada jurisdicción.

Se sostiene, por ejemplo, que la decisión de tener un IVA amplio con exoneraciones excepcionales en la Unión Europea (UE) que contrasta con los regímenes de IVA con muchas exenciones y liberaciones, propios de Latinoamérica, son buenos ejemplos de tales aspectos.

En el primer caso, se privilegia una base amplia con una armonización que sea coherente con las libertades del sistema comunitario europeo mientras que, en el segundo supuesto, se han atendido materias exclusivas nacionales, usualmente privilegiando la recaudación, incluso utilizando listas amplias de materias gravadas o exoneradas, según el caso¹⁰.

Quizás los servicios financieros, salud y educación se repiten en todas las jurisdicciones como segmentos exonerados o liberados del IVA. Sin embargo, de ellos, el que más agrega complejidades de administración y suele ser objeto de constantes críticas sociales, es el segmento de los servicios financieros.

¹⁰ GONZÁLEZ, Darío: *Estudio comparado del IVA en los países miembros del CIAT*, Ed. CIAT.

Por un lado, el sector financiero ha estado envuelto en diferentes crisis globales, como la derivada de las hipotecas *sub prime*, originada el año 2008 en Estados Unidos y, por otro, la creciente disposición de servicios desde el extranjero, que compiten con los prestadores de servicios locales que, en su mayoría, deben recargar el IVA, lo que supondría una desventaja competitiva para éstos.

Sin perjuicio del mérito que puedan tener tales concesiones de beneficios fiscales, resulta indudable que ellas agregan elementos de complejidad al sistema del IVA y, por ende, a la gestión del cumplimiento tributario que aborda la AT.

Es importante notar que el gasto tributario que representan estas liberaciones, puede ser de importante relevancia tributaria, usualmente entre un 4 a 7%, por lo que se estima que la AT debería estar atentas a sus variaciones, especialmente, a las brechas tributarias señaladas anteriormente.

Asimismo, según se indicó previamente, algunos contribuyentes pueden implementar esquemas nocivos que tengan por objetivo trasladar a conveniencia ciertas operaciones o créditos hacia o desde el régimen general de IVA, aspectos que también pueden ser conocidos a través del seguimiento de indicadores de brechas tributarias.

2.4. DETERMINACIÓN DE LA BASE

En el caso de los bienes y servicios, de manera transversal, se utiliza como criterio unitario el valor neto pactado por las partes y como criterio agregado, para establecer la obligación tributaria neta, se considera la totalidad de los débitos o créditos de un periodo, que por regla general es un mes calendario, lapso que varía en algunos casos o frente a los regímenes especiales que favorecen a los pequeños contribuyentes.

En los regímenes generales, las empresas deben llevar contabilidad ajustada a principios contables y a las reglas tributarias generales aplicables, realizar declaraciones mensuales y, en casos puntuales, anuales del impuesto, entregar información de terceros sobre una base periódica y pagar los impuestos, siguiendo los canales usuales.

Se agrega a estas obligaciones, por cierto, la llevanza de libros especiales, tales como de compras y activos inmovilizados e inventarios, lo que a su vez supone la realización de actividades rutinarias para el control de esos rubros.

En este contexto, la base imponible unitaria está dada por el precio de la operación, sea que se trate de un bien o servicio y la obligación tributaria neta o definitiva es el resultado neto de los débitos y créditos de todas las transacciones para el período fijado por Ley.

En los regímenes especiales, la regla general para determinar la base imponible sigue siendo el precio de la operación, sin embargo, en algunos casos se admiten precisiones o valores que difieren de aquel.

Asimismo, se observan contribuyentes que deben llevar un doble juego de registros, uno para cumplir con las obligaciones del régimen tributario simplificado y otro, usualmente siguiendo las reglas generales, para cumplir con el sistema comercial y bancario imperante.

Se añade además que, en la mayoría de los casos, las transacciones de este tipo no dan derecho a crédito fiscal. Al parecer estos elementos atentan contra el sistema simplificado y ello explicaría su baja utilización y mayor complejidad en las actividades de verificación que realiza la AT quien, a su vez, se restringe en promover los mismos.

2.5. DEVENGO DEL IMPUESTO

Los países incluidos en este documento utilizan criterios similares para establecer el devengo del IVA, distinguiendo entre la entrega de bienes, las prestaciones de servicios y las importaciones.

En el caso de la entrega de bienes, se observa cierta preferencia por el devengo al momento de emitirse el respectivo documento fiscal, cuando se produce la entrega del bien o el pago del mismo. En general, se atiende a lo que sucede primero.

En el caso de servicios, también se atiende a la emisión del documento, a la prestación del servicio o a su pago, aunque no siempre es claro que uno de ellos deba ocurrir primero.

En el caso de las importaciones, se acude por regla general a la tramitación documentaria de la importación, lo que resulta evidente, al no darse una entrega o transferencia de bienes ni un pago ni la emisión de una factura.

Son pocos los países que separan entre hechos gravados generales o básicos de los especiales. En aquellos que no realizan separación alguna de hechos gravados, se entendería que se utilizan ficciones administrativas para asimilar ciertas actividades especiales a servicios o bienes gravados, lo que da lugar a listas de hechos gravados o listas de exoneraciones.

2.6. CAMBIO DE SUJETO, REVERSIÓN O RETENCIÓN DEL IVA

Con diferentes denominaciones, los países utilizan este instrumento que supone trasladar la obligación de liquidar el impuesto a las arcas fiscales al comprador o agente intermediario.

El mecanismo, con ciertas diferencias, se utiliza sobre el valor de las compras o sobre el mayor valor en la reventa y supone tasas de retención o cambio totales o parciales. Usualmente, este procedimiento se aplica en los segmentos de contribuyentes de sectores primarios no formalizados o que muestran limitaciones para el resguardo de la información y cumplimiento, de acuerdo a las reglas generales, o bien, que se encuentran en segmentos de difícil control o fiscalización.

2.7. DERECHO A CRÉDITO FISCAL

En su totalidad, todos los sistemas de IVA reconocen un crédito IVA por las compras directamente relacionadas con las actividades gravadas que originan un débito.

Sin embargo, de acuerdo a los enfoques de IVA descritos en el apartado 2.1. anterior, se observan países que no reconocen derecho a crédito en las adquisiciones no corrientes o de inversión, en cuyo caso, el crédito IVA se limita a las compras de mate-

rias primas, insumos y productos para la reventa. Por consiguiente, en tales supuestos, el IVA de la inversión pasa a ser un costo para el contribuyente.

2.8. REGÍMENES DE IVA EXPORTADOR Y DE IMPORTACIONES

Siguiendo el principio de imposición en el territorio de destino o consumo, la regla general observada es que las importaciones se gravan en el lugar donde se materializa legalmente la importación, mientras que las exportaciones se consideran exentas con derecho a la devolución de los créditos fiscales soportados.

Estas características le dan al IVA atributos de neutralidad en el comercio exterior.

En estas situaciones, la base imponible sigue siendo el valor de la operación aunque, en el caso de las importaciones, se observa flexibilidad para que el mismo importador señale a la autoridad respectiva el valor respectivo, lo que suele ocurrir en el supuesto de activos funcionales de partes y piezas o que incluyen intangibles relevantes.

La generalidad de los países cuenta con un sistema de imputación y de devolución en subsidio de créditos de IVA relacionados a la actividad exportadora. Los plazos de la devolución difieren sustancialmente de un territorio a otro, siendo quizás los 5 días hábiles del caso de Chile el más llamativo por su corta duración e impacto en los flujos financieros de las empresas.

2.9. PROMOCIÓN DE LA INVERSIÓN Y EL AHORRO A TRAVÉS DEL IVA

Se observa que en la minoría de los casos, se establecen de manera explícita beneficios de IVA por concepto de compra de activos productivos. Más aún, según lo expuesto en los activos de capital o inversión, hay casos en que no se tiene derecho al crédito salvo como su consideración como gasto o costo del bien.

Sin perjuicio de lo anterior se reconoce que el IVA, de manera estructural, actúa como un instrumento que fomenta el ahorro, lo que sucede cuando las personas destinan una mayor parte de sus ingresos al ahorro y no al consumo.

2.10. VENTAJAS DEL IVA EN EL PRESUPUESTO NACIONAL

Además de su simplicidad y potencia recaudadora, se destaca que el IVA presenta una estructura de flujo periódico más predecible y, por ende, gestionable en el tiempo comparada, por ejemplo, con el Impuesto a la Renta, cuya estructura de flujos suele variar fuertemente según el momento económico del país o región.

También resulta necesario hacer notar que el control del IVA permite controlar globalmente o estimar los ingresos gravables en el Impuesto a la Renta¹¹, lo que también tiene impactos positivos en las disponibilidades presupuestarias.

¹¹ En Chile, por ejemplo, se utilizan algoritmos automatizados que comparan los ingresos según los formularios de IVA con los ingresos declarados para fines del Impuesto a la Renta. Las diferencias detectadas también son comunicadas de manera automatizada a los contribuyentes quienes deben resolverlas desde sus computadores o asistir a una oficina fiscal cuando se trata de diferencias complejas o relevantes.

2.11. BRECHAS DE CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

Por otra parte, a las complejidades que resultan de todos los aspectos anteriores, se evidencia que ciertos contribuyentes incurren en conductas destinadas a obtener ventajas tributarias indebidas en el IVA, mientras que otros incurren en errores e incumplimientos fundados en sus procedimientos o conocimientos más que en la intención de evadir el impuesto.

Así, a modo de ejemplo, por el lado de las conductas nocivas, se observan casos de abuso de regímenes especiales, incluyendo el fenómeno de la atomización y el sobreprecio, de utilización de créditos documentados en operaciones inexistentes o de transferencias de crédito entre contribuyentes que los poseen en exceso y aquellos que necesitan de tales excesos.

Este tipo de conductas no deberían quedar sin tratamiento por parte de la AT, so pena de aceptar una lesión al principio de equidad y proporcionalidad del sistema. Tales conductas, asimismo, suelen representar ventanas en el Impuesto a la Renta para la generación de fondos que quedan afuera del sistema tributario y formal.

Por el lado de los errores y la falta de conocimiento, se anotan casos de documentos duplicados o extemporáneos, errores de cómputo en los sistemas, entendimiento equivocado de una exención o forma de cálculo, errores operativos en el caso de operaciones masivas, fallas de control interno y estafas de diferente alcance al propio contribuyente.

Si bien no se puede descartar que estos ejemplos se consideren en el grupo de las conductas nocivas, es usual que la AT asista en el cumplimiento tributario, mediante diferentes canales y aplicaciones que permitan mitigar estas modalidades de incumplimientos.

Todos estos elementos deberían formar parte de un mapa de brechas tributarias y riesgos fiscales, que deben ser considerados en el diseño de un catálogo de estrategias y tratamientos de IVA por parte de la respectiva AT.

SECCIÓN SEGUNDA

SUMARIO: 1. ANÁLISIS PARA ALGUNOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA. 1.1. Argentina. 1.2. Brasil. 1.3. Chile. 1.4. Colombia. 1.5. Ecuador. 1.6. Guatemala. 1.7. Nicaragua. 1.8. México. 1.9. Panamá. 1.10. Perú. 1.11. Uruguay.—2. ACCIONES DE FACILITACIÓN Y DE CONTROL. 2.1. Medidas estructurales. 2.2. Medidas preventivas. 2.3. Medidas disuasivas. 2.4. Medidas correctivas.—3. CONCLUSIONES.

1. ANÁLISIS PARA ALGUNOS PAÍSES DE AMÉRICA LATINA

A mediados de los años sesenta del pasado siglo, Brasil fue uno de los primeros países de la Región en implementar un sistema de IVA, siguiéndole Uruguay en 1971. Diversos autores sostienen que, desde esas fechas, la característica más destacada del IVA en Latinoamérica es el impulso que tuvo en todas las estructuras tributarias de la Región, con el propósito fundamental de generar ingresos tributarios, debido a su habilidad para evitar las distorsiones que se atribuyen a los impuestos en cascada¹².

1.1. ARGENTINA

Utiliza un enfoque de valor agregado de tipo federal, aplicable a la transferencia de bienes, servicios y a las importaciones, siendo la tasa impositiva general de 21% que puede llegar al 27% en el caso de prestación de servicios públicos como gas, telefonía, energía eléctrica, agua de medidor y una tasa rebajada de 10,5% para la transferencia de animales vivos, carnes, frutas, legumbres y granos, trabajos realizados sobre inmuebles nuevos destinados a vivienda, servicios de taxis y transporte, servicio de asistencia médica, intereses y comisiones realizados por entidades financieras reconocidas oficialmente.

Se observa una cantidad importante de exenciones: sanitarias, sociales, educativas y técnicas, entre otras. En particular, a la fecha, destacan liberaciones en el supuesto de libros, folletos, impresos, diarios, revistas, periódicos, títulos de acciones, sellos y pólizas de cotización o de capitalización, oro amonedado o en barras y monedas metálicas, agua, pan, leche, para consumidor final o sujeto exento, aeronaves para transporte o defensa y seguridad, embarcaciones y artefactos navales, servicios funerarios y anexos, servicios de taxímetros, transporte internacional de pasajeros y cargas, intereses pasivos de regímenes de ahorro y préstamo, servicios personales domésticos, prestaciones de director, síndico y consejo de vigilancia de sociedades anónimas y cargos equivalentes, ciertas locaciones de inmuebles y las exportaciones.

¹² GONZÁLEZ, Darío: *Estudio comparado del IVA...*, *op. cit.*

Un aspecto que se considera relevante del sistema de IVA argentino, se refiere al alcance de la base imponible. Si bien la regla general está dada por el precio neto de la venta, locación o prestación de servicios, consignado en la factura de venta o documento equivalente, neto de descuentos y similares; se integran al precio el valor de los servicios prestados juntamente con la operación gravada, los intereses, actualizaciones, comisiones, los tributos a la importación, etc., partidas adicionales que, no necesariamente, se observan en los demás países de la Región como elementos integrantes de la base imponible del IVA.

Otro aspecto de interés a mencionar es la existencia de un Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes, conocido como Monotributo¹³, que consiste en concentrar en un único tributo el ingreso de un importe fijo, el cual está formado por un componente previsional (Seguridad Social) y otro impositivo, lo que, sin duda, representa una potente herramienta de simplificación con los consiguientes beneficios en los costos de cumplimiento y en los de verificación.

Por último, se destaca el régimen de devolución del IVA exportador. La normativa vigente permite distinguir dos tipos de saldos:

- Técnico: excedente de crédito fiscal sobre débito fiscal. Puede ser utilizado para futuros débitos en el mismo impuesto, sin fecha tope de compensación.
- Libre disponibilidad: originado en ingresos directos por retenciones, percepciones o pagos a cuenta. Se puede utilizar para cancelar otros impuestos nacionales, transferirse a terceros o solicitar su devolución.

En el caso de los exportadores, el saldo a favor técnico puede computarse contra el impuesto adeudado por operaciones en el mercado interno o solicitarse su devolución, transferencia o pago de otros impuestos.

1.2. BRASIL

Teniendo presente que Brasil fue el pionero en la implementación de un sistema de valor agregado ya en los años sesenta, en Brasil se aplican diferentes tributos sobre el volumen de ventas, por lo que no existe un solo cuerpo normativo para establecer el impuesto al consumo como ocurre en la mayoría de los países latinoamericanos.

Dentro de esos cuerpos normativos, nos encontramos con los siguientes:

- Impuesto a la Circulación de Mercancías y Prestación de Servicios de Transporte Interestatal e Intermunicipal y de Comunicación, aunque las operaciones y las prestaciones se inicien en el exterior, conocido por su siglas ICMS. Ámbito territorial estatal.
- Impuesto sobre los Servicios de cualquier naturaleza (ISS) que sujeta los servicios no incluidos bajo la competencia estatal. Es un gravamen de ámbito territorial municipal.

¹³ Véase www.afip.gob.ar/monotributo/

- Impuesto sobre los Productos Industrializados (IPI). Es un tributo de ámbito territorial federal.
- Contribución para la Financiación de la Seguridad Social (COFINS) y Contribución para los Programas de Integración Social y de Formación del Patrimonio del Servidor Público (PIS/PASEP), cuyo ámbito de aplicación territorial es federal.

Sin duda los dos primeros impuestos se pueden asimilar al IVA, esto es, el Impuesto a la Circulación de Mercancías y el Impuesto sobre los Servicios de cualquier naturaleza.

Considerando esos dos impuestos, para el caso del impuesto a los bienes, a diferencia de la mayoría de los países del conglomerado latino, en Brasil se utiliza un mecanismo plurifásico de impuestos al consumo lo que, en parte, se debe a que la potestad legislativa se encuentra radicada en cada uno de los Estados que conforman el sistema federado.

En el caso del Impuesto a los Servicios, se utiliza un enfoque monofásico con una tasa que puede ser de 2 o 5% y de beneficio regional.

Es importante destacar el desafío de coordinación entre los diferentes Estados que impone el sistema. Así, por ejemplo, en el caso de exportadores de bienes, si el monto de los créditos supera el de los débitos, la diferencia se puede utilizar en el período siguiente. Sin embargo, en los casos de establecimientos que realicen operaciones y prestaciones que destinen al exterior mercancías o servicios, estos saldos pueden ser, en la proporción que estas salidas representen del total de las salidas realizadas por el establecimiento, transferidos por el sujeto pasivo a cualquier establecimiento suyo en el Estado o, habiendo saldo remanente, transferidos a otros contribuyentes del mismo Estado, mediante la emisión por la autoridad competente de documento que reconozca el crédito.

Otro aspecto a destacar se refiere al cambio de sujeto o reversión del IVA. En Brasil se conoce como “sustitución tributaria” y se regula mediante convenios y protocolos celebrados entre los Secretarios de Hacienda de los Estados. Destaca que los sujetos pasivos de la operación deben hacer, de antemano, la retención y pago del tributo antes de que el devengo se produzca, para lo cual se toma de base el precio sugerido por el fabricante o importador, o el precio fijado por la autoridad, o una media ponderada de los precios finales del mercado o un índice de valor agregado establecido por la autoridad.

1.3. CHILE

Como en la mayoría de los países, en Chile funciona un sistema de IVA que sigue los principios de gravamen en destino y de auto determinación del impuesto con sistema de imputación, aplicable por regla general a cualquier transferencia onerosa de bienes muebles, servicios e importaciones.

El sistema también considera reglas especiales para ciertas operaciones que se asimilar a los hechos gravados básicos, por ejemplo, la enajenación de inmuebles con

valor agregado, el arrendamiento de cosas, el uso de intangibles, los consumos del propietario de la empresa. La tasa única del IVA es actualmente de 19%.

Pueden destacarse los siguientes aspectos:

En el caso de obras de uso público, como carreteras y puentes, construidas por entidades privadas y cuyo precio se paga con la concesión temporal de la explotación de dicha obra, la base imponible del IVA es el ingreso mensual total de explotación de la concesión, deducida una proporción por el pago de la construcción de la obra respectiva. Este enfoque constituye un incentivo a la construcción de grandes obras que mitiga el impacto del IVA en el financiamiento de proyectos.

También en el ámbito de la promoción de la inversión, se puede solicitar la devolución del remanente de crédito fiscal soportado en la adquisición o construcción de activos de inversión, en la medida que dicho remanente se mantenga por lo menos por seis meses consecutivos contados desde la adquisición o construcción del bien respectivo. Ello resulta conveniente para las grandes obras o de largo desarrollo en que la generación de ingresos toma más de un año corriente y en que los débitos son insuficientes para compensar los créditos en largos periodos. La AT tiene un plazo de 60 días para autorizar la devolución o denegarla. Si se materializa la devolución, el beneficio debe ser devuelto al Fisco mediante los débitos mensuales a generar en el futuro, utilizando para ello una fórmula especial establecida por Ley.

En el IVA exportador, que se caracteriza por una imputación de los créditos fiscales originados al realizar compras de activos realizables, activos fijos o gastos generales en contra de débitos fiscales producidos en sus operaciones afectas, o solicitar su devolución cuando los débitos son insuficientes, destaca que la devolución debe cursarse en el plazo de cinco días hábiles contados desde la petición, plazo que se respeta en más del 95% de los casos con tramitación electrónica de todas las fases de la petición y pago de la devolución.

Por último, también en el ámbito de los exportadores, destaca el régimen de devoluciones anticipadas. Se puede solicitar la devolución del IVA generado por proyectos destinados a la exportación, en forma anticipada a la realización de las exportaciones, solicitándolo al Ministerio de Economía, para que dicho proyecto sea aprobado. También es un beneficio concebido para proyectos de desarrollo y construcción de largo desarrollo. El interesado debe caucionar el monto de la devolución de IVA que obtenga.

1.4. COLOMBIA

Se aplica un modelo de IVA basado en el principio de gravamen en destino o consumo, por lo que las exportaciones se sujetan a una tasa cero con derecho a devolución del IVA soportado y las importaciones se gravan de acuerdo a las reglas generales. La tasa general del sistema es de 16% y hay diferentes tasas superiores e inferiores. Las tasas más altas pueden ser de 20, 25 y 35%, mientras que las reducidas pueden ser de 10, 11 y hasta 1,6%.

En el ámbito de las exenciones generales y especiales, se encuentra la venta de carne fresca o refrigerada (bovina, porcina, ovina, caprina, conejo, liebre, pescado), despojos, leche, queso fresco, huevos, pollitos de un día de nacidos, leche maternizada, cuadernos, biocombustible, libros, revistas de carácter científico y cultural, los bienes que se exportan, las donaciones a entidades de salud, investigación y educación, la importación de bienes que se efectúen en virtud de convenio internacional, alcohol carburante, materias primas o servicios prestados en zonas francas.

Dentro de los servicios excluidos del IVA figuran los siguientes: servicios médicos, odontológicos, hospitalarios, clínicos y de laboratorio para salud humana, transporte público, intereses y rendimientos financieros, servicios públicos de energía, acueducto, alcantarillado, aseo público, recolección de basuras y gas domiciliario, arrendamiento de inmuebles para vivienda, educación preescolar, primaria, media, intermedia, superior, formal, no formal, servicio de corretaje, plan obligatorio de salud, comercialización de animales vivos, fomento deportivo, boletas de entrada a eventos culturales, riego, actividades agropecuarias y pesqueras, programas de sanidad animal, servicios funerarios, transporte aéreo nacional donde no hay transporte terrestre organizado, etc.

Como aspecto destacado y, en línea con las recomendaciones globales especialmente en materia de economía digital, en Colombia destaca un régimen de cambio de sujeto, reversión o retención del IVA, para el caso de las compras realizadas con dinero plástico, supuesto en el cual las entidades retenedoras del IVA son las entidades emisoras de tarjetas de crédito y débito.

Si bien la medida habría generado problemas para los comerciantes con su flujo de caja, se estima que, cuando el instrumento opere normalmente, ha de impactar sustancialmente los niveles de recaudación del impuesto.

Sin embargo, también destaca que la deducción del impuesto a las ventas por adquisición o importación de activos fijos no otorga derecho a descuento ya que la disposición que lo permitía, fue derogada expresamente en el año 2000. En estos casos se conserva la deducción en el Impuesto a la Renta por el IVA pagado por el importador de maquinaria de industrias básicas en el periodo en que se haya efectuado el pago y en los períodos siguientes.

1.5. ECUADOR

Como en la mayoría de los países de la Región, en el Ecuador se utiliza un sistema de crédito o imputación bajo el principio de imposición en destino lo que, naturalmente, implica gravar las importaciones y aplicar la tasa cero a las exportaciones con el consiguiente beneficio de la devolución de los créditos soportados. El tipo impositivo general es del 12% sin tasas reducidas aunque con variadas exenciones. Dentro de éstas, destacan las que aplican a casos especiales de bienes y servicios que adquieran las entidades del sector público.

En materias de cambio de sujeto, reversión o retención del IVA, también destaca que las entidades y organismos del sector público, junto a las sociedades y las personas

naturales obligadas a llevar contabilidad, los contribuyentes calificados como especiales por la AT, los exportadores habituales, deben retener porcentajes de IVA que pueden variar entre el 0%, 10%, 20%, 30%, 70% y 100%, dependiendo del objeto de la transferencia: bien, servicio; si obedece a un contrato de construcción; o, de quiénes son el vendedor y el comprador intervinientes en la transacción.

Asimismo, cuando por cualquier circunstancia evidente, se presuma que el crédito tributario resultante no podrá ser compensado con el IVA causado dentro de los seis meses inmediatos siguientes, el sujeto pasivo podrá solicitar la devolución o la compensación del crédito tributario originado por retenciones que le hayan sido practicadas.

La devolución o compensación de los saldos del IVA a favor del contribuyente no constituye pagos indebidos y, consiguientemente, no causará intereses.

Por último, también destaca para los pequeños contribuyentes que sean personas naturales, el denominado “Régimen impositivo simplificado” que comprende las declaraciones de los Impuestos a la Renta y al Valor Agregado, para los contribuyentes que se encuentren en las condiciones específicas reguladoras de tal régimen y opten por éste voluntariamente.

En materia de devoluciones, cabe destacar que el IVA pagado por los discapacitados y el pagado por ciudadanos de la tercera edad (65 años en adelante).

1.6. GUATEMALA

También se utiliza en el país un sistema clásico de IVA de nivel federal con imputación que alcanza a las entregas de bienes, las prestaciones de servicios y a las importaciones. La tasa general es del 12% con una tasa reducida de 5% para el régimen de pequeños contribuyentes.

Destaca que el sujeto pasivo es el beneficiario del servicio, si el que efectúa la prestación, no está domiciliado en Guatemala.

En el país destaca el reconocimiento de hechos gravados especiales, por ejemplo, arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados para su uso o consumo personal o la auto prestación de servicios, en el momento del retiro del bien o de la prestación del servicio, la destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos o de fuerza mayor, al momento de descubrir el faltante, la primera venta o permuta de bienes inmuebles, la donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.

También destaca la existencia del Régimen de los Pequeños Contribuyentes, que se aplica para las personas individuales o jurídicas, cuyos ingresos anuales no superan cerca de 20 mil dólares de Estados Unidos, el cual incluye, asimismo, el Impuesto a la Renta y no integra, por el contrario, las prestaciones a la Seguridad Social.

Las características de este régimen son las siguientes:

- El contribuyente inscrito en este régimen, está obligado a pagar el 5% sobre los ingresos brutos totales por ventas o prestación de servicios, en cada mes calendario.
- El valor que soporta la factura de pequeño contribuyente, no genera derecho a crédito fiscal para compensación o devolución para el comprador de los bienes o al adquirente de los servicios, sino que constituye un costo para efectos del Impuesto Sobre la Renta.
- Las personas individuales o jurídicas, entes o patrimonios, que sean agentes de retención del IVA y los que lleven contabilidad completa y designe la AT, actuarán como agentes de retención del IVA para pequeños contribuyentes. La retención tendrá el carácter de pago definitivo del impuesto, y se calculará aplicando al total de los ingresos consignados en la factura de pequeño contribuyente.
- Los contribuyentes inscritos en este régimen, quedan relevados del pago y la presentación de la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta o de cualquier otro tributo acreditable al mismo.

1.7. NICARAGUA

El IVA funciona como un tributo con imputación de crédito hasta el consumidor final quien soporta el impuesto. Grava tanto a los bienes como a los servicios bajo el principio de tributación en el país de destino o consumo, de forma tal que las importaciones también se encuentran gravadas y las exportaciones de producción nacional sujetas a tasa cero con derecho a devolución de créditos. La tasa general es el 15% con una reducida del 7%.

Un aspecto destacado que se observa, en el caso de las exoneraciones y exenciones del IVA, es su regulación mediante listas taxativas establecidas en acuerdos ministeriales que enumeran y ordenan los bienes exentos y exonerados del IVA que dispone la normativa tributaria.

Otro aspecto a mencionar, en relación a la inversión del sujeto pasivo (denominada “auto-traslación”) es su corta duración. Si bien el instrumento fue introducido por primera vez en la Ley de Concertación Tributaria de 2012 (artículo 115 LCT), no obstante, mediante la Ley 891 del año 2014, se derogó esta modalidad del IVA.

Otro aspecto a mencionar es el tratamiento dado a los remanentes de IVA, es decir, cuando los créditos son superiores a los débitos del periodo contable. La normativa local dispone que el remanente se puede imputar a los periodos subsiguientes, siempre que dicho saldo esté dentro del plazo de prescripción (4 años).

En este sentido, Nicaragua es uno de los pocos países que establece un límite temporal al uso de remanentes.

1.8. MÉXICO

El país utiliza un sistema de valor agregado federal para establecer el impuesto al consumo final, por lo que, al igual que la mayoría de las naciones analizadas, se utiliza el principio de tributación en destino, con lo que se grava la entrega de bienes dentro del territorio, la prestación de servicios en el territorio y las importaciones. Asimismo, las exportaciones se sujetan a una tasa cero con derecho a devolución de créditos soportados. La tasa del impuesto es del 16% y no se contemplan tipos reducidos, salvo las exenciones y tasas cero que se describen más abajo.

Se estima importante mencionar que, en 1980, más de treinta impuestos especiales federales, así como cientos de impuestos locales, fueron sustituidos por el IVA y otros impuestos como el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) y el Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN), generando un ejemplo de simplificación significativa del sistema tributario mexicano.

Destaca, y a diferencia de la mayoría de los países de AL, que basan el devengo en la entrega del bien, la emisión del documento respectivo, lo que ocurra primero; en México se utiliza un enfoque de flujo de caja. En efecto, se genera la obligación del devengo en base al flujo de efectivo, en el momento en que, efectivamente, el contribuyente cobre las contraprestaciones por los actos o actividades sujetas al pago del impuesto.

En consecuencia, el impuesto se traslada hasta el momento en que se cobre la contraprestación pactada y hasta por el importe del pago que realice y la persona a quien se efectúa el traslado efectivo, únicamente, lo puede acreditar hasta que, efectivamente, pague la contraprestación y hasta por el monto del impuesto efectivamente pagado.

Este enfoque de flujo de caja impone retos importantes para la AT, la cual, además de conocer los atributos de la transacción, también debe disponer de la información del pago, aspecto que en operaciones y sistemas requiere cuidadosa atención.

El IVA de las inversiones se sujeta a la regla de flujo de efectivo, es decir, que haya sido efectivamente pagado, de tal forma que el IVA por la compra de maquinaria y equipo puede deducirse en un solo ejercicio, es decir, no se sujeta a los periodos de depreciación de los activos.

También se señala que el IVA pagado por la adquisición de maquinaria y equipo que da lugar a saldos a favor o remanentes de IVA, resulta que su devolución puede ser solicitada y obtenida en un periodo menor a 40 días, siempre que se cumplan con ciertos mecanismos de control.

En el caso de los exportadores, existen reglas de carácter administrativo, bajo las cuales los exportadores pueden obtener las devoluciones de saldos a favor en un plazo de 20, 15 ó 10 días, dependiendo del tipo de certificación con que cuenten y, siempre que cumplan con ciertos requisitos.

1.9. PANAMÁ

Panamá también utiliza, para establecer impuestos al consumo, un enfoque federal de valor agregado con sistema de imputación de débitos y créditos. De esta forma, se

gravan las entregas de bienes, las prestaciones de servicios, las importaciones y otras actividades asimiladas a entregas o servicios. La alícuota general de IVA en Panamá es del 7% con tasas superiores de 10 y 15%, sin tipos reducidos, salvo las exenciones que se indican.

En el ámbito de las exenciones generales y especiales, destacan las transferencias e importaciones de productos agropecuarios en estado natural, exportación y reexportación de bienes, bienes dentro de las zonas libres, bebidas gaseosas, petróleo crudo, diésel, gasolina excepto lubricantes, productos alimenticios, herbicidas y similares, herramientas de mano utilizadas en la agricultura, diarios, periódicos y publicaciones en general (excluidos los pornográficos), agua potable, moneda extranjera, acciones, valores públicos y privados; cementos y derivados que realicen los subcontratistas a los contratistas de la Autoridad del Canal de Panamá para la ejecución del tercer juego de esclusas (como su importación).

Íntimamente relacionadas a esas exenciones, también destaca el régimen de operaciones asimiladas a las exportaciones, las que pueden acceder al beneficio descrito antes, en la forma de Certificados de Poder Cancelatorio (CPC) para ser computados al pago de los impuestos indicados. Sin embargo, se considera un plazo de 180 días desde presentada la solicitud por el contribuyente, para que la AT resuelva sobre dicho Certificado.

Los CPC son endosables y pueden ser destinados al pago de los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre la Rentas (naturales, jurídicas, zona libre, complementario, por venta de inmuebles...).
- Impuesto a la Transferencia de Inmuebles.
- Impuesto de Aviso de Operación.
- ITBMS -mercado interno y para las importaciones.
- Impuesto de Seguro.
- Impuesto de Bancos.
- Impuesto sobre el Consumo de Combustibles y Derivados de Petróleo.

En materia de retención del IVA o reversión, destaca que, a contar del 2016, las entidades administradoras de tarjetas de débito y crédito, encargadas de realizar pagos a comerciantes y prestadores de servicios, en el momento de pago a los establecimientos afiliados deben retener el 50% del IVA incluido en la liquidación. Transitoriamente, por el año calendario 2016, esta retención será del 2% sobre el total de las transacciones incluidas en la respectiva liquidación.

1.10. PERÚ

En este país se utiliza un sistema de valor agregado de nivel estatal que grava a las transferencias de bienes, prestaciones de servicios e importaciones de manera similar al resto de las jurisdicciones. Con una tasa general de 16%, sin tasas preferenciales, las principales exenciones se aplican a los productos agrícolas en estado natural, animales

vivos, pescado, fertilizantes, leche cruda entera, entre otros alimentos, como así también el servicio de transporte terrestre público de pasajeros y la primera venta de inmuebles hasta cierto valor.

En los casos de créditos de utilización común o en que no pueda diferenciarse el destino de las mismas, para efectos de determinar el crédito fiscal, se aplica un coeficiente en función a las ventas de los últimos 12 meses.

Destaca el llamado “Régimen de Recuperación Anticipada del IVA” que favorece a empresas en etapa pre-operativa y que les permite una devolución del impuesto que grave la adquisición de insumos. Existen, a su vez, regímenes especiales de recuperación anticipada para sectores como el agropecuario, minería, hidrocarburos, acuicultura y turismo.

Como aspecto destacado, se menciona el denominado “Régimen de Deduciones”, que es un mecanismo administrativo que establece un descuento a la operación de parte del comprador o usuario de un bien o servicio afecto al sistema, de un porcentaje (entre 1.5% y 15%, dependiendo del bien o servicio), para luego depositarlo en el Banco de la Nación, en una cuenta corriente a nombre del vendedor o prestador del servicio, el cual, por su parte, podrá utilizar esos fondos para efectuar el pago de tributos.

1.11. URUGUAY

Con un tipo general de 22%, a la fecha uno de los más altos de Latinoamérica, Uruguay presenta un impuesto al consumo de tipo estatal y plurifásico no acumulativo, de débito contra crédito¹⁴, que grava a la circulación de bienes, la prestación de servicios en el país y las importaciones, con una tasa mínima de 10%, que aplica a productos o alimentos básicos como el pan blanco común, pescado, carne y menudencias, aceites comestibles; arroz, sal para uso doméstico, azúcar, transporte de leche, medicamentos y especialidades farmacéuticas, energía para el alumbrado público, entre otros.

El sistema se vale del método de sustracción de impuesto contra impuesto sobre base devengada o financiera. A diferencia de la mayoría de los países de AL, el periodo de liquidación del IVA es anual. En el caso de los contribuyentes comprendidos en el Grupo CEDE (Control Especial de Empresas) y en la División Grandes Contribuyentes y aquellos que sean designados por la Dirección General Impositiva, se considera una liquidación mensual.

Con una clara orientación favorable al sector agropecuario, en el país se encuentran exentas las máquinas agrícolas y sus accesorios y demás bienes para la producción agropecuaria, el arrendamiento de bienes, los seguros agrícolas y forestales, entre otros.

Un elemento destacado del sistema uruguayo es el denominado “IVA en suspenso”¹⁵ que consiste en que el producto que circula en estado natural, mantiene el IVA

¹⁴ El IVA fue introducido en el sistema tributario con la Ley 14.100 de 29-12-1972 con una tasa general de 14\$ y una mínima de 5%. El IVA fue introducido en el sistema tributario con la Ley 14.100 de 29-12-1972 con una tasa general de 14\$ y una mínima de 5%.

¹⁵ www.dgi.gub.uy/gxpsites1/hgxpp001?5,7,340,O,S,0,MNU;E;1;6;6;4;44;7;176;1;MNU

pendiente hasta tanto el producto se altere o transforme. Agregado un valor por transformación, las operaciones de las siguientes fases pasan a estar gravadas con IVA.

Este sistema se puede aplicar a los productores agropecuarios, adquirentes de charras, de frutas, flores y hortalizas, entre otros, y cumpliendo ciertos requisitos. De manera similar al IVA exportador, el contribuyente que tuvo IVA en suspenso, puede solicitar que se le reconozcan “certificados de crédito” o compensaciones por sus créditos acumulados durante la suspensión.

También se considera relevante destacar una reducción de 9 puntos de la tasa del IVA sobre operaciones con tarjeta de crédito, tarjeta de débito u otro instrumento análogo, que consistan en servicios gastronómicos, cuando sean prestados por restaurantes, bares, cantinas, cafeterías, confiterías, salones de té y similares, o por hoteles, moteles, apartoteles, hosterías, estancias turísticas, hoteles de campo, casas de campo y camping hostels, siempre que dichas prestaciones no integren el concepto de hospedaje, los servicios de catering para la realización de fiestas y eventos, entre otros.

Este último beneficio sólo puede aplicarse a las operaciones gravadas a la tasa general de 22% del sistema.

Otro beneficio interesante, que también es procedente cuando se paga con tarjetas bancarias o instrumentos similares, consiste en una reducción automática de dos puntos del IVA para los consumidores finales. A diferencia del beneficio anterior, esta reducción es de tipo general, bastando que los bienes o servicios se encuentren afectos al IVA y que el pago de los mismos se haga con tales tarjetas¹⁶.

2. ACCIONES DE FACILITACIÓN Y DE CONTROL

Sin duda la tasa de evasión del IVA es uno de los indicadores más significativos a tener presente por parte de los administradores tributarios¹⁷.

Una forma de especificar las zonas de riesgo del IVA, cuando no es posible calcular la tasa de evasión por territorio o segmento, puede lograrse mediante el uso de los indicadores de brecha tributaria operacional mencionados en epígrafe anterior de este capítulo.

Estos indicadores o brechas fiscales permiten, a su vez, especificar las estrategias de la AT, en cuanto ellos entregan una visión panorámica del funcionamiento del sistema de IVA, denotando aquellos segmentos menos cumplidores de las obligaciones tributarias esenciales en el tributo.

Si bien no es objeto de este trabajo, comentar tales aspectos, del análisis de las diferentes características de los sistemas de IVA utilizados en los países de Latinoamérica, se pueden mencionar las siguientes estrategias y tratamientos observados.

¹⁶ www.inclusionfinanciera.uy/rebaja-del-iva-consumidores/

¹⁷ Varios países no publican su tasa de evasión o la tasa conocida no tiene el carácter de oficial. El CIAT cuenta con una base de información de estimaciones de evasión para la Región bastante amplia. En el caso de Chile, la tasa de evasión informada para el año 2014 es del 22% y se calcula utilizando la metodología del IVA neto o IVA no deducible.

2.1. MEDIDAS ESTRUCTURALES

Sin duda, las acciones de tipo estructural son las más relevantes para maximizar el cumplimiento tributario. Este tipo de acciones está concebido para favorecer un cumplimiento tributario o mitigar el incumplimiento a niveles agregados o de manera sistémica a lo largo de toda la jurisdicción tributaria y cadena del IVA.

Ejemplos observados en Latinoamérica de este tipo de acciones son los siguientes:

— **Ámbito legal:**

a) Cambios legales para dotar de facultades específicas a la AT para obtener información, tales como: las operaciones con tarjetas de crédito, los resúmenes semestrales de compras y ventas de IVA¹⁸ o con detalle de libros de compra venta, para el combate y sanción de figuras de comportamiento evasivo o elusivo en el IVA. Establecimiento de reglas de cambio de sujeto, reversión o retención del IVA, especialmente para la economía digital¹⁹. Prohibición legal de utilizar ciertos gastos y créditos de IVA originados en operaciones inusuales. Facultades para la AT para usar o hacer usar sistemas informáticos de control por parte de los contribuyentes.

— **Ámbito de los procesos y las estructuras:**

Formulación de estrategias para el combate del fraude fiscal, incluyendo la evasión y la elusión del IVA, el diseño de nuevos procesos de análisis y selección de casos para su tratamiento diferenciado, procesos específicos para la fiscalización en terreno, de trabajo interinstitucional con otras entidades públicas o fiscalizadoras, la creación de divisiones o departamentos específicos dentro de la AT para el seguimiento del IVA, etc.

— **Ámbito de los sistemas:**

Por el lado de la facilitación y asistencia, tenemos medidas como el sistema de facturación electrónica que incluye un portal gratuito, plataforma electrónica de devoluciones de IVA incluyendo la actividad de exportadores, contribuyentes sujetos a retención del IVA y beneficios a la inversión de capital.

Por el lado del control, han aparecido mecanismos de cruces masivos de información, de alertas preventivas en línea, de procesamiento de la cadena de IVA de varios niveles, generación de cartas con diferencias impositivas automatizadas.

— **Ámbito de las competencias de la AT:**

Generales: Políticas permanente de ingreso de personal, de movilidad vertical y horizontal mediante concursos abiertos y con oposición de antecedentes y pruebas técnicas.

¹⁸ Este podría ser el caso de Chile, donde mediante la Ley 20.780 de 2014 se introdujo una Norma general anti elusiva al Código Tributario.

¹⁹ Sin duda el caso de Panamá puede ser considerado en esta categoría de acciones

Específicas: Equipos especializados en el fraude contra el IVA, en la elusión tributaria del IVA, equipos especialistas en auditoría informática del IVA y en el control de la economía digital en Internet y en mecanismos de trazabilidad.

— **Ámbito de los intermediarios tributarios:**

Portales especializados para contadores y asesores tributarios que permitan la gestión de clientes-contribuyentes, en todas sus dimensiones tributarias, desde el Registro o alta en los sistemas hasta la resolución de observaciones y diferencias impositivas que no requieran de auditorías por parte de la Administración.

2.2. MEDIDAS PREVENTIVAS

Su objetivo es prevenir un incumplimiento y favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Se observan buenas prácticas de impuestos protegidos o salvados²⁰, convenios de colaboración con terceros, acuerdos voluntarios de adhesión con contribuyentes.

Ejemplos observados de este tipo de medidas en la Región pueden ser:

- Implementación de la retención del IVA en el sector público y a los grandes compradores.
- Modificaciones al sistema de autorización de facturas electrónicas, para que los contribuyentes no declarantes de IVA deban solicitar autorización especial.
- Avisos electrónicos instantáneos a los contribuyentes que presentan una relación entre capital efectivo y monto facturado fuera de rango
- Correos electrónicos personalizados, para informar a los contribuyentes diferentes situaciones de cumplimiento tributario. Por ejemplo, avisos sobre personas que comercializan facturas falsas en el territorio o segmento y para que tomen las medidas del caso.

Puede notarse que las acciones preventivas sirven también para incrementar la percepción de control para la generalidad del sistema tributario, para un segmento de interés o sub-segmento y de manera personalizada.

Asimismo, muchas son las AATT de AL que han avanzado en la oferta de servicios diferenciados para el segmento de pequeñas y medianas empresas. Destacan en éste ámbito:

- La introducción de portales, usualmente gratuitos, para la utilización de la denominada factura electrónica y la llevanza de contabilidades simplificadas.
- Por extensión de lo anterior, la aplicación de cambios de sujetos o retenciones de IVA electrónicos o remotos.

²⁰ Por ejemplo, la HM Revenue & Customs (HMRC), es decir la Hacienda del Reino Unido, ha informado en impacto de sus medidas preventivas contra la elusión en la renta y en el IVA. Así, en el caso del IVA la HMRC ha informado que ha recibido cerca de mil consultas de esquemas tributarios que de haber sido aprobadas habría significado pérdida de recaudación por varios miles de millones de euros.

- La preparación en base a lo anterior de libros pre llenados y declaraciones de impuestos pre llenadas.
- La conexión remota necesaria para proceder al pago en línea de los impuestos determinados, incluso sin la intervención humana en ciertos procesos automatizados.

2.3. MEDIDAS DISUASIVAS

Sin duda, podrían calificarse como una medida preventiva especial. Su objeto es, precisamente, contactar con aquellos contribuyentes que denotan una actitud del cumplimiento tributario relativa y que se transforma en incumplimiento real cuando perciben que la AT no tiene estrategias sobre ellos. En este ámbito destacan como ejemplos para Latinoamérica:

- La publicación de querellas y denuncias por la utilización de esquemas de evasión.
- La celebración de acuerdos de adhesión con asociaciones de empresas para el fomento de buenas prácticas tributarias.
- El uso de mensajería electrónica personalizada para informar de situaciones o conductas de IVA que serán controladas.

Se estima que estas medidas disuasivas han tenido un desarrollo solamente relativo por parte de las AATT de la Región.

2.4. MEDIDAS CORRECTIVAS

Se señala que éstas son las medidas tradicionales que han venido utilizando la mayoría de los países del bloque latinoamericano.

Diferentes medidas de mitigación observadas en la zona, son:

- Ingreso de anotaciones, marcas o banderas de advertencia de incumplimiento en los sistemas que impiden la realización de ciertos trámites tributarios o exigen la presencia del contribuyente en las oficinas de la Administración.
- Contacto a distancia a través del call center y fiscalización a distancia a través de equipos dedicados, por ejemplo, para los casos de no declarantes de IVA.
- Aplicación de multas a las empresas que incumplen la obligación de entregar las declaraciones juradas de IVA, cuando son requeridas.
- El diseño de planes de fiscalización específicos para el IVA, considerando la cadena del IVA para los segmentos considerados como relevantes.
- Planes de auditoría para la fiscalización de los no declarantes de IVA, por ejemplo, a partir de la información obtenida de la facturación electrónica o la provista por otras entidades.

Cualquiera sea el conjunto de estrategias y acciones de tratamiento que utilice la AT para combatir las diferentes modalidades de fraude fiscal en el IVA, la misma debe cer-

ciorarse de manera permanente que tales estrategias son coherentes, sostenibles y adaptables en el tiempo, para asegurar disminuciones efectivas de las tasa de evasión y con ello maximizar los niveles de cumplimiento tributario en el IVA, protegiendo así la base tributaria y generando esquemas que resguarden ingresos presupuestarios permanentes y crecientes en el tiempo.

3. CONCLUSIONES

Sin duda, uno de los aspectos destacados del IVA en la Región es que la ciudadanía está habituada al mismo, sea que las personas compren localmente o en el extranjero. Ello supone un ambiente de aplicación y de gestión más sereno que en el caso de nuevos impuestos, como son los denominados “impuestos verdes” o correctivos, que si bien pueden gozar de alta aceptación social, suelen presentar importantes desafíos de cumplimiento y fiscalización con una potencia recaudadora por ahora relativa.

Se suma a lo anterior, el hecho de que el IVA representa, en la mayoría de los países de Latinoamérica, una fracción importante del ingreso tributario, lo cual, entre otros factores, se debería a su potencia recaudadora y la simplicidad tanto en su cumplimiento como en su control.

Estos aspectos no hacen más que ratificar la necesidad de contar con un sistema de IVA que sea integral y eficiente para los participantes del mismo.

En la actualidad, se manifiesta un salto importante en el volumen de negocios de la economía digital donde, nuevamente, están en juego los derechos de imposición de cada territorio o jurisdicción, sea porque se puede generar una doble imposición o puede no haberla en ningún territorio, materias que están siendo abordadas de manera decidida por diferentes países con un rol coordinador preponderante de la OCDE.

Siguen, por otra parte, constituyendo desafíos relevantes para la AT, especialmente en materia de IVA y ahora con un alcance transnacional, el gravamen efectivo de la denominada economía informal y del fraude fiscal, sea que se trate de evasión o de elusión del IVA.

Si bien la totalidad de los países de la zona cuentan con regímenes especiales, usualmente orientados a los pequeños contribuyentes, se suele establecer que las operaciones con ellos no dan derecho a crédito, lo que puede desincentivar el uso de los mismos.

En este sentido, quizás cobra relevancia analizar con mayor detención el enfoque de IVA personalizado que algunos países vienen utilizando, ya no sólo a nivel del consumidor final sino que, considerando a tales pequeños contribuyentes, de modo tal que siempre se aplique la tasa general y, a través de reducciones complementarias no transaccionales, se logre la reducción o beneficio deseado.

En ese contexto, los sistemas de IVA de los países incluidos en este documento muestran diferentes énfasis y características que permiten afirmar con cierta razonabilidad que siguen un sistema clásico de IVA, con aplicación del principio de sujeción tri-

butaria en el país de destino o donde se produce el consumo, siguiendo criterios similares para establecer a los sujetos pasivos, el devengo del impuesto y la base imponible, considerando una tasa cero para las exportaciones, lo que habilita a la imputación o devolución de los créditos fiscales soportados en el negocio, con una utilización casi unánime de sistemas de cambio de sujeto, reversión o retención del IVA y con regímenes especiales para los pequeños contribuyentes.

En lo que, sin embargo, se señalan diferencias sustanciales son, precisamente, en lo que hace referencia a las exenciones o liberaciones, las que si bien se pueden catalogar en diferentes ámbitos, resulta claro que obedecen a distintas razones políticas, sociales y situacionales de cada territorio, lo que no hace más que enriquecer las características de un sistema que sobrepasa ya los 60 años desde su primera versión integral aparecida en Francia.

Todo lo anterior, a su vez, viene a reforzar la necesidad de que la AT cuente y despliegue un conjunto de estrategias y tratamientos que le permitan asegurar el cumplimiento de su rol fiscal y social, aspecto que va más allá del alcance del presente documento y que, sin duda, ha recibido poca atención en la literatura existente.

Bibliografía

- BARREIX, ALBERTO; BÉS, MARTÍN, y ROCA, JERÓNIMO (2010): *Aumentando la recaudación y compensando a los más pobres*, Eurosocietal-Instituto de Estudios Fiscales.
- Council Directive 2006/112/EC - *The EU's common system of value added tax (VAT)*.
- GÓMEZ DE ENTERRÍA, PILAR; MELIS, FRANCISCO, y ROMERO, DESIDERIO (1998): "Evaluación del cumplimiento en el IVA: Revisión de las estimaciones. Años 1990 a 1994", *Papeles de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- GÓNZALEZ, DARÍO (1997): *Estudio comparado del IVA en los países miembros del CLAT, CIAT, Ciudad de Panamá*.
- GONZÁLEZ, GUSTAVO; MONTERO, MARCELO; OLMOS, LETICIA, y PELÁEZ, FERNANDO (2011): *Un diseño de IVA Personalizado-Focalización de beneficios fiscales de acuerdo a la capacidad contributiva*, Dirección General de Impuestos (DGI) de Uruguay.
- KEEN, MICHAEL (2007): *VAT Attacks!* IMF Working Paper.
- KEEN, MICHAEL (2013): *The Anatomy of the VAT*, International Monetary Fund (IMF), Working Paper.
- KEEN, MICHAEL y SMITH, STEPHEN (2007): *VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?*, IMF Working Paper.
- OECD (2003): *Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-commerce*, OECD, París.
- OECD (2015): *International VAT/GST Guidelines*, OECD, París.
- PÁVEZ, PATRICIA (2005): *Un análisis del IVA en Iberoamérica a través de la experiencia chilena*, Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile.
- YÁÑEZ HENRÍQUEZ, JOSÉ (2011): *¿Quién paga verdaderamente las cargas de los impuestos?*, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile.

CAPÍTULO 5

LOS IMPUESTOS ESPECIALES, MEDIOAMBIENTALES, SOBRE LOS RECURSOS NATURALES Y LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS EN AMÉRICA LATINA

DOMINGO CARBAJO VASCO

Agencia Estatal de Administración Tributaria

SUMARIO

SECCIÓN PRIMERA: 1. NOTA PREVIA. 1.1. La heterogeneidad de los impuestos estudiados en este capítulo y sus consecuencias. 1.2. Política fiscal: la relevancia de estos gravámenes. 1.3. Política fiscal e imposición sobre consumos específicos y gravámenes medioambientales. 1.4. El desarrollo de nuevas modalidades de imposición sobre mercancías y servicios. 1.5. La situación de los recursos naturales.—2. LA CLASIFICACIÓN DE ESTE CAPÍTULO.—3. LOS IMPUESTOS SELECTIVOS AL CONSUMO EN AMÉRICA LATINA. 3.1. Importancia para la política fiscal de la Región. 3.1.1. *El marco general: presión tributaria en América Latina. Evolución reciente.* 3.1.2. *Estructura de la presión tributaria e imposición sobre el consumo.* 3.2. Análisis transversal de la imposición sobre los consumos específicos en la Región. 3.2.1. *Cuestiones generales.* 3.2.2. *Imposición sobre las bebidas.* 3.2.3. *Imposición sobre los combustibles.* 3.2.4. *Labores del tabaco.* 3.2.5. *El gravamen sobre los automóviles. Adquisición, tenencia y transmisiones.* 3.2.6. *Otras mercancías y servicios gravados.* 3.2.7. *La imposición sobre los productos suntuarios.* 3.2.8. *El gravamen particular de producciones nacionales.*

SECCIÓN SEGUNDA: 1. LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES. 1.1. Cuestiones previas. 1.2. La calificación de un impuesto como medioambiental. 1.3. La reforma fiscal verde en América Latina.—2. LOS GRAVÁMENES SOBRE LOS RECURSOS NATURALES. 2.1. Introducción. 2.2. La labilidad de los ingresos públicos provenientes de los recursos naturales. 2.3. Algunos ejemplos. 2.3.1. *Chile.* 2.3.2. *México.* 2.4. Otras cuestiones.—3. IMPUESTOS SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS. 3.1. Consideraciones previas. 3.2. Modalidades de ITF. 3.3. Otros impuestos sobre operaciones financieras. 3.4. Descripción de algunos de los ITF en América Latina y el Caribe.—4. CONCLUSIONES.

Bibliografía

SECCIÓN PRIMERA

SUMARIO: 1. NOTA PREVIA. 1.1. La heterogeneidad de los impuestos estudiados en este capítulo y sus consecuencias. 1.2. Política fiscal: la relevancia de estos gravámenes. 1.3. Política fiscal e imposición sobre consumos específicos y gravámenes medioambientales. 1.4. El desarrollo de nuevas modalidades de imposición sobre mercancías y servicios. 1.5. La situación de los recursos naturales.—2. LA CLASIFICACIÓN DE ESTE CAPÍTULO.—3. LOS IMPUESTOS SELECTIVOS AL CONSUMO EN AMÉRICA LATINA. 3.1. importancia de la política fiscal de la Región. 3.1.1. *El marco general: presión tributaria en América Latina. Evolución reciente.* 3.1.2. *Estructura de la presión tributaria e imposición sobre el consumo.* 3.2. Análisis transversal de la imposición sobre los consumos específicos en la Región. 3.2.1. *Cuestiones generales.* 3.2.2. *Imposición sobre las bebidas.* 3.2.3. *Imposición sobre los combustibles.* 3.2.4. *Labores del tabaco.* 3.2.5. *El gravamen sobre los automóviles. Adquisición, tenencia y transmisiones.* 3.2.6. *Otras mercancías y servicios gravados.* 3.2.7. *La imposición sobre los productos suntuarios.* 3.2.8. *El gravamen particular de producciones nacionales.*

1. NOTA PREVIA

1.1. LA HETEROGENEIDAD DE LOS IMPUESTOS ESTUDIADOS EN ESTE CAPÍTULO Y SUS CONSECUENCIAS

Nos enfrentamos ante un Capítulo claramente heterogéneo, debido a las diferentes categorías de impuestos englobados en el mismo y en comparación con otros Capítulos de la obra.

Por un lado, tras analizar la situación del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA) en los países de la Región, lo coherente es continuar nuestro estudio con los gravámenes que recaen sobre los consumos específicos, selectivos o especiales, ya que estos constituyen la prolongación natural del IVA, el cual recae en la capacidad contributiva que manifiesta el consumo en general, mientras que los segundos sujetan, conforme a la doctrina, la capacidad económica particular que conlleva el acceso a determinados productos o servicios.

Sin embargo, ni siquiera terminológicamente, la doctrina, la experiencia internacional o la Hacienda Pública se ponen de acuerdo a la hora de denominar las exacciones que soporta el consumo de algún bien o servicio en especial.

Así, en la Región, suele hablarse de “Impuesto Selectivo al Consumo”, utilizando el acrónimo ISC, en algunos Estados, caso del Perú o de Impuesto a los Consumos Específicos, ICE, en Bolivia, pero en España, razones históricas e incluso la denominación

legal¹, nos lleva a la rúbrica imprecisa de los “Impuestos Especiales” que, sin embargo, tiene la virtud de incorporar bajo su manto posibles exacciones que, en puridad, no recaigan sobre el consumo de una mercancía o servicio en particular² y de oponerse a la “generalidad” que se predica del IVA; generalidad, dicho sea de paso, que tampoco es tan cierta, especialmente, en el IVA latinoamericano, pero que también conlleva la existencia de múltiples servicios y operaciones exentas de gravamen efectivo en el IVA, específicamente, las transacciones financieras, cuya capacidad económica puede, posteriormente, ser recuperada con impuestos “especiales”, tal y como señalan alguna de las causas que sustentan los llamados “impuestos sobre las transacciones financieras” o ITF, ver *infra*.

Por su parte, la doctrina hacendística internacional nos habla, de manera también genérica, de impuestos sobre consumos específicos, *accises* (accisas), siguiendo la terminología francesa o *excises*³, de acuerdo a los términos anglosajones y, de hecho, en la fuente recaudatoria más ampliamente utilizada en las “Guías” que sirven de base a este trabajo, el trabajo del CIAT/BID/CEPAL/OECD. *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean, 1990-2013*. Estadísticas Tributarias de América Latina y El Caribe, 1990-2013” (2015)⁴, ésta es la denominación utilizada, como veremos, en el la clasificación de los impuestos, epígrafe 5121, ver abajo.

Asimismo, calificados como “la prolongación natural del IVA” en los estudios de Derecho Europeo, lo cierto es que la doctrina les dedicaba tradicionalmente poca atención, habiéndoles denominado los *huérfanos de la Política Fiscal*, CNOSEN, SJBREN (2010), a pesar de que, históricamente, este tipo de exacciones se califica como de las más tradicionales y antiguas en los sistemas tributarios.

Por otra parte, también es muy discutible qué tipo de capacidad contributiva o capacidad económica especial (*sic*) gravan estos impuestos, teniendo en cuenta la previa existencia del IVA como exacción general sobre el consumo, salvo que, como sucede en algunos ejemplos y para algunos tributos, por ejemplo, en Paraguay, se entienda que lo gravado es un consumo “de lujo”, “innecesario” o “superfluo”; tratando de someter con tales exacciones manifestaciones externas de riqueza que, asimismo, intentarían compensar la regresividad, tradicionalmente atribuida a la imposición sobre el consumo⁵.

De hecho, es la tributación de determinados bienes lujosos, propios de las clases de alto poder adquisitivo (renta y patrimonio), la razón que ha servido también para apoyar

¹ Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales.

² Por ejemplo, porque inciden en la producción de una particular mercancía.

³ El traductor de Google los define como: “Sustantivo. A tax levied on certain goods and commodities produced or sold within a country and on licenses granted for certain activities.” (Un impuesto que sujeta determinados bienes o mercancías producidos o vendidos en el interior del país y sobre las licencias otorgadas para determinadas actividades. *Traducción del autor*).

⁴ Con posterioridad, ha sido publicado el mismo texto, pero incluyendo el ejercicio 2014. En este texto actualizaremos, en la medida de lo posible, la información recaudatoria utilizada, http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2016_rev_lat_car-2016-en-fr

⁵ Y que no toda la doctrina hacendística acepta, dado que, para RAMSEY (1926), verbigracia, la progresividad o regresividad de los impuestos al consumo depende de la elasticidad de los productos afectados por los gravámenes y no es lo mismo el índice de progresividad medido según la renta neta que evaluado en términos del consumo neto del obligado tributario.

la existencia de exacciones sobre consumos de “lujo” o la diferenciación de tasas en la fiscalidad de los automóviles en razón de su precio o en atención a su cilindrada en centímetros cúbicos (en adelante, cc) o los caballos de vapor (*horse power*) (en adelante, HP/CV).

De cualquier manera, resulta, en muchos supuestos, arduo argumentar por qué determinadas mercancías han de ser objeto de un impuesto diferente y diferenciado en relación al IVA, a no ser que se incorporen otros criterios justificativos, empezando por los básicos: su facilidad recaudatoria, especialmente, si se trata (o trataba) de productos de elasticidad al consumo muy rígida⁶ y sometidos a fuerte control público o totalmente regulados, siendo el ejemplo prototípico la exacción sobre las labores del tabaco.

Por último, determinados gravámenes no recaen, teóricamente, sobre el consumo o adquisición de un particular bien o servicio, sino sobre la producción (con independencia de cuándo efectivamente se recauden o se efectúe la traslación de la carga tributaria), lo que complica todavía más encontrar una categoría unitaria para estos impuestos.

En estas condiciones, es preferible (como hemos hecho en este Capítulo) separar el análisis de los impuestos afectados en varios bloques:

- a) Consumos específicos y asimilados;
- b) exacciones medioambientales;
- c) impuestos sobre los recursos naturales, y
- d) gravámenes sobre las transacciones financieras.

Analizando cada bloque anterior con autonomía propia.

Todo ello, conlleva también, inevitablemente, que la longitud de este Capítulo sea muy superior a la de los restantes incluidos en este libro.

1.2. POLÍTICA FISCAL: LA RELEVANCIA DE ESTOS GRAVÁMENES

Desde el punto de vista de la Política Fiscal y de los debates al respecto, sí, en cambio, podemos indicar un rasgo común a todas las categorías de exacciones anterior-

⁶ La elasticidad del consumo del tabaco medida en relación al precio de las labores ha sido muy discutida en la doctrina y la experiencia internacional.

En principio, parecía que el grado de adicción de los fumadores era tal que podían aumentarse los impuestos a las labores de tabaco de una manera constante, salvo por el incentivo al contrabando que tal subida conllevaba, pues el consumidor estaba “enganchado” al producto, por lo cual, el precio del tabaco en sus diversas fórmulas (puros, cigarrillos, tabaco de liar, etc...), en el cual tiene un componente esencial la carga impositiva, era independiente del consumo.

Sin embargo, las campañas anti-tabaco desarrolladas recientemente en la Unión Europea (en adelante, UE) y nueva literatura hacendística han demostrado que el consumidor sí responde a los cambios en el precio de la mercancía y, por lo tanto, la presión tributaria sobre las labores del tabaco es un poderoso instrumento a la hora de reducir o alterar el consumo de las mismas.

Por todos, y para el caso español, ESTEVE FERNÁNDEZ *et al.* (2004), 13: 207-11, www.xtpt.net/pubs/2004/Precio%20y%20consumo%20de%20tabaco.pdf.

mente expuestas, como es el creciente interés en su configuración y su utilización expansiva por los Gobiernos.

De esta manera, la escasa relevancia otorgada a las exacciones sobre consumos específicos ha sufrido un cambio radical en los últimos años a causa de varios factores, empezando por la propia importancia de los ingresos públicos obtenidos de estos tributos, aumentada, asimismo, porque la reducida elasticidad de los productos sobre los cuales recae esta modalidad de impuestos, los hace resilientes a las caídas de ingresos, propias de la crisis económica (aunque tal planteamiento, como hemos indicado arriba, debe matizarse).

Quizás aquí hallemos un primer contraste entre la situación de la OCDE (excluidos, lógicamente, Chile y México) y las naciones latinoamericanas, pues la expansión del IVA como tributo general sobre el consumo, generando aproximadamente la mitad de los ingresos tributarios en la Región, contrasta con la pérdida de relevancia recaudatoria de los impuestos específicos sobre el consumo y los selectivos a las exportaciones e importaciones que cayeron 14 puntos de peso recaudatorio (porcentaje sobre el Producto Interior Bruto; en adelante, PIB) entre 1990 y 2014, CIAT/BID/CEPAL/OCDE (2016, pág. 46).

Sin embargo, esta tendencia no ha sido homogénea y, además, por causas de clasificación, ha de matizarse, dado el peso que, tradicionalmente, tuvieron los impuestos a la importación y exportación en una Región que ha visto liberalizarse su comercio en los últimos años y, en consecuencia, disminuir los recursos impositivos ligados al comercio internacional.

En otro orden de cosas, el desarrollo de las Políticas Medioambientales ha impulsado la aparición de una serie de impuestos o prestaciones públicas cuya finalidad es corregir las “deseconomías externas” derivadas del daño ambiental, YÁBAR STERLING, ANA; HERRERA MOLINA, PEDRO M. (2002).

Asimismo, la preocupación por la salud y la búsqueda de una mayor esperanza de vida y más saludable, con menores indicadores de morbilidad, han reforzado el interés por implantar exacciones que recaigan sobre la utilización de bienes cuyo consumo se califica como dañino para la salud pública o generadores de causas de morbilidad, en especial, la obesidad, etc.

Por su parte, es tradicional el peso de los impuestos que sujetan producciones mineras en determinados países de América Latina y El Caribe (en adelante, AL); peso reforzado, recientemente, por la fuerte demanda externa de tales producciones, aunque últimamente algo alicaída, CIAT/BID/CEPAL/OCDE (2016).

Por último, la naturaleza financiera de la última crisis económica mundial y el carácter sistémico del sistema financiero han reforzado las propuestas de exacciones sobre operaciones financieras o que recaigan en las entidades financieras, ver *infra*.

1.3. POLÍTICA FISCAL E IMPOSICIÓN SOBRE CONSUMOS ESPECÍFICOS Y GRAVÁMENES MEDIOAMBIENTALES

Al lado de las circunstancias expuestas en el epígrafe anterior, factores históricos e institucionales, por ejemplo, la existencia de un impuesto específico al arroz pilado en

el Perú⁷, coadyuvan a la floración de una amplia variedad de gravámenes sobre mercancías y servicios en AL, tanto en relación al consumo como respecto de su producción e, incluso, su tenencia.

Ahora bien, esta diversidad de causas, unida a la heterogeneidad histórica de los bienes, productos y servicios sujetos a la imposición “especial” al consumo, así como los diferentes orígenes histórico-institucionales de estos tributos, conllevan una dificultada añadida para calificar y clasificar los ingresos públicos derivados de los mismos, intentando agruparles bajo una categoría unitaria, aunque:

“... en términos generales, las características distintivas de los impuestos especiales son la selectividad de su cobertura, la discriminación en su propósito y, con frecuencia, alguna forma de medición cuantitativa en la determinación de la deuda tributaria, junto con la aplicación de tipos específicos y controles físicos sobre la producción a efectos de cumplimiento.” CNOSEN, SIJBREN (2010).

De hecho, alguna doctrina europea diferencia entre impuestos específicos “de primera generación”, los cuales englobarían a las clásicas (*sic*) exacciones sobre alcoholes y bebidas alcohólicas (incluyendo entre éstas el vino, la cerveza y otras modalidades de bebidas con cierto componente alcohólico)⁸, hidrocarburos o combustibles⁹, automóviles y labores del tabaco, frente a los impuestos específicos “de segunda generación”, donde se inscribirían todos los tributos con vocación medioambiental, así como aquellos otros que pretenden reducir los problemas causados en la sociedad moderna por la ingesta de determinados bienes, verbigracia, la obesidad, BUSTOS A., JAVIER; MOLINA D., MIGUEL (2015), idea que está detrás tanto del gravamen a la comida “chatarra” en México como del fallido *fat tax* en Dinamarca^{10,11}.

En otro orden de cosas, el análisis de esta modalidad tan variada de impuestos nos llevaría a complejas reflexiones de Política Fiscal desde la capacidad que tienen los tributos para alterar los hábitos de consumo, alimentación y comportamiento de las personas, utilizando la imposición, OLAF WEBERM TILL; FOOKEN, JONAS (2014), hasta la adecuación a la realidad de calificar determinados recursos públicos, cuya finalidad es

⁷ Nos referimos al Impuesto a la Venta de Arroz Pilado, IVAP, ver *infra*.

⁸ Planteándose, inmediatamente, las razones que sustentan un gravamen unitario o diferenciado de las bebidas refrescantes o analcohólicas, jugos y similares, respecto de las bebidas que incorporan alcohol; bien por su carácter de consumos complementarios, mejorando la competencia entre los productores, bien por otra variedad de razones, entre las cuales, nuevamente, se encuentra el principio de suficiencia recaudatoria; para no hablar de las causas que conllevan la existencia de exacciones diferentes y autónomas sobre ciertas bebidas alcohólicas, por ejemplo, el vino o la cerveza; tal y como sucede en la UE y que se sustentan en orígenes recaudatorios, proteccionistas e, incluso, culturales

⁹ En general, hidrocarburo es un concepto químico, siendo los combustibles en sus diferentes estados (minerales, líquidos o gaseosos) hidrocarburos que son consumidos para producir energía.

¹⁰ *Passim*. D. BROWNELL, KELLY; FRIEDEN, THOMAS R. (April 30, 2009), www.uconnruddcenter.org/resources/upload/docs/what/industry/SodaTaxNEJMApr09.pdf y sobre la derogación del impuesto danés: STROM, STEPHENIE (November 12, 2012).

