

DERECHO PUCP

REVISTA
DE LA FACULTAD
DE DERECHO



F U N D A D A E N 1 9 4 4

72

DERECHO TRIBUTARIO:
INTERNACIONALIZACIÓN Y TENDENCIAS



FONDO
EDITORIAL

DERECHO PUCP

REVISTA
DE LA FACULTAD
DE DERECHO

F U N D A D A E N 1 9 4 4

72
2014

DERECHO TRIBUTARIO:
INTERNACIONALIZACIÓN Y
TENDENCIAS



FONDO
EDITORIAL

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

DERECHO PUCP

REVISTA
DE LA FACULTAD
DE DERECHO

F U N D A D A E N 1 9 4 4

© Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 2014
Av. Universitaria 1801, Lima 32, Perú
Teléfono: (51 1) 626-2650
Fax: (51 1) 626-2913
feditor@pucp.edu.pe
www.pucp.edu.pe/publicaciones

Diseño de carátula e interiores: i design
Diagramación de interiores: Juan Carlos García M.

El contenido de los artículos publicados en DERECHO PUCP es responsabilidad exclusiva de los autores.

Derechos Reservados. Prohibida la reproducción de este libro por cualquier medio, total o parcialmente, sin permiso expreso de los editores.

ISSN: 0251-3420

Hecho el Depósito Legal en la Biblioteca Nacional del Perú N° 95-0868

Registro del Proyecto Editorial: 31501361400467

Primera edición: junio de 2014

Tiraje: 300 ejemplares

Impreso en Tarea Asociación Gráfica Educativa
Pasaje María Auxiliadora 156, Lima 5, Perú

EDITOR GENERAL
Alfredo Villavicencio Ríos

CONSEJO EDITORIAL

Fernando Sam Chec
Egresado PUCP

Fabio Nuñez del Prado
Alumno PUCP

Marco Rodríguez
Alumno PUCP

Bertha Prado
Alumna PUCP

Armando Guevara Gil
Catedrático PUCP

Iván Meini Méndez
Catedrático PUCP

Ana Teresa Revilla Vergara
Catedrática PUCP

César San Martín Castro
Magistrado Titular de la Corte Suprema de Justicia del Perú

Juan Gorelli Hernández
Catedrático de la Universidad de Huelva

Antonio Ojeda Avilés
Catedrático de la Universidad de Sevilla

Manuel Atienza
Catedrático de la Universidad de Alicante

Juan María Terradillos Basoco
Catedrático de la Universidad de Cádiz

Umberto Romagnoli
Universidad de Bologna

EQUIPO EDITORIAL

Luciana Guerra Rodríguez

Luis Mendoza Choque

CONSULTORES TEMÁTICOS

Sandra Sevillano y Eduardo Sotelo

ASISTENTE ADMINISTRATIVA

Manuela Fernández Castillo

CONSEJO CONSULTIVO INTERNACIONAL

Antônio Cançado Trindade
Universidad de Cambridge

Francisco Fernández Segado
Universidad Autónoma de Madrid

Héctor Fix Zamudio
Universidad Autónoma de México

Peter Häberle
Universidad de Freiburg

Jutta Limbach
Universidad de Freiburg

Pablo Lucas Verdú
Universidad Complutense de Madrid

Javier Pérez de Cuéllar
Pontificia Universidad Católica del Perú

Alessandro Pizzorusso
Universidad de Pisa

Néstor Pedro Sagüés
Universidad Complutense de Madrid

Tomás Salvador Vives
Universidad Complutense de Madrid

CONTENIDO

7 Editorial

DERECHO TRIBUTARIO: INTERNACIONALIZACIÓN Y TENDENCIAS

11 Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias
TEODORO CORDÓN EZQUERRO

31 El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional
MIGUEL EDUARDO PECHO TRIGUEROS

45 El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado
FERNANDO SERRANO ANTÓN

71 Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú, algunos aspectos para reflexionar
SANDRA SEVILLANO & EDUARDO SOTELO

103 El régimen FATCA y sus principales aristas de aplicación en el Perú
KAREN SHEPPARD CASTILLO

125 La fiscalidad de las cooperativas desde la perspectiva de la internacionalización de la economía social y el desarrollo sostenible
GEMMA PATÓN GARCÍA

153 Tributación de inversiones en el sector minería e hidrocarburos
BEATRIZ DE LA VEGA RENGIFO

- 163 Tendencias del impuesto a la renta corporativo en Latinoamérica
RENÉE ANTONIETA VILLAGRA CAYAMANA &
FERNANDO ENRIQUE ZUZUNAGA DEL PINO
- 203 Los sistemas de impuesto a la renta de América Latina y los convenios de doble imposición vigentes
JORGE ESPINOSA SEPÚLVEDA
- 223 Los hechos gravados en el IVA en el derecho comparado
WALKER VILLANUEVA GUTIÉRREZ
- 241 Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta
MÓNICA BENITES MENDOZA
- 253 El marco jurídico para la protección de la biodiversidad: a propósito de la moratoria para la entrada de organismos vivos modificados (OVM)
ALFREDO MARAVÍ CONTRERAS

RESULTADOS DEL CONCURSO DE CUENTOS

- 267 Concurso de cuentos 2013 convocado por la Comisión Arte y Derecho de la Facultad de Derecho de la PUCP
- 270 La huida / CÉSAR POOL VILLEGAS CALDERÓN
- 273 Los inciensos / EDISON VÁSQUEZ FERNÁNDEZ
- 277 El golpe / BRUNO DELGADO TABOADA
- 281 Acarí / JORGE ARMANDO DÍAZ MONTALVO

CRÓNICA DE CLAUSTRO

- 289 Crónica de Claustro

Editorial

Desde finales del siglo pasado, el mundo vive inmerso en un proceso de internacionalización que está transformando las relaciones sociales y su consiguiente regulación, en ámbitos variados y trascendentes. El Derecho Tributario no está exento de este impacto. La globalización económica ha producido competencia fiscal entre los países y, con ello, tensiones y distensiones entre los ordenamientos nacionales, así como determinados arreglos legales, primero con rasgos heterogéneos y, luego, al cabo de unas décadas, con un rastreado nivel de homogeneidad. Por ello es posible identificar en todo este proceso tendencias y corrientes.

La presente entrega de la revista explota esta natural confluencia de las corrientes de ideas sobre la materia tributaria y reúne los trabajos de un grupo de especialistas que nos ilustran sobre temas y problemas comunes a distintos ordenamientos legales tributarios comparados, incluido el peruano.

De este modo, el intercambio de información en materia tributaria, la erosión de bases imponibles y los atrasos tributarios son problemas que los Estados deben afrontar para evitar dañar sus sistemas tributarios y además intentar perfeccionarlos. La revisión comparada del impuesto a la renta y del impuesto al consumo así como de los convenios para evitar la doble imposición es de ineludible interés al momento de considerar las tendencias internacionales de la tributación. Sobre estos y otros temas de viva actualidad versa este número que con gran esfuerzo ha reunido once artículos elaborados por cinco académicos extranjeros (de España, Chile y Panamá) y siete autores nacionales de muy destacada trayectoria en el mundo académico y profesional.

No podemos cerrar esta breve presentación del número sin agradecer expresa y sinceramente a todos los autores que han compartido con entusiasmo sus reflexiones con todos los lectores de nuestra revista, así como a todas las personas cuyo cumplimiento eficiente de labores permite la publicación puntual de la misma. En tal sentido, tenemos que dejar constancia expresa de nuestro mayor agradecimiento a Manuela Fernández Castillo, Luciana Guerra Rodríguez y Luis Enrique Mendoza Choque, integrantes del equipo editorial, sin cuyo compromiso militante no sería posible llegar a librerías. Asimismo, debemos agradecer a Aída Nagata y a Juan Carlos García del Fondo Editorial de la Pontificia Universidad Católica del Perú, quienes tienen

8

a su cargo el proceso de depuración y organización de contenidos. Dejamos para el final nuestro más intenso agradecimiento a los profesores Sandra Sevillano y Eduardo Sotelo, consultores temáticos de este número, quienes estuvieron a cargo de la determinación de contenidos y autores así como del seguimiento correspondiente a la entrega de los estudios.

Alfredo Villavicencio Ríos
Editor General

DERECHO TRIBUTARIO: INTERNACIONALIZACIÓN Y TENDENCIAS

DERECHO
PUCP

REVISTA
DE LA FACULTAD
DE DERECHO

Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias

Taxpayers rights in the exchange of information between
Tax Administrations

TEODORO CORDÓN EZQUERRO*

Resumen: En el presente documento se trata de poner de manifiesto como las Administraciones tributarias, en un contexto de globalización económica e internacionalización de las empresas, necesitan mejorar e incrementar el intercambio de información entre ellas, si quieren llegar a controlar de manera eficaz y eficiente la aplicación de los sistemas impositivos nacionales. Ahora bien, frente a la estrategia de maximización del beneficio a nivel global de los agentes económicos privados, uno de cuyos instrumentos es la planificación fiscal internacional, las Administraciones tributarias deben colaborar entre sí, y el intercambio de información es, en las condiciones actuales, el medio más adecuado para dicha colaboración. Es en este contexto donde se puede plantear la existencia de derechos de los contribuyentes que sean afectados por ese intercambio, derechos que están reconocidos a nivel de las operaciones internas, pero que no lo están cuando nos referimos al ámbito internacional.

Palabras clave: derechos de los contribuyentes – intercambio de información – planificación fiscal – colaboración

Abstract: This paper evidences the need that Tax Administrations have, within a context of economic globalization and business internationalization, to improve and intensify exchange of information in order to achieve an effective and efficient control over the application process of their domestic tax regimes. Considering the benefit maximizing strategy implemented by private economic agents in the global setting, which includes international tax planning as one of their tools, Tax administrations ought to collaborate with each other. Exchange of information is the most suitable mean to implement such collaboration. Within this context, certain taxpayers' rights could be at stake due to the exchange process; rights that could be properly acknowledged at the domestic level, but could lack similar recognition in an international scenario.

Key words: taxpayers' rights – exchange of information – tax planning – collaboration

CONTENIDO: I. INTRODUCCIÓN.- II. LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN.

* Inspector de Hacienda del Estado en el Consejo para la Defensa del Contribuyente de España.
Correo electrónico: teocordon@gmail.com

I. INTRODUCCIÓN

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la normativa tributaria internacional no ha evolucionado al mismo ritmo que las prácticas empresariales internacionales¹, por lo que los principios comunes de distribución de competencias tributarias entre los países, inspirados en sus experiencias nacionales, no han seguido la misma pauta de evolución que las empresas globales. Además, existe una separación cada vez mayor entre el lugar en el que realmente se realiza la actividad económica y la inversión y el lugar en el que se declaran los beneficios tributarios. Por todo ello, destaca la OCDE, se requiere una actuación decidida por parte de las Administraciones tributarias que deben cooperar entre sí, a fin de intercambiar información y luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional.

En esta línea de fomento del intercambio de información, la OCDE promovió la reunión del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información en Yakarta (Indonesia) del 21 al 22 de noviembre de 2013. A la reunión asistieron representantes de 81 jurisdicciones, es decir, participaron muchos países no miembros de la OCDE, pues para asegurar un avance efectivo en el intercambio de información se considera necesaria la cooperación global del mayor número de jurisdicciones, no solo de los países miembros de la OCDE. También hay que tener en cuenta que están firmados más de 3000 Convenios de Doble Imposición (CDI), la mayoría con cláusulas de intercambio de información, que buscan facilitar dicho intercambio. Ahora bien, estos convenios de doble imposición tienen carácter bilateral y ya la OCDE, en su Acción 15, insta a desarrollar instrumentos de ámbito multilateral como forma de hacer frente a problemas que tienen un alcance global². Para la Unión Europea (UE), esa necesidad de una mayor cooperación entre las administraciones tributarias resulta indispensable para la gestión de los sistemas tributarios nacionales:

En la era de la mundialización, la necesidad de los Estados miembros de asistencia mutua en el ámbito de la fiscalidad se hace cada vez más imperiosa. El enorme incremento de la movilidad de los sujetos pasivos, el número de transacciones transfronterizas y la internacionalización de los instrumentos financieros dificulta una estimación adecuada por parte de los Estados miembros de los impuestos adeudados.

Así pues, sin contar con la información facilitada por otros Estados miembros, un Estado miembro, por sí solo, no puede gestionar el sistema tributario nacional. A fin de paliar los efectos negativos de

1 OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OECD Publishing, 2013.

2 OECD. *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OECD Publishing, 2013.

13

LOS DERECHOS
DE LOS
CONTRIBUYENTES
EN EL INTER-
CAMBIO DE
INFORMACIÓN
ENTRE ADMINIS-
TRACIONES
TRIBUTARIAS
TAXPAYERS RIGHTS
IN THE EXCHANGE
OF INFORMATION
BETWEEN TAX
ADMINISTRATIONS

este fenómeno, es indispensable impulsar una nueva cooperación administrativa entre las Administraciones tributarias de los Estados miembros. Es preciso crear instrumentos que permitan instaurar la confianza entre los Estados miembros, mediante el establecimiento de las mismas normas, obligaciones y derechos para todos ellos³.

Esta Directiva 2011/16, de cooperación, regula el intercambio de información como una parte de la cooperación administrativa e incluye las tres modalidades de intercambio de información: previa solicitud, automática y espontánea⁴, dando un paso más allá, sobre todo en relación con la obligatoriedad del intercambio automático, que el comentario 9 al artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE (MCOCDE) relativo al intercambio de información. Ahora bien, para esta Directiva, al igual que para la Directiva 2003/48/CE/ del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, el intercambio automático de información es la mejor vía de cooperación o asistencia mutua.

A su vez, la UE ha presentado una Comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas sobre «Fomento de la Buena Gobernanza en el ámbito fiscal»⁵ y una «Recomendación de la Comisión relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal»⁶. Definida la buena gobernanza «como la plasmación de los principios de transparencia, intercambio de información y competencia fiscal leal»⁷, se propone determinar cuál puede ser la contribución específica de la UE a la buena gobernanza en el ámbito de la fiscalidad directa, considerando que cada Estado tiene soberanía fiscal para definir su nivel de impuestos y presión fiscal, aunque existen límites a las políticas tributarias de cada país, como son los principios internacionales de transparencia e intercambio de información en materia tributaria, que han sido

3 «Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE». *Diario Oficial de la Unión Europea*, L 64 de 11.3.2011, considerando 1 y 2, p. 1.

4 «intercambio de información previa petición»: el intercambio de información basado en una solicitud efectuada por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido en un caso específico; 'intercambio automático': la comunicación sistemática a otro Estado miembro de información preestablecida, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad. En el contexto del artículo 8, por información disponible se entenderá la información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información, y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos para recabar y tratar la información de dicho Estado miembro; 'intercambio espontáneo': la comunicación no sistemática de información a otro Estado miembro en cualquier momento y sin solicitud previa» (Directiva 2011/16, artículo 3, «Definiciones», apartados 8-10).

5 COMISIÓN EUROPEA. «Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal». Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, COM (2009) 201 final. Bruselas, 28.4.2009.

6 COMISIÓN EUROPEA. «Recomendación de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal», 2012/771/UE.

7 COMISIÓN EUROPEA. «Fomento de la Buena Gobernanza en el Ámbito Fiscal», p. 5.

definidos por la OCDE y el Grupo de los 20 (G20)⁸. En el caso español, el intercambio de información tiene muchos frentes regulatorios⁹ y, para algunos autores, existe una gran imprecisión en torno al concepto¹⁰.

II. LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN EL PROCEDIMIENTO DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Ni los Modelos de Convenio de la OCDE, de la Organización de Naciones Unidas (ONU) y de los Estados Unidos (EEUU), ni la Directiva 2011/16/UE regulan mínimamente los derechos de los contribuyentes que resultan afectados por el intercambio de información. Además, la legislación interna de los Estados tampoco aborda los problemas de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información tributaria. Sin embargo, existen Estados que, como excepción a la regla general, sí regulan algún derecho del contribuyente en este ámbito¹¹.

Los argumentos, o causas, que yacen detrás de esta «desregulación» pueden ser agrupados esencialmente en tres¹²: (i) que ha prevalecido el carácter o función antifraude que tiene el intercambio de información frente a la protección de los derechos del obligado tributario afectado; (ii) la falta de rodaje o práctica de esta modalidad de asistencia entre Estados; (iii) se ha puesto de manifiesto que el intercambio de información

8 CORDÓN EZQUERRO, Teodoro. «La planificación fiscal agresiva y la estrategia de la Comisión UE para combatirla». *Crónica Tributaria*, Extra 7 (2013), pp. 2-10.

9 «Reglamento (UE) 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido», «Reglamento (UE) 389/2012 del Consejo, de 2 de mayo de 2012, sobre cooperación administrativa en el ámbito de los impuestos especiales y por el que se deroga el Reglamento (CE) 2073/2004», «Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE», «Reglamento de Ejecución (UE) 1156/2012 de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, por el que se establecen disposiciones de ejecución de determinadas normas de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad», el Convenio multilateral del Consejo de Europa y la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria (1988), actualizado en el Protocolo de 2010, CDI en vigor en España, todos con cláusula de intercambio de información, «Directiva 2003/48/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses», la Ley General Tributaria (58/2003) (LGT), acuerdos de intercambio de información con Andorra, Aruba, Bahamas, Curaçao, San Martín y San Marino (acuerdos de intercambio de información, que están en distintas fases de tramitación, con Bermudas, Guernsey, Islas Caimán, Islas Cook, Isla de Man, Jersey, Macao, Mónaco, San Vicente y Las Granadinas y Santa Lucía), el Acuerdo entre el Reino de España y los Estados Unidos de América para la mejora del cumplimiento fiscal internacional y la aplicación de la ley estadounidense de cumplimiento tributario de cuentas extranjeras (*Foreign Account Tax Compliance Act* – FATCA).

10 Ver DEL PRADO MERINO, María y FRANCISCO NOCETE CORREA. «El intercambio de información tributaria: entre la diversidad normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses». *Crónica Tributaria*, 139 (2011), pp. 139-164, p. 141.

11 CALDERÓN CARRERO, J. Manuel. «El procedimiento de intercambio de información establecido en los convenios de doble imposición basados en el Modelo de Convenio de la OCDE». En SERRANO ANTÓN, Fernando (dir.). *Fiscalidad Internacional*, 2 volúmenes. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2013, vol. 2, capítulo 25, p. 1402.

12 MARTÍNEZ GINER, Luis. La protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados. Madrid: Iustel, 2008, p. 160.

15

tributaria entre Estados como mecanismo jurídico internacional tiene como referencia a los Estados y no a las personas.

Además, si se considera que los Estados al atender los requerimientos de información tributaria recibidos de otro Estado deben actuar y colaborar como si estuviesen realizando una comprobación e investigación nacional (teniendo en cuenta el marco jurídico nacional que regula sus potestades y los derechos de los contribuyentes, en el ámbito internacional, en la cooperación entre administraciones tributarias de diferentes países), nos podemos preguntar por qué se limitan los derechos de los contribuyentes a favor de las potestades de los Estados. Dicho de otra manera, uno puede preguntarse por qué es necesario rebajar los derechos de los contribuyentes para garantizar una mayor eficacia en la colaboración entre los Estados. Esta relación se puede ver como un juego de suma cero o de suma positiva.

El Convenio multilateral del Consejo de Europa y la OCDE sobre asistencia administrativa mutua en materia tributaria (1988), actualizado en el Protocolo de 2010, en su preámbulo establece que «todos los Estados deben reconocer la aplicabilidad en materia tributaria de los principios fundamentales según los cuales toda persona puede exigir que sus derechos y obligaciones se determinen mediante un procedimiento legal regular, y que los Estados deben esforzarse en velar por los intereses legítimos de los contribuyentes»¹³. Así, en su artículo 21.1, regula que «Nada de lo dispuesto en el presente Convenio se interpretará en el sentido de que limite los derechos y garantías otorgados a las personas por la legislación o la practica administrativa del Estado requerido»¹⁴. Esto abriría la posibilidad de que, antes de suministrar la información al Estado requirente, se le informe al contribuyente afectado por dicho intercambio. Los comentarios al Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (2002, 2005 y 2010) van en el mismo sentido, aunque matizan que dicha notificación no debería impedir o retrasar indebidamente el intercambio efectivo de información¹⁵.

LOS DERECHOS
DE LOS
CONTRIBUYENTES
EN EL INTER-
CAMBIO DE
INFORMACIÓN
ENTRE ADMINIS-
TRACIONES
TRIBUTARIAS
TAXPAYERS RIGHTS
IN THE EXCHANGE
OF INFORMATION
BETWEEN TAX
ADMINISTRATIONS

13 Jefatura del Estado. «Instrumento de Ratificación del Protocolo de enmienda al Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en París el 27 de mayo de 2010 y texto consolidado del Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal, hecho en Estrasburgo el 25 de enero de 1988» (BOE-A-2012-14116). *Boletín Oficial del Estado*, 276 (16 de noviembre de 2012), pp. 79881-79899, p. 79887.

14 *Ibidem*, p. 79893.

15 «Las Leyes de algunos países incluyen procedimientos de notificación a la persona que suministró la información o al contribuyente que está sujeto a la indagación con carácter previo a la transmisión de la información. Tales procedimientos de notificación podrían constituir un elemento importante de los derechos garantizados por la ley interna. Pueden ayudar a evitar errores (v.g. en casos de identidad errónea) y a facilitar el intercambio (al permitir a los contribuyentes notificados que colaboren voluntariamente con las autoridades tributarias en el Estado que solicita la información). Ahora bien, los procedimientos de notificación no deberían aplicarse en forma tal que, en las circunstancias particulares de la solicitud, den al traste con los esfuerzos del Estado que la formula. Dicho de otro modo, no deberían impedir o retrasar indebidamente el intercambio efectivo de información. Por ejemplo, los procedimientos de notificación deberían admitir excepciones a las notificaciones previas, por ejemplo, en casos en que la solicitud de información es de naturaleza muy urgente o la notificación pudiera socavar las posibilidades de éxito de la investigación llevada a cabo por el

La Directiva 2011/16/UE, en su considerando 27, también señala lo siguiente:

Todos los intercambios de información a que se refiere la presente Directiva están sometidos a las disposiciones de aplicación de la Directiva 95/46/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 1995, relativa a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos, y del Reglamento (CE) n° 45/2001 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de diciembre de 2000, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales por las instituciones y los organismos comunitarios y a la libre circulación de estos datos. No obstante, conviene tener en cuenta las limitaciones de determinados derechos y obligaciones establecidas en la Directiva 95/46/CE, con el fin de salvaguardar los intereses a que se refiere el artículo 13, apartado 1, letra e), de dicha Directiva. Dichas limitaciones son necesarias y proporcionadas con vistas a la pérdida potencial de ingresos de los Estados miembros y a la crucial importancia de la información contemplada en la presente Directiva para la eficacia de la lucha contra el fraude¹⁶.

Con estas consideraciones, es posible que pueda llegar a realizarse el intercambio de información sin cumplir todos los requisitos que garanticen los derechos de los contribuyentes, incluido el secreto tributario. Esto afectaría derechos y garantías considerados fundamentales, como la propiedad, el secreto empresarial, la confidencialidad de la información, la seguridad jurídica y la legalidad.

De acuerdo con el ordenamiento interno de un país, la información obtenida o en poder de la Administración tributaria es una información por naturaleza confidencial y protegida, sometida a estrictas reglas de secreto tributario, delimitado por la existencia de derechos y garantías de los contribuyentes en cuanto a su procedimiento de obtención y uso por las Administraciones tributarias y tribunales. Por ello, el intercambio de información entre Administraciones tributarias de diferentes países debería estar sujeto a las mismas reglas de secreto tributario, es decir, la información solo debería ser revelada a las personas autorizadas y

Estado que solicita la información. Un Estado contratante que, de acuerdo con la legislación interna, deba notificar a la persona que suministró la información o al contribuyente que se ha propuesto un determinado intercambio de información debería informar a su socio convencional por escrito de esta condición y de cuáles son las consecuencias para con sus obligaciones en relación con la asistencia mutua. Esta información debería ofrecerse al otro Estado contratante previa a la firma del convenio y en adelante siempre que las normas correspondientes fueran objeto de modificación» (OCDE. *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio. Versión abreviada. 22 de julio de 2010*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2010, «Comentarios al artículo 26 relativo al intercambio de información», Apartado 3, § 14.1, pp. 418-419).

¹⁶ «Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE». *Diario Oficial de la Unión Europea*, L 64 de 11.3.2011, considerando 27, p. 3.

17

para los fines permitidos en la normativa nacional, y deberían dársele al contribuyente los medios jurídicos necesarios para, mediante el ejercicio de sus derechos, controlar la legalidad de los intercambios de información¹⁷.

En consecuencia, podemos distinguir dos tipos de Estados distintos, en función del mayor o menor respeto a estos derechos, lo cual afecta la forma de entender la maximización de la operatividad del intercambio de información¹⁸. Por un lado se encuentran los Estados más garantistas. Aquellos que al otorgar un alto nivel de garantías a los derechos de sus contribuyentes serán menos proclives a intercambiar información, enviar y recibir, pues la información recibida del Estado remitente sin las garantías que considera básicas, no podrá ser utilizada ante los tribunales. Por otro lado tenemos Estados menos garantistas. Aquellos que al otorgar un bajo nivel de garantías a los derechos de sus contribuyentes serán más proclives a intercambiar información, enviar y recibir, pues la información recibida del Estado remitente con las garantías que considera básicas, podrá ser utilizada ante los tribunales.

Así, puede entenderse que un déficit en el reconocimiento de los derechos a los obligados tributarios supone una menor colaboración de los mismos o en su caso, una menor eficacia en el intercambio de información, mientras que un mayor reconocimiento de aquellos

LOS DERECHOS
DE LOS
CONTRIBUYENTES
EN EL INTER-
CAMBIO DE
INFORMACIÓN
ENTRE ADMINIS-
TRACIONES
TRIBUTARIAS
TAXPAYERS RIGHTS
IN THE EXCHANGE
OF INFORMATION
BETWEEN TAX
ADMINISTRATIONS

17 La LGT (58/2003), en su artículo 95, regula el carácter reservado de los datos con transcendencia tributaria y en concreto, en su apartado 5, señala que «La cesión de información en el ámbito de la asistencia mutua se regirá por lo dispuesto en el artículo 177 ter de esta Ley». Dicha Ley, en su capítulo VI, regula la asistencia mutua, con efectos desde 1 de enero de 2012 y, en concreto, en su artículo 177 ter, el intercambio de información, en los siguientes términos: «1. La Administración tributaria podrá facilitar a otros Estados o a entidades internacionales o supranacionales los datos, informes o antecedentes obtenidos en el desempeño de sus funciones, siempre que la cesión tenga por objeto la aplicación de tributos de titularidad de otros Estados o de entidades internacionales o supranacionales, en los términos y con los límites establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, sin perjuicio de que el Estado o entidad receptora de la información pueda utilizarla para otros fines cuando así se establezca en dicha normativa.

A fin de proporcionar la citada información, la Administración tributaria realizará las actuaciones que se precisen para obtenerla, incluso cuando la información solicitada no sea precisa para la determinación de sus tributos internos. A tal efecto, la Administración podrá utilizar cualquiera de los mecanismos de obtención de información regulados en esta Ley.

La Administración tributaria podrá oponerse o deberá autorizar expresamente, en los términos establecidos en la normativa sobre asistencia mutua, que la información facilitada conforme al apartado anterior sea transmitida a un tercer Estado o entidad internacional o supranacional.

2. La información suministrada a la Administración tributaria por otros Estados o por entidades internacionales o supranacionales en virtud de normas sobre asistencia mutua tendrá carácter reservado en los términos señalados en el artículo 95.1 de esta Ley, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa.

No obstante, la cesión a terceros establecida en los distintos párrafos del artículo 95.1 de esta Ley será posible solo si la normativa del Estado o entidad que ha facilitado la información permite su utilización para fines similares, salvo que la normativa sobre asistencia establezca otra cosa.

El procedimiento de cesión de esta información a terceros se desarrollará reglamentariamente.

En su caso, la información a que se refiere este apartado podrá ser remitida a otros Estados o a otras entidades internacionales o supranacionales si así lo permite la normativa sobre asistencia mutua, y en las condiciones establecidas en la misma» (LGT (58/2003), «Capítulo VI. Asistencia mutua», Sección 2. Normas comunes. Artículo 177 ter Intercambio de información).

18 CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2000, capítulo 5, p. 342.

puede reforzar la confianza de los obligados tributarios y fomentar su colaboración. Cuanto más y mejor perciban sus derechos, más y mejor será la cooperación de los mismos y por extensión el intercambio de información. En definitiva, el reconocimiento de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información tributaria entre Estados se puede entender como un reflejo de la concepción que se tenga sobre la asistencia mutua. Por tanto, quienes consideran este mecanismo como un instrumento antifraude fiscal internacional limitan de forma notable la intervención del obligado tributario en defensa de sus derechos, mientras que quienes miran con mayores recelos esta cláusula suelen maximizar los derechos de participación del obligado tributario afectado por un intercambio de información tributaria entre Estados.

Si, como hemos señalado, la legislación interna de cada país es, con carácter general, la norma que regula los derechos y garantías de los obligados tributarios (su participación en el procedimiento de intercambio de información por el principio de autonomía procedimental nacional), no puede ser considerada como una limitación al mismo, sino como la contraparte que delimita el equilibrio jurídico en los procedimientos de actuación de la Administración tributaria. Existen, frente a la finalidad antifraude del intercambio de información, otros bienes o derechos dignos de protección. Así, no puede negarse la existencia de un derecho a controlar el flujo de información que les concierne (artículo 18.4 Constitución Española, CE), el derecho a participar en los procedimientos administrativos (artículo 105 CE) y el derecho a controlar la legalidad de las actuaciones administrativas (artículos 24, 103 y 106 CE)¹⁹.

En síntesis, destacamos a continuación las circunstancias que pueden llegar a limitar los derechos de los obligados tributarios²⁰: la existencia del interés público en que se produzca una tributación justa y presidida por el principio de igualdad; luchar contra el fraude fiscal; evitar un daño o riesgo inminente de difícil o imposible reparación; y la renuncia del obligado tributario a sus derechos.

En este escenario podríamos plantearnos una primera aproximación a diferentes situaciones que se pueden producir en la práctica, para así determinar mejor lo que la OCDE define como derechos de participación del contribuyente en el procedimiento de intercambio de información.

19 CALDERÓN CARRERO, José Manuel. «El intercambio de información entre Administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal perniciosa». En SOLER ROCH, M.T. y F. SERRANO ANTÓN (dirs.). *Las medidas anti-abuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional y su compatibilidad con el Derecho comunitario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2002, p. 311.

20 MARTÍNEZ GINER, Luis. Ob. cit., p. 169.

19

a) Una Administración tributaria recibe un requerimiento de información de otro Estado, en cuyo caso pueden darse dos situaciones:

La Administración tributaria requerida ya posee los datos solicitados. En este caso, la información solicitada será intercambiada sin que el obligado tributario al que se refiere la misma pueda llegar a tener conocimiento de ello, por lo que será difícil que pueda ejercer sus derechos para controlar a priori el flujo de la información. En cualquier caso, sí podrá ejercitar acciones, de acuerdo con el ordenamiento jurídico aplicable, que le permitan controlar a posteriori la legalidad del intercambio de información, si bien ello no habrá impedido que el mismo se llevase a cabo.

La Administración requerida no dispone de la información solicitada, por lo que la misma deberá ser recabada por aquella. En este caso existen dos posibilidades: en el caso de que la información sea recabada del propio obligado tributario al que se refiere la misma, resultará informado por lo que podrá impugnar y hacer valer el sistema de recursos en relación con los distintos aspectos del intercambio de información, bien porque no se cumplen los requisitos necesarios o porque el mismo no es obligatorio; en el caso de que la información sea recabada de terceras personas distintas del propio obligado tributario al que se refiere la información, el requerimiento se dirigirá a ese tercero al que se le informará del alcance, motivación y finalidad del mismo. El tercero puede impugnar, oponerse o cuestionar el requerimiento, siendo discutible si el obligado tributario al que se refiere la información está legitimado para impugnar los requerimientos de información dirigidos a otra persona.

b) Una Administración tributaria, en el marco de una investigación dirigida contra un obligado tributario residente, solicita a otro Estado información tributaria sobre ese sujeto pasivo. En este caso, dado que tal actuación —el requerimiento de información— será una causa de interrupción de la prescripción tributaria, de acuerdo con la normativa nacional, artículo 68.5 de la Ley General Tributaria, que será notificada al obligado tributario afectado, le podrían asistir todos los derechos para intervenir en el procedimiento de intercambio de información. La jurisprudencia española ha analizado este supuesto de distinta forma, planteando la no obligatoriedad de la notificación al contribuyente afectado del requerimiento de intercambio de información a otros Estados. Así, la sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de septiembre de 2003 considera en su fundamento jurídico quinto que

del examen de la normativa comunitaria [...] y de los Convenios de doble imposición suscritos con Alemania, Francia y los Países bajos, o de la española de transposición de la misma, que regula el procedimiento de aplicación de las Directivas comunitarias sobre intercambio de información tributaria y la Orden Ministerial de 9 de febrero de 1988,

LOS DERECHOS
DE LOS
CONTRIBUYENTES
EN EL INTER-
CAMBIO DE
INFORMACIÓN
ENTRE ADMINIS-
TRACIONES
TRIBUTARIAS

TAXPAYERS RIGHTS
IN THE EXCHANGE
OF INFORMATION
BETWEEN TAX
ADMINISTRATIONS

no puede extraerse la obligatoriedad, reclamada por la recurrente, de la puesta a disposición del sujeto pasivo del contenido del requerimiento realizado a las entidades extranjeras, a través de las autoridades fiscales de sus respectivos países.

Para la OCDE, los derechos de participación de los contribuyentes afectados por el procedimiento, generalmente aplicables en el Estado que va a transmitir la información, el requerido, se pueden clasificar en tres categorías de protección diferente²¹:

a) *Derecho de notificación*: en el que se le informará al contribuyente de la información a remitir, país que solicitó la información, impuestos afectados, norma legal que regula el intercambio y la eventual oposición a dicho procedimiento. Este derecho es, por tanto, el primer paso para la eficacia del resto de los derechos. Países como Alemania, Luxemburgo, Suiza, Suecia, Países Bajos y Portugal lo regulan. Al respecto, podemos referirnos a dos supuestos que pueden acaecer.

Por un lado, puede existir una contradicción entre los datos que facilita el propio obligado tributario afectado por el intercambio de información —que gozan de presunción de veracidad, artículo 108.4 de la Ley General Tributaria— y los datos que se obtengan de terceras personas. En tal caso, esa divergencia ha de ser resuelta y es necesario comunicar la misma al contribuyente para que alegue lo que estime oportuno. Por tanto, parece que la notificación es precisa y en ese sentido no se lesiona ni se cuestiona la posición jurídica ni las garantías del obligado tributario.

Una segunda situación será aquella en la que los datos que obran en poder de la Administración tributaria constituyen un elemento de prueba, sea por haber sido declarado por el propio contribuyente, sea porque los ha obtenido tras el desarrollo de unas actuaciones de comprobación e investigación. En este caso, como la información ya está en poder de la Administración, el intercambio se puede realizar sin conocimiento previo por parte del contribuyente.

Sin embargo, el hecho de que unos determinados datos tributarios ya obren en poder de la Administración tributaria y se hayan obtenido en el marco de unas actividades de comprobación e investigación de acuerdo con los procedimientos y garantías legales, no significa que esa información pueda ser usada o transferida sin el concurso o consentimiento del obligado tributario afectado, pues una cosa es la obtención de la información y otra la transferencia de la misma a otro Estado. Por ello, aun habiéndose obtenido correctamente la información tributaria, su intercambio sin el previo conocimiento o notificación al

²¹ OECD. *Tax Information Exchange between OECD Member Countries: A Survey of Current Practices*. París, 1994.

21

LOS DERECHOS
DE LOS
CONTRIBUYENTES
EN EL INTER-
CAMBIO DE
INFORMACIÓN
ENTRE ADMINIS-
TRACIONES
TRIBUTARIASTAXPAYERS RIGHTS
IN THE EXCHANGE
OF INFORMATION
BETWEEN TAX
ADMINISTRATIONS

obligado tributario afectado puede constituir una merma de las garantías jurídicas del mismo. Recordemos aquí que con carácter general no se reconoce en el sistema tributario español el derecho de notificación al obligado tributario afectado por un intercambio de información, lo cual ha llevado a una parte de la doctrina²² a considerar inaceptable que no se le notifique al obligado tributario un intercambio de información tributaria relativa a su persona a otro Estado.

No obstante, debe destacarse la expresa regulación que sobre algunos aspectos de esta cuestión realiza la Instrucción 1/2000, de 1 de diciembre, de la Agencia de Protección de Datos, relativa a las normas por las que se rigen los movimientos internacionales de datos. La norma segunda señala que «cualquier responsable de un fichero o tratamiento que se proponga transferir datos de carácter personal fuera del territorio español deberá haber informado a los afectados de quiénes serán destinatarios de los datos, así como de la finalidad que justifica la transferencia internacional y el uso de los datos que podrá hacer el destinatario».

Dentro de las limitaciones a esos derechos, el artículo 23.2 de Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de carácter personal establece que

Los responsables de los ficheros de la Hacienda Pública podrán igualmente, denegar el ejercicio de los derechos a que se refiere el apartado anterior cuando el mismo obstaculice las actuaciones administrativas tendentes a asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y, en todo caso, cuando el afectado esté siendo objeto de actuaciones inspectoras.

En esta línea también, la Sentencia del Tribunal Constitucional 292/2000 precisó que era necesario compatibilizar la necesidad de ser informado con el funcionamiento de las normas sobre el intercambio de información, manteniéndose que cualquier limitación a este derecho consagrado en la Constitución Española ha de estar justificada y no vulnerarla (FJ 13: Solo podrá restringirse los derechos de acceso a la información que va a ser intercambiada si existe un interés público imperioso que así lo justifique).

b) *Derecho de consulta o audiencia*: además de la notificación se le debe dar audiencia al afectado antes de enviar la información al Estado solicitante. En el ordenamiento jurídico español, el fundamento que permitiría mantener la existencia de un derecho de consulta en los procedimientos de intercambio de información tributaria sería el artículo 105 c) de la Constitución, la cual establece que «la ley regulará: c) el procedimiento a

22 CALDERÓN CARRERO, José Manuel. «El intercambio de información entre Administraciones tributarias en un contexto de globalización económica y competencia fiscal pernicioso», p. 324.

través del cual deben producirse los actos administrativos, garantizando cuando proceda, la audiencia al interesado». A su vez, el Tribunal Supremo, en sentencia de 17 de enero de 1992, ha constatado que tras la aprobación de la Constitución, es necesario garantizar en todo procedimiento o expediente administrativo la audiencia al ciudadano, incluso aunque no se prevea expresamente en sus trámites.

Por otro lado, en el ámbito administrativo se establece el trámite de audiencia, por una parte en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que en su artículo 84 señala que «instruidos los procedimientos, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrán de manifiesto a los interesados o, en su caso, a sus representantes» y, por otra, en la Ley General Tributaria, que regula en su artículo 34.1 m) «el derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley».

c) *Derecho de intervención*: con estos derechos el afectado puede someter a control administrativo y jurisdiccional la legalidad del intercambio antes y después de su ejecución. En el ámbito tributario español, puesto que la petición de información a un tercer país es un acto administrativo notificable y, por tanto, susceptible de ser impugnado, para ejercitar este tipo de derechos en el intercambio de información, podría acudir al artículo 227.1 de la LGT²³, y así poder considerar recurrible una decisión de la Administración tributaria de intercambiar información con otro Estado.

Como hemos señalado anteriormente, tanto para la OCDE como para la UE, el ejercicio de estos derechos de participación puede obstaculizar el intercambio de información hasta el punto de llegar a frustrar el éxito del mismo en el Estado requirente, por ello plantean un equilibrio de todos los elementos en conflicto, dando preeminencia a la lucha contra el fraude fiscal internacional, relegando los derechos de los contribuyentes al ámbito de los derechos nacionales. Por tanto, el obligado tributario afectado por un requerimiento de intercambio de información tributaria entre Estados debería poder impugnar tanto la obtención de la información tributaria objeto de intercambio como la propia decisión de enviarla al otro Estado, para hacer valer sus derechos en el Estado requerido en el que se encuentra la información referida al mismo, para controlar el fundamento de la petición, los términos de la misma y el cumplimiento de los requisitos y garantías que proclama el artículo 26 del MCOCDE.

23 «1. La reclamación económico-administrativa será admisible, en relación con las materias a las que se refiere el artículo anterior, contra los actos siguientes: a) Los que provisional o definitivamente reconozcan o denieguen un derecho o declaren una obligación o un deber. b) Los de trámite que decidan, directa o indirectamente, el fondo del asunto o pongan término al procedimiento» (LGT (58/2003), artículo 227.1).

23

LOS DERECHOS
DE LOS
CONTRIBUYENTES
EN EL INTER-
CAMBIO DE
INFORMACIÓN
ENTRE ADMINIS-
TRACIONES
TRIBUTARIASTAXPAYERS RIGHTS
IN THE EXCHANGE
OF INFORMATION
BETWEEN TAX
ADMINISTRATIONS

El Tribunal Administrativo de Luxemburgo en resolución de 6.2.2012 (caso 29592,a) ante el requerimiento de información cursado por la Administración tributaria sueca, en aplicación de la asistencia mutua, ha admitido el recurso de un contribuyente cliente de un banco, al aceptar que el afectado tiene derecho a conocer el contenido del requerimiento de información formulado por la Administración tributaria sueca, pues considera que, a pesar de ser información confidencial, dicho acceso es el único mecanismo que le permite al afectado ejercitar su defensa a efectos de cuestionar la legalidad de tal asistencia mutua.

Como caso del reconocimiento del derecho de impugnación en el marco del intercambio de información, podemos señalar el Protocolo (BOE 11.6.2013) que modifica el convenio de 26 de abril de 1966 entre España y la Confederación Suiza para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Madrid el 29 de junio de 2006. El apartado IV, referido al nuevo artículo 25 bis, que incorpora la cláusula de intercambio de información, se refiere en el número 12 a la posibilidad de impugnar actuaciones del procedimiento de intercambio de información, distinguiendo aquellas desarrolladas en el Estado requerido y en el Estado requirente²⁴.

24 «Artículo 12. El párrafo IV del Protocolo, con referencia al artículo 25 bis, se sustituye por el siguiente nuevo párrafo IV:

“1. Se entenderá que el intercambio de información únicamente podrá solicitarse una vez agotadas todas las fuentes habituales de información del Estado contratante que requiere la información, de las que disponga en aplicación de su procedimiento tributario interno, excepto aquellas que pudieran generar dificultades desproporcionadas.

2. Se entenderá que al formular un requerimiento de información en virtud del artículo 25 bis del Convenio, las autoridades competentes del Estado que solicita la información proporcionarán la siguiente información a las autoridades competentes del Estado requerido:

- a) la identidad de la persona objeto de inspección o investigación;
- b) las fechas respecto de las que se solicite la información;
- c) una declaración sobre la información solicitada en la que conste su naturaleza y la forma en la que la Parte requirente desee recibir la información de la Parte requerida;
- d) la finalidad fiscal para la que se solicita la información;
- e) en la medida en que se conozca, el nombre y el domicilio de toda persona en cuyo poder se crea que obra la información solicitada;

3. Se entenderá que el criterio de «pertinencia previsible» tiene como finalidad establecer un intercambio de información en materia tributaria tan amplio como sea posible y, al mismo tiempo, aclarar que los Estados no tienen libertad para emprender búsquedas indefinidas de pruebas («fishing expeditions»), ni para solicitar información de dudosa pertinencia respecto a la situación fiscal de un determinado contribuyente. Mientras que el apartado 2 contiene importantes requisitos procedimentales al objeto de garantizar que no se emprendan búsquedas indefinidas de pruebas, los subapartados a) a e) deben interpretarse de forma que no se malogre el intercambio efectivo de información.

4. Se entenderá asimismo que el artículo 25 bis del Convenio no obliga a los Estados contratantes a intercambiar información de forma automática o espontánea.

5. Se entenderá que en caso de intercambio de información, las normas de procedimiento administrativo relativas a los derechos de los contribuyentes aplicables en el Estado contratante al que se solicite la información seguirán siendo aplicables antes de la transmisión de la información al Estado contratante que la ha solicitado. Se entenderá asimismo que el objetivo de esta disposición es garantizar al contribuyente un procedimiento justo y no el de impedir o retrasar indebidamente el proceso de intercambio de información.

6. La autoridad competente remitirá al otro Estado contratante la información solicitada tan pronto como sea posible. El tiempo que transcurra desde la petición de la información hasta su recepción por el Estado que la solicitó no será considerado a los efectos del cálculo de los límites temporales

Una cuestión que plantea alguna discusión es la posibilidad de impugnar por parte de un obligado tributario, requerimientos de información dirigidos a terceros. Son, esencialmente, dos las posiciones que se mantienen al respecto: la que considera que el obligado tributario afectado por el requerimiento de información a un tercero no puede impugnar el mismo, y la que considera que sí. El punto de partida es la consideración del requerimiento de información como acto administrativo susceptible de ser recurrido. En este sentido, el Tribunal Económico-Administrativo Central (resolución de 23.9.1987) ha manifestado que los requerimientos de información

constituyen un acto administrativo con entidad propia, no adjetiva, que concreta e individualiza el deber general de suministrar información a terceros, define una obligación de hacer y el propio requerimiento se convierte en el acto declarativo de esta obligación de informar que es una obligación principal y autónoma, constituye un acto administrativo, de carácter formal, que no puede ser considerado como de mero trámite y, en consecuencia, reúne las características precisas para ser calificado como reclamable en la vía económico-administrativa.

A su vez, en otra resolución de 25.9.1998, mantiene que la impugnación del acto administrativo de obtención de información solo puede ser realizada por la persona a quien se le pide los datos. Sin embargo, con el artículo 232.1.b) de la LGT se podría defender que los obligados tributarios afectados por el requerimiento también podrían impugnar el mismo²⁵.

Finalmente, no debe olvidarse la posibilidad de acudir como vía de impugnación, a posteriori, a la responsabilidad patrimonial de la Administración Pública frente a los intercambios de información tributaria entre Estados que provoquen un daño patrimonial al obligado tributario. En este sentido, el Convenio relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las Administraciones aduaneras en el ámbito de la Unión Europea, recoge en su artículo 25.2 f) la posibilidad de invocar la responsabilidad patrimonial cuando se produzcan daños por

previstos en la legislación fiscal española respecto de los procedimientos fiscales de la Administración Tributaria.

7. Las personas implicadas en una actuación seguida en España no podrán invocar irregularidades en el procedimiento seguido en Suiza para recurrir su caso ante los tribunales españoles.

En caso de que el contribuyente recurriera la decisión adoptada por la Administración Tributaria Federal Suiza respecto de la transmisión de información a la autoridad competente española, cualquier demora que se produjera por este motivo no será computable en la aplicación de los límites temporales previstos en la legislación fiscal española respecto de los procedimientos fiscales de la Administración Tributaria²⁵.

25 «Estarán legitimados para promover las reclamaciones económico administrativas cualquier otra persona cuyos intereses legítimos resulten afectados por el acto o la actuación tributaria» (LGT (58/2003), artículo 232.1.b)).

el tratamiento de los datos transmitidos²⁶. En el ordenamiento español, podría ser de aplicación la legislación sobre responsabilidad patrimonial de la Administración pública, pues en este sentido, el artículo 139 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, se establece lo siguiente:

1. Los particulares tendrán derecho a ser indemnizados por las Administraciones Públicas correspondientes, de toda lesión que sufran en cualquiera de sus bienes y derechos, salvo en los casos de fuerza mayor, siempre que la lesión sea consecuencia del funcionamiento normal o anormal de los servicios públicos.
2. En todo caso, el daño alegado habrá de ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado con relación a una persona o grupo de personas.

En consecuencia, si como resultado de un intercambio de información resultan afectados secretos empresariales que provocan un daño en la producción y distribución de algún bien o servicio a un obligado tributario, este puede actuar reclamando a la Administración Pública —Administración Tributaria— una cantidad económica por los daños causados como consecuencia de su actuación al transferir información tributaria que supone revelar secretos empresariales del contribuyente.

Con esta clasificación de los derechos de participación de la OCDE, nos podemos preguntar si el intercambio de información debe seguir viéndose casi exclusivamente como un instrumento antifraude fiscal limitativo de derechos, o, si esos derechos, están mejor defendidos con normas nacionales y Estados garantistas o, con normas de carácter supranacional. Tal vez los CDI firmados, de ámbito bilateral, están mostrando su insuficiencia y es necesario llegar a acuerdos multilaterales para superar sus limitaciones, en cuyo caso ¿habría que plantearse la conveniencia de regular los derechos a nivel internacional, OCDE, UE?

Se debe avanzar en la aplicación de los derechos de los obligados tributarios en el intercambio de información, teniendo en cuenta que su reconocimiento no debe obstaculizar el procedimiento del mismo. En este sentido, parece lógico entender que ni el derecho de notificación, ni el derecho de audiencia o consulta suponen un obstáculo en sí mismo al intercambio de información. Por el contrario, el derecho de impugnación o intervención sí puede suponer un evidente retraso. En la mayoría de los países no se ha regulado de forma específica estos derechos. Esto resulta en que las personas afectadas por el intercambio no puedan ejercer acciones para controlar la legalidad del mismo, por lo

26 «Acto del Consejo, de 18 de diciembre de 1997, por el que se celebra, sobre la base del artículo K.3 del Tratado de la Unión Europea, el Convenio relativo a la asistencia mutua y la cooperación entre las administraciones aduaneras». *Diario Oficial de la Unión Europea*, C24 de 23.1.1998.

que deben acudir al sistema general de recursos previsto en la normativa nacional. En el caso de Alemania, Holanda, Portugal y Suiza estos tres derechos sí están regulados.

Por último, para terminar y situar el estado de la cuestión en la Unión Europea, resumiremos brevemente una reciente sentencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo, de 22 de octubre de 2013, asunto C-276/12, en la que el Tribunal de Luxemburgo ante la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de Justicia de la República Checa, declara que

la Directiva 77/799/CEE debe interpretarse en el sentido de que no atribuye al contribuyente de un Estado miembro ni el derecho a ser informado sobre la solicitud de asistencia dirigida por dicho Estado a otro Estado miembro con el fin de verificar los datos facilitados por el contribuyente en el marco de su declaración del impuesto sobre la renta, ni el derecho a participar en la formulación de la solicitud enviada al Estado miembro requerido.

En concreto, un ciudadano checo alegó en su declaración de renta 2004, que había realizado gastos en diferentes Estados miembros ante su posible traslado a los mismos para el ejercicio de su actividad como futbolista. Por su parte, la Administración tributaria checa, en un procedimiento de inspección sobre la renta declarada en 2004, solicitó información a las Administraciones tributarias afectadas basándose en su ley interna y en la Directiva 77/799/CEE. Girada la liquidación al contribuyente, después de varios recursos, el contribuyente llevó el asunto ante el Tribunal Supremo, alegando que la Administración tributaria checa había obtenido ilegalmente información que le concernía, dado que no le informó acerca de la solicitud de asistencia dirigida a otras Administraciones y en las respuestas facilitadas al requerimiento no se precisó el modo en que se había obtenido la información. El Tribunal checo observa que no reconocer el derecho del contribuyente en el intercambio de información entre las Administraciones tributarias supondría reducir sus derechos procesales en relación con los derechos que el ordenamiento jurídico checo le reconoce en el marco de un procedimiento tributario nacional y se pregunta en qué medida influyen en la existencia de ese derecho los derechos fundamentales, tal como están garantizados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Ante estos interrogantes, el Tribunal checo suspende el procedimiento y plantea al Tribunal de Justicia de Luxemburgo las siguientes cuestiones prejudiciales:

- a) ¿Se desprende del Derecho de la Unión Europea que el contribuyente tiene derecho a ser informado de la decisión de la Administración tributaria checa de solicitar información con arreglo a la Directiva 77/799

[...]? ¿Tiene derecho el contribuyente a participar en la formulación de la solicitud dirigida al Estado miembro requerido? Si el contribuyente no tiene tales derechos en virtud del Derecho de la Unión Europea, ¿es posible que la legislación nacional le confiera similares derechos?

El Tribunal de Justicia europeo entiende que la citada Directiva prevé una mera facultad de los Estados miembros para recurrir a la asistencia de otros Estados miembros, regulando su colaboración, y que su objetivo es luchar contra el fraude y la evasión fiscal internacional. Por consiguiente, concluye la Comisión, la cuestión de si el Estado miembro requirente tiene la obligación de informar al contribuyente acerca de la solicitud de asistencia que ha formulado no se rige por el Derecho de la Unión, sino exclusivamente por el Derecho nacional, añadiendo que el derecho de defensa, que incluye el derecho a ser oído y el derecho de acceso al expediente, está incluido entre los derechos fundamentales que forman parte integrante del ordenamiento jurídico de la Unión. Por tanto, la Directiva no atribuye derechos específicos a los contribuyentes ni impone a las autoridades competentes de los Estados miembros ninguna obligación de consultar a aquellos.

En tales circunstancias, sigue el Tribunal, procede examinar si el contribuyente puede, a pesar de todo, deducir del derecho de defensa un derecho a participar en el intercambio de información entre las autoridades competentes. El Tribunal de Justicia recuerda que ha declarado con anterioridad que el respeto del derecho de defensa constituye un principio general del Derecho de la Unión que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona (véase la sentencia Sopropé, C-349/07, apartado 36). En virtud de este principio, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión. Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan decisiones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal.

De ello se deduce que el respeto del derecho de defensa del contribuyente no exige que este participe en la solicitud de información dirigida por el Estado miembro requirente al Estado miembro requerido. Tampoco exige que el contribuyente sea oído en el momento en que en el Estado miembro requerido se lleven a cabo actuaciones inspectoras que puedan incluir el examen de testigos ni que sea oído antes de que dicho Estado miembro transmita información al Estado miembro requirente. Por tanto, el Tribunal concluye que la cuestión prejudicial, tal como resulta de la Directiva 77/799 y del derecho fundamental a ser oído,

27

LOS DERECHOS
DE LOS
CONTRIBUYENTES
EN EL INTER-
CAMBIO DE
INFORMACIÓN
ENTRE ADMINIS-
TRACIONES
TRIBUTARIAS

TAXPAYERS RIGHTS
IN THE EXCHANGE
OF INFORMATION
BETWEEN TAX
ADMINISTRATIONS

debe interpretarse en el sentido de que no atribuye al contribuyente de un Estado miembro ni el derecho a ser informado sobre la solicitud de asistencia dirigida por dicho Estado a otro Estado miembro con el fin de verificar los datos facilitados por el contribuyente en el marco de su declaración del impuesto sobre la renta, ni el derecho a participar en la formulación de la solicitud enviada al Estado miembro requerido.

b) Al comunicar información con arreglo a la Directiva 77/799 [...], ¿está obligada la Administración tributaria del Estado miembro requerido a respetar cierto contenido mínimo en su respuesta, de modo que conste claramente cuáles fueron las fuentes y cuál fue el método utilizado por la Administración tributaria requerida para obtener la información comunicada? ¿Puede el contribuyente cuestionar la exactitud de la información así comunicada, por ejemplo, por vicios formales del procedimiento que precedió en el Estado miembro requerido a la comunicación de la información? ¿O es aplicable el principio de cooperación y confianza mutua, conforme al cual no se podrá cuestionar la información facilitada por la Administración tributaria requerida?

A este respecto, el Tribunal señala que la Directiva 77/799 no contempla el derecho del contribuyente a cuestionar la exactitud de la información transmitida y no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida. En tales circunstancias, incumbe exclusivamente a los derechos nacionales fijar las correspondientes normas. El contribuyente podrá cuestionar la información que le concierne transmitida a la Administración tributaria del Estado miembro requirente según las normas de procedimiento aplicables en el Estado miembro de que se trate. En consecuencia, considera que la Directiva 77/799 no regula el extremo relativo a determinar en qué condiciones podrá el contribuyente cuestionar la exactitud de la información transmitida por el Estado miembro requerido y no impone ninguna exigencia particular en lo que atañe al contenido de la información transmitida.

En cuanto al contenido, valor probatorio y efectos de la información intercambiada, el Abogado General, en sus conclusiones de 6 de junio de 2013, destaca que la Directiva 77/799 no contiene disposición alguna sobre el contenido formal de la información remitida al Estado requirente, pero sí debe tener datos suficientes sobre las actuaciones llevadas a cabo para su obtención, para garantizar su valor probatorio. Para el Abogado, la Directiva no confiere valor probatorio alguno a la información intercambiada, por lo que corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar cuál es el valor probatorio que procede atribuir en cada caso a la información comunicada por un Estado miembro en virtud de la Directiva, en consecuencia, será

en dicho procedimiento nacional donde el contribuyente afectado podrá contrastar la exactitud de la información intercambiada. En este sentido, la Ley General Tributaria, en su artículo 106, «Normas sobre medios y valoración de prueba», en su apartado 2, establece que «Las pruebas o informaciones suministradas por otros Estados o entidades internacionales en el marco de la asistencia mutua podrán incorporarse, con el valor probatorio que proceda conforme al apartado anterior, al procedimiento que corresponda». Además, el Abogado considera que el procedimiento de investigación del Estado miembro requerido únicamente se regirá por su derecho procedimental nacional, que delimitará los derechos de los interesados; nunca por el derecho procedimental del Estado requirente, pues sería contrario a la Directiva 77/799.

Recibido: 20/02/2014
Aprobado: 17/03/2014

29

LOS DERECHOS
DE LOS
CONTRIBUYENTES
EN EL INTER-
CAMBIO DE
INFORMACIÓN
ENTRE ADMINIS-
TRACIONES
TRIBUTARIAS

TAXPAYERS RIGHTS
IN THE EXCHANGE
OF INFORMATION
BETWEEN TAX
ADMINISTRATIONS

El intercambio automático de información: hacia el nuevo estándar de transparencia fiscal internacional

Automatic exchange of information: towards a new global
standard of tax transparency

MIGUEL EDUARDO PECHO TRIGUEROS*

Resumen: Las autoridades tributarias dependen cada vez más de la cooperación con sus contrapartes extranjeras para administrar más eficazmente sus leyes tributarias nacionales. Luego de los escándalos bancarios de 2008 y la crisis financiera global posterior, el Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria ha impulsado el intercambio de información a requerimiento como el estándar internacional en materia de transparencia fiscal. Sin embargo, algunas medidas adoptadas por la Unión Europea, iniciativas previas de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) y, sobre todo, la introducción en 2010 del «Foreign Account Tax Compliance Act» (FATCA) de los Estados Unidos han promovido la necesidad de adoptar el intercambio automático de información como nuevo estándar de transparencia fiscal internacional. El intercambio automático de información le permite a las jurisdicciones de la residencia verificar si sus contribuyentes han incluido correctamente las rentas obtenidas en el exterior, permitiéndole a las autoridades tributarias contar con alertas tempranas de posibles casos de incumplimiento. En febrero de 2014, la OCDE publicó su propuesta para un nuevo modelo global de intercambio automático de información aplicable a las cuentas mantenidas en entidades financieras. El nuevo modelo global contiene los instrumentos legales necesarios y los procedimientos de debida diligencia y reporte principalmente para las instituciones financieras.

Palabras clave: transparencia fiscal internacional – intercambio automático de información – confidencialidad – Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal – FATCA – Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria – Países del Grupo de los Ocho (G8) – acceso a la información bancaria con fines tributarios

Abstract: Tax authorities are increasingly relying on mutual cooperation with their foreign peers to enforce more effectively their internal tax laws. After the banking scandals of 2008 and the subsequent global financial crisis, the Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes has proposed the exchange of information upon request as the fiscal transparency standard. However, some measures adopted by the European Union, previous initiatives from the Organization for Economic Cooperation

* Director de Estudios e Investigaciones Tributarias del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) en Ciudad de Panamá, Panamá. Economista con un MSc en Economía por la University College London. Correo electrónico: mpecho@ciat.org

and Development (OECD) and, above all, the introduction of the Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) by the United States in 2010 have promoted the need to adopt the automatic exchange of information as the new fiscal transparency standard. Automatic exchange of information allows home countries to verify whether their taxpayers have correctly included foreign income, allowing tax authorities to have early warning of possible non-compliance cases. In February 2014, the OECD published its proposal for a new global model of automatic exchange of financial account information. The new global model contains the necessary legal instruments and due diligence and reporting procedures, mainly for financial institutions.

Key words: international fiscal transparency – automatic exchange of information – safeguards – Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters – FATCA – Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes – The Group of Eight (G8) – access to bank information for tax purposes

CONTENIDO: I. INTRODUCCIÓN.- II. DESARROLLOS GLOBALES RECIENTES.- III. EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN.- IV. EL MODELO ÚNICO DE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN FINANCIERA.

I. INTRODUCCIÓN

Las últimas décadas han sido testigo de una liberalización y globalización sin precedentes de las economías. Los países cada vez han eliminado o limitado más los controles sobre las inversiones extranjeras y han disminuido los controles de divisas. Al mismo tiempo, avances en la tecnología de la información y comunicación han hecho que sea más fácil para los inversores ocultar a sus autoridades tributarias las rentas que obtienen en el extranjero.

Mientras que los negocios se hacen globales, las autoridades tributarias permanecen confinadas a sus respectivas jurisdicciones. Así, los funcionarios solo monitorean una parte de las actividades o las inversiones que realiza un contribuyente que opera de forma global. Como resultado, las autoridades tributarias dependen cada vez más de la cooperación con sus contrapartes extranjeras para administrar más eficazmente sus leyes tributarias nacionales¹.

Un elemento clave de esa cooperación es el intercambio de información. Es una manera eficaz para que los países mantengan la soberanía sobre la aplicación y el cumplimiento de sus leyes tributarias. Los escándalos bancarios de 2008 y la crisis financiera global posterior supusieron un aumento de las preocupaciones de los gobiernos —mayoritariamente de los países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo

1 CIAT/IBFD. Manual de administración tributaria, 2011.

Económicos (OCDE) y de la Unión Europea (UE)— por la existencia de déficits fiscales y la fuga de ingresos tributarios, motivando un resurgimiento del interés por el intercambio de información.

El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información Tributaria (el Foro Global en adelante) se convirtió entonces en el órgano certificador del estándar internacional en materia de intercambio de información². A través de un proceso de revisiones paritarias, se entiende cumplido el estándar internacional cuando i) existe disponibilidad de información fiscalmente relevante, en particular, de cuentas bancarias y sus titulares; ii) la autoridad tributaria tiene atribuciones para acceder a ella; y iii) la información puede ser intercambiada con otras autoridades tributarias que lo requieran con salvaguardas que protejan los derechos de los contribuyentes y la confidencialidad. Las revisiones evalúan las normativas internas de los países miembros (fase 1) y la aplicación efectiva del intercambio que dichas normas permiten (fase 2). Las revisiones se someten a la asamblea de países y son aprobadas con la regla del consenso menos uno.

Claramente, el estándar internacional promovido por el Foro Global aplica al intercambio de información a requerimiento. Sin embargo, algunas medidas adoptadas por la UE, iniciativas previas de la OCDE y, sobre todo, la introducción en 2010 del «Foreign Account Tax Compliance Act» (FATCA) de los Estados Unidos (EE.UU.) han promovido la adopción del intercambio automático de información como nuevo estándar de transparencia fiscal internacional, con el fin de apoyar a las autoridades tributarias a determinar y recaudar correctamente los impuestos por ingresos del capital obtenidos por sus residentes en el extranjero.

II. DESARROLLOS GLOBALES RECIENTES

En julio de 2005 entró en vigencia en la UE la Directiva 2003/48/CE (Directiva sobre la Fiscalidad de los Rendimientos del Ahorro), por la cual los países miembros intercambian automáticamente información sobre los intereses pagados en su jurisdicción a individuos residentes fuera de ella. Luxemburgo y Austria disfrutaron de un período de transición para aplicar esta medida, durante el cual, en lugar de proporcionar información a los demás Estados miembros, aplicaban una retención del 35%³. Para la implementación de la Directiva, el Consejo de la Unión Europea adoptó estándares de reporte común

2 Al momento en que se culminó este artículo, 121 jurisdicciones se habían adherido voluntariamente al Foro Global. Los países de América Latina que participan son Argentina, Brasil, Chile, Colombia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, México, Panamá, República Dominicana y Uruguay.

3 Posteriormente, en abril de 2013, Luxemburgo ha señalado su intención de intercambiar automáticamente información bancaria con otros países miembros de la UE a partir de 2015.

—FISC 39 y FISC 153— basados en dos trabajos previos de la OCDE: i) el Formato Magnético Estándar (SMF por sus siglas en inglés) de 1997; y ii) el Formato Estándar de Transmisión (STF por sus siglas en inglés) basado en el lenguaje XML, cuya versión más reciente, la 2.1, fue adoptada por los países en 2005. Un proyecto de enmienda de la Directiva que proponía incluir información de personas jurídicas y otras entidades fue rechazado en diciembre de 2013 por el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la UE⁴.

Otro antecedente del intercambio automático de información es la iniciativa «Treaty Relief and Compliance Enhancement» (TRACE) de la OCDE, que nació con el objetivo de mejorar el procedimiento por el cual los inversionistas en fondos de inversión y fondos de inversión colectiva podían reclamar beneficios derivados de la aplicación de los tratados tributarios, pero que evolucionó a un completo esquema de intercambio automático de información. En enero de 2009, un grupo piloto de países empezó a desarrollar una propuesta de documentación estandarizada (acuerdos y formularios) a ser usados entre los países de la fuente y los intermediarios financieros e inversionistas participantes.

Pero, ¿ha sido FATCA determinante para impulsar el intercambio automático de información? En marzo de 2010, los EE.UU. aprobaron FATCA con el fin de controlar el cumplimiento tributario de los contribuyentes americanos que disponen de activos financieros y obtienen ingresos de los mismos en el exterior. Carballo y Porporatto definen FATCA como un complejo sistema de procedimientos de debida diligencia, reporte y retención de impuestos, que afecta principalmente a instituciones financieras extranjeras y algunas entidades no financieras privadas que mantienen contactos con los EE.UU.⁵. En América Latina ya han firmado un modelo de acuerdo intergubernamental (IGA por sus siglas en inglés) con EE.UU. tanto Costa Rica como México y, según la Federación Latinoamericana de Bancos (FELABAN), Argentina, Brasil, Chile y Panamá vienen teniendo un diálogo activo con las autoridades estadounidenses.

A partir de julio de 2014, los agentes de retención retendrán en la fuente un 30% sobre cualquier pago de fuente estadounidense (intereses, dividendos, etcétera) que se haga a instituciones financieras extranjeras, a menos que hubieran acordado previamente reportar información sobre

4 La propuesta consideraba incluir el pago de intereses y otros rendimientos del ahorro a personas jurídicas y otras entidades como fundaciones y fideicomisos, incluir otros pagos equivalentes a los intereses derivados de nuevos productos financieros e incluir a nuevos tipos de fondos de inversión colectiva.

5 CARBAJO VASCO, Domingo y Pablo PORPORATTO. «Los últimos avances en materia de transparencia e intercambio de información tributaria». Documentos de Trabajo 3 del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributaria (septiembre 2013). El concepto de institución financiera alcanza a bancos, aseguradoras, depositarias, casas de bolsa, intermediarios y agentes financieros y fondos.

las cuentas estadounidenses a la autoridad tributaria estadounidense, el «Internal Revenue Service» (IRS)⁶. Las instituciones financieras extranjeras aplicarán retenciones del 30% a otras que no se adhieran e incluso cerrarán cuentas de clientes que no estén de acuerdo con brindar su identificación.

Reconociendo los problemas asociados al carácter extraterritorial de la medida, en junio de 2012, los EE.UU. junto con los países del Grupo de los Cinco (G5) —Alemania, España, Francia, Italia y el Reino Unido— emitieron una declaración conjunta y acordaron firmar un IGA, bajo el cual las instituciones financieras extranjeras cumplirán con sus obligaciones de FATCA reportando a sus respectivas autoridades tributarias la información de las cuentas estadounidenses, la misma que luego será intercambiada automáticamente entre los gobiernos.

Así, los IGA no solo implementarán FATCA, sino que se han convertido en una referencia para avanzar hacia un modelo común de intercambio automático de información. Los países antes mencionados señalaron su compromiso de trabajar junto con la OCDE, la UE y cualquier otro país interesado para adaptar los términos del IGA y convertirlo en el modelo común de intercambio automático de información, incluyendo el desarrollo de estándares de reporte y sistemas de evaluación. En abril de 2013, el G5 anunció su intención de trabajar en un proyecto piloto de intercambio automático multilateral basado en los IGA firmados e invitó a otras jurisdicciones a unirse al proyecto. A esta iniciativa se han sumado doce países europeos (Bélgica, Dinamarca, Eslovenia, Eslovaquia, Finlandia, Irlanda, los Países Bajos, Polonia, Portugal, Rumania, República Checa y Suecia); las dependencias de la corona británica (la Isla del Hombre, la Isla de Jersey y la Isla de Guernesey) y los territorios británicos de ultramar (las Islas de Gran Caimán, Anguila, Bermuda, las Islas Vírgenes Británicas, Monserrat, Gibraltar y las Islas de Turcos y Caicos); y recientemente México, Noruega y Australia.

Actualmente existe ya una propuesta para ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva y así incluir información de dividendos, ganancias de capital, saldos de cuentas, cualquier otro ingreso generado con relación a activos mantenidos en una cuenta financiera y cualquier otro ingreso en relación. Igual que en el caso de FATCA, los países del G5 emitieron una carta a la Comisión Europea en abril de 2013 informando su interés por desarrollar un proyecto piloto de intercambio automático multilateral. Esta iniciativa parece correr en paralelo, aunque la UE se ha apresurado en señalar que estará atenta a los desarrollos en la

35

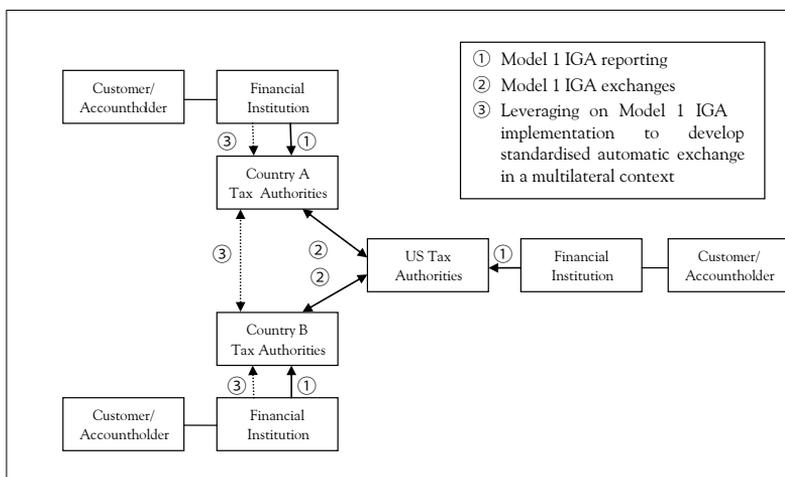
EL INTERCAMBIO
AUTOMÁTICO DE
INFORMACIÓN:
HACIA EL NUEVO
ESTÁNDAR DE
TRANSPARENCIA
FISCAL INTERNA-
CIONAL

AUTOMATIC
EXCHANGE OF
INFORMATION:
TOWARDS A NEW
GLOBAL STAN-
DARD OF TAX
TRANSPARENCY

⁶ En ausencia del acuerdo, los beneficios derivados de un tratado tributario deberán ser ejercidos mediante solicitudes de devolución de impuestos.

implementación de FATCA. En ese sentido, el riesgo de superposición se reduce. Además, los países del G5 han hecho declaraciones públicas con relación a la necesidad de adoptar un estándar único basado en FATCA.

Gráfico 1. IGA Modelo 1 e intercambio automático de información⁷



Fuente: OCDE (2013)

III. EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN

El intercambio automático de información es la transmisión sistemática y periódica de grandes volúmenes de información acerca de las rentas (dividendos, intereses, salarios, entre otros) obtenidas por contribuyentes residentes de una jurisdicción, la cual es obtenida en las jurisdicciones de la fuente de manera rutinaria a través de declaraciones de los pagadores (instituciones financieras, empleadores, entre otros). Son varios los instrumentos legales que permiten a la fecha la implementación de un adecuado intercambio automático de información: i) las disposiciones sobre intercambio de información contenidas en los Convenios para evitar la doble imposición basadas en el artículo 26 tanto del Modelo de Convención de la OCDE como de la Organización de las Naciones Unidas (ONU); ii) el artículo 6 de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (la Convención Multilateral de aquí en adelante)⁸; iii) para los países miembros de la UE, las leyes domésticas que implementan la Directiva sobre Cooperación

7 OECD. *A Step Change in Tax Transparency. Delivering a Standardised, Secure and Cost Effective Model of Bilateral Automatic Exchange for the Multilateral Context*. Reporte de la OCDE para la cumbre G8 de junio de 2013.

8 A la fecha son 64 las jurisdicciones firmantes. Los países de América Latina que se han adherido a la Convención Multilateral son Argentina, Brasil, Colombia, Costa Rica, Guatemala y México. Solo en Argentina, Costa Rica y México se encuentra vigente.

Administrativa en el Ámbito de la Fiscalidad antes mencionada; y iv) los acuerdos bilaterales basados en el modelo de acuerdo de intercambio de informaciones tributarias del CIAT. Cabe mencionar que los países podrán acordar la celebración de Acuerdos Especiales o Memorandos de Entendimiento para establecer los términos y condiciones del intercambio automático acordado.

El intercambio automático de información le permite a las jurisdicciones de la residencia verificar si sus contribuyentes han incluido correctamente las rentas obtenidas en el exterior en países relacionados de la misma región geográfica, socios comerciales o países donde sus contribuyentes usualmente invierten. Además, le permite a las autoridades tributarias contar con alertas tempranas de posibles casos de incumplimiento. Estas pueden luego llevar a cabo programas para identificar a los no declarantes, enviar cartas a los contribuyentes que han omitido declarar sus rentas de fuente extranjera o solicitar datos sobre el origen de los fondos que las generaron, usar los datos recibidos a través del intercambio automático para la programación de auditorías, entre otros. Los datos también pueden ser usados transversalmente por otras agencias de gobierno para identificar, por ejemplo, posibles casos de lavado de dinero. Hay evidencia para países miembros de la OCDE de la utilidad que ha tenido el intercambio automático para identificar esquemas de este tipo en el sector inmobiliario. Sirve además de mecanismo de disuasión. Pueden usarse adecuadas estrategias de comunicación sobre el intercambio automático de información para transmitir mensajes claves a los contribuyentes y así concientizarlos. En el material de orientación pueden incluirse referencias a las posibilidades de intercambio con otros países que puede ejercer la autoridad tributaria donde residen. Al final de cuentas, estas acciones tienen un impacto positivo en el cumplimiento voluntario y, por supuesto, en los recaudos y la justicia del sistema tributario.

El intercambio automático de información requiere trabajar para que la información sea capturada, intercambiada y procesada rápida y eficientemente por la jurisdicción receptora. Además, como ya se mencionó, deben usarse métodos seguros y compatibles de transmisión y encriptación de datos desde las instituciones que proveen la información a las autoridades tributarias nacionales y desde estas últimas a las autoridades tributarias extranjeras. En ese sentido, son requeridos métodos de transmisión y codificación compatibles, herramientas de codificación y descodificación de datos, espacios de almacenamiento de datos, herramientas de tratamiento de datos tales como los de coincidencia y conversión de divisas. Pero, por encima de todo, la transmisión y almacenamiento de la información debe ser totalmente segura y muy confidencial. Como se ha mencionado anteriormente,

37

EL INTERCAMBIO
AUTOMÁTICO DE
INFORMACIÓN:
HACIA EL NUEVO
ESTÁNDAR DE
TRANSPARENCIA
FISCAL INTERNA-
CIONAL

AUTOMATIC
EXCHANGE OF
INFORMATION:
TOWARDS A NEW
GLOBAL STAN-
DARD OF TAX
TRANSPARENCY

dos aportes previos de la OCDE —el SMF y el STF— pueden tomarse como referencia para lograr estos objetivos.

No menos importantes son las herramientas de explotación de los datos. Para poder tomar ventaja del intercambio automático de información, los funcionarios deben ser capacitados para integrar la información recibida en sus procesos de auditoría fiscal, para asegurar que los datos sean clasificados e ingresados correctamente, lo que podría suponer controles manuales, para utilizar para otros fines la información intercambiada previo acuerdo del país que la envía e identificar las oportunidades para la cooperación con otras agencias de gobierno. Es recomendable por ello diseñar programas especiales que faciliten la minería de datos multidimensional (por dirección, transacción, ordenante, receptor, etcétera). Una referencia es la plataforma «Foreign Automatic Information Retrieval System» (FAIRS) de Canadá.

Finalmente, el intercambio automático de información requiere tomar en consideración algunos aspectos institucionales. Las jurisdicciones deben ser capaces de obtener la información, de poder intercambiarla y, por supuesto, de salvaguardarla. Por ello, debe dotarse a las autoridades competentes de la infraestructura necesaria para poder implementar efectivamente el intercambio automático (suficiente capacidad de almacenamiento de datos, seguridad de los sistemas de información), dotarlas de un número suficiente de funcionarios debidamente capacitados, así como facilitarles un adecuado canal de comunicación con sus pares en el extranjero.

En América Latina los asuntos de la tributación internacional han llamado el interés de las autoridades tributarias solo recientemente. Un estudio de CIAT/BID/CAPTAC-DR, señalaba que antes del año 2008 solo en la mitad de los países de la región las autoridades tributarias habían implementado unidades a cargo de la administración de los tratados tributarios, el control de la manipulación de los precios de transferencia y el intercambio de información. Parece que deberá pasar algún tiempo más para que el resto de países tomen conciencia de las consecuencias de no controlar adecuadamente las transacciones transfronterizas de los contribuyentes.

Cuadro 1. Unidades a cargo de asuntos de la tributación internacional en las autoridades tributarias de América Latina⁹

39

	Creada antes de 2008	Creada después de 2008
Argentina (AFIP)	Sí	-
Bolivia (SIN)	-	-
Brasil (RFB)	Sí	-
Chile (SII)	Sí	-
Colombia (DIAN)	Sí	-
Costa Rica (DGT)	-	-
Ecuador (SRI)	Sí	-
El Salvador (DGII)	-	-
Guatemala (SAT)	-	-
Honduras (DEI)	-	-
México (SAT)	Sí	-
Nicaragua (DGI)	-	-
Panamá (DGI)	-	Sí
Paraguay (SET)	-	Sí
Perú (SUNAT)	Sí	-
República Dominicana (DGII)	-	Sí
Uruguay (DGI)	-	Sí
Venezuela (SENIAT)	Sí	-

EL INTERCAMBIO
AUTOMÁTICO DE
INFORMACIÓN:
HACIA EL NUEVO
ESTÁNDAR DE
TRANSPARENCIA
FISCAL INTERNA-
CIONAL

AUTOMATIC
EXCHANGE OF
INFORMATION:
TOWARDS A NEW
GLOBAL STAN-
DARD OF TAX
TRANSPARENCY

Es muy importante, en esta etapa del intercambio automático de información, apoyar a los países en desarrollo o en transición con programas de construcción de capacidades y asistencias técnicas. El rol del Foro Global y los organismos internacionales y regionales es fundamental para prestar la ayuda necesaria a los países que aún se encuentran rezagados. El Foro Global ha creado un subgrupo de trabajo que tiene a su cargo la identificación de las principales dificultades que enfrentan los países para implementar adecuadamente el intercambio automático de información. Este subgrupo lo conforman 51 países

9 CIAT/BID/CAPTAC-DR. «Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006-2010», 2012.

miembros. Argentina, Brasil, Colombia (vicepresidente del subgrupo) y México son los países que representan a América Latina.

La ONU ha comenzado a discutir en el seno de su Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación (el Comité de Expertos en adelante) cómo apoyar la adopción del intercambio automático de información como nuevo estándar global. De momento, el Comité de Expertos está recomendando a los países la firma de la Convención Multilateral y apoyando actividades de construcción de capacidades. En su más reciente reunión en Ginebra, los miembros del Comité de Expertos pidieron estudios más profundos acerca de los asuntos de confidencialidad que implica el intercambio automático de información, no sin antes reconocer las limitaciones de recursos y dificultades prácticas que enfrentarán las autoridades tributarias de los países menos desarrollados para implementar correctamente el nuevo estándar.

IV. EL MODELO ÚNICO DE INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Además de recomendar reiteradamente a los países su adhesión a la Convención Multilateral, los líderes de los países del Grupo de los Ocho (G8) y del Grupo de los Veinte (G20) han brindado su total apoyo a la adopción del intercambio automático de información como nuevo estándar de transparencia fiscal internacional. En 2013, ante una solicitud de la presidencia del G8 —el Reino Unido—, la OCDE presentó recomendaciones de cómo avanzar hacia un estándar universal de intercambio automático de información. Básicamente recomendó trabajar en cuatro medidas para una correcta implementación: i) la promulgación de un marco legal amplio a fin de facilitar la expansión de las jurisdicciones asociadas; ii) seleccionar una base jurídica para el intercambio de información; iii) adaptar el alcance de los requisitos de debida diligencia y guías de coordinación; y (iv) el desarrollo de estándares compatibles o comunes de tecnologías de información y comunicaciones. Los líderes del G8 hicieron suyo el informe en junio de 2013¹⁰. Igualmente los líderes del G20, reunidos en San Petersburgo, apoyaron plenamente la propuesta de la OCDE de un modelo global de intercambio automático de información, comprometiéndose a convertirlo en el nuevo estándar mundial, esperando iniciar el intercambio a finales de 2015¹¹.

10 OECD. *A Step Change in Tax Transparency. Delivering a Standardised, Secure and Cost Effective Model of Bilateral Automatic Exchange for the Multilateral Context.*

11 OECD. *Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information: Common Reporting Standard*, Reporte presentado al G20 en San Petersburgo, 2014.

El 13 de febrero de 2014, la OCDE finalmente publicó su propuesta de nuevo modelo global aplicable a las cuentas mantenidas en entidades financieras. El nuevo modelo tiene dos componentes: un Acuerdo entre Autoridades Competentes (CAA por sus siglas en inglés) y el Estándar Común de Información (CRS por sus siglas en inglés). El primero es un modelo de acuerdo que las jurisdicciones que deseen implementar el nuevo estándar global de intercambio automático de información deberán firmar. El segundo es el conjunto de reglas mínimas comunes con relación al reporte de la información y la debida diligencia que deberán llevar a cabo las instituciones financieras.

El modelo CAA toma en cuenta los CRS y los instrumentos legales que permiten el intercambio (los tratados o acuerdos bilaterales y la Convención Multilateral antes mencionados). Contiene una serie de considerandos y siete secciones. Los considerandos incluyen aseveraciones respecto a las reglas domésticas sobre presentación de reportes y debida diligencia que apuntalan el intercambio de información conforme al CAA. También incluyen aseveraciones sobre confidencialidad, salvaguardas y la existencia de la infraestructura necesaria para una efectiva relación de intercambio. Las secciones definen el ámbito de aplicación, el tiempo y la forma del intercambio, la confidencialidad y la salvaguarda de los datos que deben ser respetados, y la forma cómo lidiar con las consultas entre autoridades competentes, las modificaciones o la terminación del acuerdo, entre otros. El CAA está pensado para un intercambio recíproco, pero, al igual que el IGA tipo FATCA, puede adaptarse a una versión no recíproca.

El CRS describe los estándares de reporte y debida diligencia que implementa el intercambio automático de información de cuentas en entidades financieras, en la misma línea que los IGA tipo FATCA. Las instituciones financieras consideradas como obligadas a seguir el CRS son los bancos, las instituciones de custodia y las instituciones de depósito, pero también ciertos vehículos colectivos de inversión y ciertas compañías de seguro. La información a reportar incluye los intereses, los dividendos y los rendimientos de ciertos contratos de seguro, pero también los saldos de cuentas y los resultados de la venta de activos financieros. El espectro de reporte incluye las cuentas mantenidas por individuos y entidades (como fideicomisos y fundaciones) y las cuentas mantenidas por entidades pasivas no financieras con el fin de alcanzar a las personas que las controlan. Es de esperarse que cada país especifique los tipos de entidades que quedarían exentas de la obligación de seguir el CRS, al igual que lo experimentado por los IGA tipo FATCA.

En cuanto a los procedimientos de debida diligencia que deberán llevar a cabo las instituciones financieras, se establecen diferencias sea que se trate de cuentas individuales o de entidades; o que se trate de cuentas

41

EL INTERCAMBIO
AUTOMÁTICO DE
INFORMACIÓN:
HACIA EL NUEVO
ESTÁNDAR DE
TRANSPARENCIA
FISCAL INTERNA-
CIONAL

AUTOMATIC
EXCHANGE OF
INFORMATION:
TOWARDS A NEW
GLOBAL STAN-
DARD OF TAX
TRANSPARENCY

nuevas o preexistentes, puesto que será más difícil para las instituciones financieras obtener información de los titulares de estas últimas. Los umbrales solo se fijan para las cuentas de entidades. Para las cuentas preexistentes de individuos, las instituciones financieras deberán revisar todas las cuentas, aunque serán más rigurosas para la cuentas de más alto valor. Para las cuentas nuevas, la CRS contempla un procedimiento de autocertificación como parte de sus procedimientos de apertura de cuentas, que le permita determinar su residencia para propósitos tributarios, incluyendo cualquier documentación recopilada como parte de los procedimientos «Conoce a tu cliente» o de lucha contra el lavado de dinero. Para las cuentas preexistentes de entidades, las instituciones financieras solo están obligadas a hacer la revisión si estas mantienen saldos superiores a US\$ 250 000 (o su equivalente). Para determinar si la cuenta es susceptible de ser reportada, se deberá verificar la residencia del titular, sobre la base de cualquier documentación recopilada como parte de los procedimientos «Conoce a tu cliente» o de lucha contra el lavado de dinero, o en todo caso por algún procedimiento de autocertificación. El mismo procedimiento aplica para las cuentas nuevas de entidades, aunque como es más fácil aplicar un procedimiento de autocertificación, el umbral de US\$ 250 000 no aplica.

Cabe resaltar que el nuevo estándar global de intercambio automático de información no contempla ningún tipo de retención como la establecida por FATCA. Asimismo, no reemplaza el estándar de intercambio a requerimiento, simplemente lo complementa. Sobre este último punto, dada la potencia del intercambio automático de información, no sería raro que cuando el nuevo estándar sea adoptado mundialmente, lo que termine siendo complementario sea el intercambio de información a requerimiento.

El reto ahora es lograr que la recomendación sea adoptada globalmente. Al menos los cuarenta países que vienen trabajando en las pruebas piloto lo harán suyo inmediatamente. De igual forma, se espera que lo hagan suyo los líderes del G20. En ese sentido, se apreciará una carrera por la firma de CAA en el transcurso de los años 2014 y 2015, llevando a una implementación efectiva del intercambio automático de información probablemente a partir de 2016.

Para los países que lo adopten, el CRS se convertirá en el punto de partida de cualquier negociación para la firma de un CAA. Fijará los procedimientos de debida diligencia a seguir y conducirá a los países a adoptar cambios en su legislación interna para levantar las restricciones de acceso a la información bancaria a efectos de cumplir con el intercambio automático de información o permitir que las instituciones financieras puedan recopilar más información de los clientes y transmitirla a las autoridades tributarias.

Debe notarse que hay aún muchas jurisdicciones de Asia, América Latina y Medio Oriente que no participan del proyecto piloto. En ese sentido, el reto es grande para el Foro Global, el cual se encargará de monitorear la adopción del nuevo estándar a nivel mundial. Un incentivo para que más países hagan suyo el nuevo modelo será, sin duda, la efectividad que muestre la medida para incrementar el cumplimiento voluntario.