¹¹ Sin embargo, el Reino Unido plantea la introducción de una sobrecarga fiscal en bebidas con gases incorporados o con exceso de cafeína. *Vid. UK could introduce “fat tax”, says David Cameron*, www.theguardian.com/politics/2011/oct/04/uk-obesity-tax-david-cameron

“corregir” los efectos negativos de las actuaciones humanas, sus “deseconomías externas”, como impuestos o, por el contrario, englobarlos dentro de otra modalidad de instrumentos económicos, problema éste, crónico en la Fiscalidad Medioambiental, HERRERA MOLINA, PEDRO M. (2000); VVAA (2011), especialmente, entre los denominados “instrumentos de mercado de la Política Medioambiental”, COMISIÓN EUROPEA (2007), pasando por la propia clasificación de estos gravámenes como tributos o como exacciones con efectos regulatorios o morales, dada la impronta “extrafiscal” que justifica, en muchos casos, su propia existencia.

1.4. EL DESARROLLO DE NUEVAS MODALIDADES DE IMPOSICIÓN SOBRE MERCANCÍAS Y SERVICIOS

Por si tal polifonía no dificultase aún más determinar el campo de nuestro análisis, el desarrollo de la cooperación fiscal internacional, cuya manifestación más evidente es el Programa BEPS¹² y sus 15 Acciones¹⁴, las diferentes propuestas tributarias para hacer frente a la llamada “economía digital”¹⁵ que incluyen una importante mirada de nuevos impuestos (CARBAJO VASCO, D.; 2015)¹⁶, la crítica social a la crisis financiera y nuevas reflexiones relativas a la pretendida “neutralidad” del IVA, han conllevado un resurgir de novedosas propuestas de impuestos sobre bienes, usos, servicios, etc. que, en el caso de AL, además, han convertido en “ortodoxas” situaciones tributarias con anterioridad rechazadas por la doctrina dominante, caso de los impuestos sobre las transacciones financieras o FTT/ITF, CARBAJO VASCO, DOMINGO (2013); MATHESON, THORTON (2011), los cuales, por otro lado, admiten varias modalidades y se encuentran, asimismo, en discusión en el seno de la propia UE¹⁷.

Evidentemente, estos nuevos impuestos o la imposición sobre transacciones financieras, tradicional esta última en varios Estados de la zona como Colombia, Perú o Ecuador, no pueden calificarse, en puridad, como gravámenes sobre el consumo, sino

¹² Sobre la misma nos remitimos al portal de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, OCDE, dedicado ex profeso a su publicidad, debate y manifestaciones, www.oecd.org/ctp/beps

¹³ Siglas de *Base Erosion and Profit Shifting*, traducidas al español por la propia OCDE como “Erosión de las bases imponibles y traslado de beneficios”.

Una versión en castellano del Plan de Acción puede encontrarse en: www.aedf-ifa.org/FicherosVisibles-Web/Ficheros/Fichero79.pdf y del texto original en: www.oecd.org/ctp/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es.htm

¹⁴ *Vid.* OECD/G20 (2015), www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf

¹⁵ Que, simbólicamente, es el título de la Acción 1 de BEPS: “Abordar los retos de la economía digital para la imposición”, en inglés, *Addressing the tax challenges of the digital economy. Final Report*, www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm

Passim. VVAA (2016), *Crónica Tributaria*, n.º 158/2016, páginas 7 a 53.

¹⁶ Por ejemplo, el denominado *bit tax*.

¹⁷ *Passim.* www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/other_taxes/financial_sector/index_en.htm, donde se recogen los documentos y el estado de la cuestión relativo a la propuesta europea de un *Financial Transaction Tax* o FTT.

sobre la prestación de servicios financieros, de cierre o no del IVA y, en consecuencia, ameritan un estudio diferenciado a los anteriores, sobre todo si, como veremos, disponen de relevancia recaudatoria y tradición en AL.

1.5. LA SITUACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES

Por último, en la frontera también entre la imposición y otro tipo de ingresos públicos tan clásicos como son los derivados de los derechos de acceso al subsuelo, a los recursos naturales y la minería, las llamadas “regalías” o cánones; resulta que el período de bonanza por la demanda de materias primas del que han gozado, hasta recientemente, varias economías de AL¹⁸ y otros factores, incluyendo los ecológicos, han relanzado el interés por los impuestos y exacciones sobre los recursos naturales, de tanta tradición en la Región y cuya relación con la imposición sobre determinadas materias primas¹⁹ e, incluso, con el propio y lúbil concepto de impuesto, sigue siendo objeto de debate en la legislación y en la doctrina, CARBAJO VASCO, D.; PORPORATTO, PABLO (2009); CIAT/BID/CEPAL/OCDE (2016)²⁰.

Es más, en algunas naciones iberoamericanas y, en los últimos años, por la presión ejercida por la demanda exterior sobre sus materias primas, los ingresos públicos derivados de los recursos naturales, monopolizados o no, han sido tan relevantes que, algunos autores, BARREIX, A. *et al.* (2013)²¹ han utilizado para AL un indicador de presión fiscal novedoso, la llamada “Presión Fiscal Equivalente”, PFE, cuya cuantía trata de reflejar su importancia recaudatoria^{22,23}, diferenciándola de la presión fiscal absoluta, *apud* OCDE.

De hecho, recursos públicos procedentes de los hidrocarburos no renovables supusieron una media del 7,3% del PIB, en 2013, en los siete países de AL principales productores (México, Brasil, Venezuela, Colombia, Perú, Bolivia y Ecuador), pero a esto habría que añadir otro tipo de recursos naturales que generan importantes ingre-

¹⁸ JIMÉNEZ, JUAN PABLO; TROMBEN, VARINIA (diciembre de 2006), páginas 61 y siguientes.

¹⁹ O alimentos, supuesto de la soja, muy relevantes, por ejemplo, en las exacciones y retenciones argentinas a la exportación de tales materias alimenticias, cuya propia clasificación tributaria es objeto de un amplio debate doctrinal y que, tras la llegada del nuevo Gobierno de Macri, han sido objeto de un replanteamiento generalizado.

²⁰ De esta forma, para la metodología de la OCDE, no serían impuestos los denominados royalties, pues: “Royalty payments for the right to extract oil and gas or to exploit other mineral resources are normally regarded as non-tax revenues since they are property income from government-owned land or resources.” (Los pagos por regalías por el derecho de extraer petróleo y gas o a explotar otros recursos minerales son normalmente considerados como recursos no tributarios porque son ingresos derivados de la propiedad de tierras o recursos propiedad del Gobierno. Traducción del autor.)

²¹ BARREIX, A; BÉS, J. C.; PECHO, M. Y VELAYOS, F. (2013), www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/papeles_trabajo/2013_09.pdf

²² PFE = ingresos impositivos del gobierno general + aportes y contribuciones obligatorias a los sistemas de Seguridad Social + ingresos no-tributarios derivados de la explotación de recursos naturales renovables y no renovables.

²³ La fuente de datos del BID/CIAT donde aparece la PFE es: www.iadb.org/en/research-and-data/publication-details,3169.html?pub_id=IDB-DB-101

tos públicos en otros Estados, supuesto del cobre en Chile o de los recursos hídricos en Panamá y Paraguay, CIAT/BID/CEPAL/OCDE, SPECIAL FEATURE S2 (2015) y, asimismo, los beneficios netos de empresas públicas que revierten al Estado nacional, verbigracia (en adelante, vgr.), PEMEX en México, ECOPETROL en Colombia o PDVSA en Venezuela (ver *infra*).

Ciertamente, el descenso de la demanda internacional y de los precios de las materias primas, en especial, del petróleo, han llevado a una reducción de esta relevancia recaudatoria²⁴, pero siguen siendo significativos en el Presupuesto de ingresos de varias naciones de AL.

Estos ingresos públicos no pueden ser calificados, en puridad, como impuestos y, por ello, deberían ser excluidos de nuestro campo de trabajo, pero su peso recaudatorio y las propias dificultades para diferenciar las “regalías” sobre dominio público de los “impuestos” y otras formas de prestaciones públicas, supuesto del trasvase de los beneficios netos de empresas estatales operando en el sector de los recursos naturales al Presupuesto General del Estado, conducen a que nos refirmamos, por razones de precisión, transparencia e información al lector, a los mismos y su existencia e incidencia recaudatoria distorsione, en alguna medida, la validez del indicador clásico de presión fiscal absoluta²⁵.

2. LA CLASIFICACIÓN DE ESTE CAPÍTULO

La diversidad anterior ha dificultado indudablemente la labor de exponer, transversalmente, la situación de los impuestos “selectivos” al consumo en AL por utilizar algún calificativo omnicompreensivo.

Ciertamente, la clasificación de impuestos de la OCDE, aplicada en las estadísticas recaudatorias que sirven de base a este trabajo, OCDE (2015); CIAT/BID/CEPAL/OCDE (2016), puede servirnos de guía.

En ese sentido, nos encontraríamos con el ítem 5120. Impuestos sobre bienes y servicios específicos²⁶, pero el citado epígrafe no cubre toda la amplia gama de

²⁴ Ver CIAT/BID/CEPAL/OCDE, Sección Especial: Ingresos fiscales provenientes de recursos naturales no renovables en América Latina y Caribe; 2016, página 70, donde se afirma que la proporción que suponen los impuestos relacionados con los hidrocarburos ha descendido al 6,6% en 2014.

²⁵ Que puede o no, a su vez, integrar la recaudación de la Seguridad Social, ingresos tributarios coactivos (con o sin los aportes y contribuciones obligatorias a los sistemas de Seguridad Social)/ PIB.

²⁶ Dividido, a su vez, en:

5121. *Excises*.

5122. Beneficios de monopolios fiscales.

5123. Gravámenes a las importaciones y en las Aduanas.

5124. Sobre las exportaciones.

5125. Sobre bienes de inversión.

5126. Sobre servicios específicos.

tributos de que suelen atender a la producción o distribución de un bien o servicio²⁷.

Con independencia de que cualquier clasificación y metodología para atribuir un impuesto a una u otra categoría es discutible y debatible, en este trabajo, a partir de las “Guías” nacionales elaboradas, se ha preferido, como hemos esbozado antes, distribuir esta modalidad de impuestos en cuatro grandes bloques que se estudian con autonomía propia:

- a) Impuestos Selectivos sobre el Consumo, ISC, los cuales gravan en última instancia el consumo de un determinado bien o servicio, con independencia de que, en determinadas naciones americanas, por ejemplo, Perú, se agrupan en una norma con denominación similar o, por el contrario, supuesto de Guatemala, cada mercancía o servicio gravado de manera típica por estos gravámenes disponga de una Ley propia e independiente y también con autonomía respecto de la rúbrica de la disposición que los agrupa, pues, por ejemplo, en Nicaragua, se rigen por la Ley de Concertación Tributaria de 2013, reformada en diciembre de 2014, cuyo título poco nos dice o se aproxima a una imposición de estas características.
- b) Impuestos Medioambientales, dada la novedad de este tipo de exacciones, su creciente interés en la doctrina internacional y los debates planteados al respecto de su naturaleza, características, funcionalidad y resultados, SANDMO, AGNAR (2010), así como por el inicio de esta modalidad de exacciones en AL, por ejemplo, en Argentina FERRÉ OLIVE, EDGARDO HÉCTOR (2010).

5127. Otros impuestos sobre el comercio internacional y las transacciones.

5128. Otros impuestos sobre bienes específicos o servicios. Aquí, por ejemplo, se encontrarían los ingresos públicos por extraer minerales.

5130. No atribuibles entre 5110 (IVA) y 5120.

5200. Impuestos sobre el uso de bienes.

5210. Impuestos recurrentes.

5211. Impuestos sobre los vehículos automóviles privados.

5212. Otras modalidades de impuestos sobre los automóviles.

5211. Otros impuestos recurrentes.

5220. Otros impuestos no recurrentes.

5300. No clasificables ni en 5100 ni en 5200.

Ahora bien, dentro de esa clasificación no se incluyen los ITF, por ejemplo, los cuales aparecen bajo el epígrafe 4400. Impuestos sobre transacciones financieras y de capital, nueva manifestación de que, incluso metodológicamente, no pueden integrarse ni son homogéneos con los ISC y, por otro lado, se incorporan los ingresos provenientes de licencias anuales de automóviles, para apuestas, apertura de casas de juegos, ingresos para el reciclaje de residuos, etc., como sucede con el epígrafe 5220.

En general, puede verse la “Guía interpretativa de la OCDE” respecto de la estructura y clasificación de los ingresos tributarios (CIAT/BID/CEPAL/OCDE, 2015. Anexo A. The OECD *Interpretative Guide*).

²⁷ La propia OCDE, desde la edición del *Revenue Statistics* de 2012, ha incluido provisionalmente dentro del epígrafe 5126 a los recursos procedentes de determinadas exacciones bancarias, dada su novedad (*revenues from bank levies and payment to deposit insurance and financial stability schemes*).

- c) Impuestos específicamente diseñados para sujetar recursos naturales o materias primas, vgr. las retenciones a la exportación en Argentina²⁸.
- d) Los impuestos sobre las operaciones financieras, conocidos, tradicional (y erróneamente) como debit tax, por la terminología del Fondo Monetario Internacional (en adelante, FMI), característicos de varios Estados de la Región, prototipo de la denominada “imposición heterodoxa”, GONZÁLEZ, DARÍO; MARTINOLI, CAROL; PEDRAZA, JOSÉ LUIS (2009) y que, por circunstancias ajenas al objetivo de nuestro texto, son objeto de un creciente interés, especialmente, en la UE.

De todas formas, determinadas exacciones son de ardua ubicación en uno u otro grupo, por ejemplo, los impuestos que recaen en el juego, las apuestas y las combinaciones aleatorias, las cuales suelen disponer de una normativa autónoma, pero también pueden incorporarse a la disposición general de los ISC, vgr. en Panamá.

Lo mismo sucede con exacciones soportadas por la producción, adquisición o tenencia de determinados bienes, cuyo prototipo es el automóvil o carro, en la terminología de la Región, y cuyo hecho imponible no es el consumo, sino la producción, la tenencia, el uso, etc. de las mercancías gravadas.

Todos estos supuestos peculiares, infinitos en número, se analizarán, siquiera limitadamente, según los casos y conforme a las propias decisiones adoptadas en las “Guías” por los autores de los mismos.

3. LOS IMPUESTOS SELECTIVOS AL CONSUMO EN AMÉRICA LATINA

3.1. IMPORTANCIA PARA LA POLÍTICA FISCAL DE LA REGIÓN

3.1.1. *El marco general: presión tributaria en América Latina. Evolución reciente*

Como sabemos y se indica en el Capítulo 1 de esta obra, la presión tributaria en AL, entendida como la relación entre ingresos tributarios coactivos (con o sin cotizaciones a la Seguridad Social) dividida por el PIB²⁹, ha crecido regularmente desde la

²⁸ LatinPYMEX (2015)

²⁹ Ésta es la definición clásica, mundialmente conocida, del índice de presión fiscal absoluta desarrollado y metodológicamente construido por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE mediante su publicación *Revenue Statistics of Country Members*, cuya última edición abarca el período 1965-2014, 3 de diciembre de 2015. Ver www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm.

Dado que, recientemente, con el apoyo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) el Banco Interamericano de Desarrollo (BID) y el Consejo Económico de la ONU para América Latina (CEPAL) se han ido aplicando las metodologías de la OCDE a los países de la Región, partiremos, como se ha señalado con anterioridad, en nuestro trabajo de los datos de presión tributaria que figuran en una publicación paralela, donde se incluyen los datos de recaudación de 20 Estados de la zona, *Revenue Statistics of Latin American countries 1990-2014, Estadísticas tributarias en América Latina y El Caribe*, Ed. CIAT, IBD, ECLAC, OECD, published on March 16, 2016, www.oecd.org/ctp/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-24104736.htm

década de los 90 en el siglo pasado, salvo por el impacto de la crisis económica de 2009, situándose en 2014 en el porcentaje del 21,7% (media no ponderada) sobre el PIB.

En cualquier caso, este coeficiente se encuentra todavía muy lejos de la media de los 34 Estados miembros de la OCDE que, para el mismo año, se ubicó en el 34,4% y presenta una enorme diversidad entre las 20 naciones para las que se posee datos uniformes, desde el 33,4% de Brasil (prácticamente en la media de la OCDE) al 12,6% de Guatemala³⁰. Entre los países de la OCDE, el rango varía, a su vez, entre el 47,6% de Dinamarca y el 19,7% en México en 2013³¹.

CUADRO 1³²
Indicadores de la presión tributaria en la OCDE

	1965	1975	1985	1995	2000	2007	2009	2011	2013	2014 provisional
Australia	20,6	25,4	27,8	28,2	30,4	29,7	25,8	26,3	27,5	n.a.
Austria	33,6	36,4	40,5	41,1	42,1	40,5	41,0	41,0	42,5	43,0
Belgium	30,6	38,8	43,5	42,6	43,6	42,6	42,1	43,0	44,7	44,7
Canada	25,3	31,5	31,9	34,9	34,9	32,3	31,4	30,2	30,5	30,8
Chile	—	—	—	18,4	18,8	22,8	17,2	21,2	20,0	19,8
Czech Rep.	—	—	—	34,9	32,5	34,3	32,4	33,4	34,3	33,5
Denmark ⁽¹⁾	29,1	37,0	43,9	46,5	46,9	46,4	45,2	45,4	47,6	50,9
Estonia	—	—	—	36,2	31,0	31,1	34,9	31,9	31,8	32,9
Finland	30,0	36,1	39,1	44,5	45,8	41,5	40,9	42,0	43,7	43,9
France ⁽¹⁾	33,6	34,9	41,9	41,9	43,1	42,4	41,3	42,9	45,0	45,2
Germany ⁽²⁾	31,6	34,3	36,1	36,2	36,2	34,9	36,1	35,7	36,5	36,1
Greece ⁽¹⁾	17,1	18,6	24,5	27,7	33,2	31,2	30,8	33,5	34,4	35,9
Hungary	—	—	—	41,0	38,7	39,6	39,0	36,5	38,4	38,5
Iceland	25,5	29,2	27,4	30,4	36,2	38,7	32,0	34,4	35,9	38,7
Ireland	24,5	27,9	33,7	31,8	30,9	30,4	27,6	27,4	29,0	29,9
Israel ⁽³⁾	—	—	—	35,5	34,9	34,3	29,7	30,8	30,6	31,1
Italy	24,7	24,5	32,5	38,6	40,6	41,7	42,1	41,9	43,9	43,6

Para la misma publicación, pero referida al ejercicio 2013, remitimos al lector a:

www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-2014_9789264207943-en-fr

Por otra parte, en las “Guías” recopiladas por diferentes autores para la edición de este libro, se recomienda utilizar las Bases de Datos recopiladas sobre ingresos tributarios por CIAT-BID-Fondo Monetario Internacional (FMI)-OCDE-CEPAL y Banco Mundial, http://www.iadb.org/es/investigacion-y-datos/detalles-de-publicacion,3169.html?pub_id=IDB-DB-101, lo cual asegura una cierta homogeneidad en la información cuantitativa utilizada, aunque en el momento de redactarse las citadas “Guías” los autores sólo disponían de la edición del *Revenue Statistics of Latin American countries*, relativa a 2013.

Asimismo, no siempre los autores de los “Guías” han utilizado esta Base de Datos, sino que han recurrido a información nacional, siendo ésta otra de las causas que explica las diferencias estadísticas que podemos encontrarnos a la hora de analizar los datos recaudatorios de estos impuestos.

³⁰ OECD (December 3, 2015), www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm

³¹ La situación se repite, asimismo, en el 2014. Dinamarca dispuso del mayor índice de carga tributaria, el 50,9%, frente a México que obtuvo el menor, el 19,5%.

³² *Revenue Statistics 2015/Statistiques des recettes publiques 2015* - © OCDE 2015. Table A. Total tax revenue as percentage of GDP.

	1965	1975	1985	1995	2000	2007	2009	2011	2013	2014 provisional
Japan	17,8	20,4	26,7	26,4	26,6	28,5	27,0	28,6	30,3	n.a.
Korea	—	14,9	15,8	19,1	21,5	24,8	23,8	24,2	24,3	24,6
Luxembourg	26,4	31,1	37,4	35,2	37,1	36,6	39,0	37,9	38,4	37,8
Mexico	—	—	15,2	14,9	16,5	17,6	17,2	19,5	19,7	19,5 ⁽⁴⁾
Netherlands	30,9	38,2	39,8	38,9	36,8	36,1	35,4	35,9	36,7	n.a.
N. Zealand	23,2	27,5	29,5	35,6	32,5	34,0	30,5	30,9	31,4	32,4
Norway	29,4	38,8	41,9	40,0	41,9	42,1	41,2	42,0	40,5	39,1
Poland	—	—	—	37,7	33,1	34,8	31,5	32,0	31,9	n.a.
Portugal	15,7	18,9	24,1	29,4	31,2	32,0	30,0	32,5	34,5	34,4
Slovak R.	—	—	—	39,6	33,6	29,2	28,9	28,7	30,4	31,0
Slovenia	—	—	—	38,4	36,6	37,1	36,2	36,5	36,8	36,6
Spain ⁽¹⁾	14,3	18,0	26,8	31,3	33,4	36,5	29,8	31,3	32,7	33,2
Sweden	31,4	38,9	44,8	45,6	49,0	45,0	44,1	42,5	42,8	42,7
Switzerland	16,6	22,5	23,9	25,5	27,6	26,1	27,1	27,0	26,9	26,6
Turkey	10,6	12,0	11,5	16,8	24,2	24,1	24,6	27,8	29,3	28,7
U. Kingdom	29,3	34,2	35,1	31,9	34,7	34,1	32,3	33,6	32,9	32,6
United States	23,5	24,6	24,6	26,4	28,2	26,7	23,0	23,6	25,4	26,0
Unweighted average:										
OECD Total	24,8	28,6	31,5	33,6	34,2	34,1	32,7	33,3	34,2	34,4 ⁽⁵⁾

Fuente: OECD (2015).

n. a.: indica no disponible.

⁽¹⁾ The total tax revenues have been reduced by the amount of any capital transfer that represents uncollected taxes.

⁽²⁾ Unified Germany beginning in 1991.

⁽³⁾ The data for Israel are supplied by and under the responsibility of the relevant Israeli authorities. The use of such data by the OECD is without prejudice to the status of the Golan Heights, East Jerusalem and Israeli settlements in the West Bank under the terms of international law.

⁽⁴⁾ Secretariat estimate, including expected revenues collected by state and local governments.

⁽⁵⁾ Calculated by applying the unweighted average percentage change for 2014 in the 30 countries providing data for that year to the overall average tax to GDP ratio in 2013.

Quizás una de las grandes novedades en esta evolución de la presión fiscal durante los últimos años (ampliamente comentada en el Capítulo 1 de esta obra) es el hecho de que un país de AL, como es Brasil, haya superado la media de presión tributaria OCDE³³, así como el fuerte crecimiento de este indicador en el Estado plurinacional de Bolivia y en Argentina³⁴.

En cualquier caso, la brecha de la recaudación absoluta entre AL y la OCDE fue, en 2014, de 12,7 puntos porcentuales y la situación diferencial se ha conservado estable desde el ejercicio 2008, CIAT/BID/CEPAL/OCDE (2016, página 42).

³³ Según los datos provisionales que se publicaron en 2013; sin embargo, en la información derivada de CIAT/BID/CEPAL/OCDE (2016), no reflejan que la media de la presión tributaria de Brasil supere a la media de la OCDE, por causas que desconocemos.

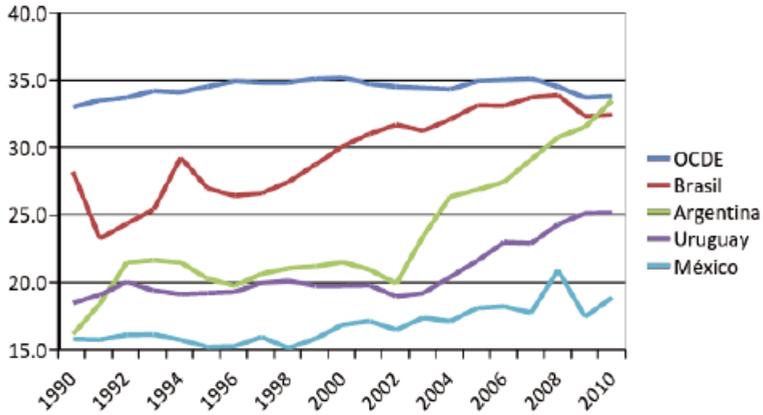
³⁴ Entre 1990 y 2014, estos dos países registraron, respectivamente, aumentos de su índice de presión fiscal absoluta de 20, 6 y 19,8 puntos porcentuales, respectivamente.

GRÁFICO 1

Evolución de la presión fiscal, comparativa OCDE, América Latina y algunos Estados de la Región

Presión tributaria 1990-2010 (OCDE, Brasil, Argentina, Uruguay, México)

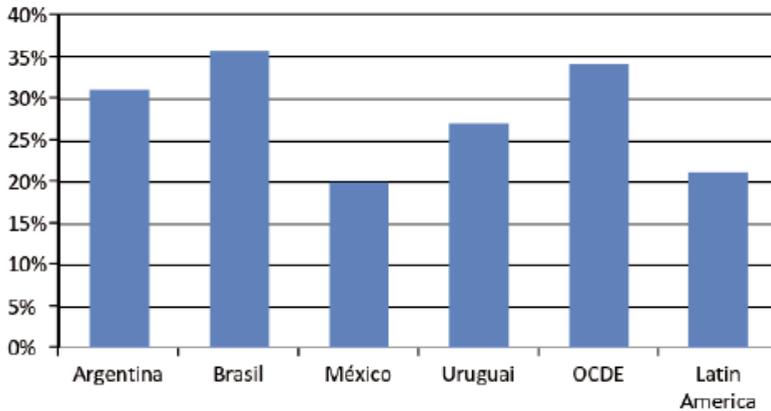
Fuente: Estadísticas tributarias en América Latina (OCDE)



Fuente: Trabajos de la II Edición de la Maestría Internacional en Hacienda Pública, Dirección y Administración Tributaria, 2015.

GRÁFICO 2

Presión fiscal en varios países de América Latina y media de la OCDE Ingresos totales 2013



Fuente: Trabajos de la II Edición de la Maestría Internacional en Hacienda Pública, Dirección y Administración Tributaria, 2015.

CUADRO 2
Variación de los “rankings” de presión fiscal en la OCDE y en varios Estados de América Latina, 1993/2013

País	1993		2013		Var %	
	%	Orden	%	Orden	%	Orden
Brasil	25,40	2	35,68	1	40,46	2
México	15,83	5	19,70	6	24,42	5
Argentina	18,09	4	31,21	3	72,58	1
Uruguay	20,95	3	27,05	4	29,13	4
ALyC	15,55	6	21,26	5	36,76	3
OECD-Media	33,30	1	34,10	2	2,40	6

Fuente: Trabajos de la II Edición de la Maestría Internacional en Hacienda Pública, Dirección y Administración Tributaria, 2015.

3.1.2. Estructura de la presión tributaria e imposición sobre el consumo

Pero donde existe una mayor diferencia en la estructura de la presión tributaria entre América Latina y las jurisdicciones de la OCDE es en la diferente composición de los gravámenes que componen tal indicador.

En este sentido, resulta que, tras el sólido crecimiento de los últimos veinte años, los impuestos generales sobre el consumo (principalmente el IVA y los impuestos sobre las ventas) representaban un 31,3% de los ingresos tributarios de los países de América Latina y el Caribe en 2014, frente al 20,2% de los países de la OCDE, mientras que el peso de los impuestos específicos sobre el consumo (como son los impuestos selectivos o los impuestos sobre el comercio internacional) se ha reducido hasta un 17,6% (en la OCDE es de un 10,7%).

CUADRO 3³⁵
Estructuras tributarias en América Latina⁽¹⁾

	1990	2000	2010	2011	2012	2013	2014
Impuestos sobre ingresos y ganancias	23,3	22,4	26,4	27,3	27,5	27,4	27,9
Contribuciones a la seguridad social	13,4	15,2	15,8	15,6	15,9	16,6	16,4
Impuestos sobre la nómina	0,5	0,8	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Impuestos a la propiedad	4,2	2,9	3,2	3,2	3,3	3,4	3,3
Impuestos generales al consumo	20,9	30,4	31,6	31,4	31,1	31,2	31,3
Impuestos específicos	32,1	25,5	19,5	19,1	18,9	18,3	17,8
Otros impuestos ⁽²⁾	5,6	2,8	2,9	2,8	2,7	2,6	2,8
Total	100	100	100	100	100	100	100

Fuente: CIAT/BID/CEPAL/OECD; 216, página 47.

⁽¹⁾ Representa los porcentajes de las mayores categorías del recaudo tributario total. El grupo de 22 países está listado en el Cuadro 1.1.

⁽²⁾ Incluye algunos impuestos sobre bienes y servicios (encabezado 5200) y timbres.

³⁵ Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2016 / Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2016- © OECD 2016. CHAPTER 1 “Estructuras impositivas en un grupo de países de América Latina y del Caribe”. Cuadro 1.2. Estructura impositivas en un grupo de países de América Latina y el Caribe.

CUADRO 4³⁶
Estructuras tributarias de los países de la OCDE³⁷

	1965	1975	1985	1995	2005	2010	2013
Personal income tax	26	30	30	26	24	24	25
Corporate income tax	9	8	8	8	10	8	8
Social security contributions ⁽¹⁾	18	22	22	25	25	26	26
(employee)	(6)	(7)	(7)	(9)	(9)	(9)	(10)
(employer)	(10)	(14)	(13)	(14)	(14)	(15)	(15)
Payroll taxes	1	1	1	1	1	1	1
Property taxes	8	6	5	5	6	5	6
General consumption taxes	12	13	16	19	20	20	20
Specific consumption taxes	24	18	16	13	11	11	10
Other taxes ⁽²⁾	2	2	2	3	3	3	3
Total	100	100	100	100	100	100	100

Fuente: OECD (2015): Revenue Statistics: Comparative tables, OECD Tax Statistics (database). DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/data-00262-en>

⁽¹⁾ Including social security contributions paid by the self-employed and benefit recipients (beading 2300) that are not shown in the breakdown over employees and employers.

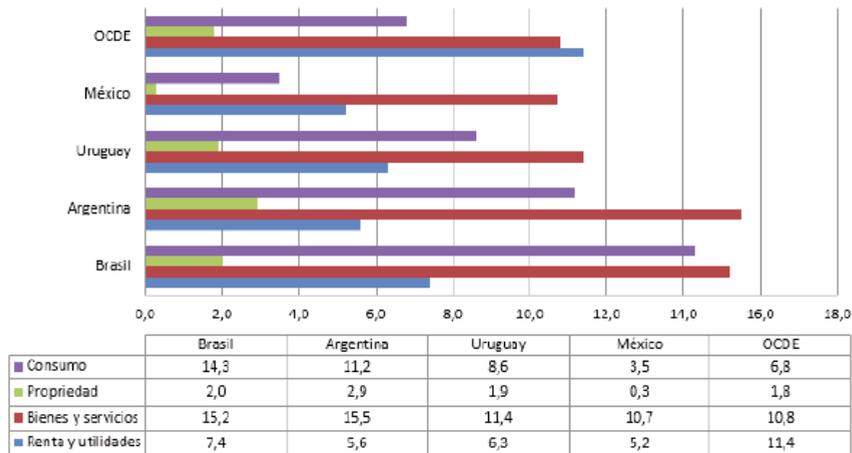
⁽²⁾ Including certain taxes on goods and services (beading 5200) and stamp taxes.

En cambio, en el año 2014, los impuestos sobre la renta y las utilidades representaron en AL, en promedio, un 27,9% de la recaudación, mientras que las contribuciones a la Seguridad Social alcanzaron un 16,6% para los países latinoamericanos y caribeños (en la OCDE, dichos porcentajes son de un 33,6% y 26,2%, respectivamente) CIAT/BID/CEPAL/OCED (2016).

³⁶ Revenue Statistics 2015/ Statistiques des recettes publiques 2015 - © OCDE 2015. Table C. Tax structures in the OECD-area.

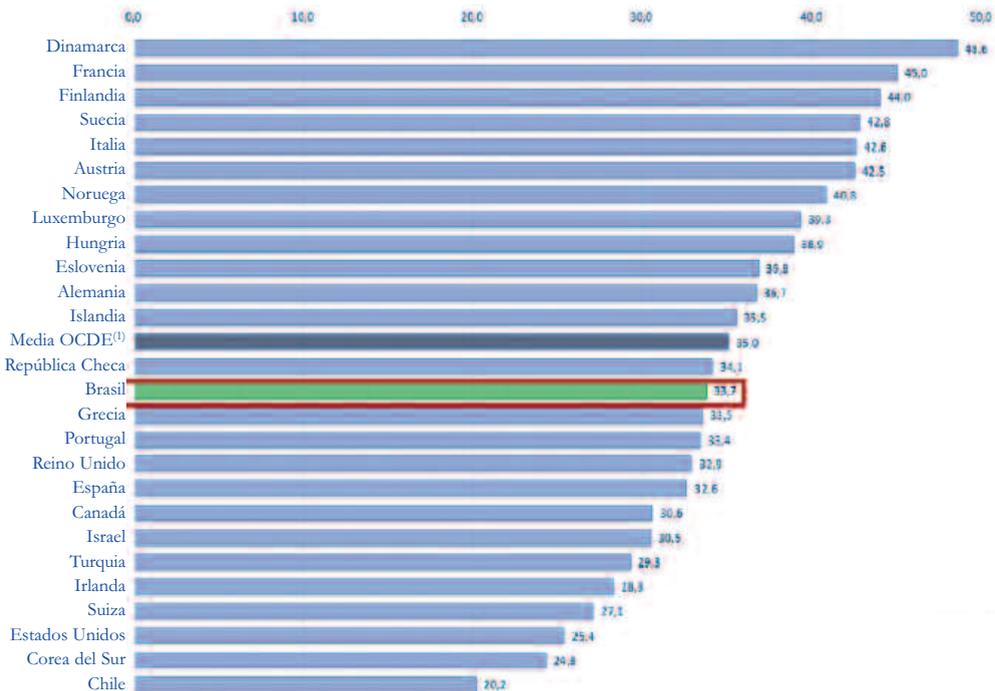
³⁷ Note: Percentage share of major tax categories in total tax revenue. Data are included from 1965 onwards for Australia, Austria, Belgium, Canada, Denmark, Finland, France, Germany, Greece, Iceland, Ireland, Italy, Japan, Luxembourg, the Netherlands, New Zealand, Norway, Portugal, Spain, Sweden, Switzerland, Turkey, United Kingdom and United States; from 1972 for Korea; from 1980 for Mexico; from 1990 for Chile; from 1991 for Hungary and Poland; from 1993 for the Czech Republic and from 1995 for Estonia, Israel, the Slovak Republic and Slovenia.

GRÁFICO 3
Presión fiscal por partidas en varios Estados de América Latina y media OCDE
Presión fiscal por partidas-2013



Fuente: Trabajos de la II Edición de la Maestría Internacional en Hacienda Pública, Dirección y Administración Tributaria, 2015.

Presión fiscal en Brasil y en los Países de la OCDE



Fuente: Elaboración propia basada en datos de la OCDE (OCDE Revenue Statistics).

(1) Media de los países miembros de la OCDE que aparecen en el gráfico.

Por lo tanto, la primera conclusión que podemos deducir de los datos de las estadísticas tributarias, es la significativa importancia que tienen los impuestos selectivos al consumo en los ingresos tributarios de la Región, importancia que, sin embargo, tiende a disminuir en los últimos ejercicios, producto de la liberalización comercial, pero seguramente también de un diseño defectuoso de los mismos y la ausencia de una acertada previsión de tránsito, precisamente, de unos ingresos públicos aduaneros relativamente fáciles de recaudar a un modelo tributario que requería una Administración Tributaria (AT) distinta.

Esta minoración contrasta con el peso predominante alcanzado por el IVA en la recaudación de los Estados de AL y ha sido explicada, en general, por la liberalización del comercio, aunque creemos que existen otras razones de naturaleza administrativa o de Política Fiscal que deberían ser incluidas asimismo como causa^{38 39}.

En cualquier caso, los gravámenes sobre bienes y servicios, Grupo 5000 (impuestos sobre bienes y servicios) de la clasificación de la OCDE, supusieron en 2013 más del 50% de la recaudación en AL, frente al 32,8% en la OCDE; de ahí, que el consumo resulte ser la capacidad contributiva de mayor interés para las naciones de la zona; pero es que, en determinados países, la relevancia recaudatoria de esta variable económica es todavía superior.

Por todo ello, el protagonismo que la imposición sobre el consumo tiene para AL, amerita un análisis exhaustivo de los gravámenes que, sobre las transmisiones de determinados bienes y servicios y, con independencia de la sujeción de tales operaciones al IVA, existen en la Región.

³⁸ De esta forma, se señala:

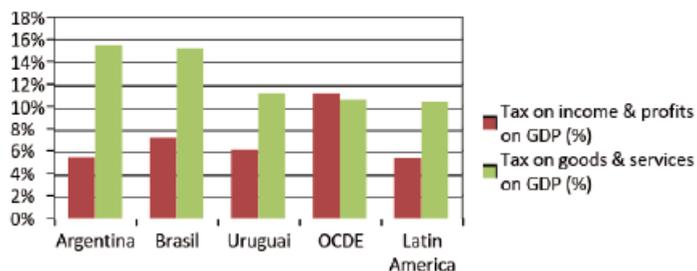
“... Estas dos tendencias antagónicas en el seno de los impuestos sobre el consumo se explican por la creciente incidencia del IVA y la pérdida de importancia de impuestos específicos sobre el consumo tales como los impuestos selectivos o los impuestos sobre el comercio internacional. Aunque el IVA fue introducido tempranamente en las economías de la región (la mayoría de los países ya lo habían adoptado de alguna forma a finales de los años 1970), su expansión en términos de ingresos tributarios es relativamente reciente. Desde principios de los años 1990, este impuesto ha venido constituyendo una fuente creciente de ingresos para los países latinoamericanos y caribeños y se ha consolidado mediante sucesivas ampliaciones de la base tributaria y de las tasas impositivas oficiales así como también a través del fortalecimiento de las administraciones tributarias. Las reformas se han enfocado también en la simplificación de los sistemas tributarios, con la mayoría de los países reduciendo el número de bienes con tasa nula o reducida, encaminándose así a un sistema de tasa única para el IVA en muchos casos.

En contraste, el declive del peso de los impuestos específicos sobre el consumo tiene que ver con los procesos de liberalización del comercio, y la consiguiente reducción de los derechos de aduanas sobre las importaciones, y la supresión de los impuestos sobre las exportaciones en numerosos países latinoamericanos y caribeños (con la destacable salvedad de Argentina, donde los impuestos sobre las exportaciones se reestablecieron en 2002). Además, se ha acotado el conjunto de bienes y servicios sujetos a impuestos selectivos, que hoy se limitan principalmente a productos y servicios con una demanda relativamente inelástica, tales como bebidas alcohólicas, combustible y derivados, y tabaco.” CIAT/BID/CEPAL/OCDE (2015).

³⁹ Expresiones similares figuran en la edición 2016 CIAT/BID/CEPAL/OCDE.

GRÁFICO 4

Tributos sobre consumo y renta en varios Estados de América Latina y media OCDE



Fuente: Trabajos de la II Edición de la Maestría Internacional en Hacienda Pública, Dirección y Administración Tributaria, 2015.

En algunas naciones, además, la prevalencia en la recaudación de estos impuestos sobre el consumo es más que notable, así, esta modalidad de exacciones generó en 2014 el 63,9% de la recaudación en Bolivia⁴⁰, el 63,5% en la República Dominicana, el 55,2% en Honduras y el 52% en El Salvador. Apenas son una excepción en este cuadro general, los casos de Panamá, donde tales tributos producen el 30%⁴¹, Colombia, el 37,3% y Trinidad y Tobago, con el 20,8%.

De ahí, el interés por estudiar estos impuestos y su funcionamiento en esta zona geográfica.

Ahora bien, ese gran peso recaudatorio es producto del IVA, mientras que la ISC y otros gravámenes asimilados suponen, no sólo una importancia menor, sino también una distribución de su peso recaudatorio muy desigual en la zona.

CUADRO 5

Recaudación de los impuestos generales sobre el consumo (epígrafe 5110)⁴² frente a la recaudación de los impuestos específicos (epígrafe 5120) sobre el PIB, 2014

Países	5110 %	5120 %
Argentina	34,5	13,3
Barbados	32,3	10,3
Bolivia	28,5	33,5
Brasil	38,6	3,1
Chile	41,6	10,3

⁴⁰ Aunque tal dato es estimado.

⁴¹ Pero por el peso que tienen en el Presupuesto panameño las entradas de las empresas del Canal, es decir, los ingresos (no calificables como impuestos), derivados de los recursos hídricos.

⁴² Que, prácticamente, al 100% equivalen al IVA, epígrafe 5111, pero no siempre, por ejemplo, sobre la media total de AL, el IVA supone el 6,6% frente al 6,8% que representa el Cuadro. La diferencia deriva sobre todo de los casos de Argentina y Brasil, donde el IVA supone, respectivamente, el 7,3 y el 8,2% de la recaudación sobre el PIB.

Países	5110 %	5120 %
Colombia	29,4	7,9
Costa Rica	21,1	15,3
República Dominicana	33,3	29,3
Ecuador	33,2	18,6
El Salvador	41,5	10,5
Guatemala	40,3	10,3
Honduras	34,2	21
Jamaica	16,6	37,7
México	17,8	31,6
Nicaragua	31,1	15,3
Panamá	17	12,2
Paraguay	39,7 ⁽¹⁾	17,9
Perú	37,3	6,6
Uruguay	30	11,9
Venezuela	47,4	13,4
Media no ponderada		
AL (22)	31,3	17,8
OCDE	20,2 (2013)	10,5 (2013)

Fuente: Elaboración propia, a partir de CIAT/BID/CEPAL/OCDE, 2016.

⁽¹⁾ Datos de 2013.

CUADRO 6

Recaudación de los impuestos generales sobre el consumo (epígrafe 5110)⁴³ frente a la recaudación de “excises” (epígrafe 5121) sobre la recaudación total, 2013

Países	5110 %	Excises
Argentina	36	12,7
Barbados	32,6	12,8
Bolivia	28,3	40
Brasil	40	2,5
Chile	40,2	9,7
Colombia	28,4	8
Costa Rica	21,2	15,8
República Dominicana	31,9	30

⁴³ Que, prácticamente, al 100% equivalen al IVA, epígrafe 5111, pero no siempre, por ejemplo, sobre la media total de AL, el IVA supone el 6,6% frente al 6,8% que representa el Cuadro. La diferencia deriva sobre todo de los casos de Argentina y Brasil, donde el IVA supone, respectivamente, el 7,3 y el 8,2% de la recaudación sobre el PIB.

Países	5110 %	Excises
Ecuador	33,3	18,8
El Salvador	43,2	12,1
Guatemala	39,8	10,3
Honduras	30,3	22,1
Jamaica	16,1	37,6
México	18,4	32,9
Nicaragua	31,3	16,9
Panamá	16,6	12,1
Paraguay	38,3	18,1
Perú	37	7,5
Uruguay	31,8	8,7
Venezuela	52,4	12,9
Media no ponderada		
AL (20)	32,3	17,1
OCDE	20,2 (2012)	10,7 (2012)

Fuente: Elaboración propia, a partir de CIAT/BID/CEPAL/OCDE, 2015.

En este sentido, los impuestos clasificados en el Grupo 5120 conllevan el 35,5%, el 37,7%, el 31,6% y el 29,3 % de la recaudación, en 2014, en Bolivia, Jamaica, México y la República Dominicana, respectivamente; pero apenas el 3,1% en Brasil, el 6,6% en Perú, el 7,9% en Costa Rica y el 11,9% en Uruguay.

Parece que en las naciones con sistemas tributarios poco modernizados, el peso en los ingresos públicos de la recaudación de los impuestos sobre el consumo es muy elevado y, a su vez, esto refuerza la tendencia a que sea cuantitativamente significativa la recaudación del Grupo 5120.

Una cifra media de recaudación del ISC en muchos Estados de la Región es el 3% sobre el PIB⁴⁴ y más del 10% de la recaudación total del Estado⁴⁵, en El Salvador, por ejemplo, es del 10,5%, aunque existen, ver arriba, grandes dispersiones en tales porcentajes.

En Argentina, los denominados “Impuestos internos” que, en realidad, entran plenamente en la categoría de los impuestos selectivos al consumo, producen un importante nivel de recaudación, aproximadamente, del 2% sobre el PIB (el 1,94%, concretamente, en 2014, según datos de la Administración Federal de Ingresos Públi-

⁴⁴ Por ejemplo, en Paraguay resulta ser el 1,8% del PIB y el 9,7% de la recaudación, según datos de 2012.

⁴⁵ Los datos anteriores son de la Dirección de Estudios Económicos / Subsecretaría de Economía - Ministerio de Hacienda (Paraguay), Departamento de Estudios y Estadísticas Tributarias - Subsecretaría de Estado de Tributación, Instituto de Previsión Social - Estadísticas institucionales, lo que, nuevamente, explica la diferencia con las estadísticas CIAT/BID/CEPAL/OCDE.

cos; en adelante, AFIP), lo que supone, aproximadamente, el 7,3% de la recaudación tributaria total que se eleva al 13,3%, datos de 2014, si se incluyen todas las partidas del Grupo 5120.

Téngase en cuenta también que el significado recaudatorio de esta modalidad impositiva depende mucho de los componentes que integremos bajo la rúbrica ISC, ya que, en particular, exacciones con potencia recaudatoria notable, *vgr.*, sobre combustibles se configuran en los Presupuestos nacionales (caso de Nicaragua) de manera diferenciada respecto de los ISC clásicos, pueden no computarse en tales ingresos; es más, cuando se computan dentro del epígrafe 5121, *excises*, el gravamen del ISC sobre los combustibles suele ser el más importante (en Paraguay, por ejemplo, conllevaba el 69,71% de todas las *excises* y el 38,58% de la recaudación global del epígrafe 5120 en 2013).

Por último, las dificultades para conocer el peso recaudatorio del ISC, en general, se ven asimismo agravadas porque en muchos Estados de América Latina sigue siendo muy significativa la recaudación aduanera (Paraguay, Panamá, República Dominicana, etc.), incluida en el epígrafe 5123. Aduanas y aranceles a la importación (el 7,53% del total de los ingresos públicos en 2014), no siendo posible en las estadísticas CIAT/BID/CEPAL/OCDE diferenciar la parte de esta recaudación que corresponde a las *excises*.

En suma, la diversidad de la importancia recaudatoria de los ISC para la Política Fiscal de los Estados de la Región es otra de las características significativas de estos gravámenes, trasunto, sin duda, de la gran heterogeneidad de los productos y servicios sometidos al ISC, de las dificultades clasificatorias de gravámenes concretos en una categoría impositiva u otra y propia de los impuestos incluidos en este ámbito, lo cual también se relaciona, como veremos, con la gran variedad de estas exacciones en la Región, porque, sin duda, una de las características que se deducen de las “Guías país” analizadas es la carencia de homogeneidad al respecto.

3.2. ANÁLISIS TRANSVERSAL DE LA IMPOSICIÓN SOBRE LOS CONSUMOS ESPECÍFICOS EN LA REGIÓN

3.2.1. *Cuestiones generales*

En general, puede decirse que todos los Estados del área gravan, de una manera u otra, el consumo de los productos típicos, de la “primera generación”, mediante exacciones particulares, bien por medio de una Ley específica, de imposición al consumo, supuestos de Perú y Chile, bien mediante exacciones diferenciadas.

Se observa, por lo tanto, que todas las naciones de la zona sujetan a imposición los productos típicos, de “primera generación”, sujetos al ISC, es decir, los hidrocarburos, las labores del tabaco y las bebidas alcohólicas; asimismo, otra característica importante (comparada, por ejemplo, con algunas naciones de la OCDE) es que también entran en el ámbito del hecho imponible las bebidas analcohólicas (sin alcohol) y refrescantes (jugos, sodas, refrescos, jarabes, etc.), aunque éstas lo hacen con tasas inferiores a las

correspondientes a las bebidas con alcohol⁴⁶ y en varios países, *mgr.* Guatemala, con legislación diferente.

En materia legislativa, por lo tanto, aunque en algunos Estados se dispone de una norma marco que, teóricamente, identifica los impuestos de esta naturaleza, tal y como sucede en el Perú con el ISC o en Panamá con el Impuesto Selectivo al Consumo de Ciertos Bienes y Servicios; lo cierto es que, incluso en tales países, aparecen fuera de la norma-cuadro, exacciones que recaen efectivamente en el consumo de determinados bienes o servicios.

Asimismo, puede suceder que la rúbrica de la legislación no tenga nada que ver con la modalidad impositiva que regula, por ejemplo, en Nicaragua estos gravámenes aparecen bajo la cabecera de la Ley de Concertación Tributaria de 2013, reformada en diciembre de 2014.

De esta manera, en Chile, encontramos la Ley sobre el Impuesto a las Ventas y Servicios, Decreto Ley N.º 825, de 1974, reemplazado por el Decreto Ley N.º 1.606. (Publicado en el Diario Oficial; en adelante, DO, de 03/12/76, conservando su mismo número y actualizado hasta la fecha de la última modificación legal). Incluye Ley N.º 20.780 sobre Reforma Tributaria que modifica el Sistema de Tributación de la Renta e introduce diversos ajustes en el Sistema Tributario, publicada en el D. O. de 29 de septiembre de 2014⁴⁷, pero incluso esta impresión de unidad legislativa es más aparente que real, ya que exacciones que, en puridad, pueden ser calificadas como impuestos específicos, tienen regulación diferente o, como hemos visto en el caso nicaragüense, reciben una denominación atípica.

En el propio Chile, los tabacos se someten a un impuesto distinto: Decreto-Ley 828 a los tabacos manufacturados y en Perú, el arroz pilado como ya hemos apuntado, cuenta con una normativa de sujeción de sus ventas propia, el IVAP.

La ausencia de una Ley común para los consumos específicos sujetos aparece también en El Salvador⁴⁸ y, en general, puede decirse que resulta imposible hacerse una idea de cómo tributan operaciones con productos o servicios determinados, ajenos al ámbito del IVA, sin que se exploren y analicen diversas Leyes.

La justificación en AL para sujetar a estos productos, además de someterlos al impuesto general sobre el consumo por excelencia: el IVA, es también la tradicional: gravar productos cuyo consumo excesivo genera problemas de salud pública (alcoholismo, cáncer, morbilidad en los consumidores activos, etc.); en suma, “interiorizar” los

⁴⁶ Lógicamente, uno de los primeros problemas es diferenciar una bebida alcohólica de una sin alcohol, generalmente, la distinción se sitúa, por ejemplo, en Paraguay, en la existencia de un grado superior al 2% del alcohol en la bebida para entrar en la primera clasificación, pero tampoco hay unidad al respecto.

⁴⁷ <http://www.sii.cl/pagina/jurisprudencia/legislacion/basica/basica.htm>

⁴⁸ Donde existen: Ley Reguladora de la Producción y Comercialización del Alcohol y de las Bebidas Alcohólicas; Ley del Impuesto sobre Productos del Tabaco y Ley del Impuesto sobre las Bebidas Gaseosas, Isotónicas, Fortificantes o Energizantes, Jugos, Néctares, Refrescos y Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas.

daños causados a las personas por la ingesta de tales productos, sus deseconomías internas, aplicando las clásicas teorías “pigouvianas” al respecto.

Asimismo, aunque en algunos casos (hidrocarburos, en Chile, por poner un ejemplo) se sujeta la producción de los mismos, al final, vía traslación u otros fenómenos de repercusión tributaria, lo que se grava es el consumo final del producto.

También en Chile y en la zona hay una relación clásica con el IVA, impuesto que no integra la base de estos productos, pero que, salvo en el caso de la imposición sobre las labores del tabaco, parte, en general, de la base imponible del IVA: la contraprestación, para a su vez determinar la base imponible del ISC.

Generalmente, el ISC es un gravamen monofásico que o bien recae sobre los fabricantes o bien sobre los sujetos, minoristas o distribuidores, que entran en contacto directo con los consumidores, pero incluso en naciones donde el impuesto somete, como hecho imponible, la fabricación del producto sometido, al final, su carga tributaria pretende trasladarse al consumidor final.

Sin embargo, en algunas naciones parece configurarse, al menos, el ISC general, el que recae sobre los productos de “primera generación” en una exacción multifásica, modelada a imagen del IVA neto.

Eso parece suceder, *vgr.* en El Salvador con la imposición sobre las bebidas alcohólicas. También en Bolivia el Impuesto a los Consumos Específicos (ICE) opera como un sistema de crédito de impuesto, excluyendo a los minoristas como sujetos de gravamen y deduciendo el ICE efectivamente pagado en otros productos sometidos, utilizados como insumos o bienes intermedios en la fabricación de productos gravados, a su vez, por el ICE.

Su relación con el IVA parte de que esta exacción no integra la base imponible del ISC.

Asimismo, las importaciones de estos productos en América Latina se gravan en las Aduanas de acuerdo a las valoraciones aduaneras, mientras que las exportaciones se exoneran.

Por lo tanto, las bebidas con contenido alcohólico, los combustibles, las labores del tabaco y los automóviles que, de acuerdo a la doctrina, ver arriba, conforman la “primera generación” de productos sometidos a imposición, integran de forma prácticamente unánime el *tax mix* de AL en materia de imposición sobre los consumos específicos; pero el acopio de mercancías, bienes o servicios que se someten en la Región a algún tipo de excise es notable y excede con mucho de las mercancías tradicionales (combustibles, labores del tabaco, bebidas alcohólicas y automóviles), siendo, nuevamente, la dispersión en las mercancías y bienes gravados una de las características propias en la zona.

También parece claro que el ISC opera como un tributo de carácter nacional (o federal) en la inmensa mayoría de AL, según la estructura territorial de los Estados, pues establecerlo con niveles territoriales menores es un incentivo a la competencia interna y al contrabando.

De hecho, en Colombia, la gran particularidad es que los impuestos sobre consumos específicos son, en muchos supuestos, Departamentales o Distritales, lo cual plantea enormes dificultades de gestión, gran variedad en la presión tributaria nacional, un amplio fraude y la existencia de versiones arcaicas de esta imposición, caso de la existencia de : impuestos al consumo, impuesto de registro, sobretasa a la gasolina y al aceite combustible para motores (ACPM), impuesto sobre vehículos automotores, impuesto de degüello de ganado mayor, impuestos de loterías foráneas y sobrepuestos de lotería, contribución sobre contratos de obra pública, estampillas departamentales, etc. que se recaudan a nivel territorial; variedad de mercancías y actividades sujetas y arcaísmo, en su suma, en la tributación de estos productos.

Además, en Colombia, los impuestos sobre vehículos tienen carácter local y hay una sobretasa sobre la gasolina y el ACPM (Aceite Combustible para Motores o diésel).

También son Departamentales los gravámenes a las cervezas, sifones y refajos nacionales y extranjeros, impuesto a los cigarrillos y tabacos nacionales y extranjeros y degüello de animales.

Sin duda, determinados conceptos (degüello) deberían ser tasas puramente locales, pero no se ve cómo es posible eludir el contrabando en la imposición sobre el tabaco, con una sujeción tan fragmentada, territorialmente hablando.

De hecho, la doctrina y las mejores prácticas internacionales establecen que sólo en la imposición sobre automóviles es posible diferenciar entre conceptos locales vinculados al automotor, que suelen operar como proxy por el uso de las vías públicas locales por los vehículos y que, en tiempos pretéritos, adquirirían el carácter de patente o licencia de automoción (que todavía se conserva en algunos lugares de AL), aunque asimismo puede disponer de una cierta vis patrimonial y las exacciones sobre adquisición y transmisión de automóviles, sujetas a Impuestos Especiales, *excises*, y que han de tener carácter nacional.

En la propia Colombia, por seguir con el ejemplo, se ha terminado superponiendo un gravamen nacional, así, la Ley 1607 de 2012 llevó a que se estableciera adicionalmente el impuesto al consumo de carácter nacional que se genera por la prestación de servicios o la venta al consumidor final que grava al consumo de cervezas, sifones y refajos, es decir, el consumo en el territorio nacional de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas.

De esta manera, con excepción de los vehículos automotores y asimilados, por ejemplo, las embarcaciones y, en estos bienes, mejor si se trata de una exacción de carácter patrimonial anualizada, el ámbito apropiado para la sujeción de los Impuestos Especiales es el nacional o federal, siendo un recurso al 100% del Estado, aunque también cabe señalar excepciones, por ejemplo, Guatemala, donde, en general, el criterio es distinto, es decir, la mayoría de los gravámenes sobre consumos específicos tienen parte de su recaudación afectada a un determinado destino, por ejemplo, el Impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, tiene que dedicar un mínimo del 15% de sus recursos a programas de salud sexual reproductiva, planificación familiar y alcoholismo del Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social.

La afectación de parte de los ingresos de este modalidad de impuestos responde a una visión obsoleta de los mismos como exacciones de ordenación, arbitrios de finalidad moral, justificables solo para atender algún tipo de problema social causado por la ingesta o adquisición de productos y servicios valorados como “dañinos” por el Gobierno; lo que la doctrina americana conoce como *sin taxes* (“impuestos pecado”).

Tal perspectiva es incompatible con una concepción moderna del sistema tributario y conlleva importantes problemas de eficiencia y elevados costes de gestión tributaria.

3.2.2. *Imposición sobre las bebidas*

En AL cabe destacar que se gravan tanto las bebidas espirituosas como las bebidas analcohólicas: jugos, refrescos, gaseosas, bebidas refrescantes de todo tipo, preparaciones para dichas bebidas, etc.

Las causas originales para sujetar este tipo de bebidas sin contenido alcohólico es, en primer lugar, la competencia que supone con muchas bebidas alcohólicas, especialmente, las de baja graduación⁴⁹, *vgr.* sidras, peradas o cerveza; en segundo término, razones recaudatorias avalan la extensión del ámbito imponible a todo tipo de bebidas y no sólo a las de contenido alcohólico.

En otro orden de cosas, tal ampliación favorece el control y evita el contrabando y los problemas de gestión (no siempre es sencillo delimitar cuándo una bebida carece de alcohol en su composición o a partir de qué grado alcohólico puede ser considerada de tal naturaleza).

Es más, recientemente, la ampliación del gravamen a todo tipo de bebidas encuentra nuevas razones clásicas para justificar los ISC como es la de internalizar economías negativas.

Nos referimos, concretamente, al sometimiento a tributación de las bebidas energizantes o euforizantes, con altos contenidos de cafeína o excitantes similares; las cua-

⁴⁹ La graduación alcohólica o grado alcohólico volumétrico de una bebida es la expresión en grados del número de volúmenes de alcohol (etanol) contenidos en 100 volúmenes del producto, medidos a la temperatura de 20° C. Se trata de una medida de concentración porcentual en volumen y suele utilizarse para establecer la progresividad de este tipo de impuestos, de forma tal que, a mayor graduación, mayor tasa. Sin embargo, no es la única forma, ni la única posible para establecer la imposición sobre los alcoholes ni para todo tipo de bebida alcohólica.

Así, la imposición sobre la cerveza en la UE se gradúa en atención al denominado “grado Plato”, es decir, la cantidad en gramos de extracto seco primitivo del mosto original de la cerveza contenido en 100 gramos de dicho mosto a la temperatura de 20 grados centígrados o en Panamá, donde el grado alcohólico se mide en relación a la capacidad (litros) de la bebida sometida a tributación.

Precisamente, la medida utilizada en una nación para establecer su impuesto sobre bebidas alcohólicas no es indiferente ni neutral, sino que en la misma confluyen consideraciones de variado tenor, verbigracia, la protección o no a la bebida alcohólica que se entiende “nacional” por excelencia, caso de la tributación del pisco en Perú.

Es más, en muchos países, como veremos, la tasa del impuesto no recae sobre el alcohol que contiene la bebida sino sobre otro tipo de magnitud, por ejemplo, la capacidad; de esta forma, la tasa del impuesto es por litro.

les se someten a tipos de gravamen comparativamente más altos que las bebidas refrescantes clásicas o los extractos de fruta, por entender que aquellas generan problemas de salud, en particular, un incremento de la obesidad.

Esta situación es clara en la imposición mexicana y en El Salvador, donde se sujetan las bebidas isotónicas, fortificantes o energizantes. En Bolivia también están sometidas las bebidas energizantes y en Guatemala aparece un Impuesto Específico sobre la distribución de bebidas gaseosas, bebidas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada.

De acuerdo a esta tendencia, en México se gravan con este impuesto las “bebidas saborizadas”⁵⁰, de gravamen sencillo, en el caso de bebidas saborizadas la base imponible es cada litro enajenado o importado, aplicando una cuota de \$1 por litro.

En esta modalidad sólo se genera el tributo a nivel de productor o fabricante, es decir, el impuesto es monofásico. Están exentas la leche y las bebidas medicinales.

Asimismo, son objeto de este gravamen especial las “bebidas energizantes”⁵¹.

De cualquier forma, la inclusión en el impuesto sobre bebidas de los jugos y gaseosas, en general, suele traer consigo la necesidad de exonerar los jugos de frutas naturales y otro tipo de bebidas “naturales”, caso de la leche o el hidromiel, pero no el agua mineral envasada.

Donde hay datos diferenciados al respecto, supuestos de El Salvador y Panamá, la recaudación por bebidas analcohólicas es inferior al de las bebidas alcohólicas, trasunto también del menor gravamen que soportan las primeras, dado su carácter “natural” y su impacto positivo en la salud.; pero la situación cambia radicalmente en otras naciones, como sucede en Uruguay y en Argentina, donde las bebidas analcohólicas producen, prácticamente, el doble de ingresos, lo que conduce a pensar que no ha existido una reflexión general en AL al respecto.

En general, la imposición sobre las bebidas alcohólicas, en AL, no parece se haya configurado de manera racional, en principio, porque suele tender a un nacionalismo agresivo, favoreciendo el consumo de la bebida nacional por excelencia, *vgr.* el pisco en Perú, sin atender a su elevado componente alcohólico y discrimina contra los productos de importación, calificándolos (de manera acertada, en algunas ocasiones y, en otras, no) bien como productos “suntuarios”, bien como mercaderías de alto componente alcohólico, lo que no siempre es cierto, *vgr.* respecto de los vinos de importación.

Por el contrario, entendemos muy justificada la extensión del ámbito objetivo de estos impuestos a las bebidas analcohólicas de todo tipo.

⁵⁰ Se definen las bebidas saborizadas como las bebidas no alcohólicas elaboradas por la disolución en agua de cualquier tipo de azúcares y que pueden incluir ingredientes adicionales tales como saborizantes, naturales, artificiales o sintéticos, adicionados o no, de jugo, pulpa o néctar, de frutas o de verduras o de legumbres, de sus concentrados o extractos y otros aditivos para alimentos, y que pueden estar o no carbonatadas.

⁵¹ Por su parte, se identifican como Bebidas energetizantes, las bebidas no alcohólicas adicionadas con la mezcla de cafeína en cantidades superiores a 20 miligramos por cada cien mililitros de producto y taurina o glucoronolactona o tiamina o cualquier otra sustancia que produzca efectos estimulantes similares.

Normalmente, el vino no tributa de manera diferenciada, sino que, conforme a su graduación o magnitud gravada, en sistemas de base imponible específica⁵², se integra con el resto de las bebidas alcohólicas; sin duda, es mucho más importante la recaudación (cuando hay datos diferenciados) derivada de la cerveza; así, en Panamá, supera en más del doble la obtenida de vinos y licores y en casi seis veces la generada por las bebidas no alcohólicas (*soft drinks*).

También es evidente la falta de racionalidad en la estructura de la base imponible, donde cada país adopta criterios muy diferentes, sin una explicación o lógica clara, gravándose en unos casos por capacidad, en otros por precio, todavía en otros mediante el contenido alcohólico, etc.

Por otro lado, la carga tributaria que recae sobre las bebidas y concentrados de bebidas es muy variada, pero, en muchos supuestos, es insuficiente o parece mal diseñada la base tributaria, por ejemplo, para combatir la inflación, al establecerse por unidades físicas y cantidades fijas.

Asimismo, aunque en algunos casos el impuesto supera el costo del producto, situación típica en muchas *excises*, no siempre es así y las tasas de gravamen sobre las bebidas alcohólicas, en especial, en Guatemala, resultan ser muy bajas.

Por último, el problema del contrabando, las importaciones ilegales y las bebidas falsificadas (en este caso, con su incidencia negativa en materia de salud) parecen seguir siendo una situación habitual en diferentes países, por ejemplo, la República Dominicana; de lo que se deducen dificultades de gestión en el ISC que soportan las bebidas, sustantivamente, las alcohólicas, dada su mayor carga tributaria.

3.2.3. *Imposición sobre los combustibles*

Respecto de la imposición sobre los combustibles, otra mercancía clásica en los ISC, la dispersión es todavía más contundente, no sólo entre Estados, sino, incluso, entre los diferentes impuestos que recaen sobre productos.

De hecho, más que hablar de una exacción sobre el tráfico de combustibles en AL, deberíamos mencionar los diferentes impuestos sobre los combustibles que, además, responden a objetivos de Política Fiscal muy distintos.

En algunos Estados, su gravamen se incorpora al ISC pero en otros se configuran como impuestos independientes y, como hemos dicho, aparecen diferentes gravámenes sobre los combustibles, por ejemplo, en Nicaragua, donde junto al gravamen típico sobre los combustibles, existe una exacción finalista en favor del Fondo de Mantenimiento Vial que, al final, se engloba en el precio de venta del litro de combustible (gasolina o diésel), cuando es despachado en las gasolineras al consumidor final.

En el supuesto de México, llega a existir un Impuesto “Especial” sobre la Producción y los Servicios (IEPS), sobre la gasolina y el diésel que puede operar como gravamen “negativo”, es decir, como un subsidio, cuando los precios internacionales de determinados hidrocarburos son altos, auténtica originalidad del sistema tributario

⁵² Por oposición a las llamadas bases imponibles *ad valorem*.

mexicano que, en estos momentos de descenso de precios de los productos petrolíferos, debería haber llevado a una profunda reflexión al respecto de su propia existencia.

El coste fiscal de esta medida (cuya naturaleza, efectividad y función son más que discutibles) cayó desde el 1,3% del PIB al 0,5% en 2013.

La utilización de los tributos sobre combustibles para cumplir funciones de Política Industrial o estrategia nacional de desarrollo, no sólo se da en México, al servicio del monopolio de Petróleos Mexicanos (en adelante, PEMEX), sino en otras naciones de la zona, lo que se traduce en la aparición de una pléyade de exacciones sobre los combustibles con causas y finalidades variopintas, tal y como sucede, paradigmáticamente, en El Salvador.⁵³

En el caso de países que no producen petróleo y sus derivados, la presión tributaria sobre los combustibles es elevada, tanto a la entrada del país (en El Salvador, por ejemplo, el Impuesto sobre la Contribución al Transporte (en adelante, CONTRAS) grava, exclusivamente, la importación) como sobre la producción nacional, es muy superior que en las naciones de producción petrolífera propia.

La complejidad de los gravámenes específicos sobre combustibles en la zona se ve, asimismo, agravada por la dificultad, en algunos casos, de distinguir un impuesto de lo que es, en el fondo, un canon o la regalía por la explotación minera, esto sucede, *vgr.*, en Bolivia donde, recaudatoriamente, se diferencia, dentro de las *excises*, entre un impuesto especial sobre hidrocarburos y derivados y un gravamen específico sobre los hidrocarburos, cuyos acrónimos son IDH (Impuesto Directo a los Hidrocarburos) e IEHD (Impuesto Especial a los Hidrocarburos y sus Derivados⁵⁴), siendo este último el que posee (como hemos indicado arriba) la mayor capacidad recaudatoria entre las *excises*, epígrafe 5121, ya que, prácticamente, el 80% de la recaudación viene del mismo.⁵⁵

Asimismo, en algunas “Guías” se identifica la Imposición sobre los combustibles, por ejemplo, el Impuesto al Consumo de Combustible y Derivados del Petróleo de Bolivia como una auténtica imposición ecológica, sin duda, porque, en los momentos actuales, las altas cargas tributarias que sufren estos productos en su consumo, derivan de una filosofía de internalización de los negativos efectos que tiene la combustión de combustibles de carácter fósil (todos los derivados del petróleo) sobre el cambio climático.

Sin embargo, tras este argumentario no suele existir una estructura de gravamen que atienda, por ejemplo, con tasas tributarias diferenciando la mayor o menor incidencia de los combustibles en el efecto invernadero, salvo las tentativas en algunas naciones de incorporar gastos tributarios en favor de los biocombustibles.

⁵³ En El Salvador los combustibles están sujetos a un variado grupo de contribuciones: Impuesto a los Combustibles, que podemos calificar como el gravamen “troncal” o básico; Impuesto para Cuenta Especial de Estabilización y Fomento Económico (FEFE); Contribuciones Especiales para el Fondo Vial (FOVIAL) y Estabilización de las Tarifas del Servicio Público de Transporte, encontrándose los tres últimos en la categoría de impuestos afectados.

⁵⁴ Que grava la importación y comercialización en el mercado interno de hidrocarburos y sus derivados con tasas específicas por unidad de medida actualizables anualmente.

⁵⁵ De hecho, la CEPAL califica los ingresos de este “impuesto” como de carácter no tributario.

Por ello, deberíamos rechazar una clasificación, aun con normativa diferenciada, de estos gravámenes como impuestos medioambientales (tal y como se pretende también en la “Guía” de Panamá), pues no se corresponde su estructura a un auténtico impuesto “verde” o “ecológico, ver *infra*.

Tampoco las diferentes tasas que recaen en los variados tipos de combustibles sometidos a estos impuestos, con nombres, asimismo, variopintos: naftas, diésel, aceites combustibles, querosenos, etc., parecen conllevar un estudio de su impacto en el medio ambiente, sino responder a otras causas: existencia o no de producción doméstica, coste del producto, generalización de su consumo en el transporte terrestre nacional, necesidades recaudatorias, etc.

Lo que resulta evidente es la importancia recaudatoria de esta modalidad de imposición específica, *vgr.* en la República Dominicana supone el 56,98% de la recaudación de las *excises*, en Uruguay el 44,88%, en 2014, aunque también hay excepciones a tal regularidad, así, en Panamá, el Impuesto al Consumo del Combustible y Derivados del Petróleo conlleva el 29,46% de los ingresos totales de las *excises*, en 2014, siendo superado, extrañamente, por la recaudación obtenida del ISC sobre los automóviles.