Cuadro 2. Acceso a la información bancaria con fines tributarios en América Latina¹²

Argentina	Sí
Bolivia	No
Brasil	Sí
Chile	Sí (2009)
Colombia	Sí
Costa Rica	No
Ecuador	Sí (2009)
El Salvador	No
Guatemala	No
Honduras	No
México	Sí
Nicaragua	No
Panamá	Sí (2010)
Paraguay	No
Perú	No
República Dominicana	No
Uruguay	Sí (2010)

Pero también será un incentivo el avance que se registre en materia de acceso a la información bancaria con fines tributarios. En América Latina, por ejemplo, aún es necesario eliminar barreras en la mitad de los países de la región. De nada valdrá que un país firme la Convención Multilateral u otros instrumentos legales si es que las leyes domésticas no se ajustan a este instrumento supranacional para permitir el

43

EL INTERCAMBIO
AUTOMÁTICO DE
INFORMACIÓN:
HACIA EL NUEVO
ESTÁNDAR DE
TRANSPARENCIA
FISCAL INTERNA-
CIONAL

AUTOMATIC
EXCHANGE OF
INFORMATION:
TOWARDS A NEW
GLOBAL STAN-
DARD OF TAX
TRANSPARENCY

¹² CIAT/BID/CAPTAC-DR. «Estado de la Administración Tributaria en América Latina: 2006-2010». Conforme a los estándares internacionales del Foro Global.

intercambio de la información bancaria, como ocurre en los casos de Costa Rica y Guatemala. Para avanzar hacia una mayor transparencia fiscal en la región, Velayos y Barreix resaltan la necesidad de vencer la resistencia de los grupos de interés, que presionan fuertemente para que no se avance en este terreno, especialmente en los países que son plazas financieras¹³; y la necesidad de que los gobiernos generen un clima de confianza y seguridad para que sus ciudadanos no busquen trasladar su patrimonio hacia el exterior, toda vez que en el pasado la región ha tenido experiencias intervencionistas, de malos manejos de los recursos públicos e inseguridad.

Recibido: 11/03/2014
Aprobado: 31/03/2014

13 VELAYOS, Fernando y Alberto BARREIX (cols.). «Hacia una nueva tributación internacional: una visión desde América Latina y el Caribe». *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera*, 266 (2013), pp. 9-20.

El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado

Report on OCDE's tax bases erosion and shifting benefits: origin and implementation within international and global framework

FERNANDO SERRANO ANTÓN*

Resumen: El trabajo propone al lector un análisis de las circunstancias que han dado lugar al Informe de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) sobre la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios. En el contexto actual de globalización económica, la falta de coherencia de los sistemas fiscales y el unilateralismo han podido dar lugar a situaciones fiscales asimétricas, en gran parte aprovechadas por las multinacionales. Son también objeto de examen los medios e instrumentos utilizados y propuestos por distintas instituciones internacionales para implementar sus acciones con fuerza legal, en concreto, a través del *soft law* y su aceptación por parte de los distintos Estados, como método utilizado en la lucha contra la evasión y fraude fiscal.

Palabras clave: impuesto sobre la renta – fiscalidad internacional – medidas antiabuso – convenios de doble imposición internacional – sistema de fuentes del derecho – eliminación de la doble imposición internacional – *soft law* – globalización

Abstract: This work is intended to analyze circumstances leading to OCDE's report on tax bases erosion and shifting benefits. Inconsistency of tax systems and unilateralism in current economic globalization framework might have led to asymmetric tax situations, mostly exploited by multinational companies.

Means and tools used and proposed by several international institutions in order to implement legally binding actions through *soft law* and acceptance by different countries as method used in the fight against tax avoidance and fraud are also discussed.

Key words: income tax – international taxation – anti-abuse measures – double taxation agreements – law sources system – double taxation elimination – soft law – globalization

* Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario (catedrático acreditado por la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acteditación, ANECA), Universidad Complutense de Madrid. Correo electrónico: serranoa@der.ucm.es

CONTENIDO: I. INTRODUCCIÓN.- II. ¿SON LAS MEDIDAS ANTIABUSO EN EL MARCO INTERNACIONAL ALGO NOVEDOSO?.- III. SOFT LAW Y BEPS.- IV. EL SOFT LAW Y SU INFLUENCIA EN LA CONCEPCIÓN TRADICIONAL DE LAS FUENTES DEL DERECHO.- V. CONTENIDO DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS.- VI. BEPS Y PAÍSES NO MIEMBROS DE LA OCDE.

I. INTRODUCCIÓN

El contexto globalizado en el que vivimos ha beneficiado, sin duda, a las economías nacionales. La globalización ha marcado el ritmo de dichas economías en los últimos años, pero lo novedoso se encuentra en dos factores: primero, el ritmo de integración de las mismas, el cual ha aumentado significativamente en los últimos años; y, en segundo lugar, la influencia de la globalización en los regímenes fiscales del impuesto sobre sociedades en todos los países.

Ya en la segunda década del siglo XX, la Sociedad de Naciones reconoció que la interacción de los sistemas fiscales nacionales puede producir una doble imposición, con efectos adversos sobre el crecimiento. Los países de todo el mundo están de acuerdo en la necesidad de eliminar la doble imposición y en la conveniencia de lograrlo sobre la base de normas internacionales acordadas que sean claras y predecibles, dando certidumbre tanto a los gobiernos como a las empresas. Por tanto, las normas de tributación internacional son un pilar clave en el apoyo al crecimiento de la economía global.

La globalización ha dado como resultado un cambio de paradigma empresarial, partiendo de modelos operativos específicos para cada país para dar lugar a modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a nivel regional o global. Además, la importancia creciente del sector servicios dentro de la economía, y de productos digitales que a menudo se suministran por Internet, ha facilitado mucho que las empresas localicen muchas actividades productivas en ubicaciones geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes. Estos fenómenos han creado oportunidades para que las multinacionales minimicen su carga tributaria. Esto ha motivado una cierta preocupación entre los ciudadanos, que han visto que estas empresas comparativamente pagan menos impuestos que las personas físicas contribuyentes. Esta situación se ha visto intensificada por los momentos de crisis económica que padecemos y, por ende, los gobiernos se han movilizado, dado que tienen hacer frente a menores ingresos y a mayores costes de cumplimiento.

Además, la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS, por sus siglas en inglés: *base erosion and profit shifting*) socavan la integridad del sistema tributario. Y, sociológicamente, tanto el público

en general como la prensa y algunos contribuyentes consideran que los bajos impuestos declarados por las grandes empresas son injustos.

En la base de este estudio que proponemos, se encuentra la tributación entendida como atributo de la soberanía de los países, lo que provoca y produce una cierta interacción de las normas tributarias internas que en algunos casos puede dar lugar a lagunas, solapamientos y fricciones. Cuando los Estados diseñan sus normas tributarias, normalmente no tienen en cuenta los efectos de las normas de otros países, sencillamente por la soberanía a la que nos referíamos más arriba. Dentro de un sistema nacional, se alcanza la coherencia del sistema tributario mediante un principio de correspondencia: un pago deducible por el deudor suele ser gravable en manos del beneficiario. No existe un principio de coherencia similar a nivel internacional, y esto deja mucho espacio para planificar fiscalmente, aunque es cierto que los Estados han venido cooperando para garantizar la coherencia en un ámbito muy limitado, esto es, para evitar la doble imposición o para luchar contra planificaciones fiscales abusivas.

Como ya se ha indicado, los resultados de la globalización sobre el derecho tributario son visibles en buena parte de los elementos esenciales de los principales impuestos de nuestro sistema tributario (en especial, el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre la renta de las personas físicas, además del impuesto sobre la renta de no residentes). Dichos efectos proceden, fundamentalmente, del «efecto simpatía», al copiar las soluciones dadas en otros ordenamientos tributarios, y de la aplicación de todo tipo de directrices que, en el mejor de los casos, reciben el nombre de *pseudo*-derecho. Se produce así una situación de «policentrismo de fuentes», entre las que hay que incluir tanto las fuentes tradicionales (*hard law*) como toda una serie de informes y directrices, que conforman lo que se suele denominar *soft law* (o «derecho blando»)¹ y que, dada su generalizada aceptación y adopción por los Estados, ha ido paulatinamente adquiriendo el status de *semi-hard law* o derecho impropio. Y lo relevante es que esto se produce en muchos aspectos, en muchas ocasiones, por una curiosa interacción entre el derecho tributario internacional y el derecho comunitario, o incluso la derivación que de este derecho ha realizado el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

En este contexto, y a falta de que sean aceptadas las propuestas de coordinación fiscal internacional formuladas, por poner solo un ejemplo, en el ámbito de la OCDE, la penetración de los principios y la lógica del derecho tributario internacional en el ámbito interno de los distintos países es creciente.

1 Ver MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community*. Londres: Kluwer, 1999; ANEIRO PEREIRA, Jaime. «Soft law e interpretación: las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia». *Crónica Tributaria*, 6 (2011), p. 10.

Precisamente, esta cooperación internacional en la lucha contra la evasión fiscal se ha visto operativa en los convenios de doble imposición internacional (en adelante, los CDI) y también en determinada normativa interna de los Estados, produciendo los resultados correctos, no dando lugar a la erosión de la base imponible ni al traslado de beneficios. La cooperación internacional ha producido principios compartidos y una red de miles de CDI que se basan en estándares comunes y que, por tanto, evitan generalmente la doble imposición de los beneficios de las actividades transfronterizas. Ahora bien, los CDI y la normativa actual también han revelado debilidades que crean oportunidades para la citada erosión y traslado de beneficios. Dichas debilidades se relacionan sobre todo con ejemplos en los que las diferentes normas impositivas producen una doble exención o una imposición inferior a la ordinaria, con estructuras artificiosas que logran una baja o nula imposición. Creemos, sinceramente, que la baja o nula imposición no deben ser *per se* causa de preocupación, pero sí deben serlo cuando están asociadas a prácticas que disocian artificialmente la base imponible de las actividades que la generaron.

Junto con lo anterior, la expansión de la economía digital también supone desafíos para la fiscalidad internacional. La economía digital se caracteriza por basarse en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de datos personales), por la adopción general de modelos comerciales que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos y, finalmente, por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor. Es un hecho que las nuevas maneras de hacer negocio pueden producir una reubicación de las funciones comerciales esenciales y, en consecuencia, una diferente distribución de la potestad tributaria. Es importante examinar con cuidado el modo en el que las empresas de la economía digital añaden valor y obtienen beneficios, para determinar si es preciso, y hasta qué punto lo es, adaptar las normas actuales para tener en cuenta las características específicas de esas actividades económicas y evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

Todas estas debilidades e inconsistencias pueden dar lugar a una serie de situaciones indeseables. Sin embargo, el caldo de cultivo de dichas situaciones está ahí, por lo que cada vez más algunos gobiernos pierden ingresos por impuestos sobre sociedades. A su vez, la competencia fiscal lesiva reaparece y desaparece el consenso o los estándares internacionales por medidas unilaterales. Así pues, en este contexto, aparece el proyecto de la OCDE denominado Informe BEPS², apoyado por el Grupo de los 20 (G20), haciendo hincapié en el multilateralismo como método para

2 OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development). *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OECD Publishing, 2013 (http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios_9789264201224-es).

resolver los problemas planteados. A ese Informe le ha seguido un plan de acción³ que: (i) identifica las acciones necesarias para paliar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios; (ii) establece plazos para poner en marcha estas acciones; y (iii) identifica los recursos necesarios y la metodología para poner en marcha estas acciones.

II. ¿SON LAS MEDIDAS ANTIABUSO EN EL MARCO INTERNACIONAL ALGO NOVEDOSO?

La preocupación de los Estados por la evasión y el fraude fiscal internacional no es nueva. Desde hace varias décadas, la OCDE viene estudiando y publicando informes sobre el uso indebido de los CDI. Ya en 1977, el Comité de Asuntos Fiscales decidió comenzar un análisis sistemático de esta cuestión, constituyendo para ello el Grupo de Trabajo número 8 de dicho Comité.

Posteriormente, el Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional (en adelante, MC OCDE) de 1992 modificó los apartados 11 a 26 de los comentarios al artículo 1 de dicho Modelo de Convenio, dedicados al «Improper Use of Tax Treaties», basándose en dos informes de 1987, denominados *Base Companies Report* y *Conduit Companies Report*⁴, incluyendo una recomendación general para la inclusión en los CDI de las medidas antiabuso que después se analizarán. En el año 2001, la OCDE publicó un documento denominado *Draft Contents of the 2002 Update to the Model Tax Convention*, cuyas conclusiones fueron incorporadas a la versión del año 2003 de los comentarios al artículo 1 del MC OCDE, en donde se contienen innovadoras propuestas relacionadas con el uso indebido de los CDI que han propiciado un intenso debate tanto en el ámbito académico como en el ámbito profesional.

Más recientemente, las iniciativas tanto de la Unión Europea (UE) (reaccionando frente a la planificación fiscal agresiva⁵) como de la OCDE frente la erosión de bases imponibles y la deslocalización de beneficios inciden de nuevo en la utilización abusiva de los CDI, ya sea de forma autónoma o bien en combinación con la normativa interna de uno o de ambos Estados contratantes⁶.

3 OECD. *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. OECD Publishing, 2014 (http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es).

4 OECD. *Model Tax Convention*. París: OECD Publishing, 2002, vol. II, pp. I-(5) e I-(6).

5 Ver Comisión Europea. «Comunicación de la comisión al parlamento europeo y al consejo. Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal. 6.12.2012, COM(2012), 722 final», relativa a la planificación fiscal agresiva (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_es.pdf).

6 Ver OECD. *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios; Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*.

A lo largo de este período, es posible identificar una clara evolución en la postura de la OCDE, abandonándose la visión formalista inicial respecto a la posibilidad de reaccionar contra esquemas elusivos a través de cláusulas antiabuso aprobadas de forma unilateral por los Estados contratantes⁷. Este hecho goza de especial relevancia, ya que, en un primer momento, la posición de la OCDE daba lugar a posiciones divergentes sobre la interpretación, aplicación y alcance de las medidas antiabuso⁸. En todo caso, sí es importante recalcar que la iniciativa BEPS no supone un trabajo radicalmente novedoso, si no que se trata de ideas e informes ya existentes en el marco de la organización internacional, aunque han sido relanzados y cargados de razón por el contexto económico en el que nos hallamos.

Pese a la evolución de la postura de la OCDE en este ámbito, los vigentes párrafos 9.5 y 9.6 de los comentarios al artículo 1 continúan poniendo de manifiesto los problemas que puede plantear, de cara a la aplicación de un CDI, una diferente concepción del término fraude o abuso por los Estados contratantes. Por ello, se advierte que la potencial aplicación de la cláusula genérica antiabuso no implica que no resulte necesario incluir en los propios CDI cláusulas de «beneficiario efectivo» como las habitualmente incluidas en los artículos 10, 11 y 12 o las previsiones antiabuso que contemplan los artículos 13.4 y 17.2 del MC OCDE. Como cabe observar, bajo esta previsión subyace el planteamiento inicial de la OCDE de fijar normas antiabuso armonizadas que impidan a los Estados alterar el reparto de la potestad tributaria inicial a través de la aplicación de normas antiabuso internas.

Es por ello que, a nuestro juicio, y pese a la actual postura de la OCDE, no debe aceptarse sin más la pacífica coexistencia entre las normas antiabuso internas, ya sean estas generales o específicas, y los convenios de doble imposición, debiendo analizarse detenidamente, al margen de la interpretación dinámica que sorprendentemente propugnan los

7 Ver MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. «Las medidas antielusivas/antiabuso internas y los convenios para la eliminación de la doble imposición». En SOLER ROCH, María Teresa y Fernando SERRANO ANTÓN (dirs.). *Las medidas antiabuso en la normativa interna española y en los convenios para evitar la doble imposición internacional*. Madrid: IEF, 2002, p. 158.

8 Con ello no quiere decirse que, una vez incorporada la posición de la OCDE a los comentarios al Modelo, desaparezcan instantáneamente todo tipo de dudas respecto a la compatibilidad de las cláusulas antiabuso internas y los CDI que no contemplan su aplicación. A nuestro juicio, es posible identificar una incongruencia en la postura de la OCDE, al mantener un enfoque formalista para las cláusulas antiabuso que tradicionalmente se han venido incluyendo en los CDI (beneficiario efectivo, limitación de beneficios, etc.), abandonando dicha posición cuando se refiere a las cláusulas antiabuso, ya sean estas de carácter general o específico, aprobadas por los Estados miembros. Dicho en otros términos, tras los nuevos comentarios al artículo 1 del MC OCDE, continúan existiendo las mismas dudas con respecto a la posibilidad de aplicar las cláusulas antiabuso de carácter interno a una situación regulada por un CDI, dado que una diferente concepción del término «abuso» podrá dar lugar a una desigual aplicación del tratado por los Estados contratantes, circunstancia que, desde nuestro punto de vista, atentaría contra los principios y fines que lo inspiran. En este sentido, ver ALMUDÍ CID, José Manuel. *El régimen jurídico de transparencia fiscal internacional*. Madrid: IEF, 2005, pp. 167ss.

comentarios al MC OCDE⁹, si existe algún tipo de discrepancia entre la cláusula antiabuso que se pretende aplicar y el texto del CDI o el contexto en el que este fue celebrado.

Como reconoce la OCDE, los contribuyentes tienen la posibilidad de aprovechar, al margen de los CDI, las diferencias entre los niveles impositivos existentes en los Estados y los beneficios fiscales reconocidos en las legislaciones fiscales de los diferentes países, correspondiendo a los Estados en cuestión adoptar las disposiciones adecuadas en su legislación interna para evitar tales maniobras¹⁰. Ahora bien, la validez dichas disposiciones internas estará condicionada a que estas respeten el texto de los CDI celebrados hasta la fecha y su contexto, sin que puedan dar lugar a que la distribución del poder tributario pactado en una norma internacional se vea alterado por mor de la aplicación de normas antiabuso internas.

Sin duda, el relevante crecimiento de la red de CDI de los Estados en los últimos años multiplica las consecuencias de su posible utilización fraudulenta mediante la utilización de construcciones jurídicas artificiosas que permitan a los contribuyentes la obtención tanto de las ventajas fiscales previstas en determinadas legislaciones internas como las reducciones impositivas establecidas en los CDI.

Existen otras muchas causas que dan lugar al caldo de cultivo necesario para que surja el posible abuso de los CDI. En primer lugar, de la interconexión económica mundial ha resultado que la actividad del contribuyente, ya sea persona física o jurídica, tenga repercusión en varias jurisdicciones. En segundo lugar, la propia libertad de circulación de capitales ha favorecido la búsqueda por los contribuyentes de las estructuras de planificación fiscal que más le interesan, basadas en el *treaty shopping*. En tercer lugar, tampoco pasa desapercibida la fácil constitución de sociedades, con la consiguiente personalidad jurídica y la posibilidad de invocar la aplicación de los beneficios que se incluyen en los CDI. Y, por último, la competencia fiscal entre los Estados ha dado lugar a una suerte de subasta tributaria, en la que se ofrece a los potenciales contribuyentes las mejores condiciones. España no se encuentra al margen de esta situación. De hecho, participa y se beneficia de la misma manera que los Estados de nuestro entorno.

Así pues, las medidas antiabuso contenidas en los CDI surgen como reacción a una serie de comportamientos abusivos de los contribuyentes. Es muy difícil identificar todas las estructuras fiscales que existen para la reducción de la carga fiscal, ya que, en primer lugar, algunos de esos comportamientos son meras economías de opción. Por otro lado,

51

EL INFORME SOBRE
EROSIÓN DE BASES
IMPONIBLES Y
TRASLACIÓN DE
BENEFICIOS DE LA
OCDE: ORIGEN E
IMPLEMENTACIÓN
EN UN MARCO
INTERNACIONAL Y
GLOBALIZADO

REPORT ON
OCDE'S TAX
BASES EROSION
AND SHIFTING
BENEFITS:
ORIGIN AND
IMPLEMENTATION
WITHIN
INTERNATIONAL
AND GLOBAL
FRAMEWORK

9 Ver parágrafos 33 a 36 de la «Introducción» al MC OCDE.

10 Cfr. parágrafos 7 y 8 de los Comentarios al artículo 1 del MC OCDE.

la realidad va por muy delante en cuanto a la creación de nuevas estructuras, por lo que siempre se estará con unos cuantos «metros de retraso» en cuanto a la reacción legal. En todo caso, se trata de una labor muy casuística, en la que no cabe una posición preestablecida sobre el carácter abusivo de la estructura.

III. *SOFT LAW* Y BEPS

Desde el punto de vista de las organizaciones internacionales, en el ámbito de la UE, la comunicación de la Comisión Europea titulada «Un proyecto para la Unión Europea»¹¹ establece específicamente que la regla de la unanimidad en la toma de decisiones en materia fiscal dificulta poder adoptar medidas de política fiscal necesarias para el mejor funcionamiento del mercado interno. En la citada comunicación, la Comisión manifiesta que debe considerarse el uso de instrumentos alternativos que contribuyan a la adopción de las requeridas medidas fiscales a nivel europeo. El uso de los mencionados instrumentos también fue confirmado por el Libro Blanco de la Comisión relativo a la buena gobernanza europea¹² y, subsecuentemente, en el Acuerdo Inter-institucional Para una Eficaz Elaboración del Derecho Comunitario¹³. En ausencia de un debate relativo a una nueva configuración del derecho comunitario, la Comisión entiende que tanto el derecho originario como el derivado continúan siendo los pilares o ejes sobre los que debe descansar la elaboración del ordenamiento de la UE. Sin embargo, los nuevos instrumentos pseudo-normativos creados deben explorarse y promoverse con el objeto de asegurar la buena gobernanza.

Mucho se ha debatido dentro de la doctrina en torno al origen y noción del *soft law*. En su origen, el *soft law* no se refería expresamente al ordenamiento jurídico internacional. Sin embargo, ha sido en esta disciplina que el término fue acogido doctrinalmente y es también en ella que ha dado lugar a amplios debates¹⁴.

En cuanto a la definición del *soft law*¹⁵, hay que partir de la premisa de que no tiene un significado unívoco. Su naturaleza heterodoxa ha llevado a que el término sea definido por la doctrina de manera muy diversa: así, puede ser considerado como una serie de actos que no son legalmente vinculantes pero a los que la práctica les atribuye una fuerza

11 Comisión Europea. «Comunicación de la comisión al parlamento europeo y al consejo. Un proyecto para la Unión Europea. 22-05-2002, COM (2002), 247 final».

12 Comisión Europea. «European Governance. A White Paper. 25-07-2001, COM (2001), 428».

13 Ver «Inter-institutional Agreement on a Better Law Making». *Diario Oficial de la Unión Europea*, C 321, 31.12.2003.

14 MAZUELOS BELLIDO, Ángeles. «Soft law: ¿mucho ruido y pocas nueces?». *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, 8 (2004); ANEIRO PEREIRA, Jaime. Ob. cit., p. 10.

15 CHINKIN, Christine. «The Challenge of Soft law: Development and Change in International Law». *International and Comparative Law Quarterly*, 38 (1989).

moral importante para representar la voluntad política de los Estados miembros de la UE y existir una expectativa de que los Estados miembros harán el máximo posible para seguir con las recomendaciones¹⁶. Otros entienden que el *soft law* es una heterodoxa serie de instrumentos que no son fuente del derecho, pero que tienen relevancia en la formación de las normas futuras o en la interpretación de las vigentes¹⁷. Para terminar con las definiciones dadas, se lo ha considerado como hechos o actos que no pueden ser incluidos como fuentes de derecho, según la definición contenida en el artículo 38 del Estatuto del Tribunal Internacional de Justicia, reconociéndose, por una parte, su carácter residual y, por otra, su falta de valor legal¹⁸. En todo caso, se puede entender que el apelativo *law* hace referencia al carácter jurídico de estos actos, de manera que la expresión reivindicaría la existencia de un derecho (*law*) no vinculante (*soft*)¹⁹.

Precisamente, uno de los ámbitos en donde se aprecia una mayor influencia de las recomendaciones de las organizaciones internacionales es en el de las medidas antiabuso y en las operaciones entre empresas participadas o, más propiamente, las operaciones vinculadas o precios de transferencia. En este sentido, debe señalarse que la OCDE publicó en 1995 las *Directrices de precios de transferencia (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Authorities)*, las cuales han influido en las distintas legislaciones nacionales. La constante evolución de esta cuestión y la experiencia adquirida durante todo este tiempo ha ocasionado una revisión de estas directrices en el año 2010²⁰. No debemos ni podemos dejar de mencionar el núcleo del presente trabajo: el Informe BEPS y su correspondiente plan de acción previamente mencionados, en el que se contiene una acción horizontal sobre precios de transferencia.

También en la Unión Europea se han aprobado modelos de seguimiento y examen de las políticas normativas en materia de precios de transferencia por medio de la resolución del Consejo del 27 de junio de 2006 relativa a un código de conducta sobre la documentación relacionada con los

53

EL INFORME SOBRE
EROSIÓN DE BASES
IMPONIBLES Y
TRASLACIÓN DE
BENEFICIOS DE LA
OCDE: ORIGEN E
IMPLEMENTACIÓN
EN UN MARCO
INTERNACIONAL Y
GLOBALIZADO

REPORT ON
OCDE'S TAX
BASES EROSION
AND SHIFTING
BENEFITS:
ORIGIN AND
IMPLEMENTATION
WITHIN
INTERNATIONAL
AND GLOBAL
FRAMEWORK

16 MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J. *Los comentarios al MC OCDE: su incidencia en el sistema de fuentes del derecho tributario sobre los derechos de los contribuyentes*. Madrid: CISSPRAXIS, 2003; LAMPREAVE MÁRQUEZ, Patricia. «El soft law y sus implicaciones en la política fiscal de la UE». *Crónica Tributaria*, 5 (2011), p. 3.

17 FALCÓN Y TELLA, Ramón. «El papel de la jurisprudencia en la armonización fiscal europea». En YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto (coord.). *Sistema fiscal español y armonización europea*. Madrid: Marcial Pons, 1995, pp. 33-54.

18 SACCHETTO, Claudio. «Le fonti del diritto internazionale tributario». En UCKMAR, Victor (coord.). *Corso di diritto tributario internazionale*. Padua: CEDAM, 2005.

19 NOCETE CORREA, Francisco José. «El diverso alcance del soft law como instrumento interpretativo en la fiscalidad internacional y europea». *Crónica Tributaria*, 1 (2011), p. 52.

20 OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinationals Enterprises and Tax Administrations*. París: OECD Publishing, 2010.

precios de transferencia exigida a las empresas asociadas en la Unión Europea²¹.

En el caso español, esta influencia se ha puesto de manifiesto, sin ninguna duda, en la normativa del impuesto sobre sociedades. La ley 36/2006, del 29 de noviembre, sobre medidas para la prevención del fraude fiscal ha incluido, entre las diversas modificaciones normativas que contempla, la modificación del artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, del 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRILIS). Con ella se introduce una regla de valoración de las operaciones vinculadas, de acuerdo con cinco métodos admitidos en el contexto internacional, así como la obligación de los sujetos pasivos de documentar estas transacciones. Se recoge, de este modo, el principio de libre concurrencia o *Arm's Length Principle*, así como los aspectos relativos a la documentación de las operaciones realizadas y el importe determinado de acuerdo con el citado principio. Esta última cuestión se traduce, entre otros aspectos, en la creación de una nueva obligación formal de documentación, el llamado *masterfile*, que implica disponer de una información detallada de los sujetos y de las operaciones realizadas y que ha protagonizado la actualidad normativa y práctica en el ámbito tributario en los últimos tiempos²².

En el plano interno, las previsiones que integran la obligación de documentación, aparte de otras cuestiones que desarrollan el régimen jurídico fiscal de los precios de transferencia, han sido objeto de regulación por el Real Decreto 1793/2008, del 3 de noviembre, por el que se desarrolla el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS) y su modificación posterior por el Real Decreto Ley 6/2010, del 9 de abril, así como por el Real Decreto 897/2010, del 9 de julio.

La comprensión de este régimen solo se alcanza si se tiene en cuenta su fuente original. Ello nos obliga a analizar el valor de las *Directrices* y su trascendencia, pues no debe olvidarse que la compleja regulación que comprenden los textos citados integra el tipo infractor del artículo 16.10 del TRILIS que, como es sabido, prevé un severo sistema de sanciones tributarias para el caso de incumplimiento de esta obligación.

21 Unión Europea. «Directiva sobre precios de transferencia. 28-07- 2006»; «La fiscalidad de las empresas en el mercado interior. 23-10-2001, SEC (2001), 1681»; «Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales. Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala comunitaria. 23-10-2001, COM (2001), 582 final». Ver, asimismo, RUIBAL PEREIRA, Luz. «Código de conducta para la fiscalidad de las empresas». *Noticias de la Unión Europea*, 179 (1999), p. 109; CALDERÓN CARRERO, José Manuel. *Precios de transferencia e impuesto sobre sociedades. Un análisis de la normativa española desde una perspectiva internacional, comunitaria y constitucional*. Valencia: Tirant lo Blanch, 2005, pp. 41 a 43.

22 GARCÍA-HERRERA BLANCO, Cristina. «El régimen de documentación de las operaciones vinculadas». *Revista Técnica Tributaria*, 87 (2009), p. 31.

La ley 36/2006 de prevención del fraude fiscal citada señala, en su «Exposición de motivos», que uno de los objetivos de la reforma es «adaptar la legislación española en materia de precios de transferencia al contexto internacional, en particular a las *Directrices* de la OCDE sobre la materia y al Foro Europeo sobre Precios de Transferencia, a cuya luz debe interpretarse la normativa modificada». De hecho, no es infrecuente encontrar referencias a las *Directrices* sobre precios de transferencia en la normativa de origen interno de los Estados miembros de la OCDE e incluso en las de muchos Estados que no forman parte de esta organización. Por ejemplo, según un estudio elaborado por PricewaterhouseCoopers, algunos de los países miembros que han incluido referencias a las *Directrices* en su legislación, en reglamentos o en circulares u otros tipos de instrumentos publicados por la Administración tributaria son Alemania, Australia, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Finlandia, Francia, Hungría, México, Noruega, Nueva Zelanda, los Países Bajos, Portugal, Suecia, Turquía y el Reino Unido. Igualmente, entre los Estados no miembros de la OCDE que han incluido este tipo de referencias destacan Ecuador, Kenia, Letonia, Namibia, Rumania, Sudáfrica y Zambia. De todos modos, el contenido de la referencia no es siempre el mismo. Por ejemplo, en algunos casos se indica que la normativa de origen interno se interpretará según las *Directrices* de la OCDE mientras que en otros se añade que las *Directrices* tendrán carácter supletorio (Portugal, Nueva Zelanda) o que se tendrán en cuenta a la hora de seleccionar el método más adecuado para aplicar el principio de valoración en condiciones de libre competencia (Letonia)²³.

En el caso BEPS, se pretende un proceso inclusivo bajo el liderazgo de la OCDE/G20 y la participación de los países en desarrollo. Es decir, si se quiere que el plan de acción sea operativo, se requiere un proceso global que incluya todas las partes interesadas de cierta importancia. Para ello, y con el fin de facilitar una mayor participación de las principales economías que no son miembros de la OCDE, se ha invitado a los países del G20 interesados que no sean miembros a formar parte del proyecto como «asociados», es decir, en pie de igualdad con los miembros (incluso a nivel de los órganos auxiliares que participan en los trabajos de BEPS). Los países en desarrollo también se enfrentan a problemas relacionados con BEPS, aunque los problemas pueden manifestarse de manera diferente dada la especificidad de sus marcos legales y administrativos. La Organización de las Naciones Unidas (ONU) participa también en el trabajo tributario de la OCDE.

23 PricewaterhouseCoopers. *International Transfer Pricing 2009* (<http://www.pwc.com/gx/en/international-transfer-pricing/assets/itp-2009.pdf>). Ver VEGA GARCÍA, Alberto. «¿Es obligatorio interpretar la normativa española de origen interno sobre precios de transferencia según las directrices de la OCDE?». *Crónica Tributaria*, 4 (2011), p. 49.

Hemos puesto como ejemplo a los precios de transferencia, pero hay muchos otros casos en los que los Estados hacen suyas las recomendaciones de la OCDE en distintas materias del derecho tributario. Se pueden mencionar, por citar algunos otros ejemplos, el ámbito de las medidas antiabuso del más variado tipo; la delimitación de sus definiciones; la inclusión de medidas *ad hoc* para determinadas planificaciones fiscales observadas en la arena internacional; la limitación en la aplicación de beneficios fiscales; o el recorte de los beneficios de un CDI en ocasiones especiales, previa determinación por el Comité de Asuntos Fiscales (CFA) de la OCDE. Esto nos obliga a analizar el sistema de fuentes considerando la incidencia de la actuación de la OCDE en la normativa interna de los Estados.

IV. EL *SOFT LAW* Y SU INFLUENCIA EN LA CONCEPCIÓN TRADICIONAL DE LAS FUENTES DEL DERECHO.

Como paso previo al estudio de los efectos que tienen las ideas, técnicas y recomendaciones del Informe BEPS, debemos realizar algunas consideraciones sobre el lugar y función que ocupan en las fuentes del derecho. Para ello, debemos analizar, en primer lugar, su origen, que consiste en recomendaciones que emanan de determinadas instituciones supranacionales, en este caso, de la OCDE. Y, en segundo lugar, su posible definición como fuente legal, siendo actos que carecen de eficacia normativa y que son dictados por organismos internacionales, ya tengan estos poder normativo o no²⁴.

Ambos rasgos —el origen y su posición en el sistema de fuentes— son los característicos de este tipo de disposiciones pues, por un lado, carecen de efecto directo y, por otro, tienen su medio ambiente en el ámbito de las organizaciones internacionales. Las denominaciones con las que nos podemos encontrar para referirse a este conjunto de instrumentos son variadas pues, entre otros, se incluyen las recomendaciones, las decisiones, las comunicaciones, las directrices, los códigos de conducta y otras figuras²⁵.

La exclusión del sistema de fuentes resulta de las propias normas que regulan esta cuestión, pues ni las normas internacionales ni las normas comunitarias ni las propias normas españolas incluyen a alguno de estos instrumentos entre aquellos que gozan de los efectos jurídicos propios de una norma de tal carácter. Es decir, carecen de la eficacia directa y

24 ALARCÓN GARCÍA, Gloria. «El Soft Law y nuestro sistema de fuentes». En AUTORES VARIOS. *Tratado sobre la ley general tributaria. Homenaje a Alvaro Rodríguez Bereijo*. Cizur Menor: Aranzadi, 2010, pp. 271-298.

25 SARMIENTO, Daniel. «La autoridad del derecho y la naturaleza del soft law». *Cuadernos de Derecho Público*, 28 (2006), pp. 221-266.

erga omnes, así como de la oponibilidad propia de las leyes y de las demás normas jurídicas²⁶.

Sin embargo, se trata de herramientas técnicas con las que se pretende influir en el derecho positivo de los distintos Estados, estableciendo los principios informadores de las distintas reglamentaciones nacionales, detallando el tratamiento posible de los distintos aspectos del tema o realizando otra serie de consideraciones. En efecto, se trata de establecer el marco conceptual de una determinada materia, así como las líneas maestras de una eventual regulación. Por lo tanto, su relevancia se encuentra en el plano principialista, de denominación o de tendencia²⁷.

Así pues, los principales problemas que suscita el uso de este tipo de *pseudo-normas* derivan de la forma en que estas son producidas y de los medios con los que se han dotado de coercibilidad, al ser aprobadas por un centro de producción normativa externo. Además, la falta de sanción por incumplimiento puede revelar su ausencia de fuerza vinculante. Sin embargo, no compartimos esta última apreciación, al menos con relación a todos los instrumentos de *soft law*, dado que la falta de cumplimiento puede conllevar una suerte de contramedidas políticas o económicas. El ejemplo más claro en el ámbito de la UE es el Código de Conducta para paliar la competencia desleal entre los Estados miembros de la misma²⁸. Muchas son las críticas que ha recibido el código citado, debido a que no puede ser objeto de un control de legalidad, de una interpretación prejudicial (puesto que no existe disposición alguna especial a tal fin), ni puede ser objeto de sanción directa por falta de cumplimiento. El Código estableció un listado de regímenes existentes en los Estados miembros de la UE y sus territorios dependientes o asociados que debían ser derogados por ser contrarios a la competencia leal entre los Estados miembros y por perjudicar, por ello, la correcta marcha del mercado interior. Pese a las múltiples manifestaciones en contra, finalmente no solo se acordó el dismantelar los regímenes penados (conocido como cláusula *roll-back*) sino que los Estados miembros se comprometieron a no establecer en el futuro regímenes contrarios a los criterios establecidos por la Comisión Europea (conocido como cláusula *stand-still*). La falta de cumplimiento no quedó impune, dado que del texto se derivan medidas coercitivas, quizás meramente políticas, pero de considerable trascendencia.

De lo anterior queda patente la eficacia de los actos *soft law*, siendo múltiples los instrumentos elaborados en materia fiscal que han supuesto un avance en lo que a política fiscal de la UE se refiere. Lo que puede sostenerse en contra es la amenaza que acarrea el uso abusivo de este tipo de actos por ciertas instituciones, fundamentalmente la Comisión

26 ANEIRIS PEREIRA, Jaime. Ob. cit., p. 10.

27 NOCETE CORREA, Francisco José. Ob. cit., p. 52.

28 Unión Europea. *Código de Conducta de 1999*. SN 4901/99. Ver Ruibal Pereira, Luz. Ob. cit., p. 109.

Europea, y el riesgo que subyace en la transformación de actos *soft law* en *hard law* sin pasar por las fases establecidas por el ordenamiento de la UE para ello. La Comisión es una institución que carece de toda autoridad para legislar, pudiendo haberse dado la situación, en las actuales circunstancias, de adoptarse actos *soft law* que nunca se hubieran tramitados como *hard law*, al haberse opuesto el Parlamento.

La finalidad que se pretende es la de lograr la aproximación de legislaciones y es por ello que su utilización es frecuente en organizaciones supranacionales²⁹. Su uso responde en algunos casos, a la falta de poder legislativo —verbigracia OCDE— y, en otros, a la dificultad de aprobar una determinada normativa, o a la existencia de peculiaridades nacionales que hacen difícil el éxito de un régimen jurídico —en muchos casos, la propia UE³⁰—.

En ocasiones, el *soft law* termina siendo la base de la regulación de una determinada materia, como ha sucedido con la regulación de las operaciones vinculadas en España. La forma en la que termina convirtiéndose en derecho obliga a su análisis desde una doble perspectiva: desde el principio de legalidad y desde el de seguridad. Desde el primer enfoque, debe insistirse en la idea del déficit democrático que se pone de manifiesto en el seno de las organizaciones en las que se aprueban estas disposiciones. La composición gubernamental-administrativa, por técnicos o representantes de distintos países y, a veces, de los sectores económicos implicados, hace que no haya ocasión de plantear un debate en los órganos depositarios de la soberanía nacional sobre las distintas alternativas y soluciones³¹. Por tanto, estas *pseudo-normas* no gozan de la legitimidad democrática, de las posibilidades de debate, de la publicidad y transparencia que ostentan las fuentes normativas clásicas. En otros casos, se puede dar la paradoja de convertir en vinculante una determinada medida que no ha sido tramitada como norma a través de los procedimientos correspondientes, convirtiéndose en una especie de *backdoor legislation*³².

Desde el punto de vista de la seguridad jurídica, la ausencia de una norma jurídica hace que se afecte de pleno a uno de los contenidos

29 AUJEAN, Michel. «European Commission Launches Comprehensive Strategy to Promote Tax Coordination in the EU». *EC Tax Review*, 2 (2007), p. 63.

30 GRIBNAU, Hans. «Improving the legitimacy of soft law in EU Tax Law». *Intertax*, 35, 1 (2007), pp. 30ss.

31 El Foro conjunto UE-OCDE sobre precios de transferencia, por ejemplo, está compuesto por un experto de la Administración tributaria de cada Estado miembro y diez expertos del sector empresarial. Asisten a las reuniones, en calidad de observadores, representantes de los países candidatos a la adhesión y de la Secretaría de la OCDE.

32 SHELTON, Dinah. «Law, Non-Law and the Problem of “Soft Law”». En SHELTON, Dinah (ed.). *Commitment and Compliance: The Role of Non-binding Norms in the International Legal System*. Londres: Oxford University Press, 2003, pp. 1-21; COLLADO YURRITA, Miguel Ángel y otros. «Las fuentes del derecho tributario internacional». En CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (coord.). *Manual de fiscalidad internacional*. Madrid: IEF, 2007, volumen I; MARÍN JIMÉNEZ, Adolfo. *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community*, p. 243; NOCETE CORREA, Francisco José, Ob. cit., p. 52.

fundamentales de este principio: a saber, el que exista una norma pública, clara y precisa³³.

En la práctica, este sistema impulsado por las organizaciones internacionales implica la homogeneización internacional de la legislación y ello supone, al mismo tiempo, un apoyo a la internacionalización de las actividades económicas. Es por ello que se ha llegado a decir que el Informe BEPS es el régimen internacional sobre medidas antiabuso, en la medida en que presumiblemente conseguirá un amplio consenso de los regímenes fiscales. Esta idea subyace en distintos informes de la OCDE, en los que se mantiene que sus informes representan principios internacionalmente aceptados para luchar contra la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios. Desde el punto de vista de los sistemas interpretativos legales, se ha afirmado que forman parte del contexto a la hora de la interpretación supuestos confusos.

La adopción de un régimen de marcado carácter internacional favorece a las empresas multinacionales al reducir los costes administrativos y de negociación, pero también evita conflictos entre Administraciones tributarias, así como situaciones de abuso de derecho. Ello siempre que la interpretación del *soft law* sea uniforme en todos los países. En este sentido, el Consejo de la OCDE y los ministros del G20 han recomendado a los gobiernos su aplicación con el objeto de que sea uniforme y se evite la interpretación unilateral del mismo.

Los Estados tienen varias vías para aceptar este enfoque y una de ellas es aceptar las recomendaciones de la OCDE como base, modelo o antecedente³⁴. Es aquí donde entendemos que se encuentra su verdadera importancia. Se trata de elementos a tener en cuenta en la interpretación de las distintas disposiciones nacionales, pues constituyen el antecedente histórico de los preceptos que integran el derecho positivo. Por lo tanto, si las normas tienen que interpretarse de acuerdo con los criterios del artículo 3 del Código Civil, como nos recuerda el artículo 12 de la Ley General Tributaria, resulta inevitable tener en cuenta que la regulación española tiene su origen en las propuestas y recomendaciones realizadas desde las organizaciones internacionales que venimos señalando, por lo que sería de aplicación el criterio de la literalidad de los términos, así como el método del sentido usual, jurídico o técnico de algunas referencias normativas, o la propia integración de lagunas legales, que vendrá determinado por lo señalado en los informes.

A ello hay que añadir el valor que puede concederse al *soft law* en la interpretación teleológica de los preceptos vigentes pues, en muchos

59

EL INFORME SOBRE
EROSIÓN DE BASES
IMPONIBLES Y
TRASLACIÓN DE
BENEFICIOS DE LA
OCDE: ORIGEN E
IMPLEMENTACIÓN
EN UN MARCO
INTERNACIONAL Y
GLOBALIZADO

REPORT ON
OCDE'S TAX
BASES EROSION
AND SHIFTING
BENEFITS:
ORIGIN AND
IMPLEMENTATION
WITHIN
INTERNATIONAL
AND GLOBAL
FRAMEWORK

33 GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000, pp. 127ss.; Aneiros Pereira, Jaime. Ob. cit., p. 8.

34 CALDERÓN CARRERO, José Manuel. «The OECD Transfer Pricing Guidelines as a Source of Tax Law: Is Globalization Reaching the Tax Law?». *Intertax*, 35, 1 (2007), nota 6, p. 16.

casos, la finalidad de la norma encontrará su explicación en estos textos. En todo caso, su valor interpretativo estará condicionado a que el derecho positivo no contradiga expresamente su literalidad y su sentido.

Estamos seguros de que las conclusiones alcanzadas se verán materializadas en las distintas normas que el legislador español incorpore a nuestro ordenamiento. Es así que a la hora de plantearse distintos supuestos jurídicos, esto es, a la hora de interpretar la normativa, deben de tenerse en cuenta los criterios, principios y soluciones planteados en dichos textos internacionales³⁵.

Con relación al estatus jurídico de los instrumentos aprobados por la OCDE, de acuerdo con el artículo 5 de su tratado constitutivo, puede dictar decisiones que serán vinculantes para todos los Estados miembros, excepto si se acuerda lo contrario, así como efectuar recomendaciones y celebrar acuerdos con Estados miembros, con Estados no miembros y con organizaciones internacionales. Así pues, puede observarse que no existe ningún inconveniente para que dicte normas jurídicas que creen obligaciones para sus Estados miembros. Sin embargo, en el ámbito de la fiscalidad internacional, la OCDE ha preferido actuar mediante recomendaciones.

Dado que las recomendaciones no generan obligaciones jurídicas para los Estados miembros, puede afirmarse que las *Directrices* no son jurídicamente vinculantes y, por lo tanto, los Estados no están obligados a seguirlas³⁶. Sin embargo, y como ha sido advertido previamente, el hecho de que en principio las recomendaciones de las organizaciones internacionales no sean jurídicamente vinculantes no quiere decir necesariamente que no puedan tener ningún efecto con relevancia jurídica³⁷. Así ocurre, por ejemplo, en la influencia de las recomendaciones en las normas consuetudinarias del derecho internacional. En efecto, como es sabido, para que surja una norma de este tipo la doctrina suele requerir la concurrencia de un elemento objetivo (la práctica estatal) y de un elemento subjetivo (*opinio iuris* o convicción sobre su carácter obligatorio). En este sentido, H. Hillgenberg considera que, a pesar de que una recomendación no pueda crear directamente una norma consuetudinaria, sí puede contribuir al surgimiento de la *opinio iuris*. Más aun, una recomendación también puede promover el surgimiento de una práctica estatal uniforme ya que, como recuerda

35 HALLIVIS PELAYO, Manuel. «Interpretación de tratados internacionales tributarios». México D.F.: Porrúa, 2011, p. 348; ANEIRO PEREIRA, Jaime. Ob. cit., p. 10.

36 BLOKKER, Niels. «Skating on Thin Ice? On the Law of International Organizations and the Legal Nature of the Commentaries on the OECD Model Tax Convention». En DOUMA, Sjoerd y Frank ENGELN (eds.). *The Legal Status of the OECD Commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2008, pp. 17-22; VEGA GARCÍA, Alberto. Ob. cit., p. 49.

37 SCHACHTER, Oscar. «The Twilight Existence of Nonbinding International Agreements». *The American Journal of International Law*, 71, 2 (1977), p. 301.

C. Schreuer, las recomendaciones permiten coordinar las prácticas desorganizadas de los Estados³⁸.

La posibilidad de que las acciones del programa BEPS (que se discutirán a continuación) hayan dado lugar al surgimiento de derecho internacional o conformen una norma consuetudinaria de este ha sido defendida por autores como C. Thomas, quien considera que pueden darse todos los requisitos para entender que los principios allí contenidos —los estándares internacionales— constituyen una norma consuetudinaria de derecho internacional. En concreto, el autor citado entiende que existe una práctica estatal suficientemente coherente, continuada y general³⁹.

Asimismo, en relación con los efectos jurídicos de las recomendaciones de las organizaciones internacionales, debe traerse a colación que estas últimas, a pesar de no ser jurídicamente vinculantes, pueden comportar efectos jurídicos como consecuencia de la aplicación de la doctrina del *estoppel* o de la noción de aquiescencia. Según esta doctrina, ligada frecuentemente a consideraciones de buena fe, el comportamiento de los Estados debe ser coherente. Por lo tanto, incluso si se aceptara que las operaciones de erosión de bases imponibles o de traslado de beneficios son normas antiabuso, ello no implica que el plan de acción de la OCDE, que regula esta materia de forma detallada, tenga también la condición de norma consuetudinaria⁴⁰.

En el caso de las operaciones entre sociedades o entidades de diferentes Estados, especialmente si ambos son Estados miembros de la OCDE, la aplicación de tales principios de derecho internacional tiene sentido. La razón es que, por consideraciones de buena fe, el hecho de haber votado a favor de la recomendación de seguir las pautas de BEPS puede comportar la necesidad de seguirlas para no perjudicar las expectativas que los otros Estados se hayan podido formar. De todos modos, entendemos que en los supuestos con elementos de internacionalidad es necesario distinguir entre dos tipos de casos: aquellos en los que resulta aplicable un CDI y aquellos en los que no. En el primer tipo de casos, la existencia de un CDI incluyendo normas claras sobre el abuso de un CDI comporta que las recomendaciones de BEPS no interpreten la normativa interna (o por lo menos no únicamente), sino fundamentalmente el artículo o artículos donde se contengan cláusulas específicas antiabuso.

38 HILLGENBERG, Hartmut. «A Fresh Look at Soft Law». *European Journal of International Law*, 10, 3 (1999), p. 514; SCHREUER, Christoph. «Recommendations and the Traditional Sources of International Law». *German Yearbook of International Law*, 20 (1977), pp. 103-118, p. 108.

39 THOMAS, Chantal. «Customary International Law and State Taxation of Corporate Income: The Case for the Separate Accounting Method». *Berkeley Journal of International Law*, 14, 1 (1996), p. 130; VEGA GARCÍA, Alberto. Ob. cit., p. 49.

40 ENGELN, Frank. «How «acquiescence» and «estoppel» can operate to the effect that the States parties to a tax treaty are legally bound to interpret the treaty in accordance with the commentaries on the OECD Model Tax Convention», en DOUMA, Sjoerd y Frank ENGELN (eds.). Ob. cit, pp. 53-57.

En el segundo tipo de casos, no hay que descartar la posibilidad de aplicar las nociones de aquiescencia y *estoppel*. Siguiendo el razonamiento de F. Engelen, descrito más arriba, podría considerarse que aquellos Estados que votaron a favor de la recomendación de seguir las recomendaciones de BEPS en la OCDE (a pesar de poderse haber abstenido) posteriormente pueden verse obligados a seguir tales *Directrices* para no perjudicar las expectativas legítimas de otros Estados. Sin embargo, entendemos que, como sostiene la mayoría de la doctrina en relación con el uso de los comentarios a la hora de interpretar los CDI en vigor, el hecho de que en principio deba entenderse que las recomendaciones no son vinculantes comporta que si no se indica lo contrario deba continuarse presumiendo tal carácter. En consecuencia, no hay que presuponer que, por el mero hecho de que un Estado haya votado a favor de la recomendación de emplear las recomendaciones BEPS, dicho Estado las vaya a seguir en todos sus aspectos, ya que, al fin y al cabo, se trata de una mera recomendación. Por lo tanto, entendemos que sería muy improbable que un tribunal, si se planteara el caso y en el estado actual de las condiciones, llegara a considerar que un Estado puede tener la legítima expectativa de que los Estados que han votado a favor de la recomendación de seguir la iniciativa BEPS la aplicarán a la hora de configurar o interpretar su normativa interna sobre la materia, de forma que, para evitar un perjuicio al Estado con tal expectativa, el otro deba seguir las recomendaciones BEPS, a pesar de que, en principio, no sean jurídicamente vinculante.

V. CONTENIDO DEL PLAN DE ACCIÓN BEPS

El plan de acción se ejecutará en un plazo máximo de dos años, con acciones de 6 meses, 1 año, 15 meses y 2 años. En él se identifican algunas áreas de especial incidencia en la erosión de bases imponibles, tales como la doble exención y los supuestos de exención o baja imposición asociados a prácticas que separen artificiosamente los ingresos imponibles de las actividades que los generaron. Para su solución también se señalan dos instrumentos: la adopción de nuevos enfoques basados en el consenso y la inclusión de disposiciones antiabuso, diseñadas para evitar y contrarrestar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, asegurando la *coherencia del impuesto sobre la renta de sociedades a nivel internacional*. En todo caso, parece que se parte de una premisa consistente en que los contribuyentes, en general, y las multinacionales, en particular, defraudan, lo que choca con las orientaciones de una Administración tributaria asistencial, sin recelos y cooperativa (que ha sido la doctrina más utilizada en los últimos años).

La OCDE siempre ha reconocido la gran labor realizada por los CDI para evitar la doble imposición, pero existe la preocupación de que a

menudo ellos no pueden evitar la doble imposición que resulta de las interacciones entre dos o más países. En particular, la implicación de terceros países en el marco bilateral formado por socios vinculados por un CDI supone una tensión para las normas existentes, en particular cuando se hace utilizando sociedades instrumentales que tienen poco o ningún fundamento económico en términos de bienes inmuebles, bienes tangibles y empleados afectos a la actividad.

Pasemos a enumerar las acciones previstas en el plan de acción BEPS y su contenido de forma esquemática, sabiendo que cada acción será objeto de análisis por subgrupos que estarán coordinados con otros, dependiendo de la materia.

V.1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición

Se trata de identificar las principales dificultades que plantea la economía digital a la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico y considerando tanto la imposición directa como la indirecta. Los temas a examinar incluyen, aunque no se limitan a ello, la capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un «nexo» de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales, la aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del IVA/IIC u otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales.

V.2. Creación de coherencia internacional en el impuesto de sociedades: neutralizar los efectos de mecanismos híbridos

La globalización implica que las políticas nacionales, incluyendo la política fiscal, no pueden diseñarse aisladamente. La política fiscal es un atributo básico de la soberanía, y cada país tiene el derecho a diseñar su sistema impositivo del modo que considere más adecuado. Al mismo tiempo, la creciente interconexión de las economías nacionales ha puesto de relieve que la interacción entre las normativas fiscales nacionales puede dar lugar a lagunas. Por lo tanto, existe la necesidad de complementar las normas para evitar la doble imposición con un conjunto fundamentalmente nuevo de normas diseñadas para crear una coherencia internacional en el impuesto de sociedades.

63

EL INFORME SOBRE
EROSIÓN DE BASES
IMPONIBLES Y
TRASLACIÓN DE
BENEFICIOS DE LA
OCDE: ORIGEN E
IMPLEMENTACIÓN
EN UN MARCO
INTERNACIONAL Y
GLOBALIZADO

REPORT ON
OCDE'S TAX
BASES EROSION
AND SHIFTING
BENEFITS:
ORIGIN AND
IMPLEMENTATION
WITHIN
INTERNATIONAL
AND GLOBAL
FRAMEWORK

El Informe BEPS (OCDE, 2013) reclama el desarrollo de «instrumentos para eliminar o neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos y el arbitraje». Los mecanismos híbridos pueden terminar creando una doble imposición no deseada o un aplazamiento a largo plazo de la imposición. Así pues, se trata de desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto (por ejemplo, la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo) de los mecanismos y de las entidades híbridas.

V.3. Refuerzo de las normas sobre las CFC

Una de las fuentes de preocupación acerca de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios proviene de la posibilidad de crear filiales no residentes y canalizar a través de ellas los ingresos de una empresa residente. Para solventar este problema se han introducido normas sobre la corporación extranjera controlada (CFC, por sus siglas en inglés: controlled foreign corporation) y contra otros tipos de aplazamiento en muchos países. Sin embargo, la normativa sobre CFC de muchos países no siempre combate la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios de un modo integral. Además, aunque estas normas en principio suponen la inclusión en el país de residencia de la empresa matriz última, también tienen efectos indirectos favorables en los *países de origen* porque los contribuyentes no tienen (o tienen menos) incentivos para trasladar los beneficios a una tercera jurisdicción con bajo nivel impositivo.

V.4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros

Las deducciones de gastos financieros pueden dar lugar a una doble exención, tanto en situaciones de inversión entrante como saliente. Desde la perspectiva de la inversión entrante, la preocupación relativa a la deducción de los gastos financieros tiene que ver sobre todo con los préstamos por una entidad vinculada y no residente que se beneficia de un régimen fiscal favorable (de baja imposición) para crear excesivas deducciones en forma de interés para el prestatario, sin la correlativa inclusión de los correspondientes ingresos por el prestamista. El resultado es que los pagos por intereses se deducen de la base imponible de las empresas implicadas, mientras que el ingreso goza de un trato favorable o no se grava en absoluto para el cedente del capital, siendo incluso posible que este efecto se produzca aunque el grupo como tal no tenga (o tenga muy poca) deuda con terceros.

Desde la perspectiva de las inversiones salientes, puede que una compañía se endeude para financiar la generación de un ingreso que está exento o que se puede diferir, gozando por lo tanto de una deducción

corriente por gastos financieros, en tanto que el ingreso correspondiente se aplaza o exonera. Habría que tener en cuenta, por consiguiente, en las normas que regulan la deducción de gastos financieros, que los intereses entre partes vinculadas pueden no estar sometidos a una imposición completa o que la deuda subyacente pueda ser utilizada para reducir inadecuadamente la base imponible del prestatario para generar un diferimiento o incluso una exención de los ingresos. Surgen problemas parecidos cuando consideramos los pagos deducibles por otras transacciones financieras, como las garantías financieras y de rendimientos, instrumentos derivados, seguros cautivos u otro tipo de contratos entre aseguradoras, especialmente en el contexto de los precios de transferencia.

V.5. Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia

En 1998, la OCDE publicó un informe sobre prácticas tributarias perjudiciales, basado hasta cierto punto en la constatación de que una «carrera de igualación a la baja» se traduciría en última instancia en que los tipos impositivos aplicables a determinadas rentas móviles se igualarían a cero en todos los países, fuera este o no el objetivo de política tributaria que un país determinado tratase de alcanzar. De hecho, acordar un conjunto de reglas comunes podría ayudar a los países a preservar su soberanía en las decisiones en materia tributaria. Las preocupaciones políticas subyacentes expresadas en el informe de 1998 en cuanto a la «carrera de igualación a la baja» en la base del impuesto sobre rentas móviles son tan relevantes hoy como lo fueron hace quince años. Sin embargo, la «carrera de igualación a la baja» a menudo toma hoy en día menos la forma tradicional de regímenes bien delimitados y se produce más en forma de reducciones del tipo impositivo en el impuesto sobre sociedades para determinados tipos de ingresos (tales como ingresos de actividades financieras o de cesión de intangibles).

V.6. Impedir la utilización abusiva de convenios

La interposición de terceros países en el marco bilateral establecido por los firmantes de un convenio ha propiciado el desarrollo de estructuras tales como establecimientos de empresas extranjeras de baja imposición o de sociedades instrumentales, así como el desplazamiento artificioso de ingresos a través de precios de transferencia. Las cifras de inversión extranjera directa (IED) muestran la magnitud del uso de determinados regímenes para canalizar las inversiones y la financiación intragrupo de un país a otro a través de estructuras de cartera. Con el fin de preservar los efectos previstos en las relaciones bilaterales, las normas deben ser

65

EL INFORME SOBRE
EROSIÓN DE BASES
IMPONIBLES Y
TRASLACIÓN DE
BENEFICIOS DE LA
OCDE: ORIGEN E
IMPLEMENTACIÓN
EN UN MARCO
INTERNACIONAL Y
GLOBALIZADO

REPORT ON
OCDE'S TAX
BASES EROSION
AND SHIFTING
BENEFITS:
ORIGIN AND
IMPLEMENTATION
WITHIN
INTERNATIONAL
AND GLOBAL
FRAMEWORK

modificadas para abordar el uso de múltiples capas de entidades legales interpuestas entre el país de residencia y el país de la fuente.

El abuso de convenios es una de las fuentes de preocupación sobre la BEPS más importante. El comentario sobre el artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE ya incluye una serie de ejemplos de disposiciones que podrían utilizarse para abordar situaciones de *treaty-shopping*, así como otros casos de abuso de convenio que pueden dar lugar a una doble exención. Disponer de cláusulas estrictas contra el abuso de convenios, junto con el ejercicio de la potestad tributaria bajo las leyes internas, son elementos que contribuirán a restaurar la imposición en la fuente en un número de casos.

V.7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP

En muchos países, la interpretación de las normas del convenio sobre establecimientos permanentes (EP) en caso de agentes permite que ciertos contratos para la venta de bienes propiedad de una empresa extranjera sean concluidos dentro del país por vendedores de una filial local de esa empresa extranjera, sin que los beneficios de estas ventas sean imponibles en la misma medida que lo hubieran sido si las ventas se hubieran hecho por un distribuidor local. En ciertos casos, esto ha llevado a las empresas a sustituir los mecanismos en virtud del cual la filial local tradicionalmente actuaba como distribuidor por «mecanismos de comisión», que dan lugar a un desplazamiento de los beneficios fuera del país donde las ventas se llevan a cabo, sin un cambio sustancial en las funciones desempeñadas en ese país. De manera similar, las multinacionales pueden fragmentar artificiosamente sus operaciones entre varias entidades del grupo para caracterizar ciertas actividades como preparatorias y accesorias y así gozar de una excepción a las reglas sobre EP.

V.8. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor: intangibles, riesgos y capital, y otras transacciones de alto riesgo

Las normas sobre precios de transferencia sirven para distribuir los ingresos obtenidos por una empresa internacional entre aquellos países en los que la empresa ha hecho negocios. En muchos casos, las normas existentes de precios de transferencia, basadas en el principio de libre competencia, distribuyen los ingresos de las multinacionales entre jurisdicciones tributarias de manera eficaz y eficiente. En otros casos, sin embargo, las multinacionales han sido capaces de usar y abusar de las normas para separar el ingreso de las actividades económicas que lo producen y desplazarlo a zonas de baja imposición. Ello se produce

casi siempre mediante transferencias de intangibles y de otros activos móviles por valores inferiores a su valor real, por la sobre capitalización de aquellas entidades del grupo que tributan a tipos reducidos, y por las asignaciones contractuales de riesgos a territorios de baja imposición, en transacciones que raramente ocurrirían entre partes independientes. En ocasiones se proponen sistemas alternativos para la distribución de los ingresos, incluyendo los sistemas basados en fórmulas. Sin embargo, la importancia de una acción concertada y las dificultades prácticas para lograr un acuerdo sobre el nuevo sistema y para una aplicación consistente en todos los países se traducen en que, más que intentar sustituir el sistema actual de precios de transferencia, la mejor opción es abordar directamente los defectos en el sistema actual, en particular respecto a los retornos relacionados con activos intangibles, riesgo y sobrecapitalización. Sin embargo, algunas medidas especiales, ya sea dentro o fuera de principio de plena concurrencia, pueden resultar necesarias en lo que respecta a activos intangibles, riesgo y exceso de capitalización, con miras a hacer frente a estas deficiencias.

V.9. Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella

A pesar de los progresos en materia de transparencia que se han conseguido gracias al Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información, se ha puesto de manifiesto la necesidad de un enfoque más filosófico cuando se trata de impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, lo cual implica más transparencia en diferentes frentes. Para la OCDE es necesario mejorar la recopilación de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Los contribuyentes deben revelar información más específica acerca de sus estrategias de planificación fiscal, y los requisitos de documentación sobre precios de transferencia deben ser menos onerosos y más específicos.

Es fundamental mejorar la disponibilidad de los datos y el análisis de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluyendo el control de la implementación del plan de acción. El Informe BEPS señala que existen varios estudios y datos que indican que hay una desconexión creciente entre el lugar donde se llevan a cabo las inversiones y las actividades que generan valor y el lugar donde se declaran los beneficios a efectos fiscales. El Informe BEPS señala que hay que seguir trabajando para evaluar este tipo de estudios, para el desarrollo de medidas apropiadas a la escala y efectos de las conductas de erosión de base imponible y de traslado de beneficios, y para controlar el impacto de las medidas adoptadas en el marco del plan de acción

67

EL INFORME SOBRE
EROSIÓN DE BASES
IMPONIBLES Y
TRASLACIÓN DE
BENEFICIOS DE LA
OCDE: ORIGEN E
IMPLEMENTACIÓN
EN UN MARCO
INTERNACIONAL Y
GLOBALIZADO

REPORT ON
OCDE'S TAX
BASES EROSION
AND SHIFTING
BENEFITS:
ORIGIN AND
IMPLEMENTATION
WITHIN
INTERNATIONAL
AND GLOBAL
FRAMEWORK

para tratar de solucionar BEPS. Ello debe incluir técnicas basadas en resultados que busquen medidas de la asignación de ingresos entre jurisdicciones en relación con las medidas de las actividades que generan valor, así como otras técnicas que se pueden utilizar para hacer un seguimiento de los problemas específicos identificados en el plan de acción. En consecuencia, es importante identificar los tipos de datos que los contribuyentes deberían proporcionar a las Administraciones tributarias, así como las metodologías que se pueden utilizar para analizar estos datos y evaluar las posibles consecuencias económicas de los comportamientos y las medidas adoptadas para tratar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios.

V.10. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva

Las Administraciones tributarias no disponen, a menudo, de información completa y relevante sobre las estrategias de planificación fiscal. Sin embargo, la disponibilidad de información específica, completa y brindada a tiempo es esencial para permitir que los gobiernos identifiquen rápidamente las áreas de riesgo. Aunque las inspecciones fiscales siguen siendo una fuente clave de información relevante, padecen una serie de limitaciones y carecen de herramientas adecuadas para la detección temprana de las técnicas de planificación fiscal agresiva. Pueden ser útiles, en este sentido, las medidas destinadas a mejorar el flujo de información sobre los riesgos fiscales hacia las Administraciones tributarias y los responsables de la política fiscal («iniciativas de revelación»). Otras medidas potencialmente útiles incluyen programas de cumplimiento cooperativo entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, si bien este tipo de iniciativas no han sido exitosas en la gran mayoría de los Estados.

V.11. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia

Una cuestión clave en la aplicación de los precios de transferencia es la asimetría de información entre los contribuyentes y las Administraciones tributarias. Ello socava potencialmente la aplicación del principio de libre competencia. En muchos países, las Administraciones tributarias tienen poca capacidad para desarrollar una visión «panorámica» de la cadena de valor global del contribuyente. Además, las divergencias de enfoque sobre los requisitos de documentación para los precios de transferencia conducen a costes administrativos significativos para las empresas. En ese sentido, es importante que las Administraciones tributarias tengan a su disposición información adecuada acerca de las funciones relevantes

realizadas por otros miembros del grupo multinacional en materia de servicios intragrupo y otras transacciones.

69

V.12. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias

Un complemento importante de la iniciativa BEPS debe ser trabajar para mejorar la eficacia de los procedimientos amistosos. La interpretación y la aplicación de las normas nuevas que resulten del trabajo descrito más arriba introducirán (de hecho ya se producen) elementos de incertidumbre que deberían ser minimizados todo lo posible. Por consiguiente, deben realizarse trabajos destinados a examinar y luchar contra obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias derivadas de la aplicación del convenio mediante los procedimientos amistosos. Asimismo, se debería tener en cuenta la posibilidad de completar las disposiciones existentes sobre los procedimientos amistosos en los convenios fiscales con una cláusula de arbitraje obligatorio y vinculante.

V.13. Desarrollar un instrumento multilateral

El cumplimiento de las acciones incluidas en el plan de acción sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios dará lugar a una serie de resultados. Algunas acciones darán lugar probablemente a recomendaciones relacionadas con disposiciones legales internas, así como a cambios en los Comentarios al MC de la OCDE y a las *Directrices de precios de transferencia*. Probablemente, otras acciones darán lugar a cambios en el MC de la OCDE. Este es el caso, por ejemplo, de la introducción de una disposición antiabuso de convenio, de los cambios en la definición de EP, de los cambios en las disposiciones sobre precios de transferencia y de la introducción de nuevas disposiciones en el Convenio en relación con los desajustes por mecanismos híbridos. Los cambios en el MC de la OCDE no serán directamente efectivos sin las correspondientes enmiendas de los convenios fiscales bilaterales. Si el proceso se aborda convenio por convenio, el gran número de convenios en vigor puede hacer que este proceso sea muy largo, más aún cuando los países se embarquen en renegociaciones generales de sus convenios fiscales bilaterales. Este es pues la piedra angular de todo el trabajo: ¿cómo incorporar las novedades previstas si existen CDI y no se quiere entrar en la renegociación de los mismos?, ¿será posible una convención multilateral?, y ¿los contribuyentes aceptarán la entrada en vigor de este tipo de normas sin un aumento de litigiosidad?

EL INFORME SOBRE
EROSIÓN DE BASES
IMPONIBLES Y
TRASLACIÓN DE
BENEFICIOS DE LA
OCDE: ORIGEN E
IMPLEMENTACIÓN
EN UN MARCO
INTERNACIONAL Y
GLOBALIZADO

REPORT ON
OCDE'S TAX
BASES EROSION
AND SHIFTING
BENEFITS:
ORIGIN AND
IMPLEMENTATION
WITHIN
INTERNATIONAL
AND GLOBAL
FRAMEWORK

VI. BEPS Y PAÍSES NO MIEMBROS DE LA OCDE

Para terminar este trabajo debe analizarse la posición en la que se encuentran los países no miembros de la OCDE. Esta organización, con el objeto de tener el mayor impacto posible, cuenta a efectos del programa BEPS con tres categorías de Estados involucrados: Estados miembros, Estados cooperantes y, finalmente, Estados invitados. Obviamente, no se encuentran representados la totalidad de los países. Así, pues, ¿pueden resultar afectados países miembros de las Naciones Unidas o de la Comunidad Andina? Desde un punto de vista legal, el programa BEPS no les afectará directamente y aquí se encuentra uno de los puntos débiles de este. En efecto, la falta de unanimidad podría dar lugar a una falla en el sistema total y, por tanto, a afrontar por parte de estos países soluciones unilaterales en la lucha contra la evasión fiscal, no armonizada con el resto de países, lo que podría suponer el fracaso del proyecto.

No debe hablarse de países ganadores o perdedores con relación a BEPS, aunque la realidad confirma que los países pequeños, aquellos otros con una economía basada en materias primas, o países pequeños en los que la prestación de servicios financieros tenga importancia, pueden resultar más contrariados por BEPS.

En todo caso, sí parece ser unánime la opinión de que (aunque se tenga el apoyo político del G20, el Grupo de los 8 y la OCDE), dado el momento económico caracterizado por la crisis, con Administraciones tributarias ávidas de mayor recaudación y la presión de determinados *lobbies*, ONG y los medios de comunicación, el impacto de la iniciativa BEPS se verá marcado por la mayor o menor determinación de todos los países en la asunción de las acciones descritas más arriba. Sin diálogo y sin consenso entre los países de las distintas regiones, las acciones planteadas no podrán tener éxito.

Recibido: 20/02/2014
Aprobado: 17/03/2014

Atrasos tributarios y litigiosidad tributaria en el Perú, algunos aspectos para reflexionar

Tax arrears and tax litigiousness in Peru, some aspects to be considered

SANDRA SEVILLANO & EDUARDO SOTELO*

Resumen: Los atrasos de las deudas tributarias son un fenómeno frecuente en los Estados y una preocupación que exige reflexionar sobre las diversas variables que los incentivan, ocasionan o que impiden su reducción. El presente trabajo reflexiona sobre algunas de las variables que podrían promover, o cooperar con, la generación de atrasos tributarios y sobre algunos aspectos o atributos del sistema tributario peruano que podrían ayudar a explicar el actual nivel de atraso en la deuda tributaria y, en parte, la alta litigiosidad en el sistema. Los defectos atribuibles a la Administración tributaria para producir el atraso y la litigiosidad no se evaden, pero no forman parte central del trabajo.

Palabras clave: atrasos tributarios – litigiosidad tributaria – incumplimiento tributario – responsabilidad tributaria – asesor fiscal

Abstract: Tax arrears are a frequent feature in many States and a concern that demands to reflect on the diverse variables that promote, cause or block their reduction. This paper elaborates on some of the variables that could promote or contribute to generate tax arrears and on some aspects of the Peruvian tax system that could help to explain the current level of tax arrears and the tax litigiousness in Peru. Tax Administration pitfalls that contribute to the generation of tax arrears and tax litigiousness are not avoided but are certainly not the core part of this work.

Key words: tax arrears – tax litigiousness – tax not compliance – tax liable – tax adviser

* Sandra Sevillano es abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Profesora asociada del Departamento de Derecho de la PUCP. Magíster en Derecho Fiscal por la Universidad Libre de Bruselas y con estudios concluidos de Doctorado en la Universidad de Barcelona. Es actualmente coordinadora del Programa de Segunda Especialidad en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la PUCP, miembro del Consejo de la misma Facultad y del Consejo del Departamento Académico de Derecho de la PUCP. Dirección electrónica: ssevill@pucp.edu.pe

** Eduardo Sotelo es abogado por la PUCP. Profesor principal del Departamento de Derecho de la PUCP. Es magíster en Derecho por The University of Chicago Law School (USA) y magíster en Administración Pública y Políticas Públicas por The London School of Economics and Political Science del Reino Unido. Es asesor del viceministro de Economía y del ministro de Economía y Finanzas del Perú. Actualmente ejerce también como consejero y vicepresidente del Consejo Directivo del Servicio de Administración Tributaria (SAT) de la Municipalidad de Lima. Dirección electrónica: esotelo@pucp.edu.pe

CONTENIDO: I. INTRODUCCIÓN.- II. ESTADO ACTUAL DE LA DEUDA TRIBUTARIA MOROSA EN EL PERÚ.- III. ALGUNOS ASPECTOS PARA EXPLICAR EL ATRASO TRIBUTARIO.- III.1. LA ACTUALIZACIÓN DE LA DEUDA TRIBUTARIA: POTENCIA DISUASIVA DEL INTERÉS MORATORIO.- III.2. SUSPENSIÓN DE LA EXIGIBILIDAD DE LA DEUDA TRIBUTARIA.- III.3. LITIGIO INOFICIOSO O TEMERARIO.- III.4. CONDUCTA PROFESIONAL DEL ASESOR TRIBUTARIO Y NECESIDAD DE REGULACIÓN.- III.5. EXTENSIÓN DEL ALCANCE DE LA RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA.- IV. INCENTIVOS AL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO.- V. REFLEXIONES FINALES.

I. INTRODUCCIÓN

Las finanzas estatales se estructuran sobre la base de los ingresos que anualmente cada Estado estima recaudar. El nivel de la recaudación depende, sin embargo, de los montos netos que ingresan a las arcas fiscales, no solo porque se considera los montos a devolver por pagos indebidos o saldos o créditos susceptibles de devolución, sino, sobre todo, porque no todo lo que se espera ingresar es realmente conseguido y existe una franja de recaudación que nunca se concreta por atrasos o incumplimientos de los deudores tributarios.

Los atrasos de las deudas tributarias parece ser un fenómeno frecuente en los Estados y, por cierto, una preocupación que exige reflexionar «multidimensionalmente» sobre las variables que los incentivan, ocasionan o que impiden su reducción. Dicho esto, sin embargo, no existe un método certero para realizar un estudio de comparabilidad internacional con criterios homogéneos y que permita señalar el nivel «tolerable» y normal de atraso tributario, ni se cuenta con un juicio absoluto sobre lo que es relativamente alto o bajo en términos internacionales. No obstante, datos de países Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)¹ reflejan que el porcentaje de incumplimiento en ellos se habría incrementado desde el 2007. Según información recopilada por dicho organismo, los niveles de deuda acumulada de países miembros eran 26% más altos a finales de 2011 que al final del año 2007 (antes de la crisis financiera global). Debido a la ralentización de la economía global, en la mitad de los países OCDE encuestados, el atraso tributario aumentó, así como también, el porcentaje de deuda que ha debido ser declarada incobrable.

1 OECD. «Working Smarter in Tax Debt Management». Forum on Tax Administration, setiembre 2013. En este estudio, el atraso tributario referido es aquella deuda tributaria vencida al final de cada período anual y que no ha sido impugnada o contenida, respecto de todos los tributos administrados por la entidad recaudadora (nacional). El «benchmark» utilizado es el ratio entre el atraso tributario arrastrado y el monto de la recaudación neta anual de todos los tributos en el mismo período anual. Los datos en este documento refieren también a la información que contiene el informe «Tax Administration 2013» (disponible en línea en: <http://www.oecd.org/ctp/administration/tax-administration-series.htm>).

73

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONARTAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

Lo cierto es que resulta una hipótesis razonable señalar que los atrasos tributarios persistentes y por encima de cierto nivel, además de generar déficit y desfinanciamiento de los presupuestos estatales, pueden ser un síntoma o reflejo de ciertas debilidades estructurales de los sistemas impositivos: defectos en el diseño de algunas de las herramientas de política tributaria y en la gestión o administración tributaria². Los sistemas tributarios deben considerar la conveniencia de contar con un grupo de medidas que apunten a incentivar el cumplimiento tributario para conseguir que el sistema funcione con el menor número de distorsiones. Habida cuenta que las razones de los niveles de incumplimiento y retrasos de que adolecen los sistemas tributarios pueden obedecer a diversas explicaciones, no solo atribuibles a los deudores tributarios, sino, paradójicamente, incubadas dentro del propio sistema tributario o del jurídico en su conjunto, no se trata, entonces, de pensar en el incumplimiento y en los retrasos tributarios tan solo desde una perspectiva punitiva. Si hay corresponsabilidad estatal, esta tiene su propia lógica y dinámica.

De este modo, sin pretender un análisis causal, en las siguientes líneas nos proponemos realizar una reflexión sobre unos pocos factores que podrían promover, o cooperar con, la generación de atrasos tributarios y también sobre algunos aspectos o atributos de nuestro sistema tributario que podrían postularse como coadyuvantes para el actual nivel de atraso en la deuda tributaria y, en parte, de la litigiosidad del sistema³. Pero es necesario precisar antes varios asuntos. Primero, el atraso tributario al que aludimos es aquel que se tiene frente a la Administración tributaria nacional, que es el más significativo. Segundo, por cuestiones de espacio y tiempo, este trabajo no aspira a ser un estudio exhaustivo, y puede que a algunos les parezca incluso un ejercicio altamente especulativo, pero consideramos que el modesto aporte que pretende hacer será valioso si, por lo menos, cumple con motivar el inicio de un debate sobre algunos aspectos legales que no pocos sabemos que marchan mal y tienen remedio. Tercero, la perspectiva elegida para abordar los diversos aspectos, aunque pueda parecer pesimista desde cierto ángulo, no debe

2 Los atrasos tributarios pueden estar relacionados con sistemas tributarios complejos o reglas sustantivas defectuosas, como también con malos incentivos (incentivos perversos) en las disposiciones tributarias, en sus procedimientos, procesos o mecanismos. Del lado de la administración, pueden evidenciar fallas en determinados procesos que van desde la gestión de fiscalización y auditoría hasta la de cobranza, por ejemplo, una ausencia de aproximación de gestión de cobranza basada en el riesgo («risk-based approach to debt management»).

3 Parte interesante de las conclusiones del aludido reporte de la OCDE refiere a los arreglos, implementados por la Administraciones tributarias de los países que abarca el estudio, relacionados con la gestión de su deuda: retenciones en fuente (dividendos e intereses) para domiciliados; pagos anticipados para el grueso de la deuda tributaria; poderes de recaudación potenciados (colección de terceros, capacidad para cerrar negocios, cancelar licencias, obtener garantías sobre activos, retención de pagos de gobierno a deudores morosos, imposición de responsabilidad a directores de empresas); unidades de recaudación fuertes; uso extensivo de métodos de pago electrónico; inversión intensiva en tecnologías de la información («Working Smarter in Tax Debt Management», p. 15). No abordamos en el presente trabajo el problema de los atrasos tributarios desde la perspectiva de la Gestión o Administración tributaria.

ser entendida como una simplista dramatización de tales aspectos, sino más bien como un intento por correlacionar posibles determinantes no siempre evidentes del atraso tributario. Por último, los defectos atribuibles a la Administración tributaria, aunque se aluden, no se evaden, sino que se consideran conscientemente fuera de los alcances del presente trabajo.

II. ESTADO ACTUAL DE LA DEUDA TRIBUTARIA MOROSA EN EL PERÚ

La Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT) —agencia del Gobierno Central encargada de la administración de los principales tributos impuestos de alcance nacional— administra el 98.2% de los ingresos tributarios del Perú (datos del año 2010). El universo de deudores tributarios bajo competencia de la SUNAT es de aproximadamente 5 millones y con una estructura altamente concentrada: apenas unos 14 000 contribuyentes generan el 83% de la recaudación total y 638 000 contribuyentes generan otro 16% de la recaudación total⁴.

En 2009, un estudio del Fondo Monetario Internacional (FMI) identificaba que en el Perú existía una elevada acumulación de deuda tributaria en mora. La deuda tributaria más significativa provenía de la actividad de fiscalización o auditoría⁵ por encima de la deuda originada en la autodeterminación, la otra fuente de generación de deuda. Para ese mismo año, dicho estudio confirmaba una tendencia creciente de la deuda tributaria en mora, pues había pasado de ser 53% de la recaudación nacional de 2003 a un 76% de la recaudación del año 2008. En el caso de deuda proveniente de tributos internos, es decir, de tributos que no correspondían a tributos al comercio exterior (impuestos arancelarios y multas por esas operaciones), el salto o incremento había sido de 74% de la recaudación de 2003 a 104% de la recaudación de los mismos tributos internos del año 2008⁶.

Ahora bien, del total de esa deuda tributaria acumulada, el estudio del FMI aludido señalaba que se consideraba que tan solo un 30% era una deuda susceptible de ser «gestionada»⁷, pues la mayor porción de

4 Datos recopilados de entrevistas directas a funcionarios de la SUNAT.

5 Se trata, entonces, de deuda no espontáneamente determinada y liquidada por los deudores tributarios, factor que introduce ya un primer elemento de potencialidad de divergencia y disputa entre el administrado o deudor tributario y el Estado o la Administración tributaria.

6 La diferencia en las tasas de crecimiento de la deuda morosa, entre las originadas en tributos al comercio exterior y las originadas en tributos internos, podría deberse, en parte, a la mayor y mejor sujeción (mayor capacidad de «*enforcement*») que tienen los tributos al comercio exterior con relación a los tributos internos. La garantía aduanera, la garantía global y específica, el control y el ejercicio de la potestad aduanera para el levante de la mercadería, reguladas en la Ley General de Aduanas, contribuirían a explicar, entonces, esta diferencia.

7 Información recogida de entrevistas directas con funcionarios de la SUNAT. El criterio para llamar a una deuda «gestionable» no parece estar o ser demasiado claro, o contar con parámetros bien

ella estaba relacionada con casos en los que ya no era posible perseguir dicha deuda, sea porque los deudores dejaban de estar habidos, o estaban dados de baja en el RUC (Registro Único de Contribuyentes), o estaban inmersos en procesos concursales, o estaban involucrados en delitos tributarios, o estaban desmantelados o, sin estarlo, quedaban financieramente inhabilitados para hacer frente a la contingencia de tener que pagar la deuda tributaria. Según datos de la propia SUNAT, la mora promedio de las obligaciones tributarias suele estar entre 10% y 15%, y dentro de los tres primeros meses se ha logrado cobrar el 65% de la deuda tributaria generada, lo cual sería un indicador de que la deuda tributaria corriente recibiría en el nivel nacional un tratamiento de gestión inicial bastante aceptable. Si estos datos proporcionados son realmente indicativos de la realidad, es la deuda tributaria que resta, se arrastra y convierte en antigua deuda la que requiere de una mejora en el tratamiento en cuanto a su gestión.

Actualmente, la deuda tributaria morosa o el atraso tributario administrado por la SUNAT llega a ser cerca del 120% de la recaudación total anual (se calcula que la deuda tributaria con atraso asciende a más de 120 000 millones de soles)⁸. En el caso peruano, el ratio de 120% de la recaudación total anual comprende inclusive la deuda en estado de impugnación o litigio⁹. Como ya se ha señalado, no existe un patrón internacional o comparable suficientemente homogeneizado que permita señalar que esta cifra es relativamente «alta» para un país. Sin embargo, es pertinente preguntarse —y justificado preocuparse— por qué si la recaudación anual en 2003 fue de 50%, hoy la deuda tributaria morosa en el ámbito nacional ha alcanzado un 120% de la recaudación anual. Es un hecho que merece reflexión que exista tamaña deuda tributaria acumulada en el Perú y que sea previsible que la cifra vaya en aumento. Esta información se enriquece con los escasos datos conocidos sobre el campo de la litigiosidad tributaria. El flujo promedio de expedientes de apelación¹⁰ (excluyendo las quejas) ante el Tribunal Fiscal es de unos

75

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONARTAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

definidos. No obstante, es interesante, conocer la apreciación oficial sobre lo que se considera o no susceptible de recuperarse por gestión de la Administración. ¿Qué le ha pasado al resto de esa deuda tributaria acumulada? ¿Qué está señalizando el hecho de que se trate de deuda tributaria imputable a deudores respecto de los cuales casi no es posible realizar gestión de cobranza alguna? Son preguntas que merecen una reflexión detenida.

8 Esos 120 000 millones se descomponen en 27% de tributo insoluto (o multa) y 73% de intereses. La diferente proporción entre tributo (o multa) e intereses desciende desde el año 2005 en adelante por el efecto de la eliminación de la capitalización de intereses en el cálculo de la deuda desde dicho año, que fue el régimen legal que precedía. Del total de atraso tributario, casi 50% tiene una antigüedad mayor de 14 años y 70% tiene calidad de exigible legalmente (datos tomados de entrevistas y presentaciones con funcionarios de la SUNAT y del Ministerio de Economía y Finanzas en marzo de 2014).

9 Como se recordará, el estudio de la OCDE mencionado líneas arriba (véanse notas 1 y 3) refiere a un ratio de medición del atraso que excluye la deuda impugnada. En nuestro caso, de los 120 000 millones de soles aludidos, el 80% de la deuda tributaria está comprendida sea en procesos concursales, en impugnaciones (administrativas y judiciales) o en el concepto denominado RUC de baja.

10 El mayor litigio de las deudas tributarias, en cantidad de expedientes y monto involucrado, proviene de los tributos internos administrados por la SUNAT. Sigue, en número de expedientes, la deuda

13 000 (período 2007 a 2013) con tendencia a aumentar (en 2012 fueron más de 14 000 y en 2013 más de 15 000). Del total de expedientes en apelación, un promedio del 65% corresponde a expedientes iniciados por la SUNAT (tributos internos y aduanas).

Ahora bien, a mediados de 2013, existían más de 8500 expedientes pendientes de resolución en el Tribunal Fiscal y, del monto de stock de deuda tributaria que esos expedientes representaba, casi un 90% correspondía a la deuda tributaria de períodos previos al año 2006. Se trataría, entonces, de deuda tributaria generada, principalmente —casi en 99%¹¹—, en determinación tributaria producto de auditoría de la SUNAT¹² y que, en el estado de apelación en que se encuentra, cuenta ya con una antigüedad mayor de 7 años.

Con estos últimos datos, es fácil concluir que existe una abultada litigiosidad asociada al cumplimiento tributario originada, en su mayor parte, en las labores de fiscalización o verificación que realiza la SUNAT¹³ y, dados los procedimientos y plazos previstos (o los efectivamente utilizados) para su resolución definitiva, se tiene que no es un dato a desatender relacionar los niveles de incumplimiento tributario con los niveles de litigiosidad para pretender identificar qué causas asociadas pueden estar contribuyendo con mermar los ingresos efectivos esperados por el Estado peruano. En ese sentido, varias son las preocupaciones que quedan de la revisión del estado actual de la deuda tributaria morosa en el Perú, desde el punto de vista de la política tributaria, de la administración tributaria y del derecho:

- La reducción en la tasa de efectividad de la cobranza de deuda tributaria puede contribuir a generar una disminución en la sensación de riesgo del proceso de control de la deuda tributaria y de su eficacia.
- La acumulación y el arrastre de la deuda tributaria morosa por varios períodos tendrían un efecto multiplicador y perversamente señalizador para los deudores tributarios: sensación de impunidad, prueba de ineficiencia en los mecanismos de la administración, sistema procesal administrativo como escudo eficaz de protección del moroso;

tributaria apelada contra los gobiernos locales. El mayor monto de deuda tributaria litigiosa pertenece, imbatiblemente, al Gobierno Central y a deuda administrada por la SUNAT. Del pasivo total de expedientes que tiene el Tribunal Fiscal por resolver (unos 15 000), casi 8 000 son procedimientos contra la SUNAT.