En suma, la regla en AL es que sean los productos petrolíferos, los consumos específicos que generan mayores ingresos por *excises*.

Otro problema de esta modalidad de imposición sobre consumos específicos es la base imponible de la misma; si bien suele darse la típica mezcla de tipos *ad valorem*, sobre el precio de venta al público o *específicos*, litro y otra medida de capacidad; en muchas jurisdicciones fiscales (Paraguay) los precios que integran la base imponible, son precios “oficiales”, tasados, que no tienen por qué seguir la variación del mercado, lo cual, junto a las distorsiones que producen en la competencia, lleva a la duda de la posible función de tales precios fijados y artificiales, en alguna medida, para condicionar los ingresos públicos derivados de este gravamen.⁵⁶

La política de establecer precios oficiales o recomendados para la base de la imposición se da también en algunos otros ejemplos de impuestos de consumos específicos, supuesto de las bebidas en El Salvador y genera grandes disfunciones en los mercados.

Por último, conviene destacar el pobre uso que se hace de las tasas diferenciadas o de otros incentivos fiscales para favorecer el consumo de combustibles más favorables al medio ambiente, aunque en algunos Estados empiezan a figurar gastos tributarios vinculados a combustibles verdes, supuesto de los biocombustibles.

⁵⁶ Siguiendo con Paraguay, parece que las tasas del ISC que, en el caso de los combustibles derivados del petróleo, son el 50%, resultan reducidas, si se comparan con las tradicionales de esta modalidad de ISC y para impuestos similares en la Región, además, estas tasas son máximas, pudiendo el Gobierno aplicar tipos menores.

En general, si se compara con las tasas de los países vecinos del Paraguay, existe una diferencia de 1 a 5 o de 1 a 6 en presión tributaria sobre los productos sometidos al ISC, en términos comparativos, o sea que si se cobra uno en Paraguay, en otros países se está cobrando cinco por esos productos, sobre todo en lo concerniente al tabaco.

En consecuencia, la imposición sobre los combustibles en AL no responde a una visión unitaria de este tipo de gravámenes, tiene una elevada potencia recaudatoria, carece de vocación medioambiental, viene condicionada por factores no impositivos nacionales, ni siquiera puramente recaudatorios y resulta enormemente dispersa, por lo que ameritaría una racionalización de sus objetivos de Política Fiscal, así como una reducción de la pluralidad de los gravámenes que la componen.

3.2.4. *Labores del tabaco*

El tabaco y sus diferentes labores resultan ser una de las mercancías clásicas en el ISC, aunque lo normal es que tributen con un marco jurídico diferenciado del resto de las mercancías.

Si bien las tasas que recaen en esta mercancía son elevadas, observamos que, en general, sigue existiendo un recorrido importante en la posibilidad de obtener mayores ingresos del tabaco; ahora bien, probablemente, el gran temor de muchas Administraciones Tributarias de la Región es que el incremento de los tipos de gravamen sobre las Labores del Tabaco se traduciría en un fuerte aumento del contrabando, lo que supone la necesidad de reflexionar cómo reducir tal lacra⁵⁷, pues hay un “nicho” recaudatorio en someter más fuertemente las labores del tabaco que, en AL, no aportan lo que debieran desde la perspectiva recaudatoria, por ejemplo, son apenas el 1,3% de la recaudación total en Uruguay.

En cualquier caso, la información proporcionada por las “Guías”, respecto a la tributación y aplicación de esta modalidad de impuesto sobre consumos específicos, no permite un análisis en profundidad del mismo, lo cual también puede ser buen indicador de que no se le dota de la relevancia que amerita, no sólo como instrumento de lucha para mejorar la salud pública sino como mecanismo recaudatorio

3.2.5. *El gravamen sobre los automóviles. Adquisición, tenencia y transmisiones*

Sin ningún género de dudas, es el ISC de peor configuración técnica y política en la Región, además de no obtenerse del mismo toda la capacidad recaudatoria que ese bien de consumo duradero manifiesta en AL.

Por un lado, muchos Estados (Nicaragua, Colombia, Uruguay, México, etc.) dejan el gravamen sobre tenencia (patrimonial) o uso del vehículo a las autoridades tributarias locales o territoriales, mientras que, en la adquisición/matriculación del vehículo, sólo algunas de las naciones consideradas lo hacen tributar de manera diferenciada respecto del IVA⁵⁸.

Cuando así sucede (Nicaragua, Uruguay, Guatemala por medio del Impuesto Específico a la primera matrícula de vehículos automotores terrestres⁵⁹), en la exacción

⁵⁷ En ese sentido, en Ecuador, desde el 1 de enero de 2016, se introduce el SIMAR, Sistema de Identificación, Marcación, Autentificación y Rastreo, para licores y cigarrillos producidos localmente.

⁵⁸ En Paraguay no existe, pero entre 2005 y 2007 sí se estableció un “Patente Fiscal Extraordinaria de Autovehículos” que gravaba los automóviles de lujo.

⁵⁹ Del cual, como reflejo del excesivo carácter “localista” de la imposición sobre el automóvil en la zona, resulta que el 50% de lo recaudado se destina a las municipalidades.

sobre el automóvil y en el establecimiento de la carga tributaria sobre la misma (adquisición o primera matrícula y Registro del vehículo) parece atenderse más a la capacidad económica que la compra del carro conlleva, estableciendo la base imponible en el precio o en c.c. que a otros factores técnicos o ecológicos, *vgr.* el impacto del vehículo en las emisiones de CO₂, salvo en Ecuador, donde se pretende corregir con el impuesto a la propiedad de los vehículos automóviles, la contaminación ambiental que conllevan tales bienes, para lo cual la base imponible responde a una fórmula compleja que, entre otros factores, tiene en cuenta la antigüedad del carro⁶⁰.

De esta forma, el determinar la base imponible del ISC que recae sobre las compras de vehículos en los c.c. o el precio de venta, conlleva integrar este tipo de impuestos en la categoría general de los gravámenes sobre productos suntuarios o sobre el lujo, además de atender para su exacción a aspectos formales ligados al precio de venta, por ejemplo, de recaer la exacción sobre el concesionario o la importancia concedida a la factura donde se consigna el precio de la venta.

En otros países, la fiscalidad de la adquisición del automóvil responde a parámetros clásicos, vinculando el tributo específico a la matriculación o inscripción en un el Registro Fiscal de Vehículos, supuesto, como hemos indicado, del Impuesto Específico a la Primera Matriculación de Vehículos Automotores Terrestres de Guatemala, siendo la base imponible el precio que figura en factura, si el automóvil está usado o está ensamblado en el territorio guatemalteco, o bien el valor de importación, más seguro y flete, si el vehículo es importado.

En Panamá, con relevancia recaudatoria significativa, ver arriba, se incluye en las *excises*, mientras en Colombia son los entes territoriales los que atienden a este impuesto.

En México, por su parte, el Estado Federal grava a los automóviles nuevos, pero los ingresos derivados de esta figura tributaria son muy reducidos, apenas el 0,002% de la recaudación total en el año 2013.

También sorprende la ausencia de una imposición definida y clara en AL, en lo que hace referencia a la sujeción de la transmisión del automóvil usado.

3.2.6. *Otras mercancías y servicios gravados*

Fuera ya de las exacciones respecto de los consumos específicos de “primera generación”, como hemos indicado, se nota una abigarrada acumulación de bienes o servicios sujetos a algún tipo de imposición especial, en atención a tres funciones principales:

a) Puramente recaudatorias, caso de la imposición sobre la distribución del cemento en Guatemala que, teóricamente instituido para destinar sus recursos al financiamiento de programas de vivienda social, particularidad que nos atrevemos a decir es única en el Mundo y que, en el fondo, se explica por su facilidad recaudatoria y por la

⁶⁰ En Uruguay los factores ecológicos se tienen en cuenta por medio de tasas reducidas a la adquisición de vehículos ecológicamente “ortodoxos”, por ejemplo, los híbridos.

oportunidad política, aunque de eficacia/eficiencia más que dudosa, de romper el monopolio en la distribución del cemento en el país.⁶¹

También factores de suficiencia están en el desarrollo en Bolivia recientemente de la imposición sobre el juego, casas de cambio y el Impuesto a la Venta de Moneda Extranjera, IVME.

b) Tratar de gravar nuevos servicios, propios de la economía digital y del desarrollo de las tecnologías de la información y las comunicaciones (en adelante, TIC), como sucede con los impuestos sobre telecomunicaciones y servicios telefónicos (Argentina), el ISC de los servicios de televisión por cable y telefonía móvil en Panamá, la exacción sobre las llamadas telefónicas al exterior en El Salvador y el gravamen sobre las telecomunicaciones de la República Dominicana. En Panamá resultan sujetos los servicios de televisión por cable y la telefonía móvil al 5% sobre el coste del servicio, más las partidas que asuma el comprador, ya se facturen éstas de manera conjunta o por separado.⁶²

Estas exacciones responden a una nueva realidad económica: la de la economía digital⁶³ y al uso creciente de las TIC, lo que conlleva una recaudación significativa (así, en la República Dominicana, los gravámenes sobre las telecomunicaciones suponen el 1,55% de la recaudación total, en 2014, más que los tributos sobre las transferencias de automóviles) que, por sí misma, justifica su existencia, pues no existe una capacidad económica diferenciada en este consumo o una “externalidad negativa” que se pretenda internalizar, sujetándola de manera independiente, por lo que sólo el principio de suficiencia, puro y duro, sustenta su existencia al margen del IVA.

El problema de estos tributos es el control, ya que el aumento de precio que provocan sobre las llamadas, beneficia la utilización de métodos de comunicación digital y el uso de Redes extranjeras, call centers foráneos y llamadas de retorno o collect calls, de arduo control por AATT territoriales y sin asistencia recaudatoria o informativa desde Estados, poderosos centros tecnológicos, a partir de los cuales se efectúan las llamadas.

En suma, sus aspectos negativos fundamentales son que, por un lado, encarecen las TIC y dificultan el impulso de la economía digital del país donde existen y, además, distorsionan el mercado doméstico de telecomunicaciones.

También producen un incremento del precio de las telecomunicaciones que puede ser significativo, pues, asimismo, hay que tener en cuenta el recargo primario que supone el IVA e, incluso, la existencia de otras tasas, caso de la República Dominicana, donde al ITBIS (Impuesto sobre la Transferencia de Bienes Industrializados, denomi-

⁶¹ Nuevamente, se anota otro de los problemas del sistema tributario guatemalteco: la afectación a determinadas actividades, Fondos o gastos públicos, de los ingresos derivados de muchos impuestos especiales.

⁶² Y, asimismo, no son nada desdeñables los ingresos públicos obtenidos de este gravamen, suponiendo en 2013 el 0,44% de la recaudación total, prácticamente lo mismo que lo recaudado por el impuesto sobre el consumo específico de la cerveza.

⁶³ Analizada de manera exhaustiva, en lo que se refiere a su incidencia fiscal, en la Acción 1 de BEPS.

nación del IVA) y al ISC hay que sumar un 2% de contribución al regulador, lo que conlleva añadir un 30% al precio final de la llamada.

c) Sometimiento a gravamen de un elenco plural, disperso y variado de bienes, carentes de toda homogeneidad, sustrato de la inercia de todo sistema tributario y vagamente relacionados con la tributación sobre consumos suntuarios, innecesarios o de lujo (Chile, Nicaragua, Panamá, etc.) que, obviamente, como todo elemento inercial en el sistema tributario, debería ser objeto de modernización y revisión periódica, al cual nos referiremos seguidamente.

Incluso en Panamá integran el ISC la compra de teléfonos móviles y los juegos y apuestas (tragamonedas), pero también las armas son un objeto imponible generalizado en los Impuestos Especiales de la Región.

Respecto de la sujeción de la electricidad, como manifestación energética relevante y consumo industrial y privado esencial, no parece que haya una visión unitaria de esta “utilidad” como consumo independiente en materia del ISC, salvo el sometimiento general de sus entregas al IVA⁶⁴; de todas formas, en algunas naciones (Chile) la electricidad se somete de manera autónoma al ISC.

Tampoco parece que la sujeción al gas responda a un criterio homogéneo, más allá de la situación nacional como combustible de este hidrocarburo fósil.

3.2.7. *La imposición sobre los productos suntuarios*

Como hemos indicado con anterioridad, los ISC resultan ser uno de los tributos más antiguos de la Historia, debido a que, bien por razones de protección del mercado nacional (se gravaba más el producto de importación que el doméstico o se trataba de impulsar la producción interna de alguna mercadería), bien por progresividad fiscal, desde épocas remotas han estado sometidas a tasas elevadas las adquisiciones o transmisiones de bienes calificados como de “lujo”, ostentosos, innecesarios, superfluos, etc.⁶⁵

Esta variedad de ISC se funda en la especial capacidad económica que manifiesta la adquisición de determinados bienes calificados como de lujo o suntuarios, auténticas manifestaciones externas de riqueza y, en consecuencia, su adscripción a un impuesto especial tiene una clara vocación de reforzar la progresividad del sistema tributario en su conjunto, aunque la experiencia y la doctrina discuten tanto la eficacia de tal modalidad de exacciones como su utilidad, pues tradicionalmente los impuestos al consumo tienen ardua la medición de los caracterizados como “suntuarios”.

⁶⁴ Una característica peculiar de las entregas de energía, electricidad, gas, etc. en el IVA europeo es la calificación, a efectos del tributo, de las mismas (que son inmateriales) como entregas de bienes físicos.

⁶⁵ Téngase en cuenta que, en épocas de las Monarquías absolutas, en muchos Estados europeos, incluyendo España, era común dictar, de tanto en cuando, pragmáticas y disposiciones reales contra la exhibición de bienes de lujo desde carrozas hasta sedas.

La utilidad de tales normas, más allá de razones propagandísticas y de legitimación del sistema (de por sí, muy importantes, no cabe olvidarlo), fue escasa y de alcance temporal limitado.

Así, en Chile sigue existiendo el “impuesto a productos suntuarios”⁶⁶. En Nicaragua, dentro de los Anexos a la Ley de Concertación Tributaria, donde figuran las mercancías sometidas al ISC, aparece una clara evidencia de bienes sujetos por esta causa (pieles, chapados de plata y oro, piedras preciosas, armas, sables y espadas, etc.) y, en Paraguay, una lista sorprendente de bienes de esta categoría se incorpora también bajo el marco unitario, legislativamente hablando, del ISC⁶⁷.

Ahora bien, en muchos ISC o Impuestos Especiales de la Región la impronta de esta filosofía de gravar el consumo conspicuo, innecesario o superfluo se manifiesta claramente (tal y como sucede, ver arriba, con la sujeción de las armas y las joyas en Panamá).

Todas las listas de productos “suntuarios” sometidos en AL a algún tipo de tasa diferencial en el seno del ISC o a un impuesto sobre consumo específico diferenciado, revelan la variabilidad y subjetividad del concepto de lujo y la inercia histórica de esta modalidad de gravámenes, por ejemplo, tomando en consideración la situación chilena, ¿los artículos de pirotecnia pueden calificarse como tales?, sorprendiendo aún más que su tipo de gravamen, el 50%, sea muy superior a la tasa general del ISC chileno, el 15%.

También en la República Dominicana entran en la ISC bienes de lo más variado: caviar, perfumes, joyería, aspiradoras, cámaras digitales, revólveres, etc., sujetos a tasas entre el 10 y el 130%, como una especie de sobretasa.

Por último, la dispersión y diversidad de las mercancías sujetas a este tipo de imposición suntuaria conlleva indudablemente fuertes problemas de gestión y control tributarios.

3.2.8. *El gravamen particular de producciones nacionales*

Aunque, como hemos señalado, el nacionalismo económico es una característica muy arraigada en AL a la hora de estructurar la imposición sobre las bebidas alcohólicas

⁶⁶ Que comprende: La primera venta o importación habitual o no de los artículos siguientes:

- Artículos de oro, platino y marfil.
- Joyas, piedras preciosas naturales o sintéticas.
- Pieles finas, calificadas como tales por el Servicio de Impuestos Internos, manufacturadas o no.
- Alfombras finas, tapices finos y cualquier otro artículo de similar naturaleza; calificados como tales por el Servicio de Impuestos Internos.
- Auto-caravanas.
- Conservas de caviar y sus sucedáneos.
- Artículos de pirotecnia, tales como fuegos artificiales, petardos y similares, excepto los de uso industrial, minero o agrícola o de señalización luminosa.
- Armas de aire o gas comprimido, sus accesorios y proyectiles, con excepción de las de caza submarina.

⁶⁷ Artículos suntuosos como perfumes, aguas de tocador, joyas, perlas naturales finas o cultivadas, máquinas y aparatos para acondicionamiento de aire, instrumentos musicales, armas, municiones, sus partes, juguetes, juegos y artículos para recreo, máquinas para lavar vajillas, ropas, máquinas de procesamiento de datos, lectores magnéticos u ópticos, máquinas copiadoras, hectográficas, aparatos de telefonía celular y otros sellados taxativamente en la norma.

y los combustibles, hay también razones nacionales que conducen a la existencia de una imposición específica sobre producciones muy relevantes para la industria nacional.

Así sucede con el IVAP en Perú, la contribución especial sobre el azúcar en El Salvador y, a su manera, el impuesto sobre la distribución de cemento en Guatemala.

En cuanto a las denominadas “retenciones a la exportación” en Argentina, a nuestro entender y el de la doctrina dominante, se engloban mejor dentro de la categoría de exacciones sobre los recursos naturales, ver *infra*.

SECCIÓN SEGUNDA

SUMARIO: 1. LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES. 1.1. Cuestiones previas. 1.2. La calificación de un impuesto como medioambiental. 1.3. La reforma fiscal verde en América Latina.—2. LOS GRAVÁMENES SOBRE LOS RECURSOS NATURALES. 2.1. Introducción. 2.2. La labilidad de los ingresos públicos provenientes de los recursos naturales. 2.3. Algunos ejemplos. 2.3.1. Chile. 2.3.2. México. 2.4. Otras cuestiones.—3. IMPUESTOS SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS. 3.1. Consideraciones previas. 3.2. Modalidades de ITF. 3.3. Otros impuestos sobre operaciones financieras. 3.4. Descripción de algunos de los ITF en América Latina y el Caribe.—4. CONCLUSIONES.

1. LOS IMPUESTOS MEDIOAMBIENTALES

1.1. CUESTIONES PREVIAS

La preocupación por el medio ambiente, iniciada como fenómeno de interés mediático a principios de la década de los 70 del siglo XX, no ha hecho sino expandirse en los últimos años, con la incorporación de los problemas medioambientales internacionales, en especial, los derivados del “cambio climático”, *greenhouse effect*, habiendo tenido un nuevo clímax esa preocupación con la Cumbre del Cambio Climático celebrada, bajo los auspicios de la Organización de las Naciones Unidas (ONU), en París.

Para responder a esta cuestión, la literatura económica ha expuesto diferentes alternativas, desde las políticas de creación de *property rights* y de generación de acuerdos de intercambio al respecto, *R. COASE*, hasta el desarrollo de instrumentos de mercado, en especial, los impuestos, que internalicen las *deseconomías* externas que producen los daños medioambientales, tal y como propuso *PIGOU*, *FERRÉ OLIVE*, *EDGARDO HÉCTOR* (2010); *COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS* (2007).

Esta segunda corriente doctrinal ha puesto especial énfasis en la utilización de los llamados impuestos “verdes”, ecológicos o medioambientales para hacer frente a los problemas, considerando la finalidad *extrafiscal* del impuesto (en nuestro caso, la corrección del daño medioambiental) como su objetivo fundamental.

Por otra parte, otros factores, *vgr.* el llamado “doble dividendo”, muy discutido por la doctrina de la Economía Ambiental⁶⁸, han potenciado la aparición de propuestas de reforma fiscal ecológica.

⁶⁸ *Passim*. RIERA, PERE; GARCÍA, DOLORES; KRISTRÖM, BENET; BRÄNNUUD, RUNNER (2008), páginas 83 y siguientes.

Sin embargo, no existe unanimidad doctrinal en lo que hace referencia a calificar un gravamen u otra prestación pública como impuesto ecológico.

Para algunos, bastaría la afectación de los ingresos obtenidos a una política medioambiental para que el impuesto fuese calificado como tal, siendo éste, precisamente, el criterio utilizado en nuestro trabajo a la hora de elaborar las “Guías”⁶⁹; para otros, por el contrario, exclusivamente son medioambientales todos aquellos impuestos cuyos parámetros tienen en consideración los problemas ecológicos, por ejemplo, si disponen de tasas más altas en presencia de bienes o servicios que dañen más el medioambiente; otra corriente doctrinal, por último, califica como tributo medioambiental aquel que gradúa la carga tributaria en atención al daño que trata de solucionar o combatir.

Aunque esta última posición es la que resulta más común y aceptable para la doctrina, trae consigo una nueva dificultad para trazar una línea entre un impuesto “Especial” y un tributo ecológico puro, sobre todo si tenemos en cuenta que, como hemos señalado anteriormente, los ISC se caracterizan, en muchos casos, por justificarse en base a la interiorización de determinadas “deseconomías externas”.

De esta forma, la calificación en cada Estado de AL como tributo “verde” o “tributo” especial en muchos casos es relativa, dependiendo del énfasis puesto en la justificación del propio impuesto o en el diseño de alguno de sus parámetros o, sencillamente, en puras cuestiones políticas.

Así, sucede, sobre todo, en la imposición sobre combustibles e hidrocarburos y en los gravámenes sobre los automóviles como manifestación de riqueza, donde la base imponible suele atender al precio del vehículo o a su marca; gravamen del consumo específico que supone la adquisición del carro, donde el precio o una magnitud física (CV, HP, c.c etc.) suelen identificar este tipo de impuestos como “especiales” o “medioambientales” o, por último, impuestos “verdes”, en cuyo supuesto, el gravamen atiende a la incidencia en las emisiones de CO₂ o de alguno de los denominados “cinco gases nocivos” como criterio para graduar la carga tributaria.

De todas formas, cualquier criterio de delimitación es arduo de establecer y, en nuestro trabajo, atenderemos a lo incluidos en las “Guías-País” correspondientes.

Por tales razones, a pesar de que, algunas “Guías” califican determinados gravámenes sobre los hidrocarburos o combustibles como de naturaleza medioambiental, lo que refuerza nuestro planteamiento de que, bajo el epígrafe “imposición sobre combustibles o hidrocarburos”, se ubica una enorme diversidad de figuras impositivas; entendemos que, en general, la naturaleza y estructura de sus bases imponibles y tasas carece del requisito esencial para calificarlo como ambiental: su relación con el daño ambiental que, teóricamente, trata de internalizar, por lo cual resulta más acertado también incluirles en la no menos variada categoría de ISC o Impuestos Especiales, ver *supra*.

⁶⁹ Si la recaudación en su totalidad o en parte se dedica a políticas de gastos públicos medioambientales o al Presupuesto General del Estado.

1.2. LA CALIFICACIÓN DE UN IMPUESTO COMO MEDIOAMBIENTAL

En estas condiciones, la calificación en cada Estado de AL de una exacción como tributo “verde” o “tributo” especial, en muchos casos, es relativa, dependiendo del énfasis puesto en la justificación del propio impuesto o en el diseño de alguno de sus parámetros.

Tales dificultades aparecen, hemos señalado con anterioridad, en la imposición sobre combustibles e hidrocarburos y en los gravámenes sobre los automóviles y otros vehículos (camiones, veleros, yates, aeroplanos, etc.) como manifestación de riqueza, en cuyas circunstancias, la base imponible suele atender al precio del vehículo o a su marca; gravamen del consumo específico que supone la adquisición del carro, donde el precio o una magnitud física (CV, HP, c. c, etc.) suelen identificar este tipo de impuestos como “especiales” o “medioambientales” o, por último, impuestos “verdes”, en cuya circunstancia, el gravamen atiende a la incidencia en las emisiones de CO₂ o de alguno de los denominados “cinco gases nocivos” como criterio para graduar la carga tributaria.

De cualquier manera, todo criterio de delimitación de la naturaleza de un gravamen ecológico o verde es arduo de establecer y, en nuestro trabajo, atenderemos a lo establecido en las “Guías-País” correspondientes, donde no parece haber existido tampoco homogeneidad al respecto, en particular, a la hora de calificar como medioambiental o no determinados impuestos sobre los combustibles.

1.3. LA REFORMA FISCAL VERDE EN AMÉRICA LATINA

En AL existe un amplio retraso en la política medioambiental, en general y, paralelamente, el desfase es todavía más acusado en materia de impuestos medioambientales.

Ello no quiere decir que no exista política medioambiental sino que la misma se encuentra en sus procesos iniciales de diseño e implantación, utilizando las medidas conocidas en el argot de esta Política por instrumentos de *command and control*, es decir, normas de regulación, como sucede con la implementación de los estudios de impacto medioambiental en obras públicas y en determinados sectores económicos, el desarrollo de zonas verdes y reservas, limitaciones a determinados contaminantes, etc.

También en materia de gastos tributarios, sí se anotan incentivos fiscales vinculados a la protección del Medio Ambiente, por ejemplo, en relación a los biocombustibles y en algunos Estados, por ejemplo, Uruguay, la compra de automóviles eléctricos e híbridos dispone de tasas reducidas; pero en lo sustancial puede afirmarse que en AL la estructura de los ISC y conexos no responde a criterios de fiscalidad medioambiental.

Existen, sin embargo, dos excepciones a esa regla general. Son los casos de México y Argentina, donde, recientemente, se han implantado impuestos cuya finalidad principal es la protección del medio ambiente.

En México, en el año 2014, a propuesta del Ejecutivo, se crearon dos impuestos ambientales cuyo objetivo es desincentivar conductas que afectan negativamente al Medio Ambiente, al reflejar los costos sociales que causan dichas conductas, los cuales

se orientan a dos temas específicos: reducción gradual de emisiones a la atmósfera de bióxido de carbono, principal gas de efecto invernadero, y minoración, también gradual, del uso de plaguicidas que generan indirectamente daños a la salud y al medio ambiente.

El gravamen a estos bienes con fines extra fiscales encaminados a mejorar el medio ambiente, se produce a través del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, es decir, no es una ley independiente creada para gravar a los bienes de referencia, sino la inclusión de ciertas mercaderías en el ámbito objetivo del ISC.

La teoría que sustenta el sometimiento a imposición de los combustibles fósiles responde, en puridad, a conceptos ecológicos clásicos y consolidados, así, todos sabemos que, durante la combustión o quema de combustibles fósiles, se libera a la atmósfera bióxido de carbono, que es uno de los principales gases de efecto invernadero.

Para incentivar un menor uso y mayor eficiencia en su combustión, se sujeta el contenido de carbono de estos combustibles con un precio que refleje las condiciones de los mercados internacionales de los bonos de carbono.

Este impuesto se basa en el principio fundamental de “quien contamina paga”, de forma que internaliza el costo social de producir emisiones contaminantes para la atmósfera y, en consecuencia, induce la adopción de tecnologías más limpias en la producción de bienes y servicios, reduciendo, asimismo, la emisión de CO₂ a la atmósfera para combatir el efecto invernadero, causante esencial del problema del cambio climático.

Asimismo, en la justificación del tributo por parte de las autoridades fiscales mexicanas se pretendía “afectar” los ingresos obtenidos en inversiones para la eficiencia energética, mejores tecnologías ambientales y mejor transporte público.

Pero, sin duda, el gravamen medioambiental más original en México es el impuesto a los plaguicidas, el cual, recibe su apoyo en que, en la actualidad existen en convivencia prácticas agrícolas sustentables con un manejo biológico de plagas, con otras que utilizan diversos plaguicidas, los cuales, aunque permiten un aumento en la productividad agrícola, tienen fuertes riesgos ambientales como son:

- a) La contaminación del agua, de los suelos, del aire y de los alimentos.
- b) La producción de intoxicaciones agudas.
- c) La aparición de enfermedades ligadas a la difusión del plaguicida, como son determinadas disfunciones inmunológicas y con daño neuronal permanente y que, en casos extremos, pueden producir la muerte.⁷⁰

⁷⁰ De acuerdo con el *Centro Mario Molina*, para 2014 en México se utilizan aproximadamente 55 mil toneladas al año de plaguicidas o de ingredientes activos para su formulación, de los cuales 25.5 mil toneladas son de insecticidas, 16 mil toneladas son de herbicidas, 9 mil toneladas corresponden a fungicidas y el resto a otros compuestos químicos. Además, anualmente se desechan 7 mil toneladas de envases vacíos, los cuales contuvieron estos agroquímicos, lo que genera un gran riesgo ambiental y sanitario para las localidades donde se utilizan y para los trabajadores que los aplican.

Es por ello que México estableció un impuesto que grava los plaguicidas de acuerdo con la clasificación de peligro de toxicidad aguda. Con dicho gravamen, se aprovechan las señales corregidas de mercado para inducir la sustitución por productos más limpios y eficientes, así como para dar incentivos dinámicos a la innovación y adopción de nuevas tecnologías.

También queremos destacar que, en Ecuador (una nación que, en los últimos años, destaca por la originalidad de sus propuestas tributarias, caso de la imposición sobre la comida chatarra, ver arriba), se han introducido exacciones medioambientales “clásicas” desde 2011, al gravar a los vehículos según la contaminación ambiental producida por los mismos, por medio de un impuesto a la propiedad de los automóviles y la sujeción de las botellas plásticas no retornables, utilizadas para contener bebidas de todo tipo, incluyendo el agua, donde los sujetos pasivos resultan ser los embotelladores y los importadores de esta mercancía.

Mientras que la técnica de tributación de los vehículos está muy depurada, incorporando fórmulas matemáticas; en las botellas plásticas se opta por la sencillez y facilidad recaudatoria, al establecer un impuesto específico de dos centavos de dólar por botella.

2. LOS GRAVÁMENES SOBRE LOS RECURSOS NATURALES

2.1. INTRODUCCIÓN

Como ya hemos indicado previamente, muchos países de AL obtienen un significativo porcentaje de sus ingresos públicos, bien atribuidos directamente a sus Presupuestos, bien mediante empresas públicas cuyos beneficios o Impuestos sobre la Renta van a las arcas del Estado, de las regalías derivadas de sus bienes de dominio público, generalmente, las minas (Venezuela, Chile, Bolivia, Colombia, Perú, etc.), pero también los recursos hidráulicos (Panamá y Paraguay, mediante la venta de la electricidad producida en las presas de Itapú y Yaceyretá) y los alimentos (soja, Argentina) o de otra variedad de materias primas y recursos naturales (bosques, Colombia) CIAT/BID/CEPAL/OCDE; SECCIÓN ESPECIAL: “Ingresos fiscales provenientes de recursos naturales no renovables en América Latina y el Caribe” (2016).

De hecho, el ejercicio 2013 fue un año record en esta materia, por ejemplo, en Bolivia, los ingresos por tal concepto supusieron el 4,52% del PIB; pero también demostró la inestabilidad y diversidad de situaciones, lo primero, por la dependencia que estos ingresos tienen de una demanda exterior muy volátil y del precio del petróleo (ahora, en pleno descenso) o del producto sobre el cual recaen; lo segundo, porque la composición y relevancia de estos ingresos públicos es muy diferente, según países.

En estas condiciones, no es de extrañar que, en 2014, se haya producido una importante rebaja de los ingresos relacionados con los hidrocarburos, que cayeron de promedio del 7,3% del PIB en 2013 al 6,6% en 2014 y, algo menos, en el resto de la minería, para quedarse en el 0,5% del PIB. Es más, la situación para 2015 se evalúa

como todavía peor, previéndose en que en ese ejercicio, los ingresos públicos por estos conceptos se reduzcan dos puntos porcentuales del PIB, hasta suponer solamente el 4,5% del PIB.

CUADRO 7⁷¹
Ingresos públicos provenientes de recursos naturales renovables por país y por producto básico, 2013-4

País	Total			Hidrocarburos ⁽¹⁾			Minería		
	2013 (r)	2014 (p)	Δ	2013 (r)	2014 (p)	Δ	2013 (r)	2014 (p)	Δ
Argentina	1,8	1,9	0,1	1,7	1,8	0,1	0,1	0,1	0,0
Bolivia (Est. Plur. de)	14,2	13,8	-0,4	13,5	13,1	-0,4	0,7	0,7	0,0
Brasil	2,2	1,7	-0,5	1,8	1,6	-0,2	0,4	0,1	-0,3
Chile	2,1	1,8	-0,3	—	—	—	2,1	1,8	-0,3
Colombia	5,1	4,2	-1,0	4,8	3,9	-0,9	0,4	0,3	-0,1
Ecuador	12,1	10,8	-1,3	12,1	10,8	-1,3	—	—	—
Jamaica	0,1	0,0	-0,1	—	—	—	0,1	0,0	-0,1
México	8,0	7,3	-0,8	7,8	7,0	-0,8	0,2	0,2	0,0
Perú	2,8	2,3	-0,5	1,9	1,6	-0,3	0,9	0,7	-0,3
Republica Dominicana	0,6	0,5	-0,1	—	—	—	0,6	0,5	-0,1
Suriname	6,2	5,8	-0,4	5,5	5,0	-0,6	—	—	—
Trinidad y Tabago	11,7	12,3	0,5	11,7	12,3	0,5	—	—	—
Venezuela (Rep. Bol. de)	12,2	8,9	-3,3	12,2	8,9	-3,3	—	—	—
América Latina y el Caribe	6,1	5,5	-0,6	7,3	6,6	-0,7	0,6	0,5	-0,1

Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

⁽¹⁾ Los hidrocarburos incluyen ingresos provenientes de actividades preliminares (exploración y producción) y actividades de ejecución (refinería y comercialización).

Nota: Las cifras pueden no sumar exactamente debido al redondeo. Los promedios regionales de los ingresos derivados de los hidrocarburos y la minería no se suman al promedio regional del total de ingresos provenientes de recursos naturales no renovables, ya que cada uno representa un promedio simple de los datos disponibles.

Esta diferencia del impacto recaudatorio de esta modalidad de recursos públicos, según Estados nacionales, deriva de rasgos estructurales, empezando por la diferente composición del recurso natural básico, pues en Venezuela el petróleo es prácticamente el único significativo (aunque también el oro tiene un cierto peso), en Chile, lo es el cobre y, en Colombia, por el contrario, aparece una mayor diversidad de recursos minerales, siendo muy relevante el carbón.

⁷¹ *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2016* / Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2016 - © OECD 2016. Chapter 2. Ingresos públicos provenientes de recursos naturales no renovables, por país y producto básico, 2013-14. Cuadro 2.1. Ingresos públicos provenientes de recursos naturales no renovables, por país y producto básico, 2013-2014 (En porcentajes del PIB).

En este sentido, en 2013, los ingresos públicos derivados del petróleo fueron extraordinarios, pero los países que dependen mayormente de otros recursos naturales (Perú, Chile, el carbón en Colombia, el gas en Bolivia, etc.) vieron descender los mismos; además, las políticas de precios, devaluación de la moneda nacional (Venezuela) y entrega arbitraria o discrecional de beneficios de las empresas monopólicas para sufragar las necesidades de gasto público del Estado, no hacen sino reforzar tanto la volatilidad como la variedad de situaciones; al respecto en AL CIAT/BID/CEPAL/OCDE, SPECIAL FEATURE S2 (2015)

El paroxismo de esta importancia de un recurso natural (y los peligros que tal unilateralidad conlleva) se anotan en México, donde bajo el epígrafe 5128. “Otros impuestos” aparecen ingresos públicos “tributarios” que alcanzan, en 2013, prácticamente el 29% de la recaudación total del Estado mexicano, pero ya en 2014 su relevancia recaudatoria disminuyó al 24,66% y que, en la inmensa mayoría de los supuestos, proceden de la explotación del petróleo, pero con tan diferentes denominaciones, características, justificaciones, etc.

En estas condiciones, resulta muy difícil articular un modelo unitario de imposición sobre recursos naturales en ese Estado, salvo la crítica acerba a una complejidad y abigarramiento que sólo refleja necesidades recaudatorias coyunturales.⁷²

2.2. LA LABILIDAD DE LOS INGRESOS PÚBLICOS PROVENIENTES DE LOS RECURSOS NATURALES

En cualquier caso, es tan complicada la distinción entre tales ingresos públicos y cánones, no impositivos, de los beneficios netos de las empresas públicas que se devuelven al Estado como capitalista y accionistas de empresas pública (PEMEX, PVDSA, ECOPETROL -Empresa Colombiana de Petróleos-) y de los impuestos que, específicamente, recaen sobre los recursos naturales explotados que tal problemática está detrás de alguna de las dificultades particulares que las estadísticas fiscales de AL tienen, CIAT/BID/CEPAL/OCDE; separata S2 (2015) y Capítulo 2 (2016) y explica también algunas diferencias entre los datos de recaudación aportados por las “Guías-País” y estadísticas nacionales y las estadísticas tributarias que siguen la metodología común de la OCDE.

La situación es todavía más difícil, a la hora de calificar estos ingresos públicos, en primer lugar, como coactivos o no, sin “equivalente” en lo relativo a la prestación de servicios o bienes públicos; de manera tal que no serían tributos e, incluso, una vez incluidos algunos de estos gravámenes bajo la categoría genérica de “tributos”, es compleja la clasificación de los mismos, por la particularidad de algunos ingresos tributarios, por ejemplo, las retenciones a la exportación argentinas, eliminadas recientemente por el nuevo Gobierno del Presidente Macri, excepto para las vinculadas a la

⁷² Con el agravante de la existencia, verdadero oxímoron de los impuestos, de un gravamen con recaudación “negativa”, caso del IDE que supuso -5.988 millones de pesos mejicanos en 2013 y, en 2014, la extraordinaria cifra (en coherencia con el fuerte descenso de los precios internacionales del petróleo) de -12.322 millones de pesos mejicanos.

soja⁷³ o, como hemos indicado, el caso del IDE mexicano y que, asimismo, se han visto sujetas a una gran volatilidad en su relevancia recaudatoria, como demuestra el hecho de que, en 2008, alcanzaron su pico recaudatorio máximo con un 13,4%, mientras que, para el año 2014, su participación en los ingresos públicos se estima en el 5,4%.

De hecho, la gran peculiaridad argentina impositiva era la existencia de un gravamen “heterodoxo”, como son los derechos de exportación, un impuesto a las exportaciones que se aplicaba esencialmente a los productos primarios (soja, aceites, maíz, trigo) y que generaba más recaudación que los tributos selectivos al consumo o a las transacciones bancarias, aproximadamente, el 1,57% sobre el PIB y el 5,93% de lo recaudado, *apud* AFIP, 2014.

Por ejemplo, en Chile, los cánones del cobre han supuesto de media en las dos últimas décadas un 2,1% del PIB.

Esta “retención a las exportaciones” de materias primas (recuérdese que las exportaciones de mercancías sometidas al ISC y a los Impuestos Especiales están exentas, al igual que sucede en el IVA) ha sido justificada como forma de capturar por parte del sector público la súper-renta que obtiene un sector relevante de la economía, agrario, derivado de una situación coyuntural: la fuerte demanda de productos primarios del exterior, principalmente, de la economía china; permitiendo, asimismo, redistribuir ingresos mediante el destino dado a las mismas y capturar impuestos omitidos en las cadenas de productores y comercializadores de granos, principalmente.

La crítica a las mismas deriva, en principio, de su carácter coyuntural⁷⁴ e inestable (crítica que puede generalizarse contra cualquier exacción sobre un recurso natural sometido a una impredecible demanda externa, como los hechos han demostrado para casi todos los productos minerales desde el año 2014); en segundo término, por las distorsiones que provocan en los mercados y precios de los productos sujetos a las mismas y, en tercer orden, por el hecho de que su propia existencia refleja la incapacidad de la Administración Tributaria, pues las denominadas “súper-rentas” deberían ser objeto de gravamen en el Impuesto a la Renta de las empresas exportadoras (“Impuesto a las Ganancias” argentino).

En todo caso, los debates anteriores afectan a los intentos de clasificar estos gravámenes y hacen compleja la delimitación de la categoría “impuestos sobre recursos naturales”, diferenciándola de otras exacciones.

Ya hemos indicado con anterioridad, que también el IDH boliviano es objeto de debate acerca de su calificación, bien como ingreso tributario derivado del consumo específico de combustibles, bien como recurso del monopolio público sobre las minas y, nuevamente, destaca su relevancia recaudatoria, al suponer alrededor del 80% de los ingresos obtenidos de las *excises* en este país.

⁷³ Cuyo tipo, asimismo, se reduce del 35% al 30%, www.fortunaweb.com.ar/2015-12-14-171077-macri-confirmando-retencion-cero-a-las-exportaciones-regionales/

⁷⁴ De hecho, en Argentina, su mayor incidencia recaudatoria se logró en 2008, cuando supusieron el 13,4% de los ingresos tributarios.

Téngase en cuenta, asimismo, que factores institucionales, políticos y coyunturales llevan, en muchos supuestos, a tratar como recursos impositivos cantidades provenientes de los beneficios de empresas públicas que, en realidad, existen por el monopolio de las mismas, garantizado por el Estado, por la propia participación como accionista del sector público y que tales “dividendos” se diferencian también de las regalías y cánones, así los beneficios de PEMEX y los Impuestos sobre la Renta que paga al Estado mexicano no se califican como “otros impuestos” y ECOPETROL no recauda ni impuestos ni regalías para el Estado colombiano.

En ese sentido, muchos de los impuestos sobre la renta que recaen sobre los beneficios empresariales de entidades como PEMEX o PVDSA, técnicamente se computan como tales impuestos, pero el propio Estado determina, inúmeras veces de manera arbitraria, ficta o en atención a las propias necesidades presupuestarias, qué parte del excedente neto de esas entidades públicas se califica como dividendo y qué parte tributa como utilidad.

En estas circunstancias, siempre ha sido difícil evaluar la “verdadera” presión fiscal de países como México o Venezuela, dado el enorme peso en los ingresos públicos de las dos precitadas empresas.

La situación se complica aún más, si consideramos que existe una tendencia general a ampliar el ámbito de los recursos naturales que los países de AL someten a regalías o imposición especial en los últimos años, supuesto de los bosques y aguas (Nicaragua, Panamá, etc.) que, para financiar territorialmente, en los ámbitos locales, se gravan cánones o actividades económicas sobre recursos naturales, de manera distinta a lo sometido por el Estado Central (*vgr.* los derechos municipales de extracción de madera, explotación de bosques y talas de árboles de carácter local en Panamá) y que, asimismo, se ha tendido a crear una pluralidad de exacciones, bajo mantos jurídicos muy variados (incluso, pretendidamente, contractuales o convenidos, como sucedió en el Perú), para aumentar la presión sobre un idéntico recurso natural, tal y como está sucediendo históricamente en México o mediante la distinción entre regalías “directas” (administradas y ejecutadas por las Alcaldías) e “indirectas” (de carácter Departamental y para municipios donde no existen los recursos sujetos y afectadas a un Fondo Nacional de Regalías)⁷⁵, como sucede en Colombia.

2.3. ALGUNOS EJEMPLOS

Seguidamente, se exponen algunos ejemplos de lo comentado con anterioridad:

2.3.1. *Chile*

En Chile, los ingresos del cobre están relacionados con un impuesto específico, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas (en adelante, IRPJ) y el *royalty* minero,

⁷⁵ Que tienen, para reforzar su preeminencia, un carácter constitucional, artículos 360 y 361 de la Constitución colombiana.

pero la principal fuente de ingresos está dada por CODELCO, la Corporación Nacional del Cobre de Chile, que es una empresa estatal dedicada a la explotación minera cuprífera, rubro en el cual es la mayor compañía del Planeta⁷⁶ y el mayor productor de cobre del mundo⁷⁷.

Los ingresos al Presupuesto del Estado Chileno de CODELCO son, sencillamente, extraordinarios; así, la empresa entregó 48.067 millones de dólares en el período 2004-2010 y 7.033 en el ejercicio 2011. También resulta ser la principal exportadora de Chile.

Por otro lado, Chile está diversificando sus recursos minerales, caso de la plata.

2.3.2. *México*

Aunque, al final, el objeto imponible es, prácticamente, el mismo: los combustibles fósiles, lo cierto es que, en México, se diferencia entre el gravamen de los combustibles fósiles, pretendidamente instaurado con carácter medioambiental, regulado en la Ley Especial y el relativo a su sujeción como recurso natural.

Por lo que respecta a los impuestos sobre recursos naturales, en México la obtención de recursos se dispone a través de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos y no por medio de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios, como sucede con los combustibles fósiles y plaguicidas y fungicidas, cuyo impuesto tiene un fin ambiental, ver arriba.

Por otro lado, otra particularidad mexicana al respecto de los ingresos públicos derivados de los recursos naturales es que el ingreso obtenido por este concepto, no deriva tanto de regalías por concesiones mineras, pues la Constitución mexicana consagra el monopolio público sobre los hidrocarburos; sino de la existencia de una empresa estatal, PEMEX, cuyos beneficios revierten en el Estado, tal y como hemos indicado anteriormente.

Es tal la importancia de estos ingresos, situados en, aproximadamente, el 2,7% del PIB en los últimos tiempos, que siempre ha sido discutida y discutible la presión fiscal real del Estado mexicano, según se incorporen al índice escogido para evaluar la misma, no sólo los beneficios netos de PEMEX sino los impuestos sobre la renta que abona esta compañía.

De hecho, la grave crisis de beneficios de PEMEX en 2014-2015 ha tenido un impacto muy negativo en los ingresos del Estado mexicano.

Conforme a la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, se recaudan, vía derechos, recursos por las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos que Petróleos Mexicanos realice al amparo de una Asignación.

⁷⁶ CODELCO explota ocho centros de trabajado, ubicados entre la Región de Antofagasta y la Región del Libertador General Bernardo O'Higgins.

⁷⁷ También es muy importante su producción en otros minerales, caso del molibdeno y, como ahora hemos indicado, en plata.

Los derechos que se cobran son:

- a. El derecho por la utilidad compartida. Los asignatarios deben pagar anualmente el derecho por la utilidad compartida equivalente al 65% de la diferencia entre el valor de los hidrocarburos extraídos durante el ejercicio fiscal correspondiente y las deducciones permitidas (100% de las inversiones realizadas para la explotación; 25% de las inversiones para desarrollo y extracción de yacimientos de petróleo y gas; 10% de las inversiones en infraestructura de almacenamiento y transporte; costos y gastos para la extracción de yacimientos de petróleo y gas natural y el derecho de extracción de hidrocarburos). El valor de los Hidrocarburos extraídos incluye el consumo que de estos productos efectúa el asignatario, así como las mermas por derramas o quema de dichos productos.
- b. El derecho de extracción de hidrocarburos. El asignatario pagará mensualmente el derecho de extracción de hidrocarburos, aplicando al valor del Hidrocarburo extraído en el mes, la tasa que corresponda conforme a las fracciones I a III del artículo 44 de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos. Las tasas se determinarán empleando los precios de los Hidrocarburos en dólares por unidad y están en función del tipo de producto y nivel de precios de los minerales.
- c. El derecho de exploración. El asignatario pagará mensualmente por concepto del derecho de exploración de hidrocarburos, por la parte del Área de Asignación que no se encuentre en la fase de producción, 71 dólares americanos (en adelante, USD) por kilómetro cuadrado durante los primeros 60 meses de vigencia de la Asignación y 172 USD por kilómetro cuadrado a partir del mes 61 de vigencia de la Asignación y en adelante.

Por si esto fuera poco, la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos establece que se pagará un impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos que se calculará mensualmente aplicando por cada kilómetro cuadrado que comprenda el Área Contractual o el Área de Asignación la cuota de 94 USD durante la fase de exploración y de 375 USD durante la fase de extracción, además de sujetar a la Imposición sobre la Renta los beneficios del asignatario minero.

2.4. OTRAS CUESTIONES

Se reitera también, por último, la tendencia constante en muchos Estados de la Región a encontrar nuevos recursos naturales sobre los que obtener regalías o ingresos públicos variados.

Tradicionalmente, eran los recursos minerales los únicos que centraban la atención de los Gobiernos, tanto fiscal como mediante la creación de empresas públicas o la búsqueda de nuevas modalidades de recursos públicos, vía contratos o convenios con las empresas explotadoras o mediante los mencionados cánones; pero ahora

nuevos recursos naturales están naciendo y siendo objeto de atención por el Fisco nacional, bien porque, en determinados países, no son los minerales sino otras materias primas la que son objeto de especial demanda o atracción para las inversiones extranjeras, siendo nuevamente Argentina un caso típico; bien como instrumento de diversificación, así en Panamá, donde los ingresos de la explotación del Canal de Panamá son muy significativos y se desea que lo sean todavía más tras la ampliación, se han desarrollado a nivel estatal regalías y cánones muy variados, empezando por los minerales no metálicos, pero también derechos sobre los bosques y talas de árboles, aunque, en este último caso, nos encontramos con ingresos públicos de carácter local.

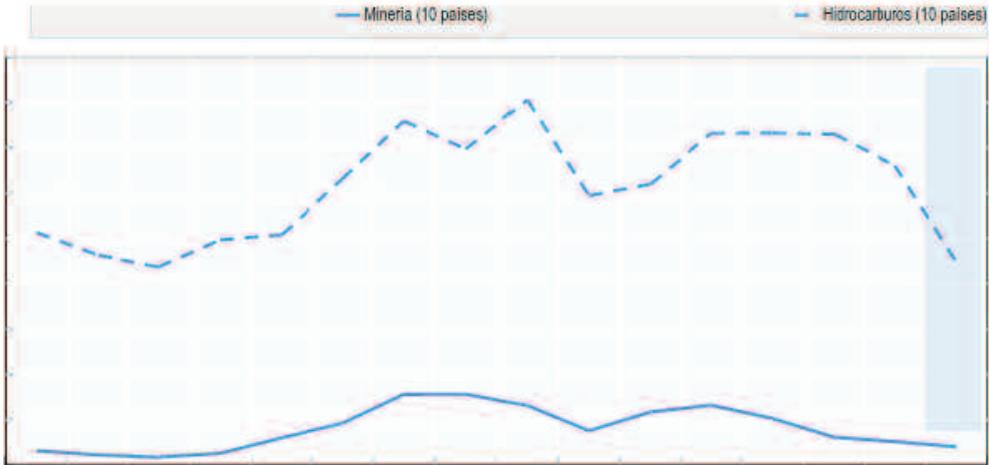
Por el contrario, la recaudación de la regalía se distribuye entre las diferentes autoridades estatales; de esta manera, la regalía guatemalteca que supone, hasta 2014, el 1% sobre el valor calculado de la producción minera y puede llegar, mediante aportaciones voluntarias (sic) hasta el 5% de la producción se distribuía en dos partes entre las municipalidades y el Estado.

Otra tendencia interesante es que los Estados han ido aumentando el peso de las regalías de todo tipo, en general o sustituyendo acuerdos, contratos voluntarios o pactos, por normas imperativas, como también ha sucedido en Guatemala, donde en 2015, la regalía minera pasó a ser del 10%, eliminando los acuerdos voluntarios y distribuyéndose el 1% para los Ayuntamientos y el 9% para el Estado Central.

En cualquier caso, parece que los Estados iberoamericanos con materias primas relevantes en la “época de la bonanza” han ido construyendo un sistema de ingresos públicos muy variado, a veces, con cierta precipitación pero con una indudable capacidad recaudatoria y que, además, ha permitido a algunos de ellos disponer de recursos públicos abundantes para mejorar Políticas Sociales (que están detrás de la reducción de las tasas de pobreza en la Región) en general y ejecutar alguna obra pública de importancia, así como para evitar el mal del endeudamiento crónico de la zona que sustentó los problemas de la otrora “década perdida” iberoamericana.

El problema central, sin embargo, de este tipo de recursos es su enorme volatilidad, ya que dependen de factores externos: presión de la demanda internacional de las materias de primas, precio de las mismas, tipo de cambio de la divisa nacional, etc., y aquí, salvo el caso de Chile, con la configuración de Fondos de Estabilización, no parece que los Estados de la Región hayan logrado generar Fondos para atender con lo que nos estamos encontrando: un descenso generalizado en los precios de las materias primas (en general, del 40%), lo cual conlleva plantearse la sostenibilidad de muchas de las Políticas Sociales de países de la zona, a medida que la recaudación por estos conceptos disminuye, situándose en 2015 en volúmenes del 4,5% sobre el PIB CIAT/BID/CEPAL/OCDE (2016).

GRÁFICO 6⁷⁸
Ingresos provenientes de recursos naturales no renovables, 2000-15



Fuente: Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL).

Nota: La minería incluye: Argentina, Bolivia (Estado Plurinacional de), Brasil, Chile, Colombia, Jamaica, México, Perú, República Dominicana y Suriname. Hidrocarburos incluye: Argentina, Bolivia (Estado Plurinacional de), Brasil, Colombia, Ecuador, México, Perú, Suriname, Trinidad y Tabago y Venezuela (República Bolivariana de). Los valores de 2015 se basan en estimaciones oficiales disponibles de los gobiernos registrados en los informes de presupuesto público de 2016. En los casos en que no hay estimaciones oficiales disponibles, los ingresos anuales por instrumento se estiman usando datos mensuales (para los primeros tres trimestres del año). Cuando no se dispone de datos mensuales, para los pagos de impuesto de sociedades por sector, por lo general los ingresos se estiman aplicando el cambio interanual para el precio del producto básico más representativo para el instrumento de ingreso en cuestión, expresado en moneda nacional a ingresos de 2014.

La dramática situación económica de Venezuela es un buen recuerdo de lo que sucede con un pésimo uso de la abundancia de materias primas, a la vez que se descuida la construcción de un sistema tributario ortodoxo que compense, cuando la demanda externa se hunda o los precios no acompañen, la disminución de ingresos públicos por este concepto.

3. IMPUESTOS SOBRE LAS TRANSACCIONES FINANCIERAS

3.1. CONSIDERACIONES PREVIAS

Como ya hemos anticipado, no todas naciones de la Región incluyen esta modalidad de gravamen, pero sí existe en varios de ellos y su importancia para la recaudación

⁷⁸ *Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2016 / Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2016* - © OECD 2016. Ingresos provenientes de recursos naturales no renovables, 2000-15. Gráfico 2.3. Ingresos provenientes de recursos naturales no renovables, 2000-2015 (en porcentajes del PIB).

y la política fiscal obligan a incluirlos y citarlos, siquiera brevemente, en un estudio de estas características.

Es más, este tipo de gravamen ha sido objeto de un nuevo renacimiento, en el cual confluyen varios factores⁷⁹:

- a) La consideración de que el sistema financiero, en su conjunto, no tributaba adecuadamente, debido al peso del mismo como lobby y la imbricación de sus directivos y accionistas con las altas esferas del poder político; por lo que era necesario un incremento de su carga tributaria.

Esta infra tributación tenía su paradigma en la exoneración de las prestaciones de servicios financieros en el IVA, cuya justificación, centrada en las dificultades para determinar la base imponible sometida a este gravamen o la negativa incidencia de este impuesto en las operaciones financieras con particulares, carecía de fundamento, pues por un lado en muchas operaciones, *vgr.* las que suponían una comisión, la base imponible del IVA, el valor de la transmisión, estaba perfectamente determinada y, en segundo lugar, muchas de las operaciones se realizaban con empresarios, por lo que la ausencia del IVA en este tipo de prestaciones internas donde había derecho a deducción del crédito de IVA soportado, dañaba más que mejoraba el acceso al crédito y otras transacciones financieras⁸⁰.

- b) La crítica social a un sistema financiero que se considera como responsable directo de la crisis económica presente, la conocida como Gran Depresión 2.0 y que ha habido que rescatar con abundantes fondos públicos bajo el discutible argumento *too big to fail*, por lo que era de justicia compensar tales gastos públicos con una mayor contribución de las entidades financieras “salvadas”.
- c) En otro orden de cosas, este tipo de impuestos equilibraba los flujos financieros, tanto nacionales como internacionales, siendo esta la razón básica para fundamentar la conocida como “tasa Tobin”.⁸¹
- d) La creciente importancia de las transacciones financieras y la velocidad de las mismas obligaban a calificarlas como un servicio específico, de alto poder recaudatorio, por lo que el principio de suficiencia reforzaba claramente la implementación de este tipo de gravámenes, siendo éste, no lo olvidemos, CARBAJO VASCO, D. (2013), la causa fundamental para implantar un impuesto de estas características.

Frente a estos argumentos positivos, la gran crítica a los ITF era que hacían todavía más difícil la financiación de la economía, lo cual en América Latina suponía un importante lastre, no sólo al desarrollo económico, sino a la reducción del gravísimo problema de la economía informal de la zona.

⁷⁹ LAMOTHE GONZÁLEZ, FERNANDO (2012), www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/2013_16_5.pdf

⁸⁰ De hecho, las presiones e intereses del capital financiero apoyaban la propuesta de una modificación de la Directiva del IVA, en el sentido de repercutir el impuesto en operaciones financieras realizadas con empresarios. La crisis financiera y la crítica social hicieron inviable la aprobación de esta propuesta.

⁸¹ *Passim*. DILLON, JOHN (May 2010).

También como argumentos contrarios al impuesto se avanzaba que el alto coste de las transacciones financieras conllevaba un coste de oportunidad que reforzaba el uso del efectivo, nutriente éste tanto del blanqueo de capitales y el narco lavado como del fraude fiscal y, por último, su colaboración con la economía informal, problema crónico en la Región.

Sin embargo, en la nueva generación de ITF, como ha sucedido con su implementación en El Salvador, los ITF o alguna de sus modalidades se han utilizado o se pretende utilizarlos como mecanismos de control de otros gravámenes, en especial, de la imposición sobre la Renta, al permitir algún tipo de deducción de los mismos como gasto deducible de aquélla.

Por ello, no es de extrañar que, al igual que está sucediendo en el seno de la UE⁸², el ITF en AL, no sólo se haya mantenido en algunos de los Estados donde llevaba funcionando desde hacía muchos años (Ecuador, Colombia, etc.), sino que se asiste a un renacimiento de la figura (El Salvador, 2014; Brasil, etc.) y a un renovado interés de la Política Fiscal por la misma.

Ahora bien, nuestras “Guías-País” no están pensadas para proporcionar una información específica al respecto de esta modalidad de gravámenes y, en consecuencia, los comentarios que siguen sólo pueden ser calificados como incompletos y parciales.

3.2. MODALIDADES DE ITF

Pero el denominado *Financial Transactions Tax*, Impuesto sobre las Transacciones Financieras, ITF, admite varias modalidades⁸³; por un lado, existe toda una doctrina que ha abogado por la implementación, asimismo, de un Impuesto sobre los Activos Bancarios, el FAT en terminología anglosajona, *Financial Activities Tax* o *Bank Tax*; por otra parte, la propia experiencia de AL refleja la existencia de múltiples variedades, desde ITF limitados a la aportación/retirada de dinero en cuentas corrientes y depósitos bancarios hasta el gravamen de todo tipo de transacciones financieras, incluyendo las realizadas mediante derivados, hasta cualquier solución intermedia.

Lo que nunca se ha producido, en puridad, es la existencia de lo que, en su tiempo, denominó el FMI un *debit tax*; por el contrario, esta modalidad tributaria, tradicionalmente objeto de abundantes e interesadas críticas, refleja la originalidad y la capacidad innovadora en el campo de la fiscalidad de los Estados de la Región, frente a las impostadas críticas a su “heterodoxia”.

3.3. OTROS IMPUESTOS SOBRE OPERACIONES FINANCIERAS

Pero, junto a la propia variedad de los hechos imposables sometidos en cada país iberoamericano al ITF, conviene entender que existen otros impuestos sobre operacio-

⁸² Sobre la situación de la propuesta de un Impuesto sobre las Transacciones Financieras en la UE, para la que existe, en la actualidad, el consenso de 10 países europeos, remitimos al lector a: www.ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/other_taxes/financial_sector/index_en.htm

⁸³ *Vid.*, por ejemplo, SPAHN, BERND P. (June 16, 1995).

nes financieras que ameritan un conocimiento de los mismos, por un lado, los impuestos sobre las operaciones de seguros, cuya justificación resulta ser, en principio, equivalente a una de las razones para sustentar el ITF, es decir, que se trata de prestaciones de servicios financieros, tradicionalmente exentas del IVA y, en segundo lugar, como un nuevo ejemplo del aforismo “el impuesto bueno es el impuesto viejo”.

En consecuencia, no podemos dejar de señalar la pervivencia en muchos Estados de América Latina (y en otras naciones) de una imposición sobre el timbre que, en algunos supuestos, engloba a operaciones financieras.

3.4. DESCRIPCIÓN DE ALGUNOS DE LOS ITF EN AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE

Como hemos anticipado, nos limitaremos a un excursu muy restrictivo a este respecto, tanto por limitaciones de espacio como por ausencia de información detallada al respecto.

De las naciones incluidas en las “Guías-País”, no existen ITF en Paraguay (donde sí los hubo hasta el año 2012) y sí los hay en Argentina (con dos variedades: federal y provincial), Colombia, Ecuador, Bolivia, República Dominicana, Perú y Uruguay.

Por otra parte, El Salvador y Brasil han reintroducido recientemente gravámenes de estas características; por lo tanto, hoy, 2016, podemos afirmar que la existencia de alguna modalidad de ITF es una de las características comunes a los sistemas tributarios de América Latina y que su importancia recaudatoria es notable [ver el epígrafe 4400. Impuestos sobre transacciones financieras y capital del documento CIAT/BID/CEPAL/OCDE, (2016)].

Otro rasgo de estos impuestos es la diversidad de los hechos imponible que los configuran en las diferentes naciones latinoamericanas.

Como ejemplos de esta imposición, tenemos el caso de Colombia, donde se asienta uno de los ITF clásicos de la Región, el Gravamen a los Movimientos Financieros (en adelante, GMF), el cual, aun siendo objeto de reiteradas críticas, ha seguido sobreviviendo las diferentes y variadas Reformas fiscales sufridas por este país.

El GMF colombiano es un tributo nacional instantáneo que se causa por la disposición de recursos depositados en cuentas corrientes o de ahorros del sistema bancario, así como en las cuentas de depósito en el Banco de la República y los giros de cheques de gerencia (artículo 871 del Estatuto Tributario; en adelante, ET).

El sujeto pasivo del GMF son los usuarios y clientes de las entidades financieras o el ahorrador individual, cuando se trate de retiros de fondos de ahorro colectivo (875 ET), el devengo se produce en el momento de realizar las transacciones financieras y los responsables del gravamen (lo que facilita enormemente su recaudación y gestión) son las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera, de Economía Solidaria y el Banco de la República.

La base gravable de este gravamen se encuentra integrada por el valor total de la transacción financiera y el concepto de transacción financiera sujeta al tributo es toda

operación de retiro en efectivo, mediante cheque, con talonario, con tarjeta débito, por medio de cajero electrónico, mediante puntos de pago.

Últimamente, el impuesto ha sufrido una importante minoración de su potencia recaudatoria, aunque teóricamente incrementa su utilidad como mecanismo de control cruzado de otros gravámenes, en especial, el de la Renta, previéndose su eliminación en 2021, aunque siempre ha ido perviviendo en el tiempo.

Su relativa importancia recaudatoria se sigue manifestando en el sistema tributario colombiano: el 4,2% de los ingresos tributarios en 2014, aunque otras cifras lo elevan al 5,6%.

Por su parte, el impuesto sobre las transacciones financieras en Argentina tiene un peso recaudatorio relevante, al generar recursos equivalentes al 1,43% sobre el PIB⁸⁴ y suponer el 7,5% de la recaudación de la AFIP en 2013. En 2014 obtuvo, asimismo, el 6,8% de la recaudación total.

Una de sus características es que hay modalidades provinciales de este impuesto.

Pero, además, Argentina tiene un impuesto sobre las primas de seguros, cuyo sujeto pasivo son las entidades aseguradoras, nacionales o extranjeras, que expidan primas en el país y que acaba siendo repercutido sobre el tomador, por lo cual, también podría calificarse como un gravamen al consumo de un producto financiero, el seguro, aunque, como también sabemos, la naturaleza dual de los seguros de vida como producto del ahorro; lo cual conlleva que mucha doctrina prefiera calificar esta modalidad de exacciones como una variedad de la imposición a los productos financieros, sustituyendo la exención del IVA.

La base imponible son las primas pagadas y las exenciones afectan a seguros agrícolas, seguros sobre la vida, seguros de accidentes personales, seguros personales que cubran gastos de internación, cirugía o maternidad.

Perú cuenta también con un impuesto muy consolidado sobre transacciones financieras que grava las operaciones en moneda nacional o extranjera siguientes:

1. La acreditación o débito realizados en cualquier modalidad de cuentas abiertas en las empresas del Sistema Financiero (en adelante, SSFF), excepto la acreditación, débito o transferencia entre cuentas de un mismo titular mantenidas en una misma empresa del SSFF o entre sus cuentas mantenidas en diferentes empresas del SSFF.
2. Los pagos a una empresa del SSFF.
3. La adquisición de cheques de gerencia, certificados bancarios, cheques de viajero u otros instrumentos financieros, creados o por crearse, en los que no se utilice las cuentas abiertas en el SSFF.
4. La entrega al mandante o comitente del dinero recaudado o cobrado en su nombre.

⁸⁴ Hay que tener en cuenta que los datos del PIB argentino están en proceso de revisión.

5. Los giros o envíos de dinero efectuados a través de:
 - Una empresa del SSFF, sin utilizar las cuentas abiertas en el SSFF.
 - Una empresa de Transferencia de Fondos u otra persona o entidad generadora de renta de tercera categoría.
6. La entrega o recepción de fondos propios o de terceros que constituyan un sistema de pagos organizado en el país o en el exterior, sin intervención de una empresa del SSFF.
7. Los pagos, en un ejercicio gravable, de más del 15% de las obligaciones de la persona o entidad generadora de rentas de tercera categoría sin utilizar dinero en efectivo o medios de pago.
8. Los pagos que las empresas del SSFF efectúen a establecimientos afiliados a tarjetas de crédito, débito o de minoristas, sin utilizar cuentas abiertas en el SSFF.
9. La entrega de fondos al cliente o al deudor de la Empresa del SSFF, o al tercero que aquellos designen, con cargo a colocaciones otorgadas por dicha empresa, incluyendo la efectuada con cargo a una tarjeta de crédito.

En suma, un objeto impositivo muy amplio, superior a los conocidos por la doctrina como *credit* o *debit tax*, siendo el sujeto pasivo, en general, el titular de las cuentas o los que ejecuten las operaciones sometidas a gravamen.

El pago se hace vía retención a través de las empresas del SSFF Nacional en el momento de los pagos.

Existen diversas exenciones, por ejemplo, las vinculadas a operaciones con Fondos de Pensiones y su tipo, que se ha ido reduciendo progresivamente, es muy bajo, ya que desde 2011 es el 0,005%, lo que explica que, cuantitativamente, la recaudación no sea muy elevada, 58 millones de USD en 2013, el 0,8% del total recaudado en 2014.

El impuesto se justifica, no por sus ingresos, sino por causa de control fiscal, al ser la única manera de superar por el Fisco el secreto bancario peruano.

La pervivencia de un ITF y el creciente interés del mismo tienen su epítome en El Salvador con la introducción de un Impuesto a las Operaciones Financieras, a partir de 1 de septiembre de 2014, con dos modalidades:

- Impuesto al Cheque y a las Transferencias Electrónicas.
- Retención de Impuesto para el Control de la Liquidez.

El primero grava todo tipo de transferencias al exterior y utilizando cheques en operaciones bancarias de todo tipo.

Son sujetos pasivos los que retiren depósitos o los impongan, las entidades intermediarias en Bolsa, las propias entidades financieras, etc., siendo agentes de retención estas últimas.

El segundo sujeta cualquier tipo de operaciones de salida de dinero en efectivo de las cuentas del sistema financiero: imposiciones y retiradas de fondos de cuentas y

depósitos. Su sujeto pasivo es la persona que ejecuta estas operaciones y la entidad financiera opera como agente de retención.

La segunda modalidad puede deducirse tanto el IVA, como del ISC, de los Derechos de importación y de la imposición sobre la renta, siendo su finalidad fundamental el control cruzado de tales gravámenes.

En general, están exentos los sujetos pasivos públicos y hay un mínimo de 1.000 dólares en el primer impuesto y de 5.000 dólares en el segundo.

La tasa es del 0,25% y no se puede realizar la operación sin que se haya retenido previamente el impuesto.

Legalmente, no puede repercutirse al consumidor y, si la operación está sometida al IVA, el IVA forma parte de la base imponible del impuesto.

La originalidad de la experiencia salvadoreña es la de segregar el Impuesto al Débito y al Crédito, en dos impuestos separados, uno de ellos acreditable. Lo anterior originó críticas de las entidades financieras sobre los altos costos de administración.

La inclusión de los impuestos, no fue con propósitos recaudatorios, su objetivo fue el control de operaciones que no son declarados en otros impuestos, al regular impuesto sobre operaciones liquidas que ingresan o salen de las entidades del Sistema Financiero o que se transfieren en las cuentas del Sistema mediante cheque o transferencias electrónicas. Sin embargo, aún no ha sido posible evaluar su efectividad en forma directa.

4. CONCLUSIONES

Primera.—La gran heterogeneidad, en todos los órdenes, de los tributos incluidos en este Capítulo (donde, incluso, es discutible en algunos casos su calificación tributaria) dificulta extraer conclusiones genéricas de Política Fiscal al respecto.

Asimismo, la diversidad y proliferación de exacciones sobre mercancías o servicios especiales, sobreponiéndose sobre el IVA, cubriendo operaciones exentas por el mismo o, sin ninguna relación con el gravamen general sobre el consumo, hallan una clara manifestación en las estructuras tributarias de la Región.

Segunda.—Incluso, en los impuestos “selectivos” al consumo, prolongación natural del IVA, al sujetar al margen de la imposición “general” sobre el consumo, la adquisición de determinados bienes o servicios, nos encontramos con una enorme variedad de gravámenes, sin que exista unidad alguna ni siquiera en la denominación de tales tributos.