11 Datos tomados de entrevistas directas con funcionarios de la SUNAT.

12 De otro lado, en el período 2013, del flujo de deuda tributaria en apelación correspondiente al Gobierno Central ingresado al Tribunal Fiscal, el 95% corresponde a deuda tributaria proveniente de fiscalización o auditoría.

13 La fiscalización por la administración tributaria nacional tiene sus propios defectos (e.g. relativa falta de acompañamiento legal oportuno del auditor, metas perversas, falta de autorregulación de la discrecionalidad) que pueden ser asimismo catalizadores de litigiosidad y mora.

- afectarían la credibilidad de la administración tributaria y del propio sistema tributario.
- Deben existir determinadas fallas del sistema tributario que pueden subsanarse para reducir el atraso o incentivar que no se produzca.

Frente al panorama así descrito, en las siguientes páginas abordamos lo que a nuestro juicio son unos pocos factores que podrían haber promovido la generación de atrasos tributarios y la litigiosidad que caracteriza a nuestro sistema. Ellos no están ordenados según un criterio de importancia o urgencia.

III. ALGUNOS ASPECTOS PARA EXPLICAR EL ATRASO TRIBUTARIO

III.1. La actualización de la deuda tributaria: potencia disuasiva del interés moratorio

Las deudas tributarias no pagadas dentro de los plazos devengan un interés moratorio que equivale a la tasa de interés moratorio (TIM). Dicha tasa es fijada por la SUNAT respecto de los tributos que administra o cuya recaudación estuviera a su cargo. En los casos de los tributos administrados por los gobiernos locales y de los tributos administrados por otros órganos, la TIM es un tope o referente. Según la ley, la TIM no debe exceder, en más de 10%, a la tasa activa del mercado promedio mensual en moneda nacional (TAMN) que publique la Superintendencia de Banca y Seguros el último día hábil del mes anterior¹⁴. La TIM es una tasa mensual y su aplicación se realiza en términos diarios, día tras día de mora en el pago.

Las tasas activas son las que empresas bancarias cobran en calidad de acreedor, esto es, por los créditos o colocaciones que otorgan y están reportadas en el lado activo del balance de dichas instituciones. La variación de la TAMN depende de lo que en promedio ocurre en cada banco y de la clasificación de riesgo respectivo, las tasas de interés activas promedio son calculadas por la Superintendencia de Bancos diariamente utilizando la información de los ocho bancos con mayor saldo en la suma de una serie de operaciones activas.

La hipótesis que proponemos es que la regulación sobre los intereses moratorios no es efectivamente disuasiva del retraso y, más bien, puede inducir, en términos relativos, a decidir racionalmente por él. Con el paso del tiempo, el costo del atraso tributario ha disminuido sucesivamente¹⁵,

¹⁴ En la actualidad, la resolución de Superintendencia 53-2010/SUNAT establece la TIM en 1,2%.

¹⁵ Ha caído desde el 7% en el año 1992, a 6%, 5,50% y 4,50% en el año 1993; 4%, 3,50%, 3% y 2,5% en 1994; 2,2% en 1996; 1,8% en el año 2000; 1,6% en 2001; 1,5% en 2003; hasta 1,2% desde 2010.

lo cual no es incorrecto *per se* (si solo se tratase de reflejar la evolución del costo por el uso del dinero, traducido en el porcentaje de la TIM), pero tratándose de un efecto derivado de la mora de deuda tributaria, el asunto es más complejo.

Por ejemplo, en el pasado reciente, dos cambios han determinado un abaratamiento del atraso en el pago de las obligaciones tributarias. El primero refiere a la modificación que realizó el artículo 3 del decreto legislativo 969 (publicado el 24 de diciembre de 2006). Antes de esta modificación, las deudas tributarias, como regla, capitalizaban los intereses al cierre del período anual (produciendo un fenómeno, en ese entonces deseado, de anatocismo, es decir, devengo de intereses sobre los intereses). Esto generaba un importante efecto sobre el incremento de la deuda con atraso al encarecer la demora del pago oportuno de las obligaciones tributarias¹⁶.

El segundo cambio es el establecido por el artículo 6 del decreto legislativo 981 (publicado el 15 de marzo de 2007) que dispuso que el cómputo de los intereses moratorios se suspendería a partir del vencimiento de los plazos máximos establecidos (por regla 9 meses) para la emisión de la resolución que culmine el procedimiento de reclamación ante la Administración Tributaria (siempre y cuando el vencimiento del plazo, sin que se haya resuelto la reclamación, fuera por causa imputable a esta). Durante el periodo de suspensión, dicha norma estableció que la deuda tributaria sería actualizada en función del índice de precios al consumidor (IPC). En consecuencia, con ello se produciría un segundo abaratamiento de la deuda tributaria cuando el deudor tributario recurriera al procedimiento contencioso tributario. Esto es, el ya disminuido factor de actualización, denominado interés moratorio, se veía sustituido durante la etapa de reclamación por uno más benigno, el IPC, que es solo reflejo de la inflación y ni siquiera de una modesta retribución por el uso alternativo del dinero.

Quizás esta reducción en el tiempo revela un paso, consciente o no, a un concepto de interés moratorio desprovisto de ingrediente penalizador y disuasivo (recordemos que, en el régimen previo al uso del interés moratorio, funcionaba una combinación de factor reajuste —basado en el índice de precios al consumidor, reflejo de la inflación— y un factor recargo —sanción por el incumplimiento—). En este caso, entonces, cabría postular un replanteamiento del actual rol económico y jurídico del interés moratorio como mero factor de ajuste de la deuda y si merece y resultaría legalmente válido reestablecer conscientemente su función penalizadora de la demora para mejorar así su potencia disuasiva del incumplimiento.

¹⁶ Ciertamente es, como hemos ya apuntado, que el atraso tributario actual en el Perú trae consigo una parte de deuda abultada hasta 2005 por la capitalización de intereses moratorios. Empero, no parece razonable pensar que, en un primer momento, la decisión de cumplir o no fue influida por lo abultado de la actualización tributaria. Al contrario, es racional y razonable que el factor de actualización contribuya a disuadir de optar por el no cumplimiento, por sobre otras alternativas, otras razones son las que debieron impactar en el no cumplimiento de aquellos períodos previos a 2005. Lo que queda claro es que el componente de actualización, y su cuantía, no puede ser una medida aislada ni suficiente. Puede postularse también que quizás un factor de actualización disuasivo del incumplimiento en un primer momento puede no ser herramienta igualmente buena o eficaz para re-enganchar al deudor tributario que incumplió.

79

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONARTAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

Por lo señalado, reiteramos nuestra hipótesis: la combinación de una tasa del interés moratorio baja, o insuficientemente disuasiva, con otros factores (suspensión de exigibilidad, litigio sin contracautela o garantía, aplicación de responsabilidad dificultosa y de baja intensidad, etcétera) podría favorecer el hecho de que los deudores tributarios encuentren atractivo caer en atraso y contender la deuda, al ser relativamente poco oneroso diferir la extinción de la deuda tributaria en el tiempo, «protegerla» contra la exigibilidad y obtener una reducción, si se impugna administrativamente, a casi nulo costo.

Lo dicho amerita, no obstante, más elaboración, pues debe reconocerse que la tasa del interés moratorio puede afectar de modo diferenciado a determinados sujetos en función, por ejemplo, del sector de la economía en el que se encuentra¹⁷ o en función de la capacidad de endeudamiento¹⁸ del sujeto en el mercado. Esto es, tener una posibilidad de rentabilizar a tasas altas el dinero influye en la decisión de pagar más temprano o más tarde las obligaciones tributarias asumiendo una tasa de interés moratorio dada. Así como disponer de una mayor o menor tasa de interés con la que un sujeto se puede endeudar en el mercado influye en la decisión de pagar más temprano o más tarde las obligaciones tributarias (decisión entre usar un financiamiento con una entidad bancaria para pagar las deudas tributarias o financiarse con el sistema tributario).

En este sentido y con las calificaciones que se pueden presentar, creemos que constituye un hecho estilizado de todo sistema tributario que la tasa de interés moratorio —que en nuestro país toma como base la TAMN y se eleva solo unos puntos por encima de ésta—, deba tener la suficiente fuerza disuasiva *per se* para alentar el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias en determinados tipos de deudores tributarios¹⁹. Sea porque por su propia rentabilidad el individuo tiene mejores incentivos para no «distraer» dinero invertido en el pago de

17 Un estudio preliminar y no concluido del Ministerio de Economía y Finanzas, por ejemplo, identifica tres sectores económicos con resultados sobresalientes en sus indicadores financieros: Minería, Servicios y Construcción. La intermediación financiera, por ejemplo, registra resultados financieros significativamente superiores al resto de servicios alcanzando altos retornos al capital invertido. La rentabilidad promedio de un sector de la economía puede permitir que sus integrantes estén en mejor o mayor capacidad para absorber una tasa de interés moratorio que otro sector de la economía menos rentable.

18 La capacidad de apalancamiento o de financiamiento (determinada por el nivel de flujos, la solvencia patrimonial) y el nivel de riesgo influyen en el costo del financiamiento para la empresa. Por ello, es posible que la empresa más grande o más solvente pueda obtener financiamiento a menores tasas de interés y con ello sea más inmune a la tasa de interés moratorio tributaria.

19 En el plano jurídico, una sentencia del Tribunal Constitucional peruano (02516-2008-PA/TC) ha ordenado que, debido a la prolongada duración del proceso de amparo interpuesto contra la aplicación de un impuesto y a pesar de que declaró infundada la demanda interpuesta, para evitar que se ocasione un perjuicio económico mayor que aquel que hubiera sufrido si no hubiese interpuesto la demanda y basado en un criterio de razonabilidad y en el ejercicio de la tutela jurisdiccional efectiva, la SUNAT se abstenga de considerar el cobro de intereses moratorios. Razonamiento que parecería apoyar la idea —a nuestro juicio insuficientemente sustentada— de que la actualización de la deuda con intereses moratorios aún hoy tiene un efecto perjudicial para los intereses de los contribuyentes. Es conocido que las soluciones jurisprudenciales en nuestro país adolecen de falta de razonamiento y criterios económicos.

tributos, sea porque —y esto será materia de otro comentario líneas más abajo— la tasa «esperada» de interés moratorio, esto es, aquella que multiplica el importe de los intereses moratorios que devengará en el tiempo por la probabilidad de que tenga que pagarlos, le arroja una tasa de interés verdaderamente nimia o deleznable, sea porque por el tamaño del contribuyente o su (poca) capacidad de endeudamiento, sus tasas activas de financiamiento por un préstamo resultarían más onerosas que la tasa de interés moratorio tributario.

La situación de pérdida relativa de poder disuasivo de la tasa de interés moratorio tributaria se ha visto agravada en los últimos años por los hechos ya señalados (la eliminación del anatocismo y la sustitución del devengo de interés moratorio por el índice de precios al consumidor, durante parte de la tramitación del recurso de reclamación). Es razonable pensar que este «abaratamiento» de la demora en el pago de las deudas tributarias constituye uno de los muchos elementos que contribuye a explicar la acumulación de deuda tributaria en atraso y su estacionamiento en caminos procedimentales altamente congestionados para ventaja de algunos deudores tributarios.

Sin perjuicio de lo indicado, no debe soslayarse, desde una perspectiva económica y conductual, que sirve, para un análisis completo del impacto en los atrasos tributarios, no solo medir el efecto real del interés moratorio, sino de este en conjunto con otras cargas como la de las sanciones que pueden acompañar ciertos incumplimientos²⁰, pues, las sanciones pecuniarias por incumplimientos formales adicionan la carga por el atraso, sobre todo cuando este proviene de deuda fiscalizada en auditorías —que se sabe es gran parte del atraso tributario en nuestro país—. Aunque, de otro lado, sea totalmente claro, desde una perspectiva jurídica, que las sanciones del tipo aludido se correlacionan con infracciones que afectan determinados bienes jurídicos y tienen como objetivo restituir la afectación de dichos bienes (su causa está jurídicamente clara y justificada) y no se confunda con el objetivo que cubre un interés como el moratorio.

III.2. Suspensión de la exigibilidad de la deuda tributaria

En el ordenamiento administrativo peruano, la regla general es la exigibilidad (o ejecutoriedad) de los actos administrativos. Así, en la Ley del Procedimiento Administrativo General (LPAG) se tiene que los actos administrativos tienen carácter ejecutivo, salvo disposición legal expresa en contrario, mandato judicial o que estén sujetos a condición o plazo

²⁰ En concreto, nos referimos a aquellas infracciones que conllevan hoy una sanción pecuniaria variable en función del tributo omitido, no retenido o no percibido, no pagado, el monto de saldo aumentado indebidamente y otros conceptos que se tomen como referencia; o de aquellas otras basadas en monto de ingreso o de ventas.

conforme a ley²¹. La interposición de cualquier recurso contra los actos administrativos, excepto los casos en que una norma legal establezca lo contrario, no suspende la ejecución del acto administrativo impugnado²². La suspensión de la ejecución en la ley comentada ha quedado dispuesta como una potestad de la autoridad resolutora, condicionada a que se determine que tal ejecución pueda causar perjuicios de «imposible o difícil reparación» o a que se aprecie objetivamente la existencia de un vicio de nulidad trascendente.

La normativa del procedimiento administrativo general quiere, entonces, que la decisión para suspender la ejecución se adopte luego de realizada una ponderación razonada entre el perjuicio que causaría al interés público o a terceros la suspensión y el perjuicio que causará al recurrente la eficacia inmediata del acto recurrido²³. Por ello mismo, la aludida ley²⁴ señala que la autoridad que dispone la suspensión puede adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar la protección del interés público o los derechos de terceros y la eficacia de la resolución impugnada.

Nuestro ordenamiento tributario es, en materia de exigibilidad, menos rígido que la LPAG, pues establece que es exigible la deuda tributaria desde el día siguiente de vencido el plazo para el pago²⁵ (primer concepto de exigibilidad) y que lo es coactivamente (segundo concepto de exigibilidad, que nos atañe) la deuda que consta en una resolución de determinación o de multa o la contenida en la resolución de pérdida del fraccionamiento notificadas por la Administración y no reclamada en el plazo de ley²⁶. Es igualmente exigible la deuda tributaria reclamada fuera de plazo sin ser garantizada mediante carta fianza. Asimismo, es exigible coactivamente la deuda tributaria establecida por resolución no apelada en el plazo de ley o apelada fuera del plazo legal, siempre que no se cumpla con presentar la carta fianza correspondiente. Las deudas tributarias que constan en orden de pago son, en principio, deudas exigibles coactivamente. En consecuencia, el Código Tributario difiere de la LPAG en que, como regla en materia de resoluciones que involucran determinación, el acto administrativo deja de ser ejecutable (coactivamente) tan solo si es impugnado en el plazo de ley. De esta forma, existe una suspensión automática de exigibilidad o ejecución, lo que hace al Código Tributario no solo nominalmente más flexible en materia de exigibilidad que la LPAG, sino que más laxo aun en la práctica. La constatación práctica, la jurisprudencia y entrevistas a funcionarios públicos y deudores refuerzan la percepción de que la suspensión de la

21 Artículo 192: Ejecutoriedad del acto administrativo.

22 Artículo 216 de la LPAG.

23 Artículo 216.3 de la LPAG.

24 Artículo 216.4 la LPAG.

25 Artículo 3 del Código Tributario.

26 Artículo 115 del Código Tributario.

exigibilidad en materia tributaria se otorga en la mayoría de casos en la instancia administrativa²⁷.

Por supuesto, no todo ordenamiento tiene una regla de partida como la del Código Tributario peruano. Así, la Ley General Tributaria española prevé²⁸ que la ejecución del acto impugnado, por los recursos de reposición o de reclamación, queda suspendida automáticamente a instancia del interesado solo si se garantizase el importe de dicho acto, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la garantía, en los términos que se establezcan reglamentariamente. La regla es diversa para las sanciones, pues, si la impugnación refiere a ella, su ejecución queda suspendida automáticamente sin ofrecimiento de garantías.

Lo señalado quiere decir que hay ordenamientos y regulaciones cuya regla de asignación inicial de la titularidad con relación a la no ejecutabilidad de los actos administrativos (se suspenda la ejecución del acto administrativo tributario o no) y cuyo juicio de ponderación que le da sustento (ponderación entre el perjuicio al interés público o a terceros derivado de la suspensión y el perjuicio que causaría al recurrente la eficacia inmediata del acto recurrido) se inclinan por la alternativa perfectamente razonable y constitucional de la no suspensión.

El propio Modelo de Código Tributario del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) 2006²⁹ contiene una regla de equilibrio distinta de la peruana, pues señala que determina una suspensión de la ejecución del acto administrativo tributario, mediando garantía, en etapa de impugnación ante el tribunal fiscal correspondiente. Sin embargo, el mismo modelo sugiere una suspensión automática de la exigibilidad³⁰ o cobranza en la fase llamada de reconsideración.

El carácter de derecho público de la relación u obligación tributaria, su objetivo constitucional y consideraciones que tomen en cuenta lo más conveniente para el interés público general bien podrían dar mérito a una revisión de la opción legal tributaria peruana. Una recomposición de ese balance coadyuvaría asimismo a reducir el atractivo que hoy posee

27 Cabe precisar que la existencia de medidas cautelares previas (embargos de diversos tipos y otras medidas coactivas), susceptibles de ser adoptadas por la SUNAT cuando concurren conductas del contribuyente tipificadas que hagan presumir que la cobranza podría devenir en infructuosa (artículos 56 y siguientes), puede menguar en parte los efectos perniciosos de la suspensión de la exigibilidad. No obstante, la regulación legal no permite un uso discrecional (razonabilidad y sustentación mediante) de tales medidas.

28 Artículos 224 y 233 de la Ley General Tributaria.

29 Artículo 196, *Suspensión con garantía*: «1. La ejecución del acto administrativo impugnado se suspenderá hasta la resolución del recurso, siempre que se garantice por el interesado el importe de la deuda tributaria impugnada, con excepción de las sanciones, más los intereses que, en caso de rechazo del recurso, deberán abonarse por la demora en la realización del ingreso».

30 Artículo 189, *Suspensión de la ejecución*: «Hasta que se notifique la resolución del recurso de reconsideración, o hasta que termine el plazo que se indica en el artículo 190 para que se entienda rechazado el recurso, se suspenderá la ejecución del acto administrativo impugnado, sin perjuicio de las medidas cautelares que se hayan adoptado o se adopten».

un procedimiento administrativo tributario peruano excesivamente «barato», por el poco costo que obliga a internalizar a los sujetos que lo usan y altamente ventajoso para los juegos estratégicos de algunos malos deudores tributarios. Con esta ecuación no es difícil intuir que una parte de la ingente cantidad de los atrasos tributarios actuales estén incentivados por esta característica del procedimiento tributario peruano, es decir, un procedimiento tributario que sirve de escudo para el deudor tributario debido a su fórmula de suspensión automática de exigibilidad y otras causales jurisprudencialmente derivadas³¹.

No obstante lo señalado anteriormente, existen precedentes jurisprudenciales peruanos que, sin contemplar ponderadamente los intereses contrapuestos en estos casos, han establecido que no es posible condicionar el pago de la obligación tributaria para que se admita una demanda cuyo objeto sea iniciar un proceso en el que se cuestione la validez de su imposición. Ello parece haber sido valorado como un obstáculo material para que el deudor tributario pueda acudir a un tribunal de justicia y haber sido considerado obstáculo desproporcionado. Asimismo, han considerado que una regla que estableciera dicha restricción sería incompatible con el principio de igualdad jurídica (con su exigencia se propicia un tratamiento diferenciado «[...] entre el contribuyente que está en grado de pagar inmediatamente el tributo en su totalidad, y el contribuyente que no tiene medios suficientes para hacer el pago»³²). Consideramos que esta línea de jurisprudencia debe ser revisada y mejor balanceada con los fines y bienes jurídicos protegidos por el sistema tributario.

III.3. Litigio inoficioso o temerario

Si el procedimiento tributario puede servir a veces como un escudo contra la ejecutoriedad o exigibilidad de deuda tributaria, que tiene el carácter de pública, y el interés moratorio tributario no constituye un disuasivo eficaz o adecuado para el no cumplimiento, entonces no sancionar cuando se utiliza inoficiosa o temerariamente el camino procesal solo contribuye a alinear otro incentivo (perverso) para el no pago de las deudas tributarias y su impugnación. El denominado recargo por reclamación inoficiosa fue introducido en el artículo 182 del Código Tributario en el año 1992, mediante el decreto ley 25859³³ y fue de

31 Del artículo 119 del Código Tributario.

32 Sentencia del Tribunal Constitucional en el expediente 3548-2003-AA/TC GRUPO CARSA INC.

33 «El monto de las deudas tributarias reclamadas, cuyo cobro se declare procedente en las reclamaciones que interpongan los deudores tributarios, estará sujeto a un recargo por el período comprendido desde la fecha de interposición de la reclamación hasta la fecha de expedición de la resolución, no pudiendo exceder dicho período del plazo que tiene la Administración tributaria para resolver las reclamaciones. La tasa de recargo será calculada diariamente, la misma que será establecida periódicamente por la SUNAT y que no podrá exceder del treinta por ciento (30%) de la tasa de interés a que se refiere el artículo 33. El recargo establecido en el párrafo precedente se

83

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONARTAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

aplicación hasta el 31 de diciembre de 1994³⁴. Hoy, la impugnación de deuda tributaria con el mero propósito dilatorio o de ganar, por ejemplo, la suspensión de exigibilidad de la que goza la deuda reclamada o apelada, no acarrea ninguna consecuencia para los deudores tributarios o sus asesores.

En materia administrativa general, la LPAG peruana contiene un principio general que establece que «La autoridad administrativa, los administrados, sus representantes o abogados y, en general, todos los partícipes del procedimiento, realizan sus respectivos actos procedimentales guiados por el respeto mutuo, la colaboración y la buena fe. Ninguna regulación del procedimiento administrativo puede interpretarse de modo tal que ampare alguna conducta contra la buena fe procesal»³⁵.

Asimismo, en calidad de deber general, la misma LPAG³⁶ establece que los administrados, respecto del procedimiento administrativo, así como quienes participen en él, tienen entre sus deberes: «1. Abstenerse de formular pretensiones o articulaciones ilegales, de declarar hechos contrarios a la verdad o no confirmados como si fueran fehacientes, de solicitar actuaciones meramente dilatorias, o de cualquier otro modo afectar el principio de conducta procedimental». Este deber general no viene explícitamente anexo con sanciones en contra de los administrados o sus asesores³⁷.

La situación que venimos describiendo genera un incentivo pernicioso que ocasiona costos administrativos al Estado, diferimiento en la exigibilidad de las obligaciones tributarias y estímulo a la presentación de impugnaciones tributarias inoficiosas. Como en el caso de la suspensión de la exigibilidad, puede detectarse una corriente jurisprudencial local bastante protectora del derecho a la tutela jurisdiccional efectiva que no ha reparado ni ponderado aún, con la importancia que debería, el carácter público de la deuda tributaria y los derechos abusivamente ejercidos por medio de procedimientos tributarios³⁸. De modo similar

rebajará en cincuenta por ciento (50%) cuando el deudor tributario se desista de su reclamación ante el órgano correspondiente».

34 Cuarta Disposición Final de la ley 26414 de 30 de diciembre de 1994.

35 Numeral 1.8 del artículo IV de la LPAG.

36 Artículo 56 de la LPAG.

37 El Código Procesal Civil Peruano contiene, por ejemplo, una lista de conductas que denotan «temeridad o mala fe» y hace derivar algunas consecuencias de ese comportamiento procesal: «Artículo 112. Se considera que ha existido temeridad o mala fe en los siguientes casos: 1. Cuando sea manifiesta la carencia de fundamento jurídico de la demanda, contestación o medio impugnatorio; 2. Cuando a sabiendas se aleguen hechos contrarios a la realidad; 3. Cuando se sustrae, mutila o inutiliza alguna parte del expediente; 4. Cuando se utilice el proceso o acto procesal para fines claramente ilegales o con propósitos dolosos o fraudulentos; 5. Cuando se obstruya la actuación de medios probatorios; y 6. Cuando por cualquier medio se entorpezca reiteradamente el desarrollo normal del proceso; 7. Cuando por razones injustificadas las partes no asisten a la audiencia generando dilación».

38 «Artículo 103. Leyes especiales, irretroactividad, derogación y abuso del derecho [...] La Constitución no ampara el abuso del derecho».

al caso abordado en el acápite anterior, creemos que esta línea de pensamiento jurisprudencial debería ser revisada para dar cabida a los fines y bienes jurídicos constitucionales que el sistema tributario protege y a los cuales propende. El Código Procesal Civil peruano y la LPAG contienen ya antecedentes de que los procesos y procedimientos son bienes jurídicos que deben protegerse también y de que existen conductas que los afectan y perjudican el instrumento. Nada de esto es ajeno a la materia procedimental administrativa tributaria.

85

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR

TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

III.4. Conducta profesional del asesor tributario y necesidad de regulación

Un sistema tributario basado en la autoliquidación, como el nuestro, demanda un contribuyente no solo consciente de la exigencia e importancia de su cumplimiento tributario, sino también, es evidente, de una comprensión y conocimiento de la normativa tributaria que regula sus obligaciones. Tal situación compromete a las administraciones tributarias en su función de orientación, información y asistencia a los deudores tributarios para que estos puedan realizar correctamente su autodeterminación. No obstante, los sistemas de asistencia de la administración tributaria tienen un límite natural impuesto sea por la diferencia entre «orientar» y «asesorar», como por la cautela que la administración pública debe guardar en propender a lo más conveniente para el interés público, como por el recelo común que los deudores tributarios tienen de brindar la información completa de su caso a un funcionario público, así como también, por supuesto, por la propia capacidad de respuesta rápida, eficaz y eficiente que los funcionarios públicos pueden brindar.

Ahora bien, dada la complejidad de la materia, el deudor tributario empresarialmente responsable³⁹ requiere asesoría en el campo tributario, pero no solo para el momento de su determinación tributaria. La requiere también para evaluar las estructuras jurídicas con las que realiza sus operaciones sin encarecer, indebidamente, sus costos tributarios⁴⁰. El asesor fiscal es quien se coloca en mejor posición para conocer,

39 Ver, por ejemplo, COMMISSION RECOMMENDATION of 6.12.2012 «Regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters» (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8805_en.pdf) y COMMISSION RECOMMENDATION of 6.12.2012 «On Aggressive Tax Planning» (http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf).

40 «As advisers, tax intermediaries play a vital role in all tax systems, helping taxpayers understand and comply with their tax obligations in an increasingly complex world. But some of them are also designers and promoters of aggressive tax planning, a role that has a negative impact on tax systems» (Ver OECD. *Study into the Role of Tax Intermediaries*, 2008. p. 5). Aunque el estudio se centra en el aporte de los asesores fiscales al planeamiento tributario y específicamente en los «unacceptable tax minimisation arrangements», levanta importantes constataciones en los distintos países analizados, ejemplificativos del delicado y sensible rol que juegan en el cumplimiento tributario.

primero, las actividades que realizan los contribuyentes y, luego, asignarle el tratamiento tributario adecuado y, por ende, debiera tener la formación adecuada para trasladar esta realidad a la Administración con el necesario rigor técnico para que se facilite el encuentro entre la posición del administrado y la postura de la Administración en la aplicación del tributo, conforme a lo que la ley dispone y ordena⁴¹.

En ausencia de un asesor fiscal con conocimientos adecuados y una sólida responsabilidad profesional⁴², las controversias tributarias y los índices de cumplimiento, sin duda, se afectan. De este modo, una posible fuente de retraso en las deudas tributarias y de la litigiosidad⁴³ puede explicarse por la asesoría tributaria (legal, contable, financiera) proveniente de profesionales a los cuales los programas académicos no han sometido a un debido escrutinio de calidad o sujetado a estándares o requerimientos precisos y exigentes⁴⁴.

La regulación de las profesiones no se limita a cuestiones vinculadas a la admisión a los programas de estudio y la calidad del contenido que estos deben mínimamente garantizar, sino que puede extenderse a la regulación de la actuación profesional misma⁴⁵ y en este último aspecto pueden resultar pertinentes tanto la normativa pública como la del sector privado. En Holanda, por ejemplo, existen dos organizaciones

41 FERREIRO, José Juan (investigador principal). *La justicia tributaria en España*. Barcelona: Marcial Pons, 2005, p. 136.

42 Piénsese que, en la relación principal-agente entablada entre el deudor tributario y asesor, en un extremo, el deudor tributario podría quedar a merced de la opinión inescrupulosa y temeraria de asesores fiscales que, luego de sus asesorías o patrocinios legales, imputan o proyectan sus deficiencias y errores al sistema legal, administrativo o judicial, o a la mediana de burócratas estatales, o a la incomprensión del negocio y a las «rigideces» con que las autoridades públicas interpretan la ley y el derecho. Sin dejar de observar que algunos de esos desempeños profesionales en otras partes del mundo serían susceptibles de encausarse como verdaderos casos de «malpractice» o conductas profesional y éticamente reprobables. Ver, por ejemplo, http://www.irs.gov/pub/irs-utl/friv_tax.pdf, sobre una ejemplificación de argumentos tributarios considerados frívolos que se suelen encontrar en el litigio de los Estados Unidos de Norteamérica frente al IRS.

43 Ver, por ejemplo, WRIGHT, John W. «Taxation: Frivolous Tax Litigation: Pecuniary Sanctions against Taxpayers and Their Attorneys». *Oklahoma Law Review*, 39, 156 (1986), pp. 156 y ss. En el extremo la utilización irracional y abusiva de los sistemas procesales y judiciales lleva a la figura de la «vexatious litigation» de amplia difusión en países del common law.

44 El decreto supremo 016-2010-ED, publicado el 18 de junio de 2010, determina la obligatoriedad de la acreditación para facultades de derecho. Antes, la ley 28740 y su reglamento (decreto supremo 018-2007-ED) habían desarrollado el Sistema Nacional de Evaluación, Acreditación y Certificación de la Calidad Educativa. Desde el año 2007, el Perú se encuentra dentro de la tendencia mundial de exigir la acreditación de la calidad de los programas académicos y profesionales, incluyendo entre ellos a la carrera de Derecho.

45 Otra opción no excluyente tiene que ver con la señalización objetiva de los productos o contenidos de los consejos que pueden brindar los asesores fiscales. Esto sucede, por ejemplo, cuando el IRS norteamericano ejemplifica lo que pueden ser «argumentos tributarios frívolos» (ver «The Truth about Frivolous Tax Arguments», marzo de 2014 (<http://www.irs.gov/Tax-Professionals/The-Truth-About-Frivolous-Tax-Arguments-Introduction>)). Este documento describe argumentos frívolos comunes esgrimidos por los deudores tributarios que se oponen al cumplimiento de las leyes tributarias federales e ilustra las sanciones administrativas e incluso penales que se pueden imponer no solo a los contribuyentes, sino a los preparadores de declaraciones tributarias (*professional tax return preparer*), a los abogados del solicitante, a las personas que «promueven argumentos frívolos» y a los que «asisten a los contribuyentes» a solicitar beneficios basados en argumentos frívolos.

privadas de asesores fiscales que imponen reglas estrictas de calidad a sus miembros⁴⁶.

Thuronyi, ya en 1996, identificaba tres modelos generales para la regulación de la profesión de tributarista o asesor fiscal. Uno era el modelo de Austria, China, Alemania⁴⁷ y Japón que establecían un monopolio profesional regulado para la práctica tributaria. Francia también se encuentra en ese grupo⁴⁸. El segundo es ejemplificado por los Estados Unidos de Norteamérica⁴⁹, el cual no establece un monopolio para la asesoría tributaria, pero regula algunas actuaciones de representación del practicante licenciado. El tercero, que seguirían la mayoría de países⁵⁰, implica un ejercicio prácticamente no regulado de la asesoría tributaria, aunque quienes se ocupan de ella pertenecen a profesiones reguladas, tales como la de abogado y contador, y en estos países, además, la regulación de las profesiones no se concentra especialmente en los servicios tributarios⁵¹.

87

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR
TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

46 *De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs* (NOB) (La Orden Holandesa de Asesores Tributarios) y *de Nederlandse Federatie van Belastingconsulenten* (NFB) (La Federación Holandesa de Consultores Tributarios). Citado por THURONYI, Victor y Frans VANISTENDAEL. «Regulation of Tax Professionals». En THURONYI, Victor (ed.). *Tax Law Design and Drafting*. Vol. 1. International Monetary Fund, 1996, p. 26.

47 Para convertirse en asesor tributario licenciado (Steuerberater), se tiene que seguir un programa de cursos y aprobar determinados exámenes. Hay una normativa particular para situaciones excepcionales en las que una persona no licenciada puede proveer o dar asesoría tributaria. Ferreiro comenta cómo el Tribunal Constitucional alemán ha señalado (sentencia del 4.7.1981) que los asesores cumplen una misión fundamental en el cumplimiento del deber de contribuir y que este status no se modifica por el hecho de representar los intereses de su cliente. Recae en él un deber de colaborar con la Administración y no podrá llevar a cabo actuaciones cuya única intención sea la dilatación de actuaciones y el bloqueo de los tribunales (FERREIRO, José Juan. Ob. cit., pp. 144-146).

48 Al igual que en Alemania, el asesor fiscal es tal por título propio y está prohibido el desempeño de tal actividad de forma libre. En Francia, la asesoría fiscal convive con un modelo de Centros de Gestión Autorizados que permiten a los empresarios una asistencia fiscal y a la Administración tributaria un mejor conocimiento de los beneficios que aquellos obtienen. Son entidades sin fines de lucro, autorizadas por la Administración cuya principal función es la prestación del servicio de asistencia a los empresarios en la gestión contable y fiscal de su empresa, dichos empresarios se adhieren a uno de estos centros y con ello recibe una serie de ventajas fiscales, como algunas referidas a la determinación de su base imponible. Estos centros cumplen también funciones formativas y de elaboración de las declaraciones tributarias (Ibidem, pp. 140-143).

49 En Estados Unidos de Norteamérica, la regulación exige, por ejemplo que el asesor fiscal lleve a cabo las mejores prácticas en todo lo concerniente a la asesoría tributaria. Así, en la preparación de una declaración que aquel autorice, dicha autorización, además de facilitar rastrear y supervisar la asesoría brindada, el asesor queda legalmente obligado y sujeto a responsabilidades (por ejemplo, puede quedar inhabilitado para ejercer). Ver «Treasury Department Circular No. 230 (Rev. 8-2011). Regulations Governing Practice before the Internal Revenue Service», especialmente § 10.33 *Best practices for tax advisors*, § 10.34 *Standards with respect to tax returns and documents, affidavits and other papers* y § 10.50 *Sanctions*.

50 En Italia, pese a varios intentos, no se ha conseguido una regulación general sobre la profesión de asesor fiscal (*consulente*) y la asesoría puede ser realizada por abogados, notarios (*ragionieri e dottori commercialisti, los consulenti del lavoro*), pero también ingenieros, arquitectos, peritos agrónomos y demás profesionales inscritos en la Libera Associazione di Periti de Esperti Tributari. También existe la figura de los llamados «Centri Autorizzati di Assistenza Fiscale» (CAAF) especializados en la asistencia fiscal a empresas y trabajadores, controlados por el Ministerio de Hacienda, donde se realiza una comprobación formal de la correspondencia entre los datos declarados y la documentación contable y asumen responsabilidad por los errores en el llenado de declaraciones fiscales que les resultaran imputables (FERREIRO, José Juan. Ob. cit., pp. 137-140).

51 THURONYI, Victor y Frans VANISTENDAEL. Ob. cit., p. 15.

Una regulación de las funciones de asesoría tributaria no se explica o justifica si no se somete al asesor a algún tipo de responsabilidad. La razón es muy simple, el asesor es un agente especializado convocado por un principal y, en algunos aspectos, como por ejemplo el llenado de una declaración o la asunción de una estrategia procesal o de planificación fiscal, los errores u omisiones deben ser imputables tanto o más al asesor que al propio deudor tributario⁵². Al confiar el análisis legal o fiscal de su caso en el conocimiento experto de un asesor, el deudor tributario incrementa su actuar «razonable» y, sin desprenderse de la responsabilidad sobre la decisión y la acción por adoptar, el asesor fiscal podría o debería quedar sujeto a una sanción o penalización, debido al consejo dado en su calidad de experto⁵³.

En el Perú, nada similar, operativo y eficaz, existe en materia tributaria que pueda contribuir a procurar un cambio en el comportamiento de la comunidad de profesionales que brindan asesoría fiscal. Además, de una Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario (orientada específicamente al planeamiento tributario agresivo y con efectos directos para el deudor tributario, y no para el asesor), alguna aislada infracción que podría alcanzar al profesional de contabilidad⁵⁴, y un enunciado general para el litigio ante el Poder Judicial que se conoce pocas veces aplicado⁵⁵ y en la LPAG⁵⁶, existe un Código Voluntario de Buenas Prácticas del Abogado de la Red Peruana de Universidades que, sin hacer una alusión especial a la materia tributaria, prevé disposiciones

52 En España, la Ley General Tributaria alcanza al profesional mediante la mención genérica que hace el artículo 42 cuando señala: «1. Serán responsables solidarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades: a) Las que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria. Su responsabilidad también se extenderá a la sanción [...]».

53 La ya aludida Circular 230 del IRS, por ejemplo, incluye un rango de conductas del profesional tributario consideradas inaceptables: *Failure to exercise due diligence, Providing false or misleading statements, Contemptuous conduct towards IRS personnel, Failure to meet requirements for covered opinions, Failure to meet personal tax obligations, Loss of state licence to practice law or certified public accounting, Conviction of a federal crime which reflects upon their fitness to practice, Study into the Role of Tax Intermediaries* (OECD, 2008, p. 59).

54 Artículo 177 inciso 8, del Código Tributario: «Autorizar estados financieros, declaraciones, documentos u otras informaciones exhibidas o presentadas a la Administración Tributaria conteniendo información no conforme a la realidad, o autorizar balances anuales sin haber cerrado los libros de contabilidad».

55 «Deberes de las partes, Abogados y apoderados.– Artículo 109.– Son deberes de las partes, Abogados y apoderados: 1. Proceder con veracidad, probidad, lealtad y buena fe en todos sus actos e intervenciones en el proceso; 2. No actuar temerariamente en el ejercicio de sus derechos procesales; [...] 6. Prestar al Juez su diligente colaboración para las actuaciones procesales, bajo apercibimiento de ser sancionados por inconducta con una multa no menor de tres ni mayor de cinco Unidades de Referencia Procesal. Responsabilidad patrimonial de las partes, sus Abogados, sus apoderados y los terceros legitimados.–

Artículo 110.– Las partes, sus Abogados, sus apoderados y los terceros legitimados responden por los perjuicios que causen con sus actuaciones procesales temerarias o de mala fe. Cuando en el proceso aparezca la prueba de tal conducta, el Juez, independientemente de las costas que correspondan, impondrá una multa no menor de cinco ni mayor de veinte Unidades de Referencia Procesal. Cuando no se pueda identificar al causante de los perjuicios, la responsabilidad será solidaria. Responsabilidad de los Abogados.– Artículo 111.– Además de lo dispuesto en el Artículo 110, cuando el Juez considere que el Abogado actúa o ha actuado con temeridad o mala fe, remitirá copia de las actuaciones respectivas a la Presidencia de la Corte Superior, al Ministerio Público y al Colegio de Abogados correspondiente, para las sanciones a que pudiera haber lugar».

56 Numeral 1.8 del artículo IV y artículo 56 de la LPAG.

que pueden servir de inspiración o base para una regulación de esa área de práctica legal (algunas de sus disposiciones han sido incorporadas al Código de Ética del Colegio de Abogados de Lima).

En dicho Código Voluntario se lee, por ejemplo, que el abogado debe mostrar probidad e integridad en su conducta (artículo 1). Por ello, el abogado debe respetar la función de la Autoridad y ejercer la profesión con diligencia, veracidad, lealtad, justicia, responsabilidad, integridad, respeto y solidaridad (artículo 2) y, a su vez, debe respetar el orden jurídico, no debe inducir a otros a que infrinjan la ley, ni fomentar actos ilegales (artículo 3). El abogado tiene, así, el deber de defender el interés del cliente y en ello desempeñarse «con lealtad, de manera diligente, haciendo el mayor esfuerzo para brindar un servicio eficiente y oportuno, y con un elevado estándar de competencia profesional», pues debe mantenerse actualizado en el conocimiento del Derecho y en la normativa y jurisprudencia aplicable y es recomendable que el abogado se capacite periódicamente en buenas prácticas de Responsabilidad Profesional (artículo 29). El abogado debe informar al cliente de manera veraz, entendible y oportuna sobre los riesgos y alternativas de acción a evaluar para la defensa del interés del cliente, así como de los eventos o circunstancias sobrevinientes que puedan modificar la evaluación previa del asunto encargado (artículo 30). El abogado tiene, asimismo, el deber de veracidad frente a la autoridad, de forma tal que incurre en grave responsabilidad aquel abogado que induzca a error a la autoridad utilizando «artificios que oculten hechos relevantes, presenten hechos que no guardan correspondencia con la realidad o expongan una falsa aplicación del Derecho». El abogado no debe realizar citas legales, jurisprudenciales, doctrinarias o de otra índole, inexactas, inexistentes o tendenciosas, ni exponerlas en forma tal que se aparten de la opinión o sentido brindado por el autor (artículo 65).

Todas estas reglas aludidas son, sin desmerecerlas, enunciados o declaraciones que, en la práctica no tienen la fuerza para condicionar ni orientar el quehacer profesional de los asesores fiscales (lo cual es lamentable) y carecen, por tanto, de eficacia para detener o aminorar las conductas indeseadas a las que hemos referido.

III.5. Extensión del alcance de la responsabilidad tributaria

Las reglas del Código Tributario peruano reconocen la figura del responsable⁵⁷ como aquel que, sin tener la condición de contribuyente, debe cumplir la obligación atribuida a este. Además de otros supuestos, el Código Tributario⁵⁸ hace responsables solidarios con el contribuyente a

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR
TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

57 Artículo 9 del Código Tributario.

58 «Artículo 16.- REPRESENTANTES – RESPONSABLES SOLIDARIOS Están obligados a pagar los tributos y cumplir las obligaciones formales en calidad de representantes, con los recursos

los representantes legales y los designados por las personas jurídicas, a los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica y a los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas. Dicha responsabilidad solidaria, no obstante, solo se produce si es que se dejara de pagar las deudas tributarias por dolo, negligencia grave o abuso de facultades. Es decir, el responsable solidario lo es si es que se configura alguno de los supuestos tipificados como de conducta dolosa, gravemente negligente o en abuso de facultades⁵⁹.

Asimismo, representantes legales y designados por las personas jurídicas, administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica y mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas son responsables solidarios cuando las empresas a las que pertenezcan hubieran distribuido utilidades, teniendo deudas tributarias pendientes en cobranza coactiva, sin que hayan informado adecuadamente a la Junta de Accionistas, propietarios de empresas o responsables de la decisión y a la SUNAT⁶⁰.

Además, el Código Tributario peruano se ha abierto hace poco a la figura del administrador de hecho, regulando que será responsable solidario quien actúa sin tener la condición de administrador por nombramiento formal y disponga de un poder de gestión o dirección o influencia decisiva en el deudor tributario. La responsabilidad solidaria alcanza ahora al administrador de hecho cuando por dolo o negligencia grave se dejen de pagar las deudas tributarias. Se considera que existe dolo o negligencia grave, en los mismos supuestos ya aludidos anteriormente. Mediante el administrador de hecho, la responsabilidad podría llegar a alcanzar incluso al accionista de la sociedad o socio de la empresa⁶¹.

que administren o que dispongan, las personas siguientes: [...] 2. Los representantes legales y los designados por las personas jurídicas. 3. Los administradores o quienes tengan la disponibilidad de los bienes de los entes colectivos que carecen de personería jurídica. 4. Los mandatarios, administradores, gestores de negocios y albaceas. 5. Los síndicos, interventores o liquidadores de quiebras y los de sociedades y otras entidades. En los casos de los numerales 2, 3 y 4 existe responsabilidad solidaria cuando por dolo, negligencia grave o abuso de facultades se dejen de pagar las deudas tributarias. En los casos de los numerales 1 y 5 dicha responsabilidad surge cuando por acción u omisión del representante se produce el incumplimiento de las obligaciones tributarias del representado».

59 Por ejemplo, no llevar contabilidad o lleva dos o más juegos de libros o registros para una misma contabilidad, con distintos asientos; tenga la condición de no habido de acuerdo con las normas que se establezcan mediante decreto supremo; emite y/u otorga más de un comprobante de pago así como notas de débito y/o crédito, con la misma serie y/o numeración, según corresponda; anota en sus libros y registros los comprobantes de pago que recibe u otorga por montos distintos de los consignados en dichos comprobantes de pago u omite anotarlos. En otros casos no establecidos en el Código Tributario, corresponde a la Administración Tributaria probar la existencia de dolo, negligencia grave o abuso de facultades.

60 Salvo que se dé alguna de las causales de suspensión o conclusión de la cobranza coactiva (artículo 119° del Código Tributario)

61 No obstante que la doctrina de correr el velo societario no tiene una acogida directa en nuestro ordenamiento, como ha venido sucediendo para efectos laborales por aplicación del principio de Primacía de la Realidad, para efectos tributarios la apreciación del administrador de hecho puede conducir a un resultado similar al de correr el velo societario. Ver: MISPIRETA GÁLVEZ, Carlos Alberto. El allanamiento de la personalidad jurídica o levantamiento del velo societario. En TRATADO DE

A pesar de este escenario normativo, en la práctica no es frondosa sino ínfima la jurisprudencia del Tribunal Fiscal que se pronuncia en casos de representantes imputados con responsabilidad tributaria. Si este dato es un reflejo de la realidad, puede colegirse que hoy en día la responsabilidad tributaria de los representantes no se ejecuta con mucha frecuencia. Los datos de la deuda tributaria, descritos en la parte inicial del trabajo, dejan entrever también que las acciones de la Administración tributaria pocas veces se dirigen o se hacen extensibles a los representantes como responsables. Creemos que, sin perjuicio de la poca recurrencia que hace la gestión tributaria de esta figura, debería partirse por reevaluarse las reglas que contiene el sistema tributario para poder enlazar con responsabilidad legal a las personas naturales y los terceros que son, finalmente, los verdaderos determinantes del atraso de los deudores tributarios contribuyentes. Nos referimos a preguntarse y determinar si la elección legislativa de requisitos establecidos no ha sido muy exigente y alta, al intentar reconducir la pretensión hacia los directores, gerentes, representantes, o administradores, de derecho o de hecho —lo cual puede incluir al propio dueño, titular, socio, o accionista de la empresa⁶²—.

No puede ser un dato a soslayar que los gerentes⁶³ o directores⁶⁴ de empresas tienen una responsabilidad frente a la empresa por el ejercicio diligente de sus funciones. Desde una perspectiva de política y gestión tributaria, la responsabilidad de estos mismos sujetos no debería tener

91

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONARTAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

DERECHO MERCANTIL. Tomo I. Derecho Societario. 2ª edición. Lima: Gaceta Jurídica, 2005, p. 61. Ver también Chang Yong, Cristina. «La responsabilidad de los accionistas por deudas tributarias: el levantamiento del velo societario en el derecho tributario». IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario, IPDT, Lima-Perú, 2006.

62 Si bien los deberes y facultades del cargo de representante deben incluir los de encargarse de la determinación y pago de las obligaciones tributarias del contribuyente (Resoluciones del Tribunal Fiscal 058-5-2003, 07114-5-2003, 07309-5-2003, 7375-2-2003, 02723-2-2004 y 03259-4-2005), el día de hoy, ellos deben participar en la decisión de no cumplir las obligaciones tributarias (RTF 22316, 319-3-1997; 369-3-1998; 729-3-1998; 282-1-1999; 466-4-1999; entre otras); y, además, la omisión de pago de la deuda tributaria debe ser atribuible a la conducta dolosa, negligente o en abuso de facultades (RTF 04919-4-2003; 02574-5-2002; 03259-4-2005; 02723-2-2004).

63 Por ejemplo, en la Ley General de Sociedades peruana (artículo 190), el gerente responde ante la sociedad, los accionistas y terceros, por los daños y perjuicios que ocasione por el incumplimiento de sus obligaciones, dolo, abuso de facultades y negligencia grave. Así se señala que: «El gerente es particularmente responsable por: La existencia, regularidad y veracidad de los sistemas de contabilidad, los libros que la ley ordena llevar a la sociedad y los demás libros y registros que debe llevar un ordenado comerciante; [...] 3. La veracidad de las informaciones que proporcione al directorio y la junta general; 4. El ocultamiento de las irregularidades que observe en las actividades de la sociedad; [...] 6. El empleo de los recursos sociales en negocios distintos del objeto de la sociedad; [...] 8. Dar cumplimiento en la forma y oportunidades que señala la ley a lo dispuesto en los artículos 130 y 224; y, 9. El cumplimiento de la ley, el estatuto y los acuerdos de la junta general y del directorio».

64 En la Ley General de Sociedades, artículo 177, se establece que: «Los directores responden, ilimitada y solidariamente, ante la sociedad, los accionistas y los terceros por los daños y perjuicios que causen por los acuerdos o actos contrarios a la ley, al estatuto o por los realizados con dolo, abuso de facultades o negligencia grave. Es responsabilidad del directorio el cumplimiento de los acuerdos de la junta general, salvo que esta disponga algo distinto para determinados casos particulares. Los directores son asimismo solidariamente responsables con los directores que los hayan precedido por las irregularidades que éstos hubieran cometido si, conociéndolas, no las denunciaren por escrito a la junta general».

un estándar menos alto ni ser menos grave cuando se trata de deudas tributarias frente al Estado. ¿Acaso el estándar de un buen director, gerente, representante, administrador o titular de empresa no se construye con el ingrediente de alguien que conoce el sistema tributario y sabe de sus obligaciones tributarias, su determinación y plazos? ¿No es, al menos, la carga de prueba inversa en el caso de imputación de responsabilidad tributaria a los indicados sujetos, pues, si la persona natural que maneja o conduce el negocio, no conoce o no está en capacidad de conocer, entonces, quién más podría cumplir esa función? ¿No basta, acaso, que tenga encargada la función, para, entonces, tener el deber de cuidado y la responsabilidad por acción u omisión? El análisis jurídico a este respecto deberá balancear y ponderar los objetivos, principios y valores puestos en juego.

No debe leerse en estas líneas que abogamos por un sistema en el que reine en exclusiva una responsabilidad solidaria y aplicada de manera implacable. Pero no podemos coincidir con quienes desean promover una mayor impermeabilidad o dificultad para que la Administración tributaria alcance a las personas naturales que por su posición, encargo o intervención originan, inducen o promueven la moratoria de las deudas tributarias, o están en capacidad de impedirla (directores, gerentes, representantes, o administradores, de derecho o de hecho —lo cual puede incluir al propio dueño, titular, socio, o accionista de la empresa—)⁶⁵. La cifra de deuda tributaria atrasada existente en Perú que pende de empresas o personas dadas de baja, o sometidas a procesos concursales, o a procedimientos contenciosos o sobre empresas dejadas en mero «cascaron», que torna la deuda no gestionable y materialmente inexigible, no avala la posición a la que nos oponemos. Sobre todo en una época en la que determinados países con mayor institucionalidad y con alta moratoria tributaria ejemplifican que sus estrategias y mecanismos contra este flagelo se orientan, precisamente y entre otras, a intensificar la responsabilidad de terceros y de los gestores por las deudas de los contribuyentes⁶⁶.

Las cifras de atraso tributario en el Perú y su concentración en deudores dados administrativamente de baja⁶⁷, o en fase concursal, o de impugnación (administrativa o judicial), su porcentaje de exigibilidad

65 Entre otras, la recomendación 6 de las IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima, Perú (2006). Relatoría General, p. 42.

66 Es sintomático que el informe *Working Smarter in Tax Debt Management* (Forum on Tax Administration. OECD. Setiembre de 2013) refiera como dos de las medidas comúnmente aplicadas por las Administraciones tributarias para enfrentar el atraso tributario al: «[...] extensive tax debt collection powers including powers to collect taxes from third parties [...]» y «impose tax debts on company directors». Es decir, la utilización de la corresponsabilidad o la imputación de responsabilidad tributaria.

67 En mediciones de la SUNAT, las empresas y personas naturales dadas administrativamente de baja (no realizan actividades gravadas), con menos de 36 meses de actividad, ascienden a más de 300 000. El período medido fue 2010-2013.

93

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR

TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

(alrededor del 50%), su antigüedad, y su calidad de poco gestionable, así como la alta mortalidad empresarial⁶⁸ hacen sospechar que la práctica es que la responsabilidad tributaria se usa muy poco, o poco eficazmente con las reglas existentes para atraer a la relación tributaria a aquellos administradores o gestores de las empresas o sociedades. Encontramos algunas pautas, aunque acotadas a ciertos supuestos, en el Código Modelo del CIAT que, al regular la responsabilidad, propone que en cuanto a la responsabilidad solidaria de socios⁶⁹ exista una responsabilidad —automática, sin mediar condición— a prorrata de sus aportes o participaciones en las sociedades o entes colectivo y del tiempo durante el cual los hubieren poseído en el respectivo periodo gravable. Dicha disposición no afecta a las sociedades anónimas. Por su lado, al regular la responsabilidad subsidiaria⁷⁰, el mismo Código Modelo responsabiliza a los administradores de hecho o de derecho de aquellas personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, con el requisito de que «siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago».

De similar talante, acotado, es la Ley General Tributaria española que en su artículo 43 responsabiliza a los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que hayan cesado en sus actividades, por las obligaciones tributarias devengadas de estas que se encuentren pendientes en el momento del cese, siempre que no hubieran hecho lo necesario para su pago o hubieren adoptado acuerdos o tomado medidas causantes del impago. Otra medida no menos importante y no excluyente es aquella que amplía la regulación de los sustitutos⁷¹, con plena asunción de su calidad de sujeto pasivo y con obligaciones puntuales sobre provisión de información y sometimiento a jurisdicción de la autoridad tributaria, pero abordar este tema exige una elaboración que excede ya los alcances pretendidos con el presente acápite.

68 Según Estudios Económicos de Comexperu: «[...] Esto se refleja directamente en la tasa de mortalidad empresarial: según cifras de SUNAT, aproximadamente unas 300 mil empresas abren cada año, pero otras 200 mil cierran» (http://www.comexperu.org.pe/archivos%5Crevista%5Csetiembre09%5Cactualidad_145.pdf).

69 Artículo 35. Responsabilidad solidaria de socios por los impuestos de la sociedad.

70 Artículo 37. Responsables subsidiarios.

71 La figura del Sustituto tributario no está nominada ni tipificada en el Código Tributario. Sin embargo, no hay obstáculo alguno para que una norma, de rango legal, señale sustitutos y les atribuya las calidades que más convenga, por ejemplo, incluso las de un responsable (por la obligación de otro, el contribuyente). Es conocido que, en otras latitudes, el sustituto es un tipo de deudor tributario o sujeto pasivo, distinguible del contribuyente y del responsable (ver, por ejemplo, artículo 27 del Modelo de Código Tributario del CIAT, 2006; o PÉREZ DE AYALA, José Luis y Eusebio GONZALES. *Curso de Derecho Tributario*. Tomo I. Segunda edición. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1978, pp. 252 y 265). Incluso un autor conservador como Luis Hernández Berenguel se pronuncia favorablemente al momento de interpretar que el artículo 9 del Código Tributario incluye a la figura del sustituto, como un responsable más (IX Jornadas Nacionales de Derecho Tributario. Lima, Perú (2006). *Relatoría General*, pp. 14 y 40).

IV. INCENTIVOS AL CUMPLIMIENTO TRIBUTARIO

En un Estado Constitucional en el que está ampliamente reconocido el deber de contribuir, no parece propio premiar a quienes hacen solo lo que realmente deben. Sin embargo, si nos detenemos un poco, justamente en pos de una justicia en la tributación, columna vertebral de cualquier principio que subyace a la noción de un Estado Constitucional, no resulta razonable que la carga tributaria total sea mayor para quienes cumplen con pagar sus tributos que para quienes no lo hacen. Y es a remediar esta situación que pueden venir a colación los incentivos (bien concebidos y aplicados), más aun, si lo abordado hasta aquí en el presente trabajo puede haber dejado la sensación pesimista de que el incumplido o el inescrupuloso encuentra mecanismos disponibles para sacar ventaja del sistema tributario.

De este modo, el fisco puede encargarse de compensar de algún modo la ventaja que le representa el contar con el cumplimiento tributario en oposición con lo que ocurre cuando debe perseguir y aplicar mecanismos forzosos para lograr el pago de los incumplidos. A lo largo de la historia, ha quedado claro que no es suficiente incentivo para el pago de impuestos el saber que con tales recursos el Estado invierte, gasta y cumple sus fines⁷². Peor aun, con altos niveles de corrupción instalada en la estructura estatal o con algunas evidencias acerca de la ineficiencia del Estado como gestor de los intereses públicos y particulares, el solo fin social, que subyace al tributo o la esperanza de ver convertido el esfuerzo de pago en servicios que benefician a la colectividad, carece del peso suficiente para conseguir contribuyentes cumplidos. Por el contrario, dichos argumentos, en sentido contrario, también sustentan la siempre injustificada decisión de no pagar los tributos a los que uno esté obligado. Pero se debe reconocer que es posible que los niveles de cumplimiento se relacionen directamente con los niveles de satisfacción que los ciudadanos tienen respecto de los servicios que el Estado presta.

En tal sentido, el fundamento final sobre el que descansa una política de incentivos al cumplimiento tributario está en pretender premiar a quienes cumplen con sus obligaciones, mantenerlos en esa esfera de cumplimiento y promover que quienes se encuentren en la esfera opuesta

72 ESTÉVEZ y ESVER reflexionan sobre este asunto en este sentido: «Esto nos llevaría a pensar que, además del temor a ser atrapado, existen múltiples factores que inciden sobre el cumplimiento tributario. En todo caso, la incógnita sería ¿por qué existen ciudadanías con mejor comportamiento tributario que otras? O, en todo caso, ¿qué es lo que hace que existan contextos en los cuales el cumplimiento parece más sencillo de lograr? En definitiva, todo aquel que obtiene algún beneficio de la vida en sociedad debería percibir como algo natural el tener que realizar una contribución equitativa al sostenimiento de esa comunidad. Parecería lógico que a medida que fortalecemos nuestra posición como ciudadanos, estemos dispuestos a renunciar a parte de nuestro esfuerzo a cambio, germen de la fórmula de *no taxation without representation* [de acuerdo con la cual no es válida una imposición sin representación, nota a pie de los autores]. La ciudadanía implica, así, derechos y deberes de corte político, pero también fiscal» (ver ESTÉVEZ, Alejandro M. y Susana C. ESPER. «Ciudadanía fiscal y nuevas formas de relación entre contribuyentes y administración tributaria». *SaberEs*, 1 (2009), pp. 63-74.

se desplacen hacia aquella. Ahora bien, la discusión acerca de qué medios debe utilizar el Estado para motivar o premiar el cumplimiento de las obligaciones tributarias no es reciente, pero en los últimos años está ampliamente reconocido que corresponde a la Administración tributaria encargarse de una acción propedéutica que acerque a los ciudadanos hacia el cumplimiento voluntario. Fortalecer las labores de orientación e inducción que son propias de la Administración tributaria⁷³ es un mecanismo para conseguir que los deudores tributarios conozcan y comprendan bien el alcance de sus obligaciones, las consecuencias de sus retrasos e incumplimientos. Es decir, en una apuesta por la educación, se entiende que la Administración debe ser quien guíe a los contribuyentes y responsables tributarios hacia los niveles de cumplimiento esperado.

Sin embargo, esta labor preventiva y de promoción del cumplimiento oportuno puede no ser suficiente y se discute, también, si en aras de conseguir el objetivo de la recaudación y disminuir la litigiosidad que genera el cumplimiento tributario, el sistema tributario debería prever la posibilidad de alcanzar fórmulas consensuadas entre la Administración y los contribuyentes⁷⁴. En algunos sistemas tributarios (como el holandés⁷⁵, el belga⁷⁶ y el australiano⁷⁷, por citar algunos), para asegurar el cumplimiento y, además, garantizar que se hace un pago correcto, las administraciones tributarias están facultadas para pronunciarse sobre las operaciones que realiza el contribuyente y la incidencia que estas tienen en la determinación de sus obligaciones tributarias (*individual tax ruling*⁷⁸). De manera semejante, otros sistemas con mejor base

95

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR

TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

73 En el Código Tributario peruano, el artículo 84 establece que es obligación de la Administración tributaria proporcionar orientación, información verbal, educación y asistencia al contribuyente.

74 En esta línea, por ejemplo, Zornoza sostiene que las técnicas convencionales entroncan con el principio de eficacia, pero no pueden constituir una vía para relajar el cumplimiento de la legalidad y que, dada la dificultad para que las normas puedan predeterminar rigurosamente toda la actividad administrativa, «el sometimiento de la Administración —y singularmente de la tributaria— a la ley, no se garantiza mejor a través de un acto impuesto unilateralmente por los órganos competentes, que mediante el empleo de técnicas convencionales, que permiten un diálogo sobre las cuestiones controvertidas en la interpretación de las leyes que resulten aplicables, en orden a resolver las incertidumbres o inseguridades planteadas [...]» (ver ZORNOZA PÉREZ, J. «¿Qué podemos aprender de las experiencias comparadas? Admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras técnicas transaccionales en el Derecho Tributario español». En ELORRIAGA PISARIK, Gabriel (coord.). *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales/Marcial Pons, 1996, p. 167). En el Perú, es de difícil admisión la idea de soluciones convencionales, una serie de factores institucionales (alta corrupción, bajo control, etcétera) no ofrecen un buen escenario para discutir estos mecanismos.

75 *Advanced tax rulings*.

76 *Le ruling et décisions anticipées*.

77 «Private rulings. Private rulings set out the Commissioner's opinion about how tax laws apply, including the following: income tax, the Medicare levy, fringe benefits tax, franking tax, withholding tax (mining and non resident), excise duty, fuel tax credits (net fuel amount), excise product grants and benefits including the following fuel schemes: energy grants, cleaner fuel grants and product stewardship (oil) benefits), indirect taxes, goods and services tax (GST), luxury car tax, wine equalisation tax.

Apart from matters of liability to taxes or entitlement to grants or benefits, a private ruling can relate to: the collection or payment of tax, administrative or procedural matters, an ultimate conclusion of fact that relates to a tax law – for example residency status, whether an activity is a hobby or business, the value of any thing» (<http://www.ato.gov.au/General/Rulings-and-ATO-view/In-detail/Private-rulings/>)

78 El *individual tax ruling*, supone, *grosso modo*, la posibilidad de que el contribuyente pueda interrogar a la Administración tributaria antes de realizar una operación para saber si encuentra que esta

institucional y tradición jurídica (como el alemán⁷⁹, el italiano⁸⁰ y, en menor medida, el español⁸¹), en los que se ha introducido la posibilidad de que la Administración tributaria y los contribuyentes lleguen a acuerdos por los cuales se solucionan las controversias surgidas en los procesos de fiscalización, se reducen sanciones y se evita el avanzar hacia las etapas contenciosas del procedimiento tributario.

Pero el asunto no queda ahí. Producido el retraso y el incumplimiento, algunos sostienen que se debe pensar en incentivos para que los contribuyentes omisos y morosos tengan una última opción para que puedan revertir su situación y cumplan con pagar, al menos, parte de lo adeudado. En síntesis, los incentivos pueden darse en distintos momentos de la relación jurídica tributaria e, incluso, teóricamente antes que esta quede realmente establecida y pueden ser de muy diversa índole⁸². Básicamente pueden darse como reducciones de los montos a pagar o como facilidades formales o tratos preferenciales a los buenos pagadores o, como ya se ha dicho, en algunas latitudes, aun en las fórmulas conciliatorias previstas en algunos sistemas tributarios es posible encontrar un fundamento relacionado con el incentivo al cumplimiento asociado a la disminución de la litigiosidad.

De este modo, una forma de incentivo al cumplimiento son las medidas permanentes en el sistema tributario (puede ser caso del Régimen de Buenos Contribuyentes en el Perú⁸³), cuya finalidad es establecer

podría ser discutida o cuestionada en una eventual fiscalización. Si la Administración al responder se manifiesta de acuerdo con la operación, ya no podría posteriormente cuestionarla, salvo que, finalmente, la operación se hubiera realizado de una forma diferente a la que fue planteada en la pregunta inicial. En el Perú se puede señalar que algunos factores institucionales y organizacionales, así como culturales, no parecen hacer idónea a esta figura.

79 Acuerdos sobre los hechos («Tatsächliche Verständigung»).

80 Los institutos de la «Acquiescencia» (a cambio de no impugnar el contribuyente recibe reducción de sanciones) y el «Accertamento con adesione» (a instancia de parte o de oficio, Administración y contribuyente llegan a acuerdo sobre la deuda, sin que ello incluya los elementos constitutivos).

81 De acuerdo con el artículo 155 de la Ley General Tributaria, regula las actas con acuerdo en la legislación española para los casos en los que por aplicación de conceptos jurídicos indeterminados (i.e valor real, valor de mercado) se requiere algún nivel de concreción, o también en los casos que se requiere una apreciación correcta de los hechos para aplicar adecuadamente las normas. Firmada un acta con acuerdo, las sanciones pecuniarias se reducen en un 50% (artículo 188.1) y queda fijada la aceptación por parte de la Administración y el deudor respecto del monto del tributo liquidado y que deberá ser pagado. Mientras que las actas con acuerdo sirven en los casos que hay cierta incertidumbre, las actas de conformidad reducen al 30% las sanciones si el deudor acepta la regularización propuesta por la Administración.

82 Giarrizzo categoriza los incentivos en «incentivos ex ante y ex post», según el momento en que se otorga el incentivo. La segunda categoría sería la de «incentivos monetarios y no monetarios» según la forma que adopta el incentivo. Finalmente, los «incentivos ciertos y probables» se vinculan con la probabilidad de obtener el incentivo. Los ciertos se otorgan en todos los casos de óptimo cumplimiento y los probables dependen de un sorteo para determinar si son o no beneficiarios. En todo caso, la elección del tipo de incentivo a juicio de la autora es arbitraria, pues estos dependen del impuesto, de los recursos económicos disponibles, del objetivo buscado y de las preferencias de los diseñadores de esos programas (ver GIARRIZZO, V. «Incentivos monetarios y no monetarios para impulsar el pago de impuestos». *Visión de Futuro*, 9, 16/2 (2012).

83 El Régimen de Buenos Contribuyentes fue creado por el decreto legislativo 912 en abril de 2001. Cuando los deudores tributarios presentan una adecuada trayectoria de cumplimiento tributario, según lo dispone dicha normativa, son incorporados al régimen. Los beneficios son, en términos generales: calendario especial para el pago de sus obligaciones, atención preferente, no estar

una señal clara sobre el hecho de que el cumplimiento tributario es recompensado. Con estas medidas se introducen regímenes, cuyas normas regulan la forma de acceder a un trato diferenciado que reconoce la conducta previa del deudor tributario y le facilita el cumplimiento tributario, el acceso a devoluciones más rápidas, las fiscalizaciones, entre otros supuestos. A ello se suman otras medidas adicionales que también están destinadas a otorgar beneficios para quienes cumplen con sus obligaciones tributarias en los plazos establecidos, que suelen ser otorgadas por los gobiernos locales y que incluyen descuentos en establecimientos de comercio general por medio de un tarjeta de contribuyente VIP, o contribuyente cumplido⁸⁴. También pueden darse medidas que suelen concederse en forma de descuentos para quienes usen medios electrónicos de pago (débitos automáticos, tarjetas crédito, etcétera), o para que quienes paguen anticipadamente el tributo de todo un año.

Con similar propósito y de modo reciente, en España, concretamente a raíz de la reforma tributaria propuesta por la Comisión de Expertos⁸⁵, se ha planteado el tema de las «recompensas tributarias» como medidas que ayudan a combatir el fraude fiscal. De esta manera, se ha pensando que, en el ámbito de los servicios que se consumen habitualmente en el hogar (domésticos o reparaciones), es posible incentivar al usuario para que exija un comprobante de pago adecuado o para que cumpla con el pago de los tributos (impuesto a la renta y tributos sociales sobre la remuneración del trabajador del hogar) a cambio de una compensación inmediata que les permita una deducción o disminución en sus propios impuestos⁸⁶.

Además de las medidas permanentes, en los sistemas tributarios se discute la pertinencia de algunas medidas excepcionales, en particular de las denominadas amnistías, como pretendidos remedios puntuales que

97

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR

TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

sujetos a retenciones en el Impuesto General a las Ventas, atención preferente en las solicitudes de reintegro, entre otros.

84 Experiencias de las Municipalidades de San Isidro o Miraflores en el Perú por medio de la entrega de la Tarjeta VPSI (Vecino Puntual de San Isidro) que da derecho a una cuponera de descuentos para establecimientos comerciales, asistencia ante emergencias y sorteo de premios; o la Tarjeta del Vecino Puntual Miraflores (VPM) asociada al Programa de incentivos al cumplimiento que incluye un seguro de asistencia en el hogar y acumulación de puntos para canje de productos, entre otros beneficios. Con similar sentido, el Municipio de San Nicolás, en la provincia de Buenos Aires (Argentina) mantuvo temporalmente un Programa de Buen Contribuyente con descuentos en locales comerciales del distrito.

85 Informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema tributario español, febrero 2014, pp. 403-406 (<http://cd00.epimg.net/descargables/2014/03/14/0c5d34f5ec0185cd0cb61d2704409262.pdf>).

86 Si, pese a su posible coste y efectos, se decidiese establecer un sistema de recompensas tributarias satisfechas contra la cuota del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), debería ponerse especial atención en diseñar ese sistema conforme a los siguientes criterios: delimitar su ámbito exclusivamente a los servicios personales de naturaleza doméstica y a la ejecución de obras y prestaciones de servicios en el ámbito del hogar; evaluar cuidadosamente su coste, enfrentándolo con una cuantificación muy prudente de sus posibles beneficios tributarios, incluso en el caso de que la recompensa consista en premios repartidos al azar mediante sorteos.

sirven para corregir situaciones de baja recaudación, tratar de incentivar el cumplimiento tributario y como medidas de transición cuando se producen reformas en el sistema tributario. Una amnistía puede ser definida, de modo general y comprensivo de diversas variantes, como una herramienta especial que utiliza el Estado para que, en un periodo determinado, un grupo de deudores tributarios (los incumplidos) puedan pagar una parte de sus deudas tributarias (incluidas intereses y multas) que tuvieran pendientes a cambio de dar por saldadas dichas deudas y quedar liberados de ser perseguidos en el futuro por dichos incumplimientos⁸⁷. Las amnistías han sido justificadas con razones vinculadas fundamentalmente a la recaudación y de ampliación de la base de contribuyentes, aunque también se ha determinado su relación con motivaciones políticas, al constituir en el corto plazo una alternativa al aumento de los tributos —recaudando deuda devengada se difiere o distrae la atención sobre la necesidad de crear fuentes permanentes de financiamiento— y a la tentación que representan en los años en que se aproximan elecciones, pues las amnistías son fuentes de recursos para producir obras que sustenten las campañas por una reelección⁸⁸.

En el Perú⁸⁹ no existe un marco normativo que defina las características de una amnistía y, más importante aun, impida o inmunice de sus efectos nocivos. En lo que a experiencias anteriores de regulación se

87 Lerman señala que una amnistía fiscal es «una medida o conjunto de medidas con el fin de condonar penas o sanciones de carácter civil y criminal a los contribuyentes, que admitan voluntariamente no haber pagado la deuda impositiva correspondiente a impuestos de periodos precedentes —o haberlo hecho parcialmente—, y que ahora declaran por entero» (LERMAN, A. «Tax Amnesties: The Federal Perspective». *National Tax Journal*, 39 (1986), p. 325).

88 La primera razón para una amnistía sería recolectar recursos en el corto plazo («the yield motive») e incrementar el cumplimiento tributario (incentivando a los deudores tributarios a declarar y pagar tributos previamente no declarados, o registrarse para luego pagar, de modo que se incremente la recaudación y la igualdad horizontal en el mediano término). La segunda razón se sustenta en considerar que las amnistías constituyen fórmulas políticamente muy populares para generar rápidos incrementos de ingresos del gobierno, que podrían haber quedado disminuidos por acontecimientos de diversa índole (evasión fiscal, características de los sistemas impositivos, déficits presupuestales). A esta razón se le conoce como el «fiscal stress motive» (LE BORGNE, Eric. *Economic and Political Determinants of Tax Amnesties in the U.S. States 2006*. International Monetary Fund, Fiscal Affairs Department. Working Paper, p. 3). En doctrina se citan como otras justificaciones para conceder una medida de amnistía las siguientes: inducir la repatriación de la fuga de capitales, convertirse en medio de investigación para conocer niveles de cumplimiento y mejorar mecanismos de control con los que cuenta la administración, ayudar a la transición cuando se modifican sistemas de imposición, entre otros.

89 En Perú, algunos ejemplos de amnistías, sin intentar ser exhaustivos, han sido: el Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario de ley 27344, el Programa Especial de Regularización Tributaria (ley 26413); la Reactivación a través del Sinceramiento de la Deuda Tributaria de la ley 27681; el Programa Extraordinario de Regularización Tributaria (PERTA-AGRARIO) del decreto legislativo 877; entre otros, así como el sinnúmero de amnistías tributarias de gobiernos locales, quizá el ámbito donde podríamos decir que se encuentra más instaurada «la cultura de la amnistía». Los proyectos de ley que han pedido al Congreso que legisle algún tipo de amnistía son siempre numerosos. Por citar algunos: el 03822/2009-CR (Saneamiento Tributario), el 03800/2009-CR (Régimen de Reactivación y Fraccionamiento de las Deudas Tributarias), el 03626/2009-CR, el 03555/2009-CR (Régimen Especial de Fraccionamiento Tributario para las deudas tributarias recaudadas por la SUNAT), el 02107/2007-CR (respecto de transacciones financieras y pago del Impuesto a las Transacciones Financieras (ITF)), el 14469-2005-CR (referido al Sistema Especial de Fraccionamiento del SPOT) y más recientes, el 4453/2010-CR (10.11.2010) y el 0296/2011-CR (04.10.2011). La casi totalidad de estos proyectos tiene una historia propia y aparte de procuración de intereses privados por sobre intereses públicos que no es pertinente desarrollar.

refiere, los modelos han sido de muy diversa índole. Así, bajo la fórmula de una amnistía se ha otorgado la condonación total⁹⁰ o parcial de los componentes de ciertas deudas tributarias (por ejemplo, tributo, multa, intereses moratorios, compensatorios, índice de precios al consumidor), su fraccionamiento o su aplazamiento, o ambos y también rebajas en los factores de actualización de la deuda. Las amnistías tributarias pueden, a su vez, ir acompañadas del perdón de sanciones administrativas no pecuniarias y hasta, a veces, de tipo criminal —lo cual es en extremo cuestionable, por cierto—.

Con esos rasgos, las amnistías bien podrían calificar como una suerte de beneficio tributario y extraordinario. Además, es clara su relación con el cumplimiento de obligaciones tributarias que han podido ser materia de evasión o de elusión fiscal, por lo que su introducción siempre resulta muy controvertida y merece un análisis muy delicado, más aun si mediante una amnistía se va a conceder un trato especial y más favorable a quien haya incumplido con una obligación tributaria en desmedro y sin compensar a quienes lo hicieron oportunamente. De este modo se resquebraja la equidad horizontal resguardada debidamente por cláusulas constitucionales. En efecto, justamente por tratarse de una medida de excepción, ella exige analizar cuán ajustada puede resultar, desde un punto de vista constitucional, al cumplimiento de los principios de igualdad y de generalidad. En esa línea, si se admite una medida que quiebra la obligación de otorgar un trato igual a los contribuyentes, solo es porque de un análisis de las razones (causas objetivas) que la motivan y un juicio de ponderación de los principios que entran en conflicto, puede resultar un saldo positivo a favor de la sociedad.

Sin embargo, la literatura⁹¹ y las experiencias comparadas dan cuenta de que las amnistías tienen, a lo sumo, solo un efecto limitado sobre el cumplimiento inmediato y en el largo plazo su impacto sobre la mejora del cumplimiento tributario es incierto⁹². Por ello la doctrina es escéptica sobre sus pretendidas bondades o la obtención de resultados netos

99

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONARTAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

90 En el sistema tributario peruano, es de recordar que la condonación es una de las formas de extinción de las obligaciones tributarias y está prevista en el artículo 49 del Código Tributario. Este medio de extinción está sujeto a la exigencia de que sea otorgado por ley (o norma con la que se ejerce la potestad tributaria), por lo que no es posible que la Administración tributaria condone deudas (aunque se discuta si la extinción de deudas de cobranza dudosa o de recuperación onerosa, mediante resolución de la administración, tiene efecto de condonación administrativa).

91 Prieto Jano señala que uno de los principales obstáculos asociados al análisis de la figura de las amnistías tributarias parece haber sido la posibilidad de identificar y aislar aquellos recursos obtenidos por ellas de los originados en el reforzamiento de las acciones de la Administración tributaria. Ello, por supuesto, atenta contra la posibilidad de medir con precisión el impacto cuantitativo de las amnistías tributarias (PRIETO JANO, María José. «Medidas para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Las amnistías fiscales». *Anales de estudios económicos y empresariales*, 9 (1994), p. 230).

92 Son muchos los estudios que se pueden encontrar sobre los efectos positivos y nocivos que las medidas de amnistía tributaria acarrearán. Ver, por ejemplo, TORGER, B. y C.A. SCHALTERGER. «Tax Amnesties in Switzerland and Around the World». *Tax Notes International*, June 27 (2005), pp. 1193-1203.

positivos producto de su implementación⁹³, cuando no tiene un juicio negativo sobre ellas⁹⁴. Pero, lo que es peor, es que en muchos casos puede resultar contraproducente y producir un impacto contrario al esperado por el efecto desmotivador que tiene en los contribuyentes que cumplen regularmente con sus obligaciones a quienes, ciertamente, se les genera la expectativa de que ellos mismos podrían ser beneficiarios en el futuro de una medida similar, afectando su conducta de cumplimiento⁹⁵.

Desde otra perspectiva, pero con balance igualmente negativo, se puede decir que una amnistía fiscal revela de cierta manera la incapacidad de la Administración tributaria para identificar, detectar y perseguir, por ella misma, los hechos y sujetos gravados que subsisten al margen del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, tanto como, la ineficacia de sus funciones administrativas, fiscalizadoras y controladoras. Las bondades de una amnistía tributaria son tan cuestionables y sus perjuicios y efectos en la conducta, en la institucionalidad y en la credibilidad del sistema tributario y en la capacidad de la administración tributaria, tan manifiestos, que es muy difícil encontrar una que, por muy acotada y bien diseñada que sea, esté libre de nuestra suspicacia u oprobio.

V. REFLEXIONES FINALES

Debemos detenernos en este punto. Teníamos previsto abordar otros temas también vinculados a la problemática de los atrasos tributarios (introducción de criterios tributarios en la tipificación del Buen Gobierno Corporativo y la responsabilidad empresarial —Códigos de Conducta Empresarial—; mejoras en el procedimiento de fiscalización; el tema

93 «[...] Tax amnesties are a controversial revenue-raising tool. Advocates emphasize the immediate and short-run revenue impact, and often argue that future tax revenues may increase if the amnesty induces individuals or corporations not on the tax rolls to participate, and if the amnesty is accompanied by more extensive taxpayer services, better education on taxpayer responsibilities, and, especially, stricter post-amnesty penalties for evaders and greater expenditures for enforcement. Critics contend that the actual experiences of many countries indicate that the immediate impact on revenues is almost always quite small. They also question the long-run revenue impact of a tax amnesty, especially if honest taxpayers resent the special treatment of tax evaders and if individuals come to believe that the amnesty is not simply a one-time opportunity» (ALM, James, Jorge MARTINEZ-VAZQUEZ y Sally WALLACE. «Do Tax Amnesties Work? The Revenue Effects Of Tax Amnesties During The Transition In The Russian Federation» *Economic Analysis and Policy (EAP)*, Queensland University of Technology (QUT), School of Economics and Finance, 39, 2 (2009), pp. 235-253. En este mismo trabajo se señala lo siguiente: «This paper discusses the multiple tax amnesties enacted in the Russian Federation during its main transition period of the 1990s and, especially, analyzes the impact of these amnesties on tax collections. We find that these amnesties had little short- or long-term impact on revenues. We conclude that the Russian amnesties, like most other amnesties, seem unlikely to have had significant positive—or negative—impacts on the revenues of the Russian Federation, a conclusion that calls into question their usefulness as a policy instrument» (Ibidem, Abstract).

94 «Finally, supporting evidence shows that by breaking horizontal equity, amnesties might be perceived as unfair: a significant correlation exists between governors who lost their reelection bids and the introduction of a tax amnesty during their election years» (LE BORGNE, Eric. Ob. cit., p. 1).

95 «There are seen to be both pros and cons associated with the granting of tax amnesty. One suggested pro is that it shows the relevant government is getting serious about tax evasion. However, they can upset those taxpayers that are doing the right thing and paying their taxes» (TORGER, B. y C.A. SCHALTERGGER. Ob. cit.).

del diseño óptimo de una moratoria o amnistía; etcétera). No obstante, creemos que, con el espacio utilizado, hemos cumplido con el modesto objetivo inicialmente pretendido: provocar una reflexión inicial sobre ciertos aspectos del sistema tributario y de gestión tributaria que podrían revisarse para afrontar los malos incentivos que pueden llevar al atraso tributario y a la litigiosidad que enfrentamos hoy. El mismo espacio y tiempo ha impedido que los autores planteen fórmulas o soluciones precisas para el problema que motiva la reflexión. Sirvan, entonces, las ideas esbozadas como una invitación a ampliar la discusión sobre estos muchos aspectos por reformar en los años venideros.

Recibido: 11/03/2014
Aprobado: 31/03/2014

101

ATRASOS
TRIBUTARIOS Y
LITIGIOSIDAD
TRIBUTARIA EN EL
PERÚ, ALGUNOS
ASPECTOS PARA
REFLEXIONAR

TAX ARREARS
AND TAX
LITIGIOUSNESS
IN PERU, SOME
ASPECTS TO BE
CONSIDERED

El régimen FATCA y sus principales aristas de aplicación en el Perú

FATCA and its key provisions and the issues of its application in Peru

KAREN SHEPPARD CASTILLO*

Resumen: Como respuesta al recurrente problema de evasión fiscal internacional, el Congreso de los Estados Unidos emitió la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (Foreign Account Tax Compliance Act, comúnmente conocida por sus siglas FATCA). Dicha ley tiene por objeto promover el cumplimiento tributario de ciudadanos y residentes de Estados Unidos que son titulares de cuentas bancarias en el exterior, dado su sistema fiscal basado en residencia y ciudadanía. A través de FATCA, se invita a las entidades financieras locales a suscribir un acuerdo con la Administración tributaria de Estados Unidos, mediante el cual se comprometan a brindar información acerca de las cuentas cuyos titulares son ciudadanos o residentes de dicho país bajo apercibimiento de sanción. La aplicación de esta norma en nuestro país genera muchas preguntas relativas a su naturaleza, su extraterritorialidad, su vulneración del derecho bancario, civil y penal, y demás aristas. Su inminente aplicación, el 1 de julio de 2014, genera un clima de especial interés a la espera de un pronunciamiento oficial de las autoridades locales. Definitivamente, la importancia de FATCA reside en que marca una nueva etapa respecto de los anteriores sistemas de intercambio de información que podría revolucionar la forma de administrar los impuestos.

Palabras clave: FATCA – evasión fiscal – secreto bancario

Abstract: As an answer to the international tax evasion problem, the U.S. Congress issued the Foreign Account Tax Compliance Act – FATCA. This Act aims to promote tax compliance among citizens and U.S. residents holding foreign bank accounts. To this effect, FATCA requires Foreign Financial Institutions to enter into an agreement with the Internal Revenue Service (IRS) to provide the IRS information about the identity and the status of the bank accounts held by US persons. Entities not willing to enter into an agreement with the IRS will be subject to a 30% withholding on U.S. sourced income regardless of whether the income is tax exempt. The application of this Act in our country brings a lot of concern regarding some issues, such as extraterritoriality, bank secrecy, the application of civil and criminal law. Since the effective date of implementation of FATCA is July 1, 2014, we understand that an official opinion concerning these issues and the possibility to enter into an Intergovernmental Agreement with the U.S. government will be forthcoming in the following months.

Key words: FATCA – tax evasion – bank secrecy

* Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP). Máster en Tributación Internacional por la University of Michigan. Profesora de Derecho Tributario Internacional del Programa de Segunda Especialidad de la PUCP. La autora agradece especialmente por su valioso apoyo a Mayra Galdo Meléndez. correo electrónico: sheppard.kp@pucp.edu.pe

CONTENIDO: I. INTRODUCCIÓN.- II. ANTECEDENTES DE FATCA.- II.1. CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ENTRE ESTADOS UNIDOS Y ANTILLAS HOLANDESA.- II.2. EXENCIÓN DE INTERESES.- II.3. FOREIGN BANKS AND FINANCIAL ACCOUNTS REPORT (FBAR) Y QUALIFIED INTERMEDIATE (QI).- II.4. EL ESCÁNDALO DEL UNITED BANK OF SWITZERLAND AG (UBS).- III. FATCA.- III.1. NORMA DE PROMULGACIÓN.- III.2. OBJETIVOS.- III.3. DISEÑO.- III.4. DEFINICIONES.- III.4.1. ENTIDAD FINANCIERA EXTRANJERA (FFI).- III.4.2. ENTIDAD EXTRANJERA NO FINANCIERA (NFFE).- III.4.3. AGENTE DE RETENCIÓN.- III.4.4. PAGOS SUJETOS A RETENCIÓN.- III.4.5. ENTIDADES EXENTAS.- III.5. ACUERDOS INTERGUBERNAMENTALES (IGAS).- III.6. PLAZOS.- IV. ALGUNOS CUESTIONAMIENTOS ACERCA DE LA APLICACIÓN DE FATCA.- IV.1. ¿ES FATCA UNA MEDIDA ANTIELUSIVA?- IV.2. ¿ATENTA FATCA CONTRA LA SOBERANÍA DE LOS ESTADOS Y ESPECÍFICAMENTE DE NUESTRO PAÍS?- IV.3. ¿AFECTA FATCA EL DERECHO AL SECRETO BANCARIO?- IV.4. ¿ATENTA FATCA CONTRA LA RESERVA BURSÁTIL?- IV.5. ¿ATENTA FATCA CONTRA NORMAS PENALES?- IV.6. ¿ATENTA FATCA CONTRA NORMAS CIVILES?- IV.7. ¿CÓMO VA A VERIFICAR EL GOBIERNO AMERICANO QUE LAS ENTIDADES FINANCIERAS CUMPLAN REALMENTE CON LA INFORMACIÓN QUE PROPORCIONEN?- IV.8. ¿QUÉ BENEFICIOS NOS PODRÍA TRAER FATCA EN EL CONTEXTO DE UN IGA CON EL PERÚ?

I. INTRODUCCIÓN

Como respuesta al recurrente problema de evasión fiscal internacional, el cual cobra especial protagonismo en el escenario de una situación económica complicada, el Congreso estadounidense emitió la Ley de Cumplimiento Tributario de Cuentas Extranjeras (Foreign Account Tax Compliance Act), comúnmente conocida por sus siglas FATCA. FATCA tiene por objeto promover el cumplimiento tributario de ciudadanos y residentes de Estados Unidos que manejan cuentas bancarias en el exterior. Con la finalidad de conseguir dicho propósito, FATCA requiere que las entidades financieras extranjeras (Foreign Financial Institutions, en adelante FFI) suscriban un acuerdo con la Administración tributaria americana (Internal Revenue Service, en adelante IRS), mediante el cual se comprometan a proporcionarle información relativa a las cuentas bancarias que los ciudadanos y residentes estadounidenses, así como las empresas extranjeras de capital americano significativo, tengan en sus respectivas entidades. Asimismo, requiere que entidades no financieras (NFFE) informen a los agentes de retención acerca de sus beneficiarios efectivos (aun cuando se trate de sus propias subsidiarias). Aquellas entidades que no suscriban el referido acuerdo, se encontrarán sujetas a una retención del 30% sobre los pagos de fuente estadounidense que reciban, tales como intereses, dividendos y otros, independientemente de que estos se encuentren o no gravados.

En la implementación de este régimen algunos países se han alineado con Estados Unidos (tales como Reino Unido, Alemania, Francia, etc.)

y otros países se han mostrado menos cooperantes (tales como Rusia, China, Singapur, etc.). En nuestro país aún no existe un pronunciamiento oficial de las autoridades al respecto. Tomando en cuenta que la fecha efectiva de aplicación de FATCA es el próximo 1 de julio de 2014, entendemos que una opinión oficial debería emitirse en los próximos meses, abordando especialmente el tema del secreto bancario y la posibilidad de suscribir un acuerdo entre ambos países (IGA).

El propósito del presente artículo será exponer los principales aspectos del régimen FATCA, explicar sus principales aristas y destacar los aspectos más importantes a tener en cuenta con motivo de su inminente aplicación en nuestro país.

II. ANTECEDENTES DEL FATCA

II.1. Convenio para evitar la doble imposición entre Estados Unidos y Antillas Holandesas

En 1984, Estados Unidos terminó su Convenio para Evitar la Doble Imposición (en adelante, CDI) con Antillas Holandesas, toda vez que se identificaron situaciones de abuso de los beneficios que otorgaba. En virtud de dicho convenio, cualquier empresa multinacional americana podía establecer una subsidiaria financiera en las Antillas Holandesas y usarla para obtener financiamiento de inversionistas, independientemente del lugar de residencia de los mismos, quienes sabían que no se efectuarían retenciones de impuestos sobre los pagos de intereses bajo lo dispuesto en el artículo 11 del citado convenio¹.

La principal preocupación de Estados Unidos era que ningún otro país quisiera negociar algún CDI, ya que todos sus residentes podían usar sin mayor problema el CDI suscrito con Antillas Holandesas. Sin embargo, la terminación de este CDI trajo otro problema, toda vez que, para financiarse desde el extranjero, tanto el gobierno como las empresas estaban sujetos a una tasa de retención equivalente al 30% sobre los pagos que hicieran (lo cual, como ya sabemos, recae finalmente sobre el deudor). Dicha situación era perjudicial en un contexto de déficit del país y, si bien había CDI suscritos con otros países que establecían una tasa más beneficiosa (10% o 0%), estos CDI tenían incorporados convenios de intercambio de información, lo que desincentivaba a los inversionistas que no querían ver reveladas sus operaciones en sus propios países de residencia².

1 Ver AVI-YONAH, Reuven S. «What Goes Around Comes Around: Why the US is Responsible for Capital Flight (and What it Can Do about It)». *University of Michigan Public Law Research Paper*, 307 (2013), p. 2 (<http://ssrn.com/abstract=2208553>).

2 L. cit.

II.2. Exención de intereses

La solución por la que se optó fue otorgar exención a los intereses. De esta manera, los intereses pagados por estadounidenses a los inversionistas que no eran titulares del 10% de las acciones del pagador se encontraban exentos de retención. Esto solucionó el problema de la retención y el de intercambio de información que trae un CDI³.

El resultado fue que Estados Unidos recibió dinero de varios inversionistas evasores, en su mayoría de Latinoamérica. Por otro lado, los países en desarrollo se vieron prácticamente impedidos de realizar retenciones de impuestos por temor a que las inversiones se desviarán a Estados Unidos, donde gozaban de un régimen fiscal preferencial. En efecto esto generó un problema de competencia fiscal⁴.

Al mismo tiempo, a Estados Unidos le preocupaba que se desvíen fondos estadounidenses a jurisdicciones con secreto bancario y reserva tributaria, y que posteriormente se reinviertan en bonos estadounidenses, por lo que prohibió aplicar esta modalidad de inversión a bonos al portador y a residentes de países con los que no se tuviese convenios de intercambio de información⁵.

II.3. Foreign Banks and Financial Accounts Report (FBAR) y Qualified Intermediate (QI)

En ese sentido, producto de la experiencia narrada, Estados Unidos decidió implementar sistemas de información de cuentas en el exterior, entre los cuales se destacan principalmente FBAR y QI⁶.

El FBAR fue un sistema de información promulgado mediante la Ley de Secreto Bancario (Bank Secrecy Act). Este sistema requería al contribuyente informar anualmente sobre cualquier cuenta que tenga en el extranjero que exceda los US\$ 10 000.00. Desafortunadamente, su cumplimiento voluntario no trajo los resultados esperados, a pesar de las sanciones civiles y penales. Sin embargo, se siguió aplicando⁷.

Por su parte, el programa QI se inició en el año 2000, también con carácter voluntario. Bajo este programa, instituciones financieras extranjeras (no estadounidenses) podrían calificar como intermediarios calificados (QI) a través de la suscripción de un acuerdo con el Internal Revenue Service (IRS). A través de este acuerdo, la entidad financiera informaba y validaba el monto apropiado de impuestos correspondientes

3 Ibídem, p. 3.

4 L. cit.

5 L. cit.

6 Cabe indicar que, sin perjuicio de FATCA, ambas obligaciones siguen vigentes.

7 Ver DIZDAREVIC, Melissa A. «The FATCA Provisions of the Hire Act: Boldly Going Where No Withholding Has Gone Before». *Fordham Law Review*, 79 (2011), p. 2977 (<http://ir.lawnet.fordham.edu/flr/vol79/iss6/14>).

a retener a sus clientes americanos. A cambio de su colaboración, el IRS no le obligaba a revelar la identidad de los mismos⁸.

Sin embargo se observó que, dado el margen de flexibilidad del programa, las entidades financieras estaban reteniendo e informando montos mucho menores a los correspondientes.

II.4. El escándalo del United Bank of Switzerland AG (UBS)

En 2007, un antiguo banquero del UBS y ciudadano estadounidense, Bradley Birkenfeld, reveló que el UBS ayudaba activamente a sus clientes estadounidenses a evadir impuestos, para lo cual enviaba representantes del banco a visitar clientes en Estados Unidos, a quienes les aconsejaba constituir compañías en paraísos fiscales y que estas luego depositen sus fondos en el UBS para posteriormente invertir en Estados Unidos⁹.

El UBS, luego de admitir fraude y conspiración ante los Estados Unidos, se comprometió a pagar 780 millones de dólares americanos en multas, intereses y restitución a dicho país. Estados Unidos, a su vez, solicitó al UBS proporcionarle los nombres de 52 000 cuentas bancarias secretas, ante lo cual el gobierno suizo entró en un acuerdo sin precedentes y se comprometió a proporcionar el nombre de 4450 titulares estadounidenses de cuentas bancarias del UBS, a pesar de sus estrictas reglas de secreto bancario¹⁰.

Este escándalo, que salió a la luz en 2009, mostró las debilidades del QI¹¹, puesto que resultaba insuficiente para prevenir el «round tripping» que estaban llevando a cabo los ciudadanos estadounidenses con apoyo del UBS.

III. FATCA

III.1. Norma de promulgación

Como consecuencia de las experiencias con los sistemas de información citados, y del caso UBS, nace FATCA, norma promulgada bajo el gobierno del presidente Barack Obama el 18 de marzo de 2010. Esta norma fue incorporada como parte de la Ley de Incentivos para la Restauración del Empleo en Estados Unidos¹² (Hiring Incentives to Restore Employment Act, más conocida como HIRE ACT). Dada su naturaleza, las disposiciones FATCA han sido específicamente integradas al Internal Revenue Code (la norma tributaria estadounidense)¹³.

8 *Ibidem*, p. 2978.

9 *Ibidem*, p. 2983.

10 L. cit.

11 Sin embargo, el QI se siguió aplicando.

12 La traducción es nuestra.

13 L. cit.

Como antecedente, vale la pena mencionar que dicha norma fue propuesta en dos oportunidades anteriores de manera independiente y, sin embargo, no fue aprobada, hasta que se solicitó su aprobación dentro del HIRE ACT y fue aprobada sin mayor discusión. Muchos cuestionan que dicha norma haya pasado camuflada en el HIRE ACT, pues esta es una norma básicamente laboral relativa a temas de amnistías tributarias y otros créditos para los trabajadores y no tiene, por tanto, mucho que ver con la temática del FATCA, que es una norma de requerimiento de información. Sin embargo se justificó su incorporación señalando que servía para financiar el HIRE ACT¹⁴.

III.2. Objetivos

El IRS ha señalado que FATCA representa un desarrollo importante en el esfuerzo que hace Estados Unidos por combatir la evasión tributaria de americanos que mantienen cuentas *offshore* y busca con ella incrementar el ingreso fiscal, así como detectar, determinar y desincentivar a los bancos a usar el secreto bancario para ayudar a la evasión. El medio para ello es la obtención de información respecto del flujo de capital e ingresos recibidos por residentes y ciudadanos de Estados Unidos, bajo sanción¹⁵.

III.3. Diseño

De acuerdo a lo dispuesto por FATCA, el IRS «invita» a las FFI y a ciertas NFFE a celebrar «voluntariamente» un convenio con las autoridades fiscales de Estados Unidos, mediante el cual las FFI se comprometan a proporcionar información detallada de las cuentas bancarias cuyos titulares sean ciudadanos o residentes de los Estados Unidos o empresas extranjeras con participación significativa de residentes estadounidenses¹⁶. Los titulares de cuentas a los que se refiere la norma, en el caso de personas naturales, son aquellos ciudadanos que vivan fuera o dentro del país, residentes legales, y aquellos que reúnan la prueba de presencia sustancial de 183 días en Estados Unidos¹⁷. Adicionalmente, aquellos contribuyentes estadounidenses que mantengan activos financieros extranjeros por un valor que exceda los US\$ 50 000 al último día del ejercicio tributario o US\$ 150 000 durante cualquier momento específico del año fiscal deberán presentar una declaración informando acerca de dichos activos, la que deberán adjuntar a la declaración anual de impuestos, bajo sanción de multa

14 Ver CHRISTIANS, Allison. *FATCA Q&A* (<http://allisonchristians.com/fatca-q-a>).

15 Ver página oficial del Internal Revenue Service (IRS) (<http://www.irs.gov/uac/Treasury,-IRS-Issue-Proposed-Regulations-for-FATCA-Implementation>).

16 BEHRENS, Frederic Alain. «Using a Sledgehammer to Crack a Nut: Why FATCA Will Not Stand». *Wisconsin Law Review*, 1 (2013), p. 213 (<http://ssrn.com/abstract=2247615>).

17 Ver página oficial del Internal Revenue Service (IRS) (<http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Summary-of-Key-FATCA-Provisions>).

que va desde US\$ 10,000 a US\$ 50 000 en caso de reincidencia. La obligación de informar prescribe a los seis años¹⁸.

De lo expuesto, tenemos que las FFI podrán optar por:

i. Sujetarse al formulario 1099 (formatos de reporte de información de las entidades financieras estadounidenses) e informar directamente.

ii. Suscribir el acuerdo FATCA, obligándose básicamente a los siguiente¹⁹:

- Un «due diligence» de todas las cuentas que tiene la FFI con el propósito de identificar a los cuentahabientes estadounidenses²⁰.
- Una vez identificadas las cuentas, la FFI deberá reportar al IRS anualmente la siguiente información: número de la cuenta; nombre, dirección y número de identificación fiscal de los cuentahabientes; balance de la cuenta y valores; cargos y abonos de la cuenta (movimientos); el monto de los dividendos o el monto de los intereses; otros ingresos provenientes de la venta de propiedades; procedimiento de identificación de cuentas.
- El reporte deberá presentarse electrónicamente.
- Se espera que la FFI también reporte sobre los cuentahabientes recalitrantes y les cierre las cuentas.

iii. No suscribirse a FATCA y encontrarse sujetas a una retención de 30% respecto de todos los pagos que reciban de Estados Unidos.

Por otro lado, la obligación de información de las NFFE, es respecto de sus accionistas estadounidenses sustanciales.

III.4. Definiciones

III.4.1. Entidad Financiera Extranjera (FFI)

Las FFI son aquellas entidades que no se encuentran constituidas en los Estados Unidos y pueden ser depositarias, de custodia o inversionistas²¹. Una entidad es depositaria cuando acepta depósitos en el curso ordinario de su negocio bancario o negocios similares. A su vez, se considera de custodia a la entidad que se dedica al negocio de mantener activos financieros de terceras personas como parte sustancial de su actividad. Finalmente, la entidad inversionista es aquella que participa en el negocio de inversión, reinversión o negociación de valores. En términos generales las FFI comprenden bancos, financieras, cajas de ahorro municipales, empresas de fondos de inversión, fondos mutuos, fideicomisos, sociedades tituladoras, sistemas de administración de bienes y servicios, compañías de seguros,

18 L. cit.

19 L. cit.

20 No se incluyen cuentas en una FFI de individuos cuyos activos no excedan los US\$ 50 000.

21 U.S. Code. Sección 26, § 1471, «Withholdable Payments to Foreign Financial Institutions».

sociedades administradoras de fondos de pensiones y otras similares que mantengan relación comercial con clientes estadounidenses.

III.4.2. Entidad Extranjera No Financiera (NFFE)

Las NFFE son definidas de manera residual. Es considerada bajo este rubro toda aquella entidad que no es una entidad financiera y puede ser activa (operan un comercio o negocio activo y menos del 50% de sus activos producen ingresos pasivos) o pasiva (más del 50% de sus activos son del tipo que producen ingresos pasivos)²². Algunas NFFE se encuentran exceptuadas, tales como aquellas que transan públicamente y sus afiliadas; las NFFE activas; y otro tipo de entidades.

III.4.3. Agente de retención

Se considera como agente de retención cualquier persona o entidad americana que tenga el control sobre la disposición de un pago, ya sea una corporación, un *trust* u otro²³. El agente de retención deberá aplicar la retención del 30% a cualquier pago que se haga a personas respecto de las cuales no cuente con información que le permita tratar a dicho receptor del pago como exento del régimen FATCA. De no efectuar la retención, se encontrará sujeto a responsabilidad solidaria y multas²⁴. Las retenciones se realizarán respecto de FFI no participantes y de clientes que no otorguen suficiente información para determinar si son estadounidenses o no. Con respecto a las NFFE, no operará la retención respecto de aquellas entidades que se encuentran exceptuadas.

III.4.4. Pagos sujetos a retención

Los pagos sujetos a retención incluyen cualquier pago que derive de una fuente de ingresos de Estados Unidos tales como intereses, dividendos, rentas, salarios, premios, pensiones, remuneraciones, ingresos, ganancias de capital, intereses de portafolio y otras formas de inversión de ingresos derivados de inversiones en Estados Unidos²⁵. La retención opera como penalidad y se hará inclusive sobre conceptos que no se encuentran gravados en Estados Unidos. En ese sentido, los montos retenidos no tienen característica de impuestos, toda vez que estas retenciones operarán independientemente de que la operación se encuentre gravada o no, ostentando naturaleza sancionatoria, puesto que se originan con motivo de un incumplimiento formal. Por ello, dicho pago no podría utilizarse como crédito contra impuestos en el Perú²⁶.

²² Code of Federal Regulations. Sección 26, 1.1472-1, «Withholding on NFFES».

²³ *Ibidem*, Sección 26, 1.1441-7, «General Provisions Relating to Withholding Agents».

²⁴ *Ibidem*, Sección 26, 1.1471-2, «Requirement to Deduct and Withhold Tax on Withholdable Payments to Certain FFI».

²⁵ U.S. Code. Sección 26, § 1473, «Definitions».

²⁶ A menos que, por alguna razón, una parte posteriormente sea efectivamente aplicada contra impuestos.

III.4.5. Entidades exentas

La norma exime algunas entidades de corte público, tales como entidades de gobierno, entidades sin fines de lucro, entidades financieras muy pequeñas, entre otras²⁷.

III.5. Acuerdos Intergubernamentales (IGAS)

Debido a la existencia en algunos países de leyes internas que prohíben a las FFI la entrega de información financiera de sus clientes (por lo cual las FFI de dichos países no podrán, evidentemente, cumplir con las disposiciones FATCA y serán sancionadas), se crea la opción de los acuerdos intergubernamentales entre países. Estos tienen por objeto el que las FFI le entreguen la información recabada a sus propias entidades gubernamentales, en lugar de entregarla al IRS. Dichos acuerdos se denominan Intergovernmental Agreements (IGAS)²⁸.

Estados Unidos viene negociando dos modelos de acuerdo:

El Modelo de Acuerdo para Incrementar el Cumplimiento e Implementación del FATCA (Modelo 1), publicado el 25 de julio de 2012, conforme al cual la FFI remite la información financiera a las autoridades fiscales locales y no al IRS, por lo que no se requiere consentimiento del contribuyente. Este acuerdo de intercambio de información puede ser recíproco o no, dependiendo de lo la voluntad de los gobiernos. Entre los países que han suscrito IGAS bajo este modelo podemos mencionar a Canadá, Islas Caimán, Costa Rica, Dinamarca, Francia, Alemania, Guernsey, Hungría, Irlanda, Isla de Man, Italia, Jersey, Malta, Mauricio, México, Holanda, Noruega, España, Reino Unido, entre otros.

El Modelo Intergubernamental de Cooperación para Facilitar la Implementación del FATCA (Modelo 2), publicado el 14 de noviembre de 2012, el cual consiste en que la FFI envía la información directamente al IRS, ya que de forma previa el Estado ha autorizado a las FFI de su jurisdicción a inscribirse en el registro y a reportar directamente. En este supuesto, se requiere el consentimiento de los contribuyentes que mantienen las cuentas. La FFI cuenta con doce meses desde la notificación para resolver cualquier incumplimiento. De lo contrario, el IRS lo tratará como una FFI no participante. A diferencia del Modelo 1, en este modelo no existe una versión recíproca. Japón, Bermuda y Suiza son ejemplos de países que han suscrito un IGA bajo este modelo.

Con relación a las disposiciones más resaltantes de los IGA, podemos mencionar las siguientes:

²⁷ Ver página oficial del Internal Revenue Service (IRS) (<http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Information-for-Foreign-Financial-Institutions>).

²⁸ GRINBERG, Itai. «Taxing Capital Income in Emerging Countries: Will FATCA Open the Door?». *Georgetown Public Law Research*, 13, 31 (2013), p. 9.

- Se mantiene el procedimiento de *due diligence* a efectuar por la entidad financiera respecto de sus cuentahabientes, pero de una forma mucho más genérica.
- Se elimina el requisito del funcionario responsable que certifica ante el IRS que los procedimientos de *due diligence* ya se hayan llevado a cabo.
- Se elimina la obligación de retener y cerrar las cuentas recalcitrantes, bajo condición de proporcionar la información correspondiente a las cuentas.
- Se establece que los Estados trabajarán con miras a desarrollar una alternativa práctica y efectiva para lograr los objetivos de la retención de *passthru payments* e ingresos brutos.

Como consecuencia de la suscripción de los IGA, se facilita la aplicación, la implementación y el cumplimiento de las disposiciones del FATCA y se reducen los costos de las FFI para ser clasificadas como participantes, siempre que cumplan con sus obligaciones.

III.6. Plazos

El plazo inicialmente dado para su cumplimiento fue enero de 2013. Sin embargo, el Tesoro no pudo cumplir con dichos plazos y este se pospuso para enero de 2014. Posteriormente, en julio de 2013 y dada la suscripción de los IGA, el IRS emitió la nota 2013-43 anunciando una prórroga de seis meses adicionales para la implementación del FATCA. De esta manera, la fecha efectiva es 1 de julio de 2014. Sin embargo, el plazo para realizar retenciones sobre pagos brutos es hasta 2017²⁹. Cabe indicar que algunas obligaciones específicas tienen fechas límite distintas.

IV. ALGUNOS CUESTIONAMIENTOS ACERCA DE LA APLICACIÓN DE FATCA

Si bien en Estados Unidos esta norma ha sido y sigue siendo objeto de muchos cuestionamientos³⁰, esta vez no nos referiremos a los mismos, sino que desarrollaremos los cuestionamientos más importantes que su aplicación podría traer en nuestro país.

29 Internal Revenue Service (IRS). Nota 2013-43 (http://www.irs.gov/irb/2013-31_IRB/ar07.html). Los plazos no han sido cambiados por las recientes modificaciones (ver regulaciones temporales 9657 y 9658).

30 En Estados Unidos, son varios los problemas que diversos autores plantean alrededor de FATCA. Entre los principales, se ha señalado que el FATCA desincentiva la inversión dentro de Estados Unidos: puesto que lo que detona la aplicación de la penalidad son los pagos provenientes de EE.UU., otros países, como China e India, se van a beneficiar; que la carga económica para su cumplimiento es demasiado alta; que no toma en cuenta la existencia de tratados fiscales ni la legislación interna de los otros países; que dificulta a los americanos que se encuentran en otros países hacer negocios; y que generará a los ciudadanos americanos problemas para obtener cuentas bancarias en el país dados los costos administrativos que implica tenerlos como clientes. A consecuencia de estas normas algunos ciudadanos americanos están renunciando a su ciudadanía.

IV.1. ¿Es FATCA una medida antielusiva?

Para contestar esa pregunta, no podemos evitar referirnos a la clásica diferenciación entre elusión y evasión. Respecto de la evasión, en la resolución adoptada con motivo de las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Venezuela) sobre el tema «La elusión fiscal y los medios para evitarla»³¹ se señaló que el concepto de evasión tributaria se restringe a las conductas ilícitas adoptadas por el contribuyente para eximirse total o parcialmente del cumplimiento de la obligación tributaria. Por otro lado, y con relación a la elusión, dicho documento la define como un comportamiento del obligado tributario consistente en evitar el presupuesto de cualquier obligación tributaria o en disminuir la carga tributaria a través de un medio jurídicamente anómalo (por ejemplo, el abuso de la norma, de la forma o la vulneración de la causa típica del negocio jurídico), sin violar directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario.

En ese sentido, se observa que la elusión implica evitar el supuesto de hecho de la norma a través de la realización de actos anómalos, lo cual conlleva a una violación indirecta de la norma tributaria. Al respecto, Alan Gunn señala que la distinción entre elusión y evasión es bastante clara en principio, pero no siempre en los hechos: uno evade impuestos evitando el pago sin evitar la responsabilidad; mientras que quien elude la responsabilidad, elude el impuesto³².

La elusión suele ser combatida a través de las cláusulas antielusivas, las mismas que García Novoa define como estructuras normativas cuyo presupuesto de hecho aparece formulado con mayor o menor grado de amplitud y al cual se ligan unas consecuencias jurídicas que consistirán en asignar a la Administración tributaria la potestad de desconocer el acto o negocio realizado con ánimo elusivo y carente de sustancia comercial, y a aplicar el régimen jurídico-fiscal que se ha tratado de eludir³³. Dependiendo de la amplitud del presupuesto de hecho, dichas cláusulas pueden ser generales o especiales. Como explica Lourdes Chau, las cláusulas generales presuponen un hecho complejo, genérico y abstracto aplicable a un número indefinido de figuras detectadas como anómalas que precipitan la consecuencia tributaria prevista por la ley para otras figuras, mientras que las cláusulas específicas presuponen un hecho rígido, detallado y taxativo y suelen adquirir formas de ficción o de «hechos imposables» complementarios y presunciones³⁴.

31 XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario (Venezuela). «La elusión fiscal y los medios para evitarla» (<http://www.ichdt.cl/resolucion.htm>).

32 Ver GUNN, Alan. «Tax avoidance». *Michigan Law Review*, 76, 5 (1978), p. 733 (<http://www.jstor.org/stable/1287988>).

33 Ver GARCÍA NOVOA, César. «Reflexiones sobre las medidas para combatir la elusión fiscal. Cláusulas generales y especiales». *Vectigalia*, 1 (2005), p. 121.

34 Nota de prensa del seminario «Normas antielusivas y régimen fiscal para financiamiento de empresas» (http://www.procapitales.org/web/imagenes/eventos/pdf/f_459_Nota%20de%20Prensa%20Seminario%20-%20Julio%202013.pdf).

En el caso del ordenamiento jurídico peruano, el Código Tributario, a raíz de la entrada en vigencia del decreto legislativo 1121, contempla de forma expresa una cláusula antielusiva general. Así, con la incorporación de la norma XVI del título preliminar del Código Tributario, la Administración tributaria está habilitada a eliminar las ventajas tributarias resultantes de los actos elusivos efectuados por los contribuyentes, siempre que no se haya cumplido con el Test de Propiedad o Idoneidad y el Test de Relevancia Jurídico-Económica, según lo dispuesto en el párrafo 3 de la referida norma. Por otro lado, como ejemplos de cláusulas antielusivas específicas, tenemos la regla de subcapitalización³⁵, las normas antiparaísos, el régimen de transparencia fiscal internacional, el tratamiento como dividendo de la reducción de capital hasta por el importe de las utilidades existentes al momento de adoptar el acuerdo de reducción de capital, el desconocimiento del gasto de créditos originados entre partes vinculadas que son transferidos a terceros, las normas sobre las denominadas *wash sales*, las presunciones sobre distribución de ganancias en el caso de escisiones³⁶, solo por mencionar unas cuantas.

Sin perjuicio de ello, cabe anotar también que en el ámbito internacional existen normas antielusivas que provienen del acuerdo de voluntades entre Estados. Específicamente, en el caso del Perú, tenemos que los convenios para evitar la doble imposición (CDI) suscritos contemplan la regla del beneficiario efectivo en el caso de rentas pasivas, a fin de evitar que a través de un tercer Estado se pretendan aprovechar las disposiciones del CDI en el caso de rentas pasivas. Esta medida también se encuentra recogida en los artículos 10, 11 y 12 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)³⁷.

Como se puede apreciar, existen medidas que han sido diseñadas para contrarrestar los efectos de la elusión tanto a nivel local como internacional y su empleo se da en el marco de fiscalizaciones, es decir, de forma *ex post* a la concretización de la conducta del contribuyente. Ahora bien, a diferencia de las medidas antielusivas a las que hemos hecho alusión líneas arriba, el FATCA tiene como propósito combatir un supuesto de evasión a nivel internacional, esto es, aquellos casos en los que el contribuyente deliberadamente incumple una disposición tributaria apoyándose en las ventajas de la legislación de un tercer Estado (como, por ejemplo, el secreto). Las cláusulas antielusivas no resultan aplicables a tales casos, lo que justifica el esfuerzo del gobierno

35 Establecida en el inciso a) del artículo 37 de la Ley del Impuesto a la Renta.

36 En las que las acciones o participaciones de nueva emisión son transferidas en propiedad o canceladas por una posterior reorganización

37 Asimismo, como se señala en el párrafo 7 de los comentarios al artículo 1, uno de los fines del CDI debe ser evitar la elusión y evasión fiscal. En virtud de ello, se admite que los Estados puedan aplicar disposiciones internas o reglas jurisprudenciales domésticas con el objeto de evitar el fraude y las conductas de *treaty shopping*.

de los Estados Unidos de crear nuevas estrategias para hacer frente a tales prácticas, sobre todo de forma *ex ante*.

Ante ello, como observa Melissa Dizdarevic, la evasión tributaria puede ocurrir de tres formas: (i) no presentando la declaración tributaria correspondiente, (ii) pagando un importe menor al correspondiente o (iii) declarando un importe menor al correspondiente³⁸. En Estados Unidos el primer problema se enfrenta usualmente a través de sanciones penales o civiles, mientras que el segundo se combate a través del establecimiento de una retención en la fuente, sistema en el que cobra relevancia la colaboración de los sujetos designados como agentes de retención. En cuanto al tercer problema, el mecanismo utilizado es el reporte de información. No obstante, existe un problema de asimetría de información, toda vez que es el contribuyente quien está en mejores posibilidades de conocer los tributos que adeuda al Estado.

Como apreciamos, en un contexto de tributación *offshore* (es decir, aquel en el que el sistema tributario intenta alcanzar aquellas rentas que se mantienen fuera del territorio), el sistema de retención en fuente no funciona, pues, en virtud de la soberanía del Estado, no sería posible exigir este tipo de obligaciones fuera de su jurisdicción. En esta línea, sin embargo, FATCA pretende lograr la colaboración que la Administración tributaria requiere de bancos extranjeros a través de «convenios voluntarios» (bajo apercibimiento de sanción), impulsando el intercambio internacional de información.

IV.2. ¿Atenta FATCA contra la soberanía de los estados y específicamente de nuestro país?

El IRS se ha pronunciado al respecto, señalando que FATCA no es una ley extraterritorial, puesto que la decisión de las entidades financieras de celebrar un convenio con el IRS tiene carácter «voluntario» y la consecuente retención del 30% en caso de negativa solamente significa un «incentivo» para celebrar dicho convenio.

Como sabemos, Estados Unidos es el único país en el mundo que grava a sus ciudadanos por ser tales sin perjuicio del lugar de residencia de los mismos, lo cual, según autores como Reuven Avi Yonah³⁹ y Allison Christians⁴⁰ atenta contra el principio de membresía (que se refiere al espíritu de pertenencia a una comunidad internacional), así como contra el estándar global de la fiscalidad basada en la residencia, y

38 DIZDAREVIC, Melissa A. Ob. cit., p. 2977.

39 AVI-YONAH, Reuven S. «The Case Against Taxing Citizens». U of Michigan Law & Econ, Empirical Legal Studies Center Paper, 10, 9 (2010) (<http://ssrn.com/abstract=1578272>).

40 CHRISTIANS, Allison. «Drawing the Boundaries of Tax Justice», 2013 (<http://ssrn.com/abstract=2230668>).

constituye una política injusta⁴¹. En virtud de dicho sistema, Estados Unidos recurre a FATCA para alcanzar a sus contribuyentes y gravar el ingreso que generen fuera de sus fronteras. Es por tanto pertinente analizar si FATCA podría afectar la soberanía de otros estados (entre ellos, la de nuestro país).

Un estado soberano debe tener como mínimo tres elementos: territorio, población y gobierno. Dicho estado deberá ejercer supremacía y control sobre su territorio y su población sobre la base de una fuente legítima de reconocimiento del poder. Debe, además, exhibir independencia (no supremacía) respecto de los otros estados. De esta manera, y en el contexto del concepto de soberanía, el estado es el actor principal en el mundo de las relaciones internacionales⁴². Existe, pues, una conexión clara entre legitimidad, responsabilidad y reconocimiento internacional.

Es claro que en las naciones que se rigen bajo el sistema democrático de gobierno (como la nuestra), la legitimidad proviene del proceso electoral y es en esa legitimidad en la que se sostiene la soberanía del estado para tomar decisiones. De ahí que resulta más fácil someterse a las decisiones internas del estado en ejercicio directo de su soberanía que someterse a las decisiones tomadas por organismos internacionales a los que el estado se adscribe, ello toda vez que la legitimidad se percibe más distante⁴³.

La legitimidad de la mayoría se basa en un sentimiento de comunidad que no existe necesariamente respecto de una organización multilateral. De esta manera, cuando el poder es transferido a otro nivel de decisión más allá del propio estado (como puede ser una organización internacional), este otro nivel debe ganar su propia legitimidad y no apoyarse únicamente en la del estado, con el objetivo de garantizar la efectividad de las medidas adoptadas⁴⁴. En este contexto, es innegable que los estados del mundo globalizado tarde o temprano necesitan formar parte de organizaciones internacionales para alcanzar sus objetivos.

En tributación, existen dos conceptos básicos sobre los cuales se mueve el concepto de soberanía: el ingreso público, que se nutre principalmente de impuestos y sirve para financiar el gasto público; y, por otro lado, el control de la política fiscal, ya que los impuestos son utilizados también para estimular determinadas conductas económicas. Un caso emblemático en el que produjo un conflicto de soberanía sucedió cuando la OCDE trató de imponer severas medidas en contra de la competencia

41 CHRISTIANS, Allison. «FATCA Q&A: A work in progress», 2013 (<http://taxpol.blogspot.com/2013/12/fatca-q-work-in-progress.html>).

42 RING, Diane M. «What's at Stake in the Sovereignty Debate?: International Tax and the Nation-State». *Virginia Journal of International Law*, 49 (2008), p. 4.

43 *Ibidem*, pp. 13-15.

44 *Ibidem*, p. 16.

117

EL RÉGIMEN FATCA
Y SUS PRINCIPALES
ARISTAS DE
APLICACIÓN EN EL
PERÚFATCA AND ITS
KEY PROVISIONS
AND THE ISSUES
OF ITS APPLICATION
IN PERU

fiscal desleal, las cuales fueron cuestionadas precisamente sobre la base del tema de soberanía. Como respuesta a la creciente preocupación sobre el problema de la competencia fiscal desleal (específicamente respecto a los paraísos fiscales), en 1998 la OCDE emitió un informe en el que estableció una serie de criterios para determinar si una práctica fiscal era dañina o no, proponiendo, a su vez, medidas para contrarrestarla⁴⁵.

Entre los criterios de identificación de éstas prácticas estaban (i) la no tributación o tributación cero; (ii) tener tasas muy bajas o mecanismos para reducir la base imponible que tengan por resultado que el ingreso resulte gravado a una tasa muy baja; (iii) la negativa al intercambio de información; (iv) la falta de realización de actividades sustanciales comerciales en determinado territorio; y (v) la existencia de regímenes de tributación preferencial como, por ejemplo, una zona franca o incentivos por tipo de industria. Finalmente, el informe estableció la necesidad urgente de tomar acción a nivel internacional, recomendando contrarrestar las citadas prácticas con reglas muy severas⁴⁶.

Esta iniciativa de la OCDE recibió múltiples críticas a nivel internacional. Entre ellas, una de las más fuertes provenía del Centro de Libertad y Prosperidad⁴⁷, que, al respecto, señaló lo siguiente:

Los esfuerzos planteados por la OCDE provienen de una mala asesoría, ellos constituyen un ataque a la soberanía porque la OCDE está tratando de ningunear a los países denominados paraísos fiscales con la finalidad de forzarlos a incrementar sus tasas de impuestos y a eliminar la privacidad financiera [...]. Las naciones soberanas deberían ser capaces de determinar sus propias políticas fiscales⁴⁸.

En el mismo sentido, el secretario del Tesoro de Estados Unidos Paul O'Neill señaló lo siguiente:

Los Estados Unidos no respaldan esfuerzos para dictar a ningún otro país cuáles son las tasas de impuestos que deben usar o qué tipo de sistemas fiscales deberían utilizar, y no participará en ninguna iniciativa que conlleve a homologar todos los sistemas tributarios. Los Estados Unidos simplemente no tienen interés alguno en eliminar la competencia que obliga a los gobiernos al igual que las empresas a crear eficiencia⁴⁹.

De lo expuesto, se observa que la principal crítica estaba orientada a la legitimidad de la OCDE para exigir conductas a terceros países. En este contexto, y siguiendo la misma línea de análisis, FATCA podría no ser

45 *Ibidem*, p. 22.

46 L. cit.

47 Ver Center for Freedom and Prosperity (<http://freedomandprosperity.org/core-principles/tax-competition/>).

48 Citada en RING, Diane M. Ob. cit., p. 4.

49 Citado en *ibidem*, p. 25.

considerado como un sistema de intercambio de información amigable, toda vez que, a través de dicha norma, el gobierno de los Estados Unidos se atribuye la facultad de exigir obligaciones de información y de imponer sanciones a sujetos que se encuentran bajo una jurisdicción distinta. En ese sentido, actúa sin legitimidad, quebrantando con ello la soberanía de dichos países. A partir de lo expuesto, entonces, FATCA vulnera la soberanía porque (i) no respeta el principio de independencia de los estados, (ii) ha sido emitida por una autoridad que carece de total legitimidad para ejercer fuera de su jurisdicción (iii), obliga a sujetos con los que no tiene conexión jurídica alguna, tales como las entidades financieras de otros países, a cumplir obligaciones bajo apercibimiento de sanción.

Por su parte, en nuestro país, los artículos 43, 44 y 45 de la Constitución Política se refieren a la obligación del Estado peruano de defender su soberanía, indicando que el poder ejercido en el mismo debe emanar siempre del pueblo. En la misma línea el Tribunal Constitucional mediante sentencia 05761-2009-PHC/TC, se ha expresado claramente acerca del concepto de soberanía y jurisdicción señalando lo siguiente:

28. El Estado peruano ha reconocido, dentro del desarrollo normativo de su texto político fundamental, el principio de soberanía señalando que: «La soberanía emana del pueblo. Quienes lo ejercen lo hacen con las limitaciones y responsabilidades que la Constitución y las leyes establecen [...]». De este postulado constitucional se deriva que las potestades ejercidas por los poderes públicos de nuestro Estado se sujetan a lo establecido por la propia Constitución y, en general, por el ordenamiento jurídico nacional. De ahí que la soberanía deba ser entendida como la potestad político-jurídica que permite decidir libremente sobre los asuntos internos y externos de un Estado. [...]

30. Este poder soberano autoriza a los Estados a decidir de manera autónoma las leyes que serán aplicadas en el ámbito espacial de su territorio; potestad que no encuentra mayor límite que las establecidas en las normas de derecho público interno y las normas de derecho público externo. Ello significa que en virtud de este principio, cada uno de los Estados debe hacer prevalecer su soberanía respetando la de los demás países, *evitando la imposición de leyes extranjeras en el territorio nacional*»⁵⁰.

De lo expuesto, tenemos que la aplicación de la ley FATCA en nuestro país, de llevarse a cabo, podría contravenir las normas de soberanía contempladas en nuestra constitución, puesto que mediante ella se imponen obligaciones y sanciones a sujetos que se encuentran bajo la jurisdicción del estado peruano.

50 Las cursivas son nuestras.

IV.3. ¿Afecta FATCA el derecho al secreto bancario?

El secreto bancario y la reserva tributaria se encuentran contemplados en el inciso 5 del artículo 2 de la Constitución Política, como parte de los derechos fundamentales de las personas:

Artículo 2°.- Toda persona tiene derecho:

5. A solicitar sin expresión de causa la información que requiera y a recibirla de cualquier entidad pública, en el plazo legal, con el costo que suponga el pedido. Se exceptúan las informaciones que afectan la intimidad personal y las que expresamente se excluyan por ley o por razones de seguridad nacional.

El secreto bancario y la reserva tributaria pueden levantarse a pedido del juez, del Fiscal de la Nación, o de una comisión investigadora del Congreso con arreglo a ley y siempre que se refieran al caso investigado.

En el mismo sentido, el artículo 140 de la Ley General del Sistema Financiero y del Sistema de Seguros y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros⁵¹ prohíbe a las empresas del sistema financiero, así como a sus directores y trabajadores, suministrar cualquier información sobre las operaciones pasivas con sus clientes, a menos que medie autorización escrita de estos. Con ello se restringe la información protegida por el secreto bancario a las operaciones pasivas. La infracción de estas disposiciones se considera una falta laboral grave⁵². Cabe señalar que las operaciones pasivas se refieren a aquellas que tienen por finalidad la captación de recursos del público, mientras que las operaciones activas son operaciones de crédito mediante las cuales las entidades financieras prestan recursos a sus clientes por un tiempo determinado⁵³.

Por su parte, el artículo 143 de la Ley General de Banca y Seguros indica las situaciones en las cuales la reserva de la información no aplica, así como las autoridades y funcionarios que están facultados a solicitar

EL RÉGIMEN FATCA
Y SUS PRINCIPALES
ARISTAS DE
APLICACIÓN EN EL
PERÚ

FATCA AND ITS
KEY PROVISIONS
AND THE ISSUES
OF ITS APPLICATION
IN PERU

51 Ley 26702.

52 «Artículo 140.- Alcance de la prohibición:

Está prohibido a las empresas del sistema financiero, así como a sus directores y trabajadores, suministrar cualquier información sobre las operaciones pasivas con sus clientes, a menos que medie autorización escrita de estos o se trate de los supuestos consignados en los Artículos 142 y 143.

También se encuentran obligados a observar el secreto bancario:

El Superintendente y los trabajadores de la Superintendencia, salvo que se trate de la información respecto a los titulares de cuentas corrientes cerradas por el giro de cheques sin provisión de fondos.

Los directores y trabajadores del Banco Central de Reserva del Perú.

Los directores y trabajadores de las sociedades de auditoría y de las empresas clasificadoras de riesgo.

No rige esta norma tratándose de los movimientos sospechosos de lavado de dinero o de activos, a que se refiere la Sección Quinta de esta Ley, en cuyo caso la empresa está obligada a comunicar acerca de tales movimientos a la Unidad de Inteligencia Financiera [...].»

53 PEREA, Alexis. «Informe Temático N.º 11/2012-2013: Secreto bancario y reserva tributaria: definición conceptual, tratamiento jurídico en la legislación nacional y legislación comparada». Lima: Departamento de Investigación Parlamentaria, 2013, p. 11.

información o datos del sistema financiero⁵⁴. Así, señala que no se aplica el secreto bancario para las siguientes autoridades:

- Los jueces y tribunales en el ejercicio regular de sus funciones y con específica referencia a un proceso determinado, en el que sea parte el cliente de la empresa a quien se contrae la solicitud.
- El fiscal de la Nación, en los casos de presunción de enriquecimiento ilícito de funcionarios y servidores públicos o de quienes administren o hayan administrado recursos del Estado o de organismos a los que este otorga soporte económico.
- El fiscal de la Nación o el gobierno de un país con el que se tenga celebrado convenio para combatir, reprimir y sancionar el tráfico ilícito de drogas o el terrorismo, o en general, tratándose de movimientos sospechosos de lavado de dinero o de activos, con referencia a transacciones financieras y operaciones bancarias ejecutadas por personas presuntamente implicadas en esas actividades delictivas o que se encuentren sometidas a investigación bajo sospecha de alcanzarles responsabilidad en ellas.
- El presidente de una Comisión Investigadora del Poder Legislativo, con acuerdo de la Comisión de que se trate y con relación a hechos que comprometan el interés público.
- El superintendente, en el ejercicio de sus funciones de supervisión.

El pedido de información se canaliza a través de la Superintendencia. La norma señala, además, que aquellos que accedan a información secreta están obligados a mantenerla con dicho carácter en tanto esta no resulte incompatible con el interés público.

En este extremo, cabe resaltar que la Constitución habilita a levantar el secreto bancario a los jueces y tribunales (específicamente en el contexto de un proceso), así como al fiscal de la Nación en caso de enriquecimiento ilícito de funcionarios públicos y tráfico de drogas. Sin embargo, se observa que, a diferencia de la Constitución, la referida Ley de Banca y Seguros incorpora además al superintendente de Banca y Seguros en el ejercicio de sus funciones de supervisión, lo cual suena muy razonable, pero no es un funcionario habilitado expresamente por la Constitución.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado acerca del contenido del secreto bancario en la sentencia del expediente 02838-2009-PHD/TC:

12. Tal como fuera advertido por este Tribunal en la STC N° 000004-2004-AI/TC y acumulados, «mediante el secreto bancario y la reserva

⁵⁴ Ley 26702.

121

EL RÉGIMEN FATCA
Y SUS PRINCIPA-
LES ARISTAS DE
APLICACIÓN EN EL
PERÚFATCA AND ITS
KEY PROVISIONS
AND THE ISSUES
OF ITS APPLICA-
TION IN PERU

tributaria, se busca preservar un aspecto de la vida privada de los ciudadanos, en sociedades donde las cifras pueden configurar, de algún modo, una especie de “biografía económica” del individuo, perfilándolo y poniendo en riesgo no sólo su derecho a la intimidad en sí mismo configurado, sino también otros bienes de igual trascendencia, como su seguridad o su integridad.

13. A su vez, en la STC N° 01219-2003-HD/TC, se indicó que «forma parte del contenido constitucionalmente protegido del derecho a la intimidad, y su titular es siempre el individuo o la persona jurídica de derecho privado que realiza tales operaciones bancarias o financieras». Y es que, a juicio de este Colegiado, no puede soslayarse que, respecto al citado derecho fundamental, «también cabe la distinción entre aquella esfera protegida que no soporta limitación de ningún orden (contenido esencial del derecho) y aquella otra que permite restricciones o limitaciones, en tanto estas sean respetuosas de los principios de razonabilidad y proporcionalidad (contenido “no esencial”)», tal como fue advertido en la STC N° 000004-2004-AI/TC y acumulados.

14. Por consiguiente, y dado que ni el secreto bancario ni la reserva tributaria forman parte del contenido esencial del derecho fundamental a la intimidad, únicamente se encuentran constitucionalmente proscritas aquellas limitaciones cuyo propósito es el de quebrar la esfera privada del individuo y ocasionarle perjuicios reales y/o potenciales de la más diversa índole, mas no aquellas que, manteniendo el margen funcional del elemento de reserva que le es consustancial, sirvan a fines constitucionalmente legítimos y se encuentren dentro de los márgenes de lo informado por la razonabilidad y la proporcionalidad.

De esta manera, para el Tribunal Constitucional, lo que el secreto bancario y la reserva tributaria constitucionalmente proscriben es el acceso a la información que corresponde a la esfera íntima del individuo. No se encuentra restringida, en cambio, aquella información que no corresponde al ámbito de lo íntimo y, en consecuencia, si bien respecto de ella debe mantenerse la reserva, resulta admisible su utilización para fines constitucionalmente legítimos (por ejemplo, la investigación sobre las operaciones financieras catalogadas como sospechosas o el seguimiento de la actividad impositiva por parte de la Administración tributaria con fines de fiscalización o investigación)⁵⁵. En el mismo sentido, el Tribunal Constitucional ha señalado que incluir la privacidad económica en el contenido esencial del derecho a la intimidad implicaría la imposición de obstáculos irrazonables en la persecución de los delitos económicos.

Dicho esto, independientemente de lo indicado respecto al tema de la soberanía líneas arriba, y en un escenario en que el estado peruano

55 PEREA, Alexis. Ob. cit., p. 14.

tuviera la voluntad de suscribir un acuerdo IGA con Estados Unidos, podría explorar la posibilidad de hacerlo a través de la autorización y funciones asignadas al Superintendente de Banca y Seguros, quien se encuentra autorizado por ley a acceder a dicha información⁵⁶. Cabe recordar que, en el marco de las normas FATCA, se propone que el sujeto protegido por el derecho bancario renuncie a través de un formulario firmado a dicho derecho con la finalidad de facilitar la información. Esta renuncia, claro está, debería ser de carácter voluntario y no bajo amenaza del cierre de cuentas.

Ahora bien, por su parte, el numeral 10 del artículo 62 del Código Tributario señala que la Administración tributaria puede solicitar información a las empresas del sistema financiero a través de un juez, cuando se trate de las operaciones pasivas con los deudores tributarios sujetos a fiscalización, caso en el cual la solicitud deberá ser motivada y resuelta en el término de setenta y dos (72) horas, bajo responsabilidad, o directamente, tratándose de las demás operaciones. Al respecto, observamos que la Administración tributaria peruana tiene facultades para acceder directamente a la información bancaria de las operaciones activas en el marco de un proceso de fiscalización y, tratándose de operaciones pasivas, puede solicitar al juez que levante el secreto bancario, a través de una solicitud motivada. De esta manera se abre la puerta para que la Administración tributaria acceda a información protegida por el secreto bancario, en el marco de un proceso de fiscalización.

Ahora bien, no podemos olvidar que existe un acuerdo previo de intercambio de información entre administraciones tributarias con Estados Unidos⁵⁷. Dicho acuerdo, sin embargo, en su artículo 1, numeral 1.3, señala que la asistencia mutua que se brindan los Estados contratantes de este Convenio será en conformidad con, y sujeta a, las limitaciones que establezcan sus respectivas leyes y demás disposiciones nacionales, por lo que faculta a la Administración tributaria a no compartir información cuando hacerlo implique vulnerar normas locales.

No queda claro, sin embargo, el caso en el que, en el marco de un proceso de fiscalización, la Administración tributaria solicite el levantamiento del secreto bancario del sujeto fiscalizado y, posteriormente, en el marco del convenio de intercambio de información, el IRS solicite dicha información. Queda la duda de si en este caso la Administración tributaria podrá proporcionar dicha información.

⁵⁶ Aunque no se encuentre listado entre las autoridades habilitadas por la Constitución.

⁵⁷ Decreto ley 25665.

En el mismo contexto, debe leerse la cláusula de intercambio de información de los CDI suscritos por el Perú. Uno podría preguntarse cuál es la diferencia entre el acuerdo de intercambio de información y FATCA. Además de los sujetos y los objetivos a los que se encuentran dirigidos, FATCA es un sistema que exige información detallada y en tiempo real, lo que no necesariamente sucede en el marco de un convenio tradicional de intercambio de información, el cual normalmente se utiliza para verificar datos recogidos del contribuyente en el marco de un proceso de fiscalización. FATCA, como ya señalamos, hace un control *ex ante*.

IV.4. ¿Atenta FATCA contra la reserva bursátil?

En el Perú, la reserva bursátil tiene carácter legal, ya que según lo establecido en el artículo 45 de la Ley del Mercado de Valores existe un deber de reserva para aquellos sujetos que se encuentran inmersos en el sistema del mercado de valores, tales como directores, funcionarios y trabajadores de los agentes de intermediación, sociedades administradoras de fondos mutuos de inversión en valores y de fondos de inversión, clasificadoras, emisores, representantes de obligacionistas, así como directores, miembros del consejo directivo, funcionarios y trabajadores de las bolsas y de las demás entidades responsables de la conducción de mecanismos centralizados, así como de las instituciones de compensación y liquidación de valores. Conforme al citado artículo, ninguna de estas personas puede compartir información sobre la identidad de inversionistas que transan en la bolsa, a menos que se cuente con una autorización escrita. Tal como están las cosas ahora, el cumplimiento del FATCA acarrearía una infracción a este deber, por lo que los sujetos antes mencionados podrían estar expuestos a la aplicación de una sanción y a responder solidariamente por los daños y perjuicios que ocasionen en base a lo establecido en el artículo 46 de la citada norma.

IV.5. ¿Atenta FATCA contra normas penales?

Sin perjuicio de la calificación como falta grave desde el punto de vista laboral, el incumplimiento de la protección al secreto bancario acarrea una violación al secreto profesional, delito que se encuentra sancionado con una pena privativa de libertad no mayor de dos años y con 60 a 120 días-multa de acuerdo con el artículo 165 del Código Penal⁵⁸.

58 «Artículo 165.- Violación del secreto profesional

El que, teniendo información por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o ministerio, de secretos cuya publicación pueda causar daño, los revela sin consentimiento del interesado, será reprimido con pena privativa de libertad no mayor de dos años y con sesenta a ciento veinte días-multa».

IV.6. ¿Atenta FATCA contra normas civiles?

En el caso de aquellos cuentahabientes que ya tuvieran cuentas bancarias y que no colaboren con proporcionar la información requerida, la norma FATCA exige el cierre de las mismas. Ello podría afectar obligaciones contractuales previamente adquiridas.

IV.7. ¿Cómo va a verificar el gobierno americano que las entidades financieras cumplan realmente con la información que proporcionen?

Se ha señalado que una alternativa de control sería exigir la presentación de informes emitidos por firmas auditoras, quienes verificarían el cumplimiento.

IV.8. ¿Qué beneficios nos podría traer el FATCA en el contexto de un IGA con el Perú?

En este punto, hay varias aristas. Por un lado, considerando que aún somos un país de pocos recursos para invertir en recaudación y fiscalización tributaria a contribuyentes *offshore*, suscribir el FATCA podría resultar muy conveniente si existiera reciprocidad absoluta. Sin embargo, al parecer Estados Unidos no está dispuesto a cooperar otorgando información en la misma medida en la que la exige, debido a sus propias limitaciones legales. De esta manera, si se optara por suscribir un acuerdo, sería bueno considerar este punto al momento de acordar los términos del mismo y asegurarse de recibir los máximos beneficios posibles⁵⁹. Algunos autores son más optimistas al respecto, y consideran que la idea de FATCA es llegar, con el paso del tiempo, a la reciprocidad absoluta, al punto de que las administraciones tributarias cooperen en recaudar los impuestos debidos por sus contribuyentes y reembolsárselos respectivamente⁶⁰.

Recibido: 11/03/2014

Aprobado: 31/03/2014

59 GRINBERG, Itai. Ob cit., p. 12. El autor sustenta su posición en la propia legislación americana y en la política fiscal de los Estados Unidos.

60 AVI-YONAH, Reuven S. «What Goes Around Comes Around: Why the US is Responsible for Capital Flight (and What it Can Do about It)», p. 5.

La fiscalidad de las cooperativas desde la perspectiva de la internacionalización de la economía social y el desarrollo sostenible

Taxation of cooperatives from the perspective of international expansion and sustainable development of social economy

GEMMA PATÓN GARCÍA*

Resumen: La crisis económica ha generado una mayor preocupación en los países desarrollados por el control de los riesgos sociales con efectos negativos sobre el crecimiento y este problema puede abordarse desde la perspectiva de la Responsabilidad Social de las Empresas (RSE). De este modo, la RSE se observa como la actitud empresarial dirigida a promover fines sociales, económicos y ambientales a la vez que garantizar la competitividad en el mercado internacional. Así, la economía social puede contribuir al desarrollo sostenible, a la cohesión económica y social, a fomentar el tejido productivo y la distribución de la renta, a favorecer el empleo y a procurar la igualdad de oportunidades. El presente estudio pretende incidir en el papel que la fiscalidad desempeña en el área de la incentivación de políticas relacionadas con la economía social y que muy destacadamente se manifiesta en el régimen jurídico de las cooperativas. El enfoque adoptado persigue aportar propuestas para la regulación fiscal de las cooperativas considerando el contexto internacional y la dimensión del sector en países como España y Perú en aras de incentivar la llamada «responsabilidad social cooperativa». En efecto, la importancia de ofrecer un marco legal y fiscal de promoción de su internacionalización se cohonesta de forma providencial con los principios que gobiernan la acción cooperativista. Consideramos que es indispensable, desde la perspectiva del desarrollo sostenible y la responsabilidad social de las cooperativas, que se tome en consideración en el régimen fiscal aplicable criterios que puedan justificarse en los principios constitucionales, el interés general de la sociedad o de internacionalización de la actividad económica. Asimismo, podrían conseguirse otros efectos positivos en el área de América Latina como la disminución de la evasión fiscal y la formalización de al menos una parte del sector informal de la economía, e incluso el impulso a la auténtica RSE.

Palabras clave: fiscalidad – desarrollo sostenible – responsabilidad social empresarial – crisis económica – régimen de cooperativas – economía social

* Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario, doctora en Derecho, miembro del Grupo de investigación de Derecho Financiero y Tributario (GIDEFIT), Centro Internacional de Estudios Fiscales (CIEF), Campus de Excelencia Internacional (CYTEMA), Universidad de Castilla-La Mancha (UCLM, Ciudad Real, España). Correo electrónico: Gemma.Paton@uclm.es. El presente estudio cuenta con el patrocinio de la «Cátedra de Innovación y Desarrollo Cooperativo y Empresarial» de la UCLM.

Abstract: The economic crisis has created a major concern in developed countries for control of social risks with negative effects on growth and this problem can be approached from the perspective of Corporate Social Responsibility (CSR). Thus, CSR is seen as an entrepreneurial attitude aimed at promoting social, economic and environmental purposes while guarantying competitiveness in the international market. Thus, social economy can contribute to sustainable development, economic and social cohesion, to promote productive and income distribution, to ensure employment and equality of opportunities. The purpose of this study is to have an influence on the role that taxation plays in the area of incentive policies related to social economy and very prominently manifested in the legal status of cooperatives. The approach aims to provide proposals on tax regulation of cooperatives taking the perspective of the international context and the size of the sector in countries like Spain and Peru in order to encourage cooperative social responsibility. Indeed, the importance of providing a legal and fiscal framework to promote their internationalization connects providentially with the principles that govern the cooperative action. We consider that it is essential, from the perspective of sustainable development and cooperatives' social responsibility, to take into account in the tax regime applicable criteria that can be justified on constitutional principles, the general interest of society or internationalization economic activity. Also, there could be other positive effects in the area of Latin America, such as decreasing tax evasion and the formalization of at least a portion of the informal sector of the economy, including the real impulse to CSR.

Key words: taxation – sustainable development – corporate social responsibility – economic crisis – regulation of cooperatives – social economy

CONTENIDO: I. INTRODUCCIÓN.– II. LOS DESAFÍOS DE LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LAS EMPRESAS EN TIEMPOS DE CRISIS Y LA PROMOCIÓN DE LA ECONOMÍA SOCIAL.– III. LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO INCENTIVADOR DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LA EMPRESA.– IV. EL PAPEL DE LAS COOPERATIVAS EN EL FOMENTO DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y LA ECONOMÍA SOSTENIBLE.– IV.1. LA RESPONSABILIDAD SOCIAL COOPERATIVISTA. REFERENCIAS AL RÉGIMEN FISCAL EN ESPAÑA Y PERÚ.– V. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

En los últimos años venimos asistiendo a la consolidación de la RSE como atributo de ciudadanía empresarial. La sociedad de la globalización es cada vez más sensible al comportamiento cívico-empresarial y el consumidor exige y aprecia el respeto a los valores democráticos, al medio ambiente, etcétera. También valora la cercanía, la transparencia y el hecho de que se destine parte del beneficio a causas solidarias que contribuyen al bienestar y al progreso de las comunidades.

Ante este panorama, los países desarrollados pretenden un cambio estructural que pasa por un mayor control del riesgo. Estos objetivos pueden atacarse desde la perspectiva de la RSE *en tiempos de crisis*. La RSE *puede* abordarse como un instrumento de control del riesgo, así como en su dimensión de afrontar políticas coherentes, que precisan de una mayor regulación en la RSE. Así, una de las consecuencias de la actual crisis económica ha sido una revisión de la premisa de la autorregulación como principio rector de la RSE. Desde el sector bancario, pasando por el gobierno corporativo, hasta los estándares para las empresas multinacionales, se ha producido un cuestionamiento claro del marco autorregulador de la RSE en sus múltiples dimensiones.

La respuesta puede otearse desde varios frentes. Por una parte, los problemas económicos actuales exceden las capacidades de muchos gobiernos y necesitan el concierto de todos ellos. Pero es que además, las políticas económicas domésticas miran hacia el exterior, por lo que no estarán dispuestas a ceder cuotas de competitividad a cambio de mayor compromiso social y medioambiental si no observan movimientos cooperativos en la misma dirección. En este contexto de crisis, el juego de la competencia económica internacional se entrelaza con acciones de RSE. En este terreno deben citarse algunos instrumentos recientes como la aplicación de la nueva Comunicación de la Comisión Europea sobre RSE¹, la revisión de las nuevas políticas de salvaguarda del Banco Mundial, y del enfoque común de las Agencias de Crédito a la Exportación de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) a las que hay que unir la reciente revisión de las Directrices sobre Empresas Multinacionales también de la OCDE.

Por tanto, es posible vislumbrar la apertura de un proceso interesante, por una parte, porque permitirá medir el pulso entre los actores jurídicos gubernamentales y las grandes corporaciones y *lobbies* empresariales, y por otro, dado el nivel de las instituciones implicadas, será clave para la credibilidad y grado de compromiso con el desarrollo sostenible en los próximos años. Desde una segunda perspectiva, el panorama económico de un Estado y su grado de integración en la economía mundial tienen un impacto significativo sobre el marco de RSE resultante. Así, las economías pequeñas con un gran número de pequeñas y medianas empresas (PYMES) persiguen objetivos diferentes a los buscados, por ejemplo, por las economías exportadoras. Por el contrario, los Estados miembros con una tradición exportadora y economía doméstica fuertemente regulada tienden a concentrarse en la dimensión exterior de la RSE. En ambos casos, los incentivos legales a la inserción de la responsabilidad social y medioambiental como ventaja estratégica han de tener necesariamente

LA FISCALIDAD
DE LAS
COOPERATIVAS
DESDE LA
PERSPECTIVA
DE LA INTERNA-
CIONALIZACIÓN
DE LA ECONOMÍA
SOCIAL Y EL
DESARROLLO
SOSTENIBLE

TAXATION OF
COOPERATIVES
FROM THE
PERSPECTIVE OF
INTERNATIONAL
EXPANSION AND
SUSTAINABLE
DEVELOPMENT
OF SOCIAL
ECONOMY

1 Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, «Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas», 25 de octubre de 2011, COM(2011) 681 final.

un peso distinto y lograr estos objetivos posicionándose adecuadamente en el juego de la competencia internacional que, desde luego, no es tarea fácil.

En un contexto de crisis, donde la brecha social y económica está ampliándose, y donde además se está produciendo una retirada del Estado en las políticas sociales en aras de la consolidación fiscal, el refuerzo de la cohesión social pasa por el fomento de los negocios inclusivos, las alianzas público-privadas y estrategias normativas que favorezcan un mayor reparto de la riqueza. Difícilmente pueden conseguirse todos estos objetivos de forma espontánea o en base a opciones voluntarias. Los cambios estructurales avanzan muy lentamente y la reforma hacia un desarrollo sostenible reclama medidas urgentes, entre las que se plantean las oportunidades para la RSE, las cuales vienen de la mano del dilema entre el aumento de la regulación o el margen de una mayor flexibilidad. En este sentido, podemos traer a colación argumentos orientados hacia la asunción de la responsabilidad social de la empresa que invocan la mixtura de sus intereses competitivos con los intereses sociales, ambientales y humanos de su entorno². Estas consideraciones éticas harían más legítima para la sociedad en su conjunto la obtención y maximización de beneficios empresariales, siempre que se perciba la distinción de la misma por orientar sus intereses particulares a los intereses generales³.

Dentro del panorama de crisis económica mundial, la fiscalidad ha recobrado un destacado papel en tanto instrumento paliativo para actuar —acompañado de los reclamados procesos de regulación financiera— sobre los efectos de ralentización del crecimiento económico. Así, la fiscalidad emerge como uno de los límites al beneficio económico, cuya búsqueda desmesurada se sitúa como una de las claves del origen de la crisis económica⁴.

Esta perspectiva implica que el beneficio empresarial debe racionalizarse y reducirse en razón del sometimiento a un gravamen que corresponsabilice a los sujetos causantes de los perjuicios ocasionados

2 ROSEMBUJ ERUJIMOVICH, Tulio. «La responsabilidad social corporativa». Editorial. *El Fisco*, (octubre 2006) (http://www.elfisco.com/editorial/editorial.aspx?edi_ano=06&edi_mes=10).

3 PATÓN GARCÍA, Gemma. «Estímulos fiscales a la responsabilidad social empresarial en materia medioambiental: ayudas de estado y tributación ecológica». En FERNÁNDEZ AMOR, J.A. y C. GALA DURÁN (coords.). *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 282.

4 Desde una perspectiva analítica de los efectos institucionales que la crisis económica está provocando en la actualidad, Luis María CAZORLA PRIETO ha destacado el protagonismo de tres conceptos como expresión de los límites del beneficio económico: 1) el discurso de la responsabilidad social empresarial que parte del logro del beneficio a través de un beneficio compartido con la sociedad; 2) el capitalismo natural que pretende incorporar a los dos tipos de capital tradicionales, el dinero y los bienes producidos, otros dos que contribuyan al bienestar futuro como son los hombres y la naturaleza; y 3) la lucha contra el recalentamiento global, en conexión con el anterior, como barrera infranqueable (ver CAZORLA PRIETO, Luis María. *Crisis económica y transformación del Estado*. Cizur Menor, Navarra: Thomson-Aranzadi, 2009, pp. 89-90).

por el desarrollo de su actividad productiva con ausencia de regulación y límites. Estaríamos ante un movimiento de búsqueda de un *modelo económico sostenible* cuya definición parte de la concreción de un «beneficio económico razonable» delimitado en razón de preocupaciones de carácter social o medioambiental a las que deberían atender⁵. De hecho, la globalización económica apunta a dos riesgos esenciales que han adquirido en la actualidad una realidad inquietante: en primer lugar, la capacidad del poder económico de influir en la sociedad en su conjunto al privarla de recursos materiales, capacidad que ha afectado el nivel de bienestar social alcanzado, y, en segundo lugar, la pérdida de justicia impositiva derivada de la priorización del interés público por las instituciones gubernamentales⁶. En efecto, la contención y reducción del gasto público, junto con las nuevas fórmulas de incremento de los ingresos públicos, han provocado que la efectividad de la justicia en los tributos pueda hacerse depender de la potestad, de la causa final o de la proporción del tributo con respecto a las personas a las que se impone.

En este contexto, la adopción de medidas de naturaleza fiscal se significa por una función de promoción y desarrollo de la economía —es decir, motivaciones no fiscales— que se ponen de relieve en la configuración jurídica de los distintos tributos. La función económica de los tributos es perseguida de manera acuciante por los Estados ante la búsqueda de respuestas eficaces que encaminen los esfuerzos institucionales hacia un crecimiento económico sostenible y la necesidad de consolidar una recaudación fiscal frente a la crisis económica global.

El presente estudio pretende incidir en el papel que la fiscalidad desempeña en el área de la incentivación de políticas relacionadas con la economía social y que muy destacadamente se manifiesta en el régimen jurídico de las cooperativas⁷. El enfoque adoptado persigue aportar propuestas para la regulación fiscal de las cooperativas teniendo la perspectiva del contexto internacional y la dimensión del sector en países como España y Perú en aras de incentivar la llamada «responsabilidad social cooperativa».

5 En tal sentido, ver CAZORLA PRIETO, Luis María. Ob. cit., p. 92.

6 Para Ulrich BECK existen «importantes consecuencias políticas de la escenificación del riesgo de globalización económica» que provoca un fenómeno que impregna de política las instituciones como el sistema impositivo y la «justicia impositiva». En su opinión, la globalización significa politización «porque la puesta en escena de la globalización permite a los empresarios no solo influir en la configuración no solo de la economía, sino también de la sociedad en su conjunto, aun cuando “solo” fuera por el poder que tienen para privar a la sociedad de sus recursos materiales (capital, impuestos, puestos de trabajo)» (BECK, Ulrich. *¿Qué es la globalización?*. Barcelona: Paidós, 2004, pp. 15-16).

7 Al decir de ALGUACIL MARI, María Pilar, «la fiscalidad se ha entrecruzado tan estrechamente con el régimen jurídico y hasta el significado social de algunas de ellas —refiriéndose a las entidades de economía social— que no parece viable que ninguna transformación en profundidad pueda obviar este aspecto» (ALGUACIL MARI, María Pilar. «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma». *Revesco*, 102 (2010), p. 26).

II. LOS DESAFÍOS DE LA INTERNACIONALIZACIÓN DE LAS EMPRESAS EN TIEMPOS DE CRISIS Y LA PROMOCIÓN DE LA ECONOMÍA SOCIAL

La crisis financiera en la Unión Europea ha desarrollado la necesidad de armonizar las prácticas de gobernanza corporativa con el ánimo de evitar en el futuro situaciones de crisis como la actual⁸. Las regulaciones específicas en materias relacionadas con la RSE se caracterizan por una falta de armonización en los países europeos. Esta nota también es perceptible en la utilización de incentivos fiscales a la RSE a nivel europeo que tienen en común un esquema basado en exenciones fiscales para las donaciones dirigidas a actividades culturales, educativas, de salud o directamente a organizaciones no gubernamentales que cubren necesidades sociales o de protección medioambiental. Por otro lado, el incentivo se viene materializando en gravámenes más reducidos en los impuestos sobre sociedades a manera de exenciones o bonificaciones para las inversiones socialmente responsables o fondos con dicha denominación. Por ello, las últimas iniciativas a nivel europeo persiguen la simplificación y promoción de uso de reglas internacionales ya conocidas⁹.

Desde esta perspectiva, podríamos aludir a una versión de RSE tradicional que gira en torno a conceptos de filantropía, donación, voluntariado, auspicios, etcétera, frente a la RSE «estratégica» que sitúa a los aspectos sociales integrados en el objeto principal del negocio. En este último caso, se observan determinados efectos positivos en tanto que, de un lado, la incorporación de criterios de la RSE en la cultura corporativa de la empresa y sus estrategias generales y sistemas de gobernanza aseguraría en mayor medida la supervivencia de tales estrategias empresariales a largo plazo y, por otro lado, la crisis económica no tendría un efecto negativo sobre las mismas¹⁰. En este sentido, se señala que las operaciones de puro *marketing* no son muy adecuadas para solucionar situaciones, como las actuales, de momentos de crisis económica para las empresas y se defiende que la inclusión de los informes sobre responsabilidad social, sostenibilidad o medioambiente deberían figurar conjuntamente o integrados en los informes generales de gestión de la empresa¹¹.

Pues bien, podríamos decir que, en los términos expresados, la RSE ha sido utilizada de forma fraudulenta por muchas empresas que han

8 Comisión Europea. *Libro Verde. El gobierno corporativo en las entidades financieras y las políticas de remuneración*. COM(2010) 284 final.

9 Comisión Europea. «Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Estrategia renovada de la UE para 2011-2014 sobre la responsabilidad social de las empresas». COM (2011) 681 final.

10 FERNÁNDEZ MARTÍN, Rosa María y DE LA FUENTE DEL MORAL, Fátima. «Internacionalización, crisis y sostenibilidad. Oportunidades para reforzar las estrategias de responsabilidad social corporativa», Comunicación presentada en la XIV Reunión de Economía Mundial: Internacionalización en tiempos de crisis, Universidad de Jaén (mayo-junio de 2012), p. 6.

11 *Ibidem*, p. 7.

acudido al loable término con la pretensión de salir de la crisis. En cierto modo, este comportamiento ha originado cierta incoherencia en la composición, funcionamiento y estructura de la empresa en búsqueda de una mejora en los niveles de protección de las empresas en materia de protección ambiental, calidad del empleo, respeto de los derechos humanos y viabilidad de la producción. Por tanto, la materialización de la RSE ha de hacerse compatible con el paradigma económico que implica el desarrollo económico, es decir, debemos ser conscientes de que la incidencia económica de la RSE se logra de forma efectiva asumiendo un enfoque pluridimensional de los objetivos en la empresa¹². Así, la ampliación de las posibilidades de mercado se convertirá en un efecto indirecto de la RSE, además de los efectos directos en el entorno de trabajo y utilización eficaz de los recursos naturales¹³.

Precisamente, la crisis económica ha generado una búsqueda de mercados internacionales para las empresas, tendencia a la que se han sumado ya no solo las grandes empresas, sino las pymes con el propósito de disminuir las pérdidas debidas a la disminución de la demanda interna¹⁴. Esta tendencia se cohonesta con las oportunidades que ofrecen países en vías de desarrollo o emergentes, donde existe menor regulación y respeto por aspectos que en el ámbito europeo ya se consideran indispensables para el normal desarrollo de cualquier actividad económica, como los derechos humanos.

En este sentido, son bien conocidas las críticas a multinacionales que han mostrado un comportamiento poco ético en las explotaciones o inversiones realizadas en estos países, lo cual ha llevado a la incorporación de estrategias de RSE o mejora de las existentes en la internacionalización de la empresa. Por esta razón, las instituciones públicas y los organismos internacionales ofrecen gran relevancia al papel que la internacionalización tiene en países en desarrollo como medio para alcanzar mejores condiciones de vida y de trabajo, la inversión en tecnologías respetuosas con el medioambiente y, en definitiva, la integración de una cultura empresarial con estrategias

LA FISCALIDAD
DE LAS
COOPERATIVAS
DESDE LA
PERSPECTIVA
DE LA INTERNA-
CIONALIZACIÓN
DE LA ECONOMÍA
SOCIAL Y EL
DESARROLLO
SOSTENIBLE

TAXATION OF
COOPERATIVES
FROM THE
PERSPECTIVE OF
INTERNATIONAL
EXPANSION AND
SUSTAINABLE
DEVELOPMENT
OF SOCIAL
ECONOMY

12 Ver GARCÍA LUQUE, Elisa Isabel. *Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa*. Valladolid: Lex Nova, 2011, quien afirma que «la RSE, al igual que el DS, surge para mejorar la calidad de vida del ser humano, y, por tanto, requiere de un enfoque pluridimensional donde convivan varios objetivos: crear riqueza y un entorno físico-social apropiado para el desarrollo de la persona» (p. 104).

13 Más allá de ello, la doctrina señala que el logro de los objetivos estratégicos de la empresa se hace efectivo relacionando la innovación y la sostenibilidad que lleve a la creación de nuevos procesos, productos, tecnologías y mercados en respuesta a los mercados, socios, clientes y partes interesadas emergentes (OLCESE, Aldo, Miguel Angel RODRÍGUEZ y Juan ALFARO. *Manual de la empresa responsable y sostenible*. Madrid: McGraw-Hill, 2008, pp. 150ss.).

14 Las medidas legislativas en España resultan muy significativas al respecto, en tanto ponen de manifiesto el aliento estatal por el fomento de la internacionalización de la economía. Por citar uno de los ejemplos más recientes, la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, que pretende reforzar desde el marco institucional la estrategia de internacionalización de la empresa e instrumentos financieros de apoyo a la misma.

de RSE que garanticen la justicia social¹⁵. Un caso paradigmático lo representa el proceso de internacionalización de la banca española en Latinoamérica¹⁶.

Existe una creciente percepción de que las actuales normas y regulaciones sobre RSE son inadecuadas, así como las normas que se aplican a las multinacionales. Existe una demanda de mejor aplicación de la RSE en general, y en las empresas que operan en varios países en particular. En este sentido, se señala que las prácticas de RSE sostenible ayudan al objetivo de maximizar beneficios. Las buenas prácticas de RSE, que se observa como oportunidad y necesidad a la vez en los momentos actuales, junto a la internacionalización responsable pueden ayudar a las empresas a sortear los tiempos de crisis, especialmente a las pymes, y favorecer su continuidad en el largo plazo, a la vez que contribuyen al desarrollo sostenible de terceros países con niveles inferiores de desarrollo pero con gran potencial¹⁷.

En tal sentido, el debate internacional se ha intensificado en relación con la presencia de estrategias de RSE en el sector bancario al hilo de la incidencia en la crisis global de las entidades financieras y el riesgo moral ínsito a la actividad financiera, que es en sí misma considerada un ejercicio de responsabilidad social. En tal sentido, las tareas que se realizan en el seno de la *actividad financiera*, como participar en la reasignación de los recursos, fomentar o facilitar el ahorro, y en definitiva, contribuir al desarrollo económico, conllevan siempre una *dimensión social*. En los últimos tiempos tal vez no ha habido suficiente control sobre dicha dimensión, especialmente considerando las consecuencias trascendentales que tiene en la economía mundial. Las empresas pertenecientes al sector financiero inciden de manera crucial en el desarrollo social y económico, lo cual debe provocar la integración de un modelo de responsabilidad social en su gestión en que se hagan efectivas las preocupaciones sociales y medioambientales en las operaciones comerciales y relaciones con los grupos de interés, más allá del cumplimiento de las obligaciones jurídicas¹⁸.

Las conclusiones de un estudio sobre la implantación de estrategias de RSE en las inversiones latinoamericanas de las instituciones financieras españolas revelan que las principales entidades —BBVA y Santander— están desarrollando productos con un alto impacto social. En este sentido, destaca el esfuerzo que están haciendo por fomentar el microcrédito en

15 FERNÁNDEZ MARTÍN, Rosa María y Fátima DE LA FUENTE DEL MORAL. Ob. cit., p. 9.

16 MUÑOZ, María Jesús, FERNÁNDEZ, María Ángeles y Elena ESCRIG. «Responsabilidad social corporativa e internacionalización bancaria: el caso de la banca española en Latinoamérica». XVI Congreso AECA, Granada (septiembre 2011).

17 FERNÁNDEZ MARTÍN, Rosa María y Fátima DE LA FUENTE DEL MORAL. Ob. cit., p. 11.

18 Al respecto, ver PATÓN GARCÍA, Gemma. «La viabilidad del Impuesto sobre transacciones financieras: propuestas a nivel global y comunitario». *Crónica Tributaria*, 150 (2014).

133

determinadas áreas con un alto porcentaje de personas en situación de exclusión financiera. El BBVA está utilizando para ello una estrategia directa, creando diversas fundaciones y entidades con estructura empresarial destinadas a ofrecer este tipo de productos y el Santander, una estrategia indirecta, con la utilización de entidades sin ánimo de lucro establecidas ya en los países. Por otro lado, también es importante que las entidades financieras faciliten el acceso al crédito a las PYMES por el papel fundamental que juegan en el desarrollo económico del país. En este sentido, BBVA y Santander están desarrollando diversos productos financieros y programas de apoyo para facilitar el crédito a este tipo de empresas.

Respecto a los traslados de los compromisos en materia de RSE a nivel de grupo a las diferentes filiales, no se ha culminado del mismo modo en ambas entidades. El banco BBVA deja claro en su información corporativa la incorporación y adaptación de estos compromisos a sus distintas filiales, generando para ello planes estratégicos específicos, mientras que el Santander solo indica la asunción de estos compromisos a nivel grupo, pero no presenta la información suficiente como para poder extraer la forma en que está gestionando este proceso en sus filiales latinoamericanas. Además, la asunción de responsabilidades y compromisos relacionados con aspectos muy sensibles, como la lucha contra el blanqueo de capitales (teniendo en cuenta las estructuras de inversión de estos países, donde cerca del 50% de la inversión está centrada en el sector financiero y con destinos considerados como paraísos fiscales), es indispensable. Por ello es necesario el desarrollo y profundización en la línea de lo exigido por la normativa de prevención de blanqueo de capitales española en diversas acciones (formativas, de prevención, etcétera) como las que están comenzando a desarrollar las distintas filiales de las dos entidades bancarias españolas.

Debido al importante papel social que juegan las organizaciones y a las particularidades de la banca, los empleados son un grupo de interés clave para el desarrollo de estrategias de RSE, donde se observan acciones encaminadas a mejorar la práctica profesional, si bien aspectos como la paridad, tanto en el total de empleados como en el consejo de administración, distan de los aplicados cuando operan en España. En resumen, los resultados del estudio ponen de manifiesto el interés de estas entidades por trasladar su política de RSE a sus filiales en Latinoamérica. Sin embargo, se observa una carencia a la hora de ajustar las políticas de todo el grupo a un contexto social y económico muy diferente al que se presenta para la empresa matriz¹⁹.

LA FISCALIDAD
DE LAS
COOPERATIVAS
DESDE LA
PERSPECTIVA
DE LA INTERNA-
CIONALIZACIÓN
DE LA ECONOMÍA
SOCIAL Y EL
DESARROLLO
SOSTENIBLE

TAXATION OF
COOPERATIVES
FROM THE
PERSPECTIVE OF
INTERNATIONAL
EXPANSION AND
SUSTAINABLE
DEVELOPMENT
OF SOCIAL
ECONOMY

19 BALAGUER FRANCH, María Rosario. «Propuestas de la responsabilidad social corporativa en un contexto de crisis financiera internacional». *Prisma Social. Revista de Ciencias Sociales*, 10 (junio 2013), (<http://www.isdfundacion.org/publicaciones/revista/numeros/10/secciones/tematica/pdf/05-rsc-crisis.pdf>).

Se propone establecer un programa de la Unión Europea cuyo foco sea la innovación y el fomento de la Responsabilidad Social en las Administraciones Públicas en Europa, con parecida ambición a lo que ha representado el Programa LIFE para los temas ambientales²⁰.

III. LA FISCALIDAD COMO INSTRUMENTO INCENTIVADOR DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL DE LA EMPRESA

El debate acerca del incentivo a la RSE ha ocupado a la OCDE y se ha plasmado en las *Líneas directrices para empresas multinacionales* —elaboradas en 1976 y revisadas en 2000— que contienen recomendaciones sobre aspectos sociales y ambientales, realizadas por 33 gobiernos (los miembros de la OCDE más Argentina, Chile y Brasil), para las empresas multinacionales procedentes de estos países. Dichas recomendaciones son en la actualidad el único código de conducta multilateralmente adoptado y tienen el doble objetivo de que la actividad empresarial se desarrolle armónicamente con la política pública y a su vez procure facilitar la inversión potenciando, además, el desarrollo sostenible²¹. Las líneas directrices promueven la responsabilidad y transparencia corporativas a través del enunciado de «principios y normas voluntarias para una conducta empresarial responsable compatible con las legislaciones aplicables». Aunque las líneas directrices no definen expresamente el concepto de RSE, entre sus objetivos se menciona el de «potenciar la contribución de las empresas multinacionales al desarrollo sostenible» para «garantizar una coherencia entre los objetivos sociales, económicos y ambientales».

En el marco de la Unión Europea, el Consejo Europeo de Feira de junio de 2000 acordó iniciar un proceso de diálogo europeo para la promoción de la RSE. Con la publicación del *Libro Verde. Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*, en julio de 2001, la Unión Europea ha abierto el debate a escala comunitaria, lo cual podría dar lugar a una iniciativa legislativa sobre el tema. En el *Libro Verde*, la RSE se define como la «integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones comerciales y sus relaciones con sus interlocutores»²². También es definida, en un sentido más amplio, como «un concepto con arreglo al cual las empresas deciden voluntariamente contribuir al logro de una sociedad mejor y un medio ambiente más limpio».

20 OLCESE, Aldo (coord.). «Informe sobre la responsabilidad social de la empresa en España. Una propuesta para Europa», 2013 (<http://ec.europa.eu/spain/pdf/informe-responsabilidad-social.pdf>), p. 11.

21 Es posible consultar el documento citado en la página web: <http://www.oecd.org/env/35914152.pdf>.

22 COMISIÓN EUROPEA. *Libro Verde. Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*. COM(2001) 366 final, apartado 20, p. 7.

Al compás de estas consideraciones, respecto de la RSE se puede percibir un movimiento desde un *enfoque voluntarista* hacia un *enfoque reglamentista*, lo cual tampoco puede llevar únicamente a la autorregulación, sino a la intervención de los poderes públicos a través de cierta regulación de las decisiones empresariales sobre responsabilidad social. En efecto, pensamos que el enfoque de voluntariedad que caracteriza a la RSE no debe ser puro, sino que precisa de un impulso reglamentista, que aboca al establecimiento de un marco regulador liderado fundamentalmente por países como Francia y Holanda, que vienen ensayando la adecuación de distintos tipos de regulación para incentivar la RSE²³.

Por ello tal vez el aspecto más interesante sea el impulso a la *cooperación entre los entes públicos y las empresas* en un objetivo común que puede tener unas repercusiones positivas, por un lado, a nivel de los resultados empresariales, en tanto se vincule la aportación voluntaria al desarrollo social con la competitividad empresarial y, por otro lado, superando la subordinación de la empresa al carácter prescriptivo de la norma jurídica. Así pues, la medida financiera prestaría un papel de fomento esencial en el aprovechamiento de las sinergias que emanan de la empresa hacia la protección de un interés que, por su carácter «difuso» (como es el medio ambiente), puede quedar desprotegido si no se implican los sectores público y privado en su sostenibilidad.

Asimismo, la perspectiva más social o moral que invade el espíritu de la RSE provoca una mínima intervención pública en el sentido de que debe actuar para equilibrar y corregir los defectos del mercado que deterioran un bien común como el medio ambiente, dirigiéndose al fomento, promoción y sensibilización social²⁴. No se trata de saber cuál es la institución o el agente más adecuado para procurar la defensa de los intereses medioambientales²⁵. En nuestra opinión, no cabe duda del

23 Ver DE LA CUESTA GONZÁLEZ, Marta. «El porqué de la responsabilidad social corporativa». *Boletín Económico de ICE*, 2813 (2004), p. 54. Con mayor amplitud, sobre las distintas acciones políticas adoptadas en países de nuestro entorno puede consultarse el documento «Políticas públicas y RSC. Políticas de incentivos» del *Observatorio de Responsabilidad Social Corporativa* en la página web: http://www.observatoriorsc.org/images/stories/documentos/Opinion/Políticas_incentivos_RSE_Obrsc.pdf

24 Defensores a ultranza del enfoque reglamentista de la RSE señalan que «el debate sobre la RSC no es otra cosa que el debate de las externalidades negativas de las actividades de la empresa sobre el medio ambiente y la sociedad [...] Por ello, resultaría incoherente que el Estado prescindiera de toda función y responsabilidad en cuanto al impacto de la empresa sobre estos bienes. [...] El Estado debe proteger a las "víctimas" de esas externalidades» (DE LA CUESTA GONZÁLEZ, Marta. Ob. cit., p. 56).

25 A pesar de ello, existen partidarios de la intervención pública en los temas ambientales, justificando el papel del Estado por considerarlo la institución más adecuada para determinar y defender la aplicación de un precio que incorpore el valor de la depreciación de los recursos renovables y, entre ellos, se cita destacadamente a los instrumentos tributarios en toda su gama. Un insigne hacendista como Pigou propugnaba esta tesis, sobre todo en los casos en que la actividad individual o empresarial produjese externos negativos y la perjudicada fuese la colectividad en su conjunto, de forma que quienes producían la externalidad negativa debían pagar un impuesto. Sobre ello ilustra YÁBAR STERLING, Ana. «Ética, Fiscalidad y Medio Ambiente». *Observatorio Medioambiental*, 1 (1998), (<http://revistas.ucm.es/index.php/OBMD/article/view/OBMD9898110171A>), pp. 184, 193.

papel estelar en estas lides que tiene quien perjudica al entorno natural, quien redistribuye el coste a la sociedad en su conjunto si no se produce la asunción de un compromiso de RSE por parte del agente económico.

En estas circunstancias, la presencia de disposiciones jurídico-fiscales que incentiven la RSE debe mostrarse en sentido regresivo e ir desapareciendo paulatinamente a medida que se adoptan conductas proclives a la protección social y medioambiental por las empresas²⁶. En otras palabras, se trataría de abogar por una iniciativa pública en la corrección de comportamientos antiecológicos a través de beneficios fiscales, mientras que habría que mantener una tributación ecológica de carácter preventivo que disuada de conductas empresariales que generen un riesgo o produzcan un deterioro medioambiental. En síntesis, estamos ante una manifestación más del sostenimiento de la unidad del ordenamiento financiero basada en el principio de solidaridad como criterio rector de la justicia en los ingresos y los gastos públicos, aspectos complementarios de una misma finalidad de cobertura de las necesidades sociales.

Si bien la cuestión fiscal es también uno de los objetivos de la RSE, lo cierto es que las empresas no se han mostrado demasiado preocupadas por preservar estos aspectos de gestión y han estado más centradas en la conservación del medio ambiente o la protección de los derechos de los trabajadores²⁷. No obstante, la empresa fiscalmente responsable emerge actualmente como una de las oportunidades para la empresa de optimizar sus beneficios empresariales, al tiempo que ello permitiría una asignación más eficiente de los recursos de las Administraciones tributarias en la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, como sabemos, con creciente alcance internacional.

En efecto, la RSE recupera nuevo interés desde la perspectiva de la ética fiscal en la empresa de la mano de los Códigos de conducta de la Unión Europea en materia de fiscalidad empresarial como instrumento de lucha contra la competencia fiscal perniciosa²⁸. No obstante, en el ámbito internacional, este enfoque ha estado presente desde hace años en documentos como las *Líneas Directrices de la OCDE para empresas multinacionales*, el Informe *Sustain Ability Taxing Issues: Responsible Business and Tax* o el Informe *Tax Heavens: Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication*, publicado por Oxfam en 2000, que, en síntesis, ponen de manifiesto la necesidad de que las empresas se esfuercen en

26 Constatamos pues que el estímulo fiscal es un revulsivo a la concienciación medioambiental de la empresa y como tal persigue la provocación de una conducta «responsable socialmente» que debe asumirse como habitual sin que exista intervención pública.

27 Ver GARCÍA CALVENTE, Yolanda. «El derecho financiero y tributario ante la responsabilidad social de la empresa». En FERNÁNDEZ AMOR, J.A. y C. GALA DURÁN (coords.), Ob. cit., p. 39.