Tercera.—En general, todos los países de la zona sujetan los impuestos sobre consumos específicos de “primera generación”, pero lo hacen con normativas, cargas tributarias, denominaciones, parámetros de aplicación, etc. muy diversificados y poco racionales.

Cuarta.—La imposición sobre consumos específicos en AL ha perdido importancia recaudatoria en aras del IVA.

Aunque tal disminución se atribuye a la liberalización del comercio exterior y, en consecuencia, la eliminación de exacciones sobre la importación de determinados bie-

nes y servicios, lo cierto es que se observa una falta de racionalización en los gravámenes sobre consumos específicos en la zona, así como la necesidad de una reflexión sistemática sobre la función de los mismos y la Política Fiscal al respecto.

Quinta.—Conviene destacar la potencia recaudatoria de ciertas exacciones sobre servicios novedosos, supuesto de los impuestos a las telecomunicaciones y TIC en general.

Sexta.—La imposición sobre los combustibles derivados del petróleo dispone de una significativa importancia recaudatoria, incluso, en Estados productores del petróleo, pero carece de finalidad medioambiental y su función primigenia es recaudatoria.

Séptima.—La imposición sobre los tabacos es tremendamente ineficiente en la Región.

Octava.—A destacar la aparición de nuevas exacciones sobre bebidas refrescantes y productos que generan obesidad, “comida chatarra”.

Novena.—Siguen existiendo gravámenes de naturaleza muy variopinta que responden a circunstancias históricas periclitadas o a la pura inercia administrativa: timbre, estampillas, lujo, etc., los cuales deberían ser objeto de una profunda reforma tributaria.

Décima.—Salvo contadas excepciones, la imposición ecológica e, incluso, la adopción de objetivos medioambientales a la hora de configurar determinados impuestos, caso de los gravámenes sobre combustibles, es prácticamente inexistente en América Latina.

Décimoprimer.—El peso de las exacciones sobre los recursos naturales en la Región ha disminuido en los dos últimos años, como consecuencia del descenso de la demanda internacional y de los precios de las materias primas, pero sigue siendo muy significativa en ciertos Estados; a su vez, se anota un intento de ampliar el número de los recursos naturales que son objeto de exacciones particulares o vinculadas a regalías y aportaciones de las empresas privadas por extraer dominio público.

Décimosegunda.—Por último, como sucede en otras áreas del Planeta, los impuestos sobre las operaciones financieras en sus diferentes modalidades, no sólo han desaparecido de la Región, sino que se conservan e, incluso, se expanden con fórmulas sofisticadas, por ejemplo, como instrumentos para reducir en lo posible el problema que supone para cualquier AT la existencia del “secreto bancario”.

Bibliografía

- BARREIX, A.; BÉS, M.; BENÍTEZ, J. C.; PECHO, M., y VELAYOS, F. (2013): *Equivalent Fiscal Pressure in Latin America and the Caribbean: Concept, Development and International Comparisons*, Instituto de Estudios Fiscales de España, Madrid, Documento de Trabajo 9, www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/papeles_trabajo/2013_09.pdf.
- BUSTOS A., J., y MOLINA D., M. (2015): *Impuesto a la comida chatarra*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, serie Documentos n.º 14.
- CARBAJO VASCO, D. (2009): *Modelo tributario de los países de la OCDE: procesos de integración y armonización fiscal. Tema 2 de “Máster/Maestría Internacional en Hacienda Pública, Dirección y Administración Tributaria”*, Universidad Nacional de Educación a Distancia, UNED, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

- CARBAJO VASCO, D. (2013): *La tributación de las rentas del capital en América Latina*; CIAT, GTZ, ITC; Ciudad de Panamá, Panamá.
- CARBAJO VASCO, D., y PORPORATTO, PABLO (2009): *Fiscalidad de los recursos naturales en América Latina*, Instituto de Estudios Fiscales, colecc. Documentos, Documento de Trabajo n.º 14/09, Madrid, 2009.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (2007): *Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas*, COM (2007) 140 final, Bruselas, 28.3. 2007.
- CNOSEN, SIJBREN (2010): “La economía de los Impuestos Especiales” en VVAA. *Claves actuales de la fiscalidad del futuro, Papeles de Economía Española*, números 125/6, 2010, páginas 270 a 284.
- DILLON, J. (2010): *An Idea Whose Time Has Come: Adopt a Financial Transaction Tax*, KAIROS, Policy Briefing Paper n.º 24, May.
- ESTEVE FERNÁNDEZ, S. G.; SCHIAFFINO, A.; LÓPEZ-NICOLÁS, A.; LA VECCHIA, C.; BARROSE, H., y TOWNSEND, J. (2004): “El precio como determinante del consumo de tabaco en España, 1965-2000” (versión inglesa publicada en *European Journal of Cancer Prevention*, 13: 207.-11, www.xtpt.net/pubs/2004/Precio%20y%20consumo%20de%20tabaco.pdf).
- FERRÉ OVLIDE, E. H. (2010): “Hacia una fiscalidad ambiental”, *Revista de Administración Tributaria*, CIAT/AEAT/IEF, n.º 30, páginas 85 a 106.
- GONZÁLEZ, DARÍO; MARTINOLI, CAROL, y PEDRAZA, JOSÉ LUIS (2009): *Sistemas Tributarios de América Latina. Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social*, EUROSOCIAL, Instituto de Estudios Fiscales.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2000): *Derecho Tributario Ambiental (Environmental tax law). La introducción del interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Ministerio de Medio Ambiente, Marcial Pons, colecc. Monografías Jurídicas, Madrid.
- JIMÉNEZ, J. P., y TROMBEN, V. (2006): “Política Fiscal y bonanza: impacto del aumento de los precios de los productos no renovables en América Latina y el Caribe”, *Revista de la CEPAL*, diciembre, páginas 61 y siguientes.
- KELLY, D., y FRIEDEN, T. (2009): “Ounces of Prevention- The Public Policy Case for Taxes on Sugared Beverages”, *The New England Journal of Medicine*, April 30, www.uconnruddcenter.org/resources/upload/docs/what/industry/SodaTaxNEJMApr09.pdf.
- LAMOTHE GONZÁLEZ, F. (2012): *El Impuesto a las Transacciones Financieras, VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, España, www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_ formacion/2013_16_5.pdf.
- LATINPYMEX (2015): *Incidencia de los derechos de exportación (“retenciones”) en la recaudación nacional (Total impuestos, recursos de la Seguridad Social y aduaneros), año 2014*, Buenos Aires.
- OLAF, TILL, y FOKKEN, J. (2014): *Behavioural Economics and Taxation*. European Commission, Taxation Papers, Working Paper n.º 41.
- ORGANIZACIÓN DE COOPERACIÓN Y DESARROLLO ECONÓMICO (OCDE)/CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS (CIAT)/BANCO INTERAMERICANO DE DESARROLLO (BID)/COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA (CEPAL) (2015): *Revenue Statistics in Latin America, 1990-2013. Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2013*, OECD Publishing, Paris.
- OCDE/CIAT/BID/CEPAL (2016): *Revenue Statistics in Latin America, 1990-2014. Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2014*, OECD Publishing, Paris.

- OCDE/G20 (2015): *Proyecto OCDE/G20 sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Informes finales 2015. Resúmenes informativos*, OECD Publishing, Paris, www.oecd.org/ctp/beps-resumen-informativo.pdf.
- OECD (2015): *Revenue Statistics of Country Members, 1965-2014*, OECD Publishing, Paris, published on December 3.
- PECHO TRIGUEROS, MIGUEL (2013): *Hechos estilizados de los Impuestos sobre las Transacciones Financieras en AL: 1990-2012*, CIAT, Ciudad de Panamá, Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias, Documento de Trabajo n.º 2/2013.
- RIERA, P.; GARCÍA, D.; KRISTRÖM, B., y BRÄNMUD, R. (2008): *Economía Ambiental y de los Recursos Naturales*, Paraninfo, Madrid, páginas 85 y siguientes.
- SANDMO, AGNAR (2010): “Alcance y ámbito de la imposición ambiental”, en VVAA. *Claves actuales de la fiscalidad del futuro, Papeles de Economía Española*, números 125/6, páginas 291 a 307.
- SPAHN, B. P. (1995): *International Financial Flows and Transaction Taxes: Survey and Options*, International Monetary Fund, Working Paper 95/60, June 16, Washington D. C.
- STROM, S. (2012): *Fat Tax in Denmark is Repealed After Criticism*, New York Times, November 12.
- THORTON, MATHESON (2011): *Taxing Financial Transactions. Issues and Evidence*, IMF Working Papers, WP/11/54, March, Washington.
- VVAA (2011): *Fiscalidad Verde en Europa. Objetivo 20/20/20*, Informe del Centro de Innovación del Sector Público de la Fundación de PwC e IE Business School, Madrid, octubre de 2011, páginas 92 a 105.
- VVAA (2016). “El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados finales”, *Crónica Tributaria*, n.º 158, páginas 7 a 53.
- YÁBAR STERLING, A. (dir.), y HERRERA MOLINA, P. M. (coord.) (2002): *La protección fiscal del Medio Ambiente. Aspectos económicos y jurídicos*, Marcial Pons, Madrid/Barcelona, colecc. Monografías Jurídicas.

CAPÍTULO 6

LA IMPOSICIÓN SOBRE LOS PEQUEÑOS Y MEDIANOS CONTRIBUYENTES EN AMÉRICA LATINA

VÍCTOR MARTÍN RAMOS
ROXANA ZULEMA RUIZ ABARCA

SUMARIO

SECCIÓN PRIMERA: 1. INTRODUCCIÓN.—2. LA TRIBUTACIÓN DE LAS PYME EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN: CONTEXTO GENERAL Y CLASIFICACIÓN DE LOS REGÍMENES TRIBUTARIOS APLICABLES A LAS PYME.

2.1. Contexto general de las PYME en América Latina. 2.2. Regímenes tributarios para las PYME en América Latina: criterios de clasificación.

SECCIÓN SEGUNDA: 1. PARTICULARIDADES DE ALGUNOS REGÍMENES.

1.1. Argentina. 1.2. Brasil. 1.3. Chile. 1.4. Colombia. 1.5. México. 1.6. Perú. 1.7. Uruguay.—2. EL DEBATE SOBRE LA EXISTENCIA DE REGÍMENES ESPECIALES O UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO APLICABLE A LAS PYME.—

3. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

Bibliografía

SECCIÓN PRIMERA

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.—2. LA TRIBUTACIÓN DE LAS PYME EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN: CONTEXTO GENERAL Y CLASIFICACIÓN DE LOS REGÍMENES TRIBUTARIOS APLICABLES A LAS PYME.- 2.1. Contexto general de las PYME en América Latina. 2.2. Regímenes tributarios para las PYME en América Latina: criterios de clasificación.

1. INTRODUCCIÓN

Las micro, pequeñas y medianas empresas (en adelante, las PYME), juegan un papel esencial en toda economía por lo que, dentro de las preocupaciones de las Administraciones Públicas, destaca la de buscar su mayor bienestar a través de la implementación de diferentes tipos de políticas de apoyo y promoción.

Las PYME representan un porcentaje muy alto del tejido productivo de muchos países, alcanzando el 95%. En América Latina y según el estudio de la OIT “Pequeñas empresas, grandes brechas”,¹ hay unos 10 millones de PYME en total, con una generación de alrededor de un 47% del empleo total, y unos 127 millones de personas trabajando en ellas.

Uno de los desafíos más importantes que presentan las PYME en las economías de la Región lo constituye, por un lado, el afrontar la todavía elevada informalidad de muchas de estas entidades y, por otro, el intentar mejorar los bajos niveles de productividad y la escasa competitividad que constituyen un freno importante para su expansión y su desarrollo. Como señala la OCDE²:

“Las PYME de América Latina podrían presentar el mayor potencial de ganancias de productividad inclusiva asociadas a reformas de políticas. Estas empresas, que representan más del 70% del empleo en la región, sólo generan el 30% del PIB, una cifra que es aproximadamente la mitad de la media OCDE. Esto es reflejo de amplias brechas de productividad, particularmente entre las grandes y pequeñas empresas.”

Las características anteriores son el reflejo de una estructura productiva heterogénea, de una especialización en productos de bajo valor agregado y una todavía reducida participación en las exportaciones, inferior a 5% en la mayoría de los países. El resultado es que la brecha de productividad entre algunos países de la Región y los de la OCDE tiende a persistir en el tiempo.

¹ *Pequeñas empresas, grandes brechas. Empleo y condiciones de trabajo en las MYPE de América Latina y El Caribe*, OIT, 2015.

² *Fomentando un crecimiento inclusivo de la productividad en América Latina*, OCDE, 2016.

Es necesario que las distintas Administraciones, no sólo sean conscientes sino que definan y desarrollen, de manera sostenida y flexible a los cambios, un plan de acción específico que genere el entorno propicio para el crecimiento de este tipo de empresas, planteando distintas políticas que aborden cuestiones tan importantes como son el acceso a la financiación necesaria, la simplificación de la reglamentación o el establecimiento de políticas fiscales adecuadas que no terminen por distorsionar de manera definitiva los comportamientos y el equilibrio que tiene que existir entre las micro, pequeñas, medianas y grandes empresas.

Este capítulo pretende realizar un análisis transversal de los regímenes tributarios específicos que existen para las PYME en los países de América Latina, destacando aquellos que representan alguna particularidad de interés.

Para ello, será necesario, en primer lugar, abordar las características que presenta la PYME, pese a su falta de uniformidad y, en segundo lugar, realizar un estudio comparado destacando algunas cuestiones de los regímenes especiales que existen en los distintos países estudiados.

Finalizaremos este capítulo realizando un análisis crítico sobre la permanencia o no de este tipo de regímenes específicos, exponiendo las diferentes posturas existentes a favor y en contra de su vigencia.

2. LA TRIBUTACIÓN DE LAS PYME EN LOS PAÍSES DE LA REGIÓN: CONTEXTO GENERAL Y CLASIFICACIÓN DE LOS REGÍMENES TRIBUTARIOS APLICABLES A LAS PYME

2.1. CONTEXTO GENERAL DE LAS PYME EN AMÉRICA LATINA

Como apuntábamos en la Introducción de este capítulo, la característica definitoria de este tipo de empresas es, precisamente, la heterogeneidad. Dentro de ellas tienen cabida desde pequeños negocios unipersonales y carentes de toda formalidad, hasta empresas con un número considerable de empleados y una estructura claramente definida. En consecuencia, la característica que define a la PYME en los países de la Región es, precisamente, la diferencia y complejidad que hacen difíciles establecer clasificaciones generales porque, además, las clasificaciones que se establecen en el área tributaria para definir lo que es o no PYME tampoco suelen coincidir con las clasificaciones que encontramos en áreas distintas de la estrictamente tributaria.

No obstante lo dicho, puede afirmarse que este sector presenta una serie de rasgos comunes que hacen referencia a las características de las empresas y a la actividad que éstas desarrollan.

En general suelen presentar una estructura sencilla, muchas veces familiar (adoptando o no forma jurídica societaria), con un bajo-medio nivel de organización y de formación en TIC, escaso conocimiento de las normas que les son aplicables y una actuación geográfica limitada.

Desde el punto de vista de la actividad desarrollada, podemos apuntar como características más comunes: el ejercicio de actividades de comercio al por menor y la prestación de servicios en contacto directo con el cliente.

Sin embargo, a pesar de las características anteriores, dado que representan una importante parte del tejido productivo, todos los países y áreas coinciden en que es necesario el apoyo a este segmento de la economía, apoyo que viene produciéndose desde la adopción de diferentes tipos de políticas.

Si consideramos la evolución de esas políticas de apoyo, y como indica OCDE/CEPAL en 2012³:

“Desde el segundo lustro de la década de los noventa, las políticas de apoyo a la PYME han experimentado un proceso de evolución importante. En algunos países, como Brasil y México probablemente ha sido más pronunciado, pero en otros casos se han registrado cambios normativos y en la institucionalidad, así como en la aplicación de las áreas de intervención (en especial, con los programas de articulación productiva). Más allá de los resultados alcanzados con algunos iniciativas específicas, las políticas en su totalidad no han logrado incidir de manera significativa en el desempeño del conjunto de estas empresas.”

Dentro de las políticas de apoyo y de facilitación de la integración en el sistema tributario de la PYME encuentra su origen la existencia de regímenes tributarios específicos, existentes en la mayoría de los países de la Región; regímenes que surgieron históricamente en los años 70, basándose, fundamentalmente, en la dificultad de aplicar el Impuesto sobre el Valor Agregado a este tipo de contribuyentes, para luego extenderse a otras figuras impositivas, como el Impuesto sobre la Renta.

La dificultad de conocer los ingresos de este sector de la economía dio lugar a la generalización de sistemas más o menos sencillos (cálculo presunto de las operaciones realizadas, cuota fija, porcentaje de compras y ventas) que determinaban la base sobre la que se debía tributar y que, además, facilitaban el cumplimiento de las obligaciones de estos contribuyentes.

Además de la dificultad anterior, con el paso del tiempo las Administraciones Tributarias (en adelante, AATT) fueron asumiendo una mayor carga de trabajo, contando con recursos limitados para asumirlo, lo que provocó que, dentro de una estrategia general de análisis de riesgo, se favoreciera la aprobación e implantación de regímenes simplificados para los contribuyentes con pequeñas actividades empresariales. Este tipo de contribuyentes es, en general, muy numeroso y supone, sin embargo, un pequeño porcentaje de la recaudación tributaria.

Con los regímenes simplificados las AATT pretenden asegurar una recaudación razonable de este grupo de contribuyentes y controlarlos con procedimientos normalizados, sin dedicar a ello muchos recursos cualificados.

Finalmente, los regímenes tributarios fueron incorporando conceptos más allá de las propias figuras impositivas, como las contribuciones a la Seguridad Social, surgien-

³ *Perspectivas de América Latina 2013*, OCDE/CEPAL, 2012.

do regímenes, como el SIMPLES Nacional en Brasil, que aglutinaban varios pagos en uno único, facilitando, aún más al contribuyente (y no menos a la Administración) la gestión de las obligaciones tributarias y sociales.

2.2. REGÍMENES TRIBUTARIOS PARA LAS PYME EN AMÉRICA LATINA: CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN

Si en casi todos los países de América Latina existen regímenes especiales, hay algunos países (El Salvador, Panamá y Venezuela) que no aplican un régimen especial como tal pero sí conceden determinadas ventajas fiscales que, en definitiva, implican un tratamiento más favorable que con respecto al resto de los contribuyentes.

Con respecto a la obligatoriedad o no de su aplicación y el universo de contribuyentes involucrados, GONZÁLEZ⁴ señala que “la casi totalidad prevé la adhesión voluntaria, así como que son dirigidos exclusivamente a las personas físicas (...)”.

Para facilitar el estudio de tales regímenes, agruparemos el análisis en función de los segmentos de contribuyentes que participan, impuestos involucrados y criterios utilizados para la aplicación de estos regímenes especiales.

Si analizamos los segmentos a los que están dirigidos estos regímenes especiales, tenemos la siguiente clasificación:

- a) Microempresas: este segmento muy amplio en la mayoría de países de la Región. Se trata, en general, de los negocios de subsistencia o de venta a consumidores finales y cuenta con regímenes presuntivos o está exento de impuestos.
- b) Pequeñas empresas, cuentan con un número reducido de empleados y los países suelen diseñar políticas de impulso, y otorgarles beneficios en el Impuesto a la Renta, buscando que poco a poco puedan transformarse en empresas que soporten los regímenes generales.
- c) Empresas medianas: la mayoría de países no tiene políticas definidas para este segmento, normalmente tienen el tratamiento tributario del régimen general, salvo países que apoyan sólo ciertas actividades económicas.

En cuanto a los impuestos involucrados, se aplican regímenes especiales en:

- a) Impuesto a la Renta de Personas Jurídicas: la mayoría de países con un régimen especial para las PYME cuenta con un tratamiento para este impuesto, desde la exención total, alícuotas reducidas y también progresivas buscando su incorporación en el régimen general del impuesto. También existe la aplicación de cuotas fijas que pueden involucrar sólo a este impuesto u otros.

Algunos países aplican estos beneficios sólo para ciertas actividades económicas.

- b) El Impuesto al Valor Agregado: Es también frecuente un tratamiento especial respecto de este impuesto, si bien en los países donde existe una cuota fija que

⁴ GONZÁLEZ, DARÍO: *Regímenes Especiales de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina*, BID, 2006.

incluye al IVA, los contribuyentes suelen estar impedidos de otorgar crédito fiscal en las ventas que realicen.

- c) Las Contribuciones Sociales: Este concepto no suele incluirse entre estos regímenes, debido a su dificultad en el tratamiento. Sin embargo, donde existe, se aplica a través de una cuota fija o alícuotas progresivas subvencionadas.

Por otra parte, los criterios para la inclusión de los contribuyentes en estos regímenes pueden ser:

- a) En función a los ingresos: la mayoría de países ha incorporado este concepto como criterio para la inclusión de un contribuyente en los regímenes simplificados. Sin embargo es obvio que se trata de una magnitud muy difícil de controlar por la Administración Tributaria (en adelante, AT) por su simplicidad, sin embargo en gran parte de ellos no se tiene un sistema eficiente que pueda permitir conocer con certeza el monto de ingresos, por ello debe ser que no contribuye a determinar si se logran los objetivos de formalización y acompañamiento en el crecimiento empresarial.
- b) En función al monto de los activos: es un criterio poco utilizado y carece de información de contraste. Adicionalmente produce distorsiones al ser utilizado de forma independiente ya que existen actividades con altos márgenes de ganancia pero con escaso monto de activos.
- c) En función al monto de inventarios: es el criterio menos utilizado y lógicamente el más complicado de validar.
- d) En función al número de trabajadores: este criterio fue muy utilizado pero ha ido perdiendo peso, debido a la falta de control de la planilla. Además, si el sistema no incluye las contribuciones sociales y otros costos laborales, resulta de difícil aplicación.

CUADRO 1
Sistemas tributarios especiales para las PYME en América Latina

País	Con Régimen de PYME	Impuestos involucrados
Uruguay	Sí	Impuesto a la Renta, IVA y contribución social
Perú	Sí	Impuesto a la Renta
Paraguay	Sí	Impuesto a la Renta
Panamá	No	—
Nicaragua	Sí	Impuesto a la Renta e IVA
México	Sí	Impuesto a la Renta
Guatemala	Sí	IVA
Ecuador	Sí	Impuesto a la Renta e IVA
Colombia	No	—
Chile	Sí	Impuesto a la Renta
Brasil	Sí	Impuesto a la Renta, IVA y otros
Bolivia	Sí	Impuesto a la Renta e IVA
Argentina	Sí	Impuesto a la Renta, IVA y contribución social

Fuente: Elaboración propia, en base a datos incluidos en las Guías de la presente obra.

En virtud del cuadro presentado, podemos decir que las características más comunes que tienen los diferentes regímenes tributarios especiales para las PYME son que resultan de aplicación al Impuesto a la Renta y también frecuentemente al IVA (6 de los 9 países centralizados y que tienen régimen simplificado y que adoptan como criterio de inclusión el monto de los ingresos o ventas). Adicionalmente, la mayoría de regímenes comprende sólo a personas físicas o empresas individuales, aunque hay que destacar las excepciones como Brasil y Guatemala. Desde el punto de vista de las actividades podemos señalar que la mayoría incluyen las actividades de comercialización de bienes y algunas actividades de servicios.

CUADRO 2

Tipo de contribuyentes beneficiados por los regímenes especiales para PYME

País	Tipo de contribuyentes beneficiados
Argentina	Personas físicas, sucesiones indivisas, sociedades de hecho y sociedades irregulares
Bolivia	Personas físicas
Brasil	Personas físicas y personas jurídicas
Chile	Personas físicas, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, cooperativas y sociedades de personas
Colombia	Personas físicas y personas jurídicas
Ecuador	Personas físicas
Guatemala	Personas físicas y personas jurídicas
México	Personas físicas
Nicaragua	Personas físicas
Panamá	Personas jurídicas
Paraguay	Personas físicas y empresas unipersonales
Perú	Personas físicas, sucesiones indivisas y empresas individuales de responsabilidad limitada
Uruguay	Personas físicas, empresas unipersonales y sociedades de hecho

Fuente: Elaboración propia en base a datos incluidos en las Guías de la presente obra.

CUADRO 3

Tipo de actividades beneficiadas por los regímenes especiales para PYME

País	Tipo de contribuyentes beneficiados
Argentina	Actividades de venta de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios, incluida la actividad primaria
Bolivia	Actividades de compra venta de bienes o prestación de servicios en la vía pública, expendio de comida, bebidas y alimentos en quioscos, vivanderos y artesanos
Brasil	Actividades de comercio, industria, servicios y locación de bienes muebles y servicios
Chile	Actividades agrícolas, transporte terrestre de carga y pasajeros y minería
Colombia	Actividades comerciales
Ecuador	Actividades de producción, comercialización y transferencia de bienes o prestación de servicios a consumidores finales
Guatemala	Actividades de venta de bienes o prestación de servicios
México	Actividades de venta de bienes o prestación de servicios

País	Tipo de contribuyentes beneficiados
Nicaragua	
Panamá	
Paraguay	Actividades comerciales, industriales o de servicios
Perú	Actividades de comercio y/o industria y trabajo independiente de oficios
Uruguay	Actividades de venta de bienes y prestación de servicios

Fuente: Elaboración propia en base a datos incluidos en las Guías de la presente obra

En cuanto a los límites cuantitativos, si realizamos el análisis en función de los principales criterios utilizados para identificar a las PYME podemos ver que, si bien el criterio del monto de ingresos o ventas es el más utilizado, no existe un consenso en el monto de ingresos oscilando desde una aproximado de US\$ 19.000,00 hasta más de 1.800.000,00 dólares americanos al año, lo que implica una gran diferencia en el tamaño de las actividades susceptibles de aplicar estos sistemas.

En el siguiente cuadro podemos apreciar los límites de ingresos y de número de trabajadores aplicables en los diferentes países de la Región:

CUADRO 4

País	Límite de ingresos en US\$	N.º de trabajadores
Uruguay	37.000,00	No aplica
Perú ⁽²⁾	175.000,00	No aplica
Paraguay	100.000,00	No aplica
Panamá	150.000,00	No aplica
Nicaragua	1.342.976,00	< 100
México	109.480,00	No aplica
Guatemala	19.404,92	No aplica
El Salvador	No cuenta	No cuenta
Ecuador	60.000,00	< 10
Colombia	42.418,50	< 50
Chile ⁽¹⁾	563.382,00	No aplica
Brasil	1.800.000,00	No aplica
Bolivia	19.671,92	No aplica
Argentina	22.338,00	No aplica

Fuente: Elaboración propia en base a datos incluidos en las Guías de la presente obra.

⁽¹⁾ Sólo se toma el monto mayor de las distintas actividades involucradas.

⁽²⁾ Sólo se toma el régimen con el mayor monto de ingresos al año.

En cuanto a las técnicas del cálculo del monto a pagar, una solución interesante para facilitar el cumplimiento de estos sistemas simplificados es implantar una “cuota

fija” (Argentina, Bolivia, Chile, México, Nicaragua, Perú y Uruguay), abonada con carácter mensual, cuestión que facilita enormemente la gestión del impuesto, minorando los costes de cumplimiento de los contribuyentes afectados.

Otros países como Brasil o Chile aplican una técnica basada en la presunción del monto que se estima como base del impuesto, basándose fundamentalmente en la dificultad que supone conocer los ingresos reales del contribuyente.

SECCIÓN SEGUNDA

SUMARIO: 1. PARTICULARIDADES DE ALGUNOS REGÍMENES. 1.1. Argentina. 1.2. Brasil. 1.3. Chile. 1.4. Colombia. 1.5. México. 1.6. Perú. 1.7. Uruguay.—2. EL DEBATE SOBRE LA EXISTENCIA DE REGÍMENES ESPECIALES O UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO APLICABLE A LAS PYME.- 3. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.

1. PARTICULARIDADES DE ALGUNOS REGÍMENES

Sin perjuicio de que las características de cada régimen especial puedan consultarse en las Guías incluidas en el último capítulo de la presente obra, podemos destacar algunas cuestiones relativas a algunos de los países analizados.

1.1. ARGENTINA

En Argentina, el régimen simplificado del Monotributo integra el cumplimiento de las obligaciones tributarias (ganancias e impuesto al Valor Agregado) así como de Seguridad Social (de jubilación y de obra social).

Como apunta ECHEGARAY, “la cobertura de estos sujetos a las distintas contingencias de la seguridad social y la necesidad de proveer a su inclusión social, ha sido uno de los pilares de la creación del Régimen Simplificado del Monotributo”⁵.

Los pequeños contribuyentes a los que se aplican, comprende las personas físicas que realicen venta de cosas muebles, locaciones y/o prestaciones de servicios, incluida la actividad primaria, las integrantes de cooperativas de trabajo y las sucesiones indivisas en su carácter de continuadoras de las mismas. Así mismo, las sociedades de hecho y comerciales irregulares, siempre que tengan un máximo de tres socios, también se consideran pequeños contribuyentes.

El tributo integrado y de cuota fija tiene dos componentes:

Un impuesto integrado, establecido por categorías determinadas sobre la base de las 1/4 ingresos brutos obtenidos según facturación, 1/4 superficie afecta a la actividad, 1/4 energía eléctrica consumida, y 1/4 el monto de los alquileres devengados.

Además, también incluye una cotización previsional fija, que son los aportes de jubilación y de obra social.

⁵ ECHEGARAY, RICARDO, *Monotributo*, La Ley, 2013.

Desde el punto de vista de su valoración, puede decirse que las fortalezas del Monotributo superan, sin duda, sus debilidades. En primer lugar, porque se ha producido el acceso a la formalización de las empresas acogidas a él, lo cual ha permitido contar con un registro más ajustado a la realidad, facilitando el control tributario e incentivando el cumplimiento espontáneo.

Además, la inclusión social es otra de las fortalezas a destacar, logrando con ello dar cobertura a las distintas contingencias sociales.

1.2. BRASIL

En Brasil, un país con una fuerte descentralización político-administrativa, con múltiples AATT, con una población de algo más de 200 millones de habitantes y una superficie de 8,5 millones de km², existe, sin embargo, una unificación de los instrumentos de apoyo a las PYME y, en este contexto, en la unificación tributaria en el SIMPLES Nacional.

El Sistema Integrado de Pago de Impuestos y Contribuyentes de las Microempresas y Empresas de Pequeño Porte (SIMPLES Nacional), creado en 1997, es el régimen simplificado aplicable a las PYME que aglutina varios impuestos y obligaciones sociales. Precisamente, como apuntábamos más arriba, Brasil fue el primer país en aplicar este tipo de regímenes integrador de varias figuras tributarias y sociales y, desde entonces, ha tenido un importante crecimiento.

Es un régimen de gestión compartida entre las diferentes AATT; no obstante, la actuación efectiva en el SIMPLES Nacional es ejecutada por cada AT con autonomía. Todos tienen poder operacional efectivo y concomitante, lo cual incluye la aceptación de opciones por el régimen, la exclusión de empresas, las acciones de cobranza y los procedimientos de auditoría.

Una crítica que se hace al SIMPLES Nacional es la relativa a sus límites, que son extremadamente altos, alrededor de 1,8 millones de dólares americanos, existiendo proyectos parlamentarios que abogan por aumentar aún más tales límites.

No obstante, una mirada positiva nos dice que el SIMPLES ha simplificado el sistema tributario nacional en su conjunto, teniendo en cuenta que, en general, no se ha podido avanzar en la simplificación de otros tributos.

El régimen incluye una gestión compartida en la recaudación y control de los siguientes tributos:

- Impuesto sobre la Renta (IR).
- Impuesto sobre los artículos manufacturados (IPI).
- Contribuciones sobre salarios de los trabajadores: jubilaciones, pensiones e incapacidad laboral (CPP).
- Contribuciones sobre lucros (utilidades) de las empresas (CSLL).
- Contribuciones para la Seguridad Social (COFINS).

- Contribuciones para el PIS/PASEP.
- Impuesto estatal sobre la Circulación de Mercaderías (ICMS).
- Impuesto municipal sobre servicios (ISS).

También en Brasil y a partir de 2009, se aplica el Régimen del Micro Emprendedor individual (MEI), para emprendedores individuales que facturan por debajo de determinados límites. También integra el pago del ICMS (estados) e ISS (municipios).

1.3. CHILE

Con respecto a Chile, podemos apuntar que, hasta la reforma tributaria de 2014, era el país que aplicaba mayor número de regímenes especiales sobre PYME, por cuanto, además de contar con un régimen general, contaba también con varios subregímenes que planteaban una gran dificultad y complejidad dentro del sistema tributario.

No obstante, a partir del año 2017, tras la Ley 20.780/2014 y después de un período de transición aplicable a los ejercicios 2015 y 2016, quedará vigente el régimen 14 TER, introduciéndose modificaciones que permitirán crear un verdadero estatuto de PYME.

Además del régimen anterior subsiste el Régimen de Renta presunta aplicado a sectores de minería, transporte y agricultura, en el que la base imponible del Impuesto de Primera Categoría se determina aplicando una presunción de renta que libera a la empresa de llevar ningún tipo de contabilidad. Con respecto a este régimen la reforma tributaria de Chile reduce los topes máximos de ventas anuales de cada sector donde los contribuyentes pueden acogerse a este régimen y se introducen normas de control para evitar el abuso y la elusión tributaria.

También existe el Régimen de Renta para pequeños vendedores, personas naturales que presten servicios o vendan productos en la vía pública directamente a consumidores finales, de forma ambulante o estacionada, a los que se aplican determinadas especialidades en Renta y en IVA con la finalidad de simplificar su tributación y siempre que hayan obtenido la correspondiente autorización municipal. Pagan un impuesto anual equivalente a media Unida Tributaria mensual vigente en el mes en que sea exigible el tributo⁶.

1.4. COLOMBIA

Por su parte, Colombia también cuenta con especialidades tributarias aplicables a pequeños contribuyentes en el Impuesto sobre el Valor Agregado y en el Impuesto sobre la Renta.

Además, con la finalidad de disminuir la informalidad y los costos laborales asociados a los salarios, a partir de 2013 se aplica el CREE (Impuesto sobre la Renta para la

⁶ PECHO, MIGUEL: *Regímenes Simplificados de Tributación para Pequeños Contribuyentes en América Latina*, CIAT, documento 2-2012.

equidad), cuyo resultado se ha venido traduciendo en un beneficio hacia las PYME que lo aplican, intensivas en mano de obra, logando un mayor equilibrio de la relación de precios capital / trabajo⁷.

1.5. MÉXICO

Entre los objetivos de la reforma fiscal propuesta por el Ejecutivo Federal de México que entró en vigor en 2014, están las medidas para promover la formalidad, reduciendo las barreras de acceso y ampliando los servicios de Seguridad Social.

Así, en México se crea el régimen de incorporación fiscal (RIF) que sustituye al régimen REPECOS, vigente hasta la fecha, y que también incluye las cotizaciones a la Seguridad Social. Se aplica con un sistema de descuento por lo que el primer año se reduce el total del pago del Impuesto sobre la Renta, disminuyendo ese descuento a lo largo de los diez años siguientes para que, a partir del décimo año, se produzca el pago total del impuesto.

Como señala la OCDE⁸, a través de este nuevo régimen, el gobierno mexicano ha ido abordando el problema de la elevada informalidad existente en la economía, a partir de la estrategia integral “Ser formal” que se lanzó en el año 2014. Las medidas son similares a las adoptadas en Brasil para reducir la tasa de informalidad.

Con respecto a la estrategia del gobierno mexicano para incentivar la formalidad, el informe continúa apuntando que:

“Lo más importante es que este esquema considera incentivos especiales para ayudar a las nuevas empresas a expandirse, por ejemplo, a través de acceso a capacitación y financiamiento especial respaldado por el gobierno, así como mediante una serie de herramientas electrónicas que simplifican el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Alrededor de 4.3 millones de empresas se han registrado bajo este nuevo esquema, que se comparan con los 3.5 millones de empresas que se registraron en el esquema previo.”

1.6. PERÚ

En Perú se aplica el Régimen Único Simplificado (RUS) que es un régimen creado para los pequeños comerciantes y productores, que les permite el pago de una cuota mensual fijada en función de sus compras y/o ingresos, con la que se reemplaza el pago de diversos tributos (IRPF e IVA).

El RUS es un régimen sencillo que cuenta con seis categorías con cuotas mensuales que se fijan dependiendo del nivel de ingresos. A partir de 2013 se incluye dentro de dicho régimen a las empresas individuales de responsabilidad limitada, permitiendo el ingreso de este amplio segmento de empresas en dicho régimen. Su fortaleza ha sido, fundamentalmente, el incentivar la formalización de las PYME, facilitando el cumplimiento de sus obligaciones y ampliando la base tributaria.

⁷ *Guía de Colombia*, Anexo de la presente obra.

⁸ OCDE: *Estudios Económicos de la OCDE*. México, Visión General, enero de 2015.

1.7. URUGUAY

Finalmente, Uruguay también cuenta con un régimen de Monotributo, similar al argentino, que aglutina en un único pago el cumplimiento de varias obligaciones tributarias y sociales.

Desde el punto de vista del objeto, grava la realización de actividades empresariales de reducida dimensión económica, y se aplica en sustitución de las contribuciones especiales de Seguridad Social y de todos los impuestos nacionales, con excepción de los que gravan la importación.

Se aplica a actividades en la vía pública, en espacios abiertos o pequeños locales (no pueden superar los 15 mts²), tanto ambulantes como estables, no pudiendo explotar más de un puesto a la vez.

Dentro del Monotributo podemos destacar el MSM –Monotributo Social MIDES– Ministerio de Desarrollo Social, que constituye un régimen especial para emprendimientos personales o asociativos, al cual pueden acceder las personas que integran hogares por debajo de la línea de pobreza o en situación de vulnerabilidad socioeconómica.

Permite la inclusión en el sistema de Seguridad Social de sus integrantes, abonando un aporte en forma progresiva comenzando con un 25% del aporte total, pasando luego al 50% y al 75%. Después de transcurridos 36 meses de actividad, se comienza a pagar el 100% del aporte⁹.

2. EL DEBATE SOBRE LA EXISTENCIA DE REGÍMENES ESPECIALES O UN TRATAMIENTO DIFERENCIADO APLICABLE A LAS PYME

Como apuntan RAÚL JUNQUERA VARELA y JOAQUÍN PÉREZ HUETE, la existencia de regímenes simplificados u objetivos para las PYME en América Latina se sustenta en la debilidad y la escasa fiabilidad del censo de contribuyentes y el gran peso de la economía informal¹⁰.

ECHEGARAY también señala a la economía informal como una de las razones de la existencia de los regímenes simplificados de tributación cuando dice que:

“Son comunes las dificultades de las Administraciones tributarias para controlar los contribuyentes pequeños y medianos, de baja significación fiscal, con problemas de identificación debido a su relación con la economía informal.”¹¹

Refiriéndose de manera indirecta a esta problemática, DARÍO GONZÁLEZ señala que:

“La principal problemática que ha conllevado la aplicación de estos regímenes especiales, es el control residual o directamente la falta de control por parte de las Administraciones tributarias¹².”

⁹ *Guía de Uruguay*, Anexo de la presenta obra.

¹⁰ *Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina*, BID, 2006.

¹¹ ECHEGARAY, RICARDO: *Monotributo*, Ed. La Ley, 2013.

¹² *Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina*, BID, 2006.

Parece, por tanto, que el acceso a la formalidad y la simplificación de las obligaciones, tanto para el contribuyente involucrado, que carece de la formación y recursos suficientes para el sometimiento al régimen general, como para la Administración, que ha venido considerando a este universo de contribuyentes como difícilmente controlables (*hard to tax group*), han sido básicamente las razones esgrimidas en defensa de la permanencia de este tipo de regímenes especiales aplicables a las PYME.

Quienes propugnan su defensa, entienden que las particularidades de este tipo de contribuyentes, de difícil control, obliga establecer regímenes específicos para:

“Conseguir que estos sujetos formen parte de alguna manera del universo de obligados tributarios y contribuyan, siquiera mínimamente, a los ingresos públicos; tratándose, en definitiva, de una estrategia tendente a favorecer el cumplimiento fiscal de tales individuos.¹³”

Además, como apunta la OCDE¹⁴, la formalidad es esencial, no sólo para mejorar la inclusión sino también para aumentar la productividad de estas empresas que, como indicábamos en la Introducción, es uno de los grandes problemas que afecta a este sector de la economía. La formalidad permite tener acceso a los derechos sociales y permite la expansión, modernización e innovación de las empresas, disminuyendo así mismo la vulnerabilidad de las instituciones y aumentando los ingresos fiscales y la sustentabilidad de los derechos sociales.

Por otra parte, existen otras tesis que se alejan de la anterior y que argumentan que es la importancia de estas empresas la que obliga a otorgarles un tratamiento fiscal diferenciado y, en última instancia, favorable, con el objeto de impulsar la creación y desarrollo de la pieza clave del sistema.

Sin embargo, otros autores propugnan la desaparición de las especialidades que afectan a la tributación de las PYME sobre la base de que su permanencia no se debe a razones distintas de la presión social y política que ejercen este tipo de contribuyentes, el cual tan sólo busca minorar la tributación que les resultaría aplicable en el régimen general y, por ende, su contribución al sostenimiento de los gastos públicos.

Para este grupo de autores no existen razones objetivas que justifiquen la existencia de estos regímenes pues las razones esgrimidas en su defensa podrían combatirse mediante el establecimiento de un adecuado control tributario *ad hoc*, ejercido específicamente sobre este tipo de entidades.

Además, uno de los problemas más importantes que se plantea con su mantenimiento es el indeseado “enanismo fiscal” que genera la división de la empresa, distorsionando el comportamiento del mercado y desincentivando, además, el crecimiento de la misma¹⁵.

DARÍO GONZÁLEZ considera el “enanismo fiscal” como un problema de gran envergadura (“es decir, cuando contribuyentes de mayor nivel económico se hacen

¹³ CARBAJO VASCO, DOMINGO: “Una crítica a los regímenes fiscales en favor de las pequeñas y medianas empresas (PYME)”, *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, 2/2012.

¹⁴ OCDE, ob. cit.

¹⁵ CARBAJO, DOMINGO, ob. cit.

pequeñitos fiscalmente para aprovecharse fraudulentamente de los beneficios fiscales que estos regímenes conllevan”¹⁶.

El autor propone aumentar el control de los contribuyentes sometidos a estos regímenes especiales a través de la creación de unidades orgánicas funcionales específicas dentro de la AT encargada del control de los pequeños contribuyentes, que sigan pautas de control sustentadas en criterios de auditoría uniformes, de forma que aseguren un control coordinado y efectivo sobre este sector de contribuyentes, procurar un mayor cruce de datos para conocer la realidad económica de estas empresas e incentivar el cumplimiento voluntario a través del otorgamiento de ciertos beneficios.

Al final, el debate entre la permanencia o desaparición de estos regímenes especiales debería tener en cuenta qué tipo de ventajas se generan tanto para las AATT como para los contribuyentes.

Como se ha señalado, desde el punto de vista de la AT, los regímenes simplificados son una herramienta útil con la que facilitar el control de un gran número de contribuyentes dedicando a ello pocos recursos y manteniendo o incluso incrementando la recaudación tributaria total. De este modo, la AT puede centrar su atención en los contribuyentes con mayor trascendencia recaudatoria.

Para los pequeños empresarios, los regímenes simplificados deben suponer mayores facilidades para cumplir con sus obligaciones, menos obligaciones formales y registrales y mayor seguridad jurídica. El importe a pagar debe ser atractivo para los contribuyentes a los que se ofrece el régimen simplificado, que debe ser, con carácter general, voluntario pero tendrán la ventaja de necesitar menos apoyo y asesoramiento para cumplir con sus obligaciones tributarias. En general, los regímenes simplificados deben tener una aplicación limitada en el tiempo y carácter transitorio hasta que los pequeños contribuyentes acogidos maduren y puedan cumplir con sus obligaciones en estimación directa.

Ligado a lo anterior, un debate interesante es el de la determinación de los rendimientos o cuotas a ingresar en función de magnitudes económicas (ingresos) o apoyándose en referencias físicas como la potencia instalada, el número de vehículos, el personal contratado, la superficie del local, etc.

El primer sistema puede reflejar con mayor aproximación los resultados reales de cada contribuyente pero es complejo de controlar y exige cumplir con ciertos requisitos registrales y de facturación.

El segundo modelo puede ser más impreciso pero es más sencillo de controlar por la AT y más fácil de cumplir para los contribuyentes.

En general, en todos los regímenes simplificados hay que optar por un difícil equilibrio entre equidad y simplicidad.

No obstante, estos regímenes representan también importantes riesgos y problemas para la AT.

¹⁶ VVAA: *Sistemas tributarios de América Latina, Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social*, IEF, 2009.

En primer lugar, la implantación es compleja pues exige realizar estudios técnicos y rigurosos, una adecuada política de comunicación y consumen al inicio recursos cualificados para su adecuada implantación.

En general, los contribuyentes se muestran resistentes a aceptar los regímenes simplificados (conseguir un sistema lo más favorable posible) pero, una vez implantado, el problema suele ser el contrario. Es muy difícil suprimir regímenes simplificados, tratar de incrementar las cuotas a pagar o excluir a quienes se considera que ya pueden cumplir con sus obligaciones formales.

En definitiva, los contribuyentes en regímenes simplificados suelen ser muy numerosos y eso les da una gran fuerza, incluso política, para defender sus intereses. El carácter temporal de estos sistemas suele quedar en el olvido.

3. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

A pesar de las opiniones a favor o en contra de la permanencia de este tipo de regímenes, la realidad es que prácticamente todos los países de América Latina cuentan con ellos, y los que no los tienen, mantienen algún tipo de especialidad tributaria aplicable por razón del sujeto sometido a gravamen.

No obstante lo anterior, sí entendemos que pueden realizarse ciertas recomendaciones sobre su aplicación que busquen, en última instancia, el equilibrio adecuado entre equidad y generalidad del sistema tributario.

En primer lugar, la creación y mantenimiento de tales regímenes debe cumplir con la simplicidad del sistema tributario, minorando los costes de gestión y de recaudación incorporados a tales regímenes. Esta simplificación debe afectar tanto a los contribuyentes como a la AT.

La AT debe poder dedicar recursos limitados al control del colectivo de pequeñas empresas en base a un sistema sencillo de gestionar y controlar. En este sentido, las cuotas fijas mensuales, la determinación del rendimiento en base a magnitudes de sencillo control (número de vehículos, potencia eléctrica instalada, superficie del local, etc.) pueden permitir que un gran número de contribuyentes sean controlados y cumplan correctamente con sus obligaciones tributarias sin exigir que mucho personal cualificado de la AT tenga que atenderlos. Igualmente, para los contribuyentes, los sistemas objetivos simplificados han de ser sencillos de entender y aplicar para reducir la presión fiscal indirecta y los costes de transacción.

En segundo lugar, la simplicidad debe venir acompañada de una mayor seguridad jurídica. Quienes se acojan a estos regímenes y cumplan con las obligaciones impuestas, deben quedar a salvo de fiscalizaciones extensas para la determinación de posibles rentas fiscales derivadas de la propia aplicación de los regímenes objetivos.

En este sentido no sería aceptable la creación de múltiples regímenes específicos atendiendo a las particularidades de colectivos sumamente heterogéneos.

Y, en tercer lugar, para incentivar el cumplimiento tributario, y dado que la creación de este tipo de regímenes debe buscar la disminución de los costes de cumplimiento

para el contribuyente y para la AT, debe, basarse en la existencia de AATT modernas que incorporen servicios de información y asistencia adecuados a los contribuyentes involucrados, impulsando el uso de las TIC en la gestión del cumplimiento de las obligaciones fiscales de este universo de contribuyentes.

Bibliografía

- BID (2006): *Regímenes especiales de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina*.
- CARBAJO VASCO, DOMINGO (2012): “Una crítica a los regímenes fiscales en favor de las pequeñas y medianas empresas (PYME)”, *Crónica Tributaria, Boletín de Actualidad*, 2/2012.
- ECHEGARAY, RICARDO (2013): *Monotributo*, La Ley.
- GONZÁLEZ, DARÍO: *Regímenes Especiales de tributación para pequeños contribuyentes en América Latina*, BID.
- GONZÁLEZ, DARÍO; MARTINOLI, CAROL, y PEDRAZA, JOSÉ LUIS (2009): *Sistemas tributarios de América Latina, Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social*, IEF.
- OCDE (2015): *Estudios Económicos de la OCDE*, México, Visión General.
- OCDE (2016): *Fomentando un crecimiento inclusivo de la productividad en América Latina*.
- OCDE/CEPAL (2012): *Perspectivas de América Latina 2013*.
- OIT (2015): *Pequeñas empresas, grandes brechas. Empleo y condiciones de trabajo en las MYPE de América Latina y El Caribe*.
- PECHO, MIGUEL (2012): *Regímenes Simplificados de Tributación para Pequeños Contribuyentes en América Latina*, CIAT, documento 2-2012.

CAPÍTULO 7

LA FISCALIDAD INTERNACIONAL EN AMÉRICA LATINA

ÁLVARO ROMANO

SUMARIO

SECCIÓN PRIMERA: 1. INTRODUCCIÓN.—2. ESTRUCTURA DEL CAPÍTULO.—3. PRINCIPIO JURISDICCIONAL DE ATRIBUCIÓN DE POTESTAD TRIBUTARIA. 3.1. Principio de la fuente. 3.2. Principio de la renta mundial. 3.3. Concepto de residencia. 3.3.1. *Residencia de las personas físicas*. 3.3.2. *Residencia de las personas jurídicas*.—4. TRATAMIENTO DE LOS NO RESIDENTES EN LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA. 4.1. Establecimiento permanente.—5. PRECIOS DE TRANSFERENCIA.—6. TRATAMIENTO DE LAS INVERSIONES EN EL EXTERIOR.—7. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.—8. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

SECCIÓN SEGUNDA: 1. ANÁLISIS DE SITUACIÓN DE LOS DIFERENTES PAÍSES. 1.1 Argentina. 1.2. Bolivia. 1.3. Brasil. 1.4. Chile. 1.5. Colombia. 1.6. Ecuador. 1.7. El Salvador. 1.8. Guatemala. 1.9. México. 1.10. Nicaragua. 1.11. Panamá. 1.12. Perú. 1.13. Uruguay.

SECCIÓN PRIMERA

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.—2. ESTRUCTURA DEL CAPÍTULO.—3. PRINCIPIO JURISDICCIONAL DE ATRIBUCIÓN DE POTESTAD TRIBUTARIA. 3.1. Principio de la fuente. 3.2. Principio de la renta mundial. 3.3. Concepto de residencia. 3.3.1. *Residencia de las personas físicas*. 3.3.2. *Residencia de las personas jurídicas*.—4. TRATAMIENTO DE LOS NO RESIDENTES EN LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA. 4.1. Establecimiento permanente.—5. PRECIOS DE TRANSFERENCIA.—6. TRATAMIENTO DE LAS INVERSIONES EN EL EXTERIOR.—7. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.—8. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

1. INTRODUCCIÓN

En este capítulo abordaremos una de las especialidades de la fiscalidad que más desarrollo y avances ha verificado durante los últimos años. Se trata, sin duda, de un área del conocimiento tributario donde más dinamismo puede observarse en la actualidad, por lo que se encuentra en permanente evolución, lo cual hace más interesante el análisis de esta disciplina.

Dichos avances han tenido origen en los países desarrollados, por lo que es allí donde se constata con mayor claridad el desarrollo de estos temas, no obstante, cabe señalar que los diferentes países de nuestro continente han ido reaccionando de manera diversa.

Ciertamente, la heterogeneidad que caracteriza a la Región puede visualizarse también —con total nitidez— en esta materia. En efecto, en las páginas siguientes el lector podrá verificar que, en América Latina, coexisten por un lado sistemas tributarios que han incorporado sofisticadas soluciones a problemas de fiscalidad internacional con otros que prácticamente no tienen ninguna previsión al respecto¹.

Las diferencias existentes entre los diferentes países hacen que sea, prácticamente imposible, hablar de la situación de la fiscalidad internacional en América Latina, dado que en el continente coexisten situaciones y realidades claramente diferenciables entre sí.

Varios han sido los factores que coadyuvaron a que los países de la Región tuvieran que prestar cada vez más atención a los problemas vinculados a la fiscalidad internacional.

Obviamente, en un contexto de globalización creciente de la economía, los problemas de precios de transferencia, doble imposición internacional, intercambio de información, etc., que se suscitan, presentan una frecuencia cada vez mayor.

¹ Tal asimetría se verifica en todos los ámbitos de la fiscalidad internacional, por ejemplo, en materia de precios de transferencia tenemos en la Región desde países que no tienen absolutamente ninguna regulación del tema, hasta otros que han desarrollado soluciones “heterodoxas” como el denominado “sexto método” creado en Argentina.

Asimismo, la situación económica y financiera mundial imperante desde fines de la década pasada, con la crisis que castigó a los países centrales, ha implicado que los flujos de inversiones desde dichos países hacia los países emergentes –América Latina entre ellos– se hayan incrementado de manera significativa, lo cual evidentemente también incide en la atención a dispensar a la problemática que analizamos en este capítulo.

Resulta necesario señalar además que la actividad y el rol protagónico que han adquirido algunos organismos internacionales –fundamentalmente la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)– ha contribuido fuertemente a “incentivar” a los diferentes países a realizar avances en la materia.

En síntesis, se trata de una temática que presenta un interés creciente, y que los diferentes países han ido resolviendo de forma diversa y con diferentes “velocidades”, constatándose en algunos casos niveles mínimos o nulos de desarrollo en esta materia.

2. ESTRUCTURA DEL CAPÍTULO

La problemática de la fiscalidad internacional puede ser abordada desde diferentes perspectivas o ámbitos de análisis. En este trabajo –por razones obvias de espacio– solamente nos dedicaremos a analizar algunos de los aspectos vinculados a las cuestiones internacionales de la fiscalidad.

En ese sentido, los diferentes aspectos que se considerarán serán los siguientes:

- Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria.
- Tratamiento de los no residentes por la legislación doméstica.
- Precios de transferencia.
- Tratamiento de las inversiones en el exterior.
- Convenios para evitar la doble imposición.
- Intercambio de información.

Luego de un abordaje conceptual de cada uno de estos temas se realizará además una brevísima reseña de la situación que presenta cada uno de los países de la Región respecto de los tópicos enumerados anteriormente.

Dicha reseña, tal como se manifestaba anteriormente, por limitaciones de espacio no implicará un análisis en profundidad de la normativa de cada país, sino que simplemente intentará esbozar los aspectos más relevantes para cada uno de los tópicos analizados en este capítulo.

3. PRINCIPIO JURISDICCIONAL DE ATRIBUCIÓN DE POTESTAD TRIBUTARIA

A nivel del Derecho comparado pueden observarse básicamente dos criterios o principios de asignación de potestad tributaria:

- El principio de la fuente o de territorialidad.
- El principio de renta mundial o personalista.

3.1. PRINCIPIO DE LA FUENTE

De acuerdo a este principio, se atribuye potestad tributaria al Estado donde están situados los bienes sujetos a imposición o donde se desarrollan las actividades generadoras de la renta.

Se trata de un criterio objetivo y simple que se basa en la soberanía del Estado que lo habilita a gravar lo que ocurre dentro de su territorio, con total independencia de la residencia o nacionalidad de los sujetos involucrados.

Tradicionalmente, los países de América Latina habían aplicado este criterio², hasta que, a partir de los años 90, primero los países más grandes de la Región, y luego el resto de los países, paulatinamente fueron adoptando el criterio de la renta mundial como criterio de asignación de potestad tributaria.

En la actualidad son muy pocos los países que siguen aplicando este principio en forma pura.

3.2. PRINCIPIO DE LA RENTA MUNDIAL

Este criterio le atribuye la potestad tributaria al Estado donde el perceptor de la renta es residente, sin importar la jurisdicción donde se obtenga dicha renta.

Se trata de un criterio subjetivo, que permite medir en su totalidad la capacidad contributiva del sujeto pasivo, a diferencia del criterio de la fuente que sólo la mide parcialmente.

En la actualidad este principio es aplicado por la gran mayoría de los países del mundo³.

En rigor, los países aplican este principio a sus residentes, pero lo combinan con el principio de la fuente para los no residentes.

3.3. CONCEPTO DE RESIDENCIA

En los países que aplican el criterio de renta mundial el concepto de residencia se constituye en un elemento fundamental para determinar la sujeción tributaria. En cambio, en los países que aplican el principio de fuente territorial, dicho concepto no reviste tal importancia.

² La adhesión al principio de fuente no solo podía verse en los distintos ordenamientos jurídicos, sino que también era, prácticamente unánime a nivel de la doctrina más recibida de la Región. Al respecto pueden verse los antecedentes de las Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT).

³ Algunos países –Estados Unidos, por ejemplo– en lugar de considerar la residencia como factor de conexión entre el Estado y el sujeto, consideran la nacionalidad.

No es de extrañar entonces, que en muchos países, cuyos sistemas tributarios se estructuran a partir del criterio de fuente territorial, no exista una definición específica en la ley tributaria del concepto de residencia fiscal.

No obstante, a medida que estos países se integran en la red de convenios para evitar la doble imposición, se percatan de la necesidad de una definición de residencia fiscal para la aplicación efectiva de dichos convenios⁴, por lo que también requieren de una definición de dicho concepto.

3.3.1. *Residencia de las personas físicas*

La residencia de las personas físicas o naturales suele definirse atendiendo a la presencia física (permanencia) de la persona en el Estado de que se trate, así como también pueden tomarse en consideración otros aspectos como puedan ser la radicación de intereses económicos o vitales en dicho Estado.

En lo que tiene que ver con la presencia física, se ha extendido el uso de la regla de los 183 días, por la cual si la persona está presente en un país por 183 días o más, ya se debe considerar residente fiscal de ese Estado.

Esta regla requiere además una definición respecto de cómo se cuentan los días, en ese sentido, es necesario establecer si es necesario pasar las 24 horas del día en el país para que ese día compute o si una fracción de un día ya sería suficiente para que compute como un día.

También puede ocurrir que se prevean soluciones especiales para ausencias esporádicas, considerándolas como si se tratase de presencia física en el país.

Por otra parte –como decíamos anteriormente– algunas legislaciones prevén una segunda hipótesis de configuración de residencia mediante la radicación de ciertos intereses en el país.

Intereses económicos:

Con respecto a esta variable, se considera que una persona es residente en un determinado país si tiene radicados allí sus intereses económicos.

De acuerdo a esto, se considera configurada la residencia fiscal en un determinado territorio, en virtud de ciertas circunstancias económicas de la persona cuya residencia se quiere determinar.

Resulta fundamental definir con claridad cuándo se considera que la persona tiene radicados en un determinado país sus intereses económicos. A tales efectos podrán considerarse circunstancias tales como: obtención de rentas en esa jurisdicción (comparación con el resto de rentas obtenidas por la persona), radicación de activos en ese país y comparación con el resto del activo de la persona.

⁴ En efecto, el artículo 1 del Modelo de Convenio –es similar en OCDE y ONU– donde se define el ámbito de aplicación subjetivo de los convenios, establece claramente que el convenio aplica a los residentes de uno o de ambos Estados contratantes. Luego el artículo 4 establece que residente significa “toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga”.

Intereses vitales:

Al igual que en el caso anterior, deberá definirse qué se entiende por intereses vitales, pudiendo ser un concepto vinculado a las relaciones familiares más estrechas, o actividades políticas o sociales (membresías en clubes deportivos o sociales, partidos políticos, etc.).

3.3.2. *Residencia de las personas jurídicas*

En el caso de personas jurídicas o morales, o cualquier otra entidad que no sea una persona física o material pueden, observarse básicamente dos soluciones diferentes: considerar el lugar de constitución (criterio objetivo) o considerar el lugar de ubicación de la sede de dirección efectiva.

De las dos opciones, la de considerar el lugar de constitución resulta la de más fácil verificación, en cambio, la determinación de la ubicación de la sede de dirección efectiva puede resultar extremadamente compleja en ciertas circunstancias.

No obstante, el criterio del lugar de constitución puede prestarse para prácticas de planificación fiscal internacional.

4. **TRATAMIENTO DE LOS NO RESIDENTES EN LA LEGISLACIÓN DOMÉSTICA**

Un aspecto importante en la definición de cualquier sistema tributario es el tratamiento que el mismo le dispensa a las rentas obtenidas por los no residentes.

Se trata de un elemento clave que puede incidir decididamente en los flujos de inversión y en los negocios transfronterizos de cualquier país.

Desde la perspectiva de la política tributaria se pueden diseñar diferentes soluciones respecto del tratamiento tributario a darle a los no residentes.

En efecto, el Derecho comparado ofrece diferentes opciones para gravar a las rentas obtenidas por los no residentes.

Por lo general, los diferentes sistemas tributarios gravan las rentas obtenidas por los no residentes dentro del territorio del Estado de que se trate⁵; en los párrafos siguientes analizaremos las diversas alternativas que se pueden considerar a tales efectos.

La primera cuestión a definir es si se los grava con un impuesto autónomo, diseñado y de aplicación exclusiva para los no residentes o si, por el contrario, se los incluye dentro de los mismos impuestos que gravan las rentas obtenidas por los contribuyentes residentes.

Esta definición puede impactar directamente en la estructura tributaria del país, dado que si se opta por definir un impuesto autónomo, esto implicará la incorporación de un nuevo impuesto en la estructura tributaria.

⁵ En algunos ordenamientos se gravan, no sólo las rentas obtenidas en ese país por el no residente, sino que también se amplía el gravamen a rentas obtenidas en el exterior en tanto la fuente pagadora esté situada en el Estado que se trate.

En caso de optarse por un impuesto autónomo, habrá de establecer si se trata de un impuesto periódico o de un impuesto instantáneo.

Otro aspecto que requiere definición, es cuál será el criterio de sujeción que determinará la verificación del hecho generador por parte del no residente.

En ese sentido corresponde establecer cuales rentas de las obtenidas por el no residente se gravan por el impuesto. ¿Se gravan todas las rentas? o ¿se gravan solamente algunas?

En caso que se opte por gravar solamente algunas rentas, corresponde definir cuáles son los criterios que determinan que una determinada renta quede o no gravada.

El criterio de sujeción puede adoptar diferentes modalidades, desde criterios amplios que consideren el lugar donde se desarrolla la actividad que genera la renta, o el lugar de la fuente pagadora, o criterios más restringidos que solamente gravan las rentas que superen un determinado umbral (nivel de ingresos) o que se obtengan mediante un establecimiento permanente, o una lista taxativa de diferentes tipos de rentas.

También es necesario analizar la forma en que se efectivizará la recaudación del impuesto, en general, suele definirse un amplio sistema de retenciones en la fuente pagadora para asegurar la cobranza del tributo.

En efecto, definir si el impuesto se recaudará mediante retenciones en la fuente pagadora o si, por el contrario, tiene que ser el propio no residente quien ingrese los pagos respectivos en las arcas del fisco es una decisión relevante.

El sistema de retenciones parece ser una solución más idónea, debido a que estamos ante sujetos no residentes, donde por un lado les resultaría más complicado tener que pagar el impuesto por sí mismos y, por otro lado, el poder coercitivo de la Administración Tributaria resulta menos efectivo con contribuyentes que, prácticamente, no tienen presencia en su jurisdicción.

Por otra parte, también habrá que definir si las rentas de los no residentes se gravan en base neta o sobre el ingreso bruto.

Lo anterior implica decidir si se admitirá que los no residentes puedan considerar deducciones para determinar el monto imponible del impuesto.

4.1. ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

En este punto puede llegar a incidir la figura del establecimiento permanente (EP), dado que, en algunos ordenamientos, solamente se permite la determinación de la renta en base neta a los no residentes si es que dicha renta es obtenida mediante un establecimiento permanente.

No obstante, es necesario señalar que la función que cumple el concepto de EP en la normativa doméstica suele ser diferente que el que surge de la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición (CDI).

Aplicación del concepto de EP en los CDI

Es así que en los convenios la verificación de la definición de EP es lo que habilita al Estado de la fuente a poder gravar los beneficios empresariales obtenidos por no residentes, en caso contrario, solamente el Estado de residencia podrá gravar las rentas del no residente. Esto constituye una de las reglas básicas que fundamenta la lógica de funcionamiento del Modelo de Convenio para evitar la doble imposición de la OCDE y de la ONU.

Por lo tanto, desde la perspectiva del interés fiscal de los Estados “fuente”, interesa una definición de EP lo más amplia posible, de modo de dejar bajo su poder de imposición una mayor cantidad de rentas.

Las diferencias en la definición de EP existentes entre los Modelos de la OCDE y de la ONU reflejan el conflicto entre los intereses de los Estados “fuente” y los de “residencia”.

Aplicación del concepto de EP en la legislación doméstica

En cambio, tal como señalábamos anteriormente, en la normativa doméstica la verificación de la definición de EP puede implicar que el no residente pueda determinar su impuesto a la renta sobre una base neta (deduciendo gastos y costos necesarios para obtener y conservar la renta), mientras que, si no verifica dicha definición, el impuesto se determinará sobre la base de los ingresos brutos sin ninguna deducción.

Tal como se verá más adelante, no todos los países tienen en su legislación una definición del concepto de EP.

5. PRECIOS DE TRANSFERENCIA

El tema de los precios de transferencia se ha constituido en uno de los de mayor complejidad en el ámbito de la fiscalidad internacional.

Las empresas multinacionales en el marco de estrategias de planificación fiscal internacional pueden manejar los precios de las transacciones realizadas entre entidades pertenecientes al mismo grupo, fijándolos en niveles diferentes (subfacturando o sobrefacturando, según la conveniencia) a los que se pactarían en transacciones realizadas entre partes independientes. El precio teórico que fijarían dos partes independientes en una transacción similar, es el que se utiliza como referencia en la lógica de precios de transferencia⁶.

Para llegar a determinar el precio de acuerdo al principio *arm's length* se aplican diversos métodos, los reconocidos por la OCDE⁷ se clasifican en dos grupos, los

⁶ Conocido como *arm's length principle*, o como principio de libre competencia, de libre concurrencia o principio del operador independiente.

⁷ Respecto a los precios de transferencia, la OCDE ha desarrollado las *Directrices aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones Tributarias*. Este trabajo se ha constituido en el documento más importante en el ámbito internacional sobre esta materia.

métodos basados en las transacciones u operaciones, y los métodos del beneficio de la operación o del beneficio transaccional.

Los métodos transaccionales son:

- Método del precio libre comparable.
- Método del precio de reventa.
- Método del coste incrementado.

Por su parte, los métodos del beneficio de la operación son:

- Método de reparto del beneficio.
- Método del margen neto de la operación.

Cabe mencionar que además de los métodos reconocidos por la OCDE, en varios países de América Latina es de aplicación también el denominado “sexto método”⁸ aplicable para operaciones con *commodities*.

Hasta el año 2010 las Directivas de la OCDE sugerían como métodos preferibles a los métodos transaccionales, pero a partir de las Directrices de julio de ese año se recomienda la aplicación del método de valoración más apropiado a las circunstancias del caso.

Las reglas de precios de transferencias son cláusulas antielusivas que pretenden evitar la transferencia artificial de bases imponibles hacia otras jurisdicciones.

Si bien en la actualidad la razón de ser de los precios de transferencia son las transacciones internacionales, muchos ordenamientos jurídicos aplican estas disposiciones también a nivel doméstico para operaciones realizadas entre partes vinculadas⁹.

En el ámbito latinoamericano todavía existen países que sus legislaciones aún no contienen disposiciones que regulen un régimen de precios de transferencia.

Documentación

La documentación de la forma de fijar las condiciones de las transacciones realizadas con entidades vinculadas es un elemento central en el esquema de precios de transferencia.

Este es un tema que cada vez más ha sido objeto de regulación por las distintas legislaciones, pasando de obligaciones muy genéricas a esquemas muy detallados de presentación de la información¹⁰.

Alternativas al régimen de precios de transferencia

Dadas las reconocidas dificultades que el régimen de precios de transferencia conlleva, se han desarrollado algunas alternativas con un enfoque práctico, que pretenden

⁸ Se trata de un método creado en Argentina a principios de la década pasada, que establece que el precio que se debe considerar, es la cotización del bien en un mercado transparente del día de la carga de la mercadería.

⁹ No obstante, cabe señalar que la aparición del principio *arm's length* surgió en las legislaciones domésticas de Reino Unido y Estados Unidos de los años 1917 y 1918.

¹⁰ En el marco de la iniciativa BEPS de la OCDE, la Acción 13 establece un exhaustivo detalle de la información que los contribuyentes deberán preparar a estos efectos.

reducir el costo administrativo y, fundamentalmente, otorgar certeza jurídica para ambas partes de la relación jurídico tributaria.

Estas alternativas son:

- *safe harbours*,
- *advance pricing arrangements* (APAs).

6. TRATAMIENTO DE LAS INVERSIONES EN EL EXTERIOR

El tratamiento de las inversiones en el exterior va a estar condicionado por el principio jurisdiccional que se aplique en el país.

Tal como señalamos anteriormente, algunos países de la Región adoptan el principio de fuente territorial como principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria, por lo cual en dichos ordenamientos –salvo casos excepcionales– los rendimientos generados por inversiones en el exterior no quedarán sometidos a imposición en el Estado de la residencia.

En cambio, en los países que apliquen el criterio de renta mundial, el principio general será que dichos rendimientos están alcanzados por la imposición aplicable en el Estado de residencia, por lo que importa analizar si existen beneficios aplicables a dichas rentas (exoneraciones, minoraciones) y como tratan los casos de doble imposición internacional.

Respecto a las medidas para evitar la doble imposición, pueden estructurarse básicamente en dos modalidades –de acuerdo al método que adopten–, a saber:

- Método del crédito.
- Método de la exención.

En caso de aplicarse medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional, resulta de interés analizar cuáles son dichas medidas, y si sólo se aplican en caso de doble imposición jurídica o si también resuelven los casos de doble imposición económica.

7. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

La red de CDI de los países de América Latina ha ido creciendo durante los últimos años, si bien aún se está muy lejos de la situación de los países desarrollados, existe un marcado avance respecto del estado de situación que podía observarse a principios de este siglo.

Latinoamérica no tiene un modelo propio de CDI que lo identifique y lo diferencie de otras regiones a la hora de que uno de sus países negocien un convenio¹¹, por lo que

¹¹ En rigor, en la Región se desarrolló un modelo de CDI propio –el Modelo del Pacto Andino– que era un modelo que basaba la potestad tributaria en la fuente territorial y no en la residencia –a diferencia de la solución otorgada por el Modelo OCDE y el Modelo ONU–. No obstante, ese Modelo no fue utilizado en las negociaciones con países extra región –o por lo menos no se plasmó en ningún CDI con países extra región–, quedando por tanto solamente aplicable entre algunos países de la Región.

se observa en la práctica que cada uno de los países ha desarrollado su propio modelo, basados fundamentalmente en los modelos ONU y OCDE e incorporando algunas cláusulas específicas.

8. INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

En lo que refiere a Acuerdos de Intercambio de Información específicos (AII), al igual que en los casos de CDIs, durante los últimos años ha habido un notorio avance en el número de Acuerdos celebrados por países latinoamericanos.

Teniendo en cuenta que los CDIs también contienen un artículo específico de intercambio de información, si se consideran conjuntamente dichos convenios más los AAI, se puede afirmar que, desde el punto de vista de los acuerdos internacionales, la Región ha tenido un cambio sustancial en la materia durante los últimos seis años.

El intercambio de información puede adquirir diferentes modalidades, básicamente se identifican tres formas posibles de realizar los intercambios de información:

- Intercambio de información previa solicitud o a requerimiento.
- Intercambio de información automático.
- Intercambio de información espontáneo.

Los AII especifican que modalidades de intercambio están incluidas en el acuerdo, y, en el caso de los CDIs, se entiende que el artículo 26 prevé la posibilidad de aplicar cualquiera de estas modalidades.

El nuevo estándar en materia de intercambio de información.

A partir de los trabajos del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Propósitos Fiscales, la OCDE ha considerado que el intercambio automático de información financiera integra ahora el nuevo estándar en materia de intercambio de información.

A tales efectos se ha elaborado un Estándar Común de Información (CRS-*Common Report Standard*) donde se regulan los detalles relativos a dicho intercambio automático.

Desde el punto de vista normativo, el nuevo estándar se puede alcanzar o bien suscribiendo acuerdos bilaterales que contemplen el intercambio automático o suscribiendo la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa en Materia Fiscal (MCAA).

SECCIÓN SEGUNDA

SUMARIO: 1. ANÁLISIS DE SITUACIÓN DE LOS DIFERENTES PAÍSES. 1.1 Argentina. 1.2. Bolivia. 1.3. Brasil. 1.4. Chile. 1.5. Colombia. 1.6. Ecuador. 1.7. El Salvador. 1.8. Guatemala. 1.9. México. 1.10. Nicaragua. 1.11. Panamá. 1.12. Perú. 1.13. Uruguay.

1. ANÁLISIS DE SITUACIÓN DE LOS DIFERENTES PAÍSES

A continuación, se describirá someramente cuál es la situación de cada país en materia de fiscalidad internacional.

1.1. ARGENTINA

Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria

Argentina abandonó el criterio de fuente territorial como principio de asignación de potestad tributaria en el año 1992 con la sanción de la Ley N.º 24.073¹².

Es así que se abandonó el tradicional principio de fuente territorial y se pasó a gravar con el criterio de renta mundial a los residentes argentinos, y a los no residentes exclusivamente por las rentas que obtengan de fuente argentina.

Concepto de residencia

La Ley del Impuesto a las Ganancias establece en los artículos 119 y siguientes que se consideran residentes argentinos:

- a) Las personas físicas de nacionalidad argentina (nativas o naturalizadas), excepto las que hayan adquirido la residencia permanente en otro país de acuerdo a su marco normativo y las que hayan permanecido en forma continuada por un período más de doce meses en el exterior del país.
- b) Las personas físicas de nacionalidad extranjera que hayan obtenido la residencia permanente migratoria o que hayan permanecido en el país por un período de doce meses.

¹² Si bien la ley que aplica el criterio de renta mundial es del año 1992, de acuerdo a un fallo de la Corte Suprema de Justicia de fecha 8/6/2010, las rentas en el exterior se gravan a partir de la vigencia de la Ley N.º 25.063 de 24/12/1998. El fundamento de la Corte Suprema para este fallo fue que la Ley de Impuesto a las Ganancias no tenía una definición de residencia fiscal, y fue con la Ley N.º 25.063, donde recién se introdujo tal definición –luego modificada por la Ley N.º 25.239– y otros elementos que consideró imprescindibles para que el impuesto a las rentas obtenidas en el exterior pueda aplicar.

- c) Las sucesiones indivisas de causantes que al momento de fallecer eran residentes argentinos.
- d) En tanto se hayan constituido en Argentina: las sociedades anónimas y las sociedades en comandita por acciones (por la parte correspondiente a los socios comanditarios); las sociedades de responsabilidad limitada, las sociedades en comandita simple y la parte correspondiente a los socios comanditados de las sociedades en comandita por acciones; las asociaciones civiles y fundaciones; las sociedades de economía mixta; los fideicomisos.
- e) Ciertos fondos comunes de inversión constituidos en Argentina.

Tratamiento de los no residentes por la legislación doméstica

Tal como se señaló anteriormente, las rentas de los no residentes estarán gravadas siempre que se reputen de fuente argentina.

No existe en este país un impuesto específico que grave exclusivamente las rentas de los no residentes, quedando por tanto gravadas por el Impuesto a las Ganancias, tributo que grava también a los residentes argentinos.

La forma en que tributan los no residentes es a través del mecanismo de la retención en la fuente pagadora.

Dichas retenciones adquieren el carácter de definitivas y liberadoras para el no residente.

La alícuota general que grava a las rentas de los no residentes es del 35%, a excepción de las rentas derivadas de dividendos o utilidades que están gravadas al 10% y la derivada del resultado proveniente de compraventa de títulos, acciones, bonos y otros valores que se encuentran gravados al 15%.

El monto imponible¹³ sobre el que se calcula la retención, es la renta neta presunta¹⁴ de fuente argentina, la que se determina de acuerdo al siguiente detalle:

Rentas derivadas de servicios personales...	70%
Rentas derivadas de intereses... ¹⁵	43%
Locación de cosas muebles...	40%
Arrendamiento de inmuebles...	60%
Ganancias de capital...	50%
Asistencia técnica, ingeniería o consultoría... ¹⁶	60%

¹³ Dicho monto imponible está regulado por el artículo 93 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

¹⁴ Se trata de una presunción absoluta, no admite prueba en contrario.

¹⁵ En ciertos casos, si los préstamos no verifican determinadas condiciones, la renta neta presunta del interés se considera como el 100% del mismo.

¹⁶ Esta alícuota aplica si se trata de contratos que cumplen con la Ley de Transferencia de Tecnología.

Cánones... ¹⁷	80%
Derechos de auto... ¹⁸	35%
Otras ganancias...	90%

En el caso de arrendamientos de inmuebles y de ganancias de capital se podrá optar por considerar el neto de deducir del beneficio bruto pagado o acreditado los gastos realizados en Argentina necesarios para obtener, mantener y conservar la renta, así como las deducciones que la ley admite según el tipo de renta, siempre que sean reconocidas expresamente por la DGI.

Concepto de Establecimiento Permanente

La Ley de Impuesto a las Ganancias (LIG) no prevé una definición para el concepto de establecimiento permanente, no obstante, dicha norma refiere en reiteradas oportunidades al concepto de “establecimiento estable”¹⁹.

En consecuencia, la ley no prevé en absoluto diferentes tipos de establecimientos permanentes, ni listas positivas o negativas al respecto.

El artículo 14 de la LIG consagra el criterio de entidad separada –*separate entity approach*– al establecer que las sucursales y demás establecimientos estables de personas o entidades del extranjero deberán efectuar sus registraciones contables en forma independiente de sus casas matrices y restantes sucursales y demás establecimientos estables.

Si no existiera contabilidad suficiente o si la misma no refleje adecuadamente la renta neta de fuente argentina, la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) podrá considerar que los entes situados en Argentina y en el exterior forman una unidad económica, pudiendo determinar la ganancia sujeta al gravamen.

Los establecimientos estables determinarán la renta como cualquier sociedad residente argentina, considerando las transacciones con su matriz como realizadas con terceros independientes, siempre que las prestaciones y condiciones se ajusten a las prácticas normales del mercado entre partes independientes²⁰.

Precios de Transferencia

Argentina es una de los países –conjuntamente con Brasil y México– que cuenta con más experiencia en esta materia en la Región.

¹⁷ *Ídem* nota anterior.

¹⁸ Esta alícuota aplica siempre que las respectivas obras sean debidamente inscriptas en la Dirección Nacional del Derecho de Autor y que los beneficios se originen en los supuestos previstos por el inciso j) del artículo 20 y se cumplan los requisitos previstos en el mismo; igual presunción regirá en el caso de las sumas pagadas a artistas residentes en el extranjero contratados por el Estado Nacional, provincial o municipal, o por las instituciones comprendidas en los incisos e), f) y g) del citado artículo 20 para actuar en el país por un período de hasta dos (2) meses en el año fiscal.

¹⁹ Son “establecimientos estables” los establecimientos comerciales, industriales, agropecuarios, mineros o de cualquier otro tipo, organizados en forma de empresa estable, pertenecientes a asociaciones, sociedades o empresas, cualquiera sea su naturaleza, constituidas en el extranjero o a personas físicas residentes en el exterior.

²⁰ No se admiten cargos a resultados –pérdidas– por concepto de intereses por capital propio.

En dicho país la normativa de precios de transferencia aplica exclusivamente para operaciones internacionales realizadas entre entidades vinculadas, no siendo de aplicación para operaciones domésticas (realizadas entre residentes argentinos).

Se consideran entidades vinculadas las que están sujetas de manera directa o indirecta a la dirección o control de las mismas personas físicas o jurídicas o éstas, sea por su participación en el capital, su grado de acreencias, sus influencias funcionales o de cualquier otra índole, contractuales o no, tengan poder de decisión para orientar o definir la o las actividades.

Cuando las transacciones se realicen con entidades residentes en países de baja o nula tributación²¹, se tratarán como operaciones realizadas con entidades vinculadas.

Respecto a los métodos de valoración aceptados por la normativa vigente, cabe señalar que todos los métodos recogidos por las directrices de la OCDE son aceptados en Argentina.

Asimismo, no existe una jerarquía predeterminada que establezca un orden de prelación a la hora de aplicar dichos métodos, sino que se aplica la regla del mejor método.

Cabe señalar que, además de aplicar todos los métodos reconocidos por la OCDE la normativa argentina ha desarrollado un método adicional conocido como el “sexto método”²².

Dicho método aplica preceptivamente a las operaciones realizadas con *commodities* (constituye una excepción a la regla del mejor método), se trata de una variante del método del precio comparable no controlado previsto en las directrices de la OCDE.

Está vigente desde el año 2003 –Ley N.º 25.784–.

De acuerdo a este método, cuando se trate de operaciones con productos que tengan cotización en mercados transparentes, se considerará como precio de la operación el mayor de comparar el de la cotización de ese producto del día de la carga en el mercado transparente o el efectivamente pactado.

Tal como se verá más adelante, este método –con importantes variantes– ha sido adoptado por otros países latinoamericanos²³.

Respecto a la documentación de operaciones relativas a precios de transferencia, se deberán documentar todas las operaciones realizadas con entidades vinculadas sin excepciones.

La AFIP exige (además del informe anual de precios de transferencia) la presentación de declaraciones semestrales –F 742 primer semestre y F 743 información del

²¹ En rigor la normativa actual –Decreto N.º 589/2013– refiere a países no considerados “cooperadores a los fines de la transparencia fiscal”. Dicha norma reglamentaria considera como cooperadores a “aquellos que suscriban con el Gobierno de la República Argentina un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información amplio, siempre que se cumplimente el efectivo intercambio de información”.

²² Dicho método se encuentra legislado en los artículos 8 y 15 de la Ley de Impuesto a las Ganancias.

²³ Brasil, Bolivia, Uruguay, Ecuador, Perú.

año–, una declaración complementaria –F 769– y un reporte especial para operaciones mayores a \$A 1.000.000 –F 867–.

La no presentación en tiempo y forma de la información referida en el párrafo anterior es pasible de sanciones formales que van desde \$A 150 a \$A 450.000.

Asimismo, los incumplimientos materiales en materia de precios de transferencia pueden ser sancionados con penalidades que pueden oscilar entre el 100% y el 400% del impuesto no vertido correctamente.

Argentina tiene una red de convenios para evitar la doble imposición que tiene ya algunos años, por lo cual algunos convenios muy viejos no tienen un artículo específico que refiere a la aplicación de precios de transferencia – artículo 9 – en las operaciones realizadas entre entidades vinculadas.

Por otra parte, no está prevista la celebración y aplicación de acuerdos anticipados de precios (APAs).

Por último, corresponde señalar que la Administración Tributaria argentina es una de las Administraciones de la Región que cuenta con mayor experiencia en el control de precios de transferencia. De hecho, se realizan habitualmente múltiples actuaciones en esta materia.

En la actualidad existe una Dirección de Fiscalidad Internacional²⁴ que es la encargada de analizar y gestionar los casos vinculados a precios de transferencia. Con anterioridad a dicha fecha, existía el Departamento de Operaciones Internacionales, que fue quien se ocupó del tema hasta entonces, habiéndose realizado también múltiples actuaciones en este ámbito.

Como consecuencia de lo anterior, Argentina cuenta con varios fallos de los tribunales de justicia relativos a precios de transferencia.

Tratamiento de las inversiones en el exterior

Tal como se señaló, Argentina grava la renta mundial de sus residentes y de los establecimientos estables instalados en Argentina.

Como medida unilateral para evitar la doble imposición internacional, el artículo 1 de la Ley de Impuesto a las Ganancias prevé la posibilidad de computar como pago a cuenta del impuesto de esta ley las sumas efectivamente abonadas por gravámenes análogos, sobre las actividades en el extranjero, hasta el límite del incremento de la obligación fiscal originado por la incorporación de la ganancia obtenida en el exterior.

Para aplicar el crédito, se requiere que el impuesto abonado en el exterior sea “análogo” y se establece el límite del impuesto.

Para los resultados negativos de fuente extranjera se establece una suerte de *ring fencing*, dado que si la actividad extraterritorial tuviera por resultado una pérdida, dicho quebranto sólo podrá deducirse de ganancias de fuente extranjera.

²⁴ Dicha Dirección fue creada en el año 2010, reportando a la Subdirección General de Fiscalización.

Si, eventualmente dicha pérdida no pudiera compensarse en el ejercicio en que se generó, está previsto que se pueda hacer en los próximos 5 ejercicios siguientes, *carry forward*, debidamente actualizada²⁵.

No existen beneficios exoneratorios para los resultados obtenidos por inversiones realizadas en el exterior del país.

Convenios para evitar la doble imposición internacional (CDI)

Argentina tiene a la fecha²⁶ dieciséis (16) CDI vigentes²⁷, la mayoría de ellos negociados hace ya unos cuantos años.

Respecto al modelo que se utiliza como referencia para la negociación de los respectivos convenios, puede apreciarse que el CDI con Bolivia sigue el Modelo del Pacto Andino (al igual que un convenio anterior con Chile que fuera denunciado), el resto de los CDI sigue —en términos generales— la estructura básica del Modelo de la OCDE con algunos aspectos tomados del Modelo de la ONU.

Durante los últimos años se denunciaron algunos CDIs²⁸ por entenderse que la aplicación de los mismos era perjudicial para Argentina por permitir abusos de parte de los contribuyentes que implicaban una importante pérdida de recaudación para el Fisco Argentino.

El método seguido en los CDIs para evitar la doble imposición es, en general, el del crédito o imputación, no obstante existen algunos convenios que prevén el método de la exención²⁹.

Asimismo, se previó la figura del *tax sparing* en los CDIs con Italia, Canadá, Dinamarca, España, Finlandia, Reino Unido, Suecia, Australia, Suiza y Noruega.

La autoridad competente para la interpretación y negociación de los CDIs es el Ministerio de Economía.

A partir del año 2003, el Ministerio de Economía delegó en la AFIP la gestión del intercambio de información que surja de la aplicación de los convenios, así como la expedición de los certificados de residencia fiscal.

Intercambio de información

En materia de intercambio de información, Argentina tiene acuerdos específicos en esta materia con: Andorra, Armenia(aún no vigente), Aruba, Azerbaiyán, Bahamas,

²⁵ Artículo N.º 19 LIG.

²⁶ Importa señalar que a los 16 CDI señalados se debe agregar el CDI con Chile y con Suiza, ya acordados pero a la espera de la finalización de los procedimientos exigidos por las legislaciones respectivas para su entrada en vigor. Asimismo, el Acuerdo de Intercambio de Información con Uruguay tiene un capítulo para evitar la doble imposición.

²⁷ Alemania, Bolivia, Brasil, Canadá, Dinamarca, España, Finlandia, Francia, Italia, Países Bajos, Suecia, Reino Unido, Bélgica, Australia, Noruega y Rusia.

²⁸ Se denunciaron los CDIs con Chile, Suiza, España y Austria (salvo Austria, los demás fueron todos re-negociados).

²⁹ Los CDIs con Italia, Francia y Brasil prevén este método. El CDI con Austria también lo preveía, pero tal como se vio en la nota anterior, dicho CDI fue denunciado.

Bermudas, Brasil, Islas Caimán, China, Costa Rica, Curazao (aún no vigente), Ecuador, Guernsey, Italia, India, Irlanda (aún no vigente), Isla de Man, Jersey, Luxemburgo (aún no vigente), Macao (aún no vigente), Macedonia, Mónaco, Perú, San Marino, Sudáfrica, Uruguay³⁰ y Venezuela.

Por otra parte, Argentina ha suscrito (2011) el Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa en Materia Fiscal con vigencia desde el 1° de enero de 2013 y comenzando a intercambiar información en forma automática en el marco de dicha Convención a partir del año 2017.

Al amparo del artículo 6.º de la Convención, se firmó en Berlín en octubre de 2014 el Acuerdo de Autoridades Competentes que instrumenta el intercambio de la Convención.

Argentina aplica todas las modalidades de intercambio de información, es decir, realiza intercambios a requerimiento (o previa solicitud), espontáneos y automáticos.

1.2. BOLIVIA

Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria

Bolivia aplica como principio de atribución de potestad tributaria el principio de fuente territorial, por lo cual el sistema tributario boliviano solamente grava rentas generadas en territorio boliviano, sin importar la residencia a tales efectos.

Por lo tanto, tanto los residentes como los no residentes estarán gravados por las rentas de fuente boliviana.

Concepto de residencia

La legislación boliviana no cuenta con una definición de residencia fiscal. Esta omisión seguramente se deriva de la adhesión al principio de fuente territorial, bajo el cual el concepto de residencia no tiene mayor relevancia.

No obstante, en la actualidad, aun para países de fuente territorial, el concepto de residencia fiscal adquiere relevancia para la aplicación de los convenios para evitar la doble imposición³¹.

Ante la ausencia de una definición de residencia fiscal, lo que existe es la definición de domicilio del Derecho Privado (surge del artículo 24 del Código Civil) y la definición de domicilio del Código Tributario.

Tratamiento de los no residentes³² por la legislación doméstica

Los no residentes están gravados por las rentas de fuente boliviana.

³⁰ El Acuerdo de Intercambio de Información con Uruguay contiene un capítulo para evitar la doble imposición.

³¹ Hay que tener presente que los CDIs de acuerdo a su artículo 1, aplican para “residentes de uno o ambos Estados Contratantes”, y luego el artículo 4 remite a la definición de residencia de la ley interna.

³² Si bien la normativa boliviana no prevé el concepto de no residente (se refiere a “beneficiarios del exterior”), nosotros vamos a seguir refiriéndonos de aquí en adelante a “no residentes”.

La estructura tributaria boliviana no contiene un impuesto especial que aplique exclusivamente a los no residentes, quedando gravados por el Impuesto a las Utilidades de Empresas (IUE) que también grava a los residentes.

El sistema tributario boliviano prevé que los no residentes tributen mediante retenciones en la fuente pagadora. Dichas retenciones tendrán el carácter de únicas y definitivas³³.

La alícuota aplicable a las rentas de fuente boliviana obtenidas por no residentes es del 25%.

Importa señalar que la Ley N.º 843 considera de fuente boliviana –además de las rentas generadas en territorio boliviano– a los “honorarios, retribuciones o remuneraciones por prestaciones de servicios de cualquier naturaleza desde o en el exterior, cuando los mismos tengan relación con la obtención de utilidades de fuente”, por lo que puede ocurrir que rentas generadas por no residentes fuera del territorio boliviano queden finalmente gravadas por el IUE.

El monto imponible es la renta neta, que la ley presume en forma absoluta (sin admitir prueba en contrario) en el 50% del monto total pagado o remesado.

Concepto de Establecimiento Permanente

La ley que regula el IUE al establecer quienes están sujetos al impuesto, menciona a los “establecimientos permanentes de empresas constituidas o domiciliadas en el exterior”³⁴, pero cabe destacar que la figura del EP no se encuentra definida en la ley que regula el impuesto a la renta boliviano.

No obstante la ausencia de definición de EP, se establece la obligación de contabilidad separada para el EP a efectos de poder determinar la renta neta de fuente boliviana.

Precios de Transferencia

Bolivia tiene actualmente normativa vigente que define el tratamiento a dar en el marco del IUE a los precios de transferencia.

Dicho marco normativo³⁵ es relativamente reciente, por lo que no se cuenta al momento con experiencia en casos concretos de control de precios de transferencia por parte de la Administración Tributaria –Servicio de Impuestos Nacionales (SIN)–.

El régimen de precios de transferencia es de aplicación para operaciones internacionales realizadas entre entidades vinculadas, no resultando aplicable en el caso de operaciones realizadas entre residentes bolivianos exclusivamente.

De acuerdo a la ley se considera que dos entidades tienen vinculación “cuando una persona natural o jurídica participe en la dirección, control, administración o posea

³³ Artículo 51 Ley N.º 843.

³⁴ Artículo 37 Ley N.º 843.

³⁵ Ley N.º 549 de 21/7/013 (artículos 45 y siguientes), reglamentada por Decreto Supremo N.º 2227 de 31/12/014 y la Resolución N.º 10-0008-15 de 30/4/015.

capital en otra empresa, o cuando un tercero directa o indirectamente participe en la dirección, control, administración o posea capital en dos o más empresas”³⁶.

Asimismo, el artículo 2.º del Decreto Reglamentario estableció que se consideran partes vinculadas cuando:

1. Una persona jurídica nacional participe directamente o a través de terceros en la dirección, control, administración o posea capital en una o más empresas del exterior o, sucursales, filiales o subsidiarias de empresas del exterior que realicen operaciones en territorio nacional.
2. Una persona jurídica del exterior, participe directamente o a través de terceros en la dirección, control, administración o posea capital en una o más empresas nacionales o sucursales, filiales, o subsidiarias de empresas del exterior que operen en territorio nacional.
3. Una persona jurídica con operaciones en territorio nacional que mantenga relaciones comerciales y/o financieras directas o indirectas, con personas naturales o jurídicas domiciliadas o que realicen operaciones en países o regiones con baja o nula tributación.
4. Una empresa sucursal, filial o subsidiaria en territorio nacional mantenga operaciones con su casa matriz del exterior o viceversa.
5. Se realicen operaciones comerciales y/o financieras entre una sucursal, filial o subsidiaria situada en territorio nacional y otra del exterior de una misma casa matriz.
6. Se realicen operaciones comerciales y/o financieras entre una empresa nacional y otra en el extranjero, cuyos propietarios, accionistas, socios, gerentes, miembros de directorio o personal jerárquico tengan parentesco hasta cuarto grado de consanguinidad y segundo de afinidad.

En lo que refiere a los métodos de valoración aplicables, el artículo 45 *ter.* de la Ley del IUE reconoce todos los métodos previstos por las Directrices de la OCDE y consagra, además, la aplicación del denominado “sexto método”.

Respecto al sexto método, la norma legal lo denomina “Método del precio notorio en transacciones en mercados transparentes”.

Bolivia también aplica la regla del mejor método³⁷ por lo que no tiene establecido un orden de prelación para la aplicabilidad de los diferentes métodos.

En lo que refiere al “sexto método”, se puede percibir una diferencia respecto de lo que ocurre en Argentina³⁸ en lo relativo a la sumisión de dicho método a la regla del mejor método, dado que en dicho país si es de aplicación el sexto método no se puede optar por aplicar otro; en cambio esa posibilidad sí existe en Bolivia.

³⁶ Artículo 45 Ley N.º 843.

³⁷ El artículo 7.º del Decreto Presidencial N.º 2227, 31/12/014 establece la forma en la que se aplican los diferentes métodos.

³⁸ Tal como se vio al analizar el caso de Argentina, el “sexto método” constituía una excepción a la regla del mejor método, en Bolivia esto no ocurre.

El apartado II del artículo 45 *ter.* establece que:

“Cuando no sea posible determinar el valor de la transacción utilizando alguno de los métodos anteriores, se podrá aplicar otro método acorde a la naturaleza y realidad económica de la operación.”

Esta referencia abierta a “otro método”, diferente de los comunmente conocidos, puede generar cierta incertidumbre respecto a cuando se puede considerar que se está frente a un método (diferente de los otros seis mencionados explícitamente por la normativa del Impuesto a las Utilidades de Empresas) “acorde a la naturaleza y realidad económica de la operación”³⁹.

Los sujetos pasivos deberán presentar ante el SIN, además de los estados financieros y la declaración jurada del impuesto, un estudio de precios de transferencia sobre las transacciones realizadas con entidades vinculadas, de acuerdo a los requerimientos establecidos en la reglamentación; en particular, deberán presentar:

- Identificación completa del sujeto pasivo y de las distintas personas naturales o jurídicas vinculadas con el mismo.
- Descripción de la actividad desarrollada.
- Descripción de las características, importes y volúmenes de las operaciones con partes vinculadas.
- Número de identificación o registro tributario de la parte vinculada y su país de residencia.
- Estrategias comerciales, incluidas la fijación de precios y otras circunstancias especiales.
- Función que desempeña el sujeto pasivo dentro la operación vinculada desde el punto de vista comercial o industrial.
- Otra documentación o información que la Administración Tributaria defina en norma administrativa.

Hasta este momento, la Administración Tributaria no utiliza ninguna base de datos elaborada por terceros en el marco de actuaciones para el control de los precios de transferencia.

Tratamiento de las inversiones en el exterior

Como ya se expuso *ut supra*, Bolivia aplica el principio de fuente territorial en materia de principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria, por lo que las rentas provenientes de inversiones en el exterior se consideran de fuente extranjera, y quedan fuera del ámbito de aplicación de los tributos bolivianos⁴⁰.

³⁹ Al respecto, debe tenerse en cuenta que la reglamentación no contempla la posibilidad de aplicar otro método diferente a los seis detallados anteriormente.

⁴⁰ Sin perjuicio de la adhesión al principio de la fuente por parte del sistema tributario boliviano, debe tenerse presente que el artículo 44 de la Ley N.º 843 establece un par de ficciones jurídicas, considerando de fuente boliviana a los siguientes ingresos:

En consecuencia con lo anterior, la legislación doméstica no prevé ningún método para evitar la doble imposición internacional.

Convenios para evitar la doble imposición internacional

Bolivia cuenta con diez Convenios para Evitar la Doble Imposición Internacional con los siguientes Estados:

Argentina (1976)

Ecuador (2004)

Colombia (2004)

Perú (2004)

Alemania (1992)

Suecia (1994)

Reino Unido (1994)

Irlanda del Norte (1994)

Francia (1994)

España (1997)

Los convenios referidos obedecen a dos modelos bien diferenciados:

Perú, Ecuador, Colombia y Argentina –Modelo CAN–.

Alemania, Suecia, Reino Unido, Irlanda del Norte, Francia y España –Modelo OCDE–.

No se cuenta con mucha experiencia en la aplicación de los Convenios para Evitar la Doble Imposición, no abundando jurisprudencia administrativa o judicial en estos asuntos.

Intercambio de información

Bolivia no cuenta al momento con Acuerdos de Intercambio de Información (AII) específicos.

Por lo tanto, el instrumento con el que se cuenta son los CDIs con cláusula de intercambio de información. Al respecto, en los convenios modelo OCDE, dicha provisión se encuentra en el artículo 26 (en el CDI con Suecia es el 25, y en el CDI con España es el 27), mientras que, en los CDIs modelo CAN, se encuentra en el artículo 10.

Se trata de una red de acuerdos que cuenta ya con algunos años y que no permite intercambiar toda la información que sería deseable ya que las cláusulas de intercam-

— Remuneraciones o sueldos que perciban los miembros de directorios, consejos u órganos directivos por actividades que efectúen en el exterior para empresas domiciliadas en Bolivia, y

— honorarios, retribuciones o remuneraciones por prestaciones de servicios de cualquier naturaleza desde o en el exterior, cuando los mismos tengan relación con la obtención de utilidades de fuente boliviana.

bio de información obedecen a los modelos vigentes al momento en que se negociaron⁴¹.

Dicha red, no incluye países con los que Bolivia tiene un flujo comercial y de servicios relevante, mientras que incluye otros cuya utilidad es escasa o nula.

La autoridad competente en materia de IDI en Bolivia es el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.

No obstante, en algunos CDI se prevé la figura del “representante autorizado”.

Con fecha 22 de julio de 2014, el Ministro de Economía y Finanzas Públicas mediante la Resolución Ministerial 689 autorizó al Presidente Ejecutivo del SIN a efectuar gestiones para operativizar los procedimientos administrativos de IDI con los países de Reino Unido, Irlanda del Norte, Francia, España, Suecia y la Comunidad Andina de Naciones, por lo que es de esperar que el SIN avance en acuerdos administrativos que regulen aspectos prácticos del procedimiento de intercambio de información.

Bolivia no se ha adherido al Foro Global sobre la Transparencia y el Intercambio de Información con Fines Fiscales promovido por la OCDE, por lo que no ha sido objeto de revisión en el marco del proceso de revisión entre pares *Peer Review Group –PRG–*.

1.3. BRASIL

Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria

Brasil aplica el principio de renta mundial como principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria.

En consecuencia con lo anterior, se grava a los residentes por sus rentas mundiales y a los no residentes por las rentas de fuente brasileña.

Concepto de residencia

Se considera residente fiscal a las personas físicas que ingresen a Brasil con visa permanente o temporaria con relación de empleo establecida.

Asimismo, también se consideran residentes fiscales las personas que hayan residido en Brasil 184 días o más en el período de 12 meses.

Tratamiento de los no residentes por la legislación doméstica

Los no residentes están gravados por las rentas que obtengan de fuente brasileña.

La tributación se efectiviza mediante retenciones definitivas en la fuente pagadora, aplicando diversas alícuotas (según tipo de renta) a la renta bruta.

⁴¹ El objeto del intercambio de información está limitado por el ámbito de aplicación objetivo y subjetivo de los respectivos CDIs, por lo cual solo se puede intercambiar información relativa a los impuestos a la renta y al patrimonio, no previendo intercambio para otros tributos. Tampoco se prevé el intercambio de información relativa a quienes no sean residentes de uno o de ambos Estados contratantes.

Precios de Transferencia

En materia de precios de transferencia, Brasil constituye un caso muy particular en el concierto latinoamericano, dado que tiene un conjunto de reglas que lo hacen diferir notoriamente del resto de los países.

Las reglas de precios de transferencia aplican a operaciones internacionales realizadas entre empresas vinculadas. Se consideran tales, aquellas empresas que sean controladas o cuyos socios tengan participación en las decisiones o participación del 20% o un porcentaje mayor del capital accionario. Se presumen como operaciones con entidades vinculadas las realizadas con empresas ubicadas en territorios de baja tributación.

Para las operaciones de importación, los métodos aplicables en Brasil son:

- Método de los Precios Independientes Comparados –PIC–.
- Método del precio de reventa menos beneficios –PRL–.
- Método de costo de producción más la ganancia –CPL–.

Los márgenes aplicables son fijados por la normativa.

Para las operaciones de exportación, opera la aplicación del principio de “puerto seguro” o *safe harbour*.

De acuerdo a dicho principio, si el precio promedio de los productos exportados (ya sean bienes o servicios) durante el período fiscal determinado, fuera superior al 90% del precio normal de ventas en el mercado interno de dichos productos durante el mismo período, y bajo similares condiciones, se considera que la transacción se realizó de acuerdo a la normativa de precios de transferencia y no corresponde ajuste.

Si, por el contrario, el referido precio fuera inferior al 90% del precio normal de ventas en el mercado interno, para determinar el precio de transferencia correspondiente deberá aplicar alguno de los siguientes métodos:

- Método del precio de venta en exportaciones –PVEx–.
- Método Precio al por mayor en el país de destino menos beneficios –PVA–.
- Método del precio de venta al por menor del país de destino menos beneficios –PVV–.
- Método de costo de adquisición o producción más impuestos y ganancia –CAP–.

La Administración Tributaria brasileña controla regularmente la correcta aplicación de los precios de transferencia, existiendo múltiples casos litigiosos en los juzgados brasileños por esta causa.

Tratamiento de las inversiones en el exterior

Las rentas de fuente extranjera obtenidas por residentes están gravadas en Brasil.

Para eliminar la doble imposición internacional se estableció el método de la imputación, limitada a la imposición nacional, por lo cual se podrá acreditar el impuesto pagado en el extranjero con límite en el impuesto nacional.

Convenios para evitar la doble imposición internacional

Brasil tiene una amplia red de CDIs vigentes, teniendo convenio con los siguientes países: África del Sur, Argentina, Austria, Bélgica, Canadá, Chile, China, Corea, Dinamarca, Ecuador, Eslovaquia, España, Filipinas, Finlandia, Francia, Hungría, India, Israel, Italia, Japón, Luxemburgo, México, Noruega, Países Bajos, Perú, Portugal, Rep. Checa, Suecia, Trinidad y Tobago, Turquía, Ucrania y Venezuela.

Se tiene experiencia en la aplicación y administración de los CDIs.

Intercambio de información

Brasil solamente tiene un acuerdo de intercambio de información vigente, dicho acuerdo es con los Estados Unidos de América (vigente desde el 15 de mayo de 2013).

Por otra parte, cabe agregar que Brasil ha suscrito el “Convenio Multilateral sobre Asistencia Administrativa en Materia Fiscal”, por lo que estará en condiciones de intercambiar información en base a este instrumento en el año 2017.

1.4. CHILE

Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria

Chile constituye una excepción en América Latina, dado que aplica el criterio de renta mundial como principio jurisdiccional desde siempre (el resto de los países de la Región adoptaron este criterio a partir de la década de los años 90).

De acuerdo al artículo 3.º de la Ley sobre Impuesto a la Renta, toda persona domiciliada o residente en Chile tributará por su renta mundial, mientras que los no residentes lo harán solamente por sus rentas de fuente chilena.

No obstante, los extranjeros que configuren la residencia chilena, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile tributarán exclusivamente por sus rentas de fuente chilena⁴².

Concepto de residencia

El numeral 8 del artículo 8.º del Código Tributario entiende por residente a “toda persona natural que permanezca en Chile, más de seis meses en un año calendario, o más de seis meses en total, dentro de dos años tributarios consecutivos”.

Tratamiento de los no residentes por la legislación doméstica

Las personas sin domicilio en Chile y los no residentes quedan gravados por el Impuesto Adicional establecido en el artículo 59 de la Ley sobre Impuesto a la Renta, por sus rentas de fuente chilena, en tanto no tengan un establecimiento permanente en Chile.

⁴² Inciso segundo del artículo 3.º de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Dicho impuesto grava el importe bruto pagado o abonado en cuenta al no residente, sin que pueda efectuarse deducción alguna⁴³.

En términos generales, el impuesto se recauda vía retención en la fuente pagadora, sin embargo, en ciertos casos también puede ser un impuesto de declaración anual.

La alícuota aplicable para el Impuesto Adicional depende del tipo de renta que se trate, pudiendo alcanzar un máximo del orden del 35%.

Respecto al concepto de rentas de fuente chilena, el artículo 10 de la Ley sobre Impuesto a la Renta establece:

“Se considerarán rentas de fuente chilena, las que provengan de bienes situados en el país o de actividades desarrolladas en él cualquiera que sea el domicilio o residencia del contribuyente.”

Concepto de Establecimiento Permanente

Si bien el concepto de Establecimiento Permanente (EP) existe en el derecho positivo chileno desde el año 1964⁴⁴, no existe en el marco normativo chileno una definición del concepto de Establecimiento Permanente, a pesar de ello el artículo 58.º numeral 1 refiere a “establecimientos permanentes, tales como sucursales, oficinas, agentes o representantes”.

El SII ha entendido que:

“La constitución en el país de un establecimiento permanente, en los términos a que se refiere el artículo 58 N.º 1, de la Ley de la Renta, debe ser entendido como la extensión de la actividad de la casa matriz extranjera en Chile, mediante el establecimiento de una oficina o sucursal en donde se desarrolla una actividad formal que asume la representación total de la empresa extranjera, pudiendo cerrar negocios en los términos que se le indiquen.”⁴⁵

Los no residentes que configuren la noción de EP de acuerdo a lo señalado anteriormente, tributarán el Impuesto de Primera Categoría por todas las rentas atribuibles a dicho EP (renta mundial).

El artículo 38 de la Ley sobre Impuesto a la Renta dispone la forma en que se atribuyen resultados al EP. En dicha norma se consagra el *separate entity approach* por el cual se considera mediante una ficción jurídica al EP como una entidad independiente del resto de la empresa (casa matriz y otros EPs).

En consecuencia con lo anterior, cuando el EP remite utilidades a la matriz (*head office*), se aplica el Impuesto Adicional pero solamente si las rentas que generaron dichas utilidades fueron de fuente chilena.

⁴³ En caso que el sujeto retenedor se haga cargo del pago de la retención, el Servicio de Impuestos Internos (SII) ha entendido que el monto imponible debe acrecentarse (*grossing up*) en el importe de la propia retención, lo cual se obtiene mediante la aplicación de la siguiente fórmula:

$$\frac{\text{Renta pagada, remesada, etc.}}{100 - \text{tasa Impuesto Adicional}}$$

⁴⁴ Numeral 1 del artículo 60 de la Ley N.º 15.564 del año 1964.

⁴⁵ Oficio 2.205, de 05 de junio de 2000; Oficio 1.646, de 8 de mayo de 2009.

Precios de Transferencia

El régimen de precios de transferencia se encuentra legislado en el artículo 41 E de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Dicho régimen aplica en caso de operaciones internacionales siempre que las partes intervinientes estén relacionadas, no aplicando en el caso de operaciones realizadas entre residentes chilenos exclusivamente.

Las reglas para determinar si las partes intervinientes se encuentran relacionadas son las siguientes:

- a) Una de ellas participe directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de la otra, o
- b) una misma persona o personas participen directa o indirectamente en la dirección, control, capital, utilidades o ingresos de ambas partes, entendiéndose todas ellas relacionadas entre sí.

También se considerarán partes relacionadas una agencia, sucursal o cualquier otra forma de establecimiento permanente con su casa matriz, con otros establecimientos permanentes de la misma casa matriz, con partes relacionadas de esta última y establecimientos permanentes de aquellas.

Asimismo, se considerará que existe relación cuando las operaciones se lleven a cabo con partes residentes, domiciliadas, establecidas o constituidas en un país o territorio incorporado en la lista de paraísos fiscales o regímenes fiscales preferenciales nocivos, salvo que dicho país o territorio suscriba con Chile un acuerdo que permita el intercambio de información relevante para los efectos de aplicar las disposiciones tributarias, que se encuentre vigente.

En el caso de las personas físicas, se entenderán relacionadas cuando entre ellas sean cónyuges o exista parentesco por consanguinidad o afinidad hasta el cuarto grado inclusive.

Igualmente, se considerará que existe relación entre los intervinientes cuando una parte lleve a cabo una o más operaciones con un tercero que, a su vez, lleve a cabo, directa o indirectamente, con un relacionado de aquella parte, una o más operaciones similares o idénticas a las que realiza con la primera, cualquiera sea la calidad en que dicho tercero y las partes intervengan en tales operaciones.

La normativa chilena recoge todos los métodos de valoración reconocidos por la OCDE⁴⁶, aceptando además que, en casos en que no sea posible aplicarlos, debido a las características y circunstancias de la situación, se apliquen otros métodos que razonablemente permitan determinar o estimar los precios o valores normales de mercado que hayan o habrían acordado partes independientes en operaciones y circunstancias comparables (métodos residuales).

⁴⁶ (Método de precio comparable no controlado, Método de precio de reventa, Método de costo más margen, Método de división de utilidades y Método transaccional de márgenes netos.)

En tales casos calificados el contribuyente deberá justificar que las características y circunstancias especiales de las operaciones no permiten aplicar los métodos precedentes.

No existe un orden de prelación para la aplicación de los diferentes métodos, debiendo el contribuyente emplear el método más apropiado considerando las características y circunstancias del caso en particular. Para estos efectos, se deberán tener en consideración las ventajas y desventajas de cada método; la aplicabilidad de los métodos en relación al tipo de operaciones y a las circunstancias del caso, la disponibilidad de información relevante, la existencia de operaciones comparables y de rangos y ajustes de comparabilidad (regla del mejor método).

La Ley faculta a que la Administración Tributaria exija a los contribuyentes una declaración jurada donde explicita la forma en que determinó sus precios de transferencia.

La no presentación en tiempo y forma de dicha declaración jurada, o en caso de presentarse de modo incompleto, será pasible de una sanción de 10 a 50 unidades tributarias anuales.

Dicha sanción tendrá como límite superior el mayor entre el equivalente al 15% del capital propio del contribuyente o el 5% de su capital efectivo.

Si además se comprobare que la declaración fuera maliciosamente falsa, se aplicará al contribuyente una multa del 50% al 300% del valor del tributo eludido y con presidio menor en sus grados medio a máximo.

Si bien la normativa vigente prevé la posibilidad de celebrar Acuerdos Anticipados de Precios (APAs) entre los contribuyentes y el SII, hasta el momento el SII no ha celebrado ningún acuerdo de esta naturaleza.

Existe en el SII un área encargada del control de precios de transferencia dentro de la Subdirección de Fiscalización; en el marco de las actividades de esta área se han realizado múltiples reliquidaciones de impuestos.

Tratamiento de las inversiones en el exterior

Al aplicar Chile el principio de renta mundial, las rentas obtenidas por los residentes chilenos en el exterior quedan gravadas por su sistema tributario.

Chile aplica el método del crédito como solución unilateral de los problemas de doble imposición internacional. De acuerdo a esto, los contribuyentes domiciliados o residentes en Chile tendrán derecho a un crédito por el impuesto pagado o que se hubiese retenido en el extranjero.

En el caso particular de dividendos o utilidades, si en el otro país no hubiese gravamen para dicha distribución o si el mismo fuera inferior al impuesto de primera categoría, se podrá considerar un crédito por el impuesto a la renta que eventualmente pagó la sociedad que distribuye dichos dividendos o utilidades (impuesto subyacente).

Los resultados obtenidos por residentes o domiciliados en Chile a través de establecimientos permanentes situados en el exterior se deberán agregar al resultado de la empresa en Chile.

Convenios para evitar la doble imposición internacional

Chile cuenta con una amplia red de CDIs (25) vigentes, a saber:

- Australia (2013)
- Bélgica(2010)
- Brasil(2003)
- Canadá (1999)
- Colombia (2009)
- Corea(2003)
- Croacia (2004)
- Dinamarca (2004)
- Ecuador (2003)
- España(2003)
- Francia(2006)
- Irlanda(2008)
- Malasia(2008)
- México (1999)
- Noruega (2003)
- Nueva Zelanda (2006)
- Paraguay (2008)
- Perú (2003)
- Polonia (2003)
- Portugal (2008)
- Reino Unido (2004)
- Rusia (2012)
- Suecia (2005)
- Suiza (2010)
- Tailandia (2010)

Asimismo, también tiene a la fecha suscritos seis convenios adicionales a la lista anterior⁴⁷.

En términos generales, Chile aplica el Modelo OCDE en sus negociaciones de CDIs pero incorporándole importantes ajustes basados en el Modelo ONU y en innovaciones específicas que atienden a la realidad del sistema tributario chileno.

⁴⁷ Argentina, China, República Checa, Estados Unidos, Sudáfrica e Italia.

El método seguido en los CDIs para evitar la doble imposición es, en general, el del crédito o imputación.

La autoridad competente para la interpretación y negociación de los CDIs es el Ministro de Hacienda y el Director del Servicio de Impuestos Internos o sus representantes autorizados.

Intercambio de información

Chile no tiene Acuerdos de Intercambio de Información en materia tributaria específicos vigentes, todo el intercambio de información lo canaliza a través de las cláusulas contenidas en los CDIs vigentes.

En el ámbito del proceso de revisión entre pares (PRG), Chile ha superado la Fase 2 (con reparos).

1.5. COLOMBIA

Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria

Colombia es otro de los países de la Región que ha migrado hacia el principio de renta mundial como criterio de atribución de potestad tributaria.

Concepto de residencia

A nivel de personas físicas o naturales, la residencia fiscal se configura⁴⁸ por la permanencia (continua o discontinua) en Colombia por más de seis meses en el año o período gravable. A tales efectos se consideran como días de permanencia los días de entrada o los días de salida.

Si la permanencia se configura en más de un período gravable, se considera que la residencia se configura a partir del segundo período gravable.

También se consideran residentes a las personas físicas o naturales de nacionalidad colombiana que no configuren la permanencia en el país pero que verifiquen:

- “a) Su cónyuge o compañero permanente no separado legalmente o los hijos dependientes menores de edad, tengan residencia fiscal en el país, o
- b) el cincuenta por ciento (50%) o más de sus ingresos sean de fuente nacional, o
- c) el cincuenta por ciento (50%) o más de sus bienes sean administrados en el país, o
- d) el cincuenta por ciento (50%) o más de sus activos se entiendan poseídos en el país, o
- e) habiendo sido requeridos por la Administración Tributaria para ello, no acrediten su condición de residentes en el exterior para efectos tributarios, o
- f) tengan residencia fiscal en una jurisdicción calificada por el Gobierno Nacional como paraíso fiscal.”

La condición de residente en el exterior se acredita ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante certificado de residencia fiscal o documento que haga sus veces, expedido por la autoridad que corresponda del exterior.

⁴⁸ Definición dada por el artículo 10 del Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la DIAN.

Tratamiento de los no residentes por la legislación doméstica

Las entidades no residentes están gravadas por las rentas de fuente colombiana que pudieran obtener⁴⁹.

Si la entidad no residente configura establecimiento permanente en el país, entonces se le aplica un régimen similar al de las sociedades residentes, con una alícuota del 25%.

La alícuota aplicable a las sociedades no residentes obedece al siguiente cronograma:

Año	Alícuota (%)
2013	33
2014	33
2015	39
2016	40
2017	42
2018	43

La alícuota aplicable a personas físicas o naturales es del 33%, sobre la renta gravable de fuente colombiana⁵⁰.

En general, los no residentes tributan vía retención en la fuente pagadora, adquiriendo tales retenciones carácter definitivo y liberador de la obligación de presentar declaraciones juradas ante la Administración Tributaria.

Si el no residente no fuera objeto de retención por la renta de fuente colombiana, en ese caso, deberá presentar declaración jurada del impuesto correspondiente.

Concepto de Establecimiento Permanente

La legislación colombiana prevé una definición de Establecimiento Permanente, el texto actual del artículo 20-1 del Estatuto Tributario corresponde a una modificación introducida en el año 2012⁵¹ y sigue, en líneas generales, los lineamientos de la definición contenida en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE.

Los EP estarán gravados por el impuesto sobre la renta y complementarios, pero solamente por la parte correspondiente a rentas y ganancias ocasionales de fuente colombiana (no aplican criterio de renta mundial; por lo tanto, las rentas de fuente extranjera no quedan gravadas por dicho impuesto).

Un aspecto interesante a resaltar es que el artículo 30 del Estatuto Tributario reputa como dividendos a las remesas de utilidades a favor de empresas vinculadas en el exterior que el EP pudiera enviar. Cabe señalar que solamente aplica este concepto de dividendo si la renta subyacente fuera de fuente colombiana.

⁴⁹ Si el no residente obtiene la renta a través de un EP, en ese caso, tal como se analizará a continuación, tributará por su renta mundial.

⁵⁰ En el caso de profesores extranjeros con permanencia inferior a cuatro meses aplica una alícuota reducida del 7%.

⁵¹ La Ley que introdujo dicha modificación fue la 1.607 del año 2012, en su artículo 86.

Precios de Transferencia

Colombia cuenta con legislación en materia de precios de transferencia desde el año 2002⁵², sin perjuicio de ello, los mismos se controlan efectivamente desde el año 2004.

En términos generales, puede afirmarse que el sistema implementado en Colombia sigue los lineamientos de la OCDE.

El régimen de precios de transferencia aplica a las operaciones internacionales realizadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, con otras entidades vinculadas del exterior⁵³.

El artículo 260-1 del Estatuto Tributario establece las hipótesis de vinculación a efectos del régimen de precios de transferencia, se considera que existe vinculación cuando:

- 1) Se consideren entidades subordinadas:
 - a. Una entidad será subordinada o controlada cuando su poder de decisión se encuentre sometido a la voluntad de otra u otras personas o entidades que serán su matriz o controlante, bien sea directamente, caso en el cual aquella se denominará filial o con el concurso o por intermedio de las subordinadas de la matriz, en cuyo caso se llamará subsidiaria.
 - b. Será subordinada una sociedad cuando se encuentre en uno o más de los siguientes casos:
 - i. Cuando más del 50% de su capital pertenezca a la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de sus subordinadas, o de las subordinadas de estas. Para tal efecto, no se computarán las acciones con divi-
dendo preferencial y sin derecho a voto.
 - ii. Cuando la matriz y las subordinadas tengan, conjunta o separadamente, el derecho de emitir los votos constitutivos de la mayoría mínima decisoria en la junta de socios o en la asamblea o tengan el número de votos necesarios para elegir la mayoría de miembros de la junta directiva, si la hubiere.
 - iii. Cuando la matriz, directamente o por intermedio o con el concurso de las subordinadas, en razón de un acto o negocio con la sociedad controlada o con sus socios, ejerza influencia dominante en las decisiones de los órganos de administración de la sociedad.
 - iv. Igualmente habrá subordinación, cuando el control conforme a los supuestos previstos en el presente artículo, sea ejercido por una o varias personas naturales o jurídicas o entidades o esquemas de naturaleza no

⁵² La Ley 788 de 2002 fue la primera en introducir regulación en esta materia.

Posteriormente, la Ley 863 de 2003 avanzó en la regulación del tema, dictándose luego el Decreto 4349 de 2004 que reglamentó los aspectos esenciales del régimen, modificado luego por el Decreto 1602 de 2012.

⁵³ También es de aplicación el régimen de precios de transferencia en caso de operaciones con residentes o domiciliados en paraísos fiscales calificados como tales por el gobierno nacional que superen los topes de ingresos y patrimonio que se establecen cada año.

societario, bien sea directamente o por intermedio o con el concurso de entidades en las cuales esta posean más del cincuenta (50%) del capital o configuren la mayoría mínima para la toma de decisiones o ejerzan influencia dominante en la dirección o toma de decisiones de la entidad.

- v. Igualmente habrá subordinación cuando una misma persona natural o unas mismas personas naturales o jurídicas, o un mismo vehículo no societario o unos mismos vehículos no societarios, conjunta o separadamente, tengan derecho a percibir el cincuenta por ciento de las utilidades de la sociedad subordinada.
- 2) Se trate de sucursales, respecto de sus oficinas principales.
 - 3) Se trate de agencias, respecto de las sociedades a las que pertenezcan.
 - 4) Se trate de establecimientos permanentes, respecto de la empresa cuya actividad realizan en todo o en parte.
 - 5) Existan otros casos de vinculación económica, tales como:
 - a. Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas de una misma matriz.
 - b. Cuando la operación tiene lugar entre dos subordinadas que pertenezcan, directa o indirectamente, a una misma persona natural o jurídica o entidades o esquemas de naturaleza no societaria.
 - c. Cuando la operación se lleva a cabo entre dos empresas en las cuales una misma persona natural o jurídica participa, directa o indirectamente, en la administración, el control o el capital de ambas. Una persona natural o jurídica puede participar, directa o indirectamente, en la administración, el control o el capital de otra cuando i) posea, directa o indirectamente, más del 50% del capital de esa empresa, o, ii) tenga la capacidad de controlar las decisiones de negocio de la empresa.
 - d. Cuando la operación tiene lugar entre dos empresas cuyo capital pertenezca, directa o indirectamente, en más del cincuenta por ciento (50%) a personas ligadas entre sí por matrimonio, o por parentesco hasta el segundo grado de consanguinidad o afinidad o único civil.
 - e. Cuando la operación se realice entre vinculados a través de terceros no vinculados.
 - f. Cuando más del 50% de los ingresos brutos provengan de forma individual o conjunta de sus socios o accionistas, comuneros, asociados, suscriptores o similares.
 - g. Cuando existan consorcios, uniones temporales, cuentas en participación, otras formas asociativas que no den origen a personas jurídicas y demás contratos de colaboración empresarial.

La vinculación se predica de todas las sociedades y vehículos o entidades no societarias que conforman el grupo, aunque su matriz esté domiciliada en el exterior.

Respecto a los métodos reconocidos por la legislación colombiana, la normativa reconoce todos los métodos previstos por las directrices de la OCDE, no reconociendo ningún orden de prelación para la aplicación de los mismos (regla del mejor método).

Los contribuyentes que verifiquen operaciones incluidas en el régimen de precios de transferencia, deberán presentar (además de la declaración jurada del impuesto sobre la renta, los estados financieros y demás contratos relevantes) ante la DIAN:

- Su estructura organizacional y funcional con el correspondiente organigrama, descripción de su objeto social y las actividades que desarrolla, descripción de las circunstancias por las cuales se configura la vinculación económica, listado de sociedades integrantes de la situación de vinculación.
- Respecto de las entidades vinculadas: nombre, identificación, domicilio o residencia, descripción de actividades que desarrolla con ellas.
- También se deberá presentar una descripción del tipo de operaciones, partes intervinientes, duración y valor de los contratos, acuerdos o convenios celebrados con vinculados, análisis funcional por tipo de operación, información general de estrategias comerciales, información de la industria, sector o actividad económica que se desarrolla en cada tipo de operación y descripción de bienes o servicios sustitutos, cambios políticos, modificaciones normativas u otros factores institucionales que incidan en la operación, método utilizado por el contribuyente con indicación del criterio y elementos objetivos considerados para concluir que el método utilizado es el más apropiado, selección del indicador de rentabilidad, documento en el que con base en el análisis funcional, se compare al contribuyente y las operaciones con empresas u operaciones comparables, motivos de rechazo de comparables, fuente de la información de donde se obtuvieron fecha de consulta, descripción de los ajustes técnicos, económicos o contables realizados a los tipos de operación o empresas comparables seleccionadas, conclusiones detalladas sobre la conformidad o no de los precios, montos contraprestación, etc.

Tratamiento de las inversiones en el exterior

Los rendimientos de las inversiones en el exterior se encuentran gravados en Colombia.

En caso que dichos rendimientos hubiesen sido gravados por el impuesto a la renta del país de destino de la inversión, se reconoce un crédito fiscal por dicho impuesto.

No obstante, dicho crédito estará limitado por el impuesto que esa misma renta hubiese pagado en Colombia.

El crédito podrá utilizarse en el año en que se pagó el impuesto o en los cuatro siguientes, pero respetando los límites.

Cuando se trate de dividendos o participaciones provenientes de sociedades domiciliadas en el exterior⁵⁴, el crédito tendrá algunas especificaciones adicionales.

⁵⁴ Artículo 254 del Estatuto Tributario.

Convenios para evitar la doble imposición internacional

Colombia tiene vigentes convenios para evitar la doble imposición internacional con España, Chile, Suiza, Canadá, México, Corea, India, República Checa y Portugal.

En términos generales los convenios vigentes obedecen al Modelo de la OCDE tomando en cuenta algunos aspectos sugeridos por el Modelo ONU.

Asimismo, debe tenerse presente que con Perú, Bolivia y Ecuador se encuentra vigente el Pacto Andino (1971) con la Decisión 578 de 2004.

Intercambio de información

Colombia tiene en vigor un Acuerdo de Intercambio de Información con Estados Unidos de América (30 de abril de 2014), mientras que tiene firmados otros dos acuerdos que aún no entraron en vigor, uno con Barbados (firmado el 25 de noviembre de 2014) y otro con Curaçao (firmado el 4 de febrero de 2013).

1.6. ECUADOR

Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria

Ecuador también aplica el principio de renta mundial como criterio jurisdiccional de asignación de potestad tributaria.

No obstante lo anterior, el Impuesto a la Renta no grava (exonera) a las rentas de fuente extranjera que hubiesen sido gravadas en el país de origen⁵⁵. Esta exoneración no aplica a las rentas provenientes de países considerados por la normativa como paraísos fiscales.

Por lo tanto, los residentes ecuatorianos se encuentran gravados por su renta mundial, mientras que los no residentes solamente por sus rentas de fuente ecuatoriana.

Concepto de residencia

Los artículos 4.1 y 4.2 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno (LORTI) establecen las definiciones de residencia fiscal de personas naturales y de sociedades respectivamente.

Las personas naturales se consideran residentes si verifican cierta presencia física en Ecuador o si radican en dicho país (de forma directa o indirecta) el núcleo principal de actividades o intereses económicos.

La presencia física relevante a tales efectos es:

- Permanencia en el país (incluyendo ausencias esporádicas) de 183 días o más (consecutivos o no) en un mismo período fiscal, o
- permanencia en el país (incluyendo ausencias esporádicas) de 183 días o más (consecutivos o no) en un lapso de doce meses dentro de dos períodos fiscales (salvo que acredite residencia fiscal para ese período en otro país).

⁵⁵ Este método unilateral para evitar la doble imposición internacional (exoneración), rige desde el año 2008. Antes de dicha fecha se aplicaba el criterio de imputación ordinaria.

Asimismo, se considera que una persona natural radica en Ecuador el núcleo principal de sus actividades o intereses económicos cuando haya obtenido en los últimos doce meses, directa o indirectamente, más ingresos en Ecuador que en cualquier otro país. De igual modo, se considera que radica sus intereses económicos cuando el mayor valor de sus activos está situado en Ecuador.

Por último, también se consideran residentes las personas naturales que no hayan permanecido en ningún otro país más de 183 días y sus vínculos familiares más estrechos los mantengan con Ecuador.

En el ámbito de las sociedades, éstas se consideran residentes cuando son constituidas o creadas de conformidad con la ley ecuatoriana.

Tratamiento de los no residentes por la legislación doméstica

Como decíamos anteriormente, los no residentes están gravados solamente por las rentas de fuente ecuatoriana.

No existe un impuesto a la renta que aplique exclusivamente para no residentes, quedando, por lo tanto, comprendidos en el Impuesto a la Renta en caso de obtener rentas de fuente ecuatoriana.

Concepto de Establecimiento Permanente

La normativa ecuatoriana define el concepto de establecimiento permanente en forma similar a la definición contenida en el Modelo de la OCDE.

Los establecimientos permanentes reciben en Ecuador el mismo tratamiento tributario que las entidades residentes.

Precios de Transferencia

El sistema de precios de transferencia de Ecuador aplica tanto a operaciones internacionales como a las operaciones internas, a condición de que sean realizadas entre partes relacionadas.

El artículo 4 del Reglamento de la LORTI establece los criterios que definen cuando estamos frente a partes relacionadas sujetas al régimen de precios de transferencia:

- 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.
- Sociedades en las que 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.
- 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.
- 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.

En lo que refiere a los métodos previstos en la legislación ecuatoriana, están previstos todos los métodos contemplados en las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, incorporando además el denominado “sexto método”.

La reglamentación establece⁵⁶ un orden de prelación para la aplicación de los métodos de precios de transferencia.

La obligación de documentar las operaciones con partes relacionadas aplica, condicionada a que dichas transacciones superen determinados umbrales, de este modo se exige un informe integral en caso que superen los 15 millones de dólares y un anexo si superan los tres millones.

El Servicio de Rentas Interno (SRI) controla sistemáticamente la aplicación del régimen de precios de transferencia, utilizando para ello bases de datos.

Está habilitada la posibilidad de que la Administración utilice comparables secretos en el marco de sus actuaciones⁵⁷.

También está previsto la posibilidad de celebrar Acuerdos Anticipados de Precios (APAs) en forma bilateral.

Tratamiento de las inversiones en el exterior

Conforme al sistema de renta mundial, el sistema ecuatoriano grava los resultados obtenidos por inversiones realizadas en el exterior del país, no obstante aplica el método de la exención para evitar casos de doble imposición internacional.

De acuerdo a dicho método no se gravan los rendimientos en el exterior si fueron gravados en el país de origen y no provienen de un paraíso fiscal⁵⁸.

Convenios para evitar la doble imposición internacional

Ecuador sigue en términos generales el Modelo OCDE de Convenio para Evitar la Doble Imposición, agregándole algunas cláusulas anti elusivas propias. También cabe recordar que Ecuador tiene con Colombia, Perú y Bolivia un acuerdo especial (Comunidad Andina de Naciones –CAN–, Decisión 578 de 2004).

Los países con los que tiene convenios vigentes para evitar la doble imposición internacional son los siguientes:

Canadá

México

Colombia (CAN)

Perú (CAN)

⁵⁶ Artículo 86 del Reglamento de la LORTI.

⁵⁷ Artículo 90 del Reglamento de la LORTI.

⁵⁸ Se consideran paraísos fiscales, aquellos en donde no exista impuesto a la renta de sociedades o si existiendo la tarifa del impuesto no llega al 13,2%, (corresponde al 60% de la tarifa general para sociedades vigente en Ecuador: 22%).

Bolivia (CAN)

Brasil

Chile

Argentina

Uruguay

España

Francia

Bélgica

Suiza

Alemania

Italia

Rumania

Corea

China

El método utilizado en los convenios para evitar la doble imposición internacional es el de la exención o el de imputación, dependiendo del caso. El convenio con la República Oriental del Uruguay prevé la aplicación del *tax sparing*.

Salvo el Convenio con Suiza, todos los convenios incluyen un artículo que permite el intercambio de información tributaria.

Intercambio de información

Ecuador tiene dos Acuerdos de Intercambio de Información específicos vigentes:

— Argentina (2011).

— Honduras (2014).

Como Ecuador no pertenece ni participa del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información no ingresó en el proceso de revisión entre pares que realiza el *Peer Review Group* (PRG).

1.7. EL SALVADOR

Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria

El Salvador aplica el criterio de fuente territorial como principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria, por lo que grava exclusivamente las rentas de fuente salvadoreña⁵⁹.

⁵⁹ El artículo 15 de la Ley de Impuesto sobre la Renta bajo el *nomen iuris* de renta mundial establece: “Los sujetos pasivos domiciliados en el país, que realicen actividades en El Salvador y en otros países, únicamente pagarán impuesto sobre las rentas obtenidas en el territorio nacional.”

Concepto de residencia

El Código Tributario prevé el concepto de domicilio a efectos tributarios en su artículo 53.

Se considera en el caso de personas naturales o físicas que son domiciliadas en El Salvador si residen de manera temporal o definitiva en el país por más de doscientos días consecutivos durante un año calendario. Las personas que hayan sido consideradas como domiciliadas durante más de un año calendario, podrán ausentarse del país hasta por ciento sesenta y cinco días sin perder su calidad de domiciliadas.

También se consideran domiciliadas las personas naturales que tengan en la República de El Salvador el asiento principal de sus negocios.

Para las personas jurídicas, cuando se constituyan en El Salvador o cuando, a pesar de haberse constituido en el exterior hayan inscrito en el Registro de Comercio sucursales, agencias o establecimientos que operen permanentemente en el país.

Tratamiento de los no residentes por la legislación doméstica

Se encuentran gravadas en El Salvador las rentas de fuente salvadoreña obtenidas por no residentes.

En general, los no residentes tributan vía retención en la fuente pagadora, en caso que no fueran retenidos, deberán declarar y pagar el impuesto por sí mismos.

Las alícuotas de retención vigentes varían según el tipo de renta y según provengan o no de paraísos fiscales, pudiendo ser del 5, 10 o 20%⁶⁰, aplicando sobre el ingreso bruto.

Dichas retenciones son definitivas y liberadoras para el contribuyente.

Las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes⁶¹ tributan sobre base neta.

Concepto de Establecimiento Permanente

No existe en el derecho positivo una definición de EP (salvo la contenida en los CDI⁶²), pero el artículo 53 del Código Tributario establece que se consideran sujetos pasivos domiciliados en el país (entre otros) las personas jurídicas domiciliadas en el extranjero, inscritas en el Registro de Comercio, que posean sucursales, agencias o establecimientos que operen permanentemente en el país. Se entiende que operan de manera permanente en el país, si tienen un lugar fijo de negocios, con infraestructura instalada, propia o arrendada, con personal contratado en el país y que el contribuyente realice su actividad económica en el mismo de manera material y perceptible.

Estos “establecimientos” tributan sobre su renta neta de fuente salvadoreña, siendo aplicables todas las disposiciones del Impuesto sobre la Renta que se aplican a los sujetos residentes.

⁶⁰ Cuando el no residente esté en un paraíso fiscal, la alícuota aplicable asciende al 25%.

⁶¹ En rigor, tal como se verá a continuación, no existen referencias al concepto de establecimiento permanente en la normativa salvadoreña.

⁶² A la fecha solamente está vigente el CDI con España.

Precios de Transferencia

El régimen de precios de transferencia fue instaurado en el año 2010, habiendo sido reformado en el 2014.

Aplica tanto para operaciones internacionales como domésticas, a condición que sean realizadas entre sujetos relacionados, o con sujetos domiciliados, constituidos o ubicados en países o territorios con regímenes fiscales preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales⁶³.

Los supuestos de vinculación están expuestos en el artículo 199-C del Código Tributario, previéndose los siguientes:

- a) Cuando uno de ellos dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos de voto.
- b) Cuando 5 o menos personas dirijan o controlen ambas personas o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos, el 25% de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas.
- c) Cuando sean sociedades que pertenezcan a una misma unidad de decisión o grupo empresarial. En particular, dos sociedades forman parte de la misma unidad de decisión o grupo empresarial si una de ellas es socio o participe de la otra y se encuentra en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:
 - i) Posea la mayoría de los derechos de voto.
 - ii) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
 - iii) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
 - iv) Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
 - v) La mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros o gerentes del órgano de administración de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Cuando dos sociedades formen parte cada una de ellas de una unidad de decisión o grupo empresarial respecto de una tercera sociedad, de acuerdo con lo dispuesto en este literal, todas estas sociedades integrarán una unidad de decisión o grupo empresarial.
- d) A los efectos de los literales anteriores, también se considera que una persona natural posee una participación en el capital social o derechos de voto, cuando la titularidad de la participación, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco en línea directa o cola-

⁶³ Se consideran regímenes preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales los que no estén gravados en su país o lo estén a una alícuota inferior al 80% de la aplicable en El Salvador. Asimismo, también se consideran tales los así clasificados por la OCDE y el GAFI.

teral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.

- e) En una unión de personas, sociedad de hecho o contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación, cuando alguno de los contratantes o asociados participe directa o indirectamente en más del 25% por ciento en el resultado o utilidad del contrato o de las actividades derivadas de la asociación.
- f) Una persona domiciliada en el país y un distribuidor o ente exclusivo de la misma residente en el extranjero.
- g) Un distribuidor o agente exclusivo domiciliado en el país de una entidad domiciliada en el exterior y esta última.
- h) Una persona domiciliada en el país y su proveedor del exterior, cuando éste le efectuó compras y el volumen representa más del cincuenta por ciento (50%).
- i) Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- j) Un establecimiento permanente situado en el país y su casa central o matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

La Ley salvadoreña (artículo 62-A del Código Tributario), al regular los métodos aplicables en materia de precios de transferencia, contiene una referencia expresa a las directrices de la OCDE.

El Código Tributario prevé además el “método del precio de mercado” (arts. 199-A y 199-B), que toma como base los promedios de precios de bienes o servicios de 3 oferentes o proveedores diferentes del sujeto fiscalizado y que no estén relacionados con él.

Asimismo, la Administración Tributaria ha publicado la “Guía de Orientación DG-001”, de 21 de marzo de 2012, donde ha desarrollado la descripción de los métodos aplicables.

No se establece ningún orden de prelación para la aplicación de dichos métodos, por lo que rige la regla del mejor método.

Los contribuyentes tienen que documentar todas las operaciones realizadas con sujetos relacionados o situados en regímenes preferentes, de baja o nula tributación o paraísos fiscales.

Si las operaciones mencionadas en el párrafo anterior superan los \$ 571.000 deberán presentar un informe resumido (anual) donde identifique dichas operaciones, los sujetos relacionados y los métodos aplicados.

Si bien no se han realizado muchas fiscalizaciones en esta materia, la mayoría de las que se han practicado han sido objeto de recursos de apelación ante el Tribunal de Apelaciones de los Impuestos Internos y Aduanas.

No existen en El Salvador Acuerdos Anticipados de Precios (APAs).

Tratamiento de las inversiones en el exterior

A pesar de que El Salvador aplica el principio de fuente territorial, de todos modos algunos resultados provenientes de inversiones en el exterior se encuentran gravados.

En efecto, ciertas rentas de capital (rentas de depósitos, valores –intereses o utilidades– y créditos por financiamiento) se encuentran gravadas.

A efectos de eliminar la doble imposición internacional, se concede un crédito por el impuesto abonado en el exterior vinculado a depósitos y títulos valores.