28 Ver PATÓN GARCÍA, Gemma. «Incentivos fiscales ambientales y responsabilidad social empresarial». *Pensar en Derecho*, 3 (2013), p. 81.

la introducción de sistemas de control de gestión que desincentiven prácticas contables, fiscales o de auditoría reprobables y que contribuyan a las finanzas públicas de los países de acogida con el pago puntual de las deudas fiscales. Asimismo ponen de manifiesto la demanda social de una mayor transparencia en las prácticas de planificación fiscal de las empresas y la denuncia de la utilización de los paraísos fiscales con el ánimo de optimizar los beneficios empresariales que tienen una incidencia negativa en la pérdida de ingresos para el conjunto de países en desarrollo²⁹. Pues bien, la lucha contra el fraude y la corrupción se contempla dentro del enfoque pluridimensional plasmado en el documento de la Comisión europea «Communication on a renewed EU strategy 2011-14 for Corporate Social Responsibility»³⁰, junto a la vertiente de los derechos humanos, las prácticas de trabajo y de empleo y las cuestiones medioambientales (como la diversidad, el cambio climático, el uso eficiente de los recursos, la evaluación del ciclo de vida y la prevención de la contaminación). En concreto, la Comisión Europea se propone mejorar la divulgación empresarial de información de carácter social y medioambiental para fomentar la asunción de responsabilidades por las empresas. La filosofía gira en torno a la imagen de la empresa, la cual se vería beneficiada si se elabora una propuesta legislativa sobre la transparencia de la información social y medioambiental que ofrecen las empresas en todos los sectores, tal y como plantea la Comisión. Como señala Grau Ruiz, en este contexto «las empresas gozarían de mayor seguridad jurídica y tributarían conforme a su capacidad económica real, las organizaciones no gubernamentales y de la sociedad civil verían desaparecer los *offshore tax dodges*, y las autoridades tributarias, con sus modelos de *enhanced relationship*, podrían dedicar sus escasos medios a casos graves de lucha contra el fraude»³¹.

En este contexto, la adopción de medidas de naturaleza fiscal se significan por una función de promoción y desarrollo de la economía, perseguida de manera acuciante por los Estados ante la búsqueda de respuestas eficaces que encaminen los esfuerzos institucionales hacia un crecimiento económico sostenible y la necesidad de consolidar una recaudación fiscal frente a la crisis económica.

29 El Informe de Oxfam es muy revelador pues se hace partícipe de los perjuicios causados ya no solo a las empresas multinacionales, sino también a las entidades financieras que gestionan el capital de las personas con mayores ingresos del planeta, estimándose que supone una pérdida de ingresos de al menos 50 000 millones de dólares anuales para el conjunto de países en desarrollo, cuantía que se aproxima a la suma que los países destinan a la ayuda al desarrollo en estos países (ver GARCÍA CALVENTE, Yolanda. Ob. cit., p. 40).

30 COM(2011) 681 final de 25.10.2011.

31 GRAU RUIZ, María Amparo. «Una medida todavía insuficientemente explorada en la lucha contra el fraude fiscal en su dimensión internacional: la transparencia en el cumplimiento de obligaciones tributarias a través de la responsabilidad social empresarial». *Crónica Tributaria. Boletín de Actualidad*, 1 (2013), pp. 38-39.

Finalmente, acudiendo al papel del impuesto en la democratización de los Estados, es esencial recordar su función redistributiva como mecanismo de búsqueda de igualdad real y efectiva, junto con el rol de responsabilidad social que se propugna con tales impuestos al punto de incorporar la función medioambiental. Por ello, no puede dejar de recordarse que el papel del tributo ha de ser considerado esencial como instrumento para lograr la igualdad real y efectiva, en tanto puede materializar la distribución equitativa de la renta y riqueza y alcanzar así objetivos de política económica y social³².

IV. EL PAPEL DE LAS COOPERATIVAS EN EL FOMENTO DE LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y LA ECONOMÍA SOSTENIBLE

En el marco globalizado de la economía, los parámetros de actuación legislativa deben tener presente que el diseño de la fiscalidad de cada sector económico debe dirigirse a promover la transformación estructural y no a solucionar cuestiones coyunturales, pues no hay que olvidar que el rendimiento de la producción se encuentra enmarcada en un contexto de mercados abiertos, lo cual obliga a hacer frente a las exigencias económicas del mismo.

Desde luego las características intrínsecas al modelo empresarial de la cooperativa que atiende al principio de aperturismo articulado tanto en función del capital variable como de la integración de nuevos trabajadores como socios con total facilidad, permite orientar sin cortapisas la internacionalización de este tipo de empresas. Por ello, la importancia de ofrecer un marco legal y fiscal de promoción de su internacionalización se cohesiona de forma providencial con los principios que gobiernan la acción cooperativista. De hecho, los principios éticos patrimoniales que incorporan a su funcionamiento ofrecen una relevancia superior a las cooperativas frente a otras formas sociales, en especial la adhesión voluntaria y abierta, la gestión democrática y la participación económica de los socios. En sintonía con ello, la fiscalidad atiende a una estructura que atiende a su naturaleza cooperativa, pues sólo se protegen las operaciones que sirven para el cumplimiento de los fines cooperativos, pudiendo realizar la actividad propia de su objeto social con terceros no socios; y a su naturaleza tributaria, en tanto que no se pretende otra cosa que cuantificar o delimitar la capacidad económica de los socios y la importancia de la actividad realizada por la cooperativa³³.

³² Nos permitimos remitir sobre estos temas a PATÓN GARCÍA, Gemma. «Una apuesta por el establecimiento de impuestos verdes en países emergentes y en desarrollo». *Policy Paper*, 22 (abril 2012), p. 17.

³³ Ver DE LUIS ESTEBAN, José Manuel. «Reflexiones sobre el futuro fiscal de las cooperativas». En CALVO ORTEGA, R. (dir.). *Fiscalidad de las entidades de economía social*. Madrid: Thomson-Civitas, 2005, p. 192.

Entre los principios cooperativos formulados por la Alianza Cooperativa Internacional (ACI) se cita la solidaridad, la democracia, la igualdad y la vocación social. Precisamente, valores éticos que están presentes en la *obligación de solidaridad* con el resto de la comunidad que conserva la tributación con fines incentivadores o desalentadores de conductas, que no se agota en la mera disponibilidad de ingresos para el ente público, sino que también abarca la función de permitir alcanzar los intereses colectivos. Esta misma perspectiva es la que fundamenta claramente el concepto de *desarrollo sostenible* que fue empleado por primera vez en 1987 en la Comisión de Medio Ambiente de la ONU, donde se señaló que por desarrollo sostenible debe entenderse el «desarrollo que satisfaga las necesidades del presente sin poner en peligro la capacidad de las generaciones futuras para atender sus propias necesidades». Pues bien, el resurgimiento actual de este concepto ha venido a insertarse dentro de las necesidades de crisis económica global que padecemos como «patrón de crecimiento». Así, en este momento se alude a «economía sostenible» para destacar el modelo de conciliación del

desarrollo económico, social y ambiental en una economía productiva y competitiva, que favorezca el empleo de calidad, la igualdad de oportunidades y la cohesión social, y que garantice el respeto ambiental y el uso racional de los recursos naturales, de forma que permita satisfacer las necesidades de las generaciones presentes sin comprometer las posibilidades de generaciones futuras para atender sus propias necesidades³⁴.

Las premisas del desarrollo sostenible requieren de un nuevo modelo de desarrollo en el que la sociedad, la empresa y los poderes públicos han de cambiar sus pautas de actuación y corresponde a los poderes públicos alentar a la empresa a que mejore su desempeño en la esfera social y ambiental de forma voluntaria. Por otro lado, la Estrategia Europea de Desarrollo Sostenible señala la necesidad de usar instrumentos económicos (fiscales) para internalizar los costes económicos, sociales y medioambientales reales de los productos y servicios sostenibles. Así, la actividad financiera se pone al servicio del desarrollo sostenible, de un lado, previniendo gastos públicos socialmente improductivos (en tanto son provocados por los agentes productivos cuando producen y/o consumen bienes de forma socialmente irresponsable), de otro, diseñando una política fiscal socialmente responsable que valore la contribución de los ciudadanos a la consecución de los fines públicos³⁵.

34 Así lo recoge el artículo 2 de la Ley española 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible, que ha introducido un conjunto de medidas económicas, financieras, administrativas y tributarias que inciden en la mejora del entorno económico, energético y medioambiental.

35 Ver GARCÍA LUQUE, Elisa Isabel. Ob. cit., pp. 229ss.

Desde este punto de vista, parece no haber duda de que la promoción pública de la empresa cooperativa debe dirigirse al fomento de una política de distribución de rentas, canalizando parte de los recursos generales de la colectividad en beneficio de otras actividades potencialmente interesantes también desde una perspectiva de la sociedad global, y los tributos pueden ser uno de los instrumentos más adecuados para lograr esta finalidad.

IV.1. La responsabilidad social cooperativista. Referencias al régimen fiscal en España y Perú

En las actividades de las cooperativas, la responsabilidad social es uno de los ejes valorativos fundamentales de estas entidades, que, de manera destacada, se marca como una característica distintiva de su sistema solidario. Como decimos, la RSE intenta poner énfasis en demostrar cómo el mundo de los negocios puede mejorar la sociedad a través de comportamientos e informes transparentes e íntegros, respaldado por el compromiso de los cooperativistas en aspectos de interés general como el desarrollo social y comunitario, la protección medioambiental, los derechos humanos y laborales.

Así pues, desde su origen, las cooperativas han tenido en cuenta ese perfil social que se encuentra ínsito a sus acciones en tanto benefician a la gran mayoría de sus miembros, incluidos los trabajadores, la comunidad y el entorno en el que operan. De muchas formas distintas, el movimiento cooperativo ha sido el pionero en el desarrollo y la práctica de la RSE. Debido a la estructura democrática, basada en sus miembros, las cooperativas siempre han mirado más allá de las simples ganancias financieras. Los valores específicos del cooperativismo incluyen: autoayuda, autorresponsabilidad, democracia, igualdad, equidad y solidaridad. La tradición del cooperativismo se sostiene en los valores éticos de la honestidad, la transparencia, la responsabilidad social y el cuidado de los otros. Estos valores son los elementos básicos de cualquier compromiso genuino y sostenido, de la RSE. El propio *Libro Verde* de la Comisión Europea señala cómo «las Cooperativas de trabajadores y los sistemas de participación, así como otras formas de empresas (Cooperativas, mutualistas o asociativas) integran estructuralmente los intereses de otros interlocutores y asumen espontáneamente responsabilidades sociales y civiles»³⁶.

Así pues, la responsabilidad social de las cooperativas se concreta en su propia esencia y principios, de manera que ello justifica suficientemente el establecimiento de un régimen de incentivos fiscales a favor de las

36 COMISIÓN EUROPEA. Libro Verde. *Fomentar un marco europeo para la responsabilidad social de las empresas*, p. 7.

mismas y de las bondades que las cooperativas traen consigo para el sistema económico y el bienestar social de un país³⁷. El creciente reconocimiento del valor de las empresas que se comprometen seriamente con la responsabilidad social ha motivado que empresas de todos los tipos se adhieran a este concepto cooperativo esencial, estableciendo políticas e informes acerca de sus acciones. De todas formas, las cooperativas están resaltando, cada vez más, el modo en que la RSE está en el corazón de la actividad cotidiana de sus organizaciones. Sin perjuicio de ello, debemos afirmar que la responsabilidad social cooperativa (RSCoop) es un tema en construcción permanente, no acabado, ya que el tratamiento de esta temática implica un proceso integral gradual y continuo en las organizaciones cooperativas.

Un reciente informe del Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa (CIRIEC) analiza una veintena de casos de cooperativas en España que muestran que el compromiso con la Responsabilidad Social de la Empresa se encuentra bastante desarrollado en el sector cooperativo español³⁸, y que este aporta una especial sensibilidad en varios campos de tal responsabilidad, como son, por ejemplo, los relativos a la conciliación familiar y laboral, la sostenibilidad ambiental y el impulso económico y social de su entorno. Este análisis muestra que existen diversas maneras de entender y aplicar la RSE por parte de las cooperativas de diferentes sectores económicos y sociales, localizadas en diferentes territorios, y con una dimensión financiera y laboral muy variable. Los autores del informe inciden en la pretendida utilidad del estudio para la extensión, en el mundo cooperativo, del concepto de responsabilidad social, de sus objetivos, de las diferentes metodologías existentes para su implementación, de la amplia gama de actividades socialmente responsables que es posible desplegar según los casos, y de la importancia de la comunicación de todo ello a los grupos de interés de cada cooperativa y a la sociedad en su conjunto³⁹.

En este sentido, un esfuerzo multilateral reseñable en el ámbito internacional fue el Séptimo Encuentro de la Sociedad Civil Organizada Unión Europea-América Latina, en el que se dieron cita representantes de las organizaciones de la sociedad civil de la Unión Europea y

LA FISCALIDAD
DE LAS
COOPERATIVAS
DESDE LA
PERSPECTIVA
DE LA INTERNA-
CIONALIZACIÓN
DE LA ECONOMÍA
SOCIAL Y EL
DESARROLLO
SOSTENIBLE

TAXATION OF
COOPERATIVES
FROM THE
PERSPECTIVE OF
INTERNATIONAL
EXPANSION AND
SUSTAINABLE
DEVELOPMENT
OF SOCIAL
ECONOMY

37 Ver RUIZ GARIJO, Mercedes. «Adecuación al Derecho Comunitario de los incentivos fiscales a favor de la Responsabilidad Social de las Cooperativas. Una alternativa frente a la crisis económica actual». *GEZKI*, 6 (2010), pp. 131-141, p. 140. Con más amplitud, GARCÍA CALVENTE, Yolanda y Mercedes RUIZ GARIJO. «Cooperativas. Régimen tributario actual en el ordenamiento español». En CALVO ORTEGA, R. (dir.). *Ob. cit.*, pp. 77-81.

38 Acerca de la evolución del sector cooperativista en España pueden consultarse los datos ofrecidos por el Observatorio de Economía Social en la dirección web: <http://www.observatorioeconomiasocial.es/area-sociolaboral-evolucion-entidades-cooperativas-constituidas.php>

39 MONZÓN CAMPOS, José Luis e Isidro ANTUÑANO MARURI. *Cooperativismo y responsabilidad social de la empresa, Veinte casos de cooperativas socialmente responsables*. Valencia: CIRIEC, 2012, p. 215 (http://www.ciriec.es/Informe_CIRIEC_coops_RSE.pdf).

América Latina, incluidas sus instancias consultivas nacionales y regionales, celebrado en diciembre de 2012 en Santiago de Chile. En la declaración final del Encuentro⁴⁰ se pide que los gobiernos tengan en cuenta, entre otras necesidades, la promoción de las cooperativas y otras formas de economía social para impulsar el desarrollo sostenible y el aumento de las inversiones. De hecho, el lema de la convención muestra el convencimiento de que la economía social contribuye a impulsar la producción y generalización de nuevas tecnologías, así como la protección del medio ambiente. Asimismo, se pide un mayor reconocimiento e impulso de la economía social y solidaria en aspectos como el acceso a los programas europeos de I+D y de cooperación para el desarrollo para América Latina; el favorecimiento de las relaciones empresariales y comerciales entre ambos continentes; el desarrollo de la microempresa y de la pequeña y mediana empresa, de las cooperativas y de las organizaciones sin ánimo de lucro y, en general, de la economía social; y el impulso del marco jurídico adecuado para el desarrollo de dichas empresas de economía social.

El documento, además, estima que la economía social puede contribuir al desarrollo sostenible, a la cohesión económica y social, a fomentar el tejido productivo y la distribución de la renta, a favorecer el empleo y a procurar la igualdad de oportunidades. Subraya que este tipo de empresas son una parte integrante de la sociedad civil, por lo que merecen el debido reconocimiento legal. Por otra parte, en el documento se estima que sería necesario sistematizar la información sobre este sector para darle una mayor visibilidad social, y se insta a las organizaciones de la economía social de América Latina y de la UE a facilitar datos estadísticos homogéneos y fiables de sus empresas.

Además, se exhorta a los gobiernos a que, en la promoción del desarrollo sostenible, tengan en cuenta necesidades como el fortalecimiento de mecanismos de protección social como, por ejemplo, las pensiones, el desempleo y la asistencia a las personas con discapacidad, el fomento del empleo de los jóvenes, las mujeres y las personas con discapacidad; y la promoción de la economía social como un medio eficaz para contribuir a transformar la economía informal—ampliamente extendida en América latina⁴¹—en formal y aumentar la transparencia. En definitiva, se enlazan consideraciones acerca del impulso a la economía social para contribuir a la producción y generalización de nuevas tecnologías, así como la protección del medio ambiente. En este sentido, se debería aumentar el uso de las tecnologías de la información y las comunicaciones y de

40 COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO. «Declaración final del Séptimo Encuentro de la Sociedad Civil Organizada Unión Europea-América Latina», Santiago de Chile (diciembre de 2012), (http://www.eesc.europa.eu/resources/docs/final-declaration_es.pdf).

41 Ver ARBAIZA FERMINI, Lydia. *Economía informal y capital humano en el Perú*. Lima: ESAN, 2011, pp. 101ss.

energías favorables al medio ambiente, además de diversificar la matriz energética con fuentes renovables no convencionales, para avanzar hacia una economía sostenible.

Entre otras demandas de cooperación institucional y acuerdos comerciales interpartes, hemos de destacar dos aspectos importantes: 1) la solicitud de crear un marco jurídico necesario para el desarrollo de la empresas de economía social; y 2) la necesidad de separar claramente la noción de economía social del fenómeno de la «tercerización» laboral que, en ocasiones, se ejerce utilizando impropiamente el nombre de cooperativas.

Efectivamente, el año 2012, declarado Año Internacional de las Cooperativas por la ONU, representó un momento excepcional para descubrir el potencial y los valores que brinda el cooperativismo. Un informe de la Organización Internacional del Trabajo (OIT)⁴² muestra el panorama de la situación actual del sector en Perú, con el fin de reconocer la importancia del sistema cooperativo y su potencial económico y social en el desarrollo del país, y de alimentar las políticas públicas orientadas al desarrollo sostenible de la economía. Asimismo, este texto reconoce la labor que el movimiento cooperativo ha desempeñado y desempeña a lo largo de la historia del Perú como movimiento social orientado particularmente a las poblaciones más vulnerables —respecto a las que el sector privado muestra poca presencia—, y que complementa los servicios del Estado allí adonde este no ha podido llegar.

En aspectos sociales y medioambientales, puede destacarse, a la luz del informe, que en la mayoría de cooperativas peruanas no existe mayor interés de involucrarse en el trabajo medioambiental⁴³. No obstante, se pone el acento en que las cooperativas agraria y sus asociados promueven, mediante diversas actividades, la preservación del medio ambiente, evitando la contaminación de los ríos, manantiales y lagunas a través de la aplicación de técnicas orgánicas orientadas a conservar y mejorar los suelos. Así, las cooperativas agrarias parecen situarse en la línea de adopción de un compromiso claro y consecuente con el cuidado del medio ambiente y participan activamente en programas medioambientales —a través de sus programas de responsabilidad social empresarial (PRSE)—, pues los consideran uno de los compromisos emergentes de su propia condición de cooperativas inmersas en una gestión y relación con el medio ambiente y todos los temas conexos a este: la protección de la biodiversidad, el uso adecuado de tecnologías, la educación ecológica y la protección de los bosques.

42 OIT. «Promotion of Cooperatives Recommendation, 2002 (No. 193). Recommendation concerning Promotion of Cooperatives». Ginebra: 2002.

43 MOGROVEJO, Rodrigo, Philippe VANHUYNEM y Miguel VÁSQUEZ. *Visión panorámica del sector cooperativo en Perú. El renacimiento de un modelo*. La Paz: OIT, Oficina de la OIT para los Países Andinos, 2012, p. 86.

Las cooperativas peruanas afiliadas a la Alianza Cooperativa Internacional (ACI), en el marco de la XXXIV Reunión del Consejo de Administración Regional de la ACI-Américas, realizada en Perú los días 25 y 26 de junio de 2009, suscribieron el Pacto Verde Cooperativo, que surgió como una respuesta del movimiento cooperativo internacional a la problemática que afecta al medio ambiente. En este pacto, numerosas organizaciones cooperativas manifiestan su compromiso con el planeta y con la realización de actividades orientadas específicamente a proteger los recursos naturales y a inclinarse por el desarrollo sostenible. Actualmente, el Estado peruano tiene la responsabilidad de renovar el marco legal actual y adoptar de manera consensuada una nueva ley general de cooperativas que favorezca el desarrollo y la institucionalidad del sector y que responda a las nuevas tendencias económicas, sociales, medioambientales y tecnológicas. Entre otros aspectos, la nueva Ley General de Cooperativas debería facilitar la constitución e inscripción de todo tipo de cooperativas; fomentar la constitución de cooperativas en todas las actividades económicas lícitas sin discriminación alguna; posibilitar alianzas económicas y el acceso financiero a distintas fuentes sin restricciones; asegurar una buena gobernanza con funciones y responsabilidades claras a los diferentes órganos de gobierno y de ejecución; promover la identificación de los colaboradores; establecer el sistema de cuotas para la participación de las mujeres y jóvenes en las diferentes instancias asociativas; asegurar el manejo eficiente y transparente de las recursos de los socios; reforzar el rol del gerente; establecer aportes de responsabilidad social (en reciprocidad con la exención tributaria establecida en la Ley del Acto Cooperativo), dirigidos preferentemente al cuidado medioambiental. «Las cooperativas deben beneficiarse de condiciones conformes con la legislación y la práctica nacionales que no sean menos favorables que las que se concedan a otras formas de empresa y de organización social»⁴⁴.

Por otro lado, el predictamen de la Comisión de Producción, Micro y Pequeña Empresa y Cooperativas sobre el Proyecto de Ley 2824/2008-CR, por el que se propone una «Ley General de Cooperativas del Perú», contiene una serie de innovaciones en fase de debate. El proyecto de ley reconoce que las actividades entre los socios y su cooperativa se basan en el acto cooperativo, por lo cual no están afectos al impuesto a la renta ni al impuesto general a las ventas (IGV). Esto último es un aspecto importante, si tenemos presente que anteriormente la falta de claridad de la actual norma permitió que la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria y Aduanas (SUNAT) acotara al concepto de «entidades cooperativistas» las actividades con sus

44 *Ibidem*, II. Marco político y papel de los gobiernos, apartado 7, punto 2.

socios⁴⁵. Muy interesante en aspectos relacionados con diversas facetas de la RSE resulta el proyecto de ley 02282/2012-CR, presentado el 30 de mayo de 2013, en tanto que propone modificar el decreto legislativo 85, Ley General de Cooperativas, por el cual se adicionan valores cooperativos e introducen criterios ambientales dentro de los principios cooperativos.

Asimismo, en junio de 2013, la Comisión de Economía del Congreso peruano aprobó el proyecto de ley que establece que las cooperativas de ahorro y crédito (CAC) sean incorporadas al ámbito de supervisión de la Superintendencia de Banca, Seguros y AFP (SBS). De nuevo aquí se muestran los recelos ante los riesgos que presenta la actividad financiera y la falta de control en dicho sector que ha incidido de forma notable en la crisis económica global y a cuyo impacto han prestado atención instituciones internacionales y europeas. En este sentido, se plantea que la supervisión y regulación de las cooperativas esté a cargo de la SBS, pudiendo realizar supervisión directa o a través de la Federación Nacional de Cooperativas de Ahorro y Crédito del Perú (FENACREP) u otros organismos cooperativos de grado superior (modelo mixto de supervisión)⁴⁶.

Atendiendo a los estudios realizados acerca de la evolución del cooperativismo en Perú, podemos apreciar que los sectores con mayor dimensión de este tipo de empresa son el financiero —cooperativas de ahorro y crédito—, que ha experimentado un importante desarrollo, el sector agrario, el sector de servicios especiales y el de vivienda⁴⁷. El principal inconveniente que se observa en las cooperativas de ahorro y crédito es que la Superintendencia de Banca y Seguros reconoce que las cooperativas de ahorro y crédito sujetas a la Ley General de Cooperativas vigente no son consideradas empresas del sistema financiero y, por tanto, no se encuentran bajo la supervisión directa de esta. Sin embargo, la ley 26702, Ley General del Sistema

45 Ver <http://www.larepublica.pe/09-06-2013/congresistas-debatiran-proyecto-de-ley-de-cooperativas>

46 No obstante, el asunto no está exento de polémica, pues la Fenacrep es una organización de integración cooperativa constituida por las propias cooperativas de ahorro y crédito y ejerce la labor de promoción de la actividad cooperativa (defensa, educación cooperativa, asistencia técnica y capacitación), por lo que la SBS considera que se genera una situación de conflicto de intereses con las facultades de supervisión y de sanción. Así lo pone de relieve ESTRADA MORA, Himilce. «Informe Temático 13/2012-2013. Estado situacional de la supervisión y regulación de las cooperativas de ahorro y crédito: propuestas de modificación a la Ley General de Cooperativas». Lima: Departamento de Investigación y Documentación Parlamentaria, 2013, p. 13, quien concluye que «el doble papel que la FENACREP estaría desempeñando como asociación cooperativa y ente supervisor al mismo tiempo, genera un potencial conflicto de intereses que le resta competencia y especialización a su función como ente supervisor de las COOPAC en el país. Al respecto existe un significativo número de propuestas de ley, así como opiniones y jurisprudencia que cuestionan dicha realidad y relieves el precepto constitucional que le otorga a la SBS el rol protagónico y exclusivo para ejercer el control de las empresas que operan en el sistema financiero» (ver http://www.rpp.com.pe/2013-09-11-aprueban-proyecto-para-que-sbs-supervise-a-cooperativas-de-ahorro-noticia_630212.html).

47 Ver MORALES ACOSTA, Alonso. «Cooperativismo en el Perú: modificaciones a la ley de cooperativas». Lima: Estudio Torres y Torres Lara, 2009 ([http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con2_uibd.nsf/7C273A480A1E5226052577D9006DD2E8/\\$FILE/inf_161009.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con2_uibd.nsf/7C273A480A1E5226052577D9006DD2E8/$FILE/inf_161009.pdf)).

Financiero y Orgánica de la Superintendencia de Banca y Seguros, en su artículo 282 define a las empresas del sistema financiero bajo su ámbito, determinando que su principal característica es la de captar dinero del público y colocarlo a terceros, por lo que una cooperativa que opera con sus socios no encaja dentro de este concepto. En cuanto a su fiscalidad, los intereses están exentos del pago del impuesto a la renta, así como del IGV. En cuanto al sector agrario, es llamativo que las cooperativas agrarias cafetaleras se han reducido notoriamente en dos tercios en los últimos veinte años. El principal problema al que se enfrentan es que están obligadas a pagar el tipo impositivo del 30% del impuesto a la renta, mientras que otras formas empresariales de productos no asociados solo pagan el 15%. Por su parte, las cooperativas de trabajadores son supervisadas por el Ministerio de Trabajo y Promoción del Empleo, no gozan de ningún tipo de exención y tributan en el impuesto a la renta, el IGV, el impuesto temporal a los activos netos, y sus socios trabajadores están sujetos a los mismos tributos que sus trabajadores dependientes.

Por otro lado, los depósitos, excedentes u otros bienes que permanezcan en una cooperativa durante más de diez años inmovilizados serán automáticamente integrados a la reserva cooperativa. Las operaciones con los socios no se encuentran sujetas al Impuesto a la Renta y están exentas por ingresos producto de operaciones con terceros, siempre que integren la reserva cooperativa. Por otro lado, los servicios que brinden las cooperativas a sus socios no están sujetos al IGV ni tampoco la transferencia de sus bienes.

Sobre base de lo expuesto de forma sintética, puede intuirse que el régimen fiscal de las cooperativas peruanas posee un tratamiento muy dispar por sectores sin que se fundamente en razones de promoción económica o de favorecimiento del compromiso social de determinados sectores. Esta situación hace más que necesaria la promulgación de una nueva Ley General de Cooperativas que actualice su régimen legal y fiscal en concordancia con el cumplimiento de la Recomendación 193 de la OIT⁴⁸. Esta directriz de la OIT menciona que el cooperativismo tiene que ser revitalizado y promovido para evitar la concentración de la riqueza y la exclusión social. Los gobiernos tienen que ser conscientes de que las cooperativas son sus aliados perfectos para conseguir el desarrollo de un país con justicia social. Asimismo, la ONU y especialmente la OIT vienen recomendando a los Estados el fomento de las organizaciones cooperativas para que tengan cada vez un mayor rol frente a la exclusión originada fundamentalmente por la concentración de riqueza, de propiedad estatal o privada.

48 OIT. «Promotion of Cooperatives Recommendation, 2002 (No. 193). Recommendation concerning Promotion of Cooperatives».

Si observamos el tratamiento fiscal diferenciado en el caso de las cooperativas en España, este goza de un mandato de fomento en el texto constitucional español en el artículo 129.2 que se bifurca en: a) promover eficazmente las diversas formas de participación en la empresa; b) establecer los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a los medios de producción. En atención a dichos fines constitucionales, el principio de generalidad tributaria puede doblegarse de forma legítima en aras de lograr el cumplimiento de dichos objetivos socioeconómicos y otorgar plena justificación a la introducción de regímenes fiscales especiales en este sector empresarial. Dicho fundamento constitucional se ve reforzado por el artículo 129.2 de la Constitución española, donde al hilo del deber de los poderes públicos de promover «eficazmente las diversas formas de participación en la empresa» se incluye la prescripción de «fomentar las sociedades cooperativas»⁴⁹.

Con estas premisas, los tributos, caracterizados por su «fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos», también «podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución» (artículo 2.1, párrafo 2). Por tanto, junto a la función principal que debe atender todo tributo de recaudar ingresos públicos, aquel también puede servir como técnica de fomento de la política económica general. En cualquier caso, en la mayor parte de los tributos se advierte algún componente o motivación no estrictamente fiscal. Las figuras tributarias han pasado de ser una institución neutral, con una finalidad exclusivamente recaudatoria, a ser un instrumento que posibilita la consecución de toda una serie de objetivos marcados por la sociedad.

En el ordenamiento tributario español constituyen la normativa estatal reguladora de las cooperativas, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC) y la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas. Atendiendo a la Ley de Cooperativas, se denomina cooperativa a la sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático. Estas sociedades cooperativas están recogidas en el artículo 7.1 a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto

49 Como hemos señalado, el modelo societario de las cooperativas representa un instrumento esencial de economía social, cuya trascendencia en el sector agrario español se intensifica fundamentalmente, entre otros, por dos motivos: 1) en orden al arraigo regional de las cooperativas agrarias en su compromiso con su entorno, en tanto que no suelen producirse huidas de las explotaciones hacia otros territorios a pesar de la obtención de una rentabilidad mínima; y 2) el desarrollo de una labor de dinamización sociocultural de las cooperativas agrarias que dotan de formación profesional a sus socios y educación de valores de la sociedad en el mundo rural (ver PATÓN GARCÍA, Gemma. «Fiscalidad agraria: especial referencia a la OCDE y España». *Revista de Administración Tributaria CIAT-IEF-AEAT*, 34 (2012), pp. 46-64.

sobre Sociedades (TRLIS). Por tanto, goza de gran trascendencia el control del cumplimiento de los requisitos exigidos para el régimen de las cooperativas protegidas. A este respecto, el artículo 38 de la LRFC señala que compete a la Administración tributaria la comprobación acerca de la concurrencia de las circunstancias o requisitos necesarios para disfrutar de los beneficios tributarios establecidos en la Ley y practicar la regularización que corresponda en la situación tributaria de la cooperativa y «el resultado de dichas actuaciones se comunicará a las Corporaciones Locales y Comunidades Autónomas interesadas en cuanto pueda tener trascendencia respecto de los tributos cuya gestión les corresponda».

El ámbito de aplicación del régimen fiscal especial para las sociedades cooperativas se diferencia con relación a su clasificación en dos grupos, 1) Cooperativas protegidas: son las que se ajusten a los principios y disposiciones de la Ley 27/1999 de Cooperativas o de las Leyes de Cooperativas de las Comunidades Autónomas que tengan competencia en esta materia, y no incurran en ninguna de las causas previstas en el artículo 13 LRFC, sobre pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida; 2) Cooperativas especialmente protegidas: cooperativas de trabajo asociado; cooperativas agrarias; cooperativas de explotación comunitaria de la tierra; cooperativas del mar; cooperativas de consumidores y usuarios.

Dicho régimen fiscal tiene una sistemática ordenada y se caracteriza por la aplicabilidad de los siguientes incentivos fiscales a las sociedades cooperativas:

- Base imponible: las cooperativas tributan en el Impuesto sobre Sociedades. La base imponible se compone de resultados cooperativos y resultados extracooperativos. El 50% de la parte de unos y otros que se destine obligatoriamente al Fondo de Reserva Obligatorio es deducible de la base imponible.
- Tipo de gravamen: la parte de la base imponible que corresponde a los resultados cooperativos tributa al 20% (al 25% para las cooperativas de crédito) y la parte que corresponde a los resultados extracooperativos tributa al tipo general.
- Libertad de amortización: excepto las cooperativas de crédito, gozan de libertad de amortización los elementos del activo fijo nuevos que hayan sido adquiridos en el plazo de tres años a partir de la inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, o, en su caso, de las Comunidades Autónomas.

La cantidad fiscalmente deducible en concepto de libertad de amortización, una vez practicada la amortización normal de cada

ejercicio en cuantía no inferior a la mínima, no podrá exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatoria y participaciones del personal asalariado.

- Compensación de pérdidas: si la suma algebraica de las cantidades resultantes de aplicar los tipos de gravamen correspondientes a las bases imposables derivadas de los resultados cooperativos y extracooperativos, positivas o negativas, resultase negativa, su importe podrá compensarse por la cooperativa con las cuotas íntegras positivas de los periodos impositivos que concluyan en los quince años inmediatos y sucesivos.

Este procedimiento sustituye a la compensación de bases imposables negativas prevista en el artículo 25 TRILIS y, por tanto, no resultarán de aplicación a las cooperativas las limitaciones establecidas a la compensación de bases imposables negativas.

En el caso de las cooperativas especialmente protegidas, existen incentivos fiscales adicionales aplicables que consisten con carácter general en una bonificación del 50% de la cuota íntegra minorada previamente, en su caso, por las cuotas negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar. Para las cooperativas de trabajo asociado que cumplan determinados requisitos, se prevé una bonificación del 90% (durante cinco años) de la cuota íntegra. Para las explotaciones agrarias asociativas prioritarias existe una bonificación del 80% de la cuota íntegra⁵⁰.

Desde luego, no es pacífica la doctrina respecto al tratamiento fiscal actual de las cooperativas en España. Algunos de los aspectos más críticos se centran precisamente en la tipología de cooperativas especialmente protegidas en orden a la actividad desarrollada o la fragmentación de la base imponible y el doble tipo de gravamen que genera controversias para determinar qué tipo de resultados pertenecen a operaciones con socios y no socios, que desoyen en cierto modo los fines sociales de la cooperativa⁵¹.

No obstante, la protección fiscal de las cooperativas no puede obviar la búsqueda de la eficacia económica que toda empresa persigue al actuar en un mercado competitivo y, en consecuencia, el aperturismo de la cooperativa para establecer contratos no solo con sus socios, sino con terceros dentro de unos límites. Este aspecto puede representar un estímulo para la función social de la cooperativa y para nuevos

50 Un análisis en profundidad sobre el régimen aplicable puede consultarse en MARTÍN FERNÁNDEZ, Javier, Francisco MARTÍN SALCINES y Jesús RODRÍGUEZ MÁRQUEZ. *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*. Madrid: Iustel, 2006.

51 Ver ALGUACIL MARÍ, María Pilar. «La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma», pp. 43-44.

socios. De este modo, las cooperativas pueden ser más competitivas, permitiendo a los socios conseguir mejores precios para sus productos de consumo o para los factores de producción que aportan a la sociedad, de los que conseguirían en el mercado libre. Por supuesto, este resultado es compatible con el fomento del cooperativismo mediante una legislación adecuada a tenor del artículo 129.2 de la Constitución Española⁵². Así, es indispensable, desde la perspectiva del desarrollo sostenible y la responsabilidad social de las cooperativas, que se tome en consideración en el régimen fiscal aplicable criterios que puedan justificarse en los principios constitucionales, el interés general de la sociedad o de internacionalización de la actividad económica. Por ello, la posibilidad de que las normas cooperativas permitan una mayor amplitud en las operaciones con terceros debe ser considerada por la fiscalidad que debe ser valorada por el legislador de acuerdo con los principios sociales perseguidos y la internacionalización de las relaciones económicas en que se desarrolla la actividad cooperativista, como cualquier otro tipo de empresa.

V. CONCLUSIONES

A partir de lo expuesto, puede afirmarse que una política fiscal orientada, de un lado, a la prevención de determinados gastos públicos y con ello a contribuir en el desarrollo de una política macroeconómica atractiva en un mercado globalizado y, de otro, a salvaguardar la redistribución del sistema tributario mediante el reconocimiento de los fines sociales que realizan las empresas responsables, puede ser las dos vertientes que permitan el desarrollo sostenible de la empresa en el ámbito internacional⁵³. Este modelo de desarrollo coadyuvaría a avanzar en la consecución de inversiones responsables en los países en vías de desarrollo. Asimismo, los logros sociales conseguidos deben contar con Administraciones tributarias responsables en el plano interno e internacional. La inversión es responsable cuando promueve el desarrollo económico y social sostenible, en la medida en que despliega efectos beneficiosos para los habitantes del país en desarrollo⁵⁴.

Desde este punto de vista, las cooperativas constituyen una forma empresarial «responsable» que realiza funciones públicas y que coadyuva en el sostenimiento de los gastos públicos. De modo que la introducción de beneficios fiscales diseñados para fomentar los valores

52 ALGUACIL MARÍ, María Pilar. «Beneficios tributarios de las cooperativas tras la Ley Estatal 27/1999». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 202 (2001), pp. 915-986, p. 958.

53 GARCÍA LUQUE, Elisa Isabel. Ob. cit., p. 248.

54 GRAU RUIZ, María Amparo. «Los incentivos fiscales a la inversión socialmente responsable en los países en desarrollo: ¿una tasa internacional por su control como mecanismo innovador de financiación?». *Crónica Tributaria*, 148 (2013), pp. 85-103, p. 103.

151

LA FISCALIDAD
DE LAS
COOPERATIVAS
DESDE LA
PERSPECTIVA
DE LA INTERNA-
CIONALIZACIÓN
DE LA ECONOMÍA
SOCIAL Y EL
DESARROLLO
SOSTENIBLETAXATION OF
COOPERATIVES
FROM THE
PERSPECTIVE OF
INTERNATIONAL
EXPANSION AND
SUSTAINABLE
DEVELOPMENT
OF SOCIAL
ECONOMY

éticos de la empresa (sociales, laborales y medioambientales) puede abrir el camino hacia una solución para evitar la pérdida de competitividad de las cooperativas en el mercado internacional. De hecho, la fiscalidad constituye uno de los elementos condicionantes de las decisiones de los agentes económicos que provocan la aparición de economías de opción a nivel internacional.

Así pues, las legislaciones de los Estados deben conseguir un modelo de fiscalidad de las cooperativas que sea más adecuado a los valores propios del desarrollo sostenible, desplazando la carga tributaria en atención a variables económicas, sociales y medioambientales, no únicamente basada en el principio de capacidad económica. En Perú existe una oportunidad excepcional al encontrarse presente en el debate actual un nuevo modelo legal para las cooperativas y que debería, asimismo, contemplar un tratamiento fiscal con las mencionadas coordinadas. Sin perjuicio de reconocer la aplicación de los efectos positivos descritos, en este ámbito territorial podrían darse otras bondades como la disminución de la evasión fiscal y la formalización de al menos una parte del sector informal de la economía. No en vano, a pesar de los avances que en los últimos tiempos se han producido en materia de responsabilidad social empresarial en América Latina, las empresas consideran que dicho concepto es aplicable a la correspondencia de salarios con sus trabajadores y al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, lo cual no es en ningún caso la auténtica RSE que manejamos. Aunque es cierto que «la minimización de impuestos perjudica al Estado y supone una conducta desleal respecto al resto de los ciudadanos que deben soportar mayores impuestos por la evasión fiscal y que ven como los Estados merman las partidas dedicadas a gasto social»⁵⁵. Ahora bien, la RSE no se limita a ello, se trata de posicionar a la empresa como actor de la política social que el Estado deja de poder financiar, de forma que se minore la carga fiscal de las empresas socialmente responsables que, incluso, previenen gastos públicos calificados como socialmente improductivos. Se trata de mantener la cobertura de los objetivos asistenciales del Estado social, pero contando con una actitud más activa y solidaria de la sociedad en general en el sostenimiento de los gastos públicos. En consecuencia, el modelo de fomento público de la RSE incidirá decisivamente en la adopción de tecnologías y prácticas de negocios que favorezcan el desarrollo empresarial, su correcta tributación y que potencien su competitividad y capacidad de gestión empresarial.

La adopción de compromisos verdaderamente responsables con la sociedad afianzaría adicionalmente la credibilidad de la empresa privada. Las expectativas de la ciudadanía del área latinoamericana se depositan

55 FERRÉ OLIVÉ, Edgardo Héctor. «Tributos, responsabilidad social y Administraciones tributarias». *Revista de Administración Tributaria, CIAT-IEF*, 36 (2014), pp. 44-56, p. 49.

de manera creciente en la interiorización de la RSE en las políticas empresariales que generen valores sociales y, por ende, los ciudadanos se muestran bastante más receptivos al consumo de productos de aquellas empresas percibidas como socialmente responsables⁵⁶.

Recibido: 20/02/2014
Aprobado: 17/03/2014

⁵⁶ Algunos datos sobre estas tendencias son ofrecidos por KLIKSBERG, B. *Ética para empresarios*. Buenos Aires: Ediciones Ética y Economía, 2013, p. 181.

Tributación de inversiones en el sector minería e hidrocarburos

Taxation on mining and hydrocarbon investments

BEATRIZ DE LA VEGA RENGIFO*

Resumen: Este artículo comenta los aspectos más relevantes del tratamiento tributario de las inversiones de la industria minera y de hidrocarburos, resaltando los puntos principales de la legislación tributaria general (Ley del Impuesto a la Renta) y sectorial (Ley General de Minería y Ley Orgánica de Hidrocarburos).

Palabras clave: derecho tributario – legislación minera – derecho minero – legislación petrolera – derecho de los hidrocarburos – legislación sectorial – tributación sectorial – inversiones mineras – inversiones petroleras – concesión minera – gastos de exploración – gastos de desarrollo – egresos sin valor de recuperación

Abstract: This article comments the most important aspects of the tax treatment applicable to investments of mining and oil and gas industry. The document highlights the relevant tax topics of the general tax legislation (Income Tax Law) and the special legislation of both industries (General Mining Law and Hydrocarbons Organic Law).

Key words: tax law – mining legislation – mining law – oil and gas legislation – oil and gas law – sectorial legislation – sectorial tax legislation – mining investments – oil and gas investments – mining concession – exploration expenses – development expenses – disbursements without recovery value

CONTENIDO: I. INTRODUCCIÓN.- II. INVERSIONES EN EL SECTOR MINERO.- II.1. LA CONCESIÓN MINERA.- II.2. GASTOS DE EXPLORACIÓN Y DESARROLLO.- III. INVERSIONES EN EL SECTOR HIDROCARBUROS.- III.1. GASTOS DE EXPLORACIÓN.- III.2. EGRESOS SIN VALOR DE RECUPERACIÓN.- IV. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

Actualmente, el Perú se ha convertido en una geografía atractiva para las inversiones extranjeras¹. A pesar del clima de optimismo respecto a la

* Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú, Lima. MBA en el School of Management de la Universidad Adolfo Ibáñez de Miami. Correo electrónico: beatriz.de-la-vega@pe.ey.com, bettydelavega@hotmail.com.

1 De acuerdo con la opinión del presidente del Citibank para las regiones de Europa, Medio Oriente y África. Ver *Diario Gestión*. «Citibank considera al Perú como destino confiable para la inversión extranjera», 9 de marzo de 2014 (<http://gestion.pe/economia/citibank-considera-al-peru-como-destino-confiable-inversion-extranjera-2091159>). Adicionalmente, vale la pena recordar que la

economía nacional, el año 2013 resultó sinuoso para la industria minera, que por tradición es una de las más importantes para el país. En efecto, la caída de los precios internacionales de los minerales (principalmente del cobre y el oro, en 8% y 15%, respectivamente) trajo consigo una reducción significativa de la recaudación en el sector minero², además de políticas agresivas de reducción de costos de exploración (aproximadamente 35%, en comparación con una reducción del 30% a nivel mundial), infraestructura y preparación por parte de las empresas del sector, en comparación con el año 2012³. A su vez, durante el reciente congreso minero Prospectors and Developers Association of Canada (PDAC), celebrado en Toronto, las situaciones adversas de 2013 tuvieron un efecto concreto que podría afectar a futuro: el Perú bajó al séptimo lugar del *ranking* global de exploración minera del SNL – Metals Economic Group (MEG)⁴. No obstante lo anterior, el sector minero sigue teniendo un rol primordial en nuestra economía, más aún considerado los nuevos proyectos en cartera que iniciarán operaciones próximamente.

Ahora bien, pese a los magros resultados obtenidos en la industria minera nacional, debemos señalar que el rendimiento del sector hidrocarburos aumentó en 6,17% el año pasado. Este crecimiento tuvo como pilar el aumento en el volumen de producción del yacimiento de gas más importante del país, Camisea, el cual pudo sostener el declive en la explotación de hidrocarburos⁵. El mencionado incremento permitió que la recaudación de dicho sector solamente se reduzca un 4,4% en el año anterior, alcanzado aproximadamente los S/. 4369 millones⁶.

Es menester dejar en claro que las inversiones comprometidas para la realización de los proyectos de minería e hidrocarburos son de una magnitud relevante, razón por la cual, considerando el contexto expuesto en los párrafos precedentes, así como el papel importante que estos dos sectores cumplen en nuestra economía, se efectúa a continuación un

calificación crediticia del Perú, de acuerdo con las agencias Moody's, Standard & Poor's y Fitch Ratings, es una de las más altas de la región. Ver: EY Perú y Ministerio de Relaciones Exteriores del Perú. «Peru's mining & Metals Investment Guide 2014/2015». 2014 (http://www.rree.gov.pe/promocioneconomica/invierta/Documents/MiningGuide.pdf?bcsi_scan_e8701a6ff9333a47=EDgJU13Kqg6Q3mG3iX9tSMF39ZoiAAAAAluqPeQ==&bcsi_scan_filename=MiningGuide.pdf), p. 16.

2 Departamento de Estudios Económicos – Scotiabank. «Perú: Proyecciones Macroeconómicas 2014». 2014 (http://www.scotiabank.com.pe/scripts/Reporte_macroeconomico.aspx), p. 10.

3 Dirección General de Minería – Ministerio de Energía y Minas. «Boletín Estadístico de Minería». 2013 (http://www.minem.gob.pe/minem/archivos/file/Mineria/PUBLICACIONES/VARIABLES/2013/BEM1113.pdf?bcsi_scan_63157efb730a3e36=0&bcsi_scan_filename=BEM1113.pdf), p. 14.

4 SALDARRIAGA V., Juan. «Perú cae a séptimo lugar en *ranking* global de exploración minera». *El Comercio*, 27 de febrero de 2014 (<http://elcomercio.pe/economia/peru/peru-cae-al-sexto-lugar-ranking-global-exploracion-minera-noticia-1712577>).

5 Instituto Nacional de Estadística e Informática. «Informe Técnico No. 2 – Producción Nacional 2013». 2014 (<http://www.inei.gob.pe/media/MenuRecursivo/boletines/01-produccion-nacional-dic-2013.pdf>), p. 18.

6 Departamento de Estudios Económicos – Scotiabank. «Perú: Proyecciones Macroeconómicas 2014». 2014 (http://www.scotiabank.com.pe/scripts/Reporte_macroeconomico.aspx), p. 10.

análisis del tratamiento tributario de las inversiones ejecutables para ambos.

155

II. INVERSIONES EN EL SECTOR MINERO

De acuerdo al ordenamiento legal vigente para la industria minera⁷, entre las inversiones más importantes en el marco de un proyecto minero destacan aquellas relacionadas con la concesión minera, los gastos de exploración y los gastos de desarrollo. En efecto, las inversiones realizadas por estos conceptos son aquellas que permitirán, al iniciar un proyecto, optimizar la carga tributaria del inversionista al alcanzar la etapa de producción. En este sentido, es relevante para los inversores y contribuyentes conocer el tratamiento tributario que la legislación sectorial dispone, así como las opiniones de la Administración tributaria y el Tribunal Fiscal, a efectos de poder anticipar posibles contingencias.

TRIBUTACIÓN
DE INVERSIONES
EN EL SECTOR
MINERÍA E
HIDROCARBUROSTAXATION ON
MINING AND
HYDROCARBON
INVESTMENTS

II.1. La concesión minera

Para iniciar un proyecto minero es indispensable contar con una concesión, la cual es otorgada por el Estado peruano. Al respecto, de acuerdo con el artículo 98 de la Ley General de Minería (LGM), la concesión otorga un derecho real a su titular, el cual, en opinión del Tribunal Fiscal, también constituye un activo intangible⁸ que podrá ser amortizado, independientemente de su modo de adquisición, originario o por aporte⁹.

Habida cuenta de que la concesión debe ser considerada como un activo intangible para su titular, es preciso que este bien tenga un valor patrimonial, de modo que pueda ser contabilizado en los estados financieros de aquel.

Sobre el particular, el artículo 74 de la LGM dispone que para determinar el valor de la concesión se incluirá el precio pagado o los gastos del petitorio, según sea el caso, así como lo invertido en prospección y exploración hasta la fecha en que corresponda cumplir con la Producción Mínima Obligatoria (en adelante, la PMO), salvo que se opte por deducir estos últimos conceptos en el ejercicio en que se incurran.

Sin perjuicio del método para determinar el valor de la concesión, existen extremos sobre los cuales la norma omite pronunciarse. A continuación, se hace referencia a estos aspectos.

7 La norma matriz para la industria minera está constituida por el Decreto Supremo 014-92-EM, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley General de Minería (en adelante, la LGM), publicado el 3 de junio de 1992.

8 Resolución del Tribunal Fiscal 02424 del 3 de mayo de 2002. En adelante, se citan las resoluciones de dicho Tribunal con las siglas RTF.

9 RTF 13776-4-2009 del 11 de diciembre de 2009.

II.1.1 Inicio del plazo de amortización

En ausencia de un tratamiento legal explícito, podemos realizar dos interpretaciones posibles al respecto.

Bajo una interpretación literal, la amortización se iniciará cuando corresponda cumplir con la PMO¹⁰. La adopción de esta interpretación podría traer problemas prácticos, los cuales irían contra la *ratio legis* de la norma. Así, se puede mencionar los casos en que el proyecto esté en capacidad de iniciar la producción antes de la PMO o incluso después¹¹.

Otra interpretación más razonable consiste en hacer coincidir el inicio de la amortización con el inicio de la etapa de producción minera. Este proceder entra en armonía con las disposiciones de la Ley del Impuesto a la Renta (en adelante, la LIR) respecto a la depreciación y amortización de activos fijos y bienes intangibles de duración limitada, respectivamente¹².

Al respecto, el Tribunal Fiscal ha señalado que la amortización puede iniciarse antes de que se gatille la obligación legal de la PMO, siempre que comience la explotación¹³. Sin embargo, sería deseable que el Tribunal Fiscal también aborde y se pronuncie sobre el caso contrario, es decir, aquel en el cual la PMO es anterior al inicio de la producción.

II.1.2 Determinación del plazo de amortización

Sobre este tópico, consideramos que es posible señalar dos interpretaciones posibles. En primer lugar, aquella que se ajusta a la literalidad de la norma. De acuerdo con esta interpretación, el plazo para la amortización del valor de la concesión se determinará tomando en cuenta las reservas probadas y probables, así como la PMO.

Al adoptar esta interpretación, se puede reparar en que el plazo podría ser muy extenso, amén de hacer que la vida probable del depósito así determinada no tenga correlato con su vida probable medida en términos reales. De esta forma, el único escenario ideal para engarzar la vida probable real con la señalada por la norma será aquel en que la concesión esté conformada por áreas extensas, de modo que la PMO aumente, trayendo como consecuencia un plazo de amortización más corto¹⁴.

Otra posible interpretación toma en cuenta, en lugar de la PMO, la producción real de la mina. Así, la vida probable del depósito será el

¹⁰ De acuerdo al artículo 38 de la LGM, la PMO deberá obtenerse no más tarde del vencimiento del sexto año computado a partir del año en que se hubiera otorgado el título de concesión.

¹¹ DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. «La amortización del valor de la concesión minera y los gastos de exploración». *Análisis Tributario*, XXV, 291 (2012), p. 31.

¹² L. cit.

¹³ RTF 12603-8-2011 del 22 de julio de 2011.

¹⁴ DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. Ob. cit., p. 32.

resultado de dividir las reservas probadas y probables entre la producción estimada anual del yacimiento, según lo que se sepa al momento de iniciar la etapa de explotación minera. Esta interpretación resulta más razonable, pues permite que el plazo de amortización del costo de la concesión sea acorde con la vida probable de la mina¹⁵.

No obstante las consideraciones anteriormente señaladas, el Tribunal Fiscal se inclinó a adoptar la primera interpretación, pues entiende que el artículo 74 de la LGM es claro y categórico¹⁶. Por tanto, el Tribunal Fiscal, no obstante haberse apartado de la literalidad de la norma para establecer el inicio del plazo de amortización, se ciñe a su redacción para determinar el plazo de amortización.

II.1.3 Métodos de amortización

Sin perjuicio de los apuntes realizados en los párrafos precedentes, debemos recordar que el artículo 74 de la LGM tampoco se pronuncia respecto al modo en el cual se realizará la amortización. Ante ello, podrían plantearse por lo menos dos alternativas posibles: i) efectuar una amortización lineal, o ii) una amortización sobre la base de unidades productivas¹⁷.

Es razonable predecir que aquel titular de una concesión minera que hubiera optado por determinar el plazo de amortización de la misma en base a la producción real se vea tentado a escoger el método de amortización sobre la base de unidades productivas. Así, si bien el plazo de amortización puede ser fijo, el porcentaje aplicable a cada ejercicio variará conforme se vayan agotando las reservas probadas y probables.

No obstante, si la norma hubiera acogido aquel método, no sería coherente que, a su vez, recoja un procedimiento para determinar el plazo de amortización en base a la vida probable del depósito¹⁸. De igual modo, de recogerse tal método, la norma no regularía expresamente el supuesto en el cual se agoten las reservas económicas explotables antes de la amortización total. Por lo tanto, podemos reconocer que, implícitamente, la norma ha recogido el método lineal. En efecto, este es el criterio adoptado por el Tribunal Fiscal¹⁹.

15 L. cit.

16 RTF 12603-8-2011 del 22 de julio de 2011.

17 Para tales efectos, es útil acudir al párrafo 62 de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 16 –Propiedades, Planta y Equipo. El referido párrafo señala que, para efectuar la depreciación, pueden utilizarse distintos métodos, entre ellos el lineal, el de depreciación acelerada y el de unidades de producción. La entidad deberá elegir el método que refleje más fielmente el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

18 DE LA VEGA RENGIFO, Beatriz. Ob. cit., p. 33.

19 RTF 12603-8-2011 del 22 de julio de 2011.

Como puede apreciarse, existen aspectos cardinales sobre los cuales no existe un pronunciamiento de las autoridades tributarias (por ejemplo, Administración tributaria, Tribunal Fiscal). En efecto, de acuerdo al análisis realizado, el tratamiento tributario de los aspectos vinculados a la concesión minera puede tener diversas interpretaciones.

II.2. Gastos de exploración y desarrollo

De acuerdo con lo dispuesto por el literal o) del artículo 37 de la LIR, los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de la actividad minera serán deducidos en el ejercicio en que se incurran o amortizados según el ordenamiento legal aplicable al sector minero²⁰.

La regla descrita en el párrafo anterior respecto a los gastos de exploración es semejante a la dispuesta por el artículo 74 de la LGM, la cual señala que el titular de la actividad minera puede optar por deducir lo gastado en prospección y/o exploración en el ejercicio en que se incurran dichos gastos.

Además de esta regla, de acuerdo al artículo 75 de la misma ley, los gastos de exploración en que incurra el titular de la actividad minera una vez que la concesión se encuentre en la etapa de producción mínima obligatoria podrán deducirse íntegramente en el ejercicio o amortizarse a partir de ese ejercicio. La amortización se efectuaría a razón de un porcentaje anual de acuerdo con la vida probable de la mina, establecido al cierre de dichos ejercicios, lo que se determinará en base al volumen de las reservas probadas y probables y la producción mínima obligatoria.

Por otro lado, añade el mismo artículo, los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes hasta un máximo de dos adicionales.

Seguidamente, este cuerpo normativo precisa que el contribuyente deberá optar en cada caso, al cierre del ejercicio en que se efectuaron los gastos (de exploración y desarrollo), por uno de los sistemas de deducción a los que se refieren los párrafos anteriores, comunicando su elección a la Administración tributaria al tiempo de presentar la

20 «Artículo 37.– A fin de establecer la renta neta de tercera categoría se deducirá de la renta bruta los gastos necesarios para producirla y mantener su fuente, así como los vinculados con la generación de ganancias de capital, en tanto la deducción no esté expresamente prohibida por esta ley, en consecuencia son deducibles: [...] o) Los gastos de exploración, preparación y desarrollo en que incurran los titulares de actividades mineras, que se deducirán en el ejercicio en que se incurran, o se amortizarán en los plazos y condiciones que señale la Ley General de Minería y sus normas complementarias y reglamentarias [...]».

Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta, indicando en su caso el plazo en que se realizará la amortización y el cálculo realizado.

Por último, el párrafo final del citado artículo 75 señala que la opción prevista en dicho artículo y en el artículo anterior (artículo 74) se ejercerá respecto de los gastos de cada ejercicio. La elección no podrá ser variada respecto de los gastos del ejercicio.

Concretamente, como se mencionó líneas arriba, los gastos de desarrollo y preparación que permitan la explotación del yacimiento por más de un ejercicio podrán deducirse íntegramente en el ejercicio en que se incurran o amortizarse en dicho ejercicio y en los siguientes, hasta un máximo de dos adicionales. A tal efecto, la elección deberá comunicarse a la Administración tributaria a la fecha de la presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta.

La citada comunicación a la Administración tributaria ha sido parte de una controversia resuelta por el Tribunal Fiscal al cierre del ejercicio 2012²¹.

En efecto, la materia controvertida resuelta por el Tribunal Fiscal versó sobre una comunicación realizada con posterioridad a la amortización de los gastos de desarrollo ya incurridos. En el caso en concreto, el Tribunal Fiscal optó por señalar que, en desmedro de la presentación de la comunicación en la oportunidad que la LGM indica, debe entenderse que las amortizaciones realizadas en los ejercicios posteriores no serían conforme a ley, por lo cual procede realizar su reparo.

Como puede apreciarse, pareciera que el Tribunal Fiscal estaría considerando que la comunicación a ser efectuada por el contribuyente a la fecha de la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto a la Renta es en esencia un acto constitutivo del derecho a elegir gastar o amortizar los gastos de desarrollo incurridos en el ejercicio. De no efectuarse dicha comunicación en tal oportunidad, no sería aceptada la amortización de tales gastos en los ejercicios siguientes.

No obstante lo anterior, el Tribunal Fiscal no se pronuncia respecto al hecho de que no existe un procedimiento específico para la citada comunicación a la Administración tributaria, pudiéndose entender que la mera presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto a la Renta constituye el acto mediante el cual el contribuyente expresa su elección de deducir como gasto o amortizar hasta en tres ejercicios los gastos de desarrollo.

21 RTF 21753-11-2012 del 20 de diciembre de 2012.

III. INVERSIONES EN EL SECTOR HIDROCARBUROS

En el sector hidrocarburos, a diferencia del sector minero, la autorización gubernamental para realizar las actividades de exploración y explotación tiene carácter contractual. Efectivamente, aquellas empresas que deseen iniciar sus proyectos de gas o petróleo deben celebrar los contratos estipulados por la normativa sectorial²².

Ahora bien, en el marco de las actividades de un proyecto de exploración y explotación de hidrocarburos, podemos decir que las inversiones realizadas con miras a la explotación de yacimientos cobran una relevancia singular, la cual se plasma en el tratamiento especial que le otorga la legislación aplicable a esta industria.

Asimismo, una vez que el proyecto inicia actividad productiva (extracción comercial), durante la ejecución de los proyectos de explotación de hidrocarburos pueden reconocerse inversiones que, en cierta forma, se asemejan a los así llamados «costos hundidos»: los egresos sin valor de recuperación. En efecto, debido a la necesidad de realizar estas inversiones para optimizar la carga tributaria de los proyectos, la normativa sectorial optó por regularlas de modo expreso.

Tomando en consideración lo expuesto, a continuación se exponen ambos conceptos: los gastos de exploración y desarrollo, así como los egresos sin valor de recuperación.

III.1. Gastos de exploración

Respecto a los gastos de exploración y desarrollo que hacen posible la extracción de los recursos hidrocarburíferos, incluyendo el costo de los pozos, el artículo 53 de la Ley Orgánica de Hidrocarburos (en adelante, la LOH) permite que sean acumulados hasta la fecha en la cual se inicie la extracción comercial, usando alguno de los siguientes métodos: unidades de producción; o amortización lineal, deduciéndose en porciones iguales en un periodo no menor a cinco ejercicios. Adicionalmente, el artículo 54 de la LOH precisa que el método adoptado deberá encontrarse expreso en el contrato respectivo, y no podrá ser variado. Conforme a lo anterior, se puede inferir que los gastos de exploración acumulados podrán amortizarse usando alguno de los métodos antes expuestos a partir del inicio de extracción comercial.

Es importante señalar que, en caso exista un descubrimiento comercial durante la fase de exploración, excepcionalmente, podrá retrasarse el inicio de la explotación (extracción comercial) si se presentan dificultades relacionadas al transporte de los recursos. De acuerdo a la

²² En concreto, aquellos contratos plasmados en el artículo 10 del Decreto Supremo 042-2005-EM, que aprueba el Texto Único Ordenado de la Ley Orgánica de Hidrocarburos (en adelante, la LOH), publicado el 15 de octubre de 2005: contratos de licencia o contratos de servicios.

LOH, este período podrá extenderse por diez años en el caso de gas natural y derivados²³, mientras solo por cinco años para el resto de hidrocarburos²⁴.

Un tema adicional a considerar es que durante la vigencia del contrato se podrían efectuar sueltas de áreas del contrato. En virtud de este mecanismo legal previsto en el artículo 25 de la LOH, el área del contrato se podría reducir hasta llegar a la superficie bajo la cual se encuentren los horizontes productores más un área circundante de seguridad técnica.

Como puede apreciarse, a diferencia del sector de minero, en el cual los gastos de exploración y desarrollo tienen un tratamiento diferenciado, en la industria de los hidrocarburos los gastos de exploración y desarrollo tienen un tratamiento uniforme, es decir, ambos se acumularán hasta el inicio de la explotación comercial, para luego amortizarse dependiendo de la elección del inversionista.

TRIBUTACIÓN
DE INVERSIONES
EN EL SECTOR
MINERÍA E
HIDROCARBUROS

TAXATION ON
MINING AND
HYDROCARBON
INVESTMENTS

III.2. Egresos sin valor de recuperación

Una vez que se dé inicio a la extracción comercial, el titular de un contrato petrolero deberá identificar, respecto de sus nuevas inversiones, cuáles califican como activo fijo (sujetas a depreciación en función de su vida útil) y cuáles no tendrán valor de recuperación. Es decir, en este último caso, se tratará de desembolsos respecto de los cuales no se podría obtener beneficios futuros, salvo los relacionados a la explotación de los recursos hidrocarbúricos.

Habida cuenta de las consecuencias de realizar este tipo de desembolsos, la legislación sectorial permite que, a pesar de tratarse de inversiones en activo fijo desde el punto de vista financiero, para efectos tributarios afecten los resultados de cada ejercicio. Se incluyen como parte de este tipo de desembolsos aquellos vinculados a perforación, completamiento o puesta en producción de pozos (bombas de pozos, por ejemplo), así como a las inversiones en exploración (geofísica, geoquímica, procesamiento e interpretación sísmica, entre otras inversiones) o a bienes debajo de superficie²⁵.

Un aspecto interesante a tomar en cuenta es que la legislación sectorial no define los criterios para calificar a las inversiones sin valor de recuperación. Sin perjuicio de lo anterior, el Tribunal Fiscal considera que las inversiones sin valor de recuperación deben ser analizadas por la Administración tributaria de acuerdo a su naturaleza y uso específico

23 Artículo 24 de la LOH.

24 Artículo 23 de la LOH.

25 Artículo 11 del Reglamento de la Garantía de Estabilidad Tributaria y de las Normas Tributarias de la LOH, Decreto Supremo 032-95-EF, publicado el 01 de marzo de 1995.

y no por su tratamiento financiero²⁶. En tal sentido, tal como se indica en el párrafo precedente, no obstante que para efectos financieros determinado desembolsos puedan tener naturaleza de activos, tributariamente, en función de su naturaleza y uso, se considerarán egresos sin valor de recuperación (por ejemplo, una bomba que se incorpora a un pozo. En este caso, aún cuando pueda ser reutilizable, su naturaleza y destino lo califican tributariamente como egreso sin valor de recuperación).

IV. CONCLUSIONES

- Las inversiones comprometidas para la realización de los proyectos de minería e hidrocarburos son de una magnitud relevante en nuestra economía. Por ello, además de la legislación tributaria general, existen disposiciones especiales en las normas sectoriales.
- Existen aspectos cardinales sobre los cuales no existe un pronunciamiento de las autoridades tributarias (por ejemplo, Administración tributaria, Tribunal Fiscal) respecto a las inversiones mineras: por ejemplo, con relación a algunos aspectos vinculados a la concesión minera (inicio, plazo y método de amortización). Algo similar sucede respecto a los gastos de desarrollo, como es el caso de la comunicación a la Administración tributaria para determinar el tratamiento tributario de los gastos de desarrollo como gasto o amortizable en hasta tres ejercicios.
- A diferencia del sector de minero, en el cual los gastos de exploración y desarrollo tienen un tratamiento diferenciado, en la industria de los hidrocarburos los gastos de exploración y desarrollo tienen un tratamiento uniforme, es decir, ambos se acumularán hasta el inicio de la explotación comercial, para luego amortizarse dependiendo de la elección del inversionista. Por otro lado, una vez iniciada la extracción comercial, será necesario diferenciar las inversiones en activo fijo en la medida en que algunas de ellas, en función de su naturaleza y destino, podrían ser consideradas como egresos sin valor de recuperación y, por ende, gasto del ejercicio, en vez de ser enviadas a resultados como gastos por depreciación en función de su vida útil.

Recibido: 11/03/2014

Aprobado: 31/03/2014

Tendencias del impuesto a la renta corporativo en Latinoamérica

Trends in corporative income taxation in Latin America

RENÉE ANTONIETA VILLAGRA CAYAMANA &

FERNANDO ENRIQUE ZUZUNAGA DEL PINO*

Resumen: El principal objetivo del presente trabajo es exponer el tratamiento del impuesto a la renta corporativo que otorgan las diferentes legislaciones de los países de Latinoamérica, procurando identificar y analizar las tendencias que de dicho tratamiento surgen; sin pretender hacer un análisis crítico ni exhaustivo de las mismas. Se identifican los aspectos más importantes del impuesto a la renta de los residentes, los gastos deducibles, los aspectos vinculados a la tributación de los no residentes, así como las medidas defensivas introducidas por las legislaciones domésticas que los Estados se han visto en la necesidad de implementar unilateralmente a fin de evitar la erosión de la base.

Palabras clave: *impuesto a la renta – empresa – corporación – tributación – Latinoamérica – medidas antielusivas – retenciones del impuesto – establecimiento permanente*

Abstract: The main objective of this study is to expose the corporative income taxation granted by the legislations of different Latin American countries, trying to identify and analyze trends that emerge from such treatment. This paper does not intend to make a critical or comprehensive analysis of the corporative income taxation. This paper identifies the most important issues of the resident's income taxation, deductible expenses, non-resident taxation and withholdings, and the anti-avoidance measures introduced by the domestic legislation of Latin American countries in order to avoid the base erosion.

Key words: *income tax – business – corporation – taxation – Latin American – anti-avoidance measures – withholding taxes – permanent establishment*

CONTENIDO: I. INTRODUCCIÓN.– II. IMPOSICIÓN A LA RENTA DE RESIDENTES.– II.1. LA SOBERANÍA DE LOS ESTADOS.– II.2. LOS CRITERIOS DE SUJECCIÓN DEL

* Renée Antonieta Villagra Cayamana es profesora de las Maestrías en Derecho Tributario y en Derecho de la Empresa de la Pontificia Universidad Católica del Perú (PUCP) y abogada con un LL.M. en Tributación por la Universidad de Florida, Estados Unidos. Correo electrónico: rvillagra@pucp.edu.pe Fernando Enrique Zuzunaga del Pino ha sido profesor de Derecho Tributario de la PUCP (1994-2010), es abogado por la PUCP, presidente del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT), Presidente del Comité de Asuntos Tributarios de la Sociedad Nacional de Minería Petróleo y Energía, socio principal de Zuzunaga & Assereto Abogados, y ha sido presidente del Instituto Peruano de Derecho Tributario. Correo electrónico: fzuzunaga@zyaabogados.com. Parte del presente trabajo de investigación ha sido expuesto en las XII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario (2013) organizadas por la Asociación Venezolana de Derecho Tributario (AVDT) y está recopilado en sus memorias.

IMPUESTO A LA RENTA.- II.3. CRITERIOS PARA CONSIDERAR A LAS PERSONAS COMO RESIDENTES.- II.4. OBTENCIÓN DE RENTAS CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.- II.5. TIPO DE IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS EMPRESARIALES.- II.6. DETERMINACIÓN DE LA RENTA EMPRESARIAL PRESUNTIVA Y MÍNIMA.- II.7. CRÉDITO POR IMPUESTOS PAGADOS EN EL EXTRANJERO.- II.8. PÉRDIDAS.- II.9. DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS.- III. GASTOS.- III.1. GENERALIDADES.- III.2. GASTOS ENTRE PARTES VINCULADAS Y DEL EXTERIOR.- III.3. PAGOS A NO DOMICILIADOS.- III.4. GASTOS EN PARAÍSO FISCALES.- III.5. DONACIONES.- III.6. DEDUCCIÓN ADICIONAL POR LA CONTRATACIÓN DE EMPLEADOS DISCAPACITADOS.- III.7. GASTOS DE VEHÍCULOS. IV. IMPOSICIÓN A LA RENTA DE NO RESIDENTES.- IV.1. OBTENCIÓN DE RENTAS SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE.- IV.2. CALIFICACIÓN DE LAS RENTAS COMO DE FUENTE PROPIA.- IV.3. REPRESENTACIÓN DE LOS NO RESIDENTES.- IV.4. LOS AGENTES DE RETENCIÓN.- IV.5. RETENCIONES APLICABLES A LOS INTERESES.- IV.6. RETENCIONES APLICABLES A REGALÍAS.- IV.7. RETENCIONES APLICABLES A LA ASISTENCIA TÉCNICA.- IV.8. RETENCIONES APLICABLES A DIVIDENDOS.- V. MEDIDAS ANTIELUSIVAS ESPECÍFICAS INTERNACIONALES.- V.1. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL O REGÍMENES CFC.- V.2. PRECIOS DE TRANSFERENCIA.- V.3. EL RÉGIMEN DE «REFUGIOS SEGUROS» O SAFE HARBOR RULES.- V.4. SUBCAPITALIZACIÓN.

I. INTRODUCCIÓN

El sistema impositivo que grava la renta ha evolucionado en su estructura como ningún otro, adaptándose a la globalización de las relaciones entre los particulares y los Estados, a los cambios del comercio y las finanzas internacionales, a los diferentes niveles de desarrollo económico e institucional, a las condiciones político-culturales y a los avances tecnológicos con incidencia en el contribuyente y en la administración, así como a los diferentes modelos de política fiscal. El impuesto a la renta, en sus tres componentes: personal, empresarial o corporativo e internacional, presenta en la actualidad una amplia gama de estructuras de bases, tipos y tasas, que van desde los más complejos modelos integrales hasta los más simples de tasa uniforme y exhiben similar diversidad las exenciones e incentivos. Sin perjuicio de la importancia de los tres componentes, el presente trabajo únicamente se enfocará al impuesto empresarial o corporativo.

El impuesto a la renta empresarial es de crucial importancia en los países latinoamericanos en los que el nivel de pobreza es alto y se requiere con urgencia de un tributo como este que se caracteriza por ser redistributivo de riqueza¹. El siguiente cuadro grafica el porcentaje que representa el

¹ Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). Panorama Social de América Latina 2005, LC/G.2288-P, Santiago de Chile. Publicación de las Naciones Unidas, Nº de venta: S.005. II.G.161, 2005.

impuesto a la renta empresarial respecto al producto bruto interno (PBI) de los países latinoamericanos, según datos oficiales incluidos en los reportes de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), tomando como muestra los ejercicios 2005 y 2010. Estos datos demuestran que tal recaudación no dista mucho de los promedios del impuesto a la renta corporativo de los países miembros de los mismos períodos, los cuales ascienden a 3,6% y 2,9% respectivamente.

165

TENDENCIAS
DEL IMPUESTO
A LA RENTA
CORPORATIVO EN
LATINOAMÉRICATRENDS IN
CORPORATIVE
INCOME
TAXATION IN
LATIN AMERICACuadro 1. Impuesto a la renta corporativo como proporción del PBI²

País	2005 (%)	2010 (%)
Chile	4,6	4,0
México	1,5	1,9
Argentina	3,7	3,5
Brasil	3,4	3,4
Colombia	2,2	1,4
Costa Rica	3,0	2,4
República Dominicana	1,5	1,1
Ecuador		
Guatemala	1,8	2,0
Panamá	1,6	2,8
Paraguay	0,0	0,0
Perú	5,2	4,8
Uruguay	3,1	2,9
Venezuela	4,0	0,9

La situación que se presenta en el impuesto a la renta personal es completamente distinta, en este caso se advierte en Latinoamérica gran déficit tributario. Barreix y Roca, con información actualizada hasta el año 2004, identificaron que la recaudación del impuesto a la renta personal en América Latina apenas alcanza, en promedio, al 1,2% del

http://www.eclac.org/cgi-bin/getProd.asp?xml=/publicaciones/xml/4/23024/P23024.xml&xsl=/publicaciones/ficha.xsl&base=/publicaciones/top_publicaciones.xsl

² Elaboración propia a partir de data del *Public Sector, Taxation and Market Regulation Statistics* en el portal estadístico de la OCDE (<http://stats.oecd.org/>).

PBI frente al 9,1% que constituye el promedio de los países de la OCDE del mismo año³.

El objetivo del presente trabajo es exponer el tratamiento del impuesto a la renta corporativo que otorgan las diferentes legislaciones de los países de Latinoamérica, procurando identificar y analizar las tendencias que de dicho tratamiento surgen; sin pretender hacer un análisis crítico ni exhaustivo de las mismas. La primera sección identifica los aspectos más importantes del impuesto a la renta de los residentes. Para ello, se parte del concepto de soberanía y de los criterios de sujeción del impuesto a la renta. Luego se analizan los criterios utilizados por los países para considerar a las personas como residentes, la obtención de rentas con establecimiento permanente (en adelante «EP»), el tipo de imposición de las rentas empresariales, la determinación de la renta empresarial presuntiva y mínima, el crédito por impuestos pagados en el extranjero, el tratamiento otorgado a las pérdidas y, finalmente, se aborda la distribución de dividendos.

La segunda sección trata de los gastos deducibles, analizando el tratamiento legal otorgado a los realizados entre partes vinculadas y del exterior; los pagos a no domiciliados y los gastos en paraísos fiscales, entre otros. En la tercera sección se identifican los aspectos vinculados a la tributación de los no residentes. En la coyuntura actual este es un aspecto de trascendental importancia, pues nos encontramos en un mundo donde la actuación de los sujetos económicos trasciende los límites geográficos de los Estados atendiendo a los mercados de consumidores, que no corresponden a la propia nacionalidad o residencia. Esto se debe, entre otras razones, a las nuevas posibilidades tecnológicas de la comunicación. Para tal identificación se analiza la obtención de rentas sin EP, la calificación de las rentas como de fuente propia, las obligaciones y representación de los no residentes, los agentes de retención, así como las retenciones (*withholding*) aplicables a intereses, regalías, asistencia técnica y dividendos.

Puesto que no se deben ignorar las novedosas prácticas elusivas internacionales que merman las bases imponibles de los países sin consideraciones de ningún tipo, en la sección cuatro se identifican las medidas defensivas introducidas por las legislaciones domésticas que los Estados se han visto en la necesidad de implementar unilateralmente. En tal sentido, se trata el régimen de la transparencia fiscal internacional o los regímenes CFC (Controlled Foreign Corporation), los precios de transferencia, resaltando el régimen de «refugios seguros» o *safe harbor rules* y finalmente la subcapitalización.

3 BARREIX, Alberto y Jerónimo ROCA. «Reforzando un pilar fiscal: el impuesto a la renta dual a la uruguayaya (tercera parte). *Análisis Tributario*, XXI, 240 (2008), pp. 21-23.

Finalmente, al leer el presente trabajo es preciso tener en cuenta el dinamismo de la tributación en el mundo derivado de la permanente modificación de los sistemas legislativos, lo que probablemente ocasionará, en corto tiempo, que la información de esta investigación no tenga plena vigencia.

II. IMPOSICIÓN A LA RENTA DE LOS RESIDENTES

Los criterios de fuente y de renta mundial cobran sentido práctico en la arena del derecho tributario, ayudando a esclarecer dónde debe tributarse ahí cuando interviene más de una jurisdicción, siendo imposible definirlos prescindiendo de un concepto central, la soberanía fiscal.

II.1. La soberanía de los Estados

La igualdad jurídica de los Estados implica el reconocimiento recíproco de estos como soberanos en un plano de igualdad, en tal sentido, actúan como titulares de un poder independiente, no subordinando y que, a la vez, es compartido por muchos entes iguales. Héctor Villegas⁴ señala que, para la ciencia política, la soberanía significa estar por encima de todo y de todos. Quien la ejerce tiene el poder de mando, al cual deben obediencia los sometidos a tal poder. La soberanía es suprema porque no concibe autoridad superior a ella; es independiente porque no existe una sujeción al mando de otra potencia; es perpetua, porque se ejerce sin interrupciones y no tiene término de vigencia. Si el Estado es una sociedad política, y precisamente la que sobresale entre todas las organizaciones sociales, ha de demostrar, en las múltiples manifestaciones de su actividad, un poder máximo e incondicionado que sirva de soporte básico para cualquiera de las formas que ostenta la autoridad.

Por su parte, para Sergio de la Garza⁵, la soberanía es la facultad en virtud de la cual el Estado puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas. La soberanía fiscal tiene que estar sustentada por un criterio de conexión o base jurisdiccional, si no hay criterio de conexión o base jurisdiccional, no hay soberanía fiscal y si no hay soberanía fiscal o tributaria, no puede imponerse un tributo.

La soberanía —en general y no exclusivamente desde el plano tributario— es un atributo del poder del Estado y significa que dicho

167

TENDENCIAS
DEL IMPUESTO
A LA RENTA
CORPORATIVO EN
LATINOAMÉRICATRENDS IN
CORPORATIVE
INCOME
TAXATION IN
LATIN AMERICA

4 VILLEGAS, Héctor V. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Octava edición. Buenos Aires: Astrea, 2003.

5 DE LA GARZA, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*. Vigésimo octava edición. México D.F.: Porrúa, 2010.

poder es absoluto. La jurisdicción es un aspecto de la soberanía, un atributo esencial de ella, coexistente, que consiste en el ejercicio del poder soberano del Estado mediante sus órganos de gobierno. La jurisdicción es ejercida en función al territorio y a la nacionalidad⁶: en el territorio del Estado sobre las personas que en él habitan, tanto nacionales como extranjeros; respecto de ciertas consecuencias, producidas dentro del territorio, por personas que habitan fuera de él; sobre los propios nacionales ubicados en terceros Estados. El territorio es el espacio geográfico sobre el cual el ordenamiento jurídico internacional le reconoce a un Estado la soberanía territorial, que incluye el derecho a disponer plenamente de él y el ejercicio de su jurisdicción exclusiva como atributo esencial de la soberanía.

En el plano tributario, la doctrina ha esbozado cuatro teorías sobre los fundamentos de la jurisdicción tributaria de los Estados. Estas justifican el derecho a gravar a extranjeros, dado que la imposición, en principio, involucra la relación entre el Estado y sus propios súbditos. En correspondencia con lo antes expuesto, la teoría de la soberanía es la que prima frente a las otras tres teorías: del realismo o empírica, la ética o retributiva y la contractual. A continuación se presentan dichas teorías esquemáticamente:

- i. La teoría empírica niega la posibilidad de que el Estado pueda ejercer poder fuera de sus fronteras; sin embargo, la realidad demuestra lo contrario. Basta advertir la existencia de más de 2500 tratados en materia de impuesto a la renta, así como numerosos acuerdos multilaterales como el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT por sus siglas en inglés), Tratados de Promoción de Inversiones (BIT por sus siglas en inglés) y tratados de Libre Comercio (FTA por sus siglas en inglés).
- ii. La teoría ética, por su parte, encuentra en la tributación una retribución por los beneficios que el contribuyente recibe del Estado; sin embargo, al tener a la justicia como su fundamento, esta teoría involucra conceptos subjetivos que podrían conducir a especulaciones metafísicas alejadas de lo jurídico.
- iii. La teoría contractual, que identifica a la tributación como un pago o compensación por los bienes recibidos por el Estado impositor, deviene en inconsistente, en tanto la tributación prescinde del consentimiento voluntario.

6 TEJEIRO, Guillermo. «Aplicación de las normas en el espacio». En García Belsunce, Horacio (dir.). *Tratado de Tributación*. Buenos Aires: Astrea, 2003, pp. 711-712.

II.2. Los criterios de sujeción del impuesto a la renta

Ya que las normas jurídicas solo tienen incidencia en quienes son alcanzados por la soberanía del Estado que las dicta, los criterios de sujeción del impuesto a la renta definen el derecho de un Estado a imponer el citado gravamen en determinadas personas sea por sus condiciones personales o por los actos que realizan. En efecto, para que un enriquecimiento calificado abstractamente como «renta» por una legislación genere el impuesto correspondiente, es necesario que tenga algún tipo de conexión o vinculación con el país, esto es, que el Estado se atribuya jurisdicción en el sentido de potestad tributaria para hacer tributar ese fenómeno a sus arcas⁷.

De acuerdo con la doctrina, los criterios básicos de sujeción que se reconocen en el ámbito de las relaciones fiscales internacionales son los siguientes: el criterio personal o subjetivo que implica la sujeción al gravamen atendiendo a circunstancias personales de quien participa en la hipótesis de incidencia tributaria; y el criterio de la fuente de la renta u objetivo, también conocido como criterio territorial, que implica la sujeción a gravamen atendiendo a circunstancias de tipo económico. En este caso, el derecho a exigir un tributo se fundamenta básicamente en la «pertenencia» de la actividad o bien gravado a la estructura económica de un determinado país⁸.

Respecto del nacimiento o no del gravamen, el hecho de que el sujeto pasivo sea nacional o extranjero, residente en el país o en el exterior, normalmente no tiene trascendencia cuando el principio jurisdiccional aplicado es el de fuente. En principio, puede decirse que lo gravado es toda renta de fuente nacional y que para configurar el hecho generador de la obligación, la nacionalidad o la residencia del perceptor de la renta resulta irrelevante. Sin embargo, como señala Roque García Mullín, esa afirmación no implica que la condición subjetiva del perceptor, y especialmente su residencia, no tenga alta importancia en otros aspectos del gravamen.

La soberanía tributaria de los países no se pone en duda cuando se trata de la tributación en función a capacidad económica de las personas, en tal sentido, la aplicación del criterio de residencia resulta del consenso internacional, principalmente desde la perspectiva de los países exportadores de capital. Sin embargo, el principio de tributación en la fuente cobra mayor importancia en los países que no exportan capitales. La procedencia del gravamen bajo el criterio de residencia y el criterio de la fuente ha dado lugar a muchas discusiones plasmadas en una amplia doctrina que incluye las perspectivas jurídica y económica;

7 GARCÍA MULLÍN, Roque. *Impuesto sobre la renta. Teoría y técnica del impuesto*. República Dominicana, Secretaría de Estado de Finanzas, Instituto de Capacitación Tributaria, 1980, p. 35.

8 *Ibidem*, p. 39.

dada su complejidad, no ha sido resuelta de forma definitiva hasta hoy. Además, se mezclan en ella argumentos de eficiencia en sentido económico, de equidad y de legitimidad en el ejercicio de la jurisdicción de los Estados.

Si bien es cierto que la perspectiva varía si se trata de países exportadores e importadores de capital, no existen legislaciones o Estados que unilateralmente renuncien a gravar en fuente, salvo que existan acuerdos o convenios bilaterales para evitar la doble imposición u otro tipo de normas. Tal es el caso de la Directiva de la Unión Europea 2003/49/CEE sobre Intereses y Cánones (regalías) entre empresas asociadas, en la cual ha primado el criterio de la residencia. La legislación de la mayoría de países establece que los criterios personal y de la fuente se aplican conjuntamente, de modo tal que los domiciliados tributan por sus rentas de fuente mundial, mientras que los no domiciliados tributan por sus rentas generadas en el país de fuente. Aun cuando los modelos de acuerdos para evitar doble imposición más aplicados por los países privilegian el criterio de residencia, debe notarse el creciente cuestionamiento respecto al gravamen por renta de fuente mundial⁹. El cuestionamiento es tal que algunos especialistas han llegado a afirmar que los países están demostrando una tendencia al gravamen territorial¹⁰.

Los países de Latinoamérica que en la actualidad cuentan con un sistema territorial del impuesto a la renta son Bolivia, Costa Rica, Guatemala, Nicaragua, Panamá, Paraguay, República Dominicana y Uruguay¹¹. Mientras que los que tienen un sistema de renta de fuente mundial son Argentina, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, México, Perú y Venezuela. No obstante la clasificación antes señalada, es preciso notar que los países que acogen sistemas territoriales en la actualidad admiten flexibilidad y una tendencia a capturar rentas que en estricto no son territoriales, entre dichos países se encuentran Paraguay y República Dominicana.

En Paraguay, el sistema captura rentas del extranjero, por ejemplo los intereses, comisiones, rendimientos o ganancias de capitales colocados en el exterior, así como las diferencias de cambio que se consideran de fuente paraguaya, cuando la entidad inversora o beneficiaria está constituida o radicada en el país.

Mientras tanto, en República Dominicana se establece el gravamen por las rentas de fuente propia y adicionalmente las rentas de «fuentes fuera»

9 Para un recuento breve, pero completo, del debate entre los principios de renta de fuente mundial y territorial, ver SERRANO ANTÓN, Fernando. «Hacia una reformulación de los principios de sujeción fiscal». Documento 18/06. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2006, pp. 15-19.

10 Ver FALCÓN Y TELLA, Ramón. «Tendencias actuales en los criterios de sujeción al tributo: hacia la territorialidad». *Crónica Tributaria*, 100 (2001), pp. 53-60.

11 Uruguay aplica el sistema de fuente mundial únicamente con relación a personas naturales.

de República Dominicana provenientes de inversiones y ganancias financieras.

Un caso particular, que va en sentido contrario a la tendencia antes expuesta, es el caso de Guatemala. Guatemala abandonó para el ejercicio 2013 el criterio según el cual calificaba de renta de fuente guatemalteca la ganancia de capital efectuada por residentes respecto de bienes ubicados fuera de Guatemala. Por otra parte, se observa que la legislación de Panamá bajo el sistema de gravamen territorial —que de por sí es limitado en su alcance—, lejos de ampliar el concepto, lo restringe en situaciones que por su naturaleza calificarían como típicas rentas territoriales. Tal es el caso del artículo 694, parágrafo 2 del Código Fiscal panameño que establece que no se consideran de fuente panameña las siguientes actividades: (i) facturar, desde una oficina establecida en Panamá, la venta de mercancías o productos por una suma mayor de aquella por la cual dichas mercancías o productos han sido facturados contra la oficina establecida en Panamá siempre que dichas mercancías o productos se muevan únicamente en el exterior; (ii) dirigir, desde una oficina establecida en Panamá, transacciones que se perfeccionen, consuman o surtan efectos en el exterior; y, (iii) distribuir dividendos o cuotas de participación de personas jurídicas que no requieran Aviso de operación o no generen ingresos gravables en Panamá, cuando tales dividendos o utilidades provengan de rentas consideradas como no producidas dentro de territorio panameño, incluyendo las rentas mencionadas en (i) y (ii).

II.3. Criterios para considerar a las personas como residentes

Los nexos que relacionan a un Estado con los sujetos pasivos de la obligación tributaria del impuesto a la renta se basan en la residencia, domicilio o ciudadanía. En cuanto a las personas naturales, el tratamiento varía según se trate de personas nacionales o extranjeras. Usualmente las legislaciones contemplan que los nacionales que tengan domicilio en su país, de acuerdo con las normas del derecho común, se consideran residentes para efecto del impuesto a la renta. Tratándose de menores de edad u otros incapaces, se considera que estos domicilian en la residencia habitual de sus representantes legales.

Por su parte, cada Estado define los requisitos que deben reunir los extranjeros para ser considerados residentes. En el caso de personas físicas o naturales, el Estado usualmente define en base a un criterio objetivo determinado por la estadía o un criterio subjetivo determinado por el deseo de permanencia o la combinación de ambos. En lo que respecta a las personas jurídicas o morales, la residencia es determinada por el lugar de creación o constitución, el lugar o sede principal de sus

171

TENDENCIAS
DEL IMPUESTO
A LA RENTA
CORPORATIVO EN
LATINOAMÉRICATRENDS IN
CORPORATIVE
INCOME
TAXATION IN
LATIN AMERICA

negocios, el lugar o sede del gerenciamiento efectivo y el lugar donde se encuentran sus socios mayoritarios o «controlantes», entre otros¹².

El criterio que prima en los países de los que se ocupa el presente trabajo es el lugar de constitución. Aunque se identifican matices en los sistemas legislativos de Guatemala, República Dominicana, Colombia, Ecuador y Paraguay. No obstante, es preciso notar que los criterios vinculados al lugar de dirección efectiva o el sitio donde el sujeto realiza el objeto principal de su actividad privilegian una vinculación material; mientras que el lugar de constitución es exclusivamente formal. Por tal razón, la doctrina tributaria ha sugerido complementar tal criterio con otros de carácter sustantivo a fin de evitar la elusión tributaria basados en la constitución de domicilio en el exterior con el único objetivo de sustraerse a la jurisdicción real. En tal sentido, en Guatemala la residencia se determina, adicionalmente al lugar de constitución, con el criterio de dirección efectiva. De igual forma, en República Dominicana son residentes las empresas constituidas o dirigidas en ese país. Por otra parte, en Colombia se consideran nacionales para efectos tributarios a las sociedades y entidades que tengan su sede efectiva de administración en el territorio colombiano. En Ecuador, la residencia es determinada por el lugar señalado en el contrato social o en los respectivos estatutos y en defecto de lo anterior, por el lugar en donde se ejerza cualquiera de sus actividades económicas o donde ocurriera el hecho generador. Mientras que en Paraguay la residencia la determina el lugar de gerenciamiento. La Ley del Impuesto a las Ganancias argentina señala que las personas jurídicas serán consideradas residentes si han sido constituidas o «ubicadas» en tal país.

II.4. Obtención de rentas con establecimiento permanente

Como lo reconoce la doctrina unánimemente, en el plano de las rentas derivadas de actividades empresariales, el más relevante entre los elementos desencadenantes de su sujeción a un territorio será el hecho de que el contribuyente no residente disponga de un lugar fijo de actividad o negocio, en suma, que se encuentre en cualquiera de los supuestos que legalmente determinan la existencia de un EP a efectos tributarios. La existencia del EP constituye un factor definitivo de la soberanía fiscal por lo que la sujeción de las rentas empresariales¹³, en su gran mayoría, dependerá de esta circunstancia. Mediando un convenio para evitar la doble imposición, la concurrencia o no de EP significará la tributación o no de las rentas empresariales obtenidas por el no residente¹⁴.

12 Este último criterio lo incluyen Asorey y Billardi, ver UCKMAR, Victor y otros. *Manual de Derecho Tributario Internacional*. Buenos Aires: La Ley, 2011, p. 238.

13 Así quedan comprendidas también las rentas profesionales bajo el concepto de EP o base fija.

14 CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. «La fiscalidad de los no residentes en España (II): Hecho imponible y supuestos de exención». En CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (dir.). *Manual de Fiscalidad Internacional*. Segunda edición. Madrid: IEF, 2004, pp. 193-216, p. 202.

La posibilidad de gravar activos localizados en el territorio del Estado impositor, pertenecientes a extranjeros no considerados residentes, es consecuencia directa del principio de conexión territorial económica. Sin embargo, en la mayoría de casos, la posibilidad de gravar se limita a los intereses económicos de los no residentes localizados dentro del territorio del Estado impositor. Las personas jurídicas extranjeras pueden ser alcanzadas por gravámenes directos sobre la ganancia atribuible a un EP situado en el Estado impositor como si se tratase de una persona jurídica residente o bajo un concepto similar desarrollado por la legislación interna de cada país. Usualmente, frente a los supuestos contemplados por la legislación interna, si existe un convenio para evitar la doble imposición, celebrado bajo el Modelo de la OCDE¹⁵ o de la Organización de las Naciones Unidas (ONU)¹⁶, escapan a la noción de establecimiento ciertos lugares de actividad que no revisten relevancia, por su carácter meramente auxiliar o preparatorio respecto de la actividad esencial propia de la empresa.

No existe un único principio general de atracción al ámbito del impuesto a la renta para el caso de no residentes. En cuanto a la renta gravada del EP, se pueden distinguir en las legislaciones dos modalidades de afectación: (i) afectación del EP por su renta de fuente del país impositor; y (ii) afectación del EP por su renta de fuente mundial, que implica el gravamen de la renta imputable a dicho establecimiento, cualquiera que sea el lugar de su obtención. La mayoría de países bajo análisis ha adoptado en alguna medida la definición de EP prevista por los modelos de convenios de la OCDE y de la ONU. No obstante, en algunos países no existe definición del término «establecimiento permanente» en la ley, sino que esta se encuentra en normas reglamentarias. Un caso particular lo constituye Argentina, donde ninguna disposición de la Ley del Impuesto a la Ganancias (LIG) o de su reglamento define expresamente el concepto de EP; una definición aparece en la Ley del Impuesto a la Ganancia Mínima Presunta¹⁷.

15 La historia de los modelos de convenios comienza hace 70 años con la Sociedad de las Naciones. A través de su Comité de Asuntos Económicos, este organismo enfocó el problema de la doble tributación y emitió un primer modelo de convenio. Más adelante, durante la Segunda Guerra Mundial, con el fracaso de la Sociedad de las Naciones, este trabajo sobre tributación se trasladó a la OECDE, la misma que se convirtió posteriormente en la OCDE. El convenio modelo generado por la OCDE, con enmiendas y comentarios que se actualizan cada año, continúa hoy sirviendo de base para la gran mayoría de convenios bilaterales.

16 En 1974, la ONU publicó una Guía para la celebración de los Convenios Fiscales entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo. La guía fue seguida por la publicación en 1979 de un Manual para la Negociación de Convenios Tributarios entre Países Desarrollados y Países en Desarrollo; y en 1980 la ONU emite su modelo para la celebración de convenios para prevenir la doble imposición fiscal (MCONU). Después de más de 20 años de vigencia del MCONU 1980, el Comité Directivo aprobó su revisión y actualización en una reunión celebrada en Nueva York del 12 al 14 de abril de 2000. A partir del año 2005 se llevan a cabo reuniones del Comité de Expertos a efecto, entre otros, de actualizar el MCONU. La última versión del MCONU corresponde al año 2011 y fue publicada en la página web de la organización, en inglés, en marzo de 2012.

17 UCKMAR, Víctor y otros. Ob. cit., p. 255.

Por otro lado, se observa en un gran número de legislaciones que la definición de EP es genérica y en otros casos no se aprecia la enumeración completa de supuestos que constituyen EP, según la postulan los citados modelos. Un aspecto común es la exclusión de la consideración de EP cuando la actividad realizada por la empresa es de carácter exclusivamente auxiliar o preparatorio. En cuanto a la actividad de construcción, en algunas legislaciones no se le menciona expresamente. Sin embargo, algunos países siguen la tendencia de la ONU al considerar EP a las que tienen una duración igual o superior a 6 meses o 183 días, como es el caso de Ecuador, Guatemala, Panamá y Venezuela. Por su parte, Uruguay le otorga calidad de EP a las obras o proyectos de construcción, instalación o supervisión cuya duración exceda de tres meses.

Cabe llamar la atención sobre la legislación de México, un país que forma parte de la OCDE, y cuya legislación comprende el cobro de seguros como un supuesto de EP, situación típica del modelo de convenio de la ONU. Cabe anotar, asimismo, que México cuenta con un régimen especial para las maquiladoras por el que no se las considera EP, siempre que exista un acuerdo para evitar la doble imposición con el país de residencia de la matriz¹⁸.

II.5. Tipo de imposición de las rentas empresariales

La doctrina reconoce dos tipos de imposición: global y cedular. Usualmente ambos tipos se vinculan con la tributación de la persona natural, ya que su definición no solo comprende al gravamen sobre la «totalidad de las rentas obtenidas», sino que incluye a la situación personal del sujeto (cargas de familia, estado civil, gastos calificados, etcétera) con tasas progresivas que hacen más fuerte la carga relativa a medida que mayor sea la renta total. En cuanto a sociedades o personas jurídicas, las legislaciones tradicionalmente aplican un sistema global como omniabarcante de la totalidad de rentas de la empresa. No obstante, algunos sistemas diferencian entre el gravamen de la renta ordinaria de la empresa y el que se aplica sobre las ganancias de capital,

18 «No se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, que procesen habitualmente en el país, bienes o mercancías mantenidas en el país por el residente en el extranjero, utilizando activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada, siempre que México haya celebrado, con el país de residencia del residente en el extranjero, un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos del tratado, incluyendo los acuerdos amistosos celebrados de conformidad con el tratado en la forma en que hayan sido implementados por las partes del tratado, para que se considere que el residente en el extranjero no tiene establecimiento permanente en el país. Lo dispuesto en este párrafo, sólo será aplicable siempre que las empresas que lleven a cabo operaciones de maquila cumplan con lo señalado en el artículo 216-Bis de esta Ley» (Ley del Impuesto sobre la Renta, título I, artículo 2, «No se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país por operaciones de maquila»).

previando dos sistemas de determinación con tasas diferenciadas. Un ejemplo de esto último es el sistema vigente en Estados Unidos.

En los países analizados se observa, respecto de empresas, que casi todos han optado por una tributación global, excepto Guatemala, que cuenta con un régimen general que grava la renta neta con la tasa del 31% (tasa para 2013)¹⁹ y adicionalmente con otro régimen que grava las rentas de capital más las ganancias de capital que conforman una cédula distinta a las rentas ordinarias, con una tasa del 10%, salvo dividendos que son gravados con el 5%. En cuanto a las tasas, se concluye que todos los países aplican una proporcional, excepto Costa Rica y Venezuela. En el primer país citado, el impuesto sobre las utilidades de las empresas es global con una tasa progresiva acumulativa de 10%, 20% y 30%, constituyendo el primer tramo hasta 41 541 000 colones costarricenses (aproximadamente 94 000 dólares estadounidenses), el segundo encima de 41 541 000 colones costarricenses (aproximadamente 94 000 dólares estadounidenses) hasta 95 447 000 colones costarricenses (aproximadamente 189 000 dólares estadounidenses) y el tercero encima de 95 447 000 colones costarricenses (aproximadamente 189 000 dólares estadounidenses). En Venezuela, el impuesto empresarial se aplica con una escala progresiva de 15%, 22% y 34% en función a la renta gravable agrupada en unidades tributarias. El primer tramo es de hasta 2000 unidades (equivalente a 214 000 bolívares o aproximadamente 34 000 dólares estadounidenses), el segundo de 2000 a 3000 unidades (equivalente a 321 000 bolívares o aproximadamente 51 000 dólares estadounidenses) y el tercero encima de 3000 unidades.

Por su parte, los países que tienen un sistema de determinación global presentan en algunos casos sistemas alternativos, tal es el caso, entre otros, de Panamá y México. Panamá grava la renta determinada en base a los registros de contabilidad con la tasa del 25% y alternativamente, para empresas cuyos ingresos gravables anuales superan 1 500 000 balboas (aproximadamente 1 500 000 dólares estadounidenses), se considera una base imponible del 4,67% sobre total de ingresos, debiendo tributar la suma que resulte mayor. En caso la empresa tenga pérdidas, podrá acudir a la Administración a solicitar que se le inaplique el impuesto alternativo. En la misma línea, en México las empresas pueden optar por el sistema de impuesto a la renta que grava con la tasa del 29% o el impuesto empresarial a tasa única (IETU), con la tasa del 17,5%.

En otros casos se ha identificado la existencia de tasas diferenciadas en función de la actividad económica a gravar. En esos supuestos existe una

19 Alternativamente en forma opcional puede determinarse el impuesto aplicando las tasas del 5% sobre los ingresos brutos mensuales hasta por la suma aproximada de 300 000 quetzales guatemaltecos (aproximadamente 38 000 dólares americanos) y del 7% sobre el exceso (la tasa única del 6% aplica para el año 2013).

tasa general y otra particular para uno o más sectores de la economía. Algunos de los países que presentan tales tasas diferenciadas son Bolivia, Chile, Panamá y Venezuela.

En Bolivia, el impuesto sobre las utilidades de las empresas opera con la tasa del 25%. No obstante, en el caso de las actividades extractivas de recursos naturales no renovables (actividad minera y petrolera), se aplica un impuesto suplementario con una alícuota adicional del 25%. En Chile existe un sistema de dos etapas, el impuesto a la primera categoría sobre las utilidades de las empresas tiene la tasa del 20% y la remesa de utilidades a no residentes está sujeta a retención del 35%, aunque aplica como crédito el impuesto de primera categoría que les afectó (artículo 74 de la ley). Adicionalmente se aplica un impuesto específico a la actividad minera, introducido por la ley 20026 de 2005, sobre la renta imponible operacional de dicha actividad obtenida por un explotador minero cuyas ventas anuales excedan de 12 000 toneladas métricas de cobre fino, de acuerdo con una escala progresiva acumulativa (de 0,5% a 4,5%), por las ventas de hasta 50 000 toneladas métricas, y una tasa fija de 5% cuando las ventas excedan dichos valores. Adicionalmente al sistema alternativo de Panamá antes expuesto, su legislación prevé tasas específicas para distintas actividades: (i) generadores y distribuidores eléctricos, telecomunicaciones, seguros, cementeras, juegos y minería; (ii) banca y finanzas; (iii) empresas que son de propiedad del Estado; (iv) agricultura; y, (v) transporte internacional.

En Venezuela, conforme ya se indicó antes, el impuesto empresarial se aplica con una escala progresiva de 15%, 22% y 34% en función a la renta gravable agrupada en unidades tributarias. No obstante, se prevén tasas proporcionales para hidrocarburos y minería a razón del 60% y 50%, respectivamente. Por otro lado, se ha identificado dos países en los cuales se aplica una especie de impuesto de nivelación: Argentina y Venezuela. Argentina en la actualidad cuenta con el impuesto empresarial en dos etapas, el impuesto empresarial y el impuesto de «ecualización» o igualación²⁰. El citado impuesto se aplica cuando se distribuyen utilidades, y opera bajo la forma de retención como pago único y definitivo con la tasa del 35% sobre la diferencia entre la utilidad financiera y la tributaria. En la misma línea, en Venezuela los dividendos

20 «Cuando los sujetos comprendidos en los apartados 1, 2, 3, 6 y 7 del inciso a) del artículo 69, así como también los indicados en el inciso b) del mismo artículo, efectúen pagos de dividendos o, en su caso, distribuyan utilidades, en dinero o en especie, que superen las ganancias determinadas en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, acumuladas al cierre del ejercicio inmediato anterior a la fecha de dicho pago o distribución, deberán retener con carácter de pago único y definitivo, el treinta y cinco por ciento (35%) sobre el referido excedente.

A efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, la ganancia a considerar en cada ejercicio será la que resulte de detracer a la ganancia determinada en base a la aplicación de las normas generales de esta ley, el impuesto pagado por el o los períodos fiscales de origen de la ganancia que se distribuye o la parte proporcional correspondiente y sumarle los dividendos o utilidades provenientes de otras sociedades de capital no computados en la determinación de dicha ganancia en el o los mismos períodos fiscales» (ley 25063, artículo 69).

pagados en exceso de la renta gravable se someten a la retención del 34%²¹.

Adicionalmente, se ha identificado que en Brasil existe una modalidad de sobretasa particular, en principio la tributación de la empresa está compuesta por el impuesto a la renta empresarial y la contribución social sobre renta neta (CSLL). Además existe un impuesto adicional a la renta cuando esta exceda 240 000 reales brasileños (aproximadamente 102 000 dólares estadounidenses) por año. La tasa básica del impuesto sobre la renta corporativa es del 15% más la tasa adicional del 10% para todas las entidades corporativas con renta tributable anual superior a 240 000 reales brasileños (aproximadamente 102 000 dólares estadounidenses).

Por último, llama la atención el caso colombiano en el que se aprecia una reducción de ocho puntos porcentuales en su tasa a partir del periodo gravable 2013. En tal sentido, la tarifa nominal de 33% se ha reducido al 25% para las sociedades nacionales y extranjeras (EP). A cambio de la reducción se creó, a partir del 1 de enero de 2013, el impuesto sobre la renta para la equidad (CREE), con una tarifa del 9% en los primeros tres años y del 8% en los años siguientes²².

II.6. Determinación de la renta empresarial presuntiva y mínima

Conforme afirma Roque García Mullín, la determinación del impuesto «normalmente» se realiza sobre la base de la renta «real», es decir, aquella que efectivamente existió²³. Sin embargo, puede decirse también que casi no existe ningún sistema que se atenga pura y exclusivamente a la renta real, sino que, en mayor o menor grado, el legislador recurre al auxilio de presunciones. En cuanto al ámbito de aplicación de esas presunciones, el espectro cubre desde aquellas que están referidas a algún tipo específico de ingresos hasta otras que se relacionan con la totalidad de las rentas de cierto sector de contribuyentes. García Mullín advierte

21 « Las sociedades o comunidades constituidas en el exterior y domiciliadas en la República Bolivariana de Venezuela o constituidas y domiciliadas en el exterior que tengan en el país un establecimiento permanente estarán obligadas a pagar, en su carácter de responsables, por cuenta de sus socios, accionistas o comuneros, un impuesto del treinta y cuatro por ciento (34%) sobre su enriquecimiento neto, no exento ni exonerado, que exceda del enriquecimiento neto gravado en el ejercicio.

Este dividendo presunto no procede en los casos en que la sucursal pruebe, a satisfacción de la Administración Tributaria, que efectuó totalmente en el país la reinversión de la diferencia entre la renta neta fiscal gravada y la renta neta. Esta reinversión deberá mantenerse en el país por el plazo mínimo de cinco (5) años. [...]» (Ley de Impuesto sobre la Renta, título V, capítulo II, artículo 71).

22 El nuevo impuesto sobre la renta para la equidad en teoría sustituye el pago de los aportes parafiscales a favor del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (3%), del Servicio Nacional de Aprendizaje (2%) y del sistema de seguridad social en salud (8,5%) de los empleados que devenguen menos de diez salarios mínimos mensuales legales vigentes, es decir para el año 2013 el valor de 5 895 000 dólares americano (589 500 x 10). La medida de sustituir los mencionados aportes deducibles del impuesto sobre la renta con el nuevo impuesto CREE no deducible, aumentaría la base gravable y en consecuencia la tarifa efectiva de tributación.

23 GARCÍA MULLÍN, Roque. Ob. cit., p. 73.

que otro aspecto importante que permite perfilar las características de rentas presuntivas de una legislación es el referente a la relación que el régimen de presunciones tiene con la declaración de ingresos reales. En algunos casos, el régimen de presunciones opera reemplazando la declaración real. En otros sistemas, lo presumido constituye un mínimo, pero si es superado por la realidad debe declararse y pagarse de acuerdo con esta última. Los países en los que se ha identificado un sistema que incluye la existencia de una renta mínima presunta son República Dominicana y Colombia. Cabe señalar que similares sistemas existieron en Argentina y Perú, pero que en la actualidad, por motivos vinculados a su inconstitucionalidad, ya no se encuentran vigentes.

En República Dominicana se prevé un impuesto sobre el total de los activos ascendente al 1%, sin importar donde se encuentran ubicados, incluidos los inmuebles, sin tomar en cuenta ajustes por inflación. Funciona como un impuesto mínimo a la renta. A partir del año 2015 la tasa se reducirá a 0,5% y el impuesto se eliminará a partir del año 2016. En Colombia se contempla una renta mínima presunta calculada anualmente sobre el 3% del los activos netos de la empresa. Si el monto de la renta presunta excede la renta neta calculada bajo las normas ordinarias, dicho exceso se puede deducir de la renta bruta los siguientes cinco años.

En Argentina, el año 1999 se creó el impuesto a la ganancia mínima presunta (IGMP) por diez años, pero se prorrogó por la ley 26426 hasta el 30 de diciembre de 2009. Gravaba el 1% de los activos del contribuyente y no está vigente en la actualidad. No obstante, es preciso señalar que el tema llegó a la Corte Suprema de Justicia Nacional²⁴. Por su parte, en el Perú existió, hace más de quince años, el impuesto mínimo a la renta, el cual fue derogado por la ley 26777 del 1 de mayo de 1997. En la actualidad existe un pago anticipado del impuesto a la renta denominado impuesto temporal a las activos netos (ITAN), determinado sobre la base de los activos netos de la empresa. No obstante, el mismo es devuelto en ausencia de renta. En tal sentido, en rigor el ITAN no constituye un impuesto mínimo, ni un impuesto patrimonial.

II.7. Crédito por impuestos pagados en el extranjero

La existencia de un sistema de renta de fuente mundial implica que los domiciliados o residentes liquidan su impuesto mediante una declaración

²⁴ En el caso «Hermitage» la Corte Suprema de Argentina resolvió por mayoría que el IGMP «[...] en tanto intenta captar la capacidad contributiva de una renta mínima cuya existencia el legislador presume en términos absolutos, con abstracción de que esa renta efectivamente se haya generado y, por consiguiente, sin aceptar la posibilidad de una demostración en contrario, es constitucionalmente inválido en su aplicación al caso, en el cual la actora demostró sobre la base de la pericia contable —no objetada por las partes— que sus resultados arrojan pérdidas» (Fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 2010).

jurada en la cual determinan su renta global, incluyendo las rentas generadas en su país de residencia o fuente propia, así como sus rentas de fuente extranjera. En tal sentido, el sistema de renta de fuente mundial requiere normalmente que unilateralmente la legislación reconozca un crédito por el impuesto a la renta pagado en el extranjero, a fin de mitigar los efectos de la doble o múltiple tributación. Los impuestos pagados en el extranjero que pueden acreditarse normalmente son los impuestos sobre la renta o similares (lo que replanteará los problemas sobre similitud de impuestos concurrentes para configurar doble imposición).

Todos los países bajo análisis que, conforme se ha expuesto antes, cuentan con el sistema de renta de fuente mundial: Argentina, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, México, Perú y Venezuela otorgan el crédito ordinario o directo por el impuesto pagado por la propia empresa en el extranjero. No obstante, se observan algunas variaciones. Por ejemplo, en México se otorga el crédito ordinario arrastrable por diez años, con el límite del impuesto nacional que le corresponde. Por otro lado, dependiendo de si el sistema de crédito es establecido para evitar solamente la doble imposición jurídica, o si también combate la doble imposición económica, se tendrá menor o mayor rigidez para aceptar que la acreditación de impuestos pagados, no ya solo por el propio contribuyente, sino también por sus subsidiarias en el extranjero, o por las subsidiarias que esas subsidiarias puedan tener, y así sucesivamente (crédito indirecto).

Argentina prevé el otorgamiento de crédito directo e indirecto. Aplica el crédito ordinario para eliminar la doble imposición de la renta de fuente extranjera, mientras que para el caso de dividendos, el crédito incluye el impuesto pagado por las utilidades (crédito indirecto). No obstante, existen dudas respecto al nivel que alcanza el crédito, algunos sostienen que la utilización de los créditos corresponde hasta un segundo nivel («en otra sociedad del exterior») y otros que abarca más niveles.

En Chile se admite como crédito el impuesto pagado en el exterior por actividades empresariales, dividendos, regalías y servicios técnicos. El crédito por impuesto del exterior no puede exceder del equivalente al 30% de la renta de fuente extranjera. El crédito puede ser arrastrado en ciertos casos. Se prevé el uso de crédito indirecto aplicado a dividendos percibidos del exterior, consignándose como límites al impuesto pagado en el exterior y al 30% del ingreso. El Perú, además del crédito directo, otorga el crédito indirecto para el caso de dividendos, pero no a nivel de su ley, sino exclusivamente en sus convenios para evitar la doble imposición.

II.8. Pérdidas

Con relación a las pérdidas y su arrastre, existen distintas posiciones, estas van desde quienes están a favor de su admisión para tratar de conciliar la continuidad en el tiempo de la actividad de las empresas y la división anual de la carga fiscal, hasta la posición extrema sostenida por Kaldor, quien manifiesta una actitud genérica contraria a la admisión de quebrantos, por cuanto considera que es muy dudosa la idea de que el rendimiento neto de una fuente positiva de ingresos pueda ser negativo, dado que nadie está obligado a continuar un negocio. Según el tratadista Roque García Mullín, la admisión de la traslación de pérdidas se presenta como una medida aconsejada para evitar los problemas de fluctuación de ingresos y para evitar discriminar contra negocios que temporalmente pueden involucrar alta dosis de riesgo. Todos los países bajo análisis contemplan en su legislación por lo menos un mecanismo de arrastre de pérdidas, excepto Guatemala, donde no se permite el arrastre de pérdidas ordinarias, pero sí se admite el arrastre de pérdidas de capital por dos años, únicamente contra ganancias de capital.

Asimismo, los países materia de este trabajo permiten el arrastre futuro de las pérdidas (sistema conocido en la doctrina como «*carried forward*»), excepto por Chile que, adicionalmente, permite una especie de «*carried back*». En tal sentido, en el citado país las pérdidas pueden arrastrarse de forma indefinida, pero también pueden ser compensadas contra ganancias no distribuidas, en cuyo caso el impuesto pagado por estas ganancias es tratado como un pago adelantado y compensado contra el impuesto a la renta o devuelto.

Una tendencia en los países bajo análisis es la incorporación en las legislaciones de límites a la compensación de pérdidas, y además, en algunos casos, se observan restricciones para utilizar las pérdidas de capital: en Brasil las pérdidas pueden arrastrarse indefinidamente, en la medida en que tributen el 30% de sus rentas generadas en los años subsiguientes. Las pérdidas «no operativas» solo pueden compensarse contra utilidades «no operativas». En Ecuador, la ley prevé que pueden arrastrarse en los cinco períodos impositivos siguientes contra un máximo del 25% de la utilidad obtenida cada año. En Panamá se permite el arrastre de pérdidas por cinco ejercicios, con un límite de 20% anual y no mayor al 50% de la renta por año. La pérdida de capital por enajenaciones de bienes que se utilizan en el curso normal del negocio es deducible. No es deducible la pérdida proveniente de la venta de títulos, acciones e instrumentos financieros similares, ni la originada en venta de activos que no son relacionados con la actividad generadora de la renta imponible.

En República Dominicana se permite el arrastre por cinco ejercicios aplicando el límite porcentual del 20% de la pérdida por año, mientras

que el 20% del cuarto año será deducible solo hasta un máximo del 80% de la renta imponible de ese ejercicio, en el quinto el límite de 20% será deducible solo hasta un máximo del 70% de la renta imponible. La porción del 20% de pérdidas no deducida en un año no podrá deducirse en años posteriores ni causará reembolso alguno. No obstante, la autoridad tributaria puede autorizar la exención total o parcial de los límites de porcentajes de pérdidas y renta imponible. La empresa que obtiene pérdidas en el primer ejercicio de operaciones puede deducirlas al 100% en el segundo ejercicio, en caso que no sean compensadas en su totalidad, el crédito restante se compensará conforme a la regla general.

En el Perú se permite compensar la pérdida neta total de fuente peruana imputándola año a año hasta agotar su importe a las rentas netas que obtenga en los cuatro ejercicios inmediatos posteriores computados a partir del ejercicio siguiente al de su generación; y, alternativamente, a elección de la empresa, es posible compensar la pérdida neta total, imputándola año a año hasta agotar su importe, al 50% de las rentas netas que obtenga en los ejercicios posteriores. En Colombia, las pérdidas pueden arrastrarse sin límite de tiempo. Las pérdidas anteriores al año 2006 pueden ser arrastradas solo por ocho años, pero solo el 25% de ellas pueden ser compensadas cada año.

En Bolivia y Costa Rica el plazo de arrastre depende de la actividad que lleva a cabo la empresa: en Bolivia, las pérdidas pueden arrastrarse hasta por tres ejercicios. En el caso de las empresas nuevas (con un capital mínimo de 1 000 000 bolivianos o aproximadamente 144 000 dólares estadounidenses), mineras y petroleras el arrastre máximo es de cinco años. En caso de reorganizaciones, la empresa sucesora podrá efectuar el arrastre por cuatro ejercicios. En Costa Rica, las pérdidas pueden arrastrarse hasta por tres ejercicios para empresas industriales, con el porcentaje que decida la empresa. En caso sean empresas que empiezan actividades, las pérdidas de los cinco primeros ejercicios podrán utilizarse por cinco ejercicios. Las pérdidas de empresas comerciales no pueden arrastrarse.

En México se permite el arrastre de pérdidas por diez años, en Argentina y Uruguay por cinco ejercicios, y en Nicaragua, Paraguay y Venezuela por tres años. No obstante, en este el último país se autoriza el traspaso de las pérdidas netas de explotación no compensadas hasta los tres años subsiguientes al ejercicio en que se hubiesen sufrido. En el caso del Perú y de Argentina se ha identificado un tratamiento cédular para las pérdidas generadas por derechos y obligaciones emergentes de instrumentos y/o contratos derivados, a excepción de las operaciones de cobertura. En el caso de Argentina estas pérdidas solo podrán compensarse con ganancias netas originadas por este tipo de derechos en el año fiscal en el que se experimentaron las pérdidas o en los cinco años fiscales

inmediatos siguientes. Igualmente, en el Perú las pérdidas de fuente peruana, provenientes de la celebración de Instrumentos Financieros Derivados que no tengan finalidad de cobertura solo podrán deducirse de las ganancias de fuente peruana originadas por la celebración de Instrumentos Financieros Derivados que tengan el mismo fin.

En cuanto a las pérdidas de fuente extranjera, la mayoría de países analizados que cuentan con el sistema de renta de fuente mundial no permiten su arrastre (como resultado global), salvo Argentina en el que es posible hacerlo en el plazo de cinco años. Cabe señalar, adicionalmente, que los quebrantos por acciones son considerados en el último país citado como «especiales» y solo se pueden compensar con ganancias obtenidas de la misma fuente.

II.9. Distribución de dividendos

En materia de sociedades anónimas, se entiende que el accionista es un auténtico inversionista que coloca su capital en un tercero, razón por la cual la retribución, bajo forma de dividendo, entra en esta categoría. De acuerdo con el sistema clásico o de ente separado, la entidad tributa el impuesto por las utilidades totales y a su vez las utilidades que distribuya constituyen, para la persona física que las percibe, rentas de colocación de capitales y en consecuencia están sometidas al impuesto personal sobre la renta. El problema técnico clásico se presenta cuando una sociedad es accionista de otra. En tal caso se presenta el riesgo de una imposición múltiple. No obstante, como afirma Roque García Mullín, el problema puede solucionarse mediante la exclusión de los dividendos percibidos de otras empresas de la utilidad imponible de la sociedad perceptora.

De entre los países bajo análisis, se observa que la mayoría cuenta con el sistema de renta «clásico» sin interacción entre el impuesto a las utilidades de la empresa y el impuesto a las distribuciones recibidas por los accionistas. Cabe señalar que Chile cuenta con un sistema en dos etapas, en el que se requiere un «*gross up*» a efecto de aplicar la segunda etapa. No obstante, el mismo no constituiría «en estricto» un impuesto a los dividendos. En la mayoría de países bajo análisis, como es el caso de Bolivia, Brasil, Colombia, Costa Rica, Ecuador, México, Nicaragua, Panamá, Paraguay, Perú y Uruguay, no se gravan los dividendos intercorporativos.

En el caso de Guatemala, los dividendos intercorporativos se encuentran gravados en la cédula de rentas de capital y en República Dominicana se aplica el gravamen a los dividendos intercorporativos. Sin embargo, si estos estuvieron sujetos a retención del 10%, no estarán sujetos a nueva retención cuando sean repartidos por la persona jurídica que los

recibió a sus accionistas. En Venezuela, como ya se expuso, existe un gravamen proporcional de 34% aplicable a los dividendos originados en la renta neta del pagador que exceda de su renta neta fiscal gravada (denominado Enriquecimiento Neto por Dividendos). Se considerará renta neta aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros. Los dividendos procedentes del exterior están sujetos a un impuesto proporcional del 34%, y es posible imputar a dicho resultado el impuesto pagado por este concepto fuera de Venezuela. En la misma línea que Venezuela, como ya se ha señalado, en Argentina el impuesto empresarial presenta dos etapas: el impuesto empresarial y el impuesto de «eualización» o nivelación que se aplica cuando se distribuyen utilidades. Este último opera bajo la forma de retención como pago único y definitivo con la tasa del 35%.

Desde la perspectiva económica, la utilidad que la sociedad distribuye total o parcialmente a sus socios se origina en una única fuente productora. En ese sentido, la imposición respecto a la utilidad en cabeza de la sociedad y de la utilidad distribuida en la persona del socio o accionistas genera la típica situación de doble imposición económica, que en muchos casos resulta desalentadora de la inversión directa. Por tal razón, algunos ordenamientos establecen medidas destinadas a su eliminación. Tal es el caso de Argentina que tiene como principio general la no imposición de los dividendos distribuidos por sociedades por acciones y entes asimilados residentes en Argentina, mientras que son alcanzados por el tributo los dividendos distribuidos por sociedades del exterior. El mismo sistema rige en Bolivia, Brasil, República Dominicana y Venezuela. En Paraguay, los dividendos de fuente doméstica recibidos por accionistas de contribuyentes empresas están exentos en la medida que la cantidad de dividendos no exceda el 30% de la renta bruta del receptor.

Por el contrario, en los demás países, las legislaciones han adoptado el gravamen de dividendos, aplicándolo de forma cédular la mayoría de ellos. Algunos de estos países son Colombia, Nicaragua, Guatemala y Perú, donde se grava a la persona natural que percibe los dividendos con una tasa cédular del 20%, 10%, 5% y 4,1%, respectivamente. En otros países no existe una tasa única. Este es el caso de Costa Rica, Panamá y Uruguay, entre otros.

En Costa Rica los dividendos repartidos a personas naturales residentes están sujetos a una retención final de 5% cuando la compañía que reparte lista en el mercado de valores o 15% en los demás casos. En Panamá, los dividendos repartidos a personas naturales residentes están sujetos a una retención final de 10%. Sin embargo, la tasa será de 5% cuando la renta provenga de exportaciones, de fuente extranjera, de donaciones y de intereses de valores emitidos por el

Estado. En Uruguay los dividendos repartidos a personas naturales residentes por contribuyentes del impuesto a las rentas de las actividades económicas (IRAE) están gravados con una tasa del 7%, mientras que la tasa será de 12% cuando provengan de inversiones en el exterior. En Ecuador y México, los dividendos tributan dentro de la renta global de la persona natural en función a una escala progresiva acumulativa que asciende hasta el 35% y 30%, respectivamente.

III. GASTOS

III.1. Generalidades

Los sistemas impositivos que gravan la renta le otorgan esta calidad solo a la riqueza que excede los costos y gastos incurridos para producirla, así como para mantener la fuente en condiciones productiva. A dicha renta se le denomina en algunas jurisdicciones «renta neta» para diferenciarla del «ingreso bruto» y de la «renta bruta». El «neteo» no es exclusivo del criterio de renta producto, sino que está presente en el flujo de riqueza e incluso en la teoría del incremento patrimonial más consumo. La doctrina identifica como la principal dificultad que involucra el concepto de «neto», distinguir lo que constituye gasto necesario para producir renta, de lo que es consumo o empleo de la renta. Al respecto Simons señala lo siguiente:

[...] aquí es donde se tropieza con el criterio inevitable de la intencionalidad. Resulta inconcebible una distinción precisa y objetiva por completo. Determinadas partidas representarán en unos casos gastos empresariales y en otros un mero consumo, y frecuentemente los motivos están entremezclados. Un artista profesional compra pintura y pinceles para utilizarlos en ganarse la vida. Otra persona puede adquirirlos como juguetes para sus hijos o para cultivar una afición en sus ratos libres²⁵.

Los países latinoamericanos, sin excepción, han incorporado en su legislación del impuesto a la renta la regla de la causalidad del gasto para efecto de su deducibilidad. No obstante, todos ellos de forma muy variada incluyen limitaciones e incluso restricciones que podrían clasificarse como usuales y otras peculiares.

Del propio principio de causalidad surgen implícitas algunas de las características que deben revestir los gastos para ser deducibles: ser necesarios para obtener la renta o mantener la fuente, ser normales de acuerdo con el giro del negocio; ser convenientes bajo el criterio del

²⁵ SIMONS, Henry C. «El impuesto personal sobre la renta». Traducción de los capítulos I y II de su obra, *El impuesto personal sobre la renta*, publicada en *Hacienda Pública Española*, 3, p. 200. Citado en GARCÍA MULLÍN, Roque. Ob. cit., p. 16.

«business judgment» para la obtención de renta, mantenimiento de fuente o expansión del negocios, así como mantener cierta proporción con el volumen de operaciones. Con relación al último punto, la legislación peruana alude a la proporcionalidad con el ingreso.

Un matiz interesante es el consignado en la ley de Ecuador, la cual señala expresamente que son deducibles los gastos para «mejorar» los ingresos de fuente ecuatoriana que no estén exentos. Costa Rica y Guatemala aluden a gastos «pertinentes» y «útiles». En cuanto a los alcances de la necesidad del gasto, algunas legislaciones como la de México aluden a los «estrictamente imprescindibles» y Guatemala se refiere a los «indispensables». En el Perú el alcance no es restringido, no por lo expresamente señalado en la ley, sino por la interpretación que al respecto ha realizado su Tribunal Fiscal²⁶.

La mayoría de países acepta la deducibilidad de los gastos incurridos en el extranjero. Argentina, con relación a las comisiones y gastos incurridos en el extranjero, deja expresos los criterios de justicia y razonabilidad. En Venezuela se autorizan las deducciones que en principio deberán corresponder a egresos causados no imputables al costo, normales y necesarios, hechos en el país con el objeto de producir el enriquecimiento. En todos los países, implícita o expresamente, se condiciona la deducción de los gastos a que representen una erogación real, cumplan ciertas formalidades y que fundamentalmente estén debidamente documentados conforme a cada legislación. En coherencia con el sistema territorial aplicado en Panamá, su ley expresamente prohíbe la deducción de gastos, costos o pérdidas generados o provocados en negocios o inversiones cuya renta sea de fuente extranjera o exenta.

III.2. Gastos entre partes vinculadas y del exterior

En la mayoría de los países de Latinoamérica no hay prohibición para la deducción de los gastos realizados entre partes vinculadas o empresas asociadas en la medida en que se respete el valor de mercado o principio de libre competencia. En Brasil, la deducción por regalías por marcas, patentes y *know how* no pueden exceder el 5% de la renta neta por venta de productos cuando son pagados a vinculados. Si tales conceptos son pagados a no residentes, también tienen un límite entre el 1% y el 5%, según lo indique el Ministerio de Finanzas en función al intangible involucrado. La deducción de marcas, patentes y *know how* está condicionada a la inscripción del contrato en el Instituto Nacional

26 Las Resoluciones del Tribunal Fiscal 710-2-99 y 1275-5-2004 adoptan el criterio amplio sobre los gastos que permite la deducción de erogaciones que no guardan relación de manera directa con la generación de renta o mantenimiento de la fuente. En efecto, los precedentes incluyen bajo el carácter amplio, criterios de razonabilidad, proporcionalidad y el «modus operandi» del contribuyente (normalidad de los gastos de acuerdo con el giro del negocio que se trate o volumen de operaciones, por ejemplo).

de Propiedad Intelectual (INPI). Adicionalmente, tratándose de no domiciliados, el contrato debe estar registrado ante el Banco Central de Brasil.

En México se autoriza la deducción de gastos que se prorrodeen las personas morales con su oficina central o sus establecimientos, siempre que estos residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información. Sin embargo, no son deducibles las remesas que efectúe el establecimiento permanente ubicado en México a vinculados del extranjero, aun cuando dichas remesas se hagan a título de regalías, honorarios, o pagos similares, a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos, o a título de comisiones por servicios concretos o por gestiones hechas o por intereses por dinero enviado al establecimiento permanente.

En Ecuador se limitan los gastos indirectos asignados desde el exterior a sociedades domiciliadas por sus partes relacionadas hasta un máximo del 5% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos. Mientras tanto, en Venezuela no son deducibles los pagos del establecimiento permanente a empresas vinculadas en general, a título de regalías, honorarios, asistencia técnica o pagos análogos a cambio del derecho de utilizar patentes u otros derechos o a título de comisión, por servicios prestados o por gestiones hechas, con excepción de los pagos hechos por concepto de reembolso de gastos efectivos.

En Costa Rica se limitan los pagos o créditos otorgados a personas no domiciliadas por cualquier asesoramiento (técnico, financiero, etcétera), por el uso de patentes, suministro de fórmulas, marcas de fábrica, privilegios, franquicias, regalías y similares a favor de casas matrices de filiales, sucursales, agencias o establecimientos permanentes ubicados en Costa Rica. La deducción total no podrá exceder del 10% de las ventas brutas del período fiscal, condicionado a la realización de las retenciones del impuesto. En Chile se limita la deducción a un máximo de 4% de los ingresos del ejercicio a los pagos realizados por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y programas computacionales cuando exista relación directa o indirecta en el capital, control o administración con la empresa beneficiaria del pago.

III.3. Pagos a no domiciliados

En Venezuela no se admite la deducción ni la imputación al costo de los egresos por concepto de asistencia técnica o servicios tecnológicos pagados a favor de empresas del exterior, cuando tales servicios se presten o puedan prestarse en el país para el momento de su causación. En Guatemala se limita al 5% de la renta bruta la deducción por honorarios,

comisiones o pagos de gastos deducibles por servicios profesionales, asesoramiento técnico, financiero o de otra índole prestados desde el exterior.

Dos países condicionan la deducción, en alguna medida, al gravamen de la renta en el exterior. Tales son los casos de Chile y Uruguay: en Chile se limita la deducción a un máximo del 4% de los ingresos del ejercicio a los pagos realizados por el uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y programas computacionales cuando en el país de domicilio del beneficiario de la renta esta no se grava con impuestos a la renta con tasa igual o superior a 30%. En Uruguay, tratándose de gastos que constituyan para la contraparte rentas gravadas por una imposición a la renta en el exterior, la deducción será del 100%, si la tasa efectiva fuera igual o superior a la fijada por su ley (25%). Si la tasa efectiva fuese inferior, deberá realizarse la proporción correspondiente, presumiendo que la tasa efectiva es igual a la tasa nominal, salvo que se verificara la existencia de regímenes especiales de determinación de la base imponible, exoneraciones y similares que reduzcan el impuesto resultante de la aplicación de dicha tasa nominal.

III.4. Gastos en paraísos fiscales

En México no son deducibles los pagos hechos a paraísos fiscales, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables. En Colombia no se permite la deducción como costo ni gasto de pagos a personas o entidades constituidas, localizadas o en funcionamiento en paraísos fiscales, salvo que se haya efectuado la retención en la fuente por concepto de impuesto sobre la renta y remesas. Por otro lado, en el Perú la prohibición abarca solo a gastos (no costos —excepto en la parte que generen pérdida de capital—) realizados desde, hacia o a través de paraísos fiscales al margen del monto de la contraprestación o la realización de retención alguna, entre las que destacan, con muy pocas excepciones, los intereses y gastos por seguros. En una línea opuesta al tratamiento que Perú otorga a los intereses, en Ecuador no se permite la deducción de intereses de créditos provenientes de instituciones financieras domiciliadas en paraísos fiscales, ni las cuotas o cánones por contratos de arrendamiento mercantil internacional o *Leasing* pagados a residentes en paraísos fiscales. En Brasil son deducibles los pagos a paraísos fiscales, sujetos a una retención del 25%, a diferencia de los pagos a otros países cuya tasa es del 15%. En Paraguay no se podrán deducir los intereses por concepto de capitales, préstamos o cualquier otra inversión del dueño, socio o accionista de la empresa. Tampoco la amortización del valor llave.

187

TENDENCIAS
DEL IMPUESTO
A LA RENTA
CORPORATIVO EN
LATINOAMÉRICATRENDS IN
CORPORATIVE
INCOME
TAXATION IN
LATIN AMERICA

III.5. Donaciones

Las entidades o instituciones beneficiarias con donaciones por lo general son previamente aprobadas para tal fin. En Panamá y Costa Rica la ley no ha previsto un monto o porcentaje límite general para la deducción de donaciones, a diferencia de lo que sucede en Perú donde estas no pueden sobrepasar el 10% de la renta neta. En Bolivia el límite es el 10% de la utilidad. En Chile el límite está constituido por el 2% de la renta líquida imponible de la empresa o del 1,6% del capital propio de la empresa. En Guatemala el límite es del 5% de la renta bruta o 500 000 quetzales (lo que equivale a aproximadamente 64619 dólares estadounidenses) anuales condicionados a que el donante cuente con solvencia fiscal. En México el monto total de los donativos será deducible hasta por una cantidad que no exceda el 7% de la utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior. En Panamá se permite la deducción de donaciones realizadas a partidos políticos y candidatos para posiciones gubernamentales por elección pública con un límite. En la misma línea, en Guatemala se admiten las donaciones a partidos políticos.

III.6. Deducción adicional por la contratación de empleados discapacitados

En Panamá y Costa Rica se autoriza que los salarios pagados a empleados discapacitados sean deducidos dos veces. En el Perú se permite una deducción adicional sobre las remuneraciones que se paguen a tales empleados según porcentajes variables fijados por un reglamento.

III.7. Gastos de vehículos

Los gastos vinculados a vehículos son objeto de límite en Argentina (automóviles), Ecuador y Perú. En Venezuela, por otra parte, se limitan los gastos en avionetas, aviones y helicópteros. En Argentina, las amortizaciones y pérdidas por desuso correspondientes a automóviles y el alquiler de los mismos en la medida que excedan lo que correspondería deducir con relación a automóviles cuyo costo de adquisición, importación o valor de plaza, si son de propia producción o alquilados con opción de compra, sea superior a la suma de 20 000 pesos —neto del impuesto al valor agregado (IVA)—, equivalente a aproximadamente 2500 dólares estadounidenses, al momento de su compra. Tampoco serán deducibles los gastos en combustibles, lubricantes, patentes, seguros, reparaciones ordinarias y, en general, todos los gastos de mantenimiento y funcionamiento de automóviles que no sean bienes de cambio, en cuanto excedan la suma global que, para cada unidad, fija anualmente la Dirección General Impositiva.

En Ecuador son deducibles los gastos relacionados con la adquisición, uso o propiedad de vehículos utilizados en el ejercicio de la actividad

económica generadora de la renta. Si el avalúo del vehículo, a la fecha de adquisición, supera los 35 000 dólares estadounidenses de acuerdo con la base de datos del Servicio de Rentas Internas (SRI) para el cálculo del impuesto anual a la propiedad de vehículos motorizados de transporte terrestre, no aplicará esta deducibilidad sobre el exceso, a menos que se trate de vehículos blindados y aquellos que tengan derecho a exoneración o rebaja del pago del impuesto anual a la propiedad de vehículos motorizados.

En el Perú, tratándose de los gastos incurridos en vehículos automotores de las categorías A2, A3, A4, B1.3 y B1.4, asignados a actividades de dirección, representación y administración de la empresa, la deducción de gastos procederá únicamente en relación con el número de vehículos automotores que surja por aplicación de una tabla preestablecida. Tampoco son deducibles los gastos de vehículos automotores dedicados a tales fines cuyo costo de adquisición haya sido mayor a treinta unidades impositivas tributarias (UIT) (aproximadamente 40 000 dólares estadounidenses).

En Venezuela los egresos por concepto de depreciación y gastos en avionetas, aviones, helicópteros y demás naves o aeronaves similares, solo serán admisibles como deducción o imputables al costo hasta un 50%, cuando el uso de tales bienes no constituya el objeto principal de los negocios del contribuyente y sin perjuicio de la exigencia de que tales egresos deben ser normales, necesarios y hechos en el país.

IV. IMPOSICIÓN A LA RENTA DE NO RESIDENTES

IV.1. Obtención de rentas sin establecimiento permanente

La tributación de los no residentes, sin EP, en la mayoría de países presenta las siguientes características:

- Tributan por la renta generada en el otro país, en la mayoría de los casos.
- Tributan de forma separada por cada devengo o percepción total o parcial de renta sometida a gravamen.
- No es posible compensación alguna entre sus rentas.
- No toman en cuenta un período impositivo.
- Se consideran de configuración instantánea, en contraposición a la tributación de los impuestos directos por parte de los residentes.

IV.2. Calificación de las rentas como de fuente propia

A efectos de definir qué se entiende por fuente, conforme al criterio territorial u objetivo, existen diversos factores que pueden ser

seleccionados por el legislador al ejercer soberanía fiscal efectiva sobre determinado tipo de rentas. En tal sentido, en la medida que se cuente con soberanía y medie jurisdicción, los alcances del criterio de fuente corresponden a la opción elegida por el legislador. A continuación se exponen los criterios generalmente adoptados por las diferentes legislaciones.

Situación de la fuente productora. Es una de las principales modalidades del criterio de pertenencia económica, en tanto vincula la fuente de la renta al lugar donde se considera situada físicamente la fuente productora.

Lugar de la realización o prestación de los servicios. Atribuye la fuente de la renta al lugar donde se presta o ejecuta un servicio o se desarrolla un trabajo personal determinado.

Lugar de la utilización económica. Tradicionalmente este criterio es aplicable a la renta de capitales, entendiéndose que la renta será de fuente nacional si las prestaciones del capital son utilizadas en el país, lo que implica la colocación financiera del capital en el país. De esta manera la regla de fuente se rige por el lugar donde ocurre el aprovechamiento económico de la fuente de la renta.

Lugar de residencia de la entidad emisora. Este criterio atiende al domicilio o residencia de la entidad que, básicamente, emite valores mobiliarios. Constituye un criterio formal que facilita la ubicación de la fuente generadora de la renta.

Del pago (o residencia del pagador). Suele constituir un criterio complementario a los antes expuestos. Somete a gravamen los rendimientos obtenidos cuando son satisfechos por alguna persona que es domiciliada en territorio nacional. En general, se aplica este criterio cuando la persona que paga la renta está comprometida en una operación trilateral.

Para países analizados, se observa que la mayoría utiliza criterios genéricos de fuente que pueden generar conflictos por lo indeterminado de los términos utilizados. Son pocos los países que atribuyen un criterio específico por cada tipo de renta: entre otros, Costa Rica y Perú que específicamente señalan en sus leyes respectivas los criterios por los que el legislador ha optado para cada tipo de renta. Asimismo, cabe señalar que los criterios aplicables en los diferentes países por tipo de renta no son iguales, salvo el caso de las rentas cuya generación implica un nexo geográfico (físico) indubitable con determinado país, como es el caso, por ejemplo, del arrendamiento de inmuebles, en el que, sin excepción, se considera renta propia del país en el cual se ubica o sitúa tal inmueble.

Con relación a las prestaciones de servicios y otras actividades empresariales, también es de aceptación general que la fuente se ubica

en el lugar de realización de tales actividades. Sin embargo, la propia definición de actividad empresarial genera mucha incertidumbre por la variedad de alcances que posee. Con relación a los intereses originados por préstamos, se consideran que son de fuente propia atendiendo al lugar de colocación del capital, al lugar de utilización de este e incluso al lugar del domicilio del deudor o pagador. Por su parte, en algunos países se concede un tratamiento diferenciado a los intereses de bonos, en cuyo caso no interesa dónde se utiliza o coloca el capital, sino que se atiende al domicilio del emisor de tales títulos.

Los países han adoptado como criterio preponderante para las regalías el lugar de utilización del intangible que da lugar a su pago. No obstante, el criterio se ha extendido al domicilio del pagador en algunos casos, como en el Perú. Con relación a los dividendos, se consideran de fuente propia en la mayoría de los países bajo análisis en la jurisdicción donde se distribuyen los mismos. En cuanto a la enajenación de acciones, cabe señalar que en la actualidad las legislaciones no se limitan al concepto clásico de lugar de emisión, sino que utilizan criterios adicionales para extender la sujeción al gravamen a la enajenación indirecta de acciones, tal es el caso, entre otros, de Chile, México y Perú.

Se consideran de fuente chilena los siguientes casos: (i) cuando al menos un 20% del valor de mercado del total de las acciones que posee el transferente en la sociedad extranjera provenga de activos subyacentes chilenos y dicho transferente enajene al menos el 10% del total de las acciones de la empresa extranjera; (ii) cuando a la fecha de la enajenación el valor de los activos subyacentes sea igual o superior a 210 000 unidades tributarias anuales (UTA, 98 627 760 pesos chilenos o aproximadamente 198 000 dólares estadounidenses); y, (iii) cuando se transfieren acciones (cualquier porcentaje) de una empresa extranjera ubicada en una jurisdicción que figura en la lista de países o territorios de baja o nula imposición, salvo prueba fehaciente en contra.

En la misma línea, México prevé que tratándose de la enajenación de acciones o de títulos valor que representen la propiedad de bienes, se rige por el domicilio del emisor y será de fuente mexicana si el valor contable de dichas acciones o títulos valor proviene directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en México.

Por su parte, conforme a la ley peruana, se produce una enajenación indirecta cuando en cualquiera de los doce meses anteriores a la enajenación, el valor de mercado de las acciones o participaciones de las personas jurídicas domiciliadas en el Perú de las que la persona jurídica no domiciliada es propietaria en forma directa o por intermedio de otra u otras personas jurídicas equivale al 50% o más del valor de mercado de todas las acciones o participaciones representativas del capital de la persona jurídica no domiciliada. En un periodo cualquiera de doce

191

TENDENCIAS
DEL IMPUESTO
A LA RENTA
CORPORATIVO EN
LATINOAMÉRICATRENDS IN
CORPORATIVE
INCOME
TAXATION IN
LATIN AMERICA

meses se enajenen acciones o participaciones que representen el 10% o más del capital de una persona jurídica no domiciliada.

IV.3. Representación de los no residentes

El fundamento de la responsabilidad tributaria es garantizar el pago de la deuda tributaria, por ello la administración tributaria usualmente prevé los mecanismos y procedimientos para que pueda lograr sus objetivos vinculados a la recaudación tributaria en los supuestos en los que no es posible cobrar los tributos directamente de los deudores principales de los mismos. La finalidad garantizadora, evidenciada en las normas jurídicas que determinan los supuestos de responsabilidad tributaria, es que junto a la sujeción del patrimonio del sujeto pasivo contribuyente queda involucrado el patrimonio del responsable.

La doctrina coincide en que el hecho de que los responsables tributarios se encuentren comprendidos junto a los obligados tributarios principales tiene como sustento los requerimientos del fisco de obtener seguridad sobre el cobro de la deuda tributaria. Como afirma el profesor Rodríguez Bereijo:

[...] la especial naturaleza de la obligación tributaria, el particular interés jurídico protegido, así como la trascendental función-fin que cumple, que no es otra que hacer concurrir a la cobertura de los gastos públicos a todos los que de algún modo están interesados en la existencia y funcionamiento del Estado, hace que el ordenamiento jurídico tenga una especial preocupación por la efectividad práctica de los tributos, disponiendo los medios de tutela tendentes a asegurar su adecuado y exacto cumplimiento²⁷.

En la mayoría de países, están obligadas a designar representantes, las sociedades extranjeras que efectúen inversiones o que abran agencias o sucursales en el país así como las personas que no tengan residencia ni domicilio, pero sí patrimonio y/o inversiones en el país. Usualmente el representante debe tener poder suficiente para efectuar las gestiones y declaraciones que sean necesarias ante la administración tributaria así como para ser notificado y citado por este a nombre de la sociedad no residente.

IV.4. Los agentes de retención

Las legislaciones han establecido la retención definitiva que practica el agente responsable como mecanismo de pago del impuesto a la renta que recae en el hecho imponible producido por el no domiciliado sin EP. Se considera que la retención en la fuente es definitiva, cuando

27 RODRÍGUEZ BEREIJO, Alvaro. «Las garantías del crédito tributario». *Civitas*, 30, p. 181, citado por MAZORRA MANRIQUE DE LARA, Sonsoles. *Los responsables tributarios*. Madrid: IEF/Marcial Pons, 1994, p. 42.

no está sujeta a reliquidación futura, en tales casos, en puridad lo que se está configurando es un impuesto de tipo real, producido de una determinada fuente, sin considerar las características personales del perceptor no domiciliado.

La retención definitiva se vincula con un hecho generador que no es duradero, sino instantáneo y en el cual se grava una manifestación parcial y fragmentaria de capacidad contributiva. Por ello se afirma que el impuesto a la renta de los no residentes o no domiciliados es de configuración inmediata, a diferencia del impuesto a la renta de los residentes cuya configuración es anual.

Los agentes de retención son aquellos sujetos deudores por cuenta ajena que realicen pagos a beneficiarios de rentas residentes en el exterior y se constituyen en obligados cuando estos hubiesen realizado pagos, abonos en cuenta, puesta a disposición u otro detonante que establezca la legislación doméstica. Usualmente son responsables solidarios con dichos extranjeros hasta por el monto de los impuestos causados por dichos pagos así como por los accesorios correspondientes.

IV.5. Retenciones aplicables a los intereses

En cuanto a intereses, los países no cuentan con un tratamiento uniforme. Sin embargo, es usual el otorgamiento de una tasa preferente a su gravamen respecto a otros tipos de renta, se entiende que con el objetivo de atraer capitales que usualmente llegan en forma de créditos. Tal es el caso de Argentina que los grava con el 15,05% con requisitos y 35% sin requisitos. De igual forma, el Perú cuenta con dos tasas dependiendo del cumplimiento de ciertas condiciones, 4,99% y 30%, y Uruguay aplica las tasas del 3% y 12%. En Nicaragua, México y República Dominicana el gravamen a intereses en general es del 10%, en Paraguay 15% y en Venezuela asciende a 4,95%. Los intereses de fuente boliviana están sujetos a una tasa del 25% sobre el 50% del monto pagado o remesado. Por su parte, en Costa Rica los intereses se gravan con el 15%, admitiéndose la tasa 0% en algunas circunstancias.

Un aspecto a resaltar, lo constituye el otorgamiento de tasas ventajosas cuando se trata de créditos otorgados por entidades bancarias o financieras del exterior, como Costa Rica o Guatemala que no los grava o Chile que prevé la tasa del 4% frente al 35% en otras circunstancias. También se observa la previsión de tasas más gravosas tratándose de créditos o préstamos entre partes vinculadas. Tal es el caso del Perú que para el último supuesto establece el 30%, frente al 4,99% previsto para créditos entre partes independientes; o el caso de Brasil que prevé una tasa especial para los intereses por préstamos de accionistas ascendente al 15%.

193

TENDENCIAS
DEL IMPUESTO
A LA RENTA
CORPORATIVO EN
LATINOAMÉRICATRENDS IN
CORPORATIVE
INCOME
TAXATION IN
LATIN AMERICA

IV.6. Retenciones aplicables a regalías

En cuanto al gravamen de las rentas producidas por la cesión de intangibles en general, se observa la tendencia de mantener la tributación al margen de requerimientos administrativos, tales como autorizaciones o registros. Una excepción a esta tenencia es el caso de Argentina, donde los proyectos registrados ante el Instituto Nacional de Propiedad Industrial (INPI) cuentan con una tasa efectiva del 28% (35% del 80%), frente a los demás casos en que la tasa es 35%. Otra modalidad de restricción la presenta Costa Rica, que establece un límite al pago de regalías a su casa matriz constituido por el 10% del ingreso bruto del pagador.

Por otra parte, se observa que no existe una tasa común, sino que, por el contrario, la tasa de retención en fuente fluctúa en los países observados entre 0% y 40%. Para algunos Estados, usualmente los exportadores de capital, las tasas de nuestros países resultan elevadas, nótese, entre otros, que la Directiva de la Unión Europea 2003/49/CEE respecto a cánones entre empresas asociadas prevé que el país de la fuente no grave las mismas.

En México el gravamen dependerá del tipo de regalía, habiéndose previsto cuatro tasas: 5%, 25%, 30% y 40%, dependiendo del tipo de intangible involucrado. En la misma línea, Chile cuenta con cinco tasas diferentes de retención dependiendo del tipo de regalía: (i) 30% por uso, goce o explotación de marcas, patentes, fórmulas y otras similares; (ii) 15% en caso de patentes de invención, modelos de utilidad, dibujos y diseños industriales, esquemas de trazado, topografía de circuitos integrados, nuevas variedades de vegetales, programas de computación (específicos) y por derechos de edición o de autor; (iii) 20% a favor de productores y distribuidores por materiales para ser exhibidos a través de proyecciones de cine y televisión; y, (iv) hasta 80% en caso de regalías y asesorías improductivas o prescindibles para el desarrollo del país, supuesto en el cual el presidente, previo informe, podrá elevar la tasa hasta la referida tasa. Asimismo, las regalías están exentas cuando son pagadas o abonadas por el uso de programas computacionales estándar.

Venezuela cuenta con un sistema peculiar, en tanto prevé la aplicación de una escala progresiva de 15%, 22% y 34% en función a la renta gravable agrupada en unidades tributarias. Tal escala progresiva también se aplica a retenciones sobre renta neta presunta ascendente al 90% en el caso de regalías. En Panamá se prevén dos tasas aplicables a regalías: (i) 5% pagadas a favor de no residentes que se derivan de contratos con empresas de Colón; y, (ii) 25% sobre el 50% de la renta bruta para otros casos.

En Bolivia las regalías están sujetas a una tasa del 25% sobre el 50% del monto pagado o remesado, en tanto se presume, sin admitir prueba

en contrario, que se genera una renta neta gravada equivalente al 50% del monto total pagado o remesado. En Uruguay la tasa es de 12%, en Guatemala, de 15%, en Costa Rica, de 25%, en República Dominicana, de 29%, en el Perú, de 30% y en Colombia, de 33%.

IV.7. Retenciones aplicables a la asistencia técnica

En Argentina la asistencia técnica está gravada con una tasa efectiva del 21% (35% del 60% del beneficio), mientras que en Brasil la tasa es 15% con un adicional del 10% si excede los 240 000 reales brasileños (aproximadamente 102 000 dólares estadounidenses) por año. En Paraguay la tasa de retención es 35%, en Colombia es 33%, en Venezuela es 30%, en México 25% y en el Perú 15% si es que se cumplen determinados requisitos o 30% si es que no se cumplen. En República Dominicana los servicios de asistencia técnica se gravan con la tasa del 29%²⁸. En Costa Rica los servicios de asesoramiento técnico y financiero se gravan con la tasa del 25%. En Chile los servicios profesionales o técnicos y demás se gravan con dos tasas, la general del 15% y el 20%: (i) cuando el acreedor de la retribución se encuentre constituido, domiciliado o resida en un país o territorio de baja o nula imposición según la lista; (ii) cuando posea o participe en 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor; o, (iii) si posee a través de un socio o accionista común que directa o indirectamente participe en un 10% o más del capital o de las utilidades del pagador o deudor.

En Uruguay existen dos tasas para los servicios técnicos, el 12% respecto de servicios prestados por residentes uruguayos fuera de Uruguay y respecto de servicios prestados por no residentes fuera de Uruguay, cuando son ejecutados para contribuyentes del IRAE y en cuanto se ejecuten para la obtención de ingresos sujetos al IRAE; y la tasa del 5% para aquellos servicios vinculados con ingresos no sujetos al IRAE (debiéndose tener en cuenta que se considera que no están sujetos a IRAE aquellos servicios que se vinculan con contribuyentes cuyos ingresos afectos a IRAE no exceden el 10%).

IV.8. Retenciones aplicables a dividendos

La mayoría de los países analizados en este trabajo prevén tasas bajas para el gravamen de los dividendos. Asimismo, este gravamen incluye el «branch tax» que sería el equivalente al impuesto a los dividendos para el caso de sucursales, que son entes que no cuentan con capital propio diferente al de la casa matriz. La sujeción a un gravamen equivalente al de dividendos aplicable a las sucursales de empresas extranjeras que

28 La tasa variará a partir del ejercicio fiscal 2014, así, para el ejercicio fiscal 2014 será de 28% y a partir del ejercicio fiscal 2015 será de 27%; ello en virtud de los artículos 305 y 297 del Código Tributario Dominicano, modificados por la ley 253-12, del 09 de noviembre de 2012.

remesan las utilidades constituye una técnica legislativa orientada a brindar neutralidad al sistema tributario de los países.

En Bolivia, respecto a dividendos al igual que en el caso de las otras rentas pasivas, se aplica la tasa del 25% sobre el 50% del monto pagado o remesado, que se presume, sin admitir prueba en contrario, constituye la renta neta gravada. En Costa Rica la tasa correspondiente a dividendos es 15%. No obstante, la tasa asciende a 5% si la distribución fue negociada públicamente (distribución registrada con acciones negociadas en bolsa). Un caso peculiar es el de Chile, país en el que en rigor no existe un gravamen a los dividendos, ya que presenta un sistema de dos tasas, la aplicable a residentes (incluye sucursales) ascendente a 20% y en forma adicional se aplica una retención del 35% sobre importes que no residentes remesen al exterior, luego de deducir el crédito por Primera Categoría.

En Guatemala, el gravamen a los dividendos y distribución de ganancias es del 5%; en República Dominicana es 10%; en Uruguay es 7%; y en el Perú es 4,1%. En Panamá los dividendos se gravan solo en el caso de empresas que tengan aviso de operación con tres tasas diferentes. Se aplica el 10% si distribuyen rentas de fuente panameña; 5% si distribuyen rentas no gravadas o de fuente fuera de Panamá, si distribuyen rentas provenientes de exportaciones o si están en Colón; y, 20% si distribuye acciones al portador.

En Venezuela la tasa aplicable a dividendos es 34%. Sin embargo, el dividendo presunto no procede en los casos en que la sucursal pruebe, a satisfacción de la Administración tributaria, que efectuó totalmente en el país la reinversión de la diferencia entre la renta neta fiscal gravada y la renta neta. Esta reinversión deberá mantenerse en el país por el plazo mínimo de cinco años.

V. MEDIDAS ANTIELUSIVAS ESPECÍFICAS INTERNACIONALES

Los países unilateralmente han incluido en sus legislaciones medidas orientadas a frenar la elusión y hacer frente al planeamiento tributario agresivo, entre otras razones, para combatir la competencia tributaria dañina o nociva y evitar la deslocalización de bases imponibles. Sanz Gadea²⁹ cita, entre otras, las siguientes medidas:

- Las restricciones aplicadas a los países o territorios de baja o nula imposición.
- La subcapitalización.

²⁹ Eduardo SANZ GADEA, desde la perspectiva española, incluye dentro de estas medidas a la fiscalidad de las instituciones de inversión colectiva extranjeras. Ver SANZ GADEA, Eduardo. *Transparencia fiscal internacional. Manual de fiscalidad internacional*. Madrid: IEF, 2004, p. 619.

- Las operaciones vinculadas y los precios de transferencia.
- La transparencia fiscal internacional.
- Los «exit tax» o impuestos de salida.

Por su parte, el Congreso de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) llevado a cabo en Roma el año 2010 identifica como las medidas antiabuso más frecuentes a los «exit taxes», los regímenes CFC y a las reglas de subcapitalización³⁰.

V.1. Transparencia fiscal internacional o regímenes CFC

El régimen de transparencia fiscal o CFC³¹ consiste en atribuir a los accionistas residentes del Estado impositor su parte proporcional de las utilidades del ente en ausencia de una distribución efectiva de utilidades por una compañía extranjera controlada. La implementación de dicho régimen es una de las recomendaciones de la OCDE para combatir la competencia tributaria nociva³². La transparencia fiscal internacional no es una medida novedosa en el mundo, por el contrario, su origen se remonta a más de medio siglo atrás cuando en 1962 en Estados Unidos se introduce la Subparte F del Código de Rentas Internas (Sección 951). En aquella oportunidad, el Comité del Senado estadounidense sustentó la introducción de tales reglas en el diferimiento de las rentas de fuente extranjera obtenidas por sus residentes en «paraísos fiscales», en tanto estas no eran gravadas en su país, sino hasta que los dividendos fueran recibidos por las matrices norteamericanas o por sus accionistas³³. Se considera que las reglas sobre transparencia fiscal internacional corresponden a países exportadores de capital o industrializados. Se observa que de entre los países analizados, solamente Argentina, Brasil, México, Perú, Uruguay y Venezuela han incluido en su legislación la regulación sobre la transparencia fiscal internacional.

V.2. Precios de transferencia

A efecto de controlar la tributación de contribuyentes relacionados o vinculados con empresas no residentes, usualmente subsidiarias y EP de multinacionales, las legislaciones internas de los diferentes países

197

TENDENCIAS
DEL IMPUESTO
A LA RENTA
CORPORATIVO EN
LATINOAMÉRICATRENDS IN
CORPORATIVE
INCOME
TAXATION IN
LATIN AMERICA

30 Tax Treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. Cahiers de droit fiscal international, 95a. Reporte general de Stef Van Weeghel. La Haya: Sdu Uitgevers, 2010, p. 23.

31 CFC por las siglas en inglés de *Controlled Foreign Corporation*.

32 OECD. Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue. OECD, 1998. Este reporte (Competencia tributaria nociva. Un problema global emergente) es previo a los reportes Towards Global Tax Co-operation. Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices (2000, «Hacia una cooperación tributaria general. Progresos en la identificación y eliminación de prácticas tributarias nocivas») y The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report (2001, «El proyecto de OCDE en prácticas tributarias nocivas: reporte de progreso al 2001»).

33 Así lo reconoció el Comité de Finanzas del Senado de Estados Unidos en la Explicación General de su Reforma de 1987, citada por BITTKER, Boris y Lawrence LOKKEN. *Fundamentals of International Taxation*. Segunda edición. Boston: Warren, Gorham y Lamont, 1997, p. 68.27.

recogen, con diferente grado de detalle, normativa destinada a regular la figura de los precios de transferencia. A través de los precios de transferencia es posible desplazar o deslocalizar bases imponibles del impuesto a la renta de una jurisdicción a otra mediante una política de precios de compra y venta entre sociedades relacionadas o vinculadas. En tal sentido, la regulación de precios de transferencia establece la potestad de la Administración tributaria para realizar un ajuste en la valoración de las operaciones en los casos en los que el valor declarado implica una menor tributación o un diferimiento de la renta. Tratándose de operaciones internacionales, lo teóricamente lógico es que se realice un ajuste bilateral, de forma que el resultado sea una correcta valoración de la operación considerada en su conjunto.

Cuando los sujetos implicados en las operaciones objeto de comprobación son residentes en distintos países, la Administración actuante solo tienen potestad sobre aquel sujeto implicado en la operación que reside en su país, por lo que solo se puede practicar el ajuste unilateral. No obstante, para evitar la doble imposición económica que significa el ajuste hecho por un país, los Estados incluyen en los convenios para evitar la doble imposición la posibilidad de solucionar esa doble tributación. En efecto, los modelos de convenio de la OCDE y de la ONU, en sus respectivos artículos 9, prevén disposiciones relativas a «Empresas Asociadas». Básicamente se considera que el precio que regirá las transacciones entre empresas asociadas es el de libre concurrencia y en consecuencia se prevé el ajuste primario en los supuestos en que difiera el precio (primer párrafo del artículo 9). Adicionalmente, se prevé el ajuste de correspondencia (segundo párrafo del artículo 9)³⁴.

Tratándose de operaciones internacionales, la práctica de este ajuste unilateral, es decir, de la correcta valoración de la operación en una sola de las partes implicadas, genera efectos tributarios distorsionantes que conllevan a una base imponible global que no coincide con la real. Para evitar esto, lo usual es que los países, al regular su régimen de valoración de precios de transferencia (u operaciones vinculadas), establezcan la posibilidad de solicitar a la Administración tributaria del otro país implicado que realice el ajuste correspondiente en el otro sujeto pasivo. Esto se logra a través de lo que se conoce como procedimiento amistoso.

El esfuerzo para evitar la evasión internacional debe ser multilateral, de forma que algunos contribuyentes no se vean tentados al desvío de

34 Las directrices de la OCDE sobre precios de transferencia señalan que el ajuste de correspondencia se produce en aquellos casos en donde una Administración fiscal incrementa las utilidades gravables de una compañía (es decir, efectúa un ajuste primario), como consecuencia de aplicar el principio de *arm's length* a las transacciones relacionadas con empresas asociadas en una segunda jurisdicción fiscal. El ajuste correspondiente en tal caso es un ajuste hacia abajo del pasivo fiscal de esa empresa asociada, efectuado por la Administración fiscal de la segunda jurisdicción, de tal manera que la distribución de utilidades entre las dos jurisdicciones sea consistente con el ajuste primario y no ocurra la doble tributación.

utilidades. Sin embargo, la existencia de países que no cuentan con la legislación de precios de transferencia convierte en vulnerable la recaudación de los Estados. En el ámbito de los países bajo análisis, la realidad legislativa no es igual, en tal sentido se pueden identificar los que han regulado los precios de transferencia y países que no cuentan con tal legislación. Argentina, Bolivia, Brasil, Colombia, Chile, Ecuador, Guatemala, México, Panamá, Perú, República Dominicana, Uruguay y Venezuela cuentan con legislación sobre precios de transferencia siguiendo, con matices, los lineamientos o directrices de la OCDE. Nótese, sin embargo, que el caso de Brasil es distinto, pues su legislación, emitida en el año 1996, incluye la determinación de los precios en función a índices o márgenes que no respetarían el principio de libre competencia, lo cual ha originado conflictos principalmente en el ámbito bilateral y de los ajustes de correspondencia³⁵.

199

TENDENCIAS
DEL IMPUESTO
A LA RENTA
CORPORATIVO EN
LATINOAMÉRICATRENDS IN
CORPORATIVE
INCOME
TAXATION IN
LATIN AMERICA

V.3. El régimen de «refugios seguros» o *safe harbor rules*

Si bien las reglas «*safe harbor*» pueden constituir mecanismos que facilitan o favorecen la aplicación y cumplimiento de las normas de precios de transferencia para las pequeñas y medianas empresas que quieren iniciar su expansión internacional, hasta el año 2012 la OCDE consideraba que tales mecanismos pueden poner en riesgo el objetivo del principio de libre competencia. Sin embargo, algunos regímenes simplificados de determinación de precios de transferencia han sido aceptados, entre otros, el régimen de las maquiladoras en México, previsto en un acuerdo bilateral entre Estados Unidos y México.

Desde la perspectiva de la administración tributaria, los *safe harbor* son convenientes porque usualmente excluyen del ámbito de control a un grupo importante, pero no muy significativo de contribuyentes. Debe notarse que existe gran variedad de refugios seguros, entre otros los que liberan al contribuyente del cumplimiento de obligaciones formales, pero no del cumplimiento de la regla *arm's length* y los que implican el cumplimiento de la regla *arm's length*.

Dentro de los países objeto de análisis, se han identificado los dos tipos antes citados. Por ejemplo en Colombia y Perú los *safe harbors* liberan al contribuyente del cumplimiento de obligaciones formales, pero no del cumplimiento de la regla de valoración conforme al principio de libre competencia, a diferencia de los *safe harbors* contenidos en las legislaciones de México y Brasil, en los que se presume el cumplimiento de la obligación sustancial.

35 Es preciso indicar que la posición de la OCDE sobre los «*safe harbour*» se ha flexibilizado en los últimos años, en tal sentido, para quienes califican al método aplicado en Brasil como un *safe harbour*, en la actualidad no existiría incompatibilidad con el principio *arm's length*.

En Colombia existen dos parámetros alternativos: el patrimonio bruto y los ingresos brutos. Adicionalmente, se toma en cuenta el monto anual por tipo de operación. En tal sentido, la normatividad establece la obligación de conservar por cinco años la documentación comprobatoria y de presentar la declaración informativa para los contribuyentes del impuesto sobre la renta cuyo patrimonio bruto en el último día del año o período gravable sea igual o superior al equivalente a cinco mil salarios mínimos legales mensuales vigentes o cuyos ingresos brutos del respectivo año sean iguales o superiores al equivalente a tres mil salarios mínimos legales mensuales vigentes, que celebren operaciones con vinculados económicos o partes relacionadas domiciliadas o residentes en el exterior. Por su parte, no hay lugar a preparar y conservar documentación comprobatoria por los tipos de operación de ingreso, egreso, activos y pasivos, cuyo monto anual acumulado en el correspondiente año gravable no supere los quinientos salarios mínimos legales mensuales vigentes del período gravable al cual corresponde la documentación sustentatoria.

En el Perú, respecto al cumplimiento exclusivamente de obligaciones formales, a efecto de garantizar una mejor administración del impuesto, la ley faculta a la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT) a exceptuar de la obligación de presentar la declaración jurada anual informativa y/o de contar con el estudio técnico de precios de transferencia, incluso en el caso de transacciones que se realicen desde, hacia o a través de países o territorios de baja o nula imposición. Conforme a lo antes señalado, el *safe harbor* prevé montos a partir de los cuales existe la obligación de presentar una declaración jurada anual informativa (cuando en el ejercicio gravable al que corresponda la declaración el monto de operaciones supere los 200 000 nuevos soles (aproximadamente 71 000 dólares estadounidenses) y de contar con estudio técnico de precios de transferencia (cuando en el ejercicio gravable los ingresos devengados superen los 6 000 000 nuevos soles (aproximadamente 2 142 000 dólares estadounidenses) y el monto de operaciones supere 1 000 000 nuevos soles (aproximadamente 357 000 dólares estadounidenses).

En México el parámetro está constituido por los ingresos, sin embargo, distingue a las actividades empresariales de la prestación de servicios. En tal sentido, los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido los 13 000 000 pesos (aproximadamente 1 013 000 dólares estadounidenses), así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido, en dicho ejercicio, los 3 000 000 pesos (aproximadamente 233 000 dólares estadounidenses) no estarán obligados a cumplir con las obligaciones formales de obtener y conservar la documentación sustentatoria, excepto aquellos que hayan

efectuado operaciones con sociedades o entidades ubicadas o residentes en territorios con regímenes fiscales preferentes.

En Brasil existe una presunción de aplicación correcta a partir de un ratio de utilidad, en tal sentido se presume el cumplimiento de las normas sobre precios de transferencia a los contribuyentes que tengan una renta neta originada en exportaciones a partes vinculadas, antes de la liquidación del impuesto a la renta, en una cantidad equivalente a por lo menos el 5% por encima de sus ventas.

V.4. Subcapitalización

La forma en que las empresas obtienen capital es de suma importancia para los países, en particular para los que se encuentran en vías de desarrollo, en tanto es de sumo interés atraer inversiones extranjeras que se concretan a través del establecimiento de filiales, sucursales u otros EP. Sin embargo, es también de interés para los Estados que los contribuyentes paguen los tributos que les corresponden y tomar las provisiones que eviten el detrimento de las bases de imposición, entre otros, a través de la generación de gasto por el pago de intereses.

La subcapitalización es cuando las empresas optan por dotar de fondos a empresas subsidiarias o relacionadas a través de préstamos, en vez de efectuar aportes de capital. Cuando se trata de aportes de capital, su retribución es realizada a través de dividendos, lo que significa la previa declaración de la utilidad tributaria gravada con la tasa empresarial. Sin embargo, cuando se trata de un préstamo, su retribución es realizada a través de intereses, los cuales constituyen gasto para efecto de determinar la utilidad, con una tasa usualmente menor que el de la renta empresarial. La finalidad de las normas tributarias sobre subcapitalización es evitar que se produzca una distribución irregular de beneficios dentro del conjunto vinculado, retirándolos en forma de intereses de la deuda y no a través del reparto de dividendos³⁶.

De los países estudiados, Argentina, Brasil, Chile, Ecuador, México, Perú, República Dominicana y Venezuela cuentan con reglas para evitar la capitalización delgada de las empresas, más conocida como subcapitalización, a efecto de que los aportes de capital de los socios no se disfracen de préstamos o créditos que generan en el futuro el pago de intereses que, a su vez, constituyen gasto deducible de las empresas. En Argentina el ratio patrimonio/préstamo es dos a uno y en Chile, México, República Dominicana y Perú, con algunas variantes, el ratio es de tres a uno, así por ejemplo, en México se hace referencia a tres veces el monto del capital contable. Las consecuencias varían entre el desconocimiento

201

TENDENCIAS
DEL IMPUESTO
A LA RENTA
CORPORATIVO EN
LATINOAMÉRICATRENDS IN
CORPORATIVE
INCOME
TAXATION IN
LATIN AMERICA

36 ROSEMBUJ, Tulio. *Fiscalidad internacional*. Madrid: Instituto de Fiscalidad Internacional/Marcial Pons, 1998, p. 38.

del gasto por intereses por el exceso de endeudamiento (como en el Perú), el incremento de tasas de gravamen a los intereses (como por ejemplo en Chile donde se recalifica la tasa del impuesto a la renta sobre intereses a 35% en lugar del 4%) y la recategorización de los préstamos como aportes de capital.

El último supuesto expuesto es el incluido en la legislación argentina, el cual prevé, a partir del año 2003, un ratio de endeudamiento que relaciona el monto del pasivo en cuestión con el patrimonio neto existente al cierre del ejercicio. En tal sentido, los intereses no son deducibles en la medida que los pasivos que los originan excedan dos veces el importe del patrimonio neto del ejercicio. La consecuencia es que el exceso no se considera gasto deducible y, asimismo, se recategorizan las operaciones de crédito como un efectivo aporte de capital en virtud de la legislación existente relacionada al principio de la «realidad económica».

Recibido: 28/02/2014
Aprobado: 24/03/2014

Los sistemas de impuesto a la renta de América Latina y los convenios de doble imposición vigentes

Latin American income tax systems and current double taxation agreements

JORGE ESPINOSA SEPÚLVEDA*

Resumen: Los sistemas tributarios en América Latina han jugado un rol muy importante como los principales, y en algunos casos los únicos, medios de obtención de ingresos públicos para financiar los ingentes gastos públicos necesarios para el quehacer de los estados a través de los tiempos. A continuación se presenta una pequeña reseña de los principales aspectos de los sistemas tributarios en la región, con énfasis en el impacto de los impuestos a la renta vigentes en los principales países de América Latina. Asimismo, se incluye una breve explicación de la red de convenios para evitar la doble imposición, vigentes en cada uno de dichos países.

Palabras clave: América Latina – sistemas de impuestos – impuesto a la renta corporativo – convenios sobre la doble imposición

Abstract: Tax systems in Latin America have played a very important role as the main, and in some cases the only, means of obtaining revenue to finance the major public expenditure that is necessary for the work of the states through time. Below is a short review of the main aspects of tax systems in the region, with emphasis on the impact of taxes on income in force in the major Latin American countries, as well as a brief explanation of the network of agreements to avoid double taxation that are in force in each of them.

Key words: Latin America – tax systems – corporative income tax – treaties on double taxation

CONTENIDO: I. ANÁLISIS DEL TEMA.- II. TABLAS.- III. CONCLUSIONES.

I. ANÁLISIS DEL TEMA

América Latina ha incorporado desde hace mucho tiempo normas de carácter tributario a sus sistemas jurídicos internos. Los impuestos a la renta, los impuestos específicos a ciertos actos y contratos y/o productos

* Profesor de la Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica de Chile. Abogado y magíster (LLM) en Derecho Tributario de la Facultad de Derecho de la Universidad de Chile; master en Derecho Tributario (ITP) de la Law School de la Universidad de Harvard. Socio principal de Espinosa & Cía., Abogados. Fundador y socio de la red de abogados tributaristas LATAXNET. Correo electrónico: jespinoso@espinosayasociados.cl

específicos y los impuestos aduaneros resultan los de más larga data¹. Desde los años setenta, el impuesto al valor agregado (IVA) ha sido incorporado en la mayoría de los casos analizados y se ha transformado en uno de los impuestos que más y mejor recauda en la región².

En general, en la región se pueden encontrar dos tipos de impuestos internos: los impuestos directos, entre los cuales los más relevantes son los impuestos a la renta y los impuestos al patrimonio; y los impuestos indirectos, entre los cuales los de mayor relevancia son el IVA y ciertos impuestos específicos a las compraventas u otras transacciones³.

Desde el punto de vista de los sistemas tributarios internos, podemos distinguir sistemas sofisticados, sistemas intermedios y sistemas simples. Dicha clasificación guarda en general relación con los tamaños de las economías de cada uno de los países estudiados, así como con la mayor o menor relevancia y sofisticación que tienen las respectivas administraciones tributarias en cada uno de ellos⁴.

Desde la perspectiva de los sistemas tributarios a la renta, también existe una diferencia entre los mismos, dependiendo en general de los tamaños de las economías de cada uno de los países consultados. Así, puede distinguirse entre aquellos que tienen un sistema de renta mundial⁵ y aquellos que tienen un sistema de base territorial⁶.

En materia del impuesto a la renta, hay que distinguir entre aquellos países que gravan las rentas de las empresas o del capital, por una parte, y aquellos que gravan las rentas de las personas físicas. En general, y salvo contadas excepciones, las primeras están gravadas con alícuotas

1 A partir de la década de 1920 se comienza a aplicar en los países de América Latina el impuesto a la renta. Su versión moderna se encuentra vigente desde los años cincuenta. Ver GONZÁLEZ, Darío, Carlos MARTINOLI y José Luis PEDRAZA. *Sistemas tributarios de América Latina. Situación actual, reformas y políticas para promover la cohesión social*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2009, p. 124 (http://www.eurosocialfiscal.org/uploads/documentos/20090703_150705_SIST._TRIBU._AMERICA_LATINA.pdf).

2 *Ibidem*, p. 205.

3 Como un impuesto a los combustibles en Argentina; a los consumos específicos y otro especial a los hidrocarburos en Bolivia; impuesto a los productos industrializados en Brasil; impuesto a los tabacos manufacturados, impuesto adicional a las bebidas alcohólicas e impuesto a los combustibles en Chile; impuesto a las cervezas, sifones y refajos, impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos, impuesto al consumo de cigarrillos en Colombia, etcétera. *Ibidem*, capítulo 2, p. 195.