El crédito estará limitado por la alícuota del impuesto aplicable a dicha renta en El Salvador.

En el caso de créditos otorgados en el exterior, el método para evitar la doble imposición es el de la exención, siempre que hayan pagado impuesto en el otro país.

Convenios para evitar la doble imposición internacional

El Salvador solamente tiene vigente un Convenio para evitar la doble imposición internacional, con el Reino de España que entró en vigor el 1.º de enero de 2010.

Intercambio de información

En materia de acuerdos de intercambio de información específicos están vigentes desde 2012 los acuerdos con Guatemala, Honduras, Nicaragua y Costa Rica.

Asimismo, El Salvador ha suscrito en el año 2015 la Convención Multilateral de Asistencia Fiscal de OCDE, pero la misma aún no ha sido ratificada por el Parlamento.

Los convenios vigentes prevén el intercambio de información a requerimiento, actualmente, las autoridades están extremando esfuerzos para poder implementar mecanismos que permitan intercambiar información tributaria de manera automática.

El Salvador a superado la Fase 1 del proceso de revisión entre pares del *Peer Review Group*.

1.8. GUATEMALA

Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria

Guatemala se rige por el principio de fuente territorial como criterio de asignación de potestad tributaria.

Conforme a dicho criterio, solamente se gravan las rentas de fuente guatemalteca, sin importar la residencia de quien perciba la renta y no se gravan las rentas obtenidas fuera de Guatemala.

Concepto de residencia

El artículo 6 de la Ley de Actualización Tributaria consagra la definición de residente a efectos tributarios.

Las personas naturales o físicas se consideran residentes si permanecen en el país por más de 183 días en el año civil, o si tienen ubicado en Guatemala el centro de intereses económicos⁶⁴.

Las personas jurídicas y otras entidades se consideran residentes cuando verifiquen cualquiera de las siguientes hipótesis:

- Que se hayan constituido conforme a las leyes de Guatemala.
- Que tengan su domicilio social o fiscal en territorio nacional.
- Que tengan su sede de dirección⁶⁵ efectiva en territorio nacional

Tratamiento de los no residentes por la legislación doméstica⁶⁶

Las rentas de fuente guatemalteca obtenidas por no residentes se encuentran gravadas por el Impuesto sobre la Renta.

Si las rentas se obtienen sin la participación de un establecimiento permanente, las mismas estarán sujetas a retenciones definitivas y liberadoras en la fuente.

Las alícuotas aplicables varían según el tipo de renta de que se trate⁶⁷.

El artículo 7 de la Ley de Actualización Tributaria contiene la definición de establecimiento permanente⁶⁸.

⁶⁴ En caso de que la persona acredite residencia fiscal en otro país exhibiendo un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad competente, el centro de intereses económicos no hará configurar residencia en Guatemala.

⁶⁵ Se entiende que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en Guatemala, cuando ahí se ejerza la dirección y el control del conjunto de sus actividades.

⁶⁶ El tratamiento de las rentas de no residentes se encuentra regulado en el Título V de la Ley de Actualización Tributaria.

⁶⁷ Las alícuotas que aplican son las siguientes:

- El 3% para el suministro de noticias internacionales.
- El 5% para transporte internacional de carga y pasajeros, primas de seguros, primas de fianzas, reaseguros, retrocesiones, y reafianzamientos, telefonía, transmisión de datos y comunicaciones internacionales, distribución de dividendos y utilidades.
- El 10% a ciertos intereses.
- El 15% a sueldos, pagos a deportistas y artistas, regalías, honorarios, asesoramiento científico, económico, técnico o financiero.
- El 25% a las rentas no especificadas anteriormente.

⁶⁸ De acuerdo a dicha definición, se considera que una persona física o jurídica, organismo internacional, ente o patrimonio, opera EP si:

- Por cualquier título, dispone en el país, de forma continuada o habitual, de un lugar fijo de negocios o de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de sus actividades.

La definición comprende, en particular: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, las tiendas u otros establecimientos, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias, las minas, pozos de petróleo o de gas, canteras o cualquier otro lugar de extracción o exploración de recursos naturales.

La importancia de dicha definición radica en que, en caso de que un no residente obtenga rentas de fuente guatemalteca a través de un EP, dichas rentas quedarán sujetas a imposición sobre base neta, mediante declaraciones anuales o mensuales, según el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas o Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, respectivamente.

Precios de Transferencia

En el año 2012 se introdujeron normas relativas a precios de transferencia con vigencia desde el 1.º de enero de 2013⁶⁹.

Dichas disposiciones solamente aplican en caso de operaciones internacionales realizadas con partes relacionadas.

Se considera que dos personas están relacionadas:

- Cuando una de ellas dirija o controle la otra, o posea, directa o indirectamente, al menos el 25% de su capital social o de sus derechos de voto, ya sea en la entidad nacional o en la extranjera.
- Cuando cinco o menos personas dirijan o controlen ambas partes relacionadas, o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el 25% de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas.
- Cuando se trate de personas jurídicas, ya sea la residente en Guatemala o la extranjera, que pertenezcan a un mismo grupo empresarial. En particular, se considera a estos efectos que dos sociedades forman parte de un mismo grupo empresarial si una de ellas es socio o partícipe de la otra y se encuentra en relación con esta en alguna de las siguientes situaciones:

-
- Se incluye en este concepto toda obra, proyecto de construcción o instalación, o las actividades de supervisión en conexión con estos, pero sólo si la duración excede de seis (6) meses.
 - No obstante lo anterior, cuando una persona o ente distinto de un agente independiente, actúe en Guatemala por cuenta de un no residente, se considera que este tiene un establecimiento permanente en Guatemala por las actividades que dicha persona realice para el no residente, si esa persona:
 - a) Ostenta y ejerce habitualmente en Guatemala poderes que la facultan para concluir contratos en nombre de la empresa, o
 - b) no ostenta dichos poderes, pero mantiene habitualmente en Guatemala, existencias de bienes para su entrega en nombre del no residente.
 - Se considera que, salvo con relación al reaseguro y reafianzamiento, una empresa de seguros tiene un EP si recauda primas en el territorio nacional o asegura riesgos situados en él a través de una persona residente en Guatemala.
 - Se considera que existe un EP cuando las actividades de un agente se realicen exclusivamente o en más de un cincuenta y uno por ciento (51%) por cuenta del no residente y las condiciones aceptadas o impuestas entre este y el agente en sus relaciones comerciales y financieras difieran de las que se darían entre empresas independientes.
 - No se considera que existe EP en el país, por el mero hecho de que las actividades de un no residente se realicen en Guatemala, por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.

⁶⁹ La entrada en vigencia de esta normativa se suspendió hasta el 1.º de enero de 2015.

- a. Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b. Tenga la facultad de nombrar o destituir a los miembros del órgano de administración o que a través de su representante legal intervenga decididamente en la otra entidad.
- c. Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
- d. Haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- e. La mayoría de los miembros del órgano de administración de la persona jurídica dominada sean personeros, gerentes o miembros del órgano de administración de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

También se consideran partes relacionadas:

1. Una persona residente en Guatemala y un distribuidor o agente exclusivo de la misma residente en el extranjero.
2. Un distribuidor o agente exclusivo residente en Guatemala de una entidad residente en el exterior y esta última.
3. Una persona residente en Guatemala y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
4. Un establecimiento permanente situado en Guatemala y su casa matriz residente en el exterior, otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

Para la valoración de las operaciones internacionales realizadas con partes relacionadas se admiten todos los métodos de valoración previstos en la Guía de Precios de Transferencia de la OCDE, sin establecerse ningún orden de prelación en la aplicación de los mismos.

Asimismo, también es aplicable el denominado “sexto método” que, en el caso de las importaciones, es el precio de las mercaderías el cual no puede ser superior a su precio en base a parámetro internacional a la fecha de compra en el lugar de origen, mientras que, en el caso de exportaciones, el precio de las mercaderías exportadas se calcula de acuerdo a la investigación de precios internacionales, según la modalidad de contratación elegida por las partes a la fecha del último día de embarque, salvo prueba de que la operación se cerró en otra fecha. A estos efectos, la única fecha admitida es la del contrato, pero sólo si éste ha sido comunicado al SAT, en el plazo de 3 días después de suscrito el mismo.

Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas, deberán presentar a la Administración Tributaria la siguiente información:

Relativa al contribuyente:

- Identificación de él y de las distintas partes relacionadas.

- Descripción detallada de la naturaleza, características e importe de sus operaciones con partes relacionadas con indicación del método o métodos de valoración empleados.
- Análisis de operaciones comparables.
- Motivos de la elección del método o métodos, así como su procedimiento de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores que haya utilizado para determinar el precio o monto de sus operaciones.

Relativa al grupo empresarial:

- Descripción general de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo.
- Descripción general de la naturaleza e importe de las operaciones entre las empresas del grupo, en cuanto afecten a las operaciones en que intervenga el contribuyente.
- Descripción general de las funciones y riesgos de las empresas del grupo, en cuanto queden afectadas por las operaciones realizadas por el contribuyente, incluyendo cualquier cambio respecto del período anterior.
- Una relación de la titularidad de las patentes, marcas, nombres comerciales y demás activos intangibles en cuanto afecten al contribuyente y a sus operaciones relacionadas, así como el detalle del importe de las contraprestaciones derivadas de su utilización.
- Una descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia si la hubiera o, en su defecto, la descripción del método o métodos utilizados en las distintas operaciones.
- Relación de los contratos de prestación de servicios entre partes relacionadas y cualesquiera otros que el contribuyente sea parte o, no siéndolo, le afecten directamente.
- Relación de acuerdos de precios por anticipado que afecten a los miembros del grupo en relación con las operaciones descritas.
- Memoria del grupo o informe anual equivalente.

La normativa de precios de precios de transferencia prevé la posibilidad de Acuerdos de Precios por Anticipado (APA), posibilidad que no ha sido aplicada aún⁷⁰.

También está previsto a nivel normativo la posibilidad de realizar comprobaciones simultáneas con otras Administraciones Tributarias siempre que los convenios internacionales vigentes así lo permitan. Esta posibilidad tampoco ha sido aplicada hasta el momento.

Dado lo reciente de la entrada en vigor de la normativa de precios de transferencia, los controles son muy incipientes aún, habiéndose iniciado algunas auditorías vincula-

⁷⁰ La aplicación de esta disposición fue interrumpida hasta que, finalmente, entró en vigencia plena a partir del 1.º de enero de 2015 (Decreto 19-2013).

das a operaciones con *commodities*, las cuales siguen en curso al momento de escribir este trabajo.

Tratamiento de las inversiones en el exterior

En Guatemala no se gravan las rentas que se generan en el exterior del país (aplicación estricta del principio de fuente territorial) por lo que los resultados de las inversiones que un sujeto residente pueda realizar en el exterior no se encuentran alcanzados por el Impuesto sobre la Renta.

Por lo tanto, dado que no hay lugar para la doble imposición, si eventualmente esas inversiones pagaran impuesto en el otro país, el mismo no será acreditado en Guatemala.

Convenios para evitar la doble imposición internacional

En línea con lo anterior, Guatemala no tiene convenios para evitar la doble imposición internacional vigente.

No obstante, cabe señalar que, durante el año 2015, el Gobierno firmó un “Acuerdo para eliminar la Doble Imposición en Materia del Impuesto Sobre la Renta y para Prevenir la Evasión y la Elusión Fiscal” con el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos. Dicho acuerdo no cuenta todavía con ratificación parlamentaria.

Intercambio de información

En materia de Acuerdos de Intercambio de Información, Guatemala ha suscrito varios acuerdos, pero hasta el momento ninguno cuenta con ratificación parlamentaria, por lo que no se encuentran vigentes aún.

Los acuerdos suscritos son:

- Noruega, Suecia, Finlandia, Islas Feroe, Dinamarca, Islandia y Groenlandia (2012).
- Australia (2013).

Asimismo, en 2012, se firmó el Acuerdo Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Tributaria de la OCDE, con lo cual el país se comprometió a intercambiar información con los demás Estados que suscriben el Acuerdo Multilateral.

No obstante lo anterior, importa destacar que en Guatemala existe un férreo secreto bancario que impide a la Administración Tributaria acceder a la información en poder de los bancos.

Por esta razón (y por otras limitaciones legales) Guatemala no ha podido superar la Fase I del proceso de revisión entre pares.

1.9. MÉXICO

Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria

México grava con el criterio de renta mundial a sus residentes y a los no residentes lo grava exclusivamente por las rentas que obtengan de fuente mexicana.

Concepto de residencia

El concepto de residencia fiscal se encuentra definido en el artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, diferenciando a tales efectos a las personas físicas de las morales.

En el caso de las personas físicas, se las considera residentes si han establecido su casa habitación en México. Si, eventualmente también tuvieran casa habitación en otro país, en ese caso, serán residentes mexicanos si tienen el centro de intereses vitales en dicho país⁷¹. Se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana son residentes, salvo prueba en contrario.

En el caso de las personas morales, se las considera residentes fiscales cuando hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Tratamiento de los no residentes por la legislación doméstica

Las rentas obtenidas por no residentes se deben diferenciar en virtud de si se obtienen a través de un establecimiento permanente o no.

Para determinar la renta atribuible a un establecimiento permanente, se podrán deducir todos los gastos asociados a la actividad del EP.

Los ingresos obtenidos sin la participación de un EP son objeto de retenciones definitivas en la fuente pagadora, las que se aplican sobre el ingreso bruto del no residente.

Las alícuotas de retención varían en función del tipo de renta.

Concepto de Establecimiento Permanente

Se considera establecimiento permanente:

“Cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.”⁷²

La definición legal de EP prevé también la figura del “EP de agencia” cuando un no residente actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país.

⁷¹ Se considera que tiene en México el centro de intereses vitales si se verifica alguno de los siguientes supuestos:

- Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
- Cuando tengan en el país el centro principal de sus actividades profesionales.

⁷² Artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

También se considerará que un no residente tiene un EP, cuando actúe a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

También está previsto el “EP de construcción”, que incluye servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos. En tales casos se considera que existe EP, solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Precios de Transferencia

México aplica régimen de precios de transferencia a las operaciones realizadas entre partes relacionadas, con independencia que se trate de operaciones internacionales o de operaciones domésticas.

Las hipótesis de vinculación establecen que se consideran partes relacionadas:

“Cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante. Se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.”⁷³

Además se establece una presunción simple (admite prueba en contrario) de que se realiza con partes relacionadas cualquier operación con entidades o sociedades sujetas a regímenes fiscales preferentes.

⁷³ Artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los criterios generales del régimen de precios se basan fundamentalmente en las Guías de la OCDE, existiendo una referencia expresa a las mismas en el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los métodos admitidos son los mismos que los previstos en las referidas Guías.

Se establece que el método de “precio comparable no controlado” tiene prioridad en la aplicación respecto de los otros métodos, los cuales se podrán aplicar solamente cuando el referido método no sea el apropiado para determinar el precio de mercado de acuerdo a las Guías de la OCDE.

La Administración Tributaria (SAT) realiza controles frecuentes de la correcta aplicación del régimen de Precios de Transferencia.

Desde mediados de la década de los 90 numerosas empresas maquiladoras celebraron con la Administración Tributaria acuerdos anticipados de precios (APAs), en esta materia, México es el país latinoamericano que más ha utilizado la figura de los APAs.

Respecto a la documentación a presentar a la Administración Tributaria, actualmente se está implementando el nuevo estándar establecido al influjo de BEPS, el que se encuentra siendo analizado a nivel parlamentario.

Tratamiento de las inversiones en el exterior

Conforme al principio de renta mundial, México grava los rendimientos de las inversiones que sus residentes realicen en el exterior del país.

A efectos de eliminar la doble imposición internacional se aplica el método de imputación o de crédito. Por lo tanto, los contribuyentes residentes podrán acreditar el impuesto pagado en el extranjero contra el impuesto mexicano, siempre que el ingreso de fuente extranjera esté gravado en México. A tales efectos el impuesto del extranjero debe incluirse en el ingreso gravado en México.

Convenios para evitar la doble imposición internacional

México cuenta con una amplia red de convenios para evitar la doble imposición internacional.

El modelo seguido por México sigue los aspectos fundamentales del de la OCDE aunque toma también algunos elementos del Modelo de la ONU.

Todos los CDIs vigentes contienen cláusula de intercambio de información.

Los Estados con los que se tiene CDI son:

Alemania, Argentina, Australia, Austria, Bahrein, Barbados, Brasil, Canadá, China, Colombia, Reino Unido, Emiratos Árabes, Estonia, Grecia, Hong Kong, Hungría, India, Indonesia, Islandia, Kuwait, Letonia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Nueva Zelanda, Países Bajos, Panamá, Perú, Polonia, Singapur, Qatar, República Checa, República Eslovaca, Rumania, Rusia, Sudáfrica, Suiza, Ucrania y Uruguay.

Intercambio de información

Además de la red de CDI, México también ha celebrado varios Acuerdos de Intercambio de Información, con los siguientes Estados:

Antillas, Holandesas, Aruba, Bahamas, Belice, Bermudas, Costa Rica, Gibraltar, Guernsey, Islas Caimán, Islas Cook, Islas del Hombre, Jersey, Liechtenstein y Samoa.

Asimismo, ha suscrito la Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE.

En lo que refiere al proceso de revisión entre pares, México ha superado la Fase 2.

1.10. NICARAGUA

Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria

La imposición a la renta en Nicaragua descansa sobre el criterio de fuente territorial, estando gravadas las rentas de fuente nicaragüense que sean obtenidas por residentes o por no residentes. No se gravan rentas obtenidas fuera del país⁷⁴.

Concepto de residencia

Las personas naturales se consideran residentes⁷⁵ si se verifica alguno de las siguientes supuestos:

- Permanencia en el país por más de 180 días en el año civil, aunque no sean continuos.
- Que tenga en el país su centro de interés económico, salvo que acredite su residencia fiscal en otro país⁷⁶.

Tratamiento de los no residentes por la legislación doméstica

Los no residentes están gravados por las rentas que obtengan de fuente nicaragüense.

Tributan vía retención en la fuente pagadora, a una alícuota general del 15%. Dicha retención adquiere el carácter de definitiva.

Concepto de Establecimiento Permanente

El artículo 8.º de la Ley de Concertación Tributaria define el concepto de establecimiento permanente como el lugar en el cual un no residente realiza toda o parte de su actividad, comprendiendo entre otras a: sedes centrales de dirección o administración, las sucursales, las oficinas o representante, las fábricas, los talleres, y las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

⁷⁴ Los artículos 12.º, 14.º y 16.º de la Ley de Concertación Tributaria, bajo el concepto de “vínculo económicos de las rentas nicaragüenses”, establecen algunas extensiones del concepto de fuente nicaragüense, por lo que algunas rentas generadas fuera del territorio del país se termina considerando de fuente nacional y, por lo tanto, gravada por el impuesto.

⁷⁵ Artículo 7.º de la Ley de Concertación Tributaria.

⁷⁶ La residencia fiscal en el otro país se acredita con un certificado de residencia fiscal expedido por la autoridad competente del otro país. Si el otro país fuera considerado un paraíso fiscal, entonces la Administración Tributaria no admitirá la validez del certificado, salvo prueba en contrario.

La definición también prevé el “EP de construcción” y el “EP de servicios”, ambos con una duración mínima de 6 meses. Asimismo, también está prevista la figura del “EP de agencia”.

En una reciente modificación (2014) se excluyó de la definición de EP a quienes funcionen u operen como sucursal o representación de casas extranjeras dedicadas al transporte marítimo y aéreo de carga y pasajeros, así como el transporte terrestre internacional de pasajeros.

Precios de Transferencia

El régimen de precios de transferencia fue introducido en el sistema tributario nicaragüense por la Ley de Concertación Tributaria, no obstante, la propia norma establece que dichas normas serán aplicables recién a partir del 1.º de enero de 2016⁷⁷ ⁷⁸.

El régimen se va a aplicar a las operaciones realizadas entre partes relacionadas entre un residente y un no residente y entre un residente y aquellos que operen en régimen de zona franca.

La definición de partes relacionadas se encuentra en el artículo 94 de la Ley, estableciendo que dos personas se consideran partes relacionadas cuando:

- Una de ellas dirija o controle a la otra o posea, directa o indirectamente, al menos el cuarenta por ciento (40%) de su capital social o de sus derechos de voto.
- Cinco o menos personas dirijan o controlen a estas dos personas o posean en su conjunto, directa o indirectamente, al menos el cuarenta por ciento (40%) de participación en el capital social o los derechos de voto de ambas personas.
- Sean sociedades que pertenezcan a una misma unidad de decisión. Se entenderá que dos sociedades forman parte de la misma unidad de decisión si una de ellas es socio o partícipe de la otra y se encuentra en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:
 - i. Posea la mayoría de los derechos de voto;
 - ii. tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración;
 - iii. pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto;
 - iv. haya designado exclusivamente con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, y
 - v. la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por esta.

⁷⁷ Artículo 303.º de la Ley de Concertación Tributaria.

⁷⁸ Cabe mencionar también que aún no se ha estructurado la reglamentación del régimen de precios de transferencia.

Cuando dos sociedades formen parte cada una de ellas de una unidad de decisión respecto de una tercera sociedad de acuerdo con lo dispuesto en este literal, todas estas sociedades integrarán una unidad de decisión.

También se considera que una persona física posee una participación en el capital social o derechos de voto cuando la titularidad de la participación, directa o indirectamente, corresponde al cónyuge o persona unida por relación de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad hasta el cuarto grado o por afinidad hasta el segundo grado.

Otras hipótesis que se consideran partes relacionadas son:

- En un contrato de colaboración empresarial o un contrato de asociación en participación cuando alguno de los contratantes o asociados participe directa o indirectamente, en más del cuarenta por ciento (40%) en el resultado o utilidad del contrato o de las actividades derivadas de la asociación.
- Una persona residente en el país y un distribuidor o agente exclusivo de la misma residente en el extranjero.
- Un distribuidor o agente exclusivo residente en el país de una entidad residente en el exterior y esta última.
- Una persona residente en el país y sus establecimientos permanentes en el extranjero.
- Un establecimiento permanente situado en el país y su casa matriz residente en el exterior u otro establecimiento permanente de la misma o una persona con ella relacionada.

Los métodos admitidos por la norma legal son todos los previstos en las Guías de la OCDE, estableciendo un orden de prelación, siendo aplicables en primer lugar los métodos:

- Del precio comparable no controlado.
- Del costo adicionado.
- Del precio de reventa.

Si como consecuencia de la complejidad de las operaciones o por falta de información no pudieran aplicarse dichos métodos, se podrá aplicar alguno de los siguientes métodos:

- De la partición de utilidades.
- Margen neto de la transacción.

La Ley prevé la posibilidad de celebrar acuerdos anticipados de precios (APAs).

Tratamiento de las inversiones en el exterior

El Impuesto sobre la Renta no grava los resultados emergentes de inversiones en el exterior.

Convenios para evitar la doble imposición internacional

Nicaragua no ha suscrito al momento ningún convenio para evitar la doble imposición internacional.

Intercambio de información

Nicaragua ha suscrito el *Convenio de asistencia mutua y cooperación técnica entre las administraciones tributarias y aduaneras de Centroamérica* que contiene una cláusula de intercambio de información.

Aparte de dicho Convenio, no ha suscrito ningún otro acuerdo de intercambio de información.

1.11. PANAMÁ

Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria

Panamá basa su sistema tributario sobre el principio de fuente territorial, gravando las rentas de fuente panameña obtenidas tanto por residentes como por no residentes, y no gravando las rentas de fuente extranjera.

Concepto de residencia

En Panamá se consideran residentes las personas naturales en tanto permanezcan más de 183 días en territorio nacional (corridos o alternos) en un año fiscal o en el año inmediato anterior y quienes hayan establecido su vivienda permanente en el territorio de la República de Panamá.

Respecto a las personas jurídicas, se consideran residentes las constituidas conforme a las leyes de Panamá y que tengan medios materiales de dirección y administración dentro del territorio panameño, y a las personas jurídicas constituidas en el extranjero que tengan medios materiales de dirección y administración dentro del territorio panameño y que se encuentren debidamente inscritas en el Registro Público.

Tratamiento de los no residentes por la legislación doméstica

Los no residentes estarán gravados por las rentas que obtengan de fuente panameña.

En general, los no residentes tributarán vía retención en la fuente pagadora. Dicha retención tendrá carácter definitivo si no se configura EP en Panamá; en cambio, se tomará como un pago a cuenta contra la declaración jurada del impuesto en caso que la renta sea atribuible a un EP.

Concepto de Establecimiento Permanente

La definición de EP se encuentra en el artículo 762-M del Código Fiscal, la cual está inspirada en la definición del Modelo ONU, con algunas innovaciones autóctonas.

De este modo, se considera que una persona no residente tiene un EP si posee en el territorio panameño cualquier local o lugar fijo de negocios o cualquier centro de actividad en donde se desarrolle, total o parcialmente, su actividad.

La Ley también prevé otras hipótesis de EP, como son la del EP de construcción y de servicios (183 días) y el EP de agencia.

También se considera que existe EP si se verifica en Panamá:

“El uso de estructuras, instalaciones, plataformas de perforación, barcos u otros equipos sustanciales similares para la exploración o la explotación de recursos naturales o en actividades relacionadas con dicha exploración o explotación, durante un período o periodos que en total excedan de ciento ochenta y tres (183) días dentro de un período cualquiera de doce meses; o

Cuando se realicen en el país actividades referentes a minas o hidrocarburos, explotaciones agrarias, agrícolas, forestales, pecuarias o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales, o realicen actividades profesionales o artísticas o posean otros lugares de trabajo donde realicen toda o parte de su actividad, por sí o por medio de sus empleados, apoderados, representantes o de otro personal contratado para ese fin.”

Precios de Transferencia

Panamá cuenta con normativa relativa al tratamiento tributario de los precios de transferencia (artículos 762-A y siguientes del Código Fiscal).

El referido régimen aplica para operaciones internacionales realizadas entre partes relacionadas.

Se consideran partes relacionadas:

“Cuando una de ellas participe de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la oficina principal u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.”

Los métodos previstos para determinar el precio al que llegarían partes independientes en condiciones de libre competencia son:

1. Método de precio comparable no controlado.
2. Método de costo adicionado.
3. Método de precio de reventa.

Si, por la complejidad de la operación o por falta de información, los referidos métodos no pudieran aplicarse, se aplicará alguno de los siguientes métodos:

4. Método de la partición de utilidades.
5. Método de margen neto de la transacción.

Quienes realicen operaciones internacionales con partes relacionadas, deberán presentar⁷⁹ un informe de precios de transferencia relativo a dichas operaciones.

⁷⁹ La no presentación del referido informe se sanciona con una multa equivalente al 1% del monto total de operaciones con partes relacionadas. La multa, en ningún caso, excederá el importe de 1.000.000 de Balboas.

Asimismo, deberán contar con un estudio de precios de transferencia que permita valorar las operaciones con partes relacionadas, el que podrá ser requerido por la Administración Tributaria. El estudio deberá contener mínimamente:

- Identificación del contribuyente y de las partes relacionadas.
- Información relativa al grupo empresarial al que pertenece.
- Información utilizada para determinar la valoración de las operaciones entre partes relacionadas, incluyendo una descripción detallada de la naturaleza, características e importe de sus operaciones con partes relacionadas con indicación del método o métodos de valoración empleados.
- Análisis de comparabilidad detallado.
- Motivos de la elección del método o métodos, así como su procedimiento de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores que el contribuyente haya utilizado para determinar el precio o monto de sus operaciones.

También se requiere información y documentación relativa al grupo empresarial al que pertenezca el contribuyente.

Tratamiento de las inversiones en el exterior

Panamá no grava los resultados provenientes de inversiones en el exterior del país.

Convenios para evitar la doble imposición internacional

Panamá ha tenido en los últimos años una política activa de celebrar Convenios para Evitar la Doble Imposición; como consecuencia de la misma, cuenta hoy con la siguiente red de convenios:

España, México (2011)

Barbados, Luxemburgo, Países Bajos, Qatar y Singapur (2012)

Corea, Francia, Irlanda y Portugal (2013)

Emiratos Árabes Unidos, Reino Unido y República Checa (2014)

Israel (2015)

Todos los convenios referidos contienen una cláusula de intercambio de información, pero Panamá incluye en el protocolo una adenda con especificaciones al respecto.

Intercambio de información

También en materia de acuerdos específicos de intercambio de información, Panamá ha estado activo durante los últimos años.

Los acuerdos vigentes a la fecha son los siguientes:

Canadá, Finlandia, Noruega y Suecia (2013)

Estados Unidos de América, Groenlandia, Islas Feroe e Islandia (2014)

Panamá ha logrado superar la Fase I del proceso de revisión entre pares, estando ahora siendo analizado en el marco de la Fase II.

1.12. PERÚ

Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria

Perú aplica el principio de renta mundial para gravar a sus residentes⁸⁰, mientras que a los no residentes los grava exclusivamente por las rentas que obtengan de fuente peruana.

Concepto de residencia

Tal como se señaló en la nota anterior, la normativa refiere al concepto de “domiciliado”.

En tal sentido, se consideran domiciliados en Perú:

- Las personas naturales de nacionalidad peruana que tengan domicilio en el país, de acuerdo con las normas de Derecho Común.
- Las personas naturales extranjeras que hayan residido o permanecido en el país más de ciento ochenta y tres (183) días calendario durante un periodo cualquiera de doce meses.
- Las personas que desempeñan en el extranjero funciones de representación o cargos oficiales y que hayan sido designadas por el Sector Público Nacional.
- Las personas jurídicas constituidas en el país.
- Las sucursales, agencias u otros establecimientos permanentes en el Perú de personas naturales o jurídicas no domiciliadas en el país; en cuyo caso, la condición de domiciliada alcanza a la sucursal, agencia u otro establecimiento permanente, en cuanto a su renta de fuente peruana.
- Las sucesiones, cuando el causante, a la fecha de su fallecimiento, tuviera la condición de domiciliado con arreglo a las disposiciones de esta Ley.
- Los bancos multinacionales a que se refiere la Décimo Séptima Disposición Final y Complementaria de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, Ley N.º 26702, respecto de las rentas generadas por sus operaciones en el mercado interno.
- Las empresas unipersonales, sociedades de hecho y otras entidades, constituidas o establecidas en el país.

Tratamiento de los no residentes por la legislación doméstica

Las rentas de fuente peruana obtenidas por sujetos no residentes están sujetas al Impuesto a la Renta.

Si se obtienen a través de un EP, tendrán el mismo tratamiento que cualquier contribuyente domiciliado en Perú; en cambio si se obtienen sin la participación de un EP, la renta será sometida a retención definitiva por parte del pagador de la misma.

⁸⁰ En rigor, la normativa no define el concepto de “residencia fiscal”, sino que refiere al concepto de “domiciliado” en el país. No obstante en el resto del capítulo nos seguiremos refiriendo a “residentes” y “no residentes”.

Concepto de Establecimiento Permanente

Si bien la ley que regula el Impuesto a la Renta se refiere en varios artículos al concepto de establecimiento permanente, curiosamente no existe a nivel legal una definición de dicho concepto.

Es en la reglamentación de la Ley del Impuesto a la Renta (Decreto Supremo N° 122-94-EF), en el artículo 3.°, donde se encuentra una definición del concepto de EP, entendiéndose por tal a:

“Cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrolle total o parcialmente, la actividad de una empresa unipersonal, sociedad o entidad de cualquier naturaleza constituida en el exterior.”

Asimismo, también se considera que existe EP cuando una persona actúa en el país a nombre de un no residente y tiene poderes como para concertar contratos en su nombre, o mantiene habitualmente en el país existencias de bienes o mercancías para ser negociadas por cuenta del no residente.

Los EPs sólo estarán gravados por la renta de fuente peruana, considerándose a efectos tributarios como una entidad separada del resto de la empresa.

Precios de Transferencia

Las normas de precios de transferencia aplican a las operaciones que los contribuyentes peruanos realicen con sus “partes vinculadas” o hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición.

Se considera que se está en presencia de partes vinculadas cuando una de ellas participa, de manera directa o indirecta, en la administración, control o capital de la otra; o cuando la misma persona o grupo de personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de varias personas, empresas o entidades.

También operará la vinculación cuando la transacción sea realizada utilizando personas interpuestas cuyo propósito sea encubrir una transacción entre partes vinculadas.

La norma legal establece expresamente que se deberá aplicar el mejor método para determinar la realidad económica de la operación.

Los métodos que se establece pueden ser de aplicación son (entre otros):

- Método del precio comparable no controlado.
- Método del precio de reventa.
- Método del costo incrementado.
- Método de la partición de utilidades.
- Método residual de partición de utilidades.
- Método del margen neto transaccional.

Además de los referidos métodos, está especialmente previsto el “Método del Precio Comparable no controlado aplicable a bienes con cotización internacional o que fijan sus precios con referencia a cotizaciones internacionales” (“sexto método”).

Está previsto a nivel legal la posibilidad de celebrar acuerdos anticipados de precios (APAs) ya sea con contribuyentes domiciliados en Perú o con otras administraciones tributarias de países con los que se tenga un CDI vigente.

Desde hace ya dos años la Administración realiza controles regulares en materia de precios de transferencia.

Tratamiento de las inversiones en el exterior

Los resultados obtenidos de inversiones en el exterior realizadas por contribuyentes domiciliados en Perú están gravados por el Impuesto a la Renta.

A efectos de eliminar la doble imposición internacional se establece el método de la imputación para que los contribuyentes domiciliados en Perú puedan acreditar el impuesto pagado en el otro país.

Convenios para evitar la doble imposición internacional

Perú tiene actualmente una red de diez Convenios para Evitar la Doble Imposición, a saber:

Chile y Canadá (2004)

Bolivia, Ecuador y Colombia (2005) (CAN)

Brasil (2010)

México, Corea, Suiza y Portugal (2015)

Los convenios con Bolivia, Ecuador y Colombia se ajustan al Modelo de la Comunidad Andina de Naciones (Pacto Andino), mientras que el resto de los CDIs obedece al Modelo OCDE con algunos aportes del Modelo ONU.

Intercambio de información

Tiene vigentes tres acuerdos de intercambio de información:

Estados Unidos de América (1992)

Ecuador (2002)

Argentina (2004)

Perú sólo intercambia información en la modalidad “a requerimiento”.

Actualmente se encuentra siendo evaluado en Fase I en el proceso de evaluación entre pares.

1.13. URUGUAY

Principio jurisdiccional de atribución de potestad tributaria

En el impuesto corporativo (Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas –IRAE–) Uruguay aplica el principio de fuente territorial, gravando solamente las rentas de fuente uruguaya, mientras que en el impuesto a las rentas personales (Impuesto

a las Rentas de las Personas Físicas –IRPF–) para algunas rentas de capital aplica renta mundial y para otras fuente territorial⁸¹.

En lo que tiene que ver con los no residentes, quedarán gravados por las rentas de fuente uruguaya que pudieran tener.

Concepto de residencia

Para las personas físicas, la residencia fiscal se configura si se verifica alguna de las siguientes hipótesis:

- Permanencia en el país por más de 183 días en el año civil (contando como presencia las ausencias esporádicas).
- Radicar en el país el núcleo principal o la base de sus actividades o de sus intereses económicos o vitales.

Tratamiento de los no residentes por la legislación doméstica

Los no residentes que no actúan a través de EP, están gravados por el Impuesto a las Rentas de los No Residentes (IRNR), si obtienen rentas de fuente uruguaya.

Se trata de un impuesto que grava la renta bruta a una tasa general del 12% que aplica vía retención en la fuente pagadora.

Si el no residente obtiene las rentas de fuente uruguaya a través de un EP, entonces quedará gravado por el impuesto corporativo (IRAE) sobre la renta neta a una tasa del 25%.

Concepto de Establecimiento Permanente

La definición legal⁸² de EP se inspira en la definición del Modelo ONU.

Se considera EP al lugar fijo de negocios por medio del cual el no residente obtiene sus rentas.

Asimismo, está previsto el supuesto de EP de construcción (tres meses), EP de servicios (seis meses) y el EP de agencia.

El EP se considera desde el punto de vista tributario como una entidad independiente del resto de la empresa. No obstante, se aplica un fuero de atracción que “atrae” hacia el IRAE del EP las rentas que el no residente pueda obtener en Uruguay sin la participación del EP.

Precios de Transferencia

La normativa de precios de transferencia aplica para operaciones realizadas entre residentes y no residentes en tanto se verifiquen los supuestos de vinculación⁸³ entre ellos.

⁸¹ A nivel del IRPF, a partir del 1.º de enero de 2011, se abandonó el principio de fuente territorial, pasando a gravar con renta mundial los rendimientos de capital mobiliario.

⁸² Artículo 10 del Título 4 del Texto Ordenado 1996.

⁸³ Se establece una presunción absoluta de vinculación en caso de operaciones realizadas con entidades situadas en enclaves aduaneros y que gocen de regímenes de nula o baja tributación.

Los supuestos de vinculación previstos en la reglamentación son:

- Que una entidad posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) del capital de otra.
- Que una entidad ejerza sus influencias funcionales sobre otra entidad.
- Que dos o más entidades tengan indistintamente:
 - Una entidad en común que posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) en sus capitales.
 - Una entidad en común que posea una participación igual o mayor al 10% (diez por ciento) en el capital de una o más entidades, e influencias funcionales en una o más de las otras entidades.
 - Una entidad en común que posea influencias funcionales sobre ellas simultáneamente.
- Que una entidad posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en el órgano social competente de otra.
- Que dos o más entidades tengan una entidad en común que posea los votos necesarios para formar la voluntad social o prevalecer en el órgano social competente de ellas.
- Que una entidad goce de exclusividad como agente, distribuidor, concesionario o proveedor, de bienes, servicios o derechos, por parte de otra.
- Que una entidad participe en la fijación de políticas empresariales, de aprovisionamiento de materias primas, de producción y/o de comercialización de otra.
- Que dos o más entidades tengan una entidad en común que participe en la fijación de políticas empresariales, de aprovisionamiento de materias primas, de producción y/o de comercialización de ellas.
- Que una entidad se haga cargo de pérdidas o gastos de otra.

Asimismo, se considera que existen influencias funcionales, entre otras situaciones, cuando:

- Dos o más entidades posean directores, funcionarios o administradores comunes, con poder de decisión para orientar o definir las actividades de las mismas.
- Una entidad provea a otra la propiedad tecnológica o conocimiento técnico que constituya la base de las actividades de esta última.
- Dos o más entidades acuerden cláusulas contractuales que asuman el carácter de preferenciales con relación a las otorgadas a terceros en similares circunstancias, tales como descuentos por volúmenes negociados, financiación de las operaciones o entrega en consignación.
- Una entidad desarrolle una actividad de importancia solo con relación a otra o su existencia se justifique únicamente con relación a otra, verificándose situaciones tales como relaciones de único proveedor o único cliente.

- Una entidad provea en forma sustancial los fondos requeridos para el desarrollo de las actividades comerciales de otra, mediante la concesión de préstamos o el otorgamiento de garantías de cualquier tipo en los casos de financiación provista por un tercero.
- Los directores, funcionarios, o administradores con poder de decisión en una entidad, reciban instrucciones o actúen en interés de otra.
- Existan acuerdos, circunstancias o situaciones por las que se otorgue la dirección a una entidad cuya participación en el capital social sea minoritaria.

Respecto a los métodos aplicables para determinar el valor de las operaciones, la normativa enumera los siguientes métodos:

- Precio comparable entre partes independientes.
- Precio de reventa fijados entre partes independientes.
- Costo más beneficios.
- División de ganancias.
- Margen neto de la transacción.

Cabe destacar que también está prevista la aplicación del denominado “sexto método” en el caso de bienes para los cuales pueda establecerse el precio internacional de público y notorio conocimiento a través de mercados transparentes, bolsas de comercio o similares.

La Administración Tributaria uruguaya realiza controles regulares del efectivo cumplimiento de la normativa de precios de transferencia, pudiendo solicitar a los contribuyentes que realicen operaciones con entidades no residentes vinculadas la presentación de los comprobantes y justificativos de los precios de transferencia, así como de los criterios de comparación utilizados, a efectos de analizar la correcta aplicación de los precios, los montos de las contraprestaciones o los márgenes de ganancia.

Las empresas catalogadas como “grandes contribuyentes”, las que realicen operaciones anuales con entidades vinculadas superiores a 10.000.000 de unidades indexadas y aquellas empresas que la DGI designe, deberán presentar anualmente la siguiente información:

- Declaración jurada informativa donde se consigne el detalle y cuantificación de las operaciones del período incluidas en el régimen de precios de transferencia.
- Copia de los estados contables del ejercicio fiscal correspondiente, cuando no estuvieran obligados a presentarlos por otras disposiciones.
- Estudio de precios de transferencia.

El estudio de precios de transferencia deberá contener como mínimo:

- El detalle de las actividades y funciones desarrolladas.

- Los riesgos asumidos y los activos utilizados para realizar dichas actividades y funciones.
- El detalle de los elementos, documentación, circunstancias y hechos valorados para el referido estudio.
- Detalle y cuantificación de las operaciones incluidas en el régimen de precios de transferencia.
- Identificación de las entidades con las que se realizaron las operaciones incluidas en el régimen de precios de transferencia.
- Método utilizado para la determinación de los precios de las operaciones, con indicación de las razones y fundamentos que lo justificaron como el más apropiado, así como los motivos por los cuales se descartaron aquellos no utilizados.
- Identificación de cada uno de los comparables seleccionados para la justificación de los precios de transferencia.
- Identificación de las fuentes de información de las que se obtuvieron los comparables.
- Detalle de los comparables seleccionados que se desecharon con indicación de los motivos que se tuvieron en consideración.
- La cuantificación y metodología utilizada para practicar los ajustes necesarios sobre los comparables seleccionados.
- La determinación de la mediana y el rango intercuartil.
- Descripción de la actividad empresarial, las características del negocio, y otros elementos relevantes de las entidades comparables.
- Las conclusiones del estudio.

La no presentación de la documentación referida es sancionada con la aplicación de una multa cuyo monto puede llegar a aproximadamente 245.000 U\$S.

La Administración Tributaria ha celebrado (al amparo de una autorización legal que así lo permite) acuerdos anticipados de precios (APAs).

Tratamiento de las inversiones en el exterior

En el ámbito del IRAE los resultados provenientes de inversiones en el exterior no están gravados.

En el ámbito del IRPF, los resultados⁸⁴ que resulten de inversiones en el exterior están gravados por el impuesto. La alícuota aplicable es del 12%.

A efectos de eliminar la doble imposición se establece el método del crédito, pudiendo acreditarse el impuesto pagado en el exterior contra el IRPF.

⁸⁴ En rigor, los resultados gravados son los rendimientos de capital mobiliario originados en depósitos, préstamos y, en general, en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza.

Convenios para evitar la doble imposición internacional

Uruguay tiene vigentes 14 CDIs:

Hungría (1993)

México (2010)

España, Alemania y Suiza (2011)

Liechtenstein, Portugal, Ecuador y Malta (2012)

Corea, Finlandia, India y Argentina⁸⁵ (2013)

Rumania (2014)

Uruguay negocia sus CDIs en base a un modelo propio que tiene su basamento fundamental en el Modelo ONU.

A la fecha aún no hay casos vinculados a Convenios que se estén dirimiendo en la Justicia.

Intercambio de información

La red de acuerdos de intercambio de información de Uruguay tiene nueve vigentes:

Francia (2010)

Islandia (2012)

Dinamarca y Groenlandia (2013)

Noruega, Australia y Canadá (2014)

Islas Feroe y Suecia (2015)

Uruguay actualmente solo intercambia información en la modalidad de “a requerimiento”, pero el país se ha comprometido a implementar el “Estándar para el intercambio automático de Información Financiera en materia Fiscal” a partir del año 2018.

En lo relativo al proceso de revisión entre pares Uruguay ha superado exitosamente las Fases I y II.

⁸⁴ En rigor, los resultados gravados son los rendimientos de capital mobiliario originados en depósitos, préstamos y, en general, en toda colocación de capital o de crédito de cualquier naturaleza.

⁸⁵ El Convenio con Argentina no sigue ningún modelo predeterminado. Se trata de un convenio de intercambio de información que además tiene un capítulo para evitar la doble imposición.

CAPÍTULO 8
FACTURACIÓN ELECTRÓNICA

RAÚL ZAMBRANO
CIAT

SUMARIO

SECCIÓN PRIMERA: 1. INTRODUCCIÓN. 1.1. Utilización de los documentos electrónicos.—2. FACTURA ELECTRÓNICA. 2.1. Modelos de implementación. 2.2. Rol de la Administración Tributaria.—3. FACTURA ELECTRÓNICA EN AMÉRICA LATINA. 3.1. Formato estándar nacional. 3.2. Autenticación. 3.3. Incorporación de contribuyentes emisores. 3.4. Autorización de emisión de documentos. 3.5. Entrega de documentos al receptor. 3.6. Representación impresa. 3.7. Resguardo y registro de documentos. 3.8. Operación de contingencia. 3.9. Solución de bajo costo para pequeños y medianos. 3.10. Servicios adicionales de la Administración Tributaria. 3.11. Manejo de eventos asociados a los documentos. 3.12. Consecuencias posteriores a la implementación.

SECCIÓN SEGUNDA: 1. OTROS DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS.—2. CONCLUSIONES. 2.1. Evolución de la facturación electrónica en América Latina. 2.1.1. *Expansión a otras regiones. Retos y oportunidades.* 2.1.2. *La necesaria confidencialidad de los datos.* 2.2. La utilización y explotación de los datos. 2.2.1. *De los cruces de información al análisis de los datos.* 2.2.2. *Otros usos de la información.* 2.2.3. *De las declaraciones pre-rellenadas a la tributación de la transacción.*

Bibliografía

SECCIÓN PRIMERA

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 1.1. Utilización de los documentos electrónicos.—
2. FACTURA ELECTRÓNICA. 2.1. Modelos de implementación. 2.2. Rol de la Administración Tributaria.—3. FACTURA ELECTRÓNICA EN AMÉRICA LATINA. 3.1. Formato estándar nacional. 3.2. Autenticación. 3.3. Incorporación de contribuyentes emisores. 3.4. Autorización de emisión de documentos. 3.5. Entrega de documentos al receptor. 3.6. Representación impresa. 3.7. Resguardo y registro de documentos. 3.8. Operación de contingencia. 3.9. Solución de bajo costo para pequeños y medianos. 3.10. Servicios adicionales de la Administración Tributaria. 3.11. Manejo de eventos asociados a los documentos. 3.12. Consecuencias posteriores a la implementación.

1. INTRODUCCIÓN

Los documentos fiscales electrónicos son aquellos que nos permiten probar, legítimar o identificar transacciones que tienen consecuencias tributarias para uno o más de los participantes en una transacción, que existen en medio electrónico respondiendo a un conjunto definido de reglas y estándares, soportados en sistemas de información. Estos documentos pueden ser creados, almacenados, transmitidos y transportados a través de medios apropiados para la gestión de archivos digitales. Su validez e independencia se sustentan en la existencia del documento, en uno o más sistemas de información y son independientes de su representación impresa.

No se debe entender como documentos electrónicos a la simple digitalización de documentos impresos. Las imágenes digitales generadas a partir de documentos impresos o directamente de sistemas sustitutos a la impresión de documentos no son considerados para los fines de este capítulo como documentos fiscales electrónicos. Es necesario mencionar que ésta puede ser práctica en algún país, solo para operaciones con consumidores finales y, particularmente, en las relacionadas con la prestación de servicios de carácter masivo.

La validez de estos documentos debe ser totalmente equivalente con la de sus correspondientes contrapartes en papel para todos los fines, tanto tributarios como de otra índole, incluyendo, por ejemplo, el registro de bienes, los procesos judiciales, la verificación de compromisos pactados entre partes o las operaciones de comercio exterior en terceros países. En algunos casos, y solo cuando la utilización de los medios electrónicos no sea posible por limitaciones tecnológicas de la parte involucrada o por requisitos legales establecidos asociados al papel, la representación impresa del documento electrónico se utilizará en sustitución.

Tipos

Ejemplos de documentos fiscales electrónicos son:

- Facturas y documentos equivalentes, incluyendo las que soportan créditos fiscales para operaciones entre contribuyentes de los impuestos indirectos y las que se realizan en operaciones con consumidores fiscales. Estas últimas pueden tener denominación específica en distintos países.
- Documentos destinados a documentar y habilitar el traslado de mercancías dentro de un territorio o jurisdicción.
- Certificados de retención y percepción de impuestos emitidos por los agentes designados.
- Otros certificados de pago de impuesto, como pueden ser los equivalentes a timbres fiscales o al pago de impuestos específicos.
- La equiparación de tiquetes electrónicos emitidos sin facturas con las facturas electrónicas.

1.1. UTILIZACIÓN DE LOS DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS

La utilización de los documentos electrónicos puede realizarse para aquellas operaciones de venta de bienes o pagos por la prestación de servicios. La utilización de documentos electrónicos podría considerarse ideal para documentar operaciones de comercio electrónico incluyendo la venta de bienes intangibles y la prestación de servicios a través de plataformas digitales, sin embargo, su utilización es perfectamente aplicable a las transacciones de la economía tradicional.

Ciertamente tiene mayor interés para la Administración Tributaria la utilización de documentos electrónicos en operaciones de negocio a negocio, o entre contribuyentes, por las implicaciones fiscales de las mismas ya que, en general, las mismas soportan créditos tributarios y, consecuentemente, tienen mayores requerimientos en cuanto a seguridad y certeza.

Las operaciones dirigidas hacia contribuyentes finales se someten a un conjunto diferente de criterios y requerimientos, incluyendo además del no aprovechamiento de créditos fiscales otros elementos de orden práctico como el alto volumen de transacciones, la posibilidad de tener transacciones anónimas tanto por la no identificación del comprador como por la utilización de efectivo u otros medios anónimos de pago.

Adicionalmente, por sus características particulares, se pueden mencionar documentos asociados a transacciones de carácter esporádico o de baja periodicidad, generalmente asociadas a sectores de la economía de difícil control tributario.

Los países que adoptan sistemas generales de facturación electrónica pueden decidir la adopción de modelos apropiados para uno o más de los escenarios descritos.

2. FACTURA ELECTRÓNICA

Sin duda, el documento electrónico de mayor interés para las Administraciones Tributarias son las facturas y sus documentos equivalentes, incluyendo notas de crédito y notas de débito.

Las implicaciones de la implantación de un sistema nacional generalizado de facturación electrónica afectan sin duda las formas de relacionamiento entre los contribuyentes y la Administración Tributaria, pero adicionalmente las formas de relación entre los contribuyentes.

2.1. MODELOS DE IMPLEMENTACIÓN

Existen en el entorno tecnológico, diferentes alternativas para implementar sistemas de facturación electrónica:

— Facturación por el vendedor.

En este escenario, el vendedor prepara el documento electrónico de acuerdo a las regulaciones establecidas en su sistema y hace disponible el documento al comprador. Existen diferentes alternativas tecnológicas en las que el vendedor puede facilitar el documento al comprador, pero en todos los casos éstas incluirán el envío del documento electrónico.

Con el documento electrónico, el sistema del vendedor procede al registro de las transacciones. Por su parte, el comprador al recibir el documento, lo procesará de manera manual o por sistema según sus condiciones y capacidades.

Este escenario es el más común entre las operaciones comerciales regulares.

— Facturación por el comprador.

En este escenario, el comprador es quien prepara el documento electrónico en su sistema de información y hace disponible el documento al comprador.

Este escenario es menos común y podría encontrarse particularmente en el caso de mayoristas o fabricantes que compran de múltiples pequeños productores o artesanos.

— Facturación por un consolidador.

En este escenario, el proceso de facturación es realizado por un tercero en que las partes confían. La operación se realiza a través del envío y recepción de mensajes que, luego de recibidos y procesados, permiten al tercero preparar el documento y enviarlo posteriormente a comprador y vendedor para su respectivo registro y procesamiento.

Este escenario podría encontrarse en operaciones en las que intervienen redes de valor agregado.

Un caso especial de este tipo de implementación puede darse cuando el tercero confiable es una entidad del Estado, particularmente, la Administración Tributaria.

Consideraciones para los contribuyentes

Los contribuyentes pueden beneficiarse de un sistema generalizado de facturación electrónica con la mejora y optimización de sus procesos internos, la reducción de costos en comparación con la emisión, distribución y conservación de los documentos físicos y los derivados de las ganancias menos evidentes de utilizar documentos más seguros y con menores riesgos asociados.

Para empresas de gran tamaño, la posibilidad concreta de integrar el proceso de facturación directamente a sus sistemas de gestión de recursos y operación (ERP) permite mejorar significativamente, por ejemplo, los procesos de compra, gestión de inventarios o pagos de proveedores.

En algunos casos, por ejemplo, en las empresas prestadoras de servicios públicos masivos, la posibilidad de obtener economías con la implementación de la factura electrónica es evidente y muy inmediata, a partir de los ahorros en impresión y distribución.

Es claro que la transición a los documentos electrónicos requerirá para cada contribuyente una inversión asociada a la adecuación de sus procesos y la incorporación de la tecnología necesaria.

Adicionalmente, es importante señalar que existen indudables beneficios para la sociedad en su conjunto derivadas de la utilización de menos papel.

Consideraciones para la Administración Tributaria

En general, y más allá de los temas electrónicos, se establecen regulaciones para las facturas. Estas regulaciones, tradicionalmente, pueden incluir aspectos relacionados con la impresión de documentos pre-impresos, incluyendo los elementos de información a ser incluidos en las facturas; la emisión de documentos por parte de los vendedores, las obligaciones de registro y conservación de los documentos por todas las partes; y las obligaciones para reportar información relacionadas con la facturación. En algunos países, estas obligaciones han incluido la incorporación de equipos específicos, como impresoras fiscales o máquinas registradoras, utilizados para emitir facturas, generalmente, destinados a operaciones al por menor.

Por su parte, las Administraciones han desarrollado distintos esquemas de control tributario relacionados con la implementación de las regulaciones sobre facturación. Estas incluyen actividades como la autorización y control de imprentas autorizadas, la obligación de los contribuyentes de reportar con mayor o menor detalle elementos relacionados a su facturación y la utilización de los documentos físicos, generalmente por muestreo, en los procesos de inspección.

En la transición al mundo electrónico, las responsabilidades de la Administración se mantienen, aunque pueden requerir adecuaciones específicas para adaptarse tanto a los medios electrónicos *per-se* y sus particularidades como al incremento de las posibilidades en materia de control derivadas de la posibilidad de tratar con grandes volúmenes de información en tiempos significativamente más cortos con procesos susceptibles de ser automatizados en una relación de costo-beneficio significativamente favorable.

2.2. ROL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Bajo esas consideraciones, las Administraciones Tributarias, en relación con las facturas electrónicas, pueden optar por diferentes opciones:

- Limitarse a facilitar la utilización de documentos electrónicos en las transacciones entre contribuyentes, pero restringir su actuación de regulación tanto en relación con la utilización de los documentos como en los aspectos de control.
- Autorizar y certificar a los contribuyentes emisores y regular el uso de documentos electrónicos. Adicionalmente, establecer obligaciones informativas periódicas para obtener los elementos relevantes.
- Además de lo descrito en el punto anterior, incluir la autorización de la emisión de los documentos, incluyendo la recepción integral de los documentos electrónicos. Esta recepción podría ocurrir con posterioridad a la ejecución de las transacciones, generalmente en bloques de documentos o incluso antes de que la transacción se perfeccione.

3. FACTURA ELECTRÓNICA EN AMÉRICA LATINA

En varios países de América Latina, existen implementaciones exitosas de sistemas nacionales y generalizados de facturación electrónica. En todos estos casos, el rol de la Administración Tributaria ha sido decisivo para el diseño, promoción e implantación del sistema.

En este escenario existen un conjunto de elementos claves que merecen ser comentados.

3.1. FORMATO ESTÁNDAR NACIONAL

Un elemento clave es la definición de un estándar del documento electrónico de uso obligatorio en las operaciones entre contribuyentes dentro del territorio nacional. Ese formato, para ser exitoso, debe soportar adecuadamente las necesidades de toda la economía.

Tradicionalmente, las Administraciones Tributarias han establecido un conjunto de regulaciones para las facturas en papel relacionadas con elementos de información necesarios para efectos fiscales. Por ejemplo, la necesidad de incluir números de identificación tributaria y datos de identificación de comprador y vendedor, domicilio del vendedor, fechas, número único de identificación del documento y los espacios para identificar los bienes y servicios involucrados con sus precios y los resúmenes totales, incluyendo o no los impuestos de la transacción.

Sin embargo, los documentos son utilizados por los contribuyentes para documentar otros elementos asociados a las operaciones, incluso algunas de carácter específico. En ocasiones el documento puede identificar períodos de garantía, plazos de entrega, medios y formas de pago o incluir elementos de información específica como números de serie de productos.

El proceso de diseño y adopción del estándar nacional puede requerir la participación de diferentes sectores económicos para la definición del estándar nacional o adoptar alguno de los estándares internacionales definidos para el efecto.

En general, en los países de América Latina, los países han definido su propio estándar del formato con pocas excepciones que han adoptado o adaptado estándares como el de OASIS (Perú y Colombia) o el de GS1 (Guatemala). Todos los estándares están soportados en XML.

La adopción del estándar incluye elementos relacionados con el formato y presentación de datos, incluyendo especificaciones para temas como el conjunto válido de caracteres a utilizar, tema particularmente importante para soportar los idiomas oficiales y la forma en que se representarán productos que incluyen caracteres distintos a los generalmente aceptados en los idiomas oficiales. Adicionalmente, se incluyen especificaciones relacionadas con los formatos para presentación de fechas y cantidades.

En algunos casos, el estándar puede extenderse a incluir especificaciones para identificar unidades de medida y uno o más conjunto válidos de códigos de bienes y servicios.

Sin duda, el formato debe estar diseñado para identificar la versión del conjunto de especificaciones con el que está preparado. Y el sistema general debe estar preparado para soportar una o más versiones del formato simultáneamente durante el tiempo de transición de una versión a otra.

Los elementos de información contenidos en el formato pueden ser extensivos y de propósito general, lo que resulta en formatos con muchos campos opcionales, por ejemplo, el esquema utilizado en Brasil con más de 500 campos. Alternativamente, se pueden definir estándares específicos para diferentes tipos de operaciones, como en Argentina o con un conjunto de datos general y anexos específicos asociados al tipo de operación, como en México.

Los formatos utilizados incluyen segmentos libres destinados a usos particulares para incorporar información adicional por parte de los contribuyentes.

3.2. AUTENTICACIÓN

En cualquier modelo de facturación electrónica que se implemente, se hace necesario incorporar un mecanismo que permita asegurar la autenticidad del emisor, así como la integridad de las facturas electrónicas emitidas.

Una forma de asegurar la autenticidad del emisor y la integridad de los documentos es la utilización de certificados digitales y la incorporación de firma digital en los documentos electrónicos de facturación. La técnica criptográfica de firma digital permite garantizar que el autor de un documento o texto es quién dice ser, además de garantizarle al receptor que el documento no ha sufrido alteraciones desde que fue firmado. La Infraestructura de Clave Pública, PKI (*Public Key Infrastructure*) es la plataforma que permite generar firmas digitales sobre un determinado texto. La firma digital consiste en la encriptación con llave privada del extracto de un determinado texto. Utilizándose

una llave pública, asociada a esa llave privada, el receptor de dicho documento puede proceder a la revisión de dicha firma.

El sistema en su totalidad funciona mejor cuando existe una infraestructura nacional de PKI con una Autoridad Certificadora Nacional y entidades certificadoras que distribuyen certificados electrónicos de carácter general. En algunos casos, cuando esa infraestructura no existe, la propia Administración podría constituirse en entidad certificadora.

Los sistemas pueden convivir con certificados destinados exclusivamente para individuos o para individuos en una relación particular con una persona jurídica. Adicionalmente, resulta atractivo tener certificados asociados a máquinas que permitan la firma digital masiva de facturas directamente por sistemas. Estos certificados pueden variar entre los que requieren algún elemento de *hardware* o los que son exclusivamente digitales. Dependiendo de las soluciones, la posibilidad de integrar la facturación a los procesos de las empresas puede ser mayor, por ejemplo, con la posibilidad de emitir facturas en equipos móviles como teléfonos celulares inteligentes.

Algunas Administraciones Tributarias han optado por mecanismos alternativos para asegurar la autenticidad del emisor de los documentos y la integridad de los documentos, generalmente, aprovechando una plataforma de autenticación ya disponible y de amplia utilización como la clave fiscal en Argentina.

3.3. INCORPORACIÓN DE CONTRIBUYENTES EMISORES

Las Administraciones regulan la incorporación de contribuyentes al régimen de facturación electrónica. Este proceso, generalmente, se focaliza en aspectos relacionados con la verificación de la preservación del formato, los mecanismos de firma de documentos, la viabilidad de verificar su autenticidad y ciertamente su situación tributaria en cuanto a inscripción y sus obligaciones tributarias. En estos casos, la Administración utiliza mecanismos como ambientes de prueba para validar los aspectos técnicos y controles equivalentes a los tradicionales en otros aspectos administrativos.

En otros supuestos el proceso de la Administración puede incluir el tratar de validar o incluso certificar los *software* de los contribuyentes o de terceros que actúan a nombre de ellos, para validar que los mismos cumplen con los requisitos previstos y posiblemente requisitos adicionales relacionados con el registro de los documentos y su almacenamiento y conservación.

Otro de los elementos de carácter estratégico a considerar es el carácter completamente voluntario u obligatorio para segmentos de contribuyentes.

En los casos en que se instrumenta un mecanismo de obligatoriedad para que los contribuyentes se incorporen al régimen, se han utilizado algunos criterios:

- Tamaño de contribuyente, procurando que los contribuyentes más grandes se incorporen al sistema.
- Por sector económico, procurando que todo un sector económico se incorpore al sistema, tratando así de evitar que se generen desventajas competitivas.

- Los contribuyentes que tenían la condición previa de ser auto-impressor de facturas tradicionales.

En todos los supuestos, una buena práctica observada en los países con implementaciones exitosas es el establecimiento de un calendario de obligatoriedad de largo plazo que permita a los contribuyentes suficiente tiempo para adecuarse al régimen, no menor a 12 meses, pero de riguroso cumplimiento.

La introducción de la obligatoriedad parece determinante para la adopción generalizada del sistema. Salvo el caso particular de Chile, que mantuvo el sistema con carácter optativo durante mucho tiempo, los demás países vieron avances significativos en los volúmenes de adopción, solo mediante la obligatoriedad. Esto puede explicarse seguramente por la combinación de diversos factores incluyendo la búsqueda del equilibrio entre contribuyentes y la justificación de la inversión inicial. Es conveniente anotar que, en el ejemplo de Chile, si bien no existía la obligatoriedad, estaba vigente un mecanismo de timbrado físico de documentos en papel por parte de la Administración que incorpora un atractivo interesante para la adopción del régimen.

Algunos países tienen como meta la adopción generalizada de la facturación electrónica para todas sus operaciones. Estos casos incluyen los de México, que establece un límite de ventas relativamente bajo para establecer la obligatoriedad o más recientemente de Argentina que incluye en el régimen a contribuyentes del Régimen Simplificado o Monotributo.

3.4. AUTORIZACIÓN DE EMISIÓN DE DOCUMENTOS

Uno de los temas a regular, particularmente en América Latina, donde, en algunos países se ha establecido límites de autorización de documentos físicos, es el número de documentos autorizados para emitir. Las soluciones establecidas varían de un número de documentos suficientes que atiende al número solicitado por el contribuyente y, en ocasiones, a límites superiores determinados por la historia de consumo de documentos. En otros casos, la autorización para emisión de documentos no aplica. La autorización del contribuyente como emisor de la factura electrónica le permite facturar los documentos que el contribuyente necesite.

El caso de Brasil se debe destacar pues la autorización para la emisión del documento es previa a la emisión del documento. Cada documento es transmitido uno a uno a los centros de certificación y es autorizado o rechazado individualmente antes de que se perfeccione la factura.

El ejemplo de Ecuador es también interesante ya que los contribuyentes reciben un conjunto de números únicos, no secuenciales, ya autorizados por la Administración que deben ser utilizados en el mismo orden entregado al contribuyente.

3.5. ENTREGA DE DOCUMENTOS AL RECEPTOR

Un tema a trabajar y, en algunos supuestos, una asignatura pendiente, tiene que ver con la regulación que se establece de entregar el documento al comprador. En general,

se establece la obligación de la entrega y se regula la obligación de entregar el documento en medio electrónico a quien pueda recibirlo, entre ellos a los demás emisores de factura electrónica y que, en caso que el comprador no tenga capacidad de recibir el documento electrónicamente, el emisor debe entregar al comprador la representación impresa.

Sin embargo, y aquí la tarea pendiente, no se introduce ninguna regulación sobre la forma en que esta entrega tiene que ser realizada. En términos prácticos, se da la posibilidad de que en esas operaciones los contribuyentes mayores, los que concentran la mayor cantidad de compras, establezcan las condiciones y medios de entrega. En teoría un vendedor relativamente pequeño puede estar obligado a recibir los documentos en los formatos que le sean establecidos. Y, si ese vendedor realiza transacciones con más de un comprador, es posible que termine adoptando dos o más mecanismos establecidos por grandes compradores con quienes tiene interés de interactuar.

Por otro lado, una regulación detallada implantando los medios y formas de entrega, traería consigo el riesgo alto de caer en obsolescencia muy rápidamente ya que los formatos de almacenamiento, la conectividad de redes y los estándares para intercambio de mensajes electrónicos pueden variar de manera significativa en períodos relativamente cortos.

La lección aprendida es que sería necesario regular un mecanismo mínimo de entrega de documentos, de manera que, en caso de que otros mecanismos más eficientes o seguros no estén disponibles para todos los emisores o todos los receptores, existiría un medio mínimo, acordado, que permita esta entrega. Estos mecanismos pueden ser de diferente tipo y, al menos, dos merecen comentarse.

El primero tiene que ver con el uso de los servicios de correo electrónico. De manera que, siempre que el comprador lo solicite, el emisor puede enviar el ejemplar electrónico de la factura al destinatario a través de una cuenta común de correo electrónico donde la factura se adjuntaría como anexo. El segundo método, más complicado, resulta en contar con un servicio de un tercero que reciba las facturas de parte de los emisores para que los compradores puedan luego descargarlas a través de aplicaciones dedicadas o incluso a través del sitio *Web*. Este segundo método ofrece interesantes posibilidades, entre otras cosas, que el ambiente de descarga sea la propia Administración la que, en ese caso, actuaría como un repositorio global de facturas del que se pueden descargar los documentos electrónicos cuando sea necesario.

3.6. REPRESENTACIÓN IMPRESA

Si bien las facturas electrónicas existen en medio electrónico, resulta conveniente establecer las condiciones y características que tendrá la representación impresa de una factura electrónica. Esta representación será el documento que reciben aquellos compradores que no tienen posibilidad de recibir el documento electrónico. Adicionalmente, es el documento que, en algunas jurisdicciones, acompañará la mercancía que esté siendo transportada dentro del territorio nacional y el documento que se anexará a los procedimientos de importación en terceros países cuando los mismos requieran adjuntar la factura de venta de los bienes importados.

En términos generales, es ideal que las características físicas del documento impreso puedan asemejarse a las que tendría una factura tradicional en papel, particularmente, en relación al contenido de información. Elementos como el número de contribuyente, el nombre o razón social, la dirección del establecimiento donde se realiza la operación, la fecha, el listado de bienes o servicios y sus códigos, las cantidades, valores unitarios, subtotales, el detalle de los impuestos correspondientes y los totales.

Uno de los elementos más importantes en la representación impresa es la existencia de un mecanismo eficiente de consulta, a partir del papel, del documento original en el repositorio de la Administración Tributaria. En general, el principio establecido es que quien tiene acceso a la representación impresa, puede tener acceso al documento electrónico. El acceso al documento electrónico puede ser agilizado mediante la presencia de códigos de barra, estándar o bidimensional, o mediante un acceso directo a una dirección o enlace URL a través de un código QR.

Es conveniente que el acceso establezca una ruta única con características de identificación relativamente seguras. El objetivo es impedir que el simple incremento secuencial de un número o de una parte de él, permita el acceso a otro documento. Si este mecanismo no se implementa, se podría facilitar que personas o programas tipo robot construidos para el efecto, busquen obtener acceso a documentos a partir de la sola generación y prueba de números de acceso.

3.7. RESGUARDO Y REGISTRO DE DOCUMENTOS

Las legislaciones, tanto las de orden tributario como las comerciales, pueden establecer, para las facturas en papel, requerimientos sobre su almacenaje y custodia. Estos requerimientos deben ser adecuados a los medios electrónicos. El almacenamiento y custodia de los documentos electrónicos puede implementarse de manera muy distinta con los documentos electrónicos, incluyendo, por ejemplo, la existencia de mecanismos de respaldos, en o fuera de línea dentro del local del contribuyente, en un segundo local custodiado, verbigracia en una bóveda bancaria, o en un repositorio electrónico de un prestador de servicio.

Para las Administraciones Tributarias, en el supuesto de que las mismas tengan todos los documentos, la custodia y almacenamiento de los mismos por parte de vendedores y compradores tiene menor importancia relativa.

Es posible que, en el futuro, aunque hasta el momento de la edición no ha sucedido en ninguno de los países de América Latina, se libere de estas obligaciones a los contribuyentes.

3.8. OPERACIÓN DE CONTINGENCIA

Es conveniente para los agentes económicos contar con la posibilidad de continuar operando, aun en circunstancias en que la operación del sistema de facturación electrónica no esté disponible. Los mecanismos de contingencia de operación tienen mayor importancia en los casos en que es necesario una autorización o una certificación previas a la operación.

En general, las Administraciones deben brindar servicios de alta disponibilidad para asegurar a los contribuyentes una operación de calidad sin interrupciones no programadas. Las estrategias utilizadas pasan por contar con al menos dos sitios de autorización que pueden operar como respaldo en caso de fallas. En Brasil, este mecanismo se soporta con la existencia del ambiente nacional o la administración virtual en uno de los Estados. En México, la existencia de un sinnúmero de PAC autorizados para certificar los comprobantes fiscales crea, naturalmente, mecanismos de contingencia en los casos en que uno de ellos esté fuera de operación.

La contingencia para fallas dentro de la plataforma del contribuyente varía de país en país. En algún caso, se establece la posibilidad de utilizar papel, incluyendo papel de seguridad como en Brasil, para documentar las operaciones. En otros, como en Ecuador, se permite la operación de un documento previo que luego deberá ser transmitido a la Administración Tributaria. La numeración utilizada para la gestión de ese tipo de documentos preliminares está establecida de antemano y sigue reglas específicas que permiten determinar el carácter provisorio de un documento. Este mecanismo incluye la asignación previa de números conocidos por la Administración y el contribuyente. En estos casos, la factura tendrá validez para todos los fines fiscales, únicamente después de transmitido el documento electrónico definitivo.

3.9. SOLUCIÓN DE BAJO COSTO PARA PEQUEÑOS Y MEDIANOS

La existencia de una solución de bajo costo, con una mecánica relativamente simple para operación, destinada a pequeños y medianos contribuyentes, es un factor crítico de éxito para la implementación de una solución nacional de facturación electrónica. Esta solución es indispensable como un factor mandatorio previo a una eventual obligatoriedad. Si esta solución no está disponible, las complejidades relacionadas a la generación de los documentos electrónicos, con los formatos y características correctas en cuanto a su estructura, la necesidad de firmar electrónicamente los mismos con certificado digital y las dificultades inherentes al consumo de servicios electrónicos en línea para transmitir o, según el caso, solicitar autorización para la emisión de documentos, puede inhabilitar a grupos grandes de contribuyentes.

Los países de América Latina han optado por distintas alternativas para proveer las aplicaciones. En Chile, por ejemplo, se ha construido un portal específico, el Portal MIPYME, dentro de la plataforma en la Internet del SII, que permite la preparación, timbrado, emisión y envío de las facturas desde el propio sitio del SII. En Brasil o Ecuador, las Administraciones han construido una aplicación que puede ser instalada en los equipos del contribuyente. Estas aplicaciones, que pueden ser descargadas sin costo desde los sitios autorizados en la Internet, están desarrolladas en un entorno Java, lo que permite mayor independencia de los equipos y sistemas operativos en que esas aplicaciones pueden operar. En México, los PAC están obligados a brindar una solución gratuita a los pequeños contribuyentes. Esta solución puede tener características de funcionalidad reducida en comparación con el ambiente normal y estar restringidas a volúmenes de operación más pequeño.

Adicionalmente, se ha observado desarrollos por terceros, a veces asociados a paquetes contables o a productos de gestión de recursos empresariales –ERP– que incluyen módulos específicos creados o adaptados para la preparación, generación y envío de los documentos electrónicos. En general, las Administraciones no analizan la idoneidad de esas soluciones más allá de las pruebas de autorización de un contribuyente normal. En Colombia, en la solución que la DIAN está diseñando al momento de esta publicación se prevé una autorización de las empresas que desarrollan este tipo de aplicaciones.

La experiencia en los países que han implementado exitosamente estas soluciones es que la gran mayoría de los documentos son preparados a través de las soluciones sin costo. Ciertamente no las correspondientes a las operaciones de los grandes contribuyentes. Sin embargo, con la maduración del sistema, en unos pocos años se evidencia que la dependencia de esta solución empieza a disminuir ya que los contribuyentes, a través de soluciones propias o mediante la integración de soluciones a sus aplicaciones administrativas o financieras, aprovechan los beneficios que surgen de la integración del proceso de facturación con sus otros procesos operativos.

3.10. SERVICIOS ADICIONALES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Una de las consecuencias de la implementación de un sistema nacional de facturación electrónica en que la Administración Tributaria tiene todos los documentos de manera íntegra es la demanda por ciertos servicios asociados. Algunos servicios son naturales e inherentes al proceso de facturación, demandado por emisores y receptores de facturas electrónicas, otros derivados del carácter técnico de la implementación, pero algunos pueden ser demandados por terceros, en particular, otros órganos del Estado, que esperan que ésta actúe como un certificador de la originalidad de los documentos fiscales.

Entre los servicios naturales se encuentran el soporte técnico, la verificación de documentos, verificación de la validez de una representación impresa, consulta en línea de documento a partir de una llave única de acceso. Otros servicios demandados son la consulta a las transacciones de los contribuyentes, tanto como emisores como receptores, y la generación de resúmenes.

Servicios de terceros típicamente demandados, además de la certificación de documentos electrónicos y de su integridad en cuanto a contenido gracias a la firma digital de los mismos, pueden incluir aspectos relacionados con la comercialización de facturas por pagar hacia terceros.

3.11. MANEJO DE EVENTOS ASOCIADOS A LOS DOCUMENTOS

El concepto de manejo de eventos asociados a los documentos es una necesidad detectada después de la masificación del uso de los documentos. Existen circunstancias que pueden afectar la vida del documento electrónico y que podrían ser acompañadas de mejor manera por la propia Administración.

En este sentido, se destaca la posibilidad de un contribuyente protestar sobre una transacción en la que él aparece como comprador y que éste no reconoce. Esta práctica podría ser utilizada por contribuyentes inescrupulosos con la intención de montar tramas fraudulentas vía la simulación de operaciones. Este tipo de operaciones no tiene una situación equivalente en el mundo en papel y es posible únicamente por la concentración de información y la existencia de servicios de consulta para los compradores.

3.12. CONSECUENCIAS POSTERIORES A LA IMPLEMENTACIÓN

Después de la implementación de un sistema integral de facturación electrónica y la masificación en su utilización existe la posibilidad de desarrollar sobre ese entorno un conjunto de facilidades y mecanismos de control que serían de interés de la Administración y los contribuyentes.

Entre estos se puede destacar:

- Simplificación de obligaciones accesorias.

En particular, las relacionadas con el envío de información de terceros o anexos de la declaración que son resúmenes de la información que ya tendría en detalle la Administración Tributaria.

Por otra parte, podría ser además de gran interés para los contribuyentes la posibilidad de, una vez que los documentos están en poder de la Administración, disminuir el requerimiento sobre conservación de documentos electrónicos.

- Posibilidad de pre-llenado de declaraciones de impuestos indirectos.

A partir de los documentos electrónicos, en un escenario de uso mayoritario de documentos electrónicos, sería posible para la Administración pre-llenar declaraciones de impuestos indirectos de la misma manera que se hace en varios países ya con las declaraciones de ganancias y renta.

Hasta no alcanzar ese nivel, las Administraciones podrían desarrollar procesos de crítica inmediato a la recepción de declaraciones para verificar si existen discrepancias significativas entre lo reportado por el propio contribuyente en facturas de venta o por los proveedores de este en facturas de compra totalizadas. En caso de discrepancias significativas, se podría buscar advertir al contribuyente de la situación para darle la alternativa de revisar su declaración y corregir alguna situación compleja.

- Posibilidades exponenciales de cruces y análisis de información.

A partir de cruces de información, análisis de operaciones, modelos estadísticos y de inferencia pueden identificarse documentos correspondientes a operaciones simuladas. En estos casos, la Administración Tributaria, como se ha hecho en México, en que el Código Fiscal de la Federación permite a la Administración, salvo prueba en contrario, presumir que determinadas operaciones son inexistentes con las consecuencias para fines fiscales en impuestos directos e indirectos de los participantes en las transacciones.

SECCIÓN SEGUNDA

SUMARIO: 1. OTROS DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS.—2. CONCLUSIONES.

2.1. Evolución de la facturación electrónica en América Latina. 2.1.1. *Expansión a otras regiones. Retos y oportunidades.* 2.1.2. *La necesaria confidencialidad de los datos.* 2.2. La utilización y explotación de los datos. 2.2.1. *De los cruces de información al análisis de los datos.* 2.2.2. *Otros usos de la información.* 2.2.3. *De las declaraciones pre-rellenadas.*

1. OTROS DOCUMENTOS ELECTRÓNICOS

Como se mencionó en la Introducción, existen otros documentos electrónicos utilizados en América Latina, con mayor o menor participación de las Administraciones Tributarias.

Operaciones con consumidores finales, de bajo valor, esporádicas o eventuales pueden requerir documentos distintos a la factura destinada a soportar créditos fiscales en las operaciones del Impuesto al Valor Agregado. Algunas de estas operaciones tienen características particulares e inherentes a la propia operación, por ejemplo, las colas en supermercados, el pago de servicio de estacionamiento, la compra de entradas para espectáculos públicos en taquilla. Se han creado versiones con modelos relativamente similares a los de la factura electrónica para soportar este tipo de operaciones, con transmisión a la Administración Tributaria de resúmenes de operaciones. La implementación de la Nota Fiscal Electrónica para consumidor final y la Boleta Electrónica en Chile son buenos ejemplos de este tipo de implementaciones. De la misma manera se han ensayado la utilización de soluciones soportadas por *hardware*, como máquinas e impresoras fiscales, con transmisión de datos. Para implementar estas soluciones se han utilizado distintas alternativas, que van desde aplicaciones en los sitios en la Internet de las propias Administraciones a aplicaciones desarrolladas y ofrecidas por el mercado, con distintos modelos de gestión. En México, por ejemplo, las empresas certificadoras están obligadas a brindar una solución gratuita para pequeños contribuyentes o en el Estado de Amazonas en Brasil, en que soluciones gratuitas son ofertadas por las asociaciones de comerciantes y por los servicios de apoyo a los pequeños empresarios. El uso de un documento electrónico para servicios profesionales es también soportado en algunos países.

Otros documentos que han sido implementados en modalidad electrónica son guías y manifiestos de carga para el transporte de mercancías dentro de territorio nacional, que, por ejemplo en Brasil, relacionan la carga que empresas transportadoras llevan y que relacionan más de una factura que no necesariamente involucran a los mismos vendedores y compradores. Estos documentos son también transmitidos a la

Administración Tributaria que puede, en combinación con las facturas electrónicas que también tiene y están relacionadas en esos documentos, conocer si la carga transportada está regularizada. En Brasil, dónde el carácter estadual del ICMS impone retos adicionales a la circulación de mercancías entre Estados, estos elementos pueden combinarse en los puestos de frontera para mejorar los procesos de análisis de riesgo y control. La incorporación de tecnología en estos procesos puede utilizarse para determinar canales de tratamiento de la mercancía incluyendo en el análisis variables asociadas a las mercancías, los emisores y receptores o los antecedentes del transportista y llegar a niveles de sofisticación tales como el uso de cámaras para lectura y reconocimiento de placas de los camiones para determinar, a partir de los datos de las facturas correspondientes el peso de las mercancías y a partir del manifiesto la tara del vehículo y evaluar la correspondencia con el peso del vehículo completo en balanzas dinámicas de ruta sin necesidad de abrir la mercancía.

En varios países en que están implementados regímenes de retención de renta e IVA en los que se establece la obligación que tienen los agentes de retención de expedir certificados de retención y entregarlos al contribuyente al que se le aplicó la retención. En algunos países estos certificados se han implementado también como documentos electrónicos. En algunos casos, estos certificados pueden ser emitidos utilizando los servicios electrónicos en línea de la propia Administración Tributaria, como en Argentina, donde los contribuyentes utilizan su clave fiscal para emitir en el sistema esos certificados de retención. En otros países, los certificados electrónicos son preparados utilizando formatos en XML, firmados digitalmente, preparados por *software* del contribuyente o por soluciones disponibles para los contribuyentes generadas por la Administración o el mercado, y transmitidos a la Administración Tributaria utilizando los mismos esquemas que se utilizan para las facturas electrónicas. En cualesquiera de los supuestos, la Administración Tributaria tiene los certificados electrónicos, lo que puede facilitar los procesos de control, tanto los relacionados con el agente retenedor para controlar que sean enterados en plazo los montos correspondientes, a la vez que en su momento tendrá respecto a los contribuyentes sujetos de la retención cuando utilicen esos créditos en las liquidaciones de sus propios impuestos.

Otros documentos electrónicos, firmados digitalmente, han sido implementados para documentar transacciones por pagos de servicios profesionales, como en Chile o las operaciones que se ejecutan en notaría, como en Ecuador.

Adicionalmente a los documentos generados por los contribuyentes, existen documentos electrónicos generados por las Administraciones y dirigidos a los contribuyentes. Estos documentos, incluso los que reflejan actos administrativos, pueden ser firmados digitalmente por los funcionarios correspondientes y enviados a los contribuyentes utilizando preferentemente un buzón electrónico seguro, que permite cumplir los requisitos de notificación.

Otro uso de documentos electrónicos utilizado por algunas Administraciones tiene relación con certificados de registro, permisos, licencias o autorizaciones emitidos por las Administraciones utilizando papel u otro medio físico para ser exhibidos por los contribuyentes en sus lugares de trabajo o para portarlos para ser presentados ante ter-

ceros, cuando así sea requerido. Ejemplos de estos documentos son certificados de paz y, salvo en relación a las obligaciones tributarias, permisos de operación, identificación del registro de contribuyentes o calcomanías para verificar el pago de impuesto de rodaje de vehículos automotores. Algunas Administraciones están sustituyendo esos documentos físicos por contrapartes electrónicas que existen en los sistemas de la Administración Tributaria, con una representación impresa que puede ser utilizada para consultar en línea los documentos, su contenido y validez, utilizando el número de identificación del documento directamente, a través de un código de barras o mediante la utilización de un código QR. Un ejemplo ilustrativo de este tipo de implementaciones son las calcomanías electrónicas para vehículos implementadas por la SAT en Guatemala y las aplicaciones de verificación de las mismas.

2. CONCLUSIONES

Los documentos electrónicos y, muy particularmente, la factura electrónica, tienen un éxito indiscutible en América Latina. En 2016, más de 30 mil millones de facturas electrónicas están en poder de las Administraciones Tributarias. La utilización de facturas electrónicas está consolidada en varios países, en los que se expande la utilización de los documentos electrónicos a más sectores y a más contribuyentes. Otros países de la Región, que no han implementado un sistema nacional de facturación electrónica, han puesto proyectos en marcha o, al menos, han manifestado interés en considerar adoptar un sistema como este.

En este contexto, se justifica un análisis subjetivo sobre causas y consecuencias, retos y oportunidades asociadas a la utilización masiva de documentos electrónicos en el ámbito tributario.

2.1. EVOLUCIÓN DE LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA EN AMÉRICA LATINA

Las Administraciones Tributarias en América Latina tradicionalmente han regulado el uso y emisión de facturas y comprobantes equivalentes. Las normas sobre facturación han incluido registros especiales para imprentas autorizadas para emitir facturas pre-impresas que, obligatoriamente, debían utilizar los contribuyentes. Las imprentas deben cumplir diversos requisitos, entre ellos informar o solicitar autorización para la impresión de facturas. Por su parte, los contribuyentes debían solicitar, directamente o a través de una imprenta autorizada, permisos para la emisión de facturas, incluyendo la cantidad de documentos que la Administración puede autorizar, dependiendo del consumo histórico de documentos en períodos pasados. Las regulaciones han establecido varios requisitos a ser incluidos en la factura pre-impresa, entre ellos, el nombre y el número de contribuyente, los números de identificación del documento, la dirección del establecimiento donde se expide la factura y los espacios correspondientes para los ítems de los bienes o servicios, valores unitarios, subtotales, totales y los impuestos discriminados.

En tiempos recientes las Administraciones han solicitado a los contribuyentes mayores del IVA el envío de datos relativo a la facturación con distinto nivel de detalle, desde resúmenes de operaciones con cada comprador hasta los libros de compras y de ventas en su totalidad.

Varias Administraciones, adicionalmente, impulsaron con carácter obligatorio el uso de impresoras y máquinas fiscales para las operaciones al por menor dirigidas al consumidor final.

Al mismo tiempo, se han desarrollado programas específicos dirigidos a mejorar el ambiente en torno a la facturación, buscando disminuir las transacciones que se realicen de manera irregular. Para ello, se han utilizado diferentes estrategias, incluyendo programas de presencia fiscal soportados por “fedatarios”, que aprovechan las visitas a los contribuyentes, para validar que los procesos de facturación, incluyendo los registros correspondientes en los libros, sean hechos de la manera correcta, hasta el uso loterías fiscales y otros concursos similares que estimulan a los consumidores a solicitar facturas en sus compras de bienes y servicios.

Adicionalmente, es conocido los relativamente elevados niveles de informalidad y de evasión en el IVA.

Estos elementos fueron, probablemente, determinantes para, por un lado, estimular el interés de las Administraciones en implementar sistemas nacionales de facturación electrónica en los que accede integralmente a los documentos así emitidos y, por el otro, a la aceptación de tal sistema por parte de los contribuyentes.

En Chile, donde se inicia las operaciones de facturación electrónica en el año 2003, es necesario timbrar físicamente las facturas que van a ser utilizadas por los contribuyentes. Un procedimiento engorroso tanto para los contribuyentes como para la Administración. En el momento de la concepción de la solución y el desarrollo del programa piloto se establecen algunas premisas que serán determinantes para el modelo implementado, no solo en Chile sino en los otros países. Estas premisas incluían la intención de reducir costos para la emisión de las facturas, evitando entre otras cosas el timbrado físico de documentos; utilizar una solución sustentada en Internet y protocolos abiertos y no en redes privadas; no provocar cambios demasiado significativos en la forma de realizar negocios y que el nuevo sistema no sea más inseguro que el tradicional. En términos prácticos, se sustituyó el timbrado de los documentos físicos por la transmisión integral de los documentos electrónicos a la Administración Tributaria. Esta transmisión integral de los datos, probablemente, habría sido más resistida en otras jurisdicciones.

El sistema de facturación electrónica, que se mantuvo con carácter voluntario por más de una década, logrando una buena aceptación de parte de los contribuyentes, tuvo en Chile otros importantes hitos; el primero, la participación del sector privado en las diferentes etapas del proceso y la puesta a disposición de una solución de facturación electrónica para pequeñas y medianas empresas, aplicación creada y ofrecida por el Servicio de Impuestos Internos. Se demostró la importancia de la existencia de una solución de bajo costo que permita a los contribuyentes, adherirse al sistema sin nece-

sariamente desarrollar las soluciones propias necesarias para producir los documentos electrónicos, firmarlos digitalmente y transmitirlos a las Administraciones Tributarias.

En Brasil, las Administraciones Tributarias de los Estados, con la coordinación por el Encuentro Nacional de Coordinadores y Administradores Tributarios Estadales –ENCAT–, desarrollan el sistema de Nota Fiscal Electrónica inspirados en el modelo chileno del que aprendieron lecciones y mejores prácticas. La implementación del sistema en Brasil debía enfrentar retos adicionales y muy complejos, derivados de las condiciones de un impuesto de carácter estadual con 27 entes de la Federación participando, con un hecho imponible derivado de la circulación de mercancías, con operaciones interestadales con criterios mixtos entre origen y destino, diferencias de alícuotas aplicables para operaciones entre Estados de diferente desarrollo, nivel de industrialización relativos, a la existencia de un régimen de sustitución tributaria que afecta la cadena de valor agregado de determinados productos. Estas condiciones implican que las operaciones inter-estadales sean particularmente complejas para efectos de control tributario por los mecanismos de cuasi contrabando existentes que, históricamente obligaron a tener puestos de control de tránsito interno que se asemejan a operaciones de aduana entre países.

Estas consideraciones favorecieron el desarrollo de un modelo de facturación electrónica inspirado en el modelo chileno con algunas diferencias importantes: por un lado, la autorización previa de las facturas y su transmisión a las Administraciones Tributarias con interés en la operación y que pueden ser las de los Estados donde se encuentran comprador y vendedor, las de los Estados por donde la mercancía transita y la Receita Federal de Brasil.

El reto tecnológico que implica la autorización de documentos en línea, en un país de dimensiones continentales con más de un centro de autorización y la participación de más de una Administración no fue obstáculo para la correcta implementación del sistema. En Brasil, como se había hecho ya en Argentina, se dan las experiencias de obligatoriedad dirigida a sectores específicos. El mecanismo de obligatoriedad de uso se fue extendiendo por sectores de actividad económica hasta alcanzar, prácticamente, la totalidad de las operaciones que dan derecho a crédito fiscal.

En 2007, en el marco del CIAT, se crea el grupo de trabajo sobre facturación electrónica, lo que facilita el intercambio de experiencias, buenas prácticas y lecciones aprendidas. Este hecho es importante porque contribuyó a mejorar los desarrollos de los otros modelos. México y Ecuador primero, y Colombia después, desarrollaron una nueva versión de los sistemas de facturación electrónica incorporando experiencias de los otros sistemas.

En su implementación inicial en México no se transmitían las facturas electrónicas al SAT y, en su defecto, se enviaba un resumen de operaciones. En la segunda implementación, y con la colaboración de empresas privadas que certifican los documentos individuales, se envían los documentos íntegramente al SAT. En México, adicionalmente, se estableció la obligatoriedad generalizada del uso de factura electrónica.

Con la implementación del modelo, las Administraciones tuvieron que desarrollar servicios adicionales, no tradicionales. Unos, demandados por la propia operación del

modelo que requiere una atención de alta disponibilidad a tiempo completo, pero también derivada del hecho de constituir en términos prácticos un repositorio de documentos.

2.1.1. *Expansión a otras regiones. Retos y oportunidades*

La posibilidad de exportar el modelo de facturación electrónica a otras regiones del mundo es real, entre otras cosas para la innegable viabilidad del sistema, y los beneficios existentes para los contribuyentes que, en el mediano y largo plazo, pueden obtener ahorros al evitar la impresión, envío de documentos y en el archivo de los documentos físicos por años. Adicionalmente, al menos para los contribuyentes de mayor tamaño, está la posible mejora de los procesos operativos al integrar los documentos electrónicos a procesos automatizados de la gestión empresarial. Una de las ventajas de un modelo nacional es que el estándar del documento electrónico y el modelo operativo es el mismo para todos los contribuyentes, lo que evita que una empresa grande imponga sus propios estándares a sus proveedores o clientes.

Por otra parte, las Administraciones Tributarias ganan potencia en sus capacidades de control tributario, por lo que resulta también interesante para las Administraciones, lo que podría motivarlas a impulsar y dirigir el proceso de adopción e implantación como ya ocurrió en América Latina. Sin duda, este incentivo será mayor en lugares con mayor presencia de informalidad y menor nivel de cumplimiento voluntario.

Los retos para la exportación a otros países pasan por limitantes tecnológicas pero fundamentalmente por vencer la posible resistencia de los contribuyentes.

2.1.2. *La necesaria confidencialidad de los datos*

El tener los datos íntegros de las facturas electrónicas presentan problemas de confidencialidad importantes. Por ejemplo, los datos sobre los clientes, los productos que estos demandan y los precios a los que se realizan las operaciones de una empresa, podrían ser de gran interés para su competencia; para los individuos, la acumulación de facturas podrían develar hábitos de consumo, enfermedades y otros elementos inherentes a la vida privada.

Uno de los retos más importantes que enfrentaría la exportación del modelo a otras regiones, precisamente surge de la necesidad de mantener la confidencialidad de los datos. Esta necesidad puede ser mayor en escenarios en que, parcial o totalmente, los datos de las facturas estén gestionados o almacenados en instalaciones de terceros.

2.2. LA UTILIZACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE LOS DATOS

Para las Administraciones Tributarias la disponibilidad de las facturas electrónicas ofrece una serie de posibilidades para el control tributario.

Sin embargo, para que esas posibilidades se materialicen, es indispensable que la calidad de los datos de esas facturas sea razonable. El tener una calidad de datos suficiente no es un problema sencillo de resolver. El número de emisores distintos es enor-

me, muchos con métodos y herramientas diferentes, algunos con procedimientos manuales difíciles de estandarizar o automatizar.

Es fundamental que los sistemas de preparación y emisión de documentos, así como los de recepción o autorización, incorporen validaciones y reglas de negocio que contribuyan a mejorar la calidad de los datos, validando dominios y tipos de datos, códigos de campos, rangos de valores. Adicionalmente, se deben incorporar mecanismos de análisis estadístico de los datos que identifiquen datos aislados y probables errores para buscar corregir los problemas y procurar su corrección.

Para mejorar la calidad de los datos de las facturas, será necesario que la Administración use sus recursos y su poder fiscalizador. Si la calidad de los datos no es suficientemente buena, los esfuerzos de la Administración para realizar cruces de información y otros análisis pueden ser infructuosos y hasta contraproducentes al transmitir debilidad de parte de la administración.

2.2.1. *De los cruces de información al análisis de los datos*

Las capacidades de control de la Administración con el uso de la información de las declaraciones es enorme. Evidentemente, la posibilidad de totalizar para compradores y vendedores los totales asociados a sus operaciones y contrastarlos con los declarados es casi obvia. Los emisores, naturalmente, evitarán errores para declarar los montos correspondientes a sus ventas, los compradores, de una manera menos evidente, irán corrigiendo dificultades cuando la Administración identifique que los montos señalados en sus compras difieren significativamente de los reflejados en la totalidad de las facturas en que aparecen como compradores. El comportamiento en otros impuestos también debe mejorar cuando algunos contribuyentes no puedan explicar gastos no coincidentes con los ingresos declarados en renta.

Es también natural que los procesos de devolución de impuestos asociados, por ejemplo, al exceso de créditos en contribuyentes con vocación exportadora puedan agilizarse y validarse al verificarse con los documentos electrónicos la existencia de los documentos en que se sustentan esos créditos así como la existencia y contenido de las facturas electrónicas de exportación que esos contribuyentes tienen que haber producido y transmitido a la Administración Tributaria y deben ser parte de los procesos de exportación en la aduana.

Pero más allá de los cruces obvios de información entre las operaciones conocidas y las declaradas existen otras posibilidades de control

En un modelo con autorización previa de documentos la posibilidad de efectuar controles se potencia. Por un lado, en el entorno del emisor, la Administración puede, en las jurisdicciones donde existan, por ejemplo, procedimientos de clausura temporal, reforzar esos procedimientos al no autorizar documentos. El proceso de autorización previa puede, además, permitir controles adicionales concurrentes a la operación relacionados también con el comprador, por ejemplo, si el comprador tiene un número de contribuyente de un contribuyente dado de baja por inactividad, la operación puede no autorizarse.

La posibilidad de identificar las relaciones entre compradores y vendedores, permite análisis de redes sociales que serán de utilidad en la identificación de esquemas de para establecer fraudes de tipo carrusel y otros esquemas organizados para defraudación tributaria.

El análisis con grandes volúmenes de datos, la utilización de técnicas de inteligencia artificial y aprendizaje de máquinas y otras técnicas de inferencia permiten identificar patrones de comportamiento para, por ejemplo, detectar emisiones de documentos apócrifos creados con la intención de defraudar impuestos o para detectar casos de posibles defraudadores, a partir por ejemplo de la detección de manipulación de datos o precios en los propios documentos.

La información contenida en los documentos, con detalle de cantidades y tipos de productos, de la frecuencia en el uso de servicios y otros elementos similares puede utilizarse, a través de esos mecanismos de análisis de datos ya señalados, para establecer especies de matrices de insumo producto para los contribuyentes y determinar, a partir de las compras de bienes y servicios, los productos los estimados de la producción e indicios de los montos de rentabilidad. Por otra parte, pueden también detectarse consumos de bienes o servicios no coincidentes con la actividad económica y que podrían, por ejemplo, ser utilizados por las empresas como un mecanismo de compensación a los ejecutivos que a su vez deberían haberlos declarado como beneficios sujetos al impuesto sobre la renta.

Las Administraciones podrán mejorar sus controles en los casos en que existan diferentes tipos impositivos asociados a diferentes productos. Los controles en compra y venta de productos específicos con tipos distintos y la existencia de sus inventarios podrían ser ampliados y automatizados.

2.2.2. Otros usos de la información

Adicionalmente a la posibilidad de utilizar la información de los documentos electrónicos con fines de control tributario, esos datos pueden ser utilizados para otros fines de interés de la Administración Pública.

Indudablemente esos datos, para poder ser utilizados y a la vez preservar el derecho de los contribuyentes a la confidencialidad de los datos de carácter tributario, deben pasar a ser anónimos. Los documentos, antes de utilizarse, deben eliminar los detalles de identificación de los participantes en esas transacciones.

Los datos de las facturas pueden utilizarse para fines estadísticos y estudios socio-económicos que pueden ir desde identificar patrones de consumo y hábitos de la población, a acompañar la variación de precios de productos en diferentes momentos y lugares del país con una medida directa y sin intermediarios de la variación de precios y del comportamiento de la demanda. De la misma manera, se podría utilizar aplicaciones para identificar problemas logísticos incluyendo la venta de productos caducados.

Una aplicación de ese tipo de estudios ya se ha puesto en uso en el Estado de Amazonas en Brasil para la identificación de precios de referencia para compras de productos por parte del Estado.

2.2.3. De las declaraciones pre-rellenadas a la tributación de la transacción

A partir de la información de las facturas, cuando el número de ellas y los contribuyentes participantes del sistema sean cercanos al total de contribuyentes y al total de operaciones, las Administraciones estarían en la capacidad de determinar el impuesto liquidado o, al menos, al pre-llenar las declaraciones de los impuestos al consumo de manera similar a las declaraciones pre-llenadas de impuesto sobre la renta.

El uso de documentos electrónicos para fines fiscales es un anticipo de las posibilidades de control disponibles para las Administraciones Tributarias con la incorporación de otros elementos tecnológicos, particularmente con la utilización de la denominada Internet de las Cosas, en la que se pueden utilizar distintos elementos electrónicos para identificar directamente, o a través de indicios, una determinada actividad económica.

Bibliografía

- BARAJAS, S., *et al.* (2011): *Evasión fiscal derivada de los distintos esquemas de Facturación*, Colegio de México.
- DE FREITAS, V. (2015): *Factura electrónica. Estrategias para la implementación*.
- GRUPO DE EXPERTOS (2009): *Code of Practice on Electronic Invoicing in Europe*, European Commission.
- OLLER, N. (2010): *Coleção SPED. Volume III. Nota Fiscal Eletrônica*, IOB.
- OLLER, N. (2013): *Os Documentos Fiscais Eletrônicos no Brasil e na América Latina e seus Impactos na Automação de Processos e no Intercâmbio Eletrônico de Informações na Cadeia Logística*, USP.
- OLLER, N. (2014): *Manual Prático da NF-e e da NFC-e*, IOB.
- OASIS (2013): *Universal Business Language Version 2.1*, OASIS.
- VALADEZ TRIBIÑO, F. (2014): *Medios Electrónicos en Materia Fiscal. La eliminación del papel*, IMCP.
- ZAMBRANO, R. (2013): *Uso de las TIC en materia de Asistencia al Contribuyente*, CIAT.
- ZAMBRANO, R. (2014 a): *Documentos y transacciones electrónicas (iv, v, vi)*, CIAT.
- ZAMBRANO, R. (2014 b): *El control fiscal en la Economía Digital*, CIAT.
- ZAMBRANO, R. (2015): *Una aventura temeraria y un adjetivo común (i y ii)*, CIAT.

CAPÍTULO 9

CONCLUSIONES

PABLO PORPORATTO

Jefe del Departamento de Fiscalización de Operaciones Financieras.
Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP) de Argentina

FERNANDO DÍAZ YUBERO

Inspector de Hacienda del Estado. Agencia Estatal de
Administración Tributaria (AEAT) de España

SUMARIO

SECCIÓN PRIMERA: 1. INTRODUCCIÓN.—2. CONSIDERACIONES PREVIAS.—
3. SITUACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL. INGRESOS TRIBUTARIOS Y CARGA
FISCAL.—4. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.—
5. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS.

SECCIÓN SEGUNDA: 1. IMPUESTOS A LAS VENTAS.—2. IMPUESTOS ESPE-
CIALES, MEDIOAMBIENTALES, SOBRE LOS RECURSOS NATURALES Y
TRANSACCIONES FINANCIERAS. 2.1. Impuestos Especiales. 2.2. Imposición
medioambiental. 2.3. Impuestos sobre los recursos naturales. 2.4. Impuestos sobre
transacciones financieras.—3. IMPUESTOS SOBRE PEQUEÑOS Y MEDIANOS
CONTRIBUYENTES.—4. FISCALIDAD INTERNACIONAL. 4.1. Relevancia de
la fiscalidad internacional. 4.2. Criterios jurisdiccionales de aplicación. 4.3. Precios de
transferencia. 4.4. Convenios para evitar la doble imposición. 4.5. Recientes avances en
el intercambio de información con fines fiscales.—5. LA FACTURACIÓN Y DOCU-
MENTACIÓN ELECTRÓNICA.—6. PALABRAS FINALES.

Bibliografía

SECCIÓN PRIMERA

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.—2. CONSIDERACIONES PREVIAS.—3. SITUACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL. INGRESOS TRIBUTARIOS Y CARGA FISCAL.—4. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.—5. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS.

1. INTRODUCCIÓN

En este último capítulo de la obra, se exponen, a manera de corolario, las principales conclusiones que surgen de la información recolectada y del análisis efectuado por los respectivos autores en los capítulos precedentes y, asimismo, se presentan algunas recomendaciones que, de ninguna manera, pretenden agotar el amplio abanico de posibilidades y opciones de reformas tributarias que pueden plantearse para la mejora del diseño y la gestión de los sistemas tributarios de América Latina (en adelante, AL) con relación a los tributos y aspectos abordados.

Cabe destacar que, no obstante, la existencia de rasgos y grandes trazos comunes en los países de la Región, es bien sabido que, si se mira hacia dentro de AL, se observan diferencias entre los países, desde el punto de vista social, económico y, en particular, del tributario.

Por ende, no existen recetas universales aplicables a todos los países, sino que hay que considerar las realidades diferentes, expectativas y circunstancias económicas, sociales, culturales, políticas e institucionales propias de cada nación o, en todo caso, grupo de Estados semejantes, a la hora de definir e implementar las respectivas recomendaciones.

Es importante resaltar ciertas limitaciones que presenta esta obra, en términos de temáticas abordadas, en el sentido de no incluir, por ejemplo, el análisis de la situación de las Administraciones Tributarias (en adelante, AATT) de los países de AL, lo cual no representa un aspecto menor, considerando que, según una declaración atribuida a Milka Casanegra, en los países en desarrollo la Administración Tributaria es la Política Tributaria. No obstante, los autores de este último capítulo, se han tomado la libertad de hacer referencia, aunque de manera muy general, a este relevante aspecto.

2. CONSIDERACIONES PREVIAS

En los aspectos socioeconómicos, los países de AL han exhibido, en general, dos rasgos distintivos. Por un lado, una elevada desigualdad en la distribución de los ingresos

(es la Región con mayor concentración de ingresos y de riquezas del Mundo) y, por el otro, una alta volatilidad de sus variables macroeconómicas y, en particular, las fiscales.

Asimismo, cabe destacar que la Política Fiscal en la Región ha sido, con frecuencia, pro-cíclica, es decir, que las políticas de gastos (incluyendo el gasto social) y de ingresos públicos (incluyendo el financiamiento) han acentuado los ciclos económicos.

Es deseable, por el contrario, diseñar y aplicar políticas fiscales contra-cíclicas, que estimulen la actividad durante las recesiones y retiren los estímulos, o al menos se mantengan neutrales, durante las épocas de auge.

Según OXFAM y CEPAL (2016), el impacto destructivo, que genera la extrema desigualdad sobre el crecimiento sostenible y la cohesión social, resulta evidente en la Región. Destacan que, en el año 2014, el 10% más rico de la población de AL había acaparado el 71% de la riqueza y, de mantenerse esa tendencia, dentro de sólo 6 años, el 1% más rico de la Región tendría más riqueza que el 99% restante.

En los últimos 10 años, las fortunas de los multimillonarios de AL crecieron un 21% anual (6 veces el aumento PIB) y gran parte se mantiene en la opacidad que ofrecen paraísos fiscales o ciertos países que aún tienen rígidas reglas de secreto financiero, lo que significa que una porción muy significativa de los beneficios del crecimiento de AL está siendo aprovechada por un pequeño número de personas muy ricas, a costa de los pobres y de la clase media.

La Política Fiscal y, en particular, las tributaciones no son ajenas a estas características. En general, en AL se han desaprovechado las potencialidades que tienen los sistemas tributarios para generar mejoras en la distribución del ingreso y propiciar una política macroeconómica más estable.

En algunos Estados, los más acaudalados pagan entre el 1% y el 3% de su ingreso bruto, mientras que, en otros, el porcentaje sube hasta el 10%. Pero la tendencia es clara, cuando se la compara con los países desarrollados, por ejemplo, en Estados Unidos, donde la contribución de los más ricos es del 14,2% y en algunas naciones europeas excede el 20%.

Es posible citar algunas razones por las que los más ricos y las grandes empresas, principalmente las multinacionales, terminan pagando menos impuestos en AL y ello es por la regresividad del sistema tributario, puesto que se recauda principalmente por IVA que incide en mayor medida en los sectores bajos y medios de la sociedad, por la evasión y también por la existencia de una amplio número de exenciones y beneficios fiscales, que terminan beneficiando a los que más tienen y los que cuentan con mejor asesoramiento.

Por otra parte, no es posible desconocer en la actualidad que es factible utilizar la Política Tributaria más allá de su función de financiar el gasto público, es así que el BID (2013) considera que, además, si se toman ciertas consideraciones, los impuestos pueden ser utilizados como instrumentos de desarrollo.

En esta interesante perspectiva de análisis, si están adecuadamente diseñados e implementados, los impuestos permiten, asimismo, promover una mayor equidad (en

la concepción horizontal, vertical e intergeneracional), generar una mayor estabilización macroeconómica, apoyar la inversión, cuidar el medioambiente y acelerar la productividad y el crecimiento económico en AL, de manera sustentable e inclusiva.

En otro orden de cosas, cabe destacar la dimensión sociopolítica de los impuestos, en el sentido de permitir, a través de un diseño e implementación correctos, una mayor legitimación del Estado, tendiendo puentes de confianza y control entre los ciudadanos y sus representantes en el Gobierno, mejorando la gobernanza, la transparencia y la rendición de cuentas, aspectos muy necesarios en AL.

A continuación, se exponen algunas conclusiones y ciertas recomendaciones extraídas de los capítulos previos de este libro y también de la revisión realizada a la bibliografía y fuentes de información citadas al final de este capítulo.

3. SITUACIÓN ECONÓMICA Y SOCIAL. INGRESOS TRIBUTARIOS Y CARGA FISCAL

La Región ha vivido, con diferencias entre los países, una última década de logros en materia de crecimiento económico, empleo y diversos indicadores sociales, pero se mantienen las reducidas tasas de inversión, con un dinamismo interno basado en el consumo privado, principalmente, de bienes importados, una baja productividad y un crecimiento altamente dependiente de los recursos naturales¹ y, en particular, de los precios internacionales de las materias primas, que generan serias vulnerabilidades en las balanzas de pagos y en las cuentas públicas.

A estas debilidades, hay que agregar, las carencias en campos claves como la salud, la Seguridad Social y la educación.

Entre los años 2003 y 2008, la conjunción de un contexto internacional favorable y un manejo más prudente de la política macroeconómica y, en particular, fiscal, derivó en una mejora en las cuentas públicas y una reducción del endeudamiento, con la consiguiente ampliación del espacio fiscal. Esto permitió implementar una serie de medidas por el lado de los ingresos y de los gastos públicos que amortiguaron el impacto de la crisis internacional de los años 2008 y 2009, en particular, para compensar a los sectores sociales más vulnerables.

Con posterioridad, el aumento de los gastos y la disminución de los ingresos significaron una importante reducción de los espacios de política, por lo que el desafío pendiente es cómo recomponer el espacio fiscal, considerando los riesgos que depara la economía mundial que, seguramente, condicionarán el desempeño económico.

Las proyecciones más recientes del crecimiento mundial muestran bajas tasas de crecimiento, en tanto que persiste la incertidumbre en las economías emergentes (en

¹ Para un análisis más profundo de las implicancias de la dependencia de ingresos respecto de los recursos naturales en algunos países de AL, se sugiere revisar el *Documento de Trabajo*, n.º 14/2009 del Instituto de Estudios Fiscales (IEF) de España: “Fiscalidad de Recursos Naturales en América Latina” (CARBAJO VASCO, D., y PORPORATTO, P).

especial, China) y se espera que los precios de las materias primas, que la Región exporta y que son el motor de varios países, se mantengan bajos.

En este contexto, hay que tener en cuenta que gran parte del aumento de la capacidad fiscal recuperada en años anteriores estuvo vinculada a los ingresos fiscales provenientes de la explotación de los recursos naturales y, por lo tanto, el incierto entorno externo y la caída en los precios tendrán un importante impacto presupuestario.

A esto se suma también la persistencia de ciertas debilidades de la imposición a la renta de sociedades para captar una mayor proporción de las rentas generadas en estos sectores.

A su vez, la necesidad de inversión y la tendencia declinante en el precio internacional de estos productos (especialmente, del petróleo) agudizan esta situación y requieren encontrar un difícil balance entre el aprovechamiento óptimo de los recursos naturales y la apropiación estatal de las rentas para la movilización de recursos financieros.

La experiencia de los países de la Región muestra que la disponibilidad de recursos públicos ha sido una importante restricción a la capacidad de los Estados de generar espacio fiscal. Los determinantes centrales de la mencionada disponibilidad de recursos públicos son el tamaño de la base imponible y el límite máximo de acceso al financiamiento.

Lo expuesto se debe a que, en promedio, los países de la Región recaudan poco, tanto en relación con sus necesidades como respecto a su grado de desarrollo.

Por otra parte, los ingresos tributarios son altamente volátiles, producto de la alta dependencia respecto de la explotación de los recursos naturales, afectando mayormente a los segmentos más vulnerables de la población, a través de las fluctuaciones del gasto público social.

Una característica importante es el carácter fuertemente pro-cíclico que registra el acceso al financiamiento; donde gran parte de los *shocks* que ha sufrido la Región en las últimas décadas ha tomado la forma de una interrupción súbita de los flujos de financiamiento.

Con relación a la pobreza, la tendencia a la baja de las tasas de pobreza y pobreza extrema o indigencia se ha desacelerado en los primeros años de la presente década, hecho asociado al crecimiento demográfico, el cual deja como saldo un mayor número de personas en situación de pobreza extrema en 2013.

Por otro lado, la elevada desigualdad distributiva es un rasgo distintivo de la situación social. El problema de la elevada concentración del ingreso y de la riqueza, implica un importante desafío para la acción del Estado a través de la Política Fiscal, la que, a su vez, juega un papel limitado en mejorar la distribución del ingreso disponible.

A diferencia de la tendencia observada en el resto del Mundo, en la última década la distribución del ingreso en la Región mostró importantes avances en la gran mayoría de los países. Más allá de estos progresos, AL constituye la zona del Mundo con mayor concentración del ingreso, por lo que uno de los grandes desafíos que sigue enfrentando, es continuar con la reducción de los niveles de desigualdad.

Los sistemas tributarios de AL han jugado un papel redistributivo modesto o incluso han sido globalmente regresivos. En este resultado intervienen diversos factores: un diseño del Impuesto a la Renta sesgado hacia el trabajo asalariado, una elevada evasión y elusión de las obligaciones tributarias, múltiples beneficios impositivos, sistemas tributarios donde los individuos más ricos no han sido gravados de acuerdo con su nivel de ingresos o riqueza, entre otros.

Adicionalmente, los sistemas impositivos de AL descansan fuertemente en la tributación al consumo que suele tener un impacto distributivo regresivo o en la explotación de recursos naturales que generan ingresos fiscales altamente volátiles.

Es importante resaltar la existencia de realidades diferentes dentro de la zona, dado que no todos los Estados que la componen tienen bajos ingresos fiscales y varios complementan su carga tributaria con una importante recaudación no tributaria proveniente de otras fuentes o de la explotación de los recursos naturales.

La situación respecto de los ingresos fiscales de los que dispone cada país es bastante heterogénea en AL, tanto en relación con su nivel como en su composición:

- Por un lado, se encuentran México y Venezuela con ingresos tributarios de los más bajos de la Región pero que presentan significativos recursos petroleros que se suman a tales ingresos. En cambio, otros países como Guatemala, Haití y República Dominicana, además de tener una baja presión tributaria, poseen ingresos no tributarios escasos.
- Por otro lado, Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador y Perú, con niveles de cargas tributarias cercanos o superiores al promedio regional, agregan a sus ingresos fiscales recursos no tributarios originados en la explotación de hidrocarburos o minerales.
- Además, hay naciones que complementan su recaudación impositiva con recursos provenientes de otras fuentes como el canal interoceánico de Panamá, las centrales hidroeléctricas en Paraguay o las donaciones externas en Haití, Honduras y Nicaragua.
- Por otra parte, en algunos países cerca del 90% o más de los ingresos públicos provienen de la recaudación tributaria como sucede en Argentina, Brasil, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Haití, Honduras, Nicaragua, República Dominicana y Uruguay.

En comparación con los países desarrollados, la carga tributaria promedio de AL es la mitad de la registrada en el promedio de quince países de la Unión Europea (en adelante, UE) y se sitúa 15 puntos del PIB por debajo del promedio de los países de la OCDE.

La principal causa de tales diferencias corresponde a la menor recaudación relativa por impuestos directos (a la renta y a la propiedad) y, en particular, del Impuesto a la Renta Personal, conocido como “la asignatura pendiente” de la Región o también “una cáscara sin sustancia”.

En AL, menos de un tercio de la recaudación corresponde a impuestos directos mientras que el grueso de la carga recae en los impuestos sobre el consumo y otros gravámenes indirectos.

De esta forma, resulta que la carga tributaria no solamente es baja, sino que tiene un claro sesgo regresivo e importantes implicancias para las funciones redistributiva y de estabilización de la Política Fiscal.

A su vez, la evasión y elusión tributaria, no sólo limitan la cantidad de recursos fiscales disponibles para ejecutar políticas que impulsen el desarrollo sustentable y la equidad distributiva, sino que perjudica la legitimidad de los sistemas tributarios, lo que termina también afectando la capacidad recaudatoria.

Las tasas de incumplimiento son, en general, muy altas pero desiguales para las distintas figuras tributarias. Las estimaciones de las tasas de evasión en el Impuesto sobre la Renta y, en especial, del que recae sobre las personas físicas, son escasas en la Región, pero los estudios disponibles muestran que los niveles de evasión en AL son altos en comparación con otras regiones del Mundo y mayores en los impuestos sobre la renta que en los impuestos al valor agregado (con una tasa promedio de incumplimiento de 51% *versus* 27%, respectivamente).

En el Impuesto sobre la Renta, las estimaciones realizadas muestran que las tasas de evasión correspondientes a las personas físicas arrojan cifras inferiores a los coeficientes de las personas jurídicas, por el alto contenido de retenciones en la fuente efectuadas a los ingresos de asalariados, quienes son los que aportan la mayor parte de la recaudación del gravamen, ya que gran parte de las otras fuentes de renta (dividendos, intereses, rentas de títulos públicos y ganancias de capital) se encuentran exentas del impuesto o tributan a una tasa menor, a través de esquemas cuasi-duales.

Dadas las numerosas y alentadoras reformas introducidas por varios países en el Impuesto sobre la Renta en los últimos años, los valores estimados en las tasas de evasión pueden verse afectados en uno u otro sentido; por un lado, al ampliarse la base imponible del Impuesto a la Renta Personal (donde se destaca el caso de los sistemas duales en Uruguay, Perú y los países de Centroamérica) y, por otro lado, al difundirse los modelos de imposición presuntiva (impuestos mínimos aplicados sobre los activos de las sociedades) y los regímenes de tributación simplificada para pequeños contribuyentes, los cuales pueden distorsionar las decisiones privadas de los contribuyentes sujetos al Impuesto a la Renta de Sociedades.

Las AATT tienen un rol fundamental a la hora de controlar la evasión fiscal. La dimensión internacional de la evasión fiscal es un fenómeno que ha provocado una preocupación creciente, debido a que, el desvío de las utilidades de las empresas multinacionales, van erosionando las bases tributarias nacionales (fenómeno conocido con el acrónimo BEPS, el cual significa, en inglés, *Base Erosion and Profit Shifting*) y que dio origen al Proyecto BEPS impulsado por países del Grupo de los Veinte (en adelante, G-20) y la OCDE.

A partir de lo expuesto, es posible realizar algunas recomendaciones, en el sentido de que la sostenibilidad fiscal de los países de AL dependerá, por un lado, de la posi-

bilidad de contar con una institucionalidad capaz de aplicar instrumentos que atenúen la volatilidad de los ingresos fiscales, tales como fondos de estabilización, reglas macro-fiscales y un manejo contra-cíclico del endeudamiento público, en especial, de origen externo.

Es así que, en un marco de menores ingresos públicos, es indispensable avanzar hacia reglas fiscales que prioricen los gastos de capital y el diseño de esquemas anti-cíclicos eficientes de protección de la inversión para enfrentar la volatilidad macroeconómica de la Región, así como para reactivar la demanda agregada y mantener el gasto social.

Por otro lado, también es fundamental la capacidad de las autoridades para compensar la merma de los ingresos fiscales mediante reformas tributarias que apunten a fortalecer los impuestos que no dependen de la alta variabilidad de los precios de las materias primas.

En este sentido, son varios los países de la Región que han implementado reformas de sus sistemas tributarios en los últimos años, las cuales, no sólo han estado orientadas a la obtención de una mayor recaudación sino también a otros objetivos como son la búsqueda de una mayor equidad vertical y horizontal de los tributos, el control de la evasión, una simplificación de los sistemas impositivos e incluso una mayor protección del medio ambiente.

Más allá de las importantes reformas producidas, el elevado nivel de desigualdad y la alta concentración de la riqueza y el ingreso en la zona, hacen imperioso un aprovechamiento integral de la acción redistributiva de la Política Fiscal y, en especial, del sistema tributario, sobre todo en aquellos tributos relacionados con el principio de la capacidad de pago (equidad vertical) como así también un tratamiento impositivo igualitario para aquellos que estén en la misma posición, aunque sus ingresos se originen en fuentes diferentes, ya sea que provengan del trabajo o del capital (equidad horizontal).

La imposición directa sobre la propiedad que incluye impuestos a los inmuebles y sobre las herencias, ha sido estructuralmente débil en la Región y ha estado prácticamente ausente de la discusión referente a herramientas para mejorar el impacto distributivo.

No obstante, esta modalidad tributaria ha despertado especial interés en los últimos años, ya que este tipo de tributos, que son fundamentalmente recaudados en un nivel sub-nacional de Gobierno, constituyen una herramienta viable para generar un flujo relativamente estable de recursos tributarios con escasos efectos distorsionadores y con mejor impacto distributivo.

Por otro lado, al tratarse de ingresos recaudados a nivel sub-nacional, permitiría reducir la significativa asimetría vertical, en términos de responsabilidades de gasto y su financiamiento que se observa entre los diferentes niveles de un mismo Gobierno.

En particular, respecto de las elevadas tasas de evasión, es importante remarcar el rol clave de las AATT, tanto en lo que se refiere a mediciones periódicas y consistentes del nivel de incumplimiento para los principales impuestos como así también para mejorar su capacidad de control de la evasión fiscal.

A este respecto, si bien se han desarrollado varias estrategias y se han producido mejoras muy significativas en algunos países, aún queda mucho espacio para seguir su fortaleciendo las AATT.

Aun cuando el objetivo de este libro es analizar la situación de los sistemas tributarios en AL, conviene hacer una referencia, aunque sea mínima, a las AATT y a la importancia de su labor.

La Política Fiscal no debe olvidar nunca la dimensión administrativa de las reformas tributarias: el mejor diseño de Política Fiscal vale muy poco si no se implanta y aplica efectivamente y eficientemente.

De esta forma, la Política Fiscal y las AATT deben avanzar conjuntamente. Cómo se aplica una determinada ley fiscal afecta y condiciona su recaudación, su incidencia y su eficiencia².

Cabe resaltar que las AATT son demasiado importantes para los resultados de la Política Fiscal como para que los legisladores puedan obviar esta dimensión a la hora de diseñar e implantar los sistemas tributarios nacionales

Desgraciadamente, la aplicación del sistema tributario es una tarea difícil incluso en los mejores momentos y en los países más avanzados; en los países en desarrollo, mucho más por la extensión de la economía informal, la resistencia a aceptar la aplicación de las normas fiscales, debilidades del sistema judicial, retribuciones insuficientes de los funcionarios públicos, cambios frecuentes en la estrategia de las organizaciones y escasez de recursos asignados, etc.

Para avanzar, es aconsejable que las AATT definan una estrategia, basada en favorecer el cumplimiento “voluntario” de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes y que la mantengan más allá de los cambios en la dirección de las organizaciones; que apuesten por una dotación adecuada de personal cualificado y permanentemente actualizado, que mecanicen y normalicen los procesos y que construyan un sistema de información de calidad que permita facilitar a los contribuyentes cumplidores el pago de los impuestos y, al mismo tiempo, luchar de manera radical contra el fraude fiscal y los incumplimientos.

Asimismo, dado que el incumplimiento tributario no sólo tiene su origen en transacciones domésticas, sino que se vincula además al plano internacional, resulta de suma importancia propiciar la cooperación entre las diferentes jurisdicciones fiscales para hacer más eficiente el combate a la evasión fiscal internacional, por ejemplo, mediante acuerdos que faciliten el intercambio de información tributaria entre las agencias de recaudación, a través de auditorías conjuntas, etc.

Por lo tanto, todos estos elementos permiten afirmar que existe un espacio considerable para ampliar la capacidad distributiva del sistema tributario, sin resentir su capacidad recaudatoria ni su eficiencia (aspectos que mejoraron notablemente en los últimos años) a través del fortalecimiento de la tributación directa, fundamentalmente,

² *Administrative dimensions of Tax Reform*. RICHARD BIRD. ITP Paper 0303; abril de 2003.

del Impuesto a la Renta Personal y los tributos patrimoniales, sobre todo en un contexto de lenta recuperación mundial y regional como el actual.

4. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

La tributación sobre la renta ha sido importante para explicar, al menos parcialmente, el incremento de la carga tributaria en la Región durante las últimas décadas.

Pese a que, entre los años 2003 y 2008, ha habido un mayor crecimiento del Impuesto a la Renta que recae sobre las personas jurídicas, asociado al auge en los precios de las materias primas y de ciertas reformas implementadas para lograr una mayor apropiación fiscal de este tipo de rentas, a partir de 2011, se destaca el incremento de la recaudación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Un factor importante de este crecimiento han sido las reformas implementadas por los países de la Región que buscaron fortalecer la tributación sobre las rentas de capital, cambios en las alícuotas, modificaciones en los tramos de ingresos imponibles y mejoras en las reglas de tributación internacional.

En términos del nivel de recaudación promedio del Impuesto sobre la Renta personal, AL está muy lejos de la OCDE y aún más del promedio de quince países de la UE, ya que los países latinoamericanos obtienen en promedio sólo 1,4% del PIB en comparación con las economías de la OCDE donde su valor promedio supera los 8 puntos del producto y los 10 puntos de la UE-15. De esta forma, el Impuesto sobre la Renta recauda en total menos de la mitad en AL que en los países europeos y de la OCDE.

En AL, las personas jurídicas aportan alrededor del 71% del total recaudado en concepto del Impuesto a la Renta mientras que las personas naturales apenas soportan el 29% restante. En los países de la OCDE estas participaciones están invertidas: 74% es aportado por las personas físicas y 26% por las empresas mientras que, en el promedio de quince economías de la UE, el impuesto a la renta personal alcanza una participación del 79% del total.

Una limitación del Impuesto a la Renta Personal en AL es que se recauda fundamentalmente sobre los trabajadores formales en relación de dependencia, a los cuales se les realiza la retención por parte de los empleadores.

En estas condiciones, el 60% o más, del Impuesto sobre la Renta Personal proviene de trabajadores asalariados formales. Las mayores posibilidades de evasión y elusión de los trabajadores independientes y el tratamiento preferencial que reciben las rentas de capital limitan el recaudo de ingresos no salariales.

Adicionalmente, la aplicación excesiva de exenciones y tratos beneficiosos, que se traduce en altos gastos tributarios, trae aparejada mayores oportunidades para la evasión y elusión.

Más allá de las reformas tributarias y de las mejoras en los niveles de recaudación del Impuesto a la Renta Personal de los últimos años, existe consenso en la doctrina a

la hora de señalar tres factores que han condicionado un mejor desempeño de este tributo en los países de AL:

- Reducción de las tasas legales marginales máximas aplicadas.
- Estrecha base imponible por un gran número de exenciones, deducciones permitidas y por los niveles de mínimo no imponibles.
- Altos niveles de incumplimiento (evasión y morosidad).

Los promedios regionales de las alícuotas marginales máximas del Impuesto a la Renta de las personas físicas fueron descendiendo en AL, hasta el punto en que las alícuotas máximas de algunos países latinoamericanos se encuentren por debajo de los niveles internacionales.

Asimismo, se observa una reducción de la brecha promedio entre las tasas marginales máximas y mínimas de la imposición a la renta de personas físicas, lo que impacta en el grado de progresividad del tributo.

Los altos gastos tributarios en los Estados de la Región constituyen otro factor que reduce las bases imponibles. Adicionalmente, la aplicación de exenciones y tratos diferenciados que se traducen en gastos tributarios presenta mayores oportunidades para la evasión y elusión.

Otro factor limitante de la capacidad de recaudación del Impuesto a la Renta es el bajo nivel de cumplimiento y las altas tasas de evasión.

Si bien el diseño del Impuesto a la Renta personal es progresivo en todas las jurisdicciones, su impacto redistributivo es muy limitado, desde el punto de vista de la efectiva distribución social de la carga del impuesto.

Se constata que gran parte de los países de la Región tienen, en teoría, un sistema de renta global (Argentina, Bolivia, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador y México) mientras que, en otros, la naturaleza del impuesto se corresponde con un modelo cedular (Guatemala, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú y Uruguay).

A su vez, algunos de ellos han establecido un enfoque de renta nacional o territorial (Bolivia, Guatemala, Nicaragua, Panamá y Paraguay), mientras que otros siguen el criterio de renta mundial (Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Ecuador, México, Perú).

A partir de lo expuesto, pueden extraerse algunas recomendaciones, considerando que la caracterización realizada respecto del Impuesto a la Renta en AL, y asumiendo las dificultades para hablar de un modelo único para toda la Región, dada su diversidad, en este tributo y en general, en el resto de la figuras tributarias, reduce los recursos disponibles y limita el espacio fiscal para la ejecución de Políticas Públicas, ante lo cual resulta crucial que los países trabajen para un fortalecimiento en particular del impuesto a la renta de las personas naturales. Para ello es fundamental que se promuevan acciones para combatir la evasión y elusión fiscal.

Las estimaciones de las tasas de evasión en el Impuesto sobre la Renta y, en especial, del que recae sobre las personas físicas son escasas en la Región. Los estudios dis-

ponibles muestran, no obstante, que los niveles de evasión en AL son altos en comparación con otras regiones y mayores en los impuestos sobre la renta, como se mencionó anteriormente.

Se debe tender a una base amplia y general del impuesto, donde se consideren todas las rentas del contribuyente dentro de la base gravable, otorgándose a las rentas de capital un tratamiento similar al aplicado sobre las rentas provenientes del trabajo.

No obstante, cabe destacar que algunas opiniones doctrinales están a favor de un esquema dual donde las rentas de capital tributen a una tasa proporcional y las del trabajo a tasas levemente progresivas. De hecho, varios países de la Región han avanzado en esta línea, siendo pionero Uruguay³.

Del mismo modo, deben revisarse y reducirse los tratamientos preferenciales como así también las deducciones permitidas. Por otro lado, pueden modificarse los tramos de ingresos imposables, de manera tal que se rebaje el nivel de ingreso a partir del cual se aplican las tasas máximas del Impuesto sobre la Renta Personal y de esta forma se esté en concordancia con los rangos establecidos en otras regiones.

En varios países se podría tender también a una reducción del mínimo exento para que sea igual o inferior a su ingreso per cápita y así ampliar la base del impuesto e incluir a contribuyentes de clase media alta. Si bien las tasas (marginales) legales máximas del Impuesto a la Renta Personal se sitúan entre el 25% y el 40%, las tasas medias efectivas que paga el decil superior son muy bajas como consecuencia de la evasión y la elusión, las exenciones, las deducciones y el tratamiento preferencial de las rentas de capital, que en algunos países no están gravadas y en otros tributan a una tasa más baja que las rentas del trabajo.

Un manejo en este sentido tendría importantes implicaciones para la ejecución de las Políticas Públicas y el logro de un crecimiento sostenible, duradero e inclusivo, ya que se dispondrían de mayores recursos para la inversión y el gasto social, apoyando así las funciones de estabilización, provisión de bienes y servicios públicos y de redistribución del ingreso.

5. IMPUESTOS SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

En general, se trata un impuesto de naturaleza estatal (nacional o federal), cuya gestión y administración le corresponde al Estado Nacional.

El reconocimiento del impuesto como una exacción nacional es común a países como México, Ecuador o Colombia, entre otros. Ahora bien, que la administración y gestión les corresponda al Estado, no es óbice para que, en algunos casos, la recaudación pueda ser cedida a entidades territoriales más pequeñas (municipios, regiones) constituyendo, por ende, una fuente importante de financiación de las mismas.

³ Respecto del tratamiento de las rentas y las ganancias de capital de origen financiero se sugiere revisar *La Tributación de las Rentas del Capital en América Latina* (2013) ITC-GIZ-CIAT (DOMINGO CARBAJO VASCO).

La opción de la cesión de recaudación dependerá de cada sistema tributario. Por ejemplo, en el caso de Brasil, donde la administración y gestión les corresponde al Gobierno Federal, la recaudación es cedida a los Estados y a los municipios.

En una caracterización más general del denominado Impuesto sobre la Renta, la evolución de su importancia ha sido dispar. Cabe recordar que el Impuesto sobre la Renta comienza a implementarse en AL entre 1920 y 1935 (en su versión actual en la década de los '50), constituyendo la principal fuente de renta hasta la aparición del IVA. La implantación de este último es progresiva y tiene lugar en la década de los años 60 (Brasil y Uruguay), continúa en la de los 70 en otros países (Argentina, Bolivia, Chile, Costa Rica, Ecuador, Honduras, Nicaragua, Panamá y Perú), y finaliza en los años 80 hasta la actualidad con su definitiva implantación en Colombia, El Salvador, Guatemala, México, Paraguay, Venezuela, etc.

Analizando situaciones concretas de cada una de las jurisdicciones implicadas o, en el caso de Perú, en el Impuesto sobre la Renta, el protagonismo de la recaudación por Impuesto a la Renta por las personas jurídicas dobla la recaudación obtenida por el impuesto sobre las personas físicas, si bien, ambas ceden ante el Impuesto General a las Ventas, que se ha consagrado como figura central del sistema tributario peruano.

En el caso de Chile, los impuestos indirectos (incluyendo comercio exterior) suponen un 10% del PIB mientras que los impuestos directos suponen un 7,7% de los cuales el impuesto a la renta de las personas jurídicas o Impuesto de Primera Categoría alcanza un 5% del PIB 2013. Siendo ésta la regla general, en México o Panamá, la realidad es la contraria.

En cuanto a los criterios de vinculación aplican la renta mundial Argentina, Brasil, Chile, Colombia, México y Perú, en tanto que por su parte se ciñen a la renta territorial Bolivia, Ecuador, El Salvador, Guatemala, Panamá, Paraguay, Nicaragua y Uruguay.

En la actualidad, es necesario resaltar la tendencia global a la reducción de tipos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, que comenzó a llevarse a cabo en los '80 en Reino Unido y Estados Unidos.

No obstante, al articularse junto a una ampliación de la base imponible del impuesto, la recaudación no se resintió tanto como si solo hubiera operado la primera. El promedio de bajada de los tipos nominales que indica la OCDE es de 7,2% entre el año 2000 y el año 2011.

La presencia de regímenes especiales en la regulación del impuesto es una cuestión que viene marcada por la realidad económica de cada uno de los distintos países, implicando una modulación generalmente más favorable del sistema tributario hacia sectores económicos por razones de oportunidad o por las singularidades que algunos de ellos presentan.

Las causas que los motivan, pueden responder a la especificidad de los contribuyentes afectados o la naturaleza de los hechos, actos u operaciones y puede traducirse en tipos impositivos reducidos o mayores beneficios fiscales en forma de supuestos adicionales de exención de rentas o de deducciones.

La existencia de estos regímenes especiales es frecuente en casi la totalidad de los sistemas tributarios analizados, situación que, si bien responde a singularidades de los contribuyentes o hechos afectados, contribuye a dificultar la simplicidad del impuesto y, por ende, a hacer más compleja la correcta aplicación del mismo. Al respecto, cabe destacar los regímenes aplicables al sector primario de México, Ecuador y Perú o el régimen especial de entidades sin fines de lucro de Colombia.

Del análisis del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas en los distintos sistemas tributarios de AL, puede concluirse que se trata de una figura impositiva compleja, que se adecúa, a través de regímenes especiales, a las particularidades de los distintos sectores económicos y que, debido a la gran existencia de deducciones y exenciones se desprende la menor relevancia del mismo en la recaudación tributaria, cediendo protagonismo normalmente ante el IVA o, en otros países, también ante el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Ante lo expuesto, pueden proponerse algunas recomendaciones, en el sentido de que deberían introducirse mejoras en el diseño de esta figura impositiva que pasarían por la simplificación del impuesto, a través de la reducción o eliminación de los regímenes especiales, la minoración de las deducciones, lo que supondría acercar el tipo nominal y efectivo así como por el fortalecimiento del impuesto a nivel internacional en aras a evitar la doble imposición (igualmente la doble no imposición) y otras medidas perjudiciales derivadas de la internacionalización de la economía como la erosión de bases y el traslado de beneficios.

Asimismo, es importante evitar, o al menos atenuar, la doble imposición económica respecto de los dividendos distribuidos. Al respecto, cabe destacar que Argentina recientemente ha eliminado la gravabilidad que se había establecido en setiembre de 2013, sobre los dividendos que distribuyen las sociedades del país.

Los encargados de la formulación de políticas públicas han manifestado, a este respecto, en repetidas ocasiones su temor de que esta gran fuente de ingresos esté siendo socavada por las tendencias regionales y mundiales. Es probable que el impacto de la globalización sobre la recaudación tributaria aumente y se refleje en los ingresos tributarios nacionales.

En este sentido, las “termitas fiscales”, que TANZI definió como las oportunidades que los contribuyentes, que operan a nivel mundial, pueden aprovechar para la evasión o elusión de impuestos, están dañando lentamente los mismos cimientos de los sistemas tributarios.

La cooperación tributaria internacional es clave para reforzar la recaudación nacional del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, especialmente con respecto a las empresas multinacionales. Para aumentar la cooperación internacional en materia de impuestos, se requiere aumentar la participación de los países en desarrollo en los foros internacionales relevantes.

Asimismo, hay que revisar las normativas domésticas, introduciendo aspectos de fiscalidad internacional tales como normas de precios de transferencia y otros mecanismos para evitar prácticas BEPS.

SECCIÓN SEGUNDA

SUMARIO 1. IMPUESTOS A LAS VENTAS.—2. IMPUESTOS ESPECIALES, MEDIOAMBIENTALES, SOBRE LOS RECURSOS NATURALES Y TRANSACCIONES FINANCIERAS. 2.1. Impuestos Especiales. 2.2. Imposición medioambiental. 2.3. Impuestos sobre los recursos naturales. 2.4. Impuestos sobre transacciones financieras.—3. IMPUESTOS SOBRE PEQUEÑOS Y MEDIANOS CONTRIBUYENTES.—4. FISCALIDAD INTERNACIONAL. 4.1. Relevancia de la fiscalidad internacional. 4.2. Criterios jurisdiccionales de aplicación. 4.3. Precios de transferencia. 4.4. Convenios para evitar la doble imposición. 4.5. Recientes avances en el intercambio de información con fines fiscales.—5. LA FACTURACIÓN Y DOCUMENTACIÓN ELECTRÓNICA.—6. PALABRAS FINALES.

1. IMPUESTOS A LAS VENTAS

Aunque el IVA fue introducido tempranamente en las economías de la Región (la mayoría de los países ya a finales de los años 70), su expansión en términos de ingresos tributarios es relativamente reciente.

Desde principios de los años 1990, este impuesto ha venido constituyendo una fuente creciente de ingresos para los países de AL y se ha consolidado mediante sucesivas ampliaciones de la base tributaria y de las tasas impositivas, y a través del fortalecimiento de la gestión y control del gravamen por parte de las AATT.

Las reformas se han enfocado también hacia la simplificación, con la mayoría de los países reduciendo el número de bienes con tasa cero o reducida, encaminándose así a un sistema de tasa única del IVA en muchos casos.

En 2014, el 30% del recaudo tributario total en los países latinoamericanos provino únicamente del IVA. No obstante, existe una disparidad importante en la Región. La amplia discrepancia entre países es también el resultado de las diferencias en el diseño del IVA: las tasas y bases impositivas varían mucho en la Región.

Los sistemas de IVA muestran diferentes énfasis y características que permiten afirmar con cierta razonabilidad que siguen un sistema clásico de IVA, con aplicación del principio de sujeción tributaria en el país de destino o consumo, siguiendo criterios similares para establecer a los sujetos pasivos, el devengo del impuesto y la base imponible, considerando una tasa cero para las exportaciones, lo que habilita a la imputación o devolución de los créditos fiscales soportados en el negocio, con una utilización casi unánime de sistemas de cambio de sujeto, reversión o retención del IVA y con regímenes especiales para los pequeños contribuyentes. Las tasas generales del impuesto han aumentado en los últimos años siguiendo la tendencia internacional.

En lo que se observan diferencias sustanciales entre las diversas jurisdicciones de AL es en las exenciones o liberaciones, las que, si bien se pueden catalogar en diferentes ámbitos, resulta claro que obedecen a diferentes razones políticas, sociales y situacionales de cada territorio.

En este sentido, se estima que la pérdida en la recaudación por estas exenciones es de entre 1,1% y 2,5% del PIB, según datos de CEPAL.