4 *L. cit.*

5 Los sistemas de renta de base territorial se caracterizan por gravar solo la renta de fuente nacional, dejando sin gravar o exenta la renta de fuente extranjera. En la actualidad, Bolivia, Costa Rica, El Salvador, Guatemala, Nicaragua, Panamá, Paraguay, República Dominicana y Uruguay mantienen este sistema que, en general, es más simple de administrar.

6 Los sistemas de base mundial gravan en el país de residencia las rentas de cualquier origen, sean estas de fuente local o de fuente extranjera. Los países de la región que tienen este sistema son Argentina, Brasil, Ecuador, Colombia, Cuba, Chile, Honduras, México, Perú y Venezuela. En general, son sistemas más complejos de administrar, puesto que requieren controles especiales de información de rentas de fuente extranjera, respecto de las cuales normalmente ya se ha tributado el impuesto a la renta en el país de la fuente de la misma.

proporcionales⁷, mientras que las segundas son gravadas con alícuotas de carácter progresivo⁸.

En relación con los sistemas de impuestos a la renta, en la mayoría de los países analizados se encuentran regímenes especiales, sustitutivos o presuntos, para cierto tipo de actividades consideradas prioritarias o de difícil fiscalización, o propias de sectores económicos más atrasados o deprimidos al interior de cada uno de ellos. Eso hace que, adicionalmente a los sistemas de impuesto a la renta tradicional, subsistan complementariamente estos regímenes de impuestos especiales⁹.

En otro orden de ideas, existe una tendencia relativamente reciente dentro de los países de la región a incorporar en sus sistemas legislativos internos normas sobre precios de transferencia¹⁰. Esta tendencia comenzó en los años noventa con México, al que siguieron Brasil Chile y Ecuador. En la actualidad ha sido incorporada en lo mayoría de los países, según se menciona en la Tabla 2 de este trabajo.

Otro aspecto que es importante señalar se refiere a las normas tributarias internas relacionadas con el impacto que genera la doble imposición cuando existen actividades de cualquier naturaleza que trascienden las fronteras de los estados. Los países de la región han ido incorporando dichas normas. Es así como, recientemente, los países han incorporado en sus legislaciones internas de impuesto a la renta normas que permiten que los agentes económicos que han soportado un impuesto de similar naturaleza (renta o tipo renta) por sus ganancias de fuente extranjera puedan acreditarlo en todo o en parte a través del sistema de crédito o imputación del impuesto a la renta pagado en el exterior por el mismo tipo de tributo, contra el impuesto a la renta nacional que se deba pagar por dicha misma renta de fuente extranjera. De esa manera, se aminora o se anula el impacto de doble tributación que se genera al existir dos o más jurisdicciones que gravan, en un mismo periodo tributario, la misma renta obtenida por un contribuyente. Del mismo modo, en algunas legislaciones se utiliza el método de exención de impuestos por las rentas

7 En general, los países analizados mantienen alícuotas progresivas de impuesto empresarial; la más baja de la región es la de Paraguay, mientras que la más alta es la de Argentina.

8 Los impuestos personales, tanto para los dueños de las empresas como para los trabajadores asalariados o personas físicas que prestan servicios personales independientes, están gravados normalmente con impuestos progresivos por tramos, que van desde un 5% hasta un 40% o un 45% en algunos casos.

9 Junto a los sistemas de impuesto a la renta empresarial calculado sobre una base financiera contable, conviven sistemas presuntivos de renta, en particular para cierto tipo de actividades como la agricultura, la minería y el transporte, o sistemas de rentas calculados sobre la base de un patrimonio neto o patrimonio bruto, o incluso sobre el total de los ingresos brutos de un año. En estos últimos casos, dichos sistemas suelen aplicarse en conjunto con los sistemas tradicionales de determinación del impuesto, como un tributo mínimo imputable al otro sistema, o como un régimen alternativo del mismo.

10 Son aquellas normas que regulan los precios que se paguen o se cobren entre partes vinculadas, localizadas en distintos países, para evitar que se produzcan erosiones fiscales por la tendencia natural a sobrefacturar o subfacturar dichos precios para fines tributarios.

de fuente extranjera, de manera que se desgrava unilateralmente, por la vía de la renuncia de la tributación, de aquellas rentas que provienen del exterior y que fueron afectadas por un impuesto a la renta afuera.

Una herramienta muy utilizada en los diversos sistemas impositivos a la renta del mundo es permitir en sus legislaciones el aprovechamiento de las pérdidas tributarias que se generen en alguna actividad económica en un determinado periodo de tiempo, con el objeto de que dichas pérdidas sean reconocidas en la determinación de la utilidad o ganancia que quede afecta al impuesto a la renta, como un gasto o una rebaja de la base imponible en la determinación del *quantum* que quedará gravado con dicho impuesto a nivel de empresa, persona o sociedad en cada país. Es así como, si observamos la Tabla 2, varios países de la región permiten el aprovechamiento de pérdidas. Ello puede darse en diferentes modalidades. Una de ellas es el aprovechamiento de pérdidas generadas en el futuro (denominado *loss carry forward*): en este caso, las pérdidas se deducen de las ganancias o utilidades corrientes del ejercicio presente y el excedente, de existir, se arrastra a periodos tributarios siguientes para su utilización posterior, con o sin límite de años dependiendo del país. La otra modalidad se efectúa por la vía de permitir que los contribuyentes que obtengan pérdidas tributarias en el periodo corriente puedan deducirlas de las ganancias o utilidades de años anteriores (denominado *loss carry back*), con el fin de permitir una recuperación o devolución del impuesto a la renta ya pagado en el o los periodos en que dicha pérdida se imputa o compensa. Este método, al igual que el anterior, puede aplicarse indefinidamente hacia atrás o con limitación de años dependiendo del país. Ambos métodos, dependiendo de la jurisdicción de que se trate, pueden combinarse de manera que operen en conjunto, con o sin limitación de periodos tributarios, como es el caso de Chile.

En general, podemos decir que los países de América Latina estudiados aquí se sustentan en dos principales impuestos: el IVA y el impuesto a la renta. También se puede observar que ha existido una tendencia reciente tanto a simplificar los sistemas de impuestos internos como a bajar las tasas marginales. Se puede concluir, por ejemplo, que el promedio de la región en materia de tasa del IVA es de 15%, siendo Panamá el país que mantiene la tasa más baja de la región, con un 5% de tasa general, mientras que Uruguay y Argentina, mantienen las tasas más altas, con un 22% y un 21% respectivamente. En materia de impuesto a la renta empresarial, el promedio regional es de un 28%. Bolivia y Paraguay mantienen las tasas más bajas, con un 12,5% y un 25% respectivamente, mientras que las más altas corresponden igualmente a Argentina, con un 35%, y a Colombia, con un 25% más un 9% adicional.

En relación con la complejidad de los sistemas tributarios en América Latina, los países más pequeños, en general, tienden a mantener sistemas

más simples de tributación, con varios modos de tributación sustitutiva, como impuestos mínimos presuntos, impuestos al patrimonio o similares, o sistemas similares. Por otra parte, Brasil mantiene en la región uno de los sistemas tributarios más complejos e intrincados, con infinidad de impuestos especiales, con tributos que se sobreponen a nivel nacional, estatal y provincial o local. Ello contrasta, por ejemplo, con la simpleza del sistema tributario de México, pese a ser un país con alta población y, al igual que Brasil, con un sistema federado de gobierno. Ello se refleja, por lo demás, en la presión fiscal de ambos sistemas, puesto que mientras Brasil se encuentra entre los países con mayor presión fiscal, México se encuentra entre los más bajos de la región.

En lo que se refiere a los impuestos indirectos, tal como ya se había comentado, salvo la notable excepción de Brasil que tiene un sistema de impuesto a las ventas muy *sui generis*, los demás en general han incorporando el IVA tradicional, es decir, aquel que opera con el método del valor añadido o agregado. Este valor resulta de aplicar en cada etapa de intermediación de un determinado producto o servicio, contra el impuesto respectivo calculado sobre el valor del producto o servicio respectivo, el impuesto soportado en la adquisición del producto o del servicio recibido, de modo que se soporte dicho tributo solo por la diferencia entre el IVA recargado en la venta (IVA débito fiscal) y el IVA soportado en la respectiva compra del mismo bien (IVA crédito), resultando gravado, como ya se mencionó, solo el valor agregado que se incorpora en cada una de las etapas de intermediación de bienes y servicios. Así con este sistema, el IVA es finalmente soportado por el respectivo consumidor final del bien o servicio adquirido.

En la mayoría de los países analizados, en general el IVA se aplica a la venta, enajenación, transferencia u otra denominación similar de todo tipo de bienes corporales muebles que correspondan al giro o actividad normal del vendedor. En algunas legislaciones, sin embargo, también se aplica sobre la primera venta de bienes corporales inmuebles. Adicionalmente, el IVA dentro de la región se aplica sobre los servicios que se presten y sean utilizados dentro del respectivo territorio de cada país. Existen, sin embargo, en cada legislación, una serie de operaciones de venta o similares, o de servicios, que se encuentra exenta o no gravada con el IVA. El caso más normal de un tipo de actividad que se grava con un IVA de tasa 0 (que significa que no se grava con tasa alguna de impuesto IVA pero que igual se permite recuperar el IVA crédito soportado en la adquisición de bienes y servicios) es la actividad de exportación. Adicionalmente, en materia de servicios, en varios países no se grava o se exime del IVA a aquellos servicios de carácter profesional y/o independiente, además de los cobros que tengan relación con la actividad bancaria o crediticia.

207

LOS SISTEMAS DE
IMPUESTO A LA
RENDA DE AMÉRI-
CA LATINA Y LOS
CONVENIOS DE
DOBLE IMPOSICIÓN
VIGENTESLATIN AMERICAN
INCOME TAX
SYSTEMS AND
CURRENT DOUBLE
TAXATION AGREE-
MENTS

Tabla 1. Impuestos a la renta corporativos

	Impuesto a la renta corporativo	Impuesto a las ganancias de capital	Tributación de las agencias o establecimientos permanentes	Impuesto al retiro de utilidades
ARGENTINA	35%	tasa regular del impuesto a la renta	35%	0% (1)
BOLIVIA	25%	25%	25%	25%
BRASIL	25% (2)	25% (2)	25% (2)	0%
CHILE	20%	20%	35% (3)	35% (3)
COLOMBIA	25% + 9% CREE (CREE: impuesto al patrimonio)	10%	25% + 9% CREE (CREE: impuesto al patrimonio)	-
REPÚBLICA DOMINICANA	28%	28%	29%	10%
ECUADOR	22% (12% en ganancias reinvertidas)	0%	22% (12% en ganancias reinvertidas)	0% (4)
GUATEMALA	31% (o tasa fija de 5%-7%)	10%	31% (o tasa fija de 5%-7%)	5%
MÉXICO	30%	30%	30%	0% (5)
PANAMÁ	25%	10%	-	acciones nominales: 10% al portador; 20%
PARAGUAY	10%	no aplica	-	5%
PERÚ	30%	-	-	4,1%
PUERTO RICO	20% 30%	15%	10%	10%
URUGUAY	25%	25%	25%	0%
VENEZUELA	15% a 34% (petróleo 50%)	15% a 34%	34%	34% (petróleo 50%)

Fuente: *Managing Corporate Taxation in American Countries*. LATAXNET, 2013.

Notas a la tabla:

- (1) Los dividendos y beneficios distribuidos por las filiales locales no están sujetos a impuestos en Argentina, excepto los que se distribuyan en exceso de la renta líquida imponible de la empresa, los cuales están sujetos a un impuesto patrimonial de 35%.
- (2) La tarifa normal es de 15%, pero un recargo del 10% se aplica a los beneficios imponibles superiores a 240 000 reales por año (aproximadamente 120000 dólares estadounidenses – tipo de cambio estimado: 2,00 reales por cada 1,00 dólar).
- (3) La retención de impuestos sobre la distribución de dividendos se grava con una tasa de 35% de retención. Sin embargo, el 20% de impuesto de primera categoría podría compensar este impuesto, lo que se traduce en una verdadera tasa de impuesto del 15%.
- (4) La reforma tributaria promulgada el 23 de diciembre de 2009 decretó que los dividendos distribuidos a los accionistas individuales ya no estarán exentos y ahora se sumarán a su renta imponible global, quedando por lo tanto sujetos a las tasas de impuestos generales. Los dividendos distribuidos a sociedades permanentes permanecerán exentos.
- (5) Si el dividendo no se deriva de ganancias que ya han pagado impuesto sobre la renta a nivel corporativo, una tasa de 30% se aplicará sobre el dividendo distribuido, engrosando en una proporción de 1.4286.

De la observación de la Tabla 1, que se refiere a los impuestos a la renta corporativa, se pueden sacar las siguientes conclusiones:

Se puede ver que los quince países de América Latina analizados, en relación con las tasas de impuesto a la renta a nivel de personas jurídicas o sociedades o empresas de cualquier naturaleza, mantienen (salvo el notable caso de Paraguay que tiene una alícuota del 10%) tasas que van desde un 20%, en el caso de Chile, a un 35%, en el caso de Argentina.

En general, el impuesto a la renta sobre las ganancias de capital es similar a las tasas de los impuestos corporativos, con las excepciones de Ecuador y Paraguay (que tienen tasa 0%), Guatemala (que tiene una tasa rebajada del 10%), Panamá (con un 10%) y Puerto Rico (con tasa del 15%).

A las agencias (es decir, a las entidades sin personalidad jurídica propia, que corresponden a algún tipo de presencia permanente en un determinado país de una empresa o entidad residente en otro país) se les aplica, con respecto a las rentas de fuente local que obtengan en dicho país, una tasa similar a la que se aplica a nivel corporativo a los demás contribuyentes del país de la fuente de la renta.

Respecto a la imposición o a la ausencia de imposición con impuesto a la renta al retiro o distribución de utilidades o dividendos desde el país de la fuente al país de residencia, hay en general tratamientos disímiles. Así, por ejemplo, Argentina, Brasil, Colombia, Ecuador, México, Uruguay y Venezuela no gravan con impuesto a la renta dicha distribución de dividendos. Perú lo grava con una tasa del 4,1%; Guatemala y Paraguay con una tasa del 5%; Puerto Rico y República Dominicana con un 10%; Chile con un 15% (que, en realidad, es un 35%, pero contra el cual se acredita el 20% de impuesto corporativo previamente pagado por la

209

LOS SISTEMAS DE
IMPUESTO A LA
RENTA DE AMÉRI-
CA LATINA Y LOS
CONVENIOS DE
DOBLE IMPOSICIÓN
VIGENTESLATIN AMERICAN
INCOME TAX
SYSTEMS AND
CURRENT DOUBLE
TAXATION AGREE-
MENTS

Tabla 2. Impuestos de retención

	Interés	Regalías	Asistencia técnica/servicios técnicos	Otros servicios	Plazo para acarrear pérdidas hacia el futuro	Plazo para utilizar pérdidas existentes	Reglas sobre precios de transferencias	Reorganizaciones libres de impuestos
ARGENTINA	15,05% 35%	21% 28% 31,5%	-	31,5%	5 años	-	similar a la OCDE	i) fusiones; ii) reorganizaciones fruto de divisiones
BOLIVIA	12,5%	12,5%	-	12,5%	3 años	no aplica	no desarrolladas - basadas en el principio «arm's lenght»	fusiones, transformaciones y divisiones
BRASIL	15%	15%	15%	25%	sin límites (reducción de un máximo de 30% de utilidades)	no aplica	sí	-
CHILE	35% 4%	15% 30%	15% 20%	35%	sin límites	sin límites	sí	fusiones, «stock-for-stock», divisiones, cambio de características legales
COLOMBIA	-	33% (software: 26,4%)	10%	-	sin límites	no aplica	similar a la OCDE	fusiones, divisiones, transformaciones y reorganizaciones «dinero-por-acciones» de sociedades anónimas simplificadas
REPÚBLICA DOMINICANA	10%	29%	-	29%	5 años	-	reglas de precios de transferencias sobre empresas del mismo grupo económico	i) fusiones; ii) reorganizaciones, y divisiones, y iii) ventas y transferencias dentro de un grupo económico

ECUADOR	22%	22%	22%	22%	5 años	no aplica	similar a la OCDE	fusiones, divisiones y otros
GUATEMALA	10%	15%	15%	25%	no aplica	no aplica	-	no aplica
MEXICO	4,9% a 30%	5% 25% 30%	25%	0% a 25%	10 años	-	sí	fusiones, divisiones, transferencias de acciones, etcétera, siempre que se cumplan ciertos requisitos
PANAMÁ	50%	50%	-	50%	5 años	--	sí	sí (fusiones)
PARAGUAY	impuesto a la renta 30%-15%-6%; IVA 5%	impuesto a la renta 15%-30%; IVA 10%	impuesto a la renta 15%; IVA 10%	impuesto a la renta 15%; IVA 10%	no aplica	no aplica	no aplica	0%
PERÚ	4,99% 30%	30%	15% 30%	30%	4 años o por tiempo ilimitado; hasta 0% de la ganancia neta de cada año	no aplica	similar a la OCDE	fusiones y divisiones
URUGUAY	12%	12%	12%	12%	5 años	no aplica	similar a la OCDE	depende del tipo de reorganización del que se trate
VENEZUELA	hasta 34%	30,6%	10,2% 17%	-	3 años	no aplica	sí (reglas OCDE se aplican supletoriamente)	depende del tipo de reorganización del que se trate

Fuente: *Managing Corporate Taxation in American Countries*. LATAXNET, 2013.

211

LOS SISTEMAS DE IMPUESTO A LA RENTA DE AMÉRICA LATINA Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN VIGENTES

LATIN AMERICAN INCOME TAX SYSTEMS AND CURRENT DOUBLE TAXATION AGREEMENTS

empresa o entidad que distribuye o remesa dividendos hacia el exterior); y Bolivia con un 25%.

Del análisis de la Tabla 2, se pueden extraer las siguientes conclusiones:

En función de cada uno de los 12 países analizados, existe una gran dispersión de tasas de retención a los pagos realizados al exterior por intereses, regalías, servicios y/o asistencia técnica, fluctuando las mismas desde el 0% (para los créditos bancarios en el caso de Colombia) hasta en un 50% para intereses en el caso de Panamá. En el caso de las regalías, las tasas fluctúan desde 5% (para ciertos casos en México) hasta 50% (para el caso de Panamá). En los servicios y/o asistencias técnicas, las tasas varían desde un 5% (en el caso de México) hasta en un 50% (en el caso de Panamá).

En los países analizados, existe la posibilidad de utilizar en periodos futuros las pérdidas sufridas por un negocio en un determinado año (*loss carry forward*), salvo en los casos de Ecuador, Guatemala y Paraguay (en que ello no aplica), pero con topes de años que fluctúan entre los tres a diez años, con la excepción de Chile, que no tiene plazo de tiempo para imputar dichas pérdidas en periodos futuros.

Respecto de la posibilidad de aplicar pérdidas del ejercicio corriente contra utilidades de años anteriores que ya pagaron impuesto a la renta (*loss carry back*), salvo en el caso de Chile, que sí permite recuperar dichas pérdidas sin límite de tiempo hacia atrás, ello no es posible en los demás países analizados.

En materia de precios de transferencia, salvo en los casos de Bolivia, Guatemala y Paraguay, la mayoría de los países analizados sí tienen incorporados a sus sistemas tributarios normas sobre precios de transferencia. La mayoría de los países sigue en ello las directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), con la notable excepción de Brasil, que tiene sus propias reglas, basados en elementos cuantitativos y de rangos pre-establecidos para cada tipo de transacción.

Respecto de la gravabilidad o no de procesos de reorganización empresarial dentro de un grupo de compañías relacionadas, en general (y dependiendo del tipo de reorganización de que se trate) no están gravados con impuesto a la renta. Respecto de Guatemala y Paraguay, no existen en sus legislaciones internas normas de esa naturaleza.

Tabla 3. Otros impuestos de retención

	IVA sobre las ventas	IVA sobre los servicios	IVA sobre las importaciones	Derechos aduaneros	Impuestos específicos	Tasa a la transferencia de débitos y créditos bancarios
ARGENTINA	21% general, existen otras tasas específicas	21%	21%	desde 0% a 35%	4% a 70%, varía según el tipo de bien	0,6%
BOLIVIA	13%	–	5% a 10%	–	depende del tipo de bien	0,15%
BRASIL	4% a 39%	2% a 5%	–	0% a 35%	0% a 300%, según el tipo de bien	–
CHILE	19%	19%	19%	tasa fija del 6%	depende del tipo de bien	–
COLOMBIA	16%	16%	16%	0%–20%	–	–
REPÚBLICA DOMINICANA	18%	18%	18%	0% a 20%	7.5% a 20%	–
ECUADOR	12%	12%	12%	5% a 20%	5.15% a 300%, según el tipo de bien	2%
GUATEMALA	12%	12%	12%	0% a 30%	–	no aplica
MEXICO	16% (11% en regiones fronterizas)	16% (11% en regiones fronterizas)	16% (11% en regiones fronterizas)	–	–	–
PANAMÁ	–	–	–	–	–	–
PARAGUAY	5% 10%	5% 10%	5% 10%	0% a 40%	–	–
PERÚ	18%	18%	18%	0% 6% 11%	–	–
URUGUAY	22%	22%	22%	0% 35%	depende del tipo de bien	–
VENEZUELA	12%	12%	12% (cobro revertido)	0% a 20%	hasta 45%, según el tipo de bien	–

Fuente: *Managing Corporate Taxation in American Countries*. LATAXNET, 2013.

213

LOS SISTEMAS DE IMPUESTO A LA RENTA DE AMÉRICA LATINA Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN VIGENTES

LATIN AMERICAN INCOME TAX SYSTEMS AND CURRENT DOUBLE TAXATION AGREEMENTS

Del análisis de la Tabla 3, referida a otros impuestos de retención (impuestos indirectos, principalmente IVA y otros impuestos específicos), se puede concluir lo siguiente:

Salvo el caso de Brasil que, como ya se señaló, tiene un impuesto a las ventas diferente al IVA, con tasas que van desde un 4% a un 39%, en los demás países estudiados, que sí tienen un sistema de IVA tradicional, las tasas fluctúan entre un 5% en los casos de Panamá y Paraguay (este último para algunos productos básicos) hasta un 22% en el caso de Uruguay.

Las mismas tasas se aplican en forma idéntica para el caso de los servicios, allí donde están gravados, siendo diferentes los tipos de servicios que se gravan en cada caso, con la excepción de Bolivia que no grava con IVA a los servicios.

En todos los países se grava con impuesto al comercio exterior, en destino, gravando con el IVA a la importación de mercaderías y exencionando la exportación de bienes y servicios del mismo.

Todos los países tienen derechos aduaneros por la importación de mercaderías, con tasas que fluctúan desde un 6% (en el caso de Chile) hasta un 35% (en los casos de Argentina, Brasil y Uruguay), dependiendo del tipo de bienes importados, con algunas excepciones que aplican una tasa de 0% para cierto tipo de importaciones. Estas tasas pueden variar según cada caso cuando existan tratados de libre comercio bilaterales o multilaterales con países determinados, como es el caso de la Comunidad Andina de Naciones, la Comunidad del Caribe (CARICOM) y el MERCOSUR, entre otros.

Por último, existen en los países analizados varios impuestos específicos o tasas adicionales a ciertas transacciones, como la venta de tabacos, bebidas alcohólicas, hidrocarburos, combustibles, petróleo, gasolina u otros. En algunos países existe también impuesto a la tenencia de activos y a las transacciones bancarias.

Tabla 4. Tasas locales

	Impuesto de timbres y estampillas	Impuesto sobre los inmuebles
ARGENTINA	1%	1,5%
BOLIVIA	–	conforme a tablas periódicamente emitidas por los municipios
BRASIL	–	0,03% hasta 20%: predios rurales; hasta 1,5% urbanos
CHILE	0,033% a 0,4%	0,98% del avalúo fiscal del bien si no excede de 71 736 350 pesos chilenos; si excede es un 1,143%
COLOMBIA	1% usualmente	0,5% a 0,16%
REPÚBLICA DOMINICANA	2% sobre hipotecas y transferencias de vehículos	3% a las transferencias
ECUADOR	según lo determinen los municipios	–
GUATEMALA	3%	2% a 9% por mil
MEXICO	–	–
PANAMÁ	–	1,75% a 2,1%
PARAGUAY	–	0,5% a 1%
PERÚ	–	hasta 1%
PUERTO RICO	–	–
URUGUAY	–	Según lo determinen los municipios
VENEZUELA	varía según la transacción de que se trate	Según lo determinen los municipios (varía entre 0,01% y 0,2%)

Fuente: *Managing Corporate Taxation in American Countries*. LATAXNET, 2013.

En la Tabla 4, referida a tasas locales, se puede observar que en algunos países existe un impuesto de timbres y estampillas, que se aplica a los documentos que contengan alguna operación de crédito de dinero. De la misma forma, prácticamente la mayoría de los países observados mantienen impuestos a los bienes raíces con tasas que fluctúan entre un 0,01% (en el caso de Venezuela) hasta un 20% (en el caso de Brasil).

215

LOS SISTEMAS DE IMPUESTO A LA RENTA DE AMÉRICA LATINA Y LOS CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN VIGENTES

LATIN AMERICAN INCOME TAX SYSTEMS AND CURRENT DOUBLE TAXATION AGREEMENTS

Tabla 5. Convenios de doble imposición

ARGENTINA	Australia/Austria (denunciado)/Bélgica/Bolivia/Brasil/Chile (denunciado)/Canadá/Dinamarca/Finlandia/Francia/Alemania/Inglaterra /Italia/Holanda/Noruega/Rusia/España/Suecia/Suiza
BOLIVIA	Argentina/Pacto Andino/Alemania/Inglaterra/España/Suecia
BRASIL	Argentina/Austria/Bélgica/Canadá/Chile/China/República Checa/Dinamarca/Ecuador/Finlandia/Francia/ Hungría/India/Israel/Italia/Japón/Luxemburgo/México/Holanda/Noruega/Perú/Filipinas/Portugal/República de Eslovaquia/Sudáfrica/Surcorea/España/Suecia/Ucrania
CHILE	Argentina/Bélgica/Brasil/Canadá/Croacia/Colombia/Rusia/Dinamarca/Ecuador / Irlanda/Malasia/México/Noruega/Perú/Polonia/Portugal/Surcorea/España/Suecia/Suiza/Tailandia/Reino Unido/Francia/Nueva Zelanda
COLOMBIA	Bolivia/Canadá/Chile/República Checa/Ecuador/México/Perú/Portugal/Surcorea/España/Suiza/India
REPÚBLICA DOMINICANA	Canadá
ECUADOR	Brasil/Canadá/Chile/Bélgica/Italia/México/Rumania/Portugal/Surcorea/España/Suiza/Uruguay/Alemania/Francia/Pacto Andino
GUATEMALA	Ninguno aprobado todavía, varios en tramitación
MEXICO	Australia/Austria/Bahréin/Bélgica/Brasil/Canadá/Chile/China/República Checa/Dinamarca/Ecuador/Finlandia/Francia/Alemania/Grecia/Hungría/Islandia/India/Indonesia/Irlanda/Israel/Italia/Japón/Surcorea/Lituania/Luxemburgo/Holanda/Nueva Zelanda/Noruega/Panamá/Polonia/Portugal/Rumania/Rusia/Singapur/Eslovaquia/Sudáfrica/España/Suecia/Suiza/Ucrania/Reino Unido/USA/Uruguay
NICARAGUA	–
PANAMÁ	–
PARAGUAY	Chile
PUERTO RICO	–
URUGUAY	Alemania/Hungría/España/México/Suiza/Ecuador/Liechtenstein/Malta/Portugal
VENEZUELA	Austria/Barbados/Bélgica/Brasil/Canadá/Emiratos Árabes Unidos/China/Cuba/República Checa/Dinamarca/Francia/Indonesia/Alemania/Kuwait/Irán//Malasia/México/Holanda/Italia/Corea/Nueva Zelanda/Noruega/Portugal/Trinidad y Tobago/Rusia/España/Suecia/Suiza/Reino Unido/USA/Qatar/Bielorrusia/Vietnam

Fuente: *Managing Corporate Taxation in American Countries*. LATAXNET, 2013.

A partir de la Tabla 5, referida a los convenios de doble imposición (CDI) que mantienen los distintos países analizados, se puede concluir lo siguiente:

Salvo los casos de Nicaragua, Panamá y Puerto Rico (que, para estos efectos, se considera forma parte de los Estados Unidos), los demás países tiene al menos un CDI vigente, como son los casos de República Dominicana y Paraguay, que tienen CDI con Canadá y Chile, respectivamente.

En cuanto a los casos de Bolivia, Colombia, Ecuador y Perú, como países miembros de la Comunidad Andina de Naciones, existe entre ellos un CDI basado en el modelo del Pacto Andino, que sigue la regla de la fuente, esto es, que las rentas de fuente local solo se gravan el país en cuyo territorio se obtuvo dicha renta, quedando exenta la misma en el país de la residencia, al momento de su pago o distribución a dicho país. Notablemente, en el caso excepcional de Argentina-Bolivia, ambos países celebraron hace muchos años atrás un CDI siguiendo también el modelo Pacto Andino. (En el caso de Argentina-Chile, también rigió por muchos años un CDI de idéntica características al ya mencionado, convenio que fue denunciado por Argentina el año 2012).

Se puede observar también que, salvo la excepción de Chile, que mantiene CDI vigentes con varios países de América Latina, en general, en los demás casos los CDI celebrados corresponden a acuerdos con países europeos.

217

LOS SISTEMAS DE
IMPUESTO A LA
RENTA DE AMÉRI-
CA LATINA Y LOS
CONVENIOS DE
DOBLE IMPOSICIÓN
VIGENTESLATIN AMERICAN
INCOME TAX
SYSTEMS AND
CURRENT DOUBLE
TAXATION AGREE-
MENTS

TABLA 6. Ingresos tributarios en las principales partidas
A. En porcentaje del PIB¹¹
20120

	1000 Rentas y Utilidades	2000 Seguridad Social	3000 Nómina	4000 Patrimonio	5000 Bienes y Servicios	6000 Otros
Argentina	6,5	8,3	–	3,3	18,8	0,4
Bolivia ^a	4,0	1,5	–	1,9	17,0	1,5
Brasil ^b	7,6	8,8	0,8	2,1	15,4	0,2
Chile	8,3	1,1	–	0,9	10,6	0,0
Colombia	6,6	2,4	–	2,0	7,6	1,0
Costa Rica	3,9	6,2	0,9	0,4	9,4	0,2
República Dominicana	3,3	0,1	0,7	0,8	8,6	0,0
Ecuador	3,9	5,7	–	–	10,5	0,1
El Salvador	5,0	1,7	–	0,1	8,9	–
Guatemala	3,4	1,5	–	0,1	7,0	0,2
Honduras	4,8	3,0	–	0,1	9,6	0,0
México ^c	5,4	2,9	0,3	0,3	10,7	0,2
Nicaragua	5,4	4,4	–	–	9,6	0,0
Panamá	5,5	6,0	0,2	0,7	5,7	0,4
Paraguay	2,7	4,1	–	n.a.	9,9	0,1
Perú	7,7	1,8	0,0	0,4	7,7	0,5
Uruguay	5,7	7,2	–	1,3	12,1	0,0
Venezuela	4,3	0,4	–	0,0	8,7	0,2
Promedio no ponderado						
AL (18) ^d	5,2	3,9	0,2	0,8	10,4	0,3
OCDE (34) ^{e, f}	11,4	9,1	0,4	1,8	11,0	0,4

¹¹ Las cifras excluyen los ingresos de los gobiernos locales en Argentina (pero incluye ingresos de las provincias), Bolivia, Costa Rica (hasta 1997), República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Panamá (hasta 1998), Paraguay (hasta 2004, 2011 y 2012), Perú (hasta 2004), Uruguay (2012) y Venezuela dado que los datos no están disponibles. a) Datos estimados, b) Se utilizan datos del 2011, c) Se utilizan datos del 2011, d) Representa un grupo de 18 países de América Latina. Chile y México son también parte del grupo OCDE (34), e) Se utilizan datos del 2011, f) Representa el promedio no ponderado para los países miembros de la OCDE.

B. En porcentaje del total de ingresos tributarios¹²
2012

	1000 Rentas y Utilidades	2000 Seguridad Social	3000 Nómina	4000 Patrimonio	5000 Bienes y Servicios	6000 Otros
Argentina	17,3	22,2	–	9,0	50,4	1,0
Bolivia ^a	15,6	5,9	–	7,4	65,5	5,6
Brasil ^b	21,7	25,2	2,4	6,0	44,1	0,7
Chile	39,7	5,2	–	4,2	50,7	0,2
Colombia	33,5	12,4	–	10,4	38,6	5,1
Costa Rica	18,7	29,7	4,3	1,7	44,6	0,9
República Dominicana	24,5	0,4	5,1	6,0	64,0	0,0
Ecuador	19,5	27,9	–	–	51,9	0,7
El Salvador	31,8	10,8	–	0,5	56,9	–
Guatemala	27,8	12,5	–	1,2	56,8	1,8
Honduras	27,6	17,2	–	0,5	54,6	0,0
México ^c	27,3	14,5	1,5	1,5	54,1	1,1
Nicaragua	27,7	22,9	–	–	49,4	0,0
Panamá	29,6	32,4	1,1	3,9	30,9	2,2
Paraguay	15,8	24,5	–	–	59,0	0,6
Perú	42,6	10,2	0,0	2,0	42,4	2,8
Uruguay	21,9	27,3	–	4,9	46,0	0,0
Venezuela	31,6	3,1	–	0,2	63,3	1,8
Promedio no ponderado						
AL (18) ^d	26,4	16,9	0,8	3,3	51,3	1,4
OCDE (34) ^{e,f}	33,5	26,2	1,1	5,4	32,9	1,0

Fuente: *Revenue Statistics in Latin America 2014*. OCDE. «Tax Levels and Tax Structures, 1990-2012».

12 Las cifras excluyen los ingresos de los gobiernos locales en Argentina (pero incluye ingresos de las provincias), Bolivia, Costa Rica (hasta 1997), República Dominicana, Ecuador, El Salvador, Honduras, Nicaragua, Panamá (hasta 1998), Paraguay (hasta 2004, 2011 y 2012), Perú (hasta 2004), Uruguay (2012) y Venezuela dado que los datos no están disponibles. a) Datos estimados, b) Se utilizan datos del 2011, c) Se utilizan datos del 2011, d) Representa un grupo de 18 países de América Latina. Chile y México son también parte del grupo OCDE (34), e) Se utilizan datos del 2011, f) Representa el promedio no ponderado para los países miembros de la OCDE.

En la Tabla 6 se muestra un dato muy interesante sobre los ingresos tributarios por los principales tipos de impuestos de los países de la región, pudiendo concluirse lo siguiente:

- En relación con los ingresos tributarios en porcentaje del producto interno bruto (PIB) de cada uno de los países enumerados, se puede observar que los impuestos indirectos, especialmente del IVA y otros bienes y servicios (véase la columna «Bienes & Servicios»), representan la mayor carga impositiva en relación con el PIB de cada país analizado, en contraste con los impuestos a la renta (en la columna «Rentas & Utilidades»). Si bien los impuestos a la renta constituyen los segundos tipos de impuestos que más impacto tiene en el PIB de cada país analizado, en general su impacto en él es notoriamente menor que el IVA. Una excepción a ello podría ser el caso de Colombia, en donde los impuestos a la renta tienen una incidencia de un 6,6% del PIB en el caso de los impuestos a la renta y de un 7,6% en el caso del IVA.
- En la subtabla referida al impacto de los impuestos como porcentaje del total de los ingresos tributarios, se puede observar que, otra vez, los impuestos a las ventas y servicios representan en promedio un 51% del total de la recaudación tributaria de la región, en contraste con los impuestos a la renta, que recaudan en promedio un 26,4% del total de los ingresos tributarios de la región. Otra vez, el caso más equilibrado entre ambos tipos de impuesto es Colombia, en donde los impuestos a la renta recaudan un 33,5% del total de los ingresos tributarios, mientras que el IVA representa un 38,6% del mismo.

III. CONCLUSIONES

Del análisis somero de los sistemas tributarios de doce países de América Latina, se puede concluir que, en general, los mismos son relativamente similares en la mayoría de los casos. A su vez, la estructura tributaria se sostiene principalmente sobre dos tipos de impuesto: el IVA y el impuesto a la renta.

En materia de impacto en términos de recaudación, en general el IVA y el impuesto a la renta son los que generan las mayores recaudaciones tributarias, siendo el primero, con la excepción de Colombia, el que genera el mayor impacto de presión tributaria con un promedio de más del 50% del total de la recaudación fiscal de la región, seguido por los impuestos a la renta, con un 26% del total.

En general, la mayoría de los países mantiene un sistema tributario a la renta, con un esquema tradicional dual. Es decir, con (por una parte) un impuesto al nivel empresarial corporativo o societario, con tasas aplicables, generalmente de carácter proporcional y (por otra parte) con impuestos de carácter personal a las demás rentas que obtienen las personas físicas. Esto lleva a que se produzca en ocasiones una doble imposición en aquellos casos en que se grava también con impuestos personales (en general con tasas progresivas por tramos) a la distribución de utilidades o dividendos desde la empresa o sociedad a sus dueños personas naturales.

El caso de Brasil representa un sistema único de tributación, en donde convive los siguientes elementos: un impuesto a la renta tradicional junto con un impuesto a las ventas y servicios que difiere absolutamente del tradicional esquema del IVA, con tasas y sobretasa e impuestos específicos a las importaciones; un IPI o impuesto federal, aplicado también a las importaciones de productos; un impuesto al valor agregado, (no IVA), denominado ICMS, de carácter estatal; impuestos denominados PIS y COFINS, aplicados sobre los ingresos brutos, que también se aplican sobre la importación de bienes: de entre ellos, el impuesto denominado «Contribución de Seguridad Social» (COFINS) se determina sobre una base muy similar al impuesto a la renta; así como una serie de otros impuestos específicos, como aquel que grava las transacciones de cambios de moneda, etcétera.

En el caso del impuesto a la renta, Chile mantiene un sistema parcialmente a la renta, que consiste en que el impuesto a la utilidad de la empresa (impuesto de primera categoría), con una alícuota actual de 20%, es un anticipo del impuesto personal (impuesto global complementario), que debe pagar el dueño o accionista de la empresa, persona física, cuando aquella le paga o distribuye dicha utilidad, como un retiro o dividendo, momento en el cual se aplica dicho impuesto personal con alícuotas que van desde el 0% hasta el 40%, pudiendo dar de crédito el impuesto empresarial contra aquel impuesto personal determinado.

Los impuestos de retención aplicados al pago de las principales rentas que se hagan hacia el exterior varían de país en país, fluctuando las tasas en forma muy variada, dependiendo de cada caso.

La región ha sido muy dinámica en los últimos años con relación a la celebración de CDI, siendo excepciones a dicha tendencia los países más pequeños y que tienen un sistema de impuesto a la renta de base territorial, como son los casos de Bolivia, Guatemala, Costa Rica, Nicaragua, Cuba, República Dominicana, Panamá, Paraguay y Uruguay. Se hace notar la falta de CDI entre los propios países de

221

LOS SISTEMAS DE
IMPUESTO A LA
RENTA DE AMÉRI-
CA LATINA Y LOS
CONVENIOS DE
DOBLE IMPOSICIÓN
VIGENTESLATIN AMERICAN
INCOME TAX
SYSTEMS AND
CURRENT DOUBLE
TAXATION AGREE-
MENTS

222

América Latina, elemento que esperamos cambie en los siguientes años, a medida que se siga intensificando el intercambio de bienes y servicios en la región y se corrijan viejas rencillas de carácter político histórico entre algunos países de América Latina.

Recibido: 11/03/2014

Aprobado: 31/03/2014

Los hechos gravados en el IVA en el derecho comparado

The taxable events for the Value-Added Tax (VAT) based on a Comparative Law approach

WALKER VILLANUEVA GUTIÉRREZ*

Resumen: El trabajo aborda la definición de los hechos gravados principales en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) en el derecho comparado (España, México, Chile, Colombia, Argentina y Perú), evaluando qué legislaciones proponen una definición conforme a los principios de generalidad, de neutralidad y de seguridad jurídica. Destaca que ninguna de las legislaciones exige como condición para la configuración de los hechos gravados que se trate de transacciones que generen «valor agregado» o que se trate de bienes o servicios susceptibles de consumo final. En el caso de la venta de bienes muebles, hay coincidencia en la definición del hecho gravado, aunque con matices de diferencia. En cambio, en la definición de servicios, que es la hipótesis más importante del impuesto, hay grandes diferencias entre las legislaciones. Ello definitivamente no es deseable, considerando el comercio internacional de servicios, por cuanto la falta de armonización produce fenómenos de doble imposición y doble no imposición.

Palabras clave: derecho comparado en el IVA – definición de venta en el IVA – definición de servicios en el IVA

Abstract: This article analyzes the definitions of the main taxable events for the Value-Added Tax (VAT) based on a comparative approach to the legislation of different countries (Spain, Mexico, Chile, Colombia, Argentina and Peru). In this regard, it analyzes which legislations offer definitions according to the principles of generality, fiscal neutrality and legal certainty for VAT. Moreover, it points out that the VAT systems of those countries do not require as a condition for the configuration of the taxable events that the transactions involve a «value added» or a final consumption. In the specific case of «supplies of goods», the VAT systems have a similar definition of the taxable event, although there are a few differences. However, in the case of «supplies of services», which is the most important taxable event for VAT, there are important differences at the time each country defines it. This is not a desirable effect for the international trade of services, since the lack of harmonization produces double taxation or double non taxation.

Key words: VAT Comparative Law – supplies of goods – supplies of services

* Profesor de Derecho Tributario de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Máster en Asesoría Fiscal en la Universidad de Navarra España y Posgrado en International Taxation en la Universidad de Leiden, Holanda. Correo electrónico: wvillanueva@ferrero.com.pe

CONTENIDO: I. EL VALOR AGREGADO, EL CONSUMO Y LA GENERALIDAD EN LA DEFINICIÓN DE LOS HECHOS GRAVADOS.- II. LA ENTREGA DE BIENES O LA VENTA DE BIENES.- II.1. DEFINICIÓN DE LA VENTA DE BIENES MUEBLES.- II.2. EL CONCEPTO DE ENTREGA O VENTA DE BIENES.- II.2.1. ESPAÑA.- II.2.2. CHILE.- II.2.3. ARGENTINA.- II.2.4. COLOMBIA.- II.2.5. MÉXICO.- II.2.6. PERÚ.- II.3. LA AMPLITUD DE BIENES MUEBLES.- II.4. APRECIACIÓN CRÍTICA DE LA DEFINICIÓN DE VENTA.- III. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS.- III.1. LA DEFINICIÓN RESIDUAL DE SERVICIOS.- III.2. LA DEFINICIÓN POSITIVA DE SERVICIOS.- III.2.1. CHILE.- III.2.2. MÉXICO.- III.2.3. ARGENTINA.- III.2.4. COLOMBIA.- III.2.5. PERÚ.- III.3. APRECIACIÓN CRÍTICA DE LA DEFINICIÓN DE SERVICIOS.- IV. CONCLUSIONES.

I. EL VALOR AGREGADO, EL CONSUMO Y LA GENERALIDAD EN LA DEFINICIÓN DE LOS HECHOS GRAVADOS

Los hechos gravados en el impuesto al valor agregado (IVA) tienen una definición compleja. Debido a que la concepción del impuesto es económica, el impuesto fue creado y pensado por economistas. La construcción del impuesto, a su vez, se aborda utilizando conceptos de derecho civil: transferencia de propiedad, a título oneroso o a título gratuito, bien mueble, bien inmueble, prestación, arrendamiento, entre otros; mientras que otras legislaciones adoptan conceptos autónomos. Esta situación genera una tensión natural entre la finalidad del impuesto y su construcción jurídica en los puntos que a continuación vamos a revisar.

El concepto de valor agregado no influye en la construcción de la hipótesis de imposición del impuesto. En ninguna de las legislaciones que vamos a revisar se prevé como condición que los hechos gravados generen «valor agregado» para su configuración. Tampoco se aprecia en ninguna de las legislaciones que los hechos gravados tengan como objeto bienes de consumo y no bienes de inversión para cumplir con la finalidad del impuesto.

El profesor Cosciani señala que las operaciones gravadas deberían limitarse a las que generan «valor agregado»:

Teniendo en cuenta que el impuesto es al valor agregado y tiende a gravar bienes y servicios de carácter final, aquella definición debe interpretarse en el sentido de que para considerar una operación como prestación de servicios, debe ser de naturaleza tal que determine un valor agregado (transporte, seguro, publicidad, servicios de custodia, etc.) en un proceso de producción de bienes y servicios, con exclusión de cualquier otra operación¹.

¹ COSCIANI, Cesare. *El impuesto al valor agregado*. Buenos Aires: Depalma, 1969, p. 211.

En igual sentido, Blanco apunta que «la noción de “valor agregado” implica la necesidad de gravar operaciones económicas que realmente signifiquen un aumento de valor de los bienes y prestaciones a ser consumidos por las personas»².

Por esa razón, hemos estimado conveniente realizar un análisis de las legislaciones de derecho comparado para delimitar el alcance de los hechos gravados principales, la venta de bienes muebles y los servicios, lo que nos permitirá tener una visión más completa y útil para una interpretación correcta de nuestra legislación.

Uno de los principios importantes en la definición de los hechos gravados en el IVA es el principio de generalidad. El nombre de «impuesto general» pretende denotar la vocación de generalidad que tiene el impuesto, esto es, que cualquier forma de circulación de bienes o servicios dentro del mercado interno dirigido al consumidor final debe estar gravado con el impuesto³. Examinamos a continuación el diseño de los hechos gravados en función al principio de generalidad⁴.

LOS HECHOS
GRAVADOS
EN EL IVA EN
EL DERECHO
COMPARADO

THE TAXABLE
EVENTS FOR
THE VALUE-
ADDED TAX (VAT)
BASED ON A
COMPARATIVE
LAW APPROACH

II. LA ENTREGA DE BIENES O LA VENTA DE BIENES

La definición del aspecto objetivo del hecho gravado gira en torno a definiciones del derecho civil: entrega de bienes, enajenación de bienes, servicios que comprenden obligaciones de hacer, obligaciones de no hacer, obligaciones de dar u obligaciones de permitir. No se aprecia en ninguna de las legislaciones objeto de estudio que se haga referencia a que los hechos gravados deben generar «valor agregado» o que tengan por objeto bienes o servicios susceptibles de «consumo final».

En México, aunque la Ley del IVA no lo contempla expresamente, se señala que

los cuatro actos o actividades arriba mencionados (enajenación, prestación de servicios, uso o goce temporal de bienes o importaciones de bienes o servicios) son objeto del impuesto, en el sentido de ser signos de la existencia del verdadero objeto del impuesto, que es el hecho de agregar valor, y tan es así que hay múltiples resoluciones jurisdiccionales, sobre todo en materia de prestación de servicios independientes, en las que los tribunales rechazan o ratifican que tal acto o actividad debe o no pagar el impuesto, atendiendo no al hecho que tenga la naturaleza

2 BLANCO, Andrés. *El impuesto al valor agregado*. Montevideo: Fundación de Cultura Universitaria, 2001, p. 22.

3 COSCIANI, Cesare. Ob. cit., pp. 1-2.

4 BALBI, Rodolfo. Aspectos técnicos de la generalización del IVA. Pág. 91. En: *El Impuesto al Valor Agregado y su generalización en América Latina*. Buenos Aires: Ediciones Interoceánicas, 1993.

jurídica de los actos o actividades listados en este artículo, sino en función de si es un acto o actividad que agrega o no valor⁵.

II.1. Definición de la venta de bienes muebles

Con relación al concepto de venta, las legislaciones siguen dos orientaciones: la económica y la jurídica.

La orientación económica prevé como hipótesis de imposición la transmisión de la propiedad y cualquier otro acto o transacción que otorgue el poder de disposición del bien como si se fuera propietario, aunque no transfiera la propiedad. Esta definición recoge conceptos propios del derecho tributario. La transmisión del poder de disposición hace referencia a la situación en que el titular del derecho dispone del bien como si fuera su propietario, en una situación equivalente a la titularidad de propiedad. Ello se justifica en el principio de neutralidad, en el sentido de que transacciones económicamente equivalentes deben estar gravadas bajo las mismas reglas.

La orientación jurídica, en cambio, acude a conceptos propios del derecho civil: la hipótesis de imposición está constituida por la transferencia de propiedad sobre bienes muebles. En este caso, el hecho gravado está constituido por transacciones o actos que transmitan única y exclusivamente la propiedad civil sobre los bienes muebles. El derecho tributario utiliza conceptos del derecho civil y el hecho imponible queda restringido a un universo muy limitado de casos en que se transfiera la propiedad civil sobre los bienes muebles.

II.2. El concepto de entrega o venta de bienes

II.2.1. España

En España, la técnica legislativa del impuesto grava «la entrega de bienes y operaciones asimiladas». Se define como «entrega de bienes» a «la transmisión del poder de disposición de bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de título representativos de dichos bienes». Tienen la consideración de bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y otras modalidades de energía.

La definición de entrega de bienes se completa con una relación de supuestos expresamente incluidos en dicha categoría: (i) las obras que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación; (ii) las aportaciones no dinerarias a sociedades, comunidades de bienes o cualquier otro tipo de entidades; (iii) adjudicaciones en caso de disolución o liquidación; (iv) la transmisión de bienes en virtud de

5 GÓMEZ HARO, Enrique y OCAMPO MEDINA, Carlos. *Estudio práctico del IVA*. México D.F.: Dofiscal, 2011, pp. 1-1 y 1-2.

norma, resolución administrativa o judicial, incluida la expropiación; (v) venta de bienes con pacto de reserva de dominio o condición suspensiva; (vi) cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamiento, venta y arrendamientos con opción de compra; (vii) transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre propio en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra; (iv) el suministro de productos informáticos normalizados («en serie»), comprensivo del soporte y los programas incorporados al mismo.

La concepción económica se refleja claramente en la Ley española⁶, que define la entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes». Existe diversa jurisprudencia que establece que el concepto al que alude la Directiva europea y, por lo tanto, todas las legislaciones europeas es la concepción económica de venta. En efecto, la Sentencia C-320 de 8-2-1990 sostiene lo siguiente:

El concepto de entrega de bienes no se refiere a la transmisión de la propiedad [...] sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra a disponer de hecho, como si fuera propietario de dicho bien. Se trata, pues, de poner acento en la transmisión del poder de disposición por encima del ropaje jurídico formal que revista la operación.

II.2.2. Chile

En Chile se grava la venta de bienes corporales muebles⁷ o bienes corporales inmuebles de propiedad de una empresa constructora o de una cuota de dominio o de derechos reales constituidos sobre dichos bienes⁸.

La concepción jurídica está expresada en la legislación chilena, en cuyo artículo 2 se señala que

se entenderá por venta toda convención independientemente de la designación que le den las partes, que sirva para transferir *a título oneroso el dominio de bienes corporales muebles*, bienes corporales inmuebles [...], de una cuota de dominio sobre dichos bienes o de derechos reales constituidos sobre ellos, como asimismo, todo acto o contrato que conduzca al mismo fin o que la presente ley equipare a venta⁹.

6 Uruguay también se adhiere a la concepción económica del hecho gravado. Se entiende «por circulación de bienes toda operación a título oneroso que tenga por objeto la entrega de bienes con transferencia del derecho de propiedad o que dé a quien los recibe la facultad de disponer económicamente de ellos como si fuera su propietario». Véase BLANCO, Andrés. Ob. cit., p. 31.

7 *Manual de IVA*. Tomos I, II y III. Santiago de Chile: Legal Publishing/Thomas Reuter, 2011, p. 7.

8 DE LA PEÑA RIQUELME, Máximo. *Las transferencias de bienes y derechos afectas al IVA*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile, 1993, p. 36.

9 Las cursivas son nuestras.

Esta definición nos permite afirmar que la venta a que se refiere el decreto ley 825, constituye un acto jurídico propio del derecho tributario y que no se trata del contrato de compraventa del derecho común¹⁰.

II.2.3. Argentina

En la legislación Argentina¹¹, mediante el artículo 2 de la ley 20631, se considera venta

toda transferencia a título oneroso, entre personas de existencia visible o ideal, sucesiones indivisas o entidades de cualquier índole, *que importe la transmisión del dominio de cosas muebles* (venta, permuta, dación en pago, adjudicación por disolución de sociedades, aportes sociales, ventas y subastas judiciales y cualquier otro acto que conduzca al mismo fin, excepto la expropiación), incluidas la incorporación de dichos bienes, de propia producción, en los casos de locaciones y prestaciones de servicios exentas o no gravadas y la enajenación de aquellos, que siendo susceptibles de tener individualidad propia, se encuentren adheridos al suelo al momento de su transferencia, en tanto tengan para el responsable el carácter de bienes de cambio¹².

La hipótesis de imposición «venta» solo comprende la venta de cosas corporales muebles, lo que no incluye los incorporales o intangibles, ni los inmuebles, y se grava como servicios las obras, locaciones y prestaciones de servicio, haciendo una relación enunciativa de servicios gravados con el impuesto.

Además, a través del reglamento se precisa que las obligaciones de dar y hacer están gravadas con carácter general con el IVA, mientras que las obligaciones de no hacer y las cesiones del uso o goce de derechos de la propiedad intelectual, industrial o comercial no están gravados con el impuesto, salvo cuando impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial.

II.2.4. Colombia

En Colombia, se toman en cuenta «todos los actos que impliquen la *transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles*, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes»¹³.

10 *Ibidem*, p. 54.

11 ENRICO, Federico y otros. *Análisis del Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: La Ley, 2002, pp. 49 y 72.

12 Las cursivas son nuestras.

13 *Manual Práctico de IVA y Facturación*. Bogotá: Legis, 2011, pp. 39-43. Las cursivas son nuestras.

En dicho país, se gravan las ventas de bienes corporales muebles (bienes que pueden transportarse de un lugar a otro)¹⁴ y la prestación de servicios en el territorio nacional. Además, se proporciona una definición general de servicios, como ocurre en Chile y Perú.

II.2.5. México

En México, el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación señala que «se entiende por enajenación de bienes *toda transmisión de propiedad*, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado»¹⁵.

Se grava la enajenación de bienes definida como toda transmisión de propiedad de los bienes incluyendo la reserva de dominio (artículo 14 del Código Fiscal de la Nación) y los siguientes actos: (i) la adjudicación, incluso a favor del acreedor; (ii) la aportación a sociedad o asociaciones; (iii) la que se realiza mediante arrendamiento financiero; (iv) la que se realiza a través de fideicomiso; (v) la transmisión del dominio de un título de crédito o cesión de derechos representativo de bienes tangibles; (vi) la transmisión de los derechos de crédito en operaciones de *factoring* financiero; y (vii) la transmisión de propiedad de bienes a consecuencia de fusión o escisión de sociedades¹⁶.

Como puede apreciarse, se gravan los corporales e intangibles como enajenación de bienes y se prevé exenciones para las partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de los certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar el impuesto. Se señala, además, que los intangibles se localizan en el territorio mexicano cuando vendedor y comprador sean residentes en territorio mexicano.

II.2.6. Perú

En el Perú, la Ley del Impuesto General a las Ventas (IGV) define como venta todo acto por el que se transfieran bienes a título oneroso, independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen dicha transferencia y de las condiciones pactadas por las partes (artículo 3, inciso a), mientras que su reglamento precisa que la venta es todo acto a título oneroso que conlleve la transmisión de propiedad de los bienes gravados (artículo 2, numeral 3).

La definición de la ley peruana es imprecisa, porque, si se la interpreta aisladamente, la legislación peruana se habría adscrito a la orientación económica para definir el hecho gravado venta, porque venta es «*cualquier transferencia de bienes a título oneroso*», concepto en el cual

14 PLAZAS VEGA, Mauricio. *El IVA en los servicios*. Bogotá: Temis, 1993, p. 119.

15 SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. *Aplicación práctica del Impuesto al Valor Agregado 2011*. México D.F.: ISEF, p. 53.

16 DOMÍNGUEZ OROZCO, Jaime. *Pagos mensuales del IVA 2011*. México D.F.: ISEF, 2011, p. 57.

encajan no solo los actos que conlleven la transmisión de propiedad, sino también cualquier contrato o acto que transfiera bienes a título oneroso, como el derecho de superficie, el fideicomiso, entre otros. En cambio, si se interpreta la ley conjuntamente con la norma reglamentaria, se aprecia la concepción jurídica, conforme a la cual el hecho gravado venta de bienes solo se configura con los actos o contratos que generen la transmisión de propiedad¹⁷.

Como puede apreciarse, las distintas leyes del IVA gravan la venta de bienes o la enajenación de bienes. La mayoría solo incluye como bienes muebles los «corporales», salvo el caso de México y Perú, que incluyen los intangibles dentro de la definición de bienes muebles. Esto no significa que dicha venta no esté gravada, porque en tal caso habrá de examinarse bajo la definición del hecho gravado «servicios».

En definitiva, se aprecia que Chile, Argentina, Colombia, México y Perú adoptan la concepción jurídica para la definición de venta.

II.3. La amplitud de bienes muebles

La mayoría de legislaciones considera como hecho gravado la venta de bienes muebles corporales.

En Argentina, la definición de cosas muebles¹⁸, obra, prestación de servicios y locación de servicios se realiza acudiendo al Código Civil, en ausencia de definición propia de la ley tributaria¹⁹.

En Chile se grava «la venta de bienes corporales muebles» y se acude al Código Civil para la definición de bienes corporales muebles.

En Colombia se grava «las ventas de bienes corporales muebles» y se acude igualmente al Código Civil para la definición de los bienes muebles.

En el caso de España, la referencia a entrega de bienes comprende a los «bienes corporales», sin hacer referencia a los muebles o inmuebles y excluyendo de su definición a la transferencia de intangibles. Además, no se acude al Código Civil porque la propia norma se refiere solo a «corporales».

En el caso de México, se define como hecho gravado «la enajenación de bienes» sin hacer referencia solo a los corporales o a los muebles, de modo que están comprendidos «los intangibles» y los «bienes inmuebles».

17 Esta colaboración reglamentaria no desnaturaliza la definición legal, sino que más bien la concretiza y la hace más coherente y viable con nuestro sistema legal. Ver VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. *Tratado del IGV. Regímenes general y especiales*. Lima: El Pacífico, 2014, pp. 56-57.

18 CÁCERES, Alberto y Paola DREILING. *El Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: La Ley, 2005, p. 235.

19 OKLANDER, Juan. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Buenos Aires: La Ley, 2009, pp. 40, 89.

En el caso de Perú, la ley solo comprende los bienes muebles, cuyo alcance está definido en la propia ley, comprendiendo los corporales que pueden llevarse de un lugar a otro, los derechos referidos a dichos corporales y las marcas, patentes, derechos de llave y similares²⁰. Los similares se definen según jurisprudencia del Tribunal Fiscal conforme al Código Civil, esto es, los intangibles que sean bienes muebles conforme al Código Civil.

II.4. Apreciación crítica de la definición de venta

Como podemos apreciar, las legislaciones definen mayoritariamente (Argentina, Colombia, México, Chile y Perú) el hecho gravado venta en función a la transmisión del derecho de propiedad. Esto nos parece un acierto, por cuanto la definición europea de la transmisión del poder de disposición como si fuera propietario es imprecisa y, por lo mismo, preferimos una definición que nos otorgue mayor seguridad jurídica, esto es, que los ciudadanos conozcan las transacciones que están sujetas al impuesto.

La mayoría de las legislaciones solo incluye los corporales, sin proporcionar una definición propia que se regula por el Código Civil, lo que juzgamos adecuado, por cuanto la definición civil debería aplicarse en el IVA, a excepción de los bienes de inversión (títulos valores, valores mobiliarios en general) que se excluyen de dicha calificación, como ocurre en el Perú y México.

Igualmente, solo Perú y México incluyen a los bienes intangibles dentro de la definición de bienes muebles, lo que también nos parece acertado, porque el comercio de bienes tangibles e intangibles debería tener el mismo tratamiento fiscal.

III. LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

Con relación a la definición de servicios, existen dos orientaciones: la definición residual y la definición positiva complementada con una relación enunciativa de servicios gravados con el impuesto.

El concepto de servicios es el llamado a concretizar la vocación de generalidad y de neutralidad del IVA. Derouin señala que «si la noción de entrega de bien puede definirse con una precisión relativa, la de prestación de servicios es en cambio mucho más delicada de definir»²¹.

20 VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Ob. cit., pp. 63, 64 y 109.

21 PEROUIN, Philippe. *El impuesto sobre el valor añadido en la C.E.E.* Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1981, p. 51. Conviene destacar lo señalado por Manuel De Juano, para quien «la prestación de servicios no es ni puede equipararse jurídicamente por su naturaleza a una venta [...]». El servicio, como el trabajo humano, está muy estrechamente ligado a la existencia, a la preservación, a la seguridad y a la dignidad del hombre. Decir que se compran o se venden servicios no se ajusta a la naturaleza de las cosas. El servicio se presta porque el que pone su trabajo o su esfuerzo o su

231

LOS HECHOS
GRAVADOS
EN EL IVA EN
EL DERECHO
COMPARADOTHE TAXABLE
EVENTS FOR
THE VALUE-
ADDED TAX (VAT)
BASED ON A
COMPARATIVE
LAW APPROACH

Lo delicado de la definición radica en encontrar una definición precisa, lo suficientemente amplia y que otorgue seguridad jurídica respecto de las transacciones sometidas al impuesto:

[...] la tarea de definición de la hipótesis de imposición «servicios» se mueve entre dos coordenadas de signo opuesto: por un lado, la necesidad de precisión del núcleo fáctico gravado y, por otro, la generalidad y neutralidad del Impuesto. Dentro de ellas, el legislador, deberá buscar con la mejor técnica legislativa un justo medio que concilie la necesidad de una descripción del núcleo fáctico de servicios y la vocación de generalidad y neutralidad del impuesto, sin caer en la vaguedad que se le atribuye a la definición residual de servicios²².

Esta vocación de generalidad inherente al impuesto se consigue con la definición residual de servicios como toda operación que no constituye venta o entrega de bienes. Con esta definición, se grava cualquier operación, actividad o prestación bajo el concepto de servicios en la medida que no constituya la venta o entrega de bienes.

Lo importante es proponer una definición que cumpla con la vocación de generalidad inherente al principio de neutralidad del impuesto, una definición que no genere asimetrías impositivas entre todas las actividades que compiten en el mercado.

III.1. La definición residual de servicios

La denominada postura negativa o residual de los servicios es aquella adoptada por España y, en general, por la Unión Europea, según la cual se define los servicios como toda operación que no constituya entrega de bienes.

En España se recoge claramente la definición negativa de servicios: «Se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes». Esta definición se complementa con una relación enunciativa de servicios gravados con el IVA.

El concepto de servicios definido de esta forma tiene la virtud de que cualquier operación, actividad o prestación se encuentra gravada con el impuesto, sin necesidad de analizar si el contrato, negocio o acto celebrado por las partes ha generado una prestación de hacer, de no hacer o de dar.

sacrificio en favor de otro, a cambio de una retribución, no le da dominio o la pertenencia de su fuente que lo produce que es el mismo hombre en su azarosa existencia» DE JUANO, Manuel. *Tributación sobre el Valor Agregado*. Buenos Aires: V. P. de Zavalia, 1975, p. 49.

22 VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Ob. cit., p. 126.

La definición negativa conduce que el hecho imponible «servicios» sea de carácter amplísimo y comprensivo de cualquier acto, contrato o convención que se realice en el mercado, sin interesar el objeto sobre el cual recaen dichas transacciones. Podemos concluir que la razón fundamental de una definición negativa de servicios radica en que permite alcanzar adecuadamente esa vocación de generalidad del IVA, evitando todos los inconvenientes de las definiciones positivas de servicios.

III.2. La definición positiva de servicios

La definición positiva de los servicios es adoptada por Argentina, Chile, Colombia, México y Perú, cuyas legislaciones proponen una definición explícita de las operaciones que constituyen servicios.

Esta definición se caracteriza por proponer un núcleo fáctico de las posibles conductas que encajarían en su contenido. La definición de los servicios nos parece más adecuada a la estructura de la norma jurídica y al carácter ontológico del antecedente normativo, que debe describir conductas posibles de la realidad social y no una negación, como ocurre con la definición residual.

El núcleo fáctico de la definición de los «servicios» puede ser abordado usando vocablos en sentido técnico jurídico (prestación de hacer, de no hacer o de dar) o vocablos con significación común (acción, operación, actividad) y se debe tener siempre presente la vocación de generalidad y neutralidad del impuesto. Veamos las legislaciones.

III.2.1. Chile

En Chile se define los servicios por medio de una definición general (artículo 2 del decreto ley 825): «la acción o prestación que una persona realiza para otra y por lo cual percibe un interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración. Adicionalmente, se menciona a título ilustrativo servicios gravados (seguros, cualquier forma de cesión de uso o goce temporal de bienes corporales, inmuebles, marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y toda prestación similar). Además, se exige que la acción o prestación remunerada provenga del ejercicio de las actividades comprendidas en los números 3 o 4 del artículo 20 de la Ley del Impuesto a la Renta, esto es, que constituyan rentas empresariales²³.

La ley no proporciona una definición de «acción o prestación». Sin embargo, su alcance se puede inferir de la enumeración enunciativa de supuestos comprendidos dentro de este hecho gravado (seguros, cualquier

233

LOS HECHOS
GRAVADOS
EN EL IVA EN
EL DERECHO
COMPARADOTHE TAXABLE
EVENTS FOR
THE VALUE-
ADDED TAX (VAT)
BASED ON A
COMPARATIVE
LAW APPROACH

23 *Manual del IVA*. Tomos I, II y III, Ob. cit., p. 262.

forma de cesión de uso o goce temporal de bienes corporales, inmuebles, marcas, patentes de invención, procedimientos o fórmulas industriales y toda prestación similar). Así, la definición de servicios incluye la cesión de uso o goce temporal de marcas, patentes, procedimientos o fórmulas industriales.

III.2.2. México

En México se considera como servicios «la prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra», cualquiera sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes. Como obligación de hacer, la ley menciona asimismo los servicios de transporte, seguros, mandato, comisión, asistencia técnica, transferencia de tecnología, así como toda otra «obligación de dar, de no hacer o de permitir asumida por una persona en beneficio de otra siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o como uso o goce temporal de bienes»²⁴.

Se prevé como un hecho imponible distinto «el uso o goce temporal de bienes, tales como el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto independiente de la forma jurídica, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación».

En definitiva, en México servicio es toda prestación de hacer, prestación de dar, de no hacer o de permitir, así como el uso o goce temporal de bienes. Esta definición, como puede apreciarse, es detallada en los tipos de prestación que comprende e inclusive se prevé, como un hecho gravado diferente, el uso o goce temporal de bienes.

III.2.3. Argentina

En Argentina se alude genéricamente a las obras, locaciones o prestaciones de servicios y se complementa esta definición con una relación enunciativa de servicios que están gravados con el impuesto²⁵. La técnica legislativa adoptada en Argentina es gravar como servicios «las obras, locaciones y prestaciones de servicios», sin dar una definición general de servicios. El gravamen se completa con una relación enunciativa de servicios gravados, que en sus inicios era más bien taxativa²⁶.

El reglamento precisa que las prestaciones comprenden las obligaciones de dar y de hacer y que no comprenden las obligaciones de no hacer

24 SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. Ob. cit., pp. 53 y 111.

25 DÍAZ, Vicente. «La tipología de la prestación de servicios como hecho imponible en el Impuesto al Valor Agregado», en: NAVARRINE, Susana Camila (dir.). *Derecho Tributario. Doctrinas Esenciales*. Buenos Aires: La Ley, tomo II, 2010, p. 141.

26 CÁCERES, Alberto y Paola DREILING. Ob. cit., pp. 128-129.

o el uso o goce de derechos, excepto cuando impliquen un servicio financiero o una conexión de explotación industrial o comercial.

En efecto, el reglamento dispone que

las prestaciones [...] comprenden a todas las obligaciones de dar y/o de hacer, por las cuales un sujeto se obliga a ejecutar a través del ejercicio de su actividad y mediante una retribución determinada, un trabajo o servicio que le permite recibir un beneficio. No se encuentran comprendidas en lo dispuesto en el párrafo anterior, las transferencias o cesiones del uso o goce de derechos, excepto cuando las mismas impliquen un servicio financiero o una concesión de explotación industrial o comercial, circunstancias que también determinarán la aplicación del impuesto sobre las prestaciones que las originan cuando estas últimas constituyan obligaciones de no hacer²⁷.

Según Fenochietto²⁸, los servicios señalados pueden clasificarse en seis categorías:

- Los trabajos realizados directamente o a través de terceros sobre inmueble ajeno.
- Las obras efectuadas directamente o a través de terceros sobre inmueble propio.
- La elaboración, construcción o fabricación de una cosa mueble por encargo de un tercero, con o sin aporte de materias.
- La obtención de bienes de la naturaleza por encargo de un tercero.
- Las locaciones y prestaciones de servicios mencionados taxativamente en el inciso e) del artículo 3 de la ley.
- Las restantes locaciones y prestaciones, siempre que se realicen sin relación de dependencia y a título oneroso.

III.2.4. Colombia

En Colombia, a través del Reglamento, artículo 1 del decreto 1372²⁹ de 1992, se dispone lo siguiente: «se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestados por una persona natural o jurídica o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración».

27 Decreto 692/28, que introdujo un nuevo artículo 8 al reglamento.

28 FENOCHIETTO, Ricardo. El Impuesto al Valor Agregado. Análisis económico, técnico y jurídico. Buenos Aires: La Ley, 2001.

29 Por el cual se reglamentan parcialmente la ley 6 de 1992, el estatuto tributario y se dictan otras disposiciones.

Como se aprecia, solo se prevé como servicio las obligaciones de hacer, aunque la doctrina de dicho país interpreta que se encuentra comprendido dentro de dicha definición el arrendamiento de bienes corporales o incorporales³⁰, a diferencia de Argentina, que solo comprende las obligaciones de hacer que no incluyen las cesiones de intangibles.

III.2.5. Perú

En nuestra legislación, la definición de servicios que contenía el decreto legislativo 775 («acción o prestación») se interpretó en sentido restrictivo como comprensiva de prestaciones de hacer y de no hacer y, excepcionalmente, de las prestaciones de dar mencionadas expresamente en la ley (arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y el arrendamiento financiero).

El Tribunal Fiscal en las resoluciones 2028-4-1996 y 1008-5-1997 declara que

las prestaciones de dar que implican la transferencia de bienes muebles en propiedad, están comprendidas en las operaciones de venta; en tanto que la definición de servicios comprende las prestaciones de hacer, y, excepcionalmente, cuando el servicio es definido como arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, a las prestaciones de dar que importan cesión de bienes en uso.

La definición actual proviene del decreto legislativo 821 («prestación»), que eliminó la palabra «acción» por carecer de definición técnica precisa. Pese a ello, la interpretación jurisprudencial de «prestación» tiene un alcance más amplio que el de la ley precedente, a pesar de que la anterior definía a los servicios como «acción o prestación».

La lógica indicaría que el concepto anterior de servicios («acción o prestación») debería tener un alcance más amplio que el actual («prestación»). Sin embargo, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal se encargó de precisar exactamente lo contrario.

La razón por la cual se abogó por una interpretación restrictiva de servicios radica en que la norma anterior excluía como bienes muebles a los intangibles, de modo que solo se gravaba el arrendamiento de bienes muebles o inmuebles, pero no el arrendamiento de bienes intangibles. En otras palabras, la jurisprudencia implícitamente tomó como eje

30 «Empero, el servicio no siempre implica una posición activa del prestador, porque en ocasiones su papel en relación con el acontecimiento económico incidido es pasivo y no activo. En algunos eventos, como ocurre con el arrendamiento de bienes muebles o de incorporales, la situación pasiva del prestador (arrendador) no desvirtúa la naturaleza de obligación de hacer de su compromiso» (PLAZAS VEGA, Mauricio. Ob. cit., pp. 122 y 123).

definidor de los hechos gravados (ventas o servicios) el concepto de bien mueble contenido en la norma anterior.

Si tomamos en consideración que la incorporación de los servicios como hechos gravados fue progresiva (se comenzó con la imposición selectiva de algunos tipos de servicios, luego la imposición general de servicios y, finalmente, la inclusión de los intangibles dentro de los hechos gravados del impuesto), parece razonable concordar con la postura restrictiva que asumió el Tribunal Fiscal en relación con la definición de servicios.

Sin embargo, también habría sido posible discutir esa postura restrictiva que asumió el Tribunal Fiscal, porque «la acción o prestación» que contenía la definición anterior habría sido suficiente para abarcar «la cesión en uso de intangibles», puesto que la definición de bienes muebles o la exclusión de los intangibles guarda relación con la hipótesis de imposición de la venta, pero no de los servicios.

La jurisprudencia expedida con la norma actual sostiene la definición amplia de servicio. En efecto, el Tribunal Fiscal en las resoluciones 05130-5-2002 y 08296-1-2004 señala que el concepto de servicios abarca las obligaciones de dar, hacer y no hacer:

[...] la definición de servicios contenida en la Ley del Impuesto General a las Ventas [...] es bastante amplia, pues el término prestación comprende tanto las obligaciones de dar, salvo aquellas en las que se dan en propiedad el bien, en cuyo caso estaríamos ante una venta, como las de hacer y no hacer.

Sin embargo, la situación de la definición amplia pone en debate si el concepto de prestación incluye la constitución de derechos reales. La resolución 16297-10-2011 del 27 de setiembre de 2011 ha señalado que el derecho de superficie no está gravado con el IGV, al no constituir un servicio.

En efecto, el Tribunal Fiscal señala que «no se ha acreditado que los ingresos materia del presente reparo, generados como producto de la constitución de derechos de superficie a favor de los asociados de la recurrente, resulten gravados con el IGV por provenir de una cesión temporal de terrenos a favor de los dichos socios, tal como ha sido sustentando y motivado por la Administración». Se trata de un voto sustentado por dos vocales del Tribunal Fiscal.

En esta misma resolución, el voto singular señala que «[...] habida cuenta que el derecho de superficie involucra una cesión de bienes que no corresponde a un arrendamiento de bienes no está gravada con el Impuesto». Este voto se sustenta en la interpretación restrictiva del concepto de servicio que solo comprendería prestaciones de hacer y no hacer y, excepcionalmente, prestaciones de dar.

LOS HECHOS
GRAVADOS
EN EL IVA EN
EL DERECHO
COMPARADO

THE TAXABLE
EVENTS FOR
THE VALUE-
ADDED TAX (VAT)
BASED ON A
COMPARATIVE
LAW APPROACH

III.3. Apreciación crítica de la definición de servicios

La definición residual de servicios otorga mayor certeza y se encuentra más acorde con el principio de generalidad y de neutralidad del impuesto, aunque encierra una no definición, lo que constituye su mayor debilidad.

Sin embargo, las definiciones positivas que hemos examinado tienen distinto alcance en las legislaciones. Algunas, como la norma mexicana, son completas, se refieren expresamente a las distintas prestaciones (de dar, de hacer y no hacer) y, además, al uso o goce temporal de derechos, a fin de no dejar margen de duda, por ejemplo respecto de la constitución de los derechos reales.

Otras definiciones son bastante restrictivas. La legislación colombiana solo incluye, por ejemplo, obligaciones de hacer que comprenden el arrendamiento de intangibles, mientras que la ley argentina solo incluye obligaciones de dar y de hacer, y expresamente señala que no incluye las obligaciones de no hacer y el uso o goce de derechos.

Por su parte, la leyes chilena y peruana adoptan la definición amplia de «servicio». En el caso de la ley chilena, se puede inferir de la relación enunciativa de servicios que comprende las prestaciones de hacer, incluyendo la cesión o el uso de derecho o intangibles. Por su parte, en la ley peruana, la jurisprudencia adopta como interpretación que el concepto de prestación comprende las prestaciones de dar, de hacer y de no hacer, aunque no se ha abordado que dicha definición comprenda el uso o goce temporal de derechos³¹, salvo la Resolución del Tribunal Fiscal 16297-10-2011, en la que se ha concluido que la constitución del derecho de superficie no está gravado con el IGV.

IV. CONCLUSIONES

Nuestra conclusión es que la definición de los hechos gravados que contienen las distintas legislaciones debe formularse sobre la base de los principios de neutralidad y generalidad que inspiran el IVA, así como del principio de seguridad jurídica. En ese sentido, la fórmula que sigue la legislación mexicana nos parece acertada, por cuanto propone una definición detallada de las prestaciones que se gravan con el impuesto, incluyendo el uso o goce temporal de derechos.

El núcleo central del impuesto está constituido por el concepto de entrega o venta de bienes y el concepto de servicios. Nos parece acertado que la delimitación entre uno y otro se dé a través de la transferencia de propiedad y no del poder de disposición como si fuera propietario

³¹ Véase nuestra propuesta de interpretación del concepto de servicios como comprensión de toda relación jurídica obligatoria o relación jurídica patrimonial, en: VILLANUEVA GUTIÉRREZ, Walker. Ob. cit., p. 130

(Europa, Uruguay), por cuanto pensamos que esta definición permite otorgar mayor seguridad jurídica con relación a la apreciación de la hipótesis de imposición «venta».

Nos parece acertado, a su vez, que se graven los bienes muebles corporales e intangibles, con exclusión de los bienes de inversión, como los títulos valores y valores mobiliarios. Esta es la técnica seguida en México y Perú.

En cambio, la definición de servicios que se aprecia en el derecho comparado no está armonizada, pues encontramos desde la definición residual y comprensiva de cualquier hecho que no sea entrega de bienes hasta las definiciones restrictivas como comprensivas solo de las prestaciones de hacer (Colombia), de dar y de hacer (Argentina) y las amplias como Chile y Perú, que comprenden las prestaciones de dar, de hacer y de no hacer, aunque en el caso de Perú no se aborda expresamente el uso o goce de derechos.

La delimitación clara del concepto de servicios puede conducir a encontrar «zonas no gravadas» con el impuesto, lo que evidentemente no es deseable. Las definiciones detalladas de servicios, como ocurre en México o en el caso de la definición residual, eliminan las zonas no gravadas con el impuesto. Esto no ocurre en las legislaciones como la peruana y la chilena, que plantean una definición general de servicio sin precisar su alcance.

Desde luego, esta falta de armonización en la definición de servicios no es deseable en el comercio internacional de servicios, porque puede producir fenómenos de doble imposición o de doble no imposición.

Recibido: 28/02/2014
Aprobado: 24/03/2014

239

LOS HECHOS
GRAVADOS
EN EL IVA EN
EL DERECHO
COMPARADOTHE TAXABLE
EVENTS FOR
THE VALUE-
ADDED TAX (VAT)
BASED ON A
COMPARATIVE
LAW APPROACH

Responsabilidad social: ¿un regalo o un gasto necesario? Entre el buen gobierno corporativo y la determinación del impuesto a la renta

Social responsibility: A gift or a necessary expense?

Between good corporate governance and the determination of income tax

MÓNICA BENITES MENDOZA*

Resumen: El presente artículo pretende aportar, mediante el debate, al tema de los gastos relacionados con la responsabilidad social, materia que ha tomado relevancia últimamente. En este artículo lo que pretendemos es observar hasta qué punto este tipo de gastos cumple con el criterio de causalidad, requisito necesario para que sea deducible.

Palabras clave: responsabilidad social – gastos deducibles

Abstract: This paper seeks to contribute, through discussion, to the issue of costs related to social responsibility, a matter that has recently gained importance. In that sense, our intention is to examine to what extent such costs meet the criterion of causation, a necessary requirement to be deductible.

Key words: social responsibility – deductible expenses

CONTENIDO: I. INTRODUCCIÓN.- II. DESARROLLO.- III. CONCLUSIONES.

I. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, hemos observado que muchas empresas adoptan al interior de sus organizaciones el desarrollo y aplicación de los principios de un buen gobierno corporativo. Dentro de esta concepción, la responsabilidad social es un pilar y en muchos casos es necesario contar con este tipo de programas de ayuda para obtener certificaciones internacionales de calidad. No es suficiente acreditar la eficiencia como empresa, sino que también es necesario demostrar que efectivamente existe una armonía con el ambiente que nos rodea.

Por ello resulta pertinente preguntarnos si el gasto por responsabilidad social es deducible, si nuestra normativa o jurisprudencia ha establecido

* Abogada por la Pontificia Universidad Católica del Perú, con estudios concluidos en la Maestría de Derecho Constitucional y con una licenciatura en Educación. Socia del Estudio Benites & Abogados. Correo electrónico: benites@benitesabogados.com.pe

algún criterio y cuál es la diferencia con una liberalidad. Todas estas dudas surgen al tratar este tema de tan actual relevancia, es así que en el presente artículo pretendemos brindar una evaluación acerca de este tipo de gastos y colaborar en establecer si puede observarse una diferencia entre este gasto necesario y la liberalidad, ya que la línea que los separa parece ser muy tenue.

II. DESARROLLO

Una primera aproximación sería señalar que en este tipo de gastos acreditarse debidamente no solo la necesidad de realizarlos, sino que debe estar sustentada la aplicación del principio de causalidad. Dicho principio genera e inicia la controversia respecto a determinar desde qué perspectiva entendemos que un gasto es causal; es decir, cómo establecemos el marco legal regulatorio del alcance y límites de la aplicación de este principio, si desde el punto de vista exclusivamente de la empresa o si desde la perspectiva de una aplicación integradora de empresa y entorno.

En este orden de ideas, la pregunta por cómo se aplica el principio de causalidad para gastos de esta naturaleza refiere implícitamente a si el marco tributario va a propender a la búsqueda de un equilibrio entre las partes ya señaladas, bajo la perspectiva de un desarrollo no solo lucrativo para la empresa (entendido como tal solo aquel que propende a incentivar la generación y/o mantenimiento de la renta), sino armonioso con la realidad social que lo rodea (que propende no solo a evitar los conflictos sociales que puedan paralizar la fuente productora de renta, sino que también coadyuva a un desarrollo equilibrado del entorno social que retroalimente y otorgue adecuado soporte a esta indicada fuente).

Cabe citar entonces a Carbal Herrera, quien indica que «[...] bajo estas circunstancias [la perspectiva empresarial] *invertir una parte de las utilidades de las empresas en actividades en pro de la preservación del medio ambiente y del mejoramiento de la calidad de vida de los diversos grupos de interés, resultan improcedentes*». Dentro de esta perspectiva, señala que «[...] *reconoce solo el camino del desarrollo económico y desconoce horizontes sociales y ambientales que se abren a su paso*»¹.

Entonces la controversia parece residir no únicamente en si aplicamos adecuadamente el principio de causalidad, sino en cómo entendemos el citado principio de causalidad. La pregunta a plantearse entonces sería, desde qué perspectiva analizamos el concepto técnico de causalidad, ¿desde la óptica empresarial (que implica beneficio directo o indirecto

¹ CARBAL HERRERA, Adolfo. *Responsabilidad social y contabilidad: apuntes críticos*. Bogotá: Universidad Libre de Colombia, 2009, p. 88.

para la empresa exclusivamente) o desde la óptica integradora con lo social y medioambiente, en su relación directa con la empresa? De acuerdo con lo anteriormente indicado, el principio de causalidad deberá entenderse o como lo exclusivamente necesario para la empresa o como lo estrictamente requerido adicionalmente para el entorno en el que se desenvuelve.

Para determinar el alcance de lo inicialmente planteado, empezaremos por revisar lo ya trabajado a nivel de doctrina y jurisprudencia. Es así que sobre este tipo de gastos, nuestro máximo intérprete —la Constitución— ha establecido algunos criterios que sustentan la necesidad de realizarlos. Al respecto, Arroyo Langshwager menciona, algunos pronunciamientos emitidos por el Tribunal Constitucional. A continuación detallamos dichos pronunciamientos:

Pleno Jurisdiccional 0048-2004-PI-TC:

Ser socialmente responsable no significa solamente cumplir plenamente las obligaciones jurídicas, sino también ir más allá del cumplimiento invirtiendo en el entorno local y contribuyendo al desarrollo de las comunidades en que se inserta, sobre todo de las comunidades locales. En el marco del Estado Social y Democrático de Derecho de la Economía Social de Mercado y del Desarrollo Sostenible, *la responsabilidad social se constituye en una conducta exigible a las empresas, de forma ineludible*².

De lo indicado se observa que, de acuerdo con el criterio señalado por el Tribunal Constitucional, existe en las empresas una conducta o un deber ineludible de ser responsables socialmente, por lo que si existe ello, para viabilizar esa conducta la empresa debe realizar gastos, los cuales serán perfectamente deducibles, bajo dicho presupuesto, por cumplir con el criterio de causalidad. Otro pronunciamiento que apoya esta necesidad de realizar estos gastos relacionados con la responsabilidad social, lo observamos en la sentencia que resuelve el expediente 03343-2007-PA/TC: «En el marco del Estado Social y Democrático de Derecho de la Economía Social de Mercado y del Desarrollo Sostenible, *la responsabilidad social se constituye en una conducta exigible a las que ineludiblemente corresponde a la empresa*».

En la actualidad, *existe consenso en indicar que la actividad empresarial siendo esencialmente lucrativa, no se opone a que asuma su responsabilidad social*. Los efectos que las empresas generan han suscitado que se tomen ciertas medidas a fin de lograr una inserción mas pacífica de la empresa en la sociedad. Es así como se ha desarrollado el concepto de responsabilidad social de la empresa, *que tiene diversos ámbitos de*

243

RESPONSABILIDAD
SOCIAL: ¿UN
REGALO O
UN GASTO
NECESARIO?
ENTRE EL BUEN
GOBIERNO
CORPORATIVO Y LA
DETERMINACIÓN
DEL IMPUESTO A
LA RENTA

SOCIAL
RESPONSIBILITY:
A GIFT OR A
NECESSARY
EXPENSE?
BETWEEN GOOD
CORPORATE
GOVERNANCE
AND THE
DETERMINATION
OF INCOME TAX

2 ARROYO LANGSHWAGER, Gisela. «La deducción del Impuesto a la Renta de los Denominados "Gastos de Responsabilidad Social" efectuados en etapas preproductivas». *Revista IPDT* 53 (2013), pp. 107-136, pp. 108-109.

*aplicación como el interno: el relativo al respecto de los derechos laborales de los trabajadores y al clima laboral interno, así como al buen gobierno corporativo; y en el externo, que enfatiza más las relaciones entre la empresa y la comunidad y su entorno*³.

En este caso, el Tribunal Constitucional nos da una directriz al precisar que este tipo de gastos no solo sirven para evitar el conflicto, sino que en muchas ocasiones se utilizan como medios para que la empresa pueda desempeñarse de una manera óptima. Es así que coincidimos con las conclusiones de la autora al señalar lo siguiente:

De lo antes señalado podemos considerar como características de la responsabilidad social empresarial a las siguientes:

- La responsabilidad social forma parte de una estrategia empresarial y constituye una visión de negocios cuyo objetivo es incrementar la rentabilidad de las empresas y garantizar el desarrollo de sus proyectos en armonía con la comunidad el Estado.
- Los gastos por concepto de responsabilidad social constituyen herramientas necesarias para mejorar la competitividad y sostenibilidad de las empresas, permiten un ambiente adecuado para el desarrollo de las actividades generadores de renta y la continuidad de las actividades empresariales.
- La responsabilidad social es una conducta exigible a las empresas de rango construccional⁴.

Como puede observarse, este tipo de gastos, en esta época, resultan necesarios para el desempeño de las empresas porque con la realización de estas erogaciones se conseguirán otros fines y se ayudará a un mejor desenvolvimiento con el entorno que le rodea.

Se trata entonces de gastos que son complementarios al desenvolvimiento del giro de la empresa. Asimismo, es importante precisar que estos deben distinguirse de las denominadas liberalidades, las cuales, como se sabe, nunca constituirán un gasto deducible, porque nuestra norma tributaria es clara y explícita al señalar que solo son deducibles los gastos causales.