Si bien la totalidad de los países cuentan con regímenes especiales, usualmente orientados a los pequeños contribuyentes, se suele establecer que las operaciones con ellos no dan derecho a crédito, lo que puede desincentivar el uso de los mismos.

A partir de lo expuesto, es posible efectuar algunas recomendaciones, considerando que el IVA es el caballo de batalla de los sistemas tributarios en AL, con recaudación casi comparable a los de los países miembros de la OCDE, lo que entre otros factores se debe a su potencia recaudadora y la simplicidad de gestión.

También es un impuesto relativamente eficiente, dado que fomenta el ahorro y no perjudica la competitividad externa. Además, cuando se aplica a una tasa uniforme y con exenciones limitadas, no introduce distorsiones en la asignación de recursos.

Sin embargo, al aplicar una alícuota común a todos los bienes de consumo, la carga que el IVA genera para las personas de bajos ingresos provoca un mayor peso del impuesto respecto de los ingresos, dada la mayor propensión marginal al consumo de estas personas.

Para superar esta característica, varios países han recurrido a las exenciones o a la fijación de impuestos a tipos reducidos para aquellos bienes que tienen mayor peso en la canasta de consumo básico de los pobres. Ahora bien, una gran parte de la recaudación que se sacrifica, beneficia a los grupos de ingresos medios y altos.

No obstante, un IVA que grave todos los bienes y servicios de consumo con un tipo unificado, complementado con un número limitado de Impuestos Especiales sobre bienes cuyo consumo el Estado quiera desalentar, como el alcohol, el tabaco y los combustibles, podría aumentar simultáneamente la eficiencia y la equidad.

Para lograr esto último, una parte o la totalidad de los ingresos adicionales de esta reforma podrían redistribuirse a grupos de ingresos más bajos sobre la base del valor estimado del IVA pagado por ellos en su canasta de consumo básico. Esta redistribución podría implementarse, utilizando las capacidades administrativas y tecnológicas de los actuales programas de transferencias condicionadas de efectivo, como “Bolsa Familia” en Brasil y “Oportunidades” en México.

En la misma línea, cabe destacar que, recientemente, el Congreso argentino sancionó la Ley 27.253, por la cual se ha establecido una restitución del IVA (15% de cada operación con un tope de \$ 300 mensuales, actualizables) para ciertos jubilados, pensionados y beneficiarios de asignaciones sociales, con la condición de uso de tarjeta de débito.

Con respecto a los regímenes especiales usualmente orientados a los pequeños contribuyentes y considerando que las operaciones con ellos no dan derecho a crédito,

lo que puede desincentivar el uso de los mismos, cobra relevancia analizar con mayor detención el enfoque de IVA personalizado que algunos países vienen utilizando, ya no sólo a nivel del consumidor final sino que, considerando a tales pequeños contribuyentes, de modo tal que siempre se aplique la tasa general y a través de reducciones complementarias no transaccionales se logre la reducción o beneficio deseado.

En la actualidad se observa un salto importante en el volumen de negocios de la economía digital donde, nuevamente, están en juego los derechos de imposición de cada territorio o jurisdicción, sea porque se puede generar una doble imposición o puede no haberla en ningún territorio, materias que están siendo abordadas de manera decidida por diferentes países con un rol coordinador preponderante de la OCDE (Acción 1 del Proyecto BEPS).

Enfrentarse a los problemas fiscales que conlleva la denominada “economía digital” es un desafío muy relevante para las AATT, especialmente, en materia de IVA y ahora con un alcance transnacional el gravamen efectivo de la denominada economía informal y del fraude fiscal.

Todo lo anterior, a su vez, viene a reforzar la necesidad que la AT cuente y despliegue un conjunto de estrategias y tratamientos que le permitan asegurar el cumplimiento de su rol fiscal y social, aspecto que va más allá del alcance de lo expuesto y que, sin duda, ha recibido poca atención en la literatura existente.

Los incentivos a la bancarización de pago resultan relevantes en la gestión de este impuesto, al respecto cabe destacar los mecanismos de incentivos por reintegro de una porción del IVA abonado por el uso de tarjetas de créditos y de débitos, el requisito de pago bancario para el cómputo de créditos fiscales del impuesto, etc.

2. IMPUESTOS ESPECIALES, MEDIOAMBIENTALES, SOBRE LOS RECURSOS NATURALES Y TRANSACCIONES FINANCIERAS

Al respecto, cabe anticipar que en este tópico encontramos tributos muy variados y de difícil categorización e, incluso, de división entre los mismos.

2.1. IMPUESTOS ESPECIALES

Es de destacar la importancia que tienen los impuestos selectivos al consumo en los ingresos tributarios de la Región, aunque, sin embargo, tal relevancia tiende a disminuir en los últimos años, en razón de los procesos de liberalización del comercio, y la consiguiente reducción de los derechos de aduanas sobre las importaciones, y la supresión de los impuestos sobre las exportaciones en numerosos países latinoamericanos.

Esta categoría de tributos es muy compleja y en muchos casos responde a avatares históricos y sociales que conllevan que la relevante de este grupo de impuestos en cada país y su ámbito de gravamen sean muy variados.

Además, también en los últimos ejercicios, se ha acotado el conjunto de bienes y servicios sujetos a impuestos selectivos, que hoy se limitan principalmente a productos y servicios con una demanda relativamente inelástica, tales como bebidas alcohólicas, combustible y derivados, y tabaco.

Los gravámenes sobre bienes y servicios, supusieron en 2013 más del 50% de la recaudación en AL, frente al 32,8% en la OCDE. Sin embargo, ese peso recaudatorio es producto principalmente del IVA, mientras que la imposición sobre consumos específicos y otros gravámenes asimilados tienen, no sólo una importancia menor, sino también una distribución de su peso recaudatorio muy desigual entre las diferentes naciones del área latinoamericana.

La diversidad de los impuestos a los consumos especiales y gravámenes conexos es otra de las características significativas de estos tributos. En general, se observa que todos los Estados de la zona sujetan a imposición los productos típicos, de “primera generación”, es decir, los hidrocarburos, las labores del tabaco y las bebidas alcohólicas.

Otra característica importante (comparada, por ejemplo, con algunas naciones de la OCDE) es que también entran en el ámbito del hecho imponible las bebidas sin alcohol y refrescantes (jugos, sodas, refrescos, jarabes, etc.), y aunque éstas lo hacen con tasas inferiores en muchos países tienen un peso recaudatorio muy superior al producido por las bebidas alcohólicas, así, en Argentina es prácticamente el doble.

En general, las bebidas con contenido alcohólico, los combustibles, las labores del tabaco y los automóviles que, de acuerdo a la doctrina, conforman la primera generación de productos sometidos a imposición, integran el *tax mix* de AL sometido a impuesto sobre el consumo u otras denominaciones legislativas.

Asimismo, aunque en algunos casos (hidrocarburos, en Chile, por poner un ejemplo) se sujeta la producción de los mismos, al final, vía traslación u otros fenómenos de repercusión tributaria, lo que se grava es el consumo final del producto.

También en Chile y en toda la zona hay una relación clásica con el IVA, impuesto que no integra la base de estos productos, pero que, salvo en el caso de la imposición sobre las labores del tabaco, se parte, en general, de la base imponible del IVA, para determinar la base imponible del impuesto.

Generalmente, el impuesto selectivo al consumo es un gravamen monofásico que sujeta la venta al consumo de los bienes sometidos al impuesto y las importaciones, pero que, en muchos supuestos, recae previamente como sujetos pasivos en los fabricantes o productores de los bienes gravados, lo cual sucede, lógicamente, cuando el hecho imponible gravado es la fabricación o el ensamblado de productos (ejemplo del impuesto de Nicaragua).

Asimismo, las importaciones de estos productos se gravan en las Aduanas de acuerdo a las valoraciones aduaneras, mientras que las exportaciones se exoneran.

En Chile, asimismo, se sujeta la producción de electricidad y una de las particularidades de este tipo de impuestos, lo que refleja, nuevamente, el carácter tradicional de

los mismos y el peso de la historia en su configuración es que haya un “impuesto a productos suntuarios” en algunos países de la Región.

La recaudación del impuesto sobre los consumos más relevante es, en todos los Estados de la Región, significativa, encontrándose en la media del 2% sobre el PIB, pero existen grandes variaciones según los Estados, por ejemplo, en Nicaragua la recaudación del impuesto sobre los consumos especiales supone el 19% del total de los ingresos del Estado.

Respecto de la imposición sobre los combustibles, también hay una gran dispersión, no sólo entre Estados, sino, incluso, entre los diferentes impuestos que recaen sobre productos. Sin embargo, su importancia recaudatoria en muchos países los convierte en la fuente recaudatoria más relevante entre los gravámenes que recaen sobre bienes y servicios específicos.

La imposición respecto de las labores del tabaco es general en AL, bien con tributos independientes (Chile, Nicaragua, etc.), bien en el seno del impuesto sobre los consumos.

Aunque las tasas son altas, en muchos Estados, por ejemplo, Nicaragua, se siguen planteando exacciones con tasas específicas sobre los cigarrillos, lo que supone una pérdida recaudatoria importante en contextos de inflación. La tributación de las labores del tabaco es relevante en materia de recursos, así, en Argentina es después de los combustibles la segunda *excise* por ingresos.

Otro rasgo característico de la Región en materia de impuestos específicos sobre el consumo es la debilidad de la tributación del automóvil. Tales gravámenes responden, en muchos casos, bien en su configuración bien en sus tarifas, a la idea de que la adquisición del automóvil supone una manifestación de capacidad económica “suntuaria” y, en general, se tributa por el valor del vehículo de manera progresiva.

Ahora bien, la recaudación de esta mercancía, tan relevante en las sociedades modernas, es muy reducida y queda por debajo de su potencial.

Otra característica que refleja la falta de concepción racional del impuesto sobre los consumos o asimilados en la Región es que han aparecido impuestos sobre determinados servicios:

- Juegos de azar, casinos, apuestas, etc., con consideraciones de tipo extra-fiscal para su sujeción.
- “Licencias”, tasas o impuestos por salidas y entradas de nacionales, cuya naturaleza es discutida.
- Ante el auge de las TIC, han aparecido impuestos sobre los servicios telefónicos y de comunicaciones, caso de Argentina, que aprovechan la difusión de la telefonía móvil y las comunicaciones por Internet para obtener unos recursos muy significativos y que ponen de manifiesto que los impuestos sobre consumos específicos tienen, en la mayoría de los casos, una pura justificación recaudatoria, debiéndose considerar el impacto negativo que tal carga pueda tener en el desarrollo de las TIC.

En los márgenes, casos de Paraguay y Chile, siguen aflorando en los impuestos sobre los consumos restos de los impuestos sobre el lujo o sobre bienes suntuarios, primitivas manifestaciones de un intento de progresivizar la carga tributaria al margen de la imposición sobre la renta, haciendo tributar la adquisición de productos considerados como “lujosos” y que, claramente, se conservan por razones inerciales o recaudatorias, dada la enorme variedad de mercancías en los cuales recaen, su discutible carácter de “suntuarios” en sociedades modernas, y las grandes dificultades que su gestión conlleva, además de las posibilidades que sus altas tasas producen tanto en forma de competencia desleal (falsificaciones) como en auge del contrabando.

2.2. IMPOSICIÓN MEDIOAMBIENTAL

La preocupación por el medioambiente no ha hecho sino expandirse en los últimos años con la incorporación, en especial, de los problemas derivados del “cambio climático”. Ante lo cual, la literatura económica ha expuesto diferentes alternativas, desde las políticas de creación de *property rights* y de generación de acuerdos de intercambio al respecto, hasta el desarrollo de instrumentos de mercado, en especial, los impuestos, que internalicen las deseconomías externas que producen los daños medioambientales.

Se pone, a este respecto, especial énfasis en la utilización de los llamados impuestos “verdes”, ecológicos o medioambientales, considerando la finalidad extra fiscal del impuesto (en este caso la corrección del daño medioambiental) como su objetivo fundamental.

Además, otros factores, supuesto del llamado “doble dividendo”, han potenciado la aparición de propuestas de Reforma Fiscal ecológica.

Sin embargo, no existe unanimidad doctrinal en lo que hace referencia a calificar un gravamen u otro como impuesto ecológico o no. Asimismo, se plantea una nueva dificultad para trazar una línea entre un Impuesto “Especial” y un tributo ecológico puro, sobre todo si tenemos en cuenta que el Impuesto Especial sobre el Consumo, en muchos casos, se justifica también en base a la interiorización de determinadas “deseconomías externas”.

De esta forma, la calificación en cada Estado de AL como tributo “verde” o “tributo” especial en muchos casos es relativa, dependiendo del énfasis puesto en la justificación del propio impuesto o en el diseño de alguno de sus parámetros.

Así, sucede, sobre todo, en la imposición sobre Combustibles e Hidrocarburos y en los gravámenes sobre los automóviles como manifestación de riqueza, en cuyo caso, la base imponible suele atender al precio del vehículo o a su marca. El gravamen del consumo específico que supone la adquisición del carro, donde el precio o una magnitud física (CV, HP, cilindrada, etc.) suelen identificar este tipo de impuestos como “especiales” o “medioambientales” y el gravamen atiende a la incidencia en las emisiones de alguno de los denominados “cinco gases nocivos” como criterio para graduar la carga tributaria.

En AL, sin embargo, es aún muy incipiente la política medioambiental y paralelamente la aplicación de impuestos medioambientales.

Los impuestos ambientales y los relacionados con el medio ambiente bien diseñados pueden reducir “males” como la contaminación y las emisiones de gases de efecto invernadero. También pueden promover la eficiencia en el uso de recursos escasos como la energía y el agua, contribuyendo de paso a generar ingresos fiscales: este es el llamado doble dividendo.

Los críticos, sin embargo, sostienen que los impuestos sobre el carbono acarrearán un alto costo porque reducirán el crecimiento. Ahora bien, las evaluaciones para AL sugieren que el impacto sobre el crecimiento no sería importante, aunque afectaría a algunos países y sectores más que a otros.

Según el informe Mirrlees, el impuesto óptimo sobre la contaminación es aquel que iguala el coste marginal de quien contamina con el beneficio medioambiental marginal derivado de la reducción adicional de la contaminación que induce el impuesto.

No obstante, se reconocen las dificultades para calcular el impuesto óptimo debido a las dificultades de medición y al impacto temporal de la emisión, según sean contaminantes “stock” o contaminantes “flujo”.

En esta modalidad de gravámenes, reformar los impuestos a los combustibles debería ser una prioridad, ya que la mayoría de los países de AL desaprovecha esta fuente de recaudación, y algunos desperdician importantes recursos fiscales, subsidiando los combustibles, y, por consiguiente, estimulando su consumo.

Al contrario de lo que se suele creer, los grupos de más bajos ingresos probablemente sacarían provecho de estas reformas, sobre todo si se tienen en cuenta los beneficios ambientales y para la salud que entraña este cambio.

También hay un amplio margen para introducir tarifas de congestión, sobre todo en las grandes áreas metropolitanas, utilizando las nuevas tecnologías electrónicas para detectar la entrada y salida de los vehículos del centro de las ciudades o de ciertas vías.

Por último, las tarifas diferenciadas de tratamiento de desechos podrían otorgar a los gobiernos municipales una fuente adicional de ingresos y, al mismo tiempo, contribuir a mejorar la calidad del medio ambiente.

2.3. IMPOSICIÓN SOBRE LOS RECURSOS NATURALES

Muchos países de AL obtienen un significativo porcentaje de sus ingresos públicos, de la explotación de los recursos naturales, mediante empresas Impuestos sobre la Renta, de las regalías derivadas de bienes de dominio público, generalmente, las minas (Venezuela, Chile, Bolivia, Colombia, Perú, etc.), pero también de los recursos hidráulicos (Panamá) y Paraguay, los alimentos (soja en Argentina, por ejemplo), etc. Lo expuesto, plantea un primer gran debate, en sentido de clasificar estos ingresos públicos como tributos o prestaciones patrimoniales, considerando la naturaleza y efectos de estas diferentes fuentes de ingresos.

De hecho, el ejercicio 2013 representó un record de recaudación —que en años posteriores comenzó a disminuir—, pero también demostró la inestabilidad y diversidad de

situaciones por la dependencia que estos ingresos tienen de una demanda exterior muy volátil y del precio del petróleo y porque la composición de estos ingresos públicos es muy diferente, según países.

Esta diferencia según Estados nacionales deriva de rasgos estructurales, empezando por la diferente composición del recurso natural básico. Así, en Venezuela, el petróleo es prácticamente el único relevante (aunque también el oro tiene un cierto peso), en Chile lo es el cobre y en Colombia, por el contrario, aparece una mayor diversidad de recursos minerales.

En este sentido, en 2013 los ingresos públicos derivados del petróleo fueron extraordinarios, pero los países que dependen mayormente de otros recursos naturales (Perú, Chile, el carbón en Colombia, el gas en Bolivia, etc.) vieron descender los mismos.

Además, las políticas de precios, devaluación de la moneda nacional (Venezuela) y la entrega discrecional de beneficios de las empresas monopólicas no hacen sino reforzar tanto la volatilidad como la variedad de situaciones al respecto en AL.

En cualquier caso, importa resaltar que es complicada la distinción entre ingresos públicos y cánones no impositivos, de los beneficios netos de las empresas públicas y de los impuestos que, específicamente, recaen sobre los recursos naturales explotados, pero tal problemática está detrás de alguna de las dificultades particulares que presentan las estadísticas fiscales de AL y hacen compleja la delimitación de la categoría “impuestos sobre recursos naturales” aunque tienen una gran importancia recaudatoria.

Por ejemplo, en Chile, los cánones del cobre han supuesto de media en las dos últimas décadas, un 2,1% del PIB.

Es de tenerse en cuenta, asimismo, que factores institucionales, políticos y coyunturales llevan en muchos supuestos a considerar como recursos impositivos, cantidades provenientes de los beneficios de empresas públicas que, en realidad, existen por el monopolio de las mismas, garantizado por el Estado.

En ese sentido, muchos de los Impuestos sobre la Renta que recaen sobre los beneficios empresariales de entidades como PEMEX en México o PVDSA en Venezuela, técnicamente se computan como tales impuestos, pero el propio Estado determina en atención a las propias necesidades presupuestarias qué parte del excedente neto de esas entidades públicas se califica como dividendo y qué parte tributa.

En estas circunstancias, siempre ha sido difícil evaluar la “verdadera” presión fiscal de países como México o Venezuela, dado el enorme peso en los ingresos públicos de las dos precitadas empresas.

Según la publicación del BID, “Recaudar no basta” (2013), los recursos naturales no renovables constituyen una fuente cada vez más importante de ingresos fiscales en muchos países, no obstante, ello, la dependencia fiscal de estos ingresos plantea importantes retos.

Los ingresos fiscales provenientes de productos básicos son sumamente volátiles y tienden a socavar los esfuerzos para recaudar impuestos generales en el resto de la eco-

nomía. Si se trata de recursos no renovables, con el tiempo se agotarán y los ingresos fiscales desaparecerán.

Por lo tanto, es crucial que los responsables de la Política Fiscal planifiquen para el futuro y fortalezcan las demás bases tributarias, a medida que estos recursos se van utilizando.

Hay un margen considerable para mejorar el diseño de los impuestos a los productos de recursos no renovables. Muchos países siguen dependiendo de sistemas tradicionales de regalías e Impuestos sobre la Renta.

Estas reformas deben ir acompañadas de mayores esfuerzos para mejorar la transparencia en las industrias extractivas. Del buen diseño e implementación del sistema de impuestos a los recursos naturales no renovables depende crucialmente la equidad inter-generacional.

Los sistemas de impuestos basados en los ingresos netos, las ganancias o las rentas de los productores privados son más adecuados para promover la inversión y la producción, sin sacrificar los ingresos fiscales actuales o futuros.

Por su parte, los impuestos a las exportaciones de los productos primarios, pese a ser una manera eficaz de captar y redistribuir rentas y una barrera que protege a los consumidores contra los aumentos externos de precios en el corto plazo, puede dañar las estructuras de producción y la actividad económica.

Convendría, en consecuencia, eliminar progresivamente estos impuestos, teniendo en cuenta las necesidades de solvencia fiscal.

2.4. IMPUESTOS SOBRE TRANSACCIONES FINANCIERAS

Los impuestos sobre las operaciones financieras, son característicos de varios Estados de la Región, prototipo de la denominada, incluso despectivamente, como “imposición heterodoxa o exótica” y, pero son objeto de un creciente interés, e incorporación como impuestos “ordinarios”, especialmente, en la UE.

No todas naciones de la Región incluyen esta modalidad de gravamen, pero sí existe, o ha existido, en varios de ellos y tienen importancia para la recaudación y la política fiscal. Estos tributos en la Región son variados y respondieron en su momento de implementación a diferentes objetivos.

En Colombia, por ejemplo, existe un Gravamen a los Movimientos Financieros que, aun siendo objeto de reiteradas críticas, ha seguido sobreviviendo las diferentes y variadas Reformas fiscales sufridas. En el año 2014 se obtuvo un 5,6% de la recaudación del año 2014 y el 0,85% del PIB.

El Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios en Argentina tiene un peso recaudatorio relevante, al generar recursos equivalentes al 1,43% sobre el PIB y suponer el 7,5% de la recaudación de la AFIP en el año 2013.

Por su parte, el Impuesto a las Transacciones Financieras del Perú grava las operaciones en moneda nacional o extranjera, aunque existen diversas exenciones, y se aplica

con una tasa, muy baja, (el 0,005%), lo que explica que, cuantitativamente, la recaudación no sea muy elevada. El impuesto se justifica, fundamentalmente, por causa de control fiscal, dada la existencia del secreto bancario.

En El Salvador, en otro orden de cosas, con la introducción de un Impuesto a las Operaciones Financieras, a partir de 1 de septiembre de 2014, con dos modalidades Impuesto al Cheque y a las Transferencias Electrónicas y Retención de Impuesto para el Control de la Liquidez, se ha vuelto a incorporar el debate acerca de la oportunidad de este tipo de gravámenes y, al 31 de agosto de 2015, la recaudación de este impuesto representa ya el 2,1% de los ingresos tributarios.

En la República Dominicana, asimismo, se aplica un Impuesto a los Depósitos Bancarios, al 0,15% en cheques y transferencias bancarias sobre el monto pagado o transferido.

Pese a su extensión, su potencia recaudatoria y la sencillez de su gestión, este impuesto suscita opiniones encontradas. Así, según el BID (“Recaudar no basta”, 2013), el impuesto a las transacciones bancarias perjudica el tejido financiero, generando pérdidas en términos de profundidad financiera y eficiencia, y probablemente perjudicando a la actividad económica. Por lo tanto, su uso debería ser excepcional, moderado y pasajero.

No obstante, en la UE ha despertado interés, para implementarlo en los países miembros como una forma de limitar las operaciones financieras especulativas, controlar mejor las crisis financieras y asegurar una tributación más equilibrada entre la economía real y la economía financiera.

3. IMPUESTOS SOBRE PEQUEÑOS Y MEDIANOS CONTRIBUYENTES

En el tejido empresarial de los países de AL tienen gran presencia las pequeñas y medianas empresas, siendo agentes relevantes en las cadenas de valor de producción y comercialización de bienes y servicios y en la generación de puestos de trabajo.

Tradicionalmente, las AATT han tratado de encontrar sistemas para asegurar los ingresos tributarios de las pequeñas empresas, limitando los recursos dedicados a su control administrativo y reduciendo, al tiempo, los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En AL están muy difundidos los regímenes de tributación simplificada. A excepción de El Salvador, Panamá y Venezuela, el resto de los países cuentan actualmente con algún sistema de tratamiento diferencial de los pequeños contribuyentes.

Para justificarlos, con frecuencia se dice que los sistemas presuntivos de determinación de los rendimientos o de las cuotas a pagar son la única forma realista de gravar a los pequeños negocios; no se puede olvidar, sin embargo, que los sistemas presuntivos afectan y perjudican, casi siempre, a la equidad vertical y horizontal del sistema tributario.

En los países de AL, los esquemas simplificados se aplican fundamentalmente a las personas físicas que realizan actividades económicas, aunque en algunos Estados, –como en Brasil, Chile, Costa Rica, México, Perú y Uruguay–, se extienden también a ciertos tipos de personas jurídicas.

Los sistemas simplificados prevén la adhesión voluntaria y la auto categorización, y están dirigidos, principalmente, a los sectores de comercio y prestación de servicios a consumidores finales.

Entre las técnicas presuntivas más comunes se destaca la denominada “cuota fija”, que debe abonarse, generalmente, en forma mensual, por un importe que trata de ser equivalente al correspondiente al del conjunto de obligaciones tributarias del contribuyente. Esto permite la máxima simplificación en el pago de los impuestos, con la consecuente reducción en los costos de cumplimiento.

En otro orden de cosas, unas pocas jurisdicciones incorporan como impuesto presuntivo un porcentual fijo de los ingresos brutos del contribuyente, pero ello implica dificultades de control.

Estos mecanismos suelen sustituir a las obligaciones de pago del IVA y el Impuesto la Renta. En Argentina, Brasil y Uruguay, también se incluyen otros impuestos nacionales y las contribuciones a la Seguridad Social. Puesto que las contribuciones dan acceso a los planes de pensiones y salud, esto último opera como un aliciente para el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los pequeños contribuyentes.

Aun así, no hay un criterio único para incluir las contribuciones a la Seguridad Social entre los tributos sustituidos. En Argentina y Uruguay, verbigracia, se sustituye solamente el aporte del contribuyente autónomo, mientras que en Brasil el régimen denominado de “Simples” sustituye las contribuciones del empleador.

En cuanto a la categorización de los pequeños contribuyentes, existen varios criterios para establecer umbrales y limitar la aplicación de los regímenes simplificados. La variable más utilizada es el ingreso del contribuyente, medido por los ingresos brutos o las ventas totales. Para acotar el ingreso a estos esquemas, en algunos países se establecen límites máximos a la cantidad de tierra en explotación, al número de establecimientos, al consumo de electricidad, al número de empleados o al capital disponible.

En Argentina, Colombia y Perú, por otra parte, se utilizan varios de estos criterios simultáneamente. Asimismo, al dejar a las pequeñas empresas beneficiarias por fuera del circuito normal del IVA, la mayoría de estos regímenes no permite la deducción del impuesto pagado a los proveedores de insumos de dichas empresas para evitar la emisión de facturas o boletas que no se corresponden con operaciones comerciales reales.

En comparación con algunos ejemplos de los países desarrollados que también utilizan estos esquemas, en AL, el umbral de ingresos establecido brinda la posibilidad de incluir a un número muy importante de contribuyentes, lo que en algunos casos puede ser excesivo desde el punto de vista administrativo.

Adicionalmente, pueden facilitar la elusión de otros impuestos.

En general, los ingresos tributarios obtenidos a través de estos regímenes son extremadamente bajos, y más aún si se considera que el sistema cubre varios impuestos y un número muy alto de contribuyentes.

De esta forma, pese a que muchos de estos regímenes simplificados han estado vigentes por décadas, los ingresos permanecen estancados a lo largo de los años e inclusive en algunos casos no se recuperan siquiera los costos de administración.

Por otra parte, estos regímenes crean incentivos para que las empresas se descompongan artificialmente en varias unidades a fin de aprovechar las ventajas tributarias que se otorgan a los pequeños contribuyentes, generando “enanismo fiscal”. Finalmente, es importante destacar que los regímenes simplificados recrudescen la inequidad horizontal que caracteriza al Impuesto a la Renta Personal.

Como ventajas, cabe indicar que los regímenes simplificados son una herramienta útil con la que facilitar el control de un gran número de contribuyentes, dedicando a ello pocos recursos y manteniendo o incluso incrementando la recaudación tributaria total. De este modo la AT puede centrar su atención en los contribuyentes con mayor trascendencia recaudatoria.

Para los pequeños empresarios, los regímenes simplificados deben suponer mayores facilidades para cumplir con sus obligaciones, menos obligaciones formales y registrales y mayor seguridad jurídica.

El importe a pagar debe también ser atractivo para los contribuyentes a los que se ofrece el régimen simplificado, que debe ser, con carácter general, voluntario, pero tendrán la ventaja de necesitar menos apoyo y asesoramiento para cumplir con sus obligaciones tributarias.

En general, los regímenes simplificados deben tener una aplicación limitada en el tiempo y carácter transitorio, hasta que los pequeños contribuyentes acogidos maduren y puedan cumplir con sus obligaciones en estimación directa.

En estas condiciones, para incrementar el cumplimiento tributario de las pequeñas empresas, al diseñar los regímenes simplificados, es recomendable la colaboración de la AT con las asociaciones empresariales y con sus asesores y representantes.

Un debate interesante a este respecto es el de la determinación de los rendimientos o cuotas a ingresar en función de magnitudes económicas (ingresos) o apoyándose en referencias físicas como la potencia instalada, el número de vehículos, el personal contratado, la superficie del local, etc.

El primer sistema puede reflejar con mayor aproximación los resultados reales de cada contribuyente, pero es complejo de controlar y exige cumplir con ciertos requisitos registrales y de facturación. El segundo modelo, por el contrario, puede ser más impreciso, pero es más sencillo de controlar por la AT y más fácil de cumplir para los contribuyentes.

En definitiva, en todos los regímenes simplificados hay que optar por un difícil equilibrio entre equidad y simplicidad.

Estos regímenes representan también importantes riesgos y problemas para la AT.

En primer lugar, la implantación es compleja pues exige realizar estudios técnicos y rigurosos, una adecuada política de comunicación y consumo y, al inicio, destinarles recursos cualificados para su adecuada implantación.

En general, los contribuyentes se muestran resistentes a aceptar los regímenes simplificados (conseguir un sistema lo más favorable posible) pero, una vez implantados, el problema suele ser el contrario. Es muy difícil suprimir regímenes simplificados, tratar de incrementar las cuotas a pagar o excluir a quienes se considera que ya pueden cumplir con sus obligaciones formales.

En definitiva, los contribuyentes en regímenes simplificados suelen ser muy numerosos y eso les da una gran fuerza, incluso política, para defender sus intereses. El carácter temporal de estos sistemas suele por tales circunstancias quedar en el olvido.

Los regímenes simplificados, por otro lado, aumentan el riesgo y el incentivo de traspasar a dichos regímenes actividades gravadas a tasas más altas en el régimen ordinario.

Por ello y, por razones tanto de recaudación como de equidad, los niveles máximos de ingreso (y otros criterios) para acceder al régimen simplificado deben ser muy bajos (en los países con inflación alta esto puede lograrse fácilmente congelando los valores nominales).

Finalmente, el avance de las tecnologías de la información, TIC, ha facilitado tanto los mecanismos de declaración y pago de los tributos, como la implantación de contabilidades simplificadas adaptadas a los negocios de pequeña dimensión. Por ello, las autoridades deben considerar efectivamente a estos regímenes como un puente para transitar hacia los sistemas generales de tributación y no como una situación estacionaria con carácter definitivo y a largo plazo.

El ideal sería que estos regímenes especiales cubriesen cada vez menos contribuyentes y a la larga sean absorbidos por el régimen general en aras de la neutralidad impositiva y la equidad.

4. FISCALIDAD INTERNACIONAL

4.1. RELEVANCIA DE LA FISCALIDAD INTERNACIONAL

En el contexto actual de globalización y alta competitividad, donde los límites geográficos de los Estados se desvanecen frente a un aumento de los negocios de las empresas multinacionales y de los cambios de residencia de las personas naturales más allá de aquellos, no sucede lo mismo para las AATT que tienen limitado su accionar al ámbito interno de las respectivas fronteras.

Como consecuencia de ello, la Fiscalidad Internacional emerge como un tópico trascendente que no puede faltar en las agendas de trabajo de las AATT, las que nece-

sariamente deberán aunar esfuerzos y coordinar acciones para que se tribute de manera justa y equitativa en cada país, conforme la real generación de rentas en cada territorio.

Una exitosa implementación de la Fiscalidad Internacional, implica, por un lado, facilitar al máximo al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través de información y servicios pertinentes, en tanto que, como contrapartida, la generación de una mayor percepción de riesgo, a partir de la detección de bienes y rentas en el exterior no declarados y la identificación de estrategias de planificación fiscal abusivas que involucran a sujetos y/o entidades residentes en el exterior, principalmente, en países o jurisdicciones consideradas “no cooperantes” o que utilizan regímenes tributarios especiales de carácter abusivo o agresivo.

El impacto que produce la implementación de acciones en esta materia va más allá de lo tributario, aunque si nos ceñimos a este plano (mayor recaudación de impuestos a la renta y patrimoniales, con efecto progresivo), cabe destacar que la mayor percepción de riesgo fiscal impacta en todo el padrón de contribuyentes, permitiendo incluso identificar, fortalecer y corregir las debilidades normativas que promueven dichas prácticas (incluyendo los Convenios para Evitar la Doble Imposición, en adelante CDI), e introducir y fortalecer los mecanismos normativos y operativos de contención y erradicación de dichas prácticas.

Según el Proyecto BEPS (2013-2015), pese al enorme desafío que representa el hecho de cuantificar la magnitud e impacto económico de las estrategias BEPS, dada la complejidad del fenómeno y las considerables limitaciones de los datos disponibles, parece claro que los efectos negativos de tales estrategias sobre la recaudación de la imposición personal sobre la renta son cuantiosos y gravosos.

Los hallazgos de los trabajos que han venido realizándose en este terreno desde 2013, confirman la magnitud del problema, registrándose pérdidas globales de recaudación en el ámbito del Impuesto a la Renta sobre Sociedades de entre el 4% y el 10%, es decir, de 100 a 240 mil millones de dólares al año.

Dado que los países en desarrollo dependen en mayor medida de la recaudación por este impuesto que los países desarrollados, las estimaciones del impacto en los primeros presentan, o deben hacerlo, valores superiores.

Aparte de estas cuantiosas pérdidas de recaudación tributaria, las prácticas elusivas BEPS causan otros muchos efectos económicos adversos, tales como inclinar la balanza en favor de empresas multinacionales responsables de prácticas de planificación fiscal agresiva, potenciar las asimetrías en el tratamiento fiscal de la deuda, colocar erróneamente la inversión extranjera directa y reducir la financiación de la infraestructura pública necesaria, entre otros.

Asimismo, los relevantes escándalos internacionales por fugas de datos masivos –*offshore leaks*– (bancos UBS y HSBC de Suiza –“lista Herbe Falciani”–, las *rulings* de Luxemburgo y los recientes *Panamá Papers*), ponen en evidencia la magnitud de los bolsones de evasión y planificación fiscal abusiva por activos financieros y sociedades *offshore* no exteriorizadas fiscalmente ante los respectivos Estados, que podrían capturarse.

Es de recordar, en este sentido, la incidencia negativa en la justicia fiscal y la falta de transparencia que estas situaciones de impunidad fiscal conllevan, pues son, quienes más ingresos y riquezas tienen, los que terminan pagando una menor proporción de impuesto respecto de sus ingresos, de manera destacada en AL, y ello queda en evidencia cuando se miden los efectos de la tributación respecto de la distribución del ingreso y la riqueza en la Región.

Seguidamente se abordarán algunos tópicos de la Fiscalidad Internacional, sin con ello menoscabar la relevancia de otros que conforman esta amplia y compleja especialidad de la tributación, los cuales sirven para presentar, a modo enunciativo, algunos rasgos de la fiscalidad internacional en la Región.

4.2. CRITERIOS JURISDICCIONALES DE APLICACIÓN

Con relación al criterio jurisdiccional aplicable en el Impuesto a la Renta, podemos identificar países que aplican el criterio territorial (incluyendo algunos que podríamos calificar como criterio territorial reforzado, dado que incorporan algunos elementos de renta extranjera para determinados supuestos) y otros que sostienen el criterio de la residencia o de la renta mundial.

Dentro de los países analizados, cabe destacar que aplican el criterio de fuente territorial: Bolivia, El Salvador, Guatemala, Nicaragua y Panamá. Por otra parte, los países que aplican el criterio de renta mundial son:

- Argentina (que abandonó el criterio de fuente territorial como principio de asignación de potestad tributaria en el año 1992);
- Brasil;
- Chile (constituye una excepción en AL, dado que aplica el criterio de renta mundial como principio jurisdiccional desde siempre mientras que el resto de los países del área adoptaron este criterio a partir de la década de los años 90) y, como particularidad, los extranjeros que configuren la residencia chilena, durante los tres primeros años contados desde su ingreso a Chile tributarán exclusivamente por sus rentas de fuente chilena);
- Colombia;
- Ecuador (pero no se gravan las rentas de fuente extranjera que hubiesen sido gravadas en el país de origen, salvo que éste sea un paraíso fiscal);
- México, y
- Perú.

En el caso de Uruguay, en el impuesto corporativo (Impuesto a las Rentas de las Actividades Económicas) se aplica el principio de fuente territorial, mientras que, en el Impuesto a las Rentas de las Personas Físicas, para algunas rentas de capital, se aplica renta mundial (es posible hablar, por lo tanto, de un criterio de la renta territorial refor-

zado, en iguales que términos que lo hace la República Dominicana) y para otras, fuente territorial.

El debate en términos de cuál es el mejor criterio no será abordado aquí, aunque es destacar que intervienen múltiples elementos en dicho debate, tales como el carácter personal del Impuesto a las Renta y los conceptos de equidad horizontal y vertical, las posibilidades de efectivo control frente a las prácticas de planificación fiscal internacional, la conveniencia recaudatoria, según la posición neta de movimiento de los capitales y los aspectos de neutralidad, etc.

4.3. PRECIOS DE TRANSFERENCIA

Por otra parte, cabe destacar que, actualmente, uno de los temas que ha cobrado auge en los debates sobre la tributación internacional en AL son los precios de transferencia.

La fiscalización de los precios de transferencia se basa en el principio *arm's length* (libre competencia), en que las operaciones realizadas por partes no independientes relacionadas o vinculadas se valoren fiscalmente a valores de mercado, siguiendo las Directrices de la OCDE en esta materia.

La OCDE ha proveído a lo largo de los años guías en materia de precios de transferencia, a partir de las cuales los países han venido trasladando algunos de sus principios y reglas a sus legislaciones internas. Entre ellos están: Argentina, Ecuador, Guatemala, Honduras, México, Panamá, Perú, República Dominicana, Uruguay, Venezuela y Costa Rica; otros países como Colombia, Chile y, recientemente, El Salvador, han implementado en sus legislaciones internas los lineamientos de la OCDE.

Sin embargo, la complejidad del tema y la realidad de cada país han llevado a que algunos de ellos hayan implementado métodos propios en materia de control de precios de transferencias como es el caso de Argentina con el “Sexto método”, diseñado especialmente para la exportación de *commodities* agrícolas.

Otros Estados, con sus particularidades nacionales, también lo han adoptado:

- Brasil con el método de “márgenes fijos de mercado” para las rentas de importación y exportación con empresas relacionadas del exterior;
- República Dominicana con el métodos para determinaciones de precios de hoteles, y
- México con el método de “régimen de protección” o *safe harbors* para maquiladoras.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (en adelante, CIAT) ha definido cinco grupos de países que han adoptado normativa de precios de transferencia; de esta forma los países del Grupo I son los que han implementado normas desde hace más de una década; el Grupo II lo integran los países que han introducido legislaciones con posterioridad pero que han logrado avances sustantivos; el Grupo III, por

su lado, está compuesto por los Estados que han fortalecido las legislaciones de precios de transferencia y han creado o se encuentran en un proceso de formación de unidades especializadas y, en el Grupo IV están ubicados los países que se encuentran en una etapa prematura, en cuanto al desarrollo de la normativa (legislaciones que recién han entrado en vigor o no han entrado en vigor aún y sus unidades de precios de transferencia están en proceso de formación); finalmente, en el Grupo V están los países que aún no han introducido normativas o se encuentran en proceso de formulación de régimen para el control de precios de transferencia.

A partir de esta estructura de Grupos, las jurisdicciones de AL han sido clasificadas de la siguiente forma:

- Grupo I (1992-1997): Brasil, México y Chile.
- Grupo II (1998-2002): Argentina, Venezuela, Perú y Colombia.
- Grupo III (2003-2007): República Dominicana, Ecuador y Uruguay
- Grupo IV (2008-2014): El Salvador, Bolivia, Panamá, Honduras, Guatemala, Costa Rica, Nicaragua, Bolivia.
- Grupo V, son aquellos que, a la fecha, no han introducido normativas al respecto, por ejemplo, Jamaica, Paraguay y Trinidad y Tobago.

Por su parte, las AATT se enfrentan a varios escollos para realizar fiscalizaciones rigurosas sobre precios de transferencia; es posible mencionar algunos:

- Identificar operaciones comparables.
- Carencia de información sobre las operaciones realizadas con partes relacionadas.
- Identificar y obtener información del exterior.
- Identificar y determinar comparables.
- Probar la vinculación con partes relacionadas, cuando ésta no ha sido declarada.
- Acceder a la información del contribuyente.
- Carencia de bases de datos locales, de empresas nacionales o regionales que muestren su información y permitan la obtención de comparables.
- Falta de información relativa a empresas que conforman grupos multinacionales.
- Insuficiente red de instrumentos para el intercambio de información tributaria.
- Ausencia de información para realizar análisis de comparabilidad.
- Necesidad de bases de precios comparables.
- Falta de normas que obliguen a difundir y confeccionar con claridad (transparencia) la contabilidad de los contribuyentes.
- Información presentada en otros idiomas distintos al oficial adoptado por un país.
- Disponibilidad de recursos humanos especializados.

Las AATT de AL no cuentan, desgraciadamente, con suficiente acceso a información local o regional que permita una mejor utilización de comparables para análisis de precios de transferencia, lo cual afecta también a los contribuyentes de la Región.

En otro orden de cosas, el acceso a esa información se encuentra limitado por los recursos tecnológicos y la nula o escasa disponibilidad de esa información de manera pública y de notorio conocimiento.

Como medio alternativo, a este respecto, se plantea el uso de base de datos de carácter privado, las cuales brindan apoyo en la búsqueda de empresas comparables para la realización de los estudios de precios de transferencia. En el mercado se encuentran bases como Osiris, Compustat, Orbis, KTMine, Royaltistat, Thomson Reuters; así mismo, se plantea el uso de base de datos locales como lo son instituciones públicas entre ellas: Bolsa de Valores, Bolsa de Comercio, de Seguros.

Por otra parte, el fiscalizador de precios de transferencia también enfrenta dificultades al momento de realizar su estudio, entre ellas, podemos citar la falta de experiencia en el tema, falta de conciencia y documentación de los contribuyentes, ausencia de doctrina y jurisprudencia a nivel local, falta de fuentes de información, idioma distinto de la información de los comparables, etc.

En esta área, si bien es cierto que la zona ha logrado ciertos avances en el control de precios de transferencia, aún continúa siendo insuficiente para evitar la manipulación de aquellos con fines tributarios. Para ello, sería necesario que las AATT, en el marco de una acción coordinada, desarrollen sus capacidades, así como sus herramientas y sistemas tecnológicos y, sobre todo, rompan las barreras que existen al acceso de información, lo cual permitirá un mejor análisis sobre los precios.

4.4. CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

Con relación a los CDI en los distintos países de AL, se ha seguido tradicionalmente el Modelo OCDE, y han tenido una finalidad, en gran medida, de atracción de inversiones extranjeras a partir de reducciones de costos tributarios que afectan obviamente a la recaudación del impuesto a la renta y sobre el patrimonio.

Considerando que los países de AL en general son importadores de capitales, podría decirse que existe cierto escepticismo y en los últimos años se ha planeado cierto debate acerca de las ventajas e inconvenientes que plantean los CDI que siguen el Modelo OCDE.

Y esto se debe, en muchos casos, a la distribución inequitativa entre los Estados signatarios de la recaudación, por el escaso apoyo técnico de la AT para asegurar la aplicación efectiva de las disposiciones pactadas, y por la posible vinculación de los CDI con zonas grises de acumulación, como los paraísos fiscales, regímenes tributarios especiales y los fenómenos de elusión fiscal agresiva de las empresas multinacionales.

Por ejemplo, Argentina, en los últimos años ha denunciado varios CDI (Austria, Suiza, España y Chile) a partir de un análisis de impacto recaudatorio y prácticas de

abusos de parte de los contribuyentes, habiendo negociado posteriormente nuevos CDI con medidas de protección para evitar dichas prácticas de abusos, tales los nuevos CDI con Suiza, España y Chile.

Las AATT tienen, en cualquier caso, un rol relevante en el seguimiento y evaluación de los impactos que producen los CDI, incluso en etapas tempranas previas a la negociación de estos instrumentos para medir posibles efectos, los que luego deberán revisarse periódicamente.

4.5. RECIENTES AVANCES EN EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN CON FINES FISCALES

Con relación al intercambio de información con fines tributarios⁴, los países de AL, más allá de los que son miembros del G-20, tales como Argentina, Brasil y México, se están animando a participar del Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Tributarios (hoy con 133 miembros), comprometiéndose con los nuevos estándares de intercambio de información; además, los ponen en práctica y, en algunos casos, hasta superan exitosamente las revisiones de cumplimiento.

Los países de AL comienzan, de esta manera, a participar en estas iniciativas de fiscalidad internacional y cooperación entre AATT, dado que son conscientes de que el problema de la evasión y la planificación fiscal internacionales también les afecta, al igual que otras lacras relacionadas (otros delitos financieros y económicos) y que la solución a tales problemas depende de un trabajo que va más allá de las fronteras de los respectivos Estados.

Tanto es así que ya algunos integran el G-20, conforme se expuso más arriba, la OCDE (además de México y Chile, miembros de esta organización internacional; asimismo, Colombia está en proceso de ingreso, Costa Rica ha sido invitada formalmente y Argentina es miembro sólo del Comité de Asuntos Fiscales) y el mencionado Foro Global (donde participan Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, México, Panamá, Perú, República Dominicana, y Uruguay). Aunque, en general, se observa una mayor participación, el nivel de transparencia y los compromisos asumidos son diferentes en cada caso.

A través de la iniciativa FATCA (sigla en inglés, que significa “Cumplimiento Tributario de Cuentas Financieras”), Estados Unidos de América conseguirá información sobre cuentas financieras de los residentes en los países que lo acuerden o que las entidades financieras se comprometan a practicar una retención del 30% a los pagos que realicen las entidades financieras americanas con destino a países o entidades que no participen de este mecanismo.

En el siguiente Cuadro, por su parte, se expone la participación de los países de la Región en esta iniciativa americana con alcance internacional:

⁴ Para mayor información sobre el involucramiento de los países de AL en el intercambio internacional de información con fines tributarios, se sugiere revisar los trabajos citados en la bibliografía de CARBAJO VASCO, y PORPORATTO (2013, CIAT) y PORPORATTO (2016, CIAT).

CUADRO 1

Países	Modelo de IGA (acuerdo intergubernamental)	Fecha de suscripción	Fecha vigencia	Considerado vigente desde
Brasil	Modelo 1 Recíproco	23/09/14	En vigor (26/06/15)	30/06/14
Chile	Modelo 2	05/03/14	Aún no vigente	30/06/14
Colombia	Modelo 1 Recíproco	20/05/15	En vigor (27/08/15)	30/06/14
Costa Rica	Modelo 1 Recíproco	26/11/13	Aún no vigente	30/06/14
Jamaica	Modelo 1 Recíproco	02/05/14	24/09/15	30/06/14
Honduras	Modelo 1 Recíproco	31/03/14	19/02/15	30/06/14
México	Modelo 1 Recíproco	17/04/14	10/4/14	30/06/14
Panamá	Modelo 1 Recíproco	27/04/14	Aún no vigente	30/06/14
Nicaragua	Acuerdo en sustancia- Modelo 2	Aún no suscrito	Aún no vigente	30/06/14
Paraguay	Acuerdo en sustancia- Modelo 2	Aún no suscrito	Aún no vigente	30/06/14
Perú	Acuerdo en sustancia- Modelo 1	Aún no suscrito	Aún no vigente	30/06/14
R. Dominicana	Acuerdo en sustancia- Modelo 1	Aún no suscrito	Aún no vigente	30/06/14
Haití	Acuerdo en sustancia- Modelo 1	Aún no suscrito	Aún no vigente	30/06/14

Fuente: Elaboración propia a partir de información de la Tesorería de Estados Unidos de América⁵. En la práctica, los acuerdos “en sustancia” son aquellos que aún no han sido celebrados pero que, materialmente, ya tienen el consenso de las partes intervinientes.

Por otra parte y, con respecto a las iniciativas internacionales del G-20, OCDE y el Foro Global, ahora se hará referencia a la suscripción al Convenio de Asistencia Mutua en Materia Tributaria (hoy con 94 suscriptores) propuesto por la OCDE para soportar el *Common Reporting Standard* (en adelante, CRS) referido al Intercambio Automático de Cuentas Financieras y el intercambio automático de *Country-by-country report* (en adelante, CbC) y el intercambio espontáneo de *rulings* en el marco del Proyecto BEPS (acciones 5 y 13 respectivamente).

En este sentido, en el siguiente Cuadro se expone la situación de los países de AL:

CUADRO 2

Países	Fecha de suscripción	Fecha de entrada en vigencia
Argentina	03/11/11	01/01/13
Brasil	03/11/11	Aún no vigente
Chile	24/10/13	Aún no vigente
Colombia	23/05/12	01/07/14
Costa Rica	01/03/12	01/08/13
El Salvador	01/06/15	Aún no vigente
Guatemala	05/12/12	Aún no vigente
México	27/05/10	01/09/15

⁵ <https://www.treasury.gov/resource-center/tax-policy/treaties/Pages/FATCA.aspx>

Con relación al proceso de revisión de pares, *peer review*, que lleva adelante el Foro Global, cabe destacar que varios países de la Región han sido evaluados, pudiéndose distinguir, en función de la calificación asignada, los siguientes⁶:

CUADRO 3

	Evaluación fase 1	Evaluación Fase 1 y Fase 2
Países de AL revisados (a la fecha de la última reunión del Foro Global en 2015)	Guatemala (aún no pasó a fase 2)	Calificación “cumplido”: Colombia México
	República Dominicana (pasó a fase 2)	Calificación “mayormente cumplido”: Argentina Brasil Chile
	Panamá (paso a fase 2, luego de una revisión suplementaria)	El Salvador Jamaica Uruguay
		Calificación “parcialmente cumplido”: Costa Rica

Cabe destacar también que, en el ámbito de la OCDE y del Foro Global, se está trabajando en el desarrollo de lo que será la denominada fase 3, donde se evaluarán, entre otras cuestiones, la disponibilidad de información para identificación del beneficiario efectivo (*beneficial owner*) y la calidad de los pedidos de información.

En relación al intercambio automático de cuentas financieras a partir de CRS, se menciona que varios países de AL han suscripto el respectivo Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes. De esta forma, asumieron compromisos para intercambiar en 2017 (Argentina, Colombia y México) y en 2018 (Brasil, Uruguay, Chile, Costa Rica, Panamá).

Cabe señalar también la participación en el grupo especial de intercambio automático de Argentina, Brasil, Colombia y Perú. El grupo tiene la tarea de crear un mecanismo de seguimiento y revisar la aplicación de la nueva norma. El seguimiento de la aplicación está en marcha.

En otro orden de cosas, para vigilar la aplicación de la norma, el Grupo ha creado un proceso de revisión por pares. El trabajo ha comenzado por la creación de nuevos términos de referencia y una nueva metodología, que permitirá a miembros del Foro Global y jurisdicciones no miembros pertinentes ser evaluados para la eficacia de la aplicación, incluida la reunión de los requisitos de confidencialidad y salvaguarda de datos.

⁶ El listado completo de evaluaciones y, en su caso, calificaciones asignadas puede consultarse en: <http://www.oecd.org/tax/transparency/GFratings.pdf>

En estas revisiones se pretende garantizar una aplicación coherente a nivel mundial del estándar de intercambio automático de información tributaria.

Con respecto a los países comprometidos con CRS para intercambiar a partir de septiembre 2017, los avances concretos a la fecha para la implementación son los siguientes:

CUADRO 4

Países	Compromiso anticipado desde el año	Legislación primaria	Legislación secundaria	Guías de aplicación	Lista de entidades no reportantes y cuentas de bajo riesgo	Formato de reporte doméstico	Aplicación de criterio amplio (información de no residentes)
Argentina	2017						
Colombia	2017						
México	2017			No aplica			

Con relación a los comprometidos para septiembre 2018, se informa que Costa Rica ha emitido la legislación primaria necesaria.

Con relación al Reporte CbC, han suscrito el respectivo Acuerdo Multilateral de Autoridades Competentes a la fecha, Argentina, Chile, Costa Rica, México y Uruguay, en lo que hace referencia a los Estados de AL. México, que está a la vanguardia de este tema en AL, ha establecido ya la obligación de presentar las declaraciones anuales informativas que incluyen el reporte CbC para luego intercambiar con otras Naciones.

Las declaraciones correspondientes al ejercicio fiscal de 2016 deben ser presentadas a más tardar el 31 de diciembre de 2017.

A manera de conclusión sobre el tópico de la Fiscalidad Internacional, cabe destacar que los principales desafíos de las AATT de los países de AL en este terreno, son los siguientes:

- Altas exigencias en cuanto a los perfiles profesionales y a la formación necesaria del personal afectado a las tareas relativas a esta materia. La complejidad de la temática exige contar con funcionarios que estén a la altura de los profesionales de los grandes estudios de consultoría.
- Limitaciones al acceso a la información necesaria para identificar dichas prácticas de evasión y planificación fiscal abusiva, principalmente cuando la misma se encuentra en países no cooperantes. Los esquemas de planificación fiscal internacional abusivos se presentan como la punta de un iceberg y el gran desafío es tomar conocimiento de la estructura completa.
- Tecnología adecuada para el manejo y la explotación de la información. También hay que contar con procedimientos eficaces que permitan gestionar la información recibida, como así también nutrir a otras AATT de información que les pueda ser de utilidad. El cumplimiento de los estándares internacionales

les para el manejo de esta información internacional (incluyendo las reglas de confidencialidad y seguridad de manejo de datos) resulta crucial.

Frente ello, las AATT deberían considerar prioritariamente las siguientes materias:

- Contar con un área central específica con responsabilidad en esta materia que se encargue del análisis y selección de casos, la definición de criterios técnicos, el apoyo a las áreas de auditoría y la gestión del intercambio de información. Asimismo, las áreas operativas, principalmente la de los Grandes Contribuyentes, debería disponer con equipos especializados para llevar adelante las auditorías.
- Ampliar al máximo la red de acuerdos y convenios que posibiliten el intercambio de información, incluso aprovechando las iniciativas multilaterales.
- El intercambio de información es una herramienta clave para que las AATT puedan extender su accionar más allá de las fronteras del respectivo país y coordinarlo con otras AATT, que deberá aprovecharse efectivamente en todas sus modalidades y en particular el automático.
- Adecuar los registros de padrón y el contenido de las declaraciones juradas de impuestos para que posibiliten un mejor y mayor cumplimiento y su consiguiente control.
- Propiciar sinergias entre el control impositivo y el aduanero (“Agencia Única”), aprovechando los beneficios que resultan más evidentes en esta especialidad.
- Impulsar y participar en el diseño de la normativa relativa a la fiscalidad internacional, incluyendo las medidas de contención de abusos.
- Participar activamente en organismos y foros internacionales a los fines de tomar contacto con las últimas novedades, compartir experiencias y fortalecer los lazos de cooperación con otros países.

5. FACTURACIÓN Y LA DOCUMENTACIÓN ELECTRÓNICA

La factura electrónica tiene un éxito indiscutible en AL. El origen de la factura electrónica en Latinoamérica se encuentra en Chile. Allí, los contribuyentes tienen la posibilidad de emplear este sistema voluntariamente desde el año 2003. Pero, recién en 2014, el Servicio de Impuestos Internos, SII, comenzó a tomar medidas para establecer un cronograma de adopción obligatoria.

Se trata de una normativa similar a la que han implementado México y Brasil, que se han convertido en los dos Estados más desarrollados en este ámbito a nivel internacional.

Brasil ha logrado alcanzar en sus fronteras una penetración de la factura electrónica superior al 90% en los segmentos B2B (*Business to Business*) y B2G (*Business to Government*). Cada mes, el país intercambia casi 1 mil millones de comprobantes digitales. Ahora el reto es llevar esta tecnología un paso más allá con el proyecto de la Nota Fiscal Electrónica al Consumidor Final, que ya han adoptado numerosas unidades federales.

Algo similar ocurre en México, que, con una penetración también muy elevada, debido a las medidas que se vienen tomando desde el año 2004, trabaja en nuevas iniciativas digitales. El denominado CFDI se extiende ya a otras áreas como el documento de nómina o la contabilidad electrónica. En 2014 se calcula que el país tramitó 5 mil millones de facturas en este formato.

Argentina también será, previsiblemente, uno de los países que experimente mayor crecimiento. La AFIP sumó recientemente a cientos de miles de contribuyentes al nuevo régimen y ya ha anunciado su intención de continuar extendiéndolo en 2016. También Uruguay ocupará un lugar protagonista este año y su DGI espera que el crecimiento de este sistema alcance un 40%.

Otras jurisdicciones en las que el uso de la factura electrónica es más incipiente, podrían hacer grandes avances próximamente. Es el caso de Perú, Costa Rica o Colombia.

De esta forma, en 2016, más de 30 mil millones de facturas electrónicas están en poder de las AATT. La utilización de facturas electrónicas está consolidada en varios países, en los que se expande la utilización de los documentos electrónicos a más sectores y a más contribuyentes.

Otros Estados de la Región que no han implementado un sistema nacional de facturación electrónica, han puesto proyectos en marcha o, al menos, han manifestado interés en considerar adoptar un sistema como ese.

Para las AATT la disponibilidad de las facturas electrónicas ofrece una serie de posibilidades para el control tributario. Sin embargo, para que esas posibilidades se materialicen, es indispensable que la calidad de los datos de esas facturas sea razonable.

Es fundamental, por lo tanto, que los sistemas de preparación y emisión de documentos, así como los de recepción o autorización, incorporen validaciones y reglas de negocio que contribuyan a mejorar la calidad de los datos, validando dominios y tipos de datos, códigos de campos, rangos de valores.

Adicionalmente, se deben incorporar mecanismos de análisis estadístico de los datos que identifiquen datos aislados y probables errores para buscar corregir los problemas y procurar su corrección.

En otro orden de cosas, para mejorar la calidad de los datos de las facturas será necesario que la AT use sus recursos y su poder fiscalizador.

Las capacidades de control con el uso de la información de las declaraciones son enormes. Evidentemente, la posibilidad de totalizar para compradores y vendedores sus operaciones y contrastarlos con los declarados es casi obvia.

Es también natural que los procesos de devolución de impuestos asociados, por ejemplo, a exceso de créditos en contribuyentes con vocación exportadora, puedan agilizarse y validarse al verificarse con los documentos electrónicos la existencia de los documentos en que se sustentan esos créditos así como la existencia y contenido de las facturas electrónicas de exportación que esos contribuyentes tienen que haber producido y transmitido a la AT y deben ser parte de los procesos de exportación en la aduana.

Pero más allá de los cruces obvios de información entre las operaciones conocidas y las declaradas, existen otras posibilidades de control e incluso de intercambios de facturas electrónicas, conforme se propone impulsar la iniciativa del CIAT.

En un modelo con autorización previa de documentos la posibilidad de efectuar controles se potencia. La posibilidad de identificar las relaciones entre compradores y vendedores permite el análisis de redes sociales que serán de utilidad en la identificación de esquemas para establecer fraudes de tipo carrusel y otros mecanismos organizados para defraudación tributaria.

Además, el análisis con grandes volúmenes de datos, la utilización de técnicas de inteligencia artificial y aprendizaje de máquinas y otras técnicas de inferencia permiten identificar patrones de comportamiento para, por ejemplo, detectar emisiones de documentos apócrifos creados con la intención de defraudar impuestos, o para detectar casos de posibles defraudadores, a partir, por ejemplo, de la detección de manipulación de datos o precios en los propios documentos.

Por si lo anterior fuera poco, la información contenida en los documentos, con detalle de cantidades y tipos de productos, de la frecuencia en el uso de servicios y otros elementos similares, puede utilizarse a través de esos mecanismos de análisis de datos, para establecer matrices de insumo producto para los contribuyentes y determinar a partir de las compras de bienes y servicios los productos los estimados de la producción e indicios de los montos de rentabilidad.

Las AATT podrán, asimismo, mejorar sus controles en los casos en que existan diferentes tipos impositivos asociados a diferentes productos. Los controles en compra y venta de productos específicos con tipos distintos y la existencia de sus inventarios podrían ser ampliados y automatizados.

Adicionalmente, esos datos pueden ser utilizados para otros fines de interés de la Administración Pública.

Indudablemente esos datos, para poder ser utilizados y, a la vez, preservar el derecho de los contribuyentes a la confidencialidad de los datos de carácter tributario deben ser anónimos. Los documentos antes de utilizarse deben eliminar los detalles de identificación de los participantes en esas transacciones.

También es interesante señalar que los datos de las facturas pueden utilizarse para fines estadísticos y estudios socio-económicos que pueden ir desde identificar patrones de consumo y hábitos de la población, a acompañar la variación de precios de productos en diferentes momentos y lugares del país con una medida directa y sin intermediarios de la variación de precios y del comportamiento de la demanda.

De la misma manera, se podría utilizar aplicaciones para identificar problemas logísticos, incluyendo la venta de productos caducados.

A partir de la información de las facturas, cuando el número de ellas y los contribuyentes participantes del sistema sean cercanos al total de contribuyentes y al total de operaciones, las AATT estarían en la capacidad de determinar el impuesto liquidado o,

al menos, al pre-llevar las declaraciones de los Impuestos al Consumo de manera similar a las declaraciones pre-llevaradas de Impuesto sobre la Renta.

Por otra parte, el uso de documentos electrónicos para fines fiscales es un anticipo de las posibilidades de control disponibles para las AATT con la incorporación de otros elementos tecnológicos, en la que, por ejemplo, se pueden utilizar distintos elementos electrónicos para identificar directamente, o a través de indicios, una determinada actividad económica

6. PALABRAS FINALES

A modo de cierre y sin pretender con ello agotar la temática abordada en esta obra, se considera pertinente y totalmente en línea con las conclusiones y recomendaciones expuestas anteriormente, traer a colación una reciente Nota de OCDE del 20 de Julio de 2016, titulada “Los gobiernos deben utilizar los sistemas fiscales para impulsar la agenda de crecimiento inclusivo”, donde se alienta a los Gobiernos a utilizar la Política Fiscal para desarrollar agendas económicas que impulsen un crecimiento inclusivo, en el sentido de que los beneficios puedan ser compartidos de manera más equitativa dentro de la sociedad.

En esta línea, cabe recomendar que en el diseño e implementación de los impuestos se considere su papel en el crecimiento económico inclusivo. La OCDE subraya el papel fundamental que la Política Fiscal puede desempeñar no sólo en el apoyo al crecimiento, sino también en materia de distribución.

“La política fiscal tiene un papel que desempeñar en ayudar a lograr un crecimiento fuerte, sostenible y equilibrado”, dijo el secretario general de la OCDE, ÁNGEL GURRÍA. “Estamos seguros de que las investigaciones más recientes de la OCDE sobre el diseño de impuestos para el crecimiento inclusivo pueden llegar a ser parte de una nueva contribución de la política fiscal para la agenda del G-20 que se avecina.”

En este contexto, las opciones de diseño de la política tributaria deberían considerar:

- Ampliación de las bases imponible y eliminación de los gastos tributarios que no están bien orientados con los objetivos de redistribución.
- Mejora de la progresividad de los sistemas fiscales más allá del impuesto a la renta de las personas naturales y teniendo en cuenta la progresividad global del sistema fiscal y de las respectivas prestaciones.
- Adopción de las medidas necesarias para afectar los comportamientos y las oportunidades antes de impuestos, incluyendo los que inducen a las personas a desarrollar, acumular de manera óptima y utilizar el capital humano y los conocimientos.
- Mejora de la política fiscal y fortalecimiento de la AT, para reducir el tamaño de la economía informal.

Sobre este último punto, cabe agregar que de nada sirve que los sistemas tributarios en su diseño consideren como objetivo un desarrollo inclusivo si en la práctica ello sólo

queda en la norma. Es prioritario potenciar las AATT encargadas de un rol fundamental: implementar correctamente los sistemas tributarios y lograr así un cumplimiento íntegro y oportuno de las obligaciones de los contribuyentes.

La OCDE termina dicha Nota sugiriendo que se realice un análisis detallado para identificar los escenarios en los que las reformas fiscales estimulan el crecimiento inclusivo y aquellos en los que no lo hacen, y cómo estas reformas fiscales van a favorecer el desarrollo económico e impactar en el nivel de equidad.

Por último y para concluir, caben agregarse los siguientes aspectos tratados en este capítulo, que resultan cruciales para el logro de un efectivo crecimiento inclusivo:

- Dada su relevancia económica en la Región, una consideración especial debe tenerse respecto de los pequeños y medianos contribuyentes, ante lo cual el desafío es lograr un delicado equilibrio entre la facilitación hacia la formalidad y un desincentivo del enanismo fiscal.
- La facturación y documentación electrónica es un aspecto importante en su doble faceta, por un lado, para facilitar el cumplimiento y reducir el costo de cumplimiento (lograr mayor competitividad) pero, por el otro, servir de herramienta de control casi inmediato de los contribuyentes.
- Por último, la fiscalidad internacional introduce la necesidad de revisar y fortalecer el diseño de los sistemas tributarios, en particular de los impuestos directos y potenciar el rol de las AATT en este complejo campo. Es así que las AATT además de facilitar y controlar el cumplimiento íntegro y oportuno, también deben velar por que se tribute en el territorio o jurisdicción que corresponda, para lo cual la cooperación administrativa internacional resulta esencial.

Como cierre, cabe expresar que trabajos como los de esta obra ayudan a reflexionar a partir de los análisis realizados, respecto de los sistemas tributarios de los países de AL y sus posibilidades de mejora.

Bibliografía

- BARREIX, ALBERTO; CREMADES, LUIS; DÍAZ YUBERO, FERNANDO; PECHO, MIGUEL; VÁZQUEZ, OSCAR, y VELAYOS, FERNANDO (2013): “Cómo se recauda en América Latina - Resultados de una encuesta sobre 17 Administraciones tributarias de América Latina 2006-2010”, *Crónica Tributaria*, n.º 147.
- BARREIX, ALBERTO; ROCA, JERÓNIMO, y VELAYOS FERNANDO (2016): *Breve historia de la transparencia tributaria*, BID.
- BID (2013): *Recaudar no basta - Los impuestos como instrumento de desarrollo*.
- BIRD, RICHARD (2003): “Administrative dimensions of Tax Reform”, *ITP Paper* 0303, abril de 2003.
- CARBAJO VASCO, DOMINGO (2013): *La Tributación de las Rentas del Capital en América Latina*, ITC-GIZ/CIAT.

- CARBAJO VASCO, DOMINGO, y PORPORATTO, PABLO (2009): “Fiscalidad de Recursos Naturales en América Latina”, *Documento de Trabajo*, n.º 14/2009, Instituto de Estudios Fiscales.
- CARBAJO VASCO, DOMINGO, y PORPORATTO, PABLO (CIAT, 2013): “Los Últimos Avances en Materia de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria”, DT 03-2013.
- CEPAL-OXFAM (2016): *Tributación para un Crecimiento Inclusivo*.
- CEPAL-Cooperación Española (2016): *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2016: Las finanzas públicas ante el desafío de conciliar austeridad con crecimiento e igualdad*.
- CEPAL (2016): *Panorama Económico y Social de la Comunidad de Estados Latinoamericanos y Caribeños*, 2015.
- CIAT (2011): *Tributación y Administración Tributaria –América Latina–*.
- DÍAZ YUBERO, FERNANDO (2003): “Aspectos más destacados de las administraciones tributarias avanzadas”, *Documento de Trabajo*, n.º 14/2003, Instituto de Estudios Fiscales.
- FANELLI, JOSÉ MARÍA; JIMÉNEZ, JUAN PABLO, y LÓPEZ AZCÚNAGA, ISABEL (CEPAL y Unión Europea) (2015): *La reforma fiscal ambiental en América Latina*.
- FORO SOBRE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA 2008 (2009): “La Administración Tributaria en los países de la OCDE y en determinados países no miembros: Serie Información comparada”.
- GALO A. MALDONADO (CIAT) (2016): “Tendencias en la Suscripción de Convenios para Evitar la Doble Imposición Celebrados por Países de Latinoamérica”, DT 02-2016.
- GÓMEZ-SABAÍNI, JUAN CARLOS, y MORÁN, DALMIRO (CEPAL y Cooperación Española) (2016): *Evasión tributaria en América Latina Nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región*.
- JIMÉNEZ, JUAN PABLO (2015): *Desigualdad, concentración del ingreso y tributación sobre las altas rentas en América Latina*, CEPAL y Centro de Estudios Fiscales.
- MIRRELES, JAMES (2013): *Diseño de un sistema tributario óptimo*, editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid.
- OECD/ECLAC/CIAT/IDB (2016): *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 1990-2014*.
- PORPORATTO, PABLO (2013): *Estudio sobre el Tratamiento Tributario y el Control de las Instituciones Financieras en América Latina*, ITC-GIZ/CIAT.
- PORPORATTO, PABLO (CIAT) (2016): “Estándares de Transparencia e Intercambio Automático de Información Tributaria en América Latina”, DT 01-2016.
- TORRES CUZCANO, VÍCTOR (2013): “La modernización de las administraciones tributarias en América Latina: un reto permanente”.
- USAID’S LEADERSHIP IN PUBLIC FINANCIAL MANAGEMENT (2013): “Directrices Detalladas para la Mejora de la Administración Tributaria en América Latina y el Caribe”.



MINISTERIO
DE ASUNTOS EXTERIORES
Y DE COOPERACIÓN

MINISTERIO
DE HACIENDA
Y FUNCIÓN PÚBLICA



ISBN: 978-84-8008-392-8



9 788480 083928