En ese orden de ideas, cabe citar a Santiváñez Guarniz, quien indica lo siguiente:

Dentro de la normativa internacional, no se conoce alguna norma contable, económica o financiera que regule qué gastos son necesarios o no para los negocios, salvo el principio de asociación que vincula el gasto relacionado con un ingreso (conocido como principio de causalidad). [...] La determinación, para efectos tributarios, con exactitud, de la

3 *Ibíd.*, p. 109.

4 *Ibíd.*

causalidad entre ingresos y gastos es una tarea, en muchos casos, muy compleja y, a nuestra entender, deben tomarse en cuenta aspectos principales del negocio como plan estratégico, objetivos y metas a corto y largo plazo, estrategias de posicionamiento, procesos internos y estrategias en relación con el personal con la finalidad de determinar, al menos en forma razonable la mencionada causalidad⁵.

Es importante recordar que existe abundante doctrina que señala que el principio de causalidad que los gastos deben cumplir no puede ser interpretado de manera restrictiva, porque la lista de gastos recogida en el artículo 37 de nuestra Ley del Impuesto a la Renta no es una lista cerrada. Es así que Alva Matteucci nos recuerda lo siguiente sobre este tema:

En realidad, al efectuar una lectura más a fondo sobre el tema (aplicando otros métodos de interpretación como el sistemático o el teleológico) apreciamos que para poder determinar si un gasto es deducible o no, es necesario identificar que este sea necesario para la generación de la renta y/o el mantenimiento de la fuente productora de la renta y no una simple lectura de los literales del artículo 37º, sino que se debe estudiar el encabezado del propio artículo. Ello significa que se estaría aplicando una lista abierta, que en latín se le conoce como *numerus apertus*. En este orden de ideas, apreciamos que el concepto que la LIR contempla con respecto al principio de causalidad no es restringido sino amplio, con lo cual constituye una lista abierta y se adopta entonces la concepción amplia que se abordó en el punto anterior⁶.

Asimismo el autor Durán Rojo precisa, sobre la causalidad del gasto, que debe considerarse tanto el plano objetivo como el subjetivo, este último plano es el de aquello que responde a una decisión gerencial, es allí donde se encontrarían este tipo de gasto. Así, el autor precisa lo siguiente:

Ahora bien, la *causalidad del gasto* —para producir rentas gravadas o mantener su fuente— puede ser entendida en función de distintas clasificaciones. Así, puede hablarse de un plano objetivo y otro subjetivo de la causalidad del gasto. En el primer caso, tendremos aquellos gastos que hay que sufragar con carácter obligatorio o de manera indispensable (como son los establecidos por ley o los que corresponden a servicios públicos, por ejemplo) y, en el segundo, podríamos encontrar a aquellos que provienen de decisiones de la gestión empresarial. La acreditación

RESPONSABILIDAD
SOCIAL: ¿UN
REGALO O
UN GASTO
NECESARIO?
ENTRE EL BUEN
GOBIERNO
CORPORATIVO Y LA
DETERMINACIÓN
DEL IMPUESTO A
LA RENTA

SOCIAL
RESPONSIBILITY:
A GIFT OR A
NECESSARY
EXPENSE?
BETWEEN GOOD
CORPORATE
GOVERNANCE
AND THE
DETERMINATION
OF INCOME TAX

5 SANTIVÁÑEZ GUARNIZ, Juan. «Sobre la causalidad de los gastos deducibles para efectos del Impuesto a la Renta. Un enfoque empresarial». *Contabilidad y Negocios*, 4, 7 (2009), pp. 17-22, pp. 21-22.

6 ALVA MATTEUCCI, Mario. «El principio de causalidad y su implicancia en el sustento de los gastos en el Impuesto a la Renta». *Actualidad Empresarial*, 197 (2009), pp. 11-13, p. 12.

de la *fehaciencia* del gasto será mayor cuando el egreso se encuentre más en un plano subjetivo que en el plano objetivo⁷.

Por ello y considerando la amplitud del concepto de causalidad, de acuerdo con lo anteriormente indicado (beneficio no solo directo, sino indirecto, inmediato o mediato), es pertinente preguntarnos si estos gastos de responsabilidad social son liberalidades. De acuerdo con nuestra jurisprudencia y doctrina, estos gastos de responsabilidad social no pueden ser catalogados como liberalidades, ya que no son otorgados porque la empresa tiene un acto de desprendimiento, *sino que los realiza con la finalidad, por ejemplo, de evitar un conflicto, de solucionar un problema que permita generar mayor renta o mantener la fuente de trabajo, mejorar las relaciones con las comunidades que rodean a la empresa, una obra que permita que la empresa pueda obtener mayores rentas o dar un mejor mantenimiento a la fuente productora de renta.*

En ese orden de ideas, el Tribunal Fiscal, en distinta jurisprudencia, ha definido la liberalidad como «el desprendimiento, la generosidad, la virtual moral que consiste en distribuir uno generosamente sus bienes sin esperar recompensa»⁸. Es así que para el Tribunal Fiscal, cuando una empresa que realiza actividad empresarial entrega un bien o servicio sin esperar nada a cambio, se trata de una liberalidad. Entonces, en el caso de las erogaciones relacionadas con el gasto de responsabilidad social, es sostenible que las empresas lo realizan porque esperan algo a cambio, lo cual no necesariamente es directo, por lo que este tipo de gastos, de acuerdo con el criterio expuesto del Tribunal Fiscal, no podría ser catalogado como liberalidad.

Al respecto, cabe precisar que en nuestra jurisprudencia pueden encontrarse los siguientes ejemplos, donde el Tribunal Fiscal ha aceptado este tipo de gastos con algunos criterios rígidos para determinar la deducibilidad. En la resolución del Tribunal Fiscal 01424-5-2005 se señala lo siguiente:

Se reconoció la causalidad de los gastos de responsabilidad social, en un supuesto en que la recurrente había comprado bienes con el objeto de conservar el medio ambiente en la comunidad de Caravelí, aduciendo *que la adquisición fue realizada para contrarrestar la contaminación a través de la reforestación y preparación de tierras para el sembrío de plantas en beneficio de los trabajadores de la mina y de las personas que viven alrededor de ella.* Empero, como no se presentó documento alguno u otra prueba que demostrara la utilización de los bienes para los fines mencionados, se mantuvo el reparo⁹.

7 DURÁN ROJO, Luis. «Alcances del principio de causalidad en el Impuesto a la Renta Empresarial». *Contabilidad y Negocios*, 47 (2009), pp. 5-16, p. 15. Las cursivas de la primera oración son nuestras.

8 Resoluciones del Tribunal Fiscal 02675-5-2007 y 09478-1-2013.

9 Las cursivas son nuestras.

Aquí se puede observar que el beneficio directo lo tiene la comunidad, pero no puede negarse que la armonía con el medio ambiente y con esta comunidad aledaña permitirá que la empresa pueda mantener la fuente y hasta inclusive que genere mayor renta, al realizar este tipo de gasto. En estos casos, al estar relacionadas las erogaciones de este tipo con la actividad minera o extractiva, ellas sirven para eliminar los conflictos o suprimir los focos de violencia que puedan impedir el normal desarrollo de la empresa.

En el caso de la resolución del Tribunal Fiscal 016591-3-2010, el Tribunal reconoció el gasto, ya que se demostró que sirvió para evitar el conflicto social en la zona. El máximo órgano indicó lo siguiente:

Se aceptó la deducción de gastos incurridos en la entrega de bienes y prestación de servicios a los pobladores de las comunidades nativas de las áreas en las que la recurrente realizaba sus actividades. Se interpretó que dichos gastos no respondieron a una simple liberalidad, sino que por el contrario fueron realizados *a fin de evitar conflictos sociales que directamente pudieran afectar el normal funcionamiento del yacimiento y demás instalaciones de la recurrente.*

De lo expuesto, fluye que en estos casos, si bien se evidencia una línea tenue, existen ciertos gastos de responsabilidad social que son gastos deducibles (lo cual perfectamente puede sustentarse). Estos gastos no necesariamente están relacionados con la generosidad de las empresas, sino que estas esperan una contraprestación: *un mejor ambiente en donde desenvolverse*, evitar conflictos, mejorar la zona, situaciones todas que permiten que su actividad se realice de mejor manera y hasta disminuyendo algunos costos.

Es importante precisar al respecto, que si bien es cierto que la responsabilidad social se ha relacionado íntimamente con la actividad minera, ello solo constituye un ejemplo de las actividades en donde se puede aplicar este concepto. No por el hecho de que el concepto siempre haya estado relacionado con este tipo de actividades, debe este confundirse ni restringirse a ellas. Por ejemplo, no se podrá negar la causalidad del gasto que una empresa realiza en una hidroeléctrica para repararla y que pueda proveer de luz eléctrica al poblado, incluida la empresa, o debe de cuestionarse la causalidad del gasto porque no favorece de manera exclusiva a la empresa. En este caso consideraríamos que sí existe una causalidad y razonabilidad en el gasto porque sin el mismo, ante la inoperancia del Estado o tercero responsable, ante la falta del fluido eléctrico, la empresa no podrá continuar operando y, por ende, no estará en aptitud de producir renta. Es así que no puede negarse en el presente caso que la empresa pretende obtener una finalidad ulterior en reparar la hidroeléctrica, pues, de lo contrario, tendría que cerrar su

247

RESPONSABILIDAD
SOCIAL: ¿UN
REGALO O
UN GASTO
NECESARIO?
ENTRE EL BUEN
GOBIERNO
CORPORATIVO Y LA
DETERMINACIÓN
DEL IMPUESTO A
LA RENTA

SOCIAL
RESPONSIBILITY:
A GIFT OR A
NECESSARY
EXPENSE?
BETWEEN GOOD
CORPORATE
GOVERNANCE
AND THE
DETERMINATION
OF INCOME TAX

empresa al no poder operar debido a la falta de electricidad. Es claro que en el ejemplo planteado, este gasto se realiza con la finalidad de solicitar una recompensa: contar con el fluido eléctrico.

Este criterio ha sido cuestionado por el Tribunal Fiscal. A modo de ejemplo, señalamos la resolución del Tribunal Fiscal 013558-3-2009, donde se negó a la empresa la posibilidad de deducir el gasto, al considerar que se trataba de gastos que no eran indispensables y porque dichos gastos debían ser de cargo del Estado. En dicha jurisprudencia el Tribunal Fiscal precisa lo siguiente:

Se consideró no haberse acreditado el carácter de indispensable de la obra y que, además esta debió en todo caso ser de cargo del Estado. En consecuencia, se mantuvo el reparo a la deducción del aporte realizado en virtud de una adenda a un convenio suscrito por la recurrente con dos municipalidades y una empresa. Asimismo, se mantuvo el reparo a la deducción de una donación entregada a la Municipalidad Provincial de Islay para que esta a su vez cumpliera con un compromiso asumido con un tercero.

El Tribunal Fiscal ha establecido, en la misma línea (resoluciones 13558-3-2009, 04807-1-2006 y 0132-5-2004), que para que un gasto no sea considerado como una liberalidad, se consideran o agregan criterios como el de la *extraordinariedad* o el de la indispensabilidad y que no se encuentre a cargo de un tercero, para que pueda ser categorizado como deducible. Así, por ejemplo en el caso de los gastos realizados como consecuencia del trabajo de construcción de mejoramiento de carreteras, se debe cumplir con los siguientes criterios:

- Debe tener el carácter de extraordinario e indispensable para el transporte de los bienes que el titular de actividad minera produce desde o hasta su plantas y,
- no debe tratarse de una obra de infraestructura para beneficio de la comunidad, a cargo del Estado.

Pero el Poder Judicial tiene una posición contraria. Es así que tenemos la sentencia recaída en el proceso seguido contra el Tribunal Fiscal y SUNAT, expediente 2952-2008, demanda contencioso administrativa contra la resolución del Tribunal Fiscal 04807-1-2006. En esta sentencia la Sala señala como criterio para este tipo de gastos lo siguiente:

El Tribunal Fiscal confirmó los reparos por considerar que los gastos realizados no eran extraordinarios ni indispensables, y suponían más bien una actividad periódica para la conservación de la vía que correspondía ser efectuada por ProVías Nacional.

Sin embargo los argumentos de la sentencia de la Sala Civil Transitoria fueron en esencia los siguientes:

El mantenimiento de carreteras no está comprendido dentro del concepto de infraestructura pública, por lo que para realizare dicha labor la empresa no necesitaba la aprobación de ningún organismo estatal.

No existe norma que establezca que el gasto, para ser causal, deba ser a la vez indispensable y obligatorio, por lo que no se trata de liberalidades sino de gastos necesarios para generar renta y normales según las circunstancias señaladas.

Las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admite, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo a los principios de una razonable y discreta interpretación, lo que vale tanto como admitir que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma o de su necesaria implicancia, ya que en este caso si bien el organismo recaudador deja de percibir una parte del tributo, ello es consecuencia de una valoración del legislador en el ejercicio de la política fiscal que ha considerado más útil, desde el punto de vista económico y social, la promoción de determinadas actividades, en comparación con el sacrificio materializado en la menor percepción del impuesto.

Como se observa, la Sala es clara en distinguir entre si un gasto es causal y si es indispensable o extraordinario, no equipara dichos criterios. Por lo tanto, un gasto podría cumplir con el criterio de causalidad perfectamente y ser deducible sin que este sea indispensable o extraordinario, porque lo que resulta importante, para distinguir si un gasto es causal o no, es determinar qué beneficio tendrá la empresa, si repercutirá en la generación de la renta o en el mantenimiento de la misma. Es más, también la Sala establece el criterio, según el cual, inclusive cuando este gasto deba ser realizado por un tercero, como el Estado, ante la inoperancia del mismo (lo cual generaría problemas o no facilitaría el desempeño de la empresa), la empresa puede realizar el gasto, claro está, dejando establecida la relación causal respectiva.

Por lo expuesto, se infiere que el Tribunal Fiscal, conjuntamente con la Administración tributaria, ha considerado, en la mayoría de estos casos, como liberalidades a este tipo de gastos, salvo que acrediten que se tratan de gastos extraordinarios e indispensables que no deben de ser realizados por terceros. Esta postura es refutada por el Poder Judicial, motivo por el cual debemos considerar que para que este gasto sea deducible, debe cumplir con los criterios generales que todo gasto debe considerar para ser deducible: causalidad, proporcionalidad, razonabilidad y normalidad, sin otro requisito adicional como pretende el Tribunal Fiscal porque nuestra normativa no ha establecido dichos criterios como restrictivos

249

RESPONSABILIDAD
SOCIAL: ¿UN
REGALO O
UN GASTO
NECESARIO?
ENTRE EL BUEN
GOBIERNO
CORPORATIVO Y LA
DETERMINACIÓN
DEL IMPUESTO A
LA RENTA

SOCIAL
RESPONSIBILITY:
A GIFT OR A
NECESSARY
EXPENSE?
BETWEEN GOOD
CORPORATE
GOVERNANCE
AND THE
DETERMINATION
OF INCOME TAX

del gasto. Es así que en este caso, como todo gasto, adicionalmente de cumplir con los criterios antes señalados, debe encontrarse debidamente acreditado con los medios probatorios fehacientes, de modo tal que sea posible acreditar la causalidad y los demás requisitos establecidos para tal caso.

Un tema de mucha relevancia, no solo en este tipo de gasto, sino en un gasto en general, es el tema probatorio. Sobre este tema en específico —sustento del gasto de responsabilidad social— se han pronunciado Córdova Arce y Barrenechea Salazar. Ellos ofrecen las siguientes observaciones acerca de cuáles son los medios probatorios que pueden ayudar a sustentar este tipo de gastos:

La documentación sustentatoria específica dependerá de cada caso concreto. No obstante en líneas generales sería conveniente contar con un acuerdo formal por convenio suscrito con las comunidades o entidades beneficiarias del gasto, en el que se detalle el compromiso asumido por la empresa frente a la comunidad y el propósito del mismo (promover el desarrollo de la comunidad, proteger el medio ambiente entre otros). Asimismo, sería conveniente contar con actas de los órganos societarios pertinentes que aprueben el gasto y sustenten la necesidad de su realización. La necesidad del gasto podría sustentarse a su vez con estudios que muestren el contexto social de las comunidades aledañas al proyecto, el historial de conflictos sociales que se hubiera presentado en el pasado y las necesidades y dificultades que se presentan en cada caso específico que deben ser subsanadas a efecto de viabilizar el desarrollo de cualquier proyecto de la industria extractiva. Adicionalmente, las empresas deberán tomar en consideración que los gastos de responsabilidad social deberán estar respaldados en los respectivos comprobantes de pago conforme a ley¹⁰.

Como puede observarse, en este caso se hace referencia a la jurisprudencia que desde hace ya varios atrás ha sentado el criterio que un gasto no solo debe ser sustentado con el comprobante de pago y el contrato, sino que debemos de contar con medios probatorios adicionales que permitan demostrar la causalidad del gasto realizado.

III. CONCLUSIONES

De lo expuesto, podemos concluir que para que estos gastos sean deducibles, deben acreditarse, con medios probatorios, la causalidad y necesidad de los mismos, principios ambos —sobre todo el primero— que al parecer han iniciado una variación en su correspondiente

10 CÓRDOVA ARCE, Alex y Lorena BARRENECHEA SALAZAR. «Impuesto a la renta y responsabilidad social». *Ius et Veritas*, 46 (2013), p. 374.

contenido conceptual recientemente. Esto ha ocurrido de manera tal que la diferencia entre causalidad y liberalidad podría devenir en una diferenciación muy tenue en determinados casos (tal como lo planteado al inicio de este artículo). Por ello y para poder establecer dicha diferencia, *es importante efectuar un análisis exhaustivo y detallado de cada caso en particular*. Por lo tanto, una *primera conclusión* sería indicar que, dado el reciente interés por parte de las empresas en realizar esta clase de gastos con motivo de la responsabilidad social, y a efectos de que el mismo sea causal, se debe aceptar verificar el cumplimiento de requisitos tales como: razonabilidad, proporcionalidad, usos y costumbres para el sector en donde se encuentra la empresa. Así, estos resultan ser criterios que establecen un primer marco general, pero que son insuficientes para determinar la deducibilidad de este tipo de gastos, porque este escaso marco regulatorio aplicable a esta figura no llega a cumplir dicho cometido.

En ese orden de ideas, consideramos que se debe evaluar caso por caso hasta que nuestro legislador, con un criterio que pueda recoger la realidad y no limitarla de manera indiscriminada, establezca algunos parámetros que puedan otorgar certeza a los contribuyentes, dado que en muchos casos la inversión o el egreso resulta un monto considerable, el cual, de ser reparado sin ningún criterio rector válido, puede en muchos casos limitar la actividad empresarial. Esto resulta especialmente problemático pues dicha actividad promueve la actividad económica en algunos lugares alejados del país, en donde lamentablemente el Estado no llega a cumplir a cabalidad sus objetivos.

Otra conclusión que podríamos plantear es que restringir este tipo de gastos a situaciones donde el Estado no deba intervenir limita de manera injustificada y poco técnica este ánimo de establecer un ambiente adecuado y armonizado entre la empresa y su comunidad.

De lo señalado anteriormente cabe precisar que, aunque las posiciones esgrimidas nos permiten sustentar como deducible o no el gasto por responsabilidad social, ellas pueden resultar en *posiciones extremas*. La *primera* señala que estos gastos solo deben restringirse a eliminar posibles conflictos que impidan el normal desarrollo de la empresa y/o solucionarlos. La *segunda*, de manera extensa, comprende en general el gasto encaminado a armonizar el ambiente con la empresa. También es correcto señalar que estas posiciones no deben entenderse como una dicotomía, sino que la señalada *segunda* posición debe ser complementaria a la primera; de modo tal que ni la una sea tan restrictiva ni la otra tan extensiva. Esto permitiría además guardar el equilibrio a efectos de propender a la correcta aplicación del principio de causalidad, al demostrar que la inversión en el entorno social es necesaria, pese a no existir conflictos sociales, pues ella no es solo preventiva (al evitar la

251

RESPONSABILIDAD
SOCIAL: ¿UN
REGALO O
UN GASTO
NECESARIO?
ENTRE EL BUEN
GOBIERNO
CORPORATIVO Y LA
DETERMINACIÓN
DEL IMPUESTO A
LA RENTA

SOCIAL
RESPONSIBILITY:
A GIFT OR A
NECESSARY
EXPENSE?
BETWEEN GOOD
CORPORATE
GOVERNANCE
AND THE
DETERMINATION
OF INCOME TAX

ocurrencia de dichos conflictos), sino que genera un beneficio directo o indirecto también para la empresa, tal como es el caso, por ejemplo, del mejoramiento del ecosistema que rodea a la empresa, entre otros.

Finalmente, es importante resaltar el hecho de que el gasto por responsabilidad social, el derecho tributario guiado por una política fiscal desde un plano general, deba cumplir con el objetivo de señalar criterios y establecer pautas que nos otorguen no solo un adecuado marco jurídico tributario, sino también una necesaria e indispensable seguridad jurídica, aun cuando actualmente y según lo ya señalado, el análisis del cumplimiento del principio de causalidad de acuerdo con los lineamientos establecidos deba realizarse caso por caso.

Recibido: 20/02/2014
Aprobado: 17/03/2014

RESULTADOS DEL CONCURSO DE CUENTOS

DERECHO
PUCP

REVISTA
DE LA FACULTAD
DE DERECHO

Concurso de cuentos 2013 convocado por la Comisión Arte y Derecho de la Facultad de Derecho de la PUCP

A continuación se presentan los cuentos ganadores y finalistas del Concurso de cuentos convocado por la Comisión Arte y Derecho, de la Facultad de Derecho PUCP, en el año 2013. El concurso estuvo abierto en dos categorías: Categoría A: Estudiantes y Categoría B: Docentes y personal administrativo. El jurado estuvo integrado por Javier Neves Mujica, Carlos Garatea Grau y Enrique Felices Saavedra.

RESULTADOS

Categoría A: Estudiantes

Finalistas:

«La huida» de César Pool Villegas Calderón (*Andrea*)

«Los inciensos» de Edison Vásquez Fernández (*El Oxímoron*)

Ganador:

«El golpe» de Bruno Delgado Taboada (*Adriano*)

Categoría B: Docentes y Personal Administrativo

Ganador:

«Acarí» de Jorge Armando Díaz Montalvo (*Corynorhinus*)

La huida

CÉSAR POOL VILLEGAS CALDERÓN¹

Nunca le había prestado tanta atención al fondo de un vaso de chicha. Tomaba lentamente y veía cómo el líquido pasaba por mis labios y corría lentamente por mi garganta. Éramos yo y el fondo de un vaso. María Fernanda estaba sentada a mi costado, llorando. Lo hacía siempre, cada vez que nos peleábamos. Lloraba como una Magdalena, desconsolada, sin ningún reparo ante los ojos curiosos y fisgones de los otros comensales. Y yo, ahí, exactamente a su lado, mirando el fondo del vaso. ¿Acaso esa gente se atrevería a juzgarme? ¿A criticarme por no consolar a la bella mujer que estaba a mi lado? Estúpidos, todos son unos estúpidos que juzgan a la gente sin saber los verdaderos motivos que impulsan o inhiben un determinado acto. Yo seguía allí, queriendo que el vaso de chicha fuera interminable. Para mí, en ese momento todo lo demás carecía de relevancia.

Mientras tanto, oía los balbuceos causados por sus lloriqueos y deseaba pararme de la mesa como si nada estuviera sucediendo, pagar la cuenta e irme sin mirar atrás; salir del restaurante tranquilo y no tener ningún reparo por dejarla atrás. De repente era aquello. Te había amado tanto que jamás había pensado en mí. Lo único que quería era devolverte la triste despedida que me habías ofrecido en su momento.

Fui tuyo María Fernanda, fui completamente tuyo y pese a ello tomaste la decisión de partir y dejarme atrás. Nunca tuviste idea de cuántas noches pasé despierto debido a tu ausencia, a tu huida sin ninguna explicación, llorando sin parar por incontables horas. *Es imposible que alguien lllore tanto* dijiste, *es físicamente imposible*. Pues tu ausencia lo hizo posible, María. Por mi cabeza pasaron miles de preguntas sobre aquella huida, sobre ti (sobre nosotros), pero cada vez las explicaciones se iban haciendo excusas para no darme cuenta de las cosas. Las respuestas se fueron transformando en palabrerías que me repetía hasta el hartazgo como un remedio para el insomnio. Las botellas de vino, interminables, avivaban cada pregunta y cada respuesta. Ni bien encontraba una explicación para la noche, me dormía repitiendo la misma frase.

¹ Finalista de la Categoría A: Estudiantes.

Mis amigos se aburrían de nuestras historias y poco a poco fui dejando de verlos. *Fuiste como mi padre, que huyó de mi madre y de mí.* Es increíble cómo las personas que más amamos son las que se van sin darte ninguna explicación, con valijas a medio alistar, sin ningún remordimiento. Ahora me pides que te perdone. Pero no, María, hoy te irás a tu casa caminando. Hoy no hay César bueno. Hoy cogeré el poco valor que me dejaste y te diré que no te perdono, que nunca lo haré. No importa que llore, que me arrepienta después. Yo sigo aquí, perplejo, mirando el fondo de un vaso de chicha; irresoluto, cansado, hundido en esta silla, mientras me veo reflejado al verte llorar. La garganta me pide que te diga algo, que sí te perdono, que olvidemos todo y empecemos otra vez, abrazarte y decirte que ya va a pasar, que todo va a salir bien. Es entonces que mi mente se encarga de boicotear el plan de mi huida con tus recuerdos.

Me doy cuenta de que no soy tan fuerte como tú cuando me dejaste solo, cuando empezaste a cambiar nuestras conversaciones en la cama después de hacer el amor por silencios intragables, insondables. Al dejarme llorando en el aeropuerto, moviendo los labios y yo no queriendo entender. *Lo siento César, no puedo seguir haciendo esto.* Te miro y veo a mi padre. Ambos son unos cobardes. Cobardes que me abandonaron cuando más los necesitaba, cuando ya eran parte de mi ser. Que no les costó nada olvidarse de mí, que no respondían sus celulares, que seguían con sus vidas, mientras yo seguía allí, amándolos, esperándolos. Pero ya no había tiempo, porque mi madre y yo nos sumimos en la depresión y, más que depresión, empezó a correr odio por mis venas, odio hacia ustedes. Dejé la universidad poco antes de acabarla, María. Busqué un trabajo en donde no tenían reparo en hacerme quedar hasta medianoche todos los días, cuando debía salir a las seis. Y al llegar a casa encontrar a la noctámbula de mi madre, en su oscuro cuarto donde lo único que brillaba era la pantalla del televisor, vistiendo su pijama por ya varios días.

Lloraba caminando al trabajo, lloraba de regreso a mi casa y lloraba en las noches, *lloraba porque tenía dos ausentes viajeros y una ausente en mi casa.* Estaba solo, solo manteniendo una casa que me dio tantas alegrías, en la que crecí, en la que hicimos el amor cientos de veces. Una casa que amábamos tanto que buscaríamos una similar para vivir juntos. Mis llantos y los de mi madre hacían que toda la casa llorase con nosotros, con empatía por nuestras pérdidas. Las lágrimas iban perdiendo su sentido con el pasar de los tiempos; mis almohadas, mojadas por ellas, iban siendo la escena del crimen, de mis dos asesinos, los cuales están prófugos, pero yo ya no busco justicia. Busco paz. Busco tranquilidad. Al darme cuenta de que ni uno de ustedes regresaría, de que ambos en realidad nunca me amaron, de que mi padre nunca amó a mi madre ni tampoco a mí, al despertar de mi letargo, decidí nunca más llorar, ni una puta lágrima

por asesinos que matan a sangre fría y gozan de no tener remordimiento alguno por sus víctimas. Porque cuanto más pasaba el tiempo, más creía que me hacía fuerte y los olvidaba y empezaba a recuperar a mi madre; y juntos a hacer que nuestras vidas se encaminen de nuevo, volver a hacer de mi casa un hogar.

Ahora tú a mi lado, con incesantes lágrimas. Ahora que tengo la oportunidad de verte llorar tanto como yo lo hacía, ahora ya no busco venganza y ya no puedo seguir viendo brotar lágrimas de esos ojos, esos ojos tan redondos, tan bellos que fueron testigos de nuestros encuentros amorosos en la cama y fuera de ella. Mi mano, casi como un atrevimiento del amor que aún te tengo, se posa sobre la tuya. Al instante, tu cuerpo es vencido y tu cabeza se acuesta sobre mi hombro, como símbolo de derrota absoluta. *Deja de llorar, que todo está bien ahora María. No te culpo por preferirte a ti misma antes que a mí, antes que a nosotros. No te culpo por nada. Deja la tristeza atrás, que te perdono, te perdono amor mío (es el regalo por todo lo que me diste, por hacerme sentir amor por primera vez). Te perdono María Fernanda.*

Saco mi billetera, ella piensa que voy a pagar la cuenta. Dejo en la mesa una foto, venida a menos por el largo tiempo que ha pasado en mi billetera conviviendo con los pocos billetes que allí habitaban. Era la foto de nuestro primer aniversario, tomada en el mismo restaurante, ambos sonriendo bobamente y embriagados de amor. Ambos jurándonos amor eterno. Miro la foto por última vez. Qué ironía, parece ser la misma mesa en donde ahora estamos. Lentamente ella coge la foto con una cara de asombro que nunca antes había atestiguado. Sus lágrimas parecían haberse congelado en su rostro. Cuatro años después sigo guardando la misma foto. Ella la mira detenidamente como tratando de encontrar el error en la foto, en la situación, en el momento. Acto seguido, le da la vuelta. Con lapicero azul, en la parte superior, tenía la fecha en que la foto fue tomada y, tras un espacio, una pregunta: *¿Juntos por siempre?* Al costado, la respuesta con tu linda caligrafía: *Juntos por toda la vida, mi amor.* En la parte inferior, sin fecha alguna, pero escrita recientemente, con lapicero negro decía: *HOY TE EXTRAÑO MÁS QUE NUNCA MARÍA FERNANDA, CUANDO LA IDEA ERA OLVIDARTE.*

Los inciensos

EDISON VÁSQUEZ FERNÁNDEZ¹

A Marinacha, por los pasos compartidos y el hallazgo de vida.

Hace varios años, Mariana me visitó cuando yo aún vivía en Cajamarca. Recuerdo que ella me telefoneó un martes en la tarde y me dijo, con voz suavcita, que en dos horas llegaría al terminal terrestre. Este aviso me tomó por sorpresa; luego de nuestra tormentosa despedida jamás pensé que vendría a buscarme. Le dije que la iría a recoger al terminal e inmediatamente después de colgar el teléfono, con la mirada fija en un punto cualquiera del rincón más intrascendente de mi cuarto, reconstruí en breves segundos todo mi pasado con ella. Bruscamente desperté del trance en el que me encontraba cuando, dentro del proceso de reconstrucción, llegué al momento en que descubrí que Mariana era una maniática del orden y que su sentido del olfato, digno del más ducho perro buscador de drogas, enloquecía al detectar el más mínimo olor que pudiera resultarle desagradable. Estoy seguro de que para el ser humano promedio muchos de esos olores que ella no podía soportar pasarían desapercibidos, pero ya no había tiempo para pensar en eso; el súper desarrollado olfato de Mariana estaría en la puerta de mi departamento en poco más de una hora y tenía que hacer algo para disimular toda la gama de olores que se desprendían de cuarenta metros cuadrados de vida solitaria. Todavía pensando cómo resolver esto, me acerqué a la ventana y vi la tienda que estaba en la esquina de la calle Puga de Losada. Era la tienda de un extraño sujeto de marcados rasgos árabes y cuyo castellano aún estaba imbuido del espíritu de su lengua materna. Recordé entonces que él vendía una interesante variedad de inciensos y creí que quemar algunos palitos en mi departamento, con todas las ventanas cerradas, sería suficiente para saturar el olfato de mi visitante con místicas fragancias.

Podría decir que, dejando de lado los mareos iniciales provocados por la humareda y la extraña mezcla de olores, mi plan resultó exitoso. No recibí ninguna crítica relacionada con mi desorden o con algún raro olor. Contrariamente a lo que esperaba, Mariana se mostró comprensible,

¹ Finalista de la Categoría A: Estudiantes.

humilde y hasta sumisa conmigo. Pasamos casi todo aquel martes comiendo canchita y conversando. Recién al final del día comprendí el porqué de esa dócil actitud. Ya había encendido un par de velas, pues no había luz en mi departamento por esos días, cuando el semblante de Mariana pareció marchitarse. Me contó el verdadero motivo de su visita, que una serie de aciagos acontecimientos terminaron por hundirla económicamente, que se sentía perdida, sin fuerzas para avanzar, y que necesitaba que la hospede por unos días para darse el tiempo de pensar en cómo recomponer su vida, lejos de todo lo que le recordaba su fracaso. Y así fue que Mariana se quedó poco menos de tres semanas en mi casa. En ese tiempo frecuentamos la tienda del árabe para adquirir más inciensos; al inicio mi intención era seguir aturdiendo el olfato de Mariana, pero después nos acostumbramos a sentir esos aromas en la casa y ya los compraba por puro placer. En esos días aprendí mucho sobre inciensos; aunque para mí seguían siendo un instrumento para disimular malos olores, a Mariana estos palitos no solo le ayudaron a reencontrarse con su lado más espiritual, ese que encontró en sus clases de yoga cuando sobre su humanidad solo pesaban diecisiete años, sino que vio en ellos la posibilidad de un pequeño negocio que la ayudaría a estabilizar su precaria situación económica y retomar su proyecto de convertirse en fotógrafa profesional. El árabe notó el entusiasmo con el que Mariana, cada mañana, entraba a su tienda y, cuando no había clientes, los dos se envolvían en animadas conversaciones en las que ella dejaba ver su interés no solo como consumidora, sino que cada vez sus preguntas e inquietudes se inclinaban por el lado más operativo y técnico del negocio.

No pasaron muchos días cuando, a fuerza de diarias conversaciones, el árabe le comentó a Mariana que estaba abriendo una tienda en Lima y que necesitaría a alguien allá que le pudiera ayudar con eso. Ella entendió el ofrecimiento y aceptó de inmediato. Cuando llegué al departamento en la noche, ella me esperaba con una sonrisa que resaltaba graciosamente sus pómulos. Me dijo que después de algunos días en los que el árabe le explicaría el funcionamiento del negocio y las tareas que debía realizar en Lima, tomaría el bus rumbo a la capital. Cómo sonreía aquella noche. El entusiasmo la invadía; la esperanza regresaba. Finalmente se despidió de mí. Me agradeció por los días de alojamiento y me dijo que vaya a Lima a visitarla. Añadió que siempre supo que usaba los inciensos para disimular otros olores, pero que, luego de un par de días en mi casa, ya ni eso funcionaba.

Mariana alquiló una pequeña habitación en Surquillo, cerca de la nueva tienda del árabe. Mientras esperaba que los albañiles concluyeran sus trabajos en el nuevo local y que la Municipalidad emita los permisos correspondientes, Mariana creyó conveniente llevar algunas mercaderías a su habitación e ir ofreciéndolas a sus vecinos y amigos desde ahí.

Satisfecha, observaba cómo crecía la demanda por sus inciensos y, entre los niños, cada vez se hacía más popular un exótico dulce turco hecho a base de maní y miel. Renato, un robusto niño de mirada vidriosa y de unos ocho años, devoraba con fruición estos dulces. Cada tarde, saliendo del colegio, Renato iba hasta el departamento de Mariana para ver qué nuevos tesoros alcanzaría a observar y para comprar dos dulces turcos, uno para él y otro para Banny, una sagaz mozuela de cabellos siempre amarrados a estilo cola de caballo. Banny y Renato estaban en el mismo salón, y él había forjado sus primeras ilusiones de amor en torno a ella. Con el corazón endulzado a punta de caramelos, chupetines y chocolates, Renato pretendía encandilar a la pizpireta niña con el nuevo manjar turco que había encontrado, pero contrariamente a lo que esperaba, ella no mostraba mayor interés por el succulento dulce. Inquieto por esto, Renato se consolaba engullendo frenéticamente los dulces turcos. Una tarde, en una de sus habituales visitas a la habitación de Mariana para comprar lo de costumbre, el niño quedó anonadado al ver un par de pequeños aretes dorados que simulaban la forma de un ave en pleno vuelo. Los creyó perfectos para Banny, pero como no contaba con el dinero para comprarlos, decidió simplemente tomarlos. Para este fin, mediante engaños, logró que José, un niñito párvulo vecino suyo, lo ayudara. Una mañana, los dos faltaron al colegio y, aprovechando la ausencia de Mariana, se las ingenieron para entrar a su habitación trepando por la parte de atrás de la casa, que daba al jirón Velarde y, desliziéndose por un viejo tragaluz, aterrizaron sobre las numerosas cajas de incienso que estaban convenientemente apiladas. Aún temerosos y con el corazón palpitante, rebuscaron en todo el lugar hasta dar con los aretes dorados que, junto con otras alhajas, reposaban dentro de una especie de cofrecito metálico. Tras cerrar el cofrecito y con el botín ya en el bolsillo, al pequeño José le sobrevino un invencible sentimiento de culpa; se angustiaba pensando que alguien los había visto, que alguien los descubriría, que habían dejado huellas por todos lados. Renato empezaba a ponerse nervioso también, cuando recordó lo que había visto en una película. Recordó una escena en la que un sujeto borraba las huellas digitales de una pistola colocándola breves segundos sobre el fuego. Corrieron a buscar fósforos y mientras los encendían, con las manos temblorosas, pensaban que cada chispa los acercaba al plan perfecto. Esa mañana, Mariana no estaba en su habitación pues, devolviéndole la sorpresa que me dio hace algunos meses atrás, fui a visitarla a Lima y le dije que me fuera a esperar en el paradero de mi bus, en Luna Pizarro. Tomamos un buen desayuno para celebrar el reencuentro. Ya en el taxi, dirigiéndonos hacia su habitación, me iba contado, otra vez con los pómulos resaltados por su sonrisa, de los planes con la nueva tienda. Bajamos, sin embargo, en un mercado, para hacer algunas compras para el almuerzo y de ahí nos fuimos caminando rumbo a su habitación. Mientras conversábamos y reíamos, el agudo olfato de

Mariana distinguió en el ambiente el olor a los inciensos del árabe y, con un ligero mohín que dejaba notar cierta satisfacción, me dijo que cada día las ventas de los inciensos aumentaban.

Cuando doblamos en la esquina que daba al jirón Velarde, una estampida de personas corrió hacia nosotros. Unas señoras sudando, gritando y con los ojos desorbitados señalaban hacia la habitación de Mariana. Pero ella ya no oía los gritos de la multitud. Sus manos dejaron caer las bolsas con las compras para el almuerzo. Su mirada estaba clavada en su habitación viendo cómo el fuego la consumía. Su olfato aún podía distinguir el místico aroma de los inciensos, pero este ya se mezclaba con el olor a plástico y papel quemados. Entonces, sentándose en el piso, comprendió que ese era el olor a derrota.

El golpe

BRUNO DELGADO TABOADA¹

— ¡Perros traidores! ¡De aquí solo me sacan muerto, carajo!

Su valentía y su carácter eran legendarios. No se dejaba ningunear ni reducir por los gritos, las burlas. Los golpes. Los balazos al aire.

Sus captores estaban desesperados, su formación castrense los hacía ser fríos y sanguinarios, pero les había tocado quebrar un espíritu enérgico, algo para lo cual nadie podía estar preparado. El coronel replicó:

— Señor presidente, firme los papeles. Esto se acabó.

— No voy a firmar nada, ¿iqué se han creído!?

El coronel Salazar estaba convencido de que un civil no podía seguir gobernando la República del Perú. Los civiles eran débiles, no tenían una visión estratégica, geopolítica. Además, sus partidos políticos eran tradicionales e ineficientes, perdían mucho tiempo confrontándose unos con otros en lugar de pensar en los intereses de la Nación. Su democracia no se comía, no era más que una ficción de oligarcas, y el pueblo quería pan.

Este era su momento. El último peldaño de la carrera del militar era ser presidente de la República, y estaba tan solo a una firma. A una firma de conseguirlo.

— Si no firma su renuncia, el alférez Morales se verá obligado a agujerearle la cabeza. Y no queremos eso, ¿verdad?

— No voy a firmar ese papel. Su contenido no se ajusta a la verdad, por enésima vez se lo repito. ¡No estamos veintiocho de julio! ¡Estamos veintisiete, veintisiete! ¡Animal!

El alférez Morales estaba muy tenso, transpiraba. Le sudaban las manos. Nunca en su vida había estado tan nervioso. Era la primera vez que veía a un hombre tan importante desde tan cerca. Y también la primera vez que le apuntaba a un hombre a la cabeza con un fusil cargado. Y no a cualquier hombre importante, sino al mismísimo presidente, Augusto Leguía.

¹ Ganador de la Categoría A: Estudiantes.

Su mente estaba sumamente cargada, más con miedos que con dilemas éticos. Era un plan mediocre, pensaba, algo podía salir mal. Eran un puñado de veinte hombres, los guardias de palacio estaban comprados, justo el día en el que la mayor cantidad de efectivos practicaban para el desfile de 28 de julio. Debían entrar a palacio y asegurar la toma del edificio. Entrar al despacho presidencial, reducir al Jefe de Estado y hacerlo firmar el acta. Definitivamente mucho más complicado de lo que parece cuando te reclutan. Por eso el resto de su promoción no aceptó la oferta.

— ¡Firma carajo! ¡De una vez! ¡Firma!

Salazar comenzaba a perder los papeles. Abofeteaba al mandatario una y otra vez, con la esperanza de doblegarlo. Era insólito. El hombre más poderoso del país siendo golpeado y humillado por aquellos que estaban encomendados a defenderlo.

Los hombres no entendían qué era lo que Salazar estaba esperando para dar la orden. Si el presidente se rehusaba a firmar, ¿por qué no matarlo?

Salazar no quería a Leguía muerto. No estaba en sus planes. Le quitaría legitimidad a su golpe. Necesitaba su renuncia firmada junto con un acta de su proclamación como presidente. Ese mismo día se distribuiría a todos los medios de prensa local una copia a mano de los documentos. El 28 de julio los diarios proclamarían a un nuevo presidente. El 28 de julio las Fuerzas Armadas en desfile saludarían nuevamente a un mandatario uniformado.

El silencio se interrumpió, se escuchaban pasos, gritos a lo lejos. Había más movimiento del que debía haber dentro del edificio. La sala se conmocionó. Algo estaba pasando.

— Morales. Anda a la puerta principal a ver si todo está en orden y vuelve de inmediato.

Salazar se quedó con seis hombres más en el despacho. Seguían tratando de forzar al presidente a firmar.

Morales salió del despacho y cerró la puerta. Avanzó por el pasillo, se detuvo. Vio como una decena de hombres subía cautelosamente por las escaleras. Estaba desesperado, no sabía qué hacer, pero logró reconocer al alférez Ricardo Meléndez, un compañero de su promoción, encabezando la columna. Se calmó, pudo divisar a otros oficiales conocidos en la columna. Ambos se reconocieron, se acercaron uno al otro con la guardia baja, lo cual tranquilizó a los demás. Morales le dijo en voz baja:

— Ricardo, ¿i qué estás haciendo?! ¡Nos vas a joder a todos!

— El que está jodido eres tú si no nos apoyas. Vamos a sacar al presidente vivo de ahí.

Morales pronto entendió que no tenía otra posibilidad, tenía que apoyar a Meléndez y a sus compañeros. Tuvo que decidir rápido.

— ¿Qué hago?

— Guíanos a donde tienen al presidente. ¿Dónde está?

— En su despacho, una sala mediana, amoblada, con una puerta robusta y pesada.

— Muy bien, escúchame con atención. Vas a entrar al despacho. Vas a dejar la puerta entreabierta. Repito, no la cierres. Te vas a arrimar al lado izquierdo de la habitación. Y vas a esperar. Actúa normalmente.

— Pero, ¿qué van a hacer? ¿En qué momento? ¿Cómo?

— ¡Arranca! ¡Anda! ¡De una vez!

Morales sabía que en algún momento iban a intentar entrar. Temía por lo que se venía. ¿Qué le diría a Salazar? ¿Que no encontró nada? Pensaba en todo esto antes de abrir la puerta del despacho. Finalmente, atinó a dejarse llevar por su instinto. Entró al despacho, dejó la puerta entreabierta tal y como le habían indicado. Se presentó ante Salazar, quien estaba a la expectativa. El coronel refunfuñó.

— ¿Qué pasó? ¿Por qué tardaste tanto?

— Estaba revisando el edificio, coronel. Los hombres no están.

— ¿iCómo que no están!?

— No lo sé señor. No están.

Morales sentía que le iba a dar un infarto. Habría sido mejor decir cualquier cosa menos esa. Salazar ahora estaba furioso y preocupado, sería mucho más cauteloso de lo que su amigo Meléndez estaba esperando.

— ¡Hombres! Vamos a inspeccionar el edificio. Tú, Morales, apúntale al miserable a la cabeza. Lo vigilarás hasta que volvamos.

Morales, en este momento, no estaba muy seguro de lo que estaba pasando. De lo único de lo que estaba seguro era de que tenía que mantener el fusil fijo, apuntando a la cabeza de Leguía, mientras Salazar y sus hombres salían del despacho y todo estaría bien.

Ni bien Salazar y compañía salieron del despacho, disparos comenzaron a sonar. Salazar cayó herido y sus hombres rápidamente arrojaron las armas y fueron reducidos.

Meléndez entró en el despacho acompañado por sus compañeros. Al verlo entrar, Morales bajó su arma y fue a su encuentro. Meléndez se presentó.

— Excelentísimo presidente Leguía, soy el alférez Meléndez. Es un honor conocerlo y un alivio encontrarlo con vida.

— Un gusto conocerlo Meléndez. Agradezco su noble y valiente acción.

— Solo cumplíamos con nuestro deber. Yo y mis compañeros nos organizamos cuando nos enteramos del atentado que se iba a realizar.

Leguía se recompuso. El mandatario observó a los jóvenes uno a uno y fijamente a Meléndez.

— Felicitaciones por su trabajo, teniente.

— Perdón señor. Seguramente quiso decir capitán.

Leguía sonrió. Así siempre ha sido y siempre será la política en el Perú, pensó.

— Felicitaciones por su trabajo, capitán.

Acarí

JORGE ARMANDO DÍAZ MONTALVO¹*A mi hija, Angélica, mi final feliz.*

Doña Teresita no deja que su hija pasee entre los olivos por la noche; el tamaño del vientre de la muchacha y el rubor de sus mejillas avisan que la *wawa* está próxima.

«Ay mijita, ni te vayas entre los olivos que por ahí los demonios te perderán y no ha de volver mi hija; y, aun si regresaras, tal vez no con el lucerito de tu vientre».

Cuántos niños se han perdido como si fueran semillas que la tierra esconde, solo zapatitos cerca del río y de ahí nada más; nadie por la noche se asoma a los campos, allí celebran los demonios que se han hecho de esta tierra. Getsemaní y Acarí han de ser lo mismo; nuestro dios de espaldas, y las dudas, y la divinidad tiritando de miedo y de frío.

Le hemos pagado a la tierra con nuestra humildad, los últimos animales han dejado su sangre sobre ella para que se cierren las puertas del infierno; ya no hay más que ofrecer y seguimos con este martirio. Hemos paseado también a nuestra Mamita de los Olivos, pero ya nadie se atreve a encender el incienso ni a llevarla en procesión por la noche.

*

Tocaban las tres de la mañana y los susurros callaban, las ovejas preferían aplastar a sus crías antes de ser descubiertas, en sus corrales, por las llamas.

*

||

Han llegado los brujos con sus sapos, velas negras y clavos. Y nos han engañado diciendo que este año podremos sembrar y tener ganado. ¡Pero estos son peor que demonios! Dejaron nuestras casas sin aceite,

¹ Ganador de la Categoría B: Docentes y Personal Administrativo.

pan y queso y el vino también se lo han llevado; con la falsa promesa de librarnos de nuestro mal. Ni nuestra mamita de su avaricia se ha salvado; se largaron dejándola sin corona.

*

Se abren dos caminos a la medianoche, uno a casa y otro al banquete que se darán conmigo si es que los miro a los ojos antes del alba.

*

III

Ay, peregrinos —y solo eso, hombres— humildes como nosotros, vinieron a curarnos; el olivo más grande del valle tumbaron y de él una figura humana hicieron. Luego todo el olivar quemaron y el pueblo se ha visto rodeado de una duna de cenizas. Y así han partido llevándose la figura por el gran camino; esa gran serpiente gris, brillante ante los rayos del sol.

*

La serpiente anida sus cabezas en pequeñas aldeas y grandes ciudades, invadiendo de demonios la tierra.

*

IV

Los peregrinos se turnan una y otra vez a lo largo del camino, se turnan Cristóbal, Sebastián, Jerónimo y los demás. Uno va con la figura sobre los hombros y a gran distancia el grupo detrás; hasta que ven al primero caer exhausto, pero no lo suficiente como para que el madero toque la tierra y se rinda ante la serpiente.

*

El desierto, la sal del sudor, el aniego del cansancio y el cardo haciéndose dolor.

La carne y la orfandad doblegan a quien lleva el madero.

Los doblega la serpiente al transitar por su cuerpo.

*

v

Tu lucerito mijita, tu *wawita* abre los ojos y despierta sin siquiera recordar las heridas que hace mucho tiempo ya sanaron en nuestra tierra. Acarí, mi niño es ahora solo tierra de alfajores suaves y dulces con besos de canela. Ha vuelto a ser la tierra sana de noches de luna que enamoraron a tu madre para perderse junto al hombre de quien tienes los ojos. Aquellos ojos que ardieron la noche en que tu padre se extravió del camino a casa y no pudo alzarse vivo antes del alba.

281

CONCURSO DE
CUENTOS 2013

RESEÑAS BIBLIOGRÁFICAS

DERECHO
PUCP | REVISTA
DE LA FACULTAD
DE DERECHO

GUEVARA GIL, Jorge Armando. *El Derecho y la gestión local del agua en Santa Rosa de Ocopa, Junín, Perú*. Lima: Instituto de Promoción Para la Gestión del Agua, 2013, 479 páginas.

285

RESEÑAS
BIBLIOGRÁFICAS

Acabo de terminar la lectura de un libro singular, alejado de los que usualmente forman la base del trabajo de un profesor de derecho administrativo especializado en derecho de aguas, pero cuyo objeto y calidad le hacen merecedor de valoración positiva, de recomendación de lectura y, obviamente, también de este pequeño comentario.

Podríamos decir que la obra de Guevara Gil nos sitúa ante la realidad o ante una forma de realidad del siempre multifacético derecho de aguas. Comúnmente se ha dicho que el derecho de aguas tiene una base o componente social indiscutible en tanto en cuanto se refiere a la ordenación del aprovechamiento y de la protección de un recurso que es imprescindible para la vida individual y colectiva: el agua. Esto no se ha olvidado nunca, pero lo cierto es que, por razones más que comprensibles, la tendencia desde hace siglo y medio (podríamos decir desde que apareció la ley española de aguas de 1866 y luego la de 1879, vigente en España durante más de un siglo, hasta el 1 de enero de 1986) ha centrado en la ley, como producto racional, el acento del derecho de aguas y de lo surgido a su amparo: una compleja administración del agua. Obviamente el gobierno y la administración (de cualquier país) se centran en la aplicación de la ley (de cualquier ley de aguas) y los tribunales (de cualquier país), a los que se encomienda la resolución de los conflictos jurídicos, toman también la ley como soporte y enseñanza fundamental para la resolución de tales conflictos.

Pero esa apariencia de ordenación, racionalidad y respuesta mecánica y fría a los problemas que se plantean en torno a la utilización y protección del agua no ha permitido llegar nunca a olvidar esa base social y, por tanto, colectiva, que refiero. Es notable que la ley de aguas española de 1879 incorporó la regulación de las comunidades de regantes, organizaciones sociales tradicionales, cuyo origen nadie es capaz de situar en un momento determinado de la evolución histórica, y con su base las comunidades de regantes prosiguieron su recorrido e, incluso, lo incrementaron grandemente. Lo mismo ha hecho la legislación vigente de aguas que por la versatilidad de este tipo de organización ha llevado a que utilice la expresión de «comunidades de usuarios» (industriales, etcétera) una de cuyas manifestaciones será la de las comunidades de regantes, si la funcionalidad de las mismas está dedicada al riego. Incluso es perfectamente posible encontrar dentro de la misma comunidad usuarios de distintos tipos de usos.

Y en este punto conviene reparar en que esa ley de aguas española de 1879 conoció una expansión en muchos países latinoamericanos, lo cual

implicó una gran influencia en la legislación de dichos países, hasta el punto de que bastantes leyes de finales del siglo XIX y de comienzos del siglo XX no son otra cosa que una traducción, más o menos literal, de aquella ley. Eso es, por cierto, lo que sucedió en Perú con su Código de Aguas de 1902, en el que es continuamente reconocible la herencia de la ley de 1879 y desde luego en el tema que trata el libro que comento, las comunidades de regantes.

El libro de Guevara Gil es perfectamente conocedor de esa base normativa histórica y de la regulación actual de las aguas en Perú (la ley de 2009 y su reglamento de 2010), pero su objeto no es, en absoluto, observar cómo las organizaciones de regantes centradas en Santa Rosa de Ocopa llevan a cabo el cumplimiento de tal legislación de aguas, sino, al contrario, descubrir la forma real de gestión de las aguas en tal lugar. Dicha gestión se basa, según el autor, en tres palabras que son también las claves de su trabajo: autonomía, interlegalidad y contractualismo.

El objeto del libro es demostrar con múltiples ejemplos que denotan un trabajo de campo largo, minucioso, paciente y muy vocacional, cómo la gestión del agua, ese derecho local que se describe, está basado en un sentimiento continuo de independencia (autonomía) frente a poderes políticos y no solo hídricos, y ello como consecuencia del convencimiento, demostrado múltiples veces, de que los usuarios cercanos y directos conocen, mucho mejor que cualquier lejana autoridad, las necesidades y las formas de responder a los problemas que plantea la gestión del agua. Profundamente vinculada a la autonomía se encuentra la interlegalidad. Esta significa capacidad de moverse dentro de un ordenamiento jurídico complejo, contemplado en su proyección histórica y no estrictamente en las manifestaciones concretas —tan sucintamente temporales, difuminadas— de la concreta norma vigente en un momento concreto también. Y, claro está, como consecuencia de todo lo anterior, aparece el contractualismo, la búsqueda continua del compromiso entre los miembros de la comunidad a través de la labor de sus dirigentes, lo que muchas veces significa desconocer la letra de la ley, igualmente no estar estrictamente vinculado al precedente, buscar arriesgadamente la forma más correcta de solucionar en cada momento los problemas colectivos sin pretender, en ningún caso, que esa solución sea el punto clave para abordar cualesquiera problemas semejantes que se planteen en el futuro.

A lo largo del libro late también la tensión o el pacto existente con la estructura política más «natural» de cuantas puedan imaginarse: el Municipio. Es de importancia el carácter de antecedente como gestor en algunos supuestos de este y su sustitución, también natural, por la organización de usuarios, el Comité de Regantes de Santa Rosa de Ocopa.

El libro presenta el valor más que interesante de poder comparar la gestión del Comité de Regantes de Santa Rosa de Ocopa con otras organizaciones de regantes previstas por la legislación, como la Comisión de Regantes de la cuenca del río Achamayo. Esto tiene el valor —en el que, obviamente, no debo entrar— de la ponderación y del juicio sobre el acierto en la configuración y características de la Administración hídrica por la correspondiente legislación.

El autor es consciente de la utilidad y también de los límites de su trabajo. Esto es una historia local, concreta, de un determinado lugar en el que predominan los intereses agrarios y donde los industriales, aun poderosos, no son todavía determinantes (el ejemplo minuciosamente estudiado de la Piscigranja Los Andes es sumamente interesante). Eso puede no ser igual en otros lugares del país, como la costa. Igualmente se transmiten muchas sugerencias sobre la gestión del agua a una determinada altura sobre el nivel del mar. Es obvio que al lector —como seguramente también al autor— le vienen continuamente al pensamiento las interesantes —y dogmáticas— ideas basadas en la gestión integral de recursos hídricos (GIRH en las siglas tan conocidas), y dentro de ella, obviamente, la gestión del agua basada en las cuencas hidrográficas, tan atractiva como directriz y tan difícil siempre de realizar en la práctica. Eso es otra parte de la gestión de las aguas y de la difícil afirmación de una legalidad formal, muchas veces desconocedora —como sus autores— de los problemas a los que tal ley parece querer responder, frente a la resistencia de la realidad, siempre inmisericorde.

En suma, estamos ante un libro científicamente bien construido, sugerente en todas sus páginas, creo que imprescindible para poder juzgar cómo la realidad formal, legal, y la realidad material pueden no siempre coincidir. Y que ello no necesariamente tiene que ser una tragedia si se consigue la mejor utilización y protección del agua, que esta sirva para los intereses de la sociedad y para ser legada, en las mejores condiciones, a las futuras generaciones. El paso siguiente, decisivo, es, obviamente, conseguir la mejor de las normas posibles y poner a su servicio a la mejor administración hídrica posible también. En ese marco, las organizaciones sociales como el Comité de Regantes estudiado tienen un papel imprescindible.

Antonio Embid Irujo
Catedrático de Derecho Administrativo de la Universidad de Zaragoza
(España)

CRÓNICA DE CLAUSTRO

DERECHO
PUCP

REVISTA
DE LA FACULTAD
DE DERECHO

En el semestre 2013-II se desarrollaron diversas actividades. Entre ellas, destacan las siguientes:

I. ACTIVIDADES DE LA FACULTAD

I.1. Seminarios y conferencias

- Conferencia «Medio Ambiente y Tributación», con la experta española Gemma Paton. Se realizó el 22 de Agosto en el Anfiteatro Armando Zolezzi.
- Conferencia Internacional «La Reforma de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos». Se realizó el 03 de setiembre en el anfiteatro Monseñor José Dammert.
- Conferencia «Educación y Memoria: Aceptar la verdad para avanzar juntos», realizada el 10 de setiembre.
- Coloquio «La RSE de las Empresas Multinacionales en el Perú», realizado el 12 de setiembre en el aula D-102.
- «V Congreso Internacional de Derecho Civil Patrimonial». Tuvo lugar del lunes 16 al jueves 19 de setiembre en el Auditorio de Derecho de la PUCP.
- «Mecanismos de participación directa en la democracia representativa». El evento, que contó con la presencia del expositor alemán Matthias Herdegen, se realizó el 18 de setiembre en el anfiteatro José Dammert.
- «II Seminario Derecho & Interculturalidad. Aplicación del Derecho en Contextos Culturales Diferentes». El evento, que tuvo como expositores principales a Christian Giordano y José Hurtado Pozo, se llevó a cabo el 23 y 24 de setiembre en el anfiteatro José Dammert.
- «Una década de reforma judicial en democracia. Balance y futuro del Consejo de la Magistratura (CNM)». El evento tuvo lugar el 17 de octubre en el anfiteatro Monseñor José Dammert.
- «Una década de reforma judicial en democracia. Balance y Perspectivas de la Corte Suprema». El evento tuvo lugar el 06 de noviembre en el anfiteatro Armando Zolezzi.
- Conversatorio «Compra de Epensa», realizado el jueves 14 de noviembre en el Anfiteatro Armando Zolezzi.
- «I Encuentro Nacional de profesores de argumentación jurídica». El evento, que contó con la presencia del expositor español Manuel Atienza, tuvo lugar el 12 de diciembre en el Anfiteatro Monseñor José Dammert.

1.2. Otras actividades

- «II Concurso de ensayos sobre Ética y Responsabilidad Profesional del Abogado». La convocatoria tuvo lugar del 15 de julio al 01 de agosto, los resultados se publicaron el 26 de setiembre.
- Sesión informativa para estudiantes de primer ciclo, realizada el 29 de agosto en el anfiteatro Monseñor José Dammert.
- Ceremonia de graduación de la promoción Javier Belaunde López de Romaña, realizada el 29 de agosto en el Auditorio de Derecho. Ceremonia de homenaje al Dr. José Pareja Paz Soldán, realizada el jueves 26 de setiembre en el anfiteatro Monseñor José Dammert.
- «XIII Contienda de Ética Abogados al Banquillo». El evento tuvo lugar el 01 de octubre en el Auditorio de Derecho.
- «Prácticas Pre-Profesionales en el sector público y privado». Ceremonia de premiación a los tres primeros lugares del centro de prácticas, según el ranking 2013-1, realizada el 31 de octubre en el anfiteatro Monseñor José Dammert.
- Presentación de la revista *Derecho PUCP* 71, realizada el 21 de noviembre en el anfiteatro Monseñor José Dammert.
- Exposición de Pintura, realizada el 26 de noviembre en el *lobby* del Auditorio de Derecho.
- Premiación a la Investigación y Responsabilidad Social Universitaria en la Facultad de Derecho 2013, realizada el 28 de noviembre en el anfiteatro Armando Zolezzi.
- Ceremonia por el 21 aniversario de la Beca Luis Carlos Rodrigo Mazuré, realizada el 04 de diciembre en el anfiteatro Monseñor José Dammert.
- Cena de cierre 2013 para docentes y personal administrativo, realizada el 06 de diciembre en el Lima Cricket & Football Club.

1.3. Sustentaciones de expedientes y tesis para optar por el título de abogado

Durante el semestre 2013-2 se sustentaron ciento dieciocho expedientes, cinco expedientes únicos, una memoria y doce tesis, de las cuales diez obtuvieron la mención de sobresaliente.

II. ACTIVIDADES DEL DEPARTAMENTO

II.1. Talleres para docentes

- Taller de trabajo colaborativo. Se desarrolló de manera presencial los días 3 y 17 de octubre. La duración fue de seis horas y participaron cuatro profesores del Departamento Académico de Derecho (DAD).
- Taller de Presentaciones Efectivas. Se desarrolló de manera presencial los días 7 y 14 de noviembre. La duración fue de seis horas y participaron siete profesores del DAD.
- Taller de *Prezi* para docentes de Derecho. Se desarrolló de manera presencial durante el mes de agosto. La duración fue de tres horas y participaron treinta y un profesores y profesoras del DAD.

II.2. Publicaciones y actividades de Formación Continua del Centro de Investigación, Capacitación y Asesoría Jurídica (CICAJ)

II.2.1. Cuadernos de trabajo

- «Un análisis argumentativo de las concepciones metaéticas en las teorías de Luigi Ferrajoli y Manuel Atienza», autor: profesor Félix Morales Luna.
- Justicia y paz en la era global. Reflexiones a partir de *El derecho de gentes* de John Rawls», autora: profesora Betzabé Marciani Burgos.
- «¿Existen diferencias en la exigibilidad de los derechos civiles y los derechos sociales?», autor: profesor Heber Joel Campos Bernal.
- «Macrocriminalidad y Derecho Penal Internacional», autor: egresado Alfredo Alpaca Pérez.

II.2.2. Informes de investigación

- «Empresas multinacionales, responsabilidad social y derechos laborales en el Perú. La experiencia de Topy Top», autor principal: profesor Wilfredo Sanguinetti, profesor visitante de la Universidad de Salamanca.

II.2.3. Publicaciones coeditadas

- *Revista Derecho PUCP* 71, número elaborado en coordinación con el CICAJ y dedicado a la constitucionalización del Derecho.

II.2.4. Evento internacional: Primeras Jornadas de Derecho de Aguas

Las Primeras Jornadas de Derecho de Aguas se realizaron el 15 y 16 de agosto en el Auditorio de Derecho y contaron con veintitrés ponentes nacionales y siete internacionales (provenientes de Chile, Argentina y España). Asistieron 225 personas. El evento fue coorganizado por el CICAJ, el Instituto de Ciencias de la Naturaleza, Territorio y Energías Renovables de la PUCP (INTE-PUCP), el Centro de Arbitraje y Resolución de Conflictos de la PUCP (CARC-PUCP) y Derecho, Ambiente y Recursos Naturales (DAR). Asimismo, contó con el auspicio de la Fundación WOTRO y la Autoridad Nacional del Agua (ANA), la que oficializó el evento.

II.2.5. Actividades de formación continua

- Curso sobre seguridad y salud en el trabajo, realizado a solicitud de la SUNAT, a cargo de los profesores Eliana Caro Paccini, Juan Arias Carrizales, Zunilda Aréstegui Campos, Aníbal Hermoza Lanao y Sandra Corzo Beltrán (3-5 de julio y 7-9 de agosto).
- Curso «Procedimiento Administrativo Sancionador», realizado a solicitud de la Oficina de Control de la Magistratura, a cargo del profesor Diego Zegarra Valdivia (22 de julio al 20 de agosto).
- Curso «Tráfico Ilícito de Drogas», realizado a solicitud de la Sala Penal Nacional, a cargo del profesor Yvan Montoya Vivanco (23 de julio al 3 de agosto).
- Curso «Derecho de Familia, Niñez y Adolescencia», realizado a solicitud del Ministerio de Justicia, a cargo de la profesora María Consuelo Barletta (23 de octubre al 4 de diciembre).
- Curso «Lavado de Activos», realizado a solicitud de la Sala Penal Nacional, a cargo del profesor Yvan Montoya Vivanco (5-26 de noviembre).
- Diplomatura en Políticas Públicas y Gestión Pública con mención en Trabajo Infantil, desarrollada a solicitud de *World Learning*, a cargo de las profesoras Jeanine Anderson, Patricia Ames, María Consuelo Barletta, entre otros docentes (5 de noviembre de 2013-diciembre de 2014).
- Segundo curso de apoyo para la elaboración de proyectos de investigación y redacción académica en Derecho, a cargo de los profesores María de los Ángeles Fernández Flecha y Rómulo Morales Hervias (4-20 de noviembre).

III. ACTIVIDADES DE PROSODE

Durante el semestre 2013-2, Proyección Social de Derecho contó con un total de 61 estudiantes, los cuales fueron distribuidos en dos horarios. La distribución fue la siguiente:

Áreas	Asesoría legal	Difusión legal	Educación legal	Penal penitenciario	Total
Alumnos	25	12	20	4	61

Hemos tenido una estudiante de intercambio alemán en nuestra área de educación legal.

III.1. Áreas de PROSODE

III.1.1. Asesoría legal

Desarrolla sus actividades desde cinco consultorios ubicados en Barranco, Callao, Canto Grande, Cercado de Lima y San Miguel. Desde el mes de agosto hasta el mes de diciembre del año 2013 se realizaron un total de 1449 atenciones, de las cuales 929 fueron atenciones de casos antiguos y 520 de casos nuevos. El detalle de las atenciones puede observarse en el siguiente cuadro:

Cuadro 1. Estadística 2013-2 de asesoría legal

Asesoría legal	CJG	Atenciones nuevas 2013-2	Atenciones casos antiguos 2013-2
	PUCP	122	259
	Canto Grande	136	141
	La Recoleta	178	265
	Callao	38	58
	Barranco	46	206
TOTAL		520	929

Cuadro 2. Número de casos según áreas del Derecho

Asesoría legal	CJG	Familia	Civil	Laboral	Administrativo	Penal	Previsional	Tributario	Otros
2013-2	PUCP	44	36	10	09	11	05	00	07
	Canto Grande	85	28	03	05	06	00	02	07
	Recoleta	63	50	18	10	17	07	03	00
	Callao	17	07	03	02	02	03	00	00
	Barranco	36	07	00	01	01	00	01	00
TOTAL		245	128	34	27	37	15	06	14

III.1.2. Difusión legal

Este área contó con dos espacios radiales: en Radio Zona PUCP (internet) los días lunes de 4:00 p.m. a 5:00 p.m. y en Radio La Luz (AM) los sábados, a las 12:00 a.m., en ambos con el programa «El Derecho a tu Alcance». Para la realización de dichos programas se contó con la participación de estudiantes y profesores de Derecho, así como con la participación de jueces en virtud del Convenio con la Corte Superior de Justicia de Lima. En Radio La Luz existe un promedio de 4 llamadas por programa, lo cual nos muestra los indicadores de audiencia del programa. En el semestre 2013-2 se emitieron 28 programas, con un total de 61 llamadas al aire, conforme se aprecia en el siguiente cuadro:

Cuadro 3. Cantidad de programas y llamadas

	Cantidad de programas	Llamadas al aire
Radio La Luz	20	61
Radio Zona PUCP	08	
TOTAL	28	61

Figura 1. Llamadas al aire en el programa con magistrados y magistradas

Total de llamadas: 23



297

CRÓNICA DE
CLAUSTRO

Anualmente se publican cuatro números del boletín *Construyendo Justicia*. En el semestre 2013-2 se trataron los siguientes temas: el Derecho Previsional (número 74) y la Unión Civil entre personas del mismo sexo (número 75).

III.1.3. Educación legal

En esta área se realizaron talleres de capacitación en las Instituciones Educativas 7077 – Reyes Rojos (Chorrillos) y 1146 – República del Paraguay (Cercado de Lima). Entre agosto y diciembre de 2013 se capacitó a 146 escolares pertenecientes a dichas instituciones. Asimismo, se brindó una charla para 150 padres de familia de la institución educativa Los Reyes Rojos, la cual contó no solo con la participación de los alumnos del área de educación legal, sino también de asesoría legal.

Por otro lado, se realizó en el semestre un taller piloto en la Institución Educativa 1315 – Los Ángeles de Jesús, en el distrito del Rímac, y se contó con la asistencia de 45 participantes.

III.1.4. Penal – Penitenciario

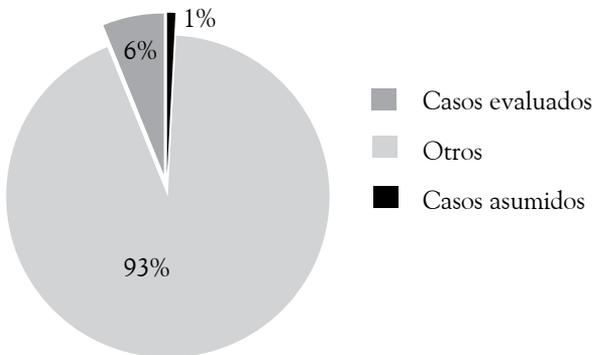
Desde el inicio del semestre hasta el mes de diciembre de 2013, se realizaron diez visitas al Establecimiento Penitenciario de San Pedro (ex-Lurigancho), brindando atención a 158 casos diferentes. Cabe indicar que estas atenciones brindadas abarcan desde absolver consultas legales a los internos, hasta asumir el patrocinio y defensa legal integral del caso.

De los casos anteriormente indicados, aproximadamente se ha evaluado nuestra participación en la defensa integral, como abogados, en diez de ellos, de los cuales únicamente se está en condiciones de asumir la defensa en dos, debido a que puede evidenciarse la inocencia de las personas involucradas. Esto puede apreciarse en el cuadro 4.

Cuadro 4. Talleres para niños, niñas y adolescentes

Área de educación legal	Instituciones educativas (I.E.)	Taller 1. Estado, democracia y ciudadanía	Taller 2. Derechos humanos de los niños, niñas y adolescentes	Taller 3. Derecho a la igualdad y no discriminación	Taller 4. Derecho a la integridad, al libre desarrollo, bienestar y el derecho a vivir una vida libre de violencia	Taller 5. Trabajo infantil: diferentes perspectivas
agosto-diciembre 2013	I.E. 7077 «Los Reyes Rojos»	60	62	65	61	63
	I.E. 1146 «República de Paraguay»	40	34	35	37	38
Total de estudiantes PUCP por sesión de talleres		21	21	21	21	21
Promedio de estudiantes PUCP		21				
Total de público beneficiario por sesión		100	96	110	98	101
Promedio asistencia de público beneficiario		101				

Figura 2. Casos del área penal y penitenciaria



III.2. Casos emblemáticos de PROSODE

III.2.1. Caso patrocinado por los profesores: Antonio Peña e Iván Ortiz. Amparo referido al derecho a la salud de los pueblos indígenas Kandozi-Shapra.

En el año 2010, los profesores Peña y Ortiz iniciaron un proceso de amparo a favor de los pueblos indígenas Kandozi y Shapra en defensa de su derecho a la salud y otros derechos. La Corte Superior de Loreto declaró fundada la demanda de amparo y ordenó al Ministerio de Salud y al Gobierno Regional de Loreto asegurar la prevención y el tratamiento de los pueblos indígenas frente a la Hepatitis B. Asimismo, ordenó la incorporación de los pueblos indígenas en la participación de la gestión de la salud.

III.2.2. Caso Consultorio Jurídico Gratuito. Acción Contenciosa Administrativa contra la ONP.

En el año 2010, el consultorio jurídico gratuito del Callao, ubicado en la Parroquia San José de Bellavista, inició una acción contenciosa administrativa contra la ONP con la finalidad de que se conceda la pensión de invalidez a favor del señor Felipe Flores Altamiza. Lo cual se logró a través de la Casación 8886-2012 LIMA, que declaró fundada la demanda de pensión de invalidez y, consecuentemente, se reconoció su derecho de prestación de salud. El señor Flores es una persona vulnerable puesto que tiene discapacidad física y se encuentra en situación de pobreza. Esta casación realiza una interpretación sobre el precedente vinculante contenido en la sentencia 2513-2007-AA/TC, la cual hace referencia únicamente a la fecha de inicio de la invalidez. Ello, evidentemente, puede suceder con anterioridad a las fechas referidas a la evaluación médica y a la emisión del certificado médico correspondiente.

III.2.3. Caso Programa Asesoría Legal en Cárceles. Octavo Juzgado Penal de Lima Norte, expediente 1081-2012.

En enero de 2011, el señor Luis Alberto Díaz Rivera cometió una falta contra el patrimonio (sustrajo algunos frascos de champú de una tienda comercial). Fue sentenciado a 120 jornadas de trabajo comunitario, pero no las cumplió. Estuvo un año requisitoriado y cuando lo capturaron, el juez lo sentenció a cuatro meses de pena privativa de la libertad efectiva. Fue enviado al penal de Lurigancho. Su pena venció el 18 de mayo de 2013 y lo conocimos en junio de 2013. Nos apersonamos al juzgado penal como abogados del señor Díaz Rivera y nos entrevistamos con el juez, haciéndole conocer la gravedad del caso, este nos pidió un día para revisar si la información que le estábamos brindando era correcta. El 18 de junio de 2013, el Juzgado emitió la orden de excarcelación del señor Díaz.

III.3. Otras actividades en responsabilidad social

III.3.1. Participación en la Comisión Responsabilidad Social en Derecho

Continúa nuestra participación en dicha comisión conformada por Elvira Méndez, Antonio Peña, Marisol Fernández, Iván Ortiz, Erika Zuta, Jimena Salazar (representando al Jefe del Departamento Académico de Derecho); Tesania Velázquez y Adriana Fernández (representantes de la Dirección Académica de Responsabilidad Social (DARS)) y estudiantes de la Facultad de Derecho. En el año 2013 se sumaron a la comisión la profesora Gabriela Ramírez y el profesor Javier Pazos.

III.3.2. Concurso de Investigación Jurídica sobre Responsabilidad Social

La Comisión de Responsabilidad Social de Derecho, con el apoyo de la DARS, organizó el III Concurso de Investigación Jurídica de Responsabilidad Social para estudiantes de Derecho. Los miembros del jurado fueron las profesoras y los profesores: Ana Teresa Revilla, Iván Ortiz y Pablo Espinoza (profesor de Ciencias de la Comunicación).

III.3.3. Ceremonia Premiación de los Ganadores del Concurso de Investigación Jurídica de Responsabilidad Social

La ceremonia de premiación se realizó el 28 de noviembre y contó con la participación del Dr. Carlos Montoya como invitado especial.

III.3.4. Participación en proyectos

Se prestó apoyo en la implementación de la Clínica Jurídica de derechos de la identidad (semestre 2013-2). Se facilitaron contactos, redes y espacios para compartir con los consultorios jurídicos gratuitos de PROSODE. Se ha coordinado con el profesor David Lovatón, el profesor Agustín Grandez y el Estudio Miranda & Amado.

III.3.5. Conferencias y Premios

Premio RSU 2012 y 2013: el Profesor Iván Ortiz fue uno de los ganadores del Premio Responsabilidad Social Universitaria docente 2013.

III.3.6. Publicaciones

Actualmente se encuentra en proceso de edición y corrección del libro por los 23 años de PROSODE. El libro será un Libro Homenaje al Profesor Carlos Montoya, Fundador de PROSODE.

301

CRÓNICA DE
CLAUSTRO

IV. ACTIVIDADES DE LAS ASOCIACIONES DE ESTUDIANTES¹

IV.1. Derecho y sociedad

IV.1.1. Eventos

- Seminario «Banca, Finanzas y Mercado de Valores» (fecha: 11-12 de setiembre)
- Presentación de la revista *Derecho Constitucional*, 40: «A 20 años de la Constitución Política del Perú de 1993» (fecha: 20 de setiembre)
- Seminario de Derecho Administrativo Económico (fecha: 25-26 de setiembre)
- Seminario «Nuevas perspectivas del Derecho Procesal: Instrumentos para la verdadera efectividad » (fecha: 14, 16 y 18 de octubre)
- Conversatorio, ¿Por qué Derecho? (fecha: 14 de noviembre)
- Seminario «Temas de actualidad tributaria: Código Tributario, Impuesto a la Renta y Crédito Fiscal» (fecha: 16 y 23 de noviembre)
- Seminario «Derecho de la competencia versus fusiones y adquisiciones: El estado de la cuestión en el Perú» (fecha: 21 de noviembre)

IV.2. Themis

IV.2.1. Publicaciones

- Lanzamiento de la edición virtual de *THEMIS. Revista de Derecho*, 64: «Derecho Tributario» (fecha: 27 de diciembre)

IV.2.2. Cursos y seminarios

- Seminario de Espionaje y Protección de Datos (fecha: 02-03 de octubre)

¹ En esta sección se considera a las asociaciones de estudiantes que cumplieron con enviar la información solicitada antes de la fecha de cierre de edición del presente número.

- Seminario «Arbitrando la Inversión» (fecha: 20-21 de noviembre)
- Curso «Project Finance» (fecha: 21 de setiembre-9 de noviembre)
- *Histeria en el Tiempo* por EnfoqueDerecho.com (fecha: octubre-diciembre)
- Talleres jurídicos de Derecho Laboral (fecha: 9 y 16 de noviembre)

IV.3. Foro Académico

IV.3.1. Seminarios y eventos

- Minería responsable: Escenario actual y visión futura (fecha: 14 y 15 de agosto)
- Aproximaciones al Análisis Económico del Derecho: ¿Es realmente necesario para el Derecho? (fecha: 10 de setiembre)
- III Curso de actualización en Derecho Aduanero (fecha: 26 de octubre, 02 y 09 de noviembre)
- Talleres de repaso (fecha: 30 de noviembre)
- Visita a la Casa Hogar San Francisco de Asís (RR.SS.) (fecha: 21 de diciembre)

IV.3. Ius et Veritas

IV.3.1. Publicaciones

- Presentación de la revista *IUS ET VERITAS*, 46 en la Feria del Libro de la PUCP (fecha: 26 de agosto)

FACULTAD DE DERECHO DE LA PONTIFICIA
UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

Profesores ordinarios activos de la Facultad de Derecho*

Eméritos

De Althaus Guarderas, Miguel
Fernández Sessarego, Carlos
Montoya Anguerry, Carlos Luis
Osterling Parodi, Felipe

Principales

Abad Yupanqui, Samuel Bernardo
Albán Peralta, Walter Jorge
Arce Ortíz, Elmer Guillermo
Avendaño Arana, Francisco Javier
Avendaño Valdez, Jorge
Avendaño Valdez, Juan Luis
Bernaes Ballesteros, Enrique Martín
Blancas Bustamante, Carlos Moisés
Boza Dibós, Ana Beatriz
Boza Pró, Guillermo Martín
Bramont-Arias Torres, Luis Alberto
Bullard González, Alfredo José
Cárdenas Quirós, Carlos
Castillo Freyre, Mario Eduardo Juan Martín
Danós Ordóñez, Jorge Elías
De Belaunde López de Romaña, Javier Mario
De Trazegnies Granda, Fernando
Delgado Barreto, César Augusto
Eguiguren Praeli, Francisco José
Espinoza Espinoza, Juan Alejandro
Fernández Arce, César Ernesto
Fernández Cruz, Mario Gastón Humberto
Ferro Delgado, Víctor

* Lista de profesores ordinarios de la Facultad de Derecho actualizada a mayo de 2014.

Forno Flórez, Hugo Alfieri
García Belaunde, Domingo
Gonzales Mantilla, Gorki Yuri
Guevara Gil, Jorge Armando
Guzmán-Barrón Sobrevilla, César Augusto
Hernández Berenguel, Luis Antonio
Hurtado Pozo, José
Kresalja Rosselló, Baldo
Landa Arroyo, César Rodrigo
Llerena Quevedo, José Rogelio
Lovatón Palacios, Miguel David
Medrano Cornejo, Humberto Félix
Méndez Chang, Elvira Victoria
Neves Mujica, Javier
Novak Talavera, Fabián Martín Patricio
Ortiz Caballero, René Elmer Martín
Peña Jumpa, Antonio Alfonso
Prado Saldarriaga, Víctor Roberto
Priori Posada, Giovanni Francezco
Quiroga León, Aníbal Gonzalo Raúl
Ramírez Díaz, Jorge Gregorio
Revoredo Marsano, Delia
Rodríguez Iturri, Róger Rafael Estanislao
Rubio Correa, Marcial Antonio
Ruiz de Castilla Ponce de León, Francisco Javier
Salas Sánchez, Julio Moisés
Salmón Gárate, Elizabeth Silvia
San Martín Castro, César Eugenio
Sotelo Castañeda, Eduardo José
Toyama Miyagusuku, Jorge Luis
Ugaz Sánchez-Moreno, José Carlos
Viale Salazar, Fausto David
Villanueva Flores, María del Rocío
Villavicencio Ríos, Carlos Alfredo
Villavicencio Terreros, Felipe Andrés

Zolezzi Ibárcena, Lorenzo Antonio
Zusman Tinman, Shoschana

305

PROFESORES
DE LA
FACULTAD DE
DERECHO

Asociados

Abugattas Giadalah, Gattas Elías
Aguilar Llanos, Benjamín Julio
Alvites Alvites, Elena Cecilia
Arana Courrejolles, María del Carmen Susana
Ardito Vega, Wilfredo Jesús
Becerra Palomino, Carlos Enrique
Blume Fortini, Ernesto Jorge
Burneo Labrín, José Antonio
Bustamante Alarcón, Reynaldo
Cabello Matamala, Carmen Julia
Cairo Roldán, José Omar
Caro Coria, Dino Carlos
Chau Quispe, Lourdes Rocío
Cortés Carcelén, Juan Carlos Martín Vicente
Delgado Menéndez, María Antonieta
Delgado Menéndez, María del Carmen
Espinosa-Saldaña Barrera, Eloy Andrés
Ezcurra Rivero, Huáscar Alfonso
Falla Jara, Gilberto Alejandro
Fernández Revoredo, María Soledad
Ferrari Quiñe, Mario Alberto
Foy Valencia, Pierre Claudio
Gálvez Montero, José Francisco
García Granara, Fernando Alberto
Hernández Gazzo, Juan Luis
Huerta Guerrero, Luis Alberto
La Rosa Calle, Javier Antonio
Ledesma Narvárez, Marianella Leonor
León Hilario, Leysser Luggi
Luna-Victoria León, César Alfonso
Marciani Burgos, Betzabé Xenia
Matheus López, Carlos Alberto

Meini Méndez, Iván Fabio
 Mercado Neumann, Edgardo Raúl
 Monteagudo Valdez, Manuel
 Montoya Vivanco, Yvan Fidel
 Morales Godo, Juan Eulogio
 Morales Hervías, Rómulo Martín
 Morales Luna, Félix Francisco
 Oré Guardia, Arsenio
 Palacios Pareja, Enrique Augusto
 Pazos Hayashida, Javier Mihail
 Ramos Núñez, Carlos Augusto
 Revilla Vergara, Ana Teresa
 Ruda Santolaria, Juan José
 Sevillano Chávez, Sandra Mariela
 Siles Vallejos, Abraham Santiago
 Solórzano Solórzano, Raúl Roy
 Ulloa Millares, Daniel Augusto
 Urteaga Crovetto, Patricia
 Valega García, César Manuel
 Velazco Lozada, Ana Rosa Albina
 Vinatea Recoba, Luis Manuel
 Zegarra Valdivia, Diego Hernando

Auxiliares

Aliaga Farfán, Jeanette Sofía
 Almenara Bryson, Luis Felipe
 Apolín Meza, Dante Ludwing
 Ariano Deho, Eugenia Silvia María
 Barboza Beraun, Eduardo
 Bardales Mendoza, Enrique Rosendo
 Barletta Villarán, María Consuelo
 Bermúdez Valdivia, Violeta
 Candela Sánchez, César Lincoln
 Caro John, José Antonio
 Castro Otero, José Ignacio
 Chang Kcomt, Romy Alexandra

307

PROFESORES
DE LA
FACULTAD DE
DERECHO

Cornejo Guerrero, Carlos Alejandro
Cubas Villanueva, Víctor Manuel
De La Jara Basombrío, Ernesto Carlos
Del Águila Ruiz de Somocurcio, Paolo
Delgado Silva, Ángel Guillermo
Durán Rojo, Luis Alberto
Durand Carrión, Julio Baltazar
Escobar Rozas, Freddy Oscar
Espinoza Goyena, Julio César
Gago Prialé, Horacio
Gamio Aita, Pedro Fernando
Gonzales Barrón, Gunther Hernán
Grandez Castro, Pedro Paulino
Guzmán Napurí, Christian
Hernando Nieto, Eduardo Emilio
Herrera Vásquez, Ricardo Javier
Huaita Alegre, Marcela Patricia María
Huapaya Tapia, Ramón Alberto
Liu Arévalo, Rocío Verónica
Martin Tirado, Richard James
Medrano García, Fabricio Manuel
Mejía Madrid, Renato
Mejorada Chauca, Omar Martín
Montoya Stahl, Alfonso
Ochoa Cardich, César Augusto
O'Neill de la Fuente, Mónica Cecilia
Ormachea Choque, Iván
Ortiz Sánchez, John Iván
Pariona Arana, Raúl Belealdo
Patrón Salinas, Carlos Alberto
Pérez Vargas, Julio César
Pérez Vásquez, César Eliseo
Pulgar-Vidal Otálora, Manuel Gerardo Pedro
Ramírez Parco, Gabriela Asunción
Rivarola Reisz, José Domingo

Robles Moreno, Carmen del Pilar
Rodríguez Hurtado, Mario Pablo
Rojas Leo, Juan Francisco
Saco Barrios, Raúl Guillermo
Saco Chung, Víctor Augusto
Shimabukuro Makikado, Roberto Carlos
Soria Aguilar, Alfredo Fernando
Soria Luján, Daniel
Suárez Gutiérrez, Claudia Liliana Concepción
Tassano Velaochaga, Hebert Eduardo
Valle Billinghamurst, Andrés Miguel
Villagarcía Vargas, Javier Eduardo Raymundo
Vivar Morales, Elena María

INDICACIONES A LOS AUTORES DE LA REVISTA *DERECHO PUCP*

I. Objetivo y política de Derecho PUCP

La revista *Derecho PUCP* publica artículos e investigaciones jurídicas inéditas, las cuales son revisadas por expertos (pares) nacionales y extranjeros que han publicado investigaciones similares previamente. Las evaluaciones se realizan de forma anónima y versan sobre la calidad y validez de los argumentos jurídicos expresados en los artículos.

II. Ética en publicación

En caso se detecte alguna falta contra la ética en un texto, durante el proceso de revisión o después de su publicación en la revista, se tomarán las acciones legales que correspondan para sancionar al autor responsable.

III. Forma y preparación de los artículos

III.1. Normas generales

Todo artículo presentado a la revista *Derecho PUCP* debe ser escrito en español, versar sobre temas de interés jurídico y tener la condición de inéditos. La revista cuenta con las siguientes categorías:

- Editorial
- Tema central (artículos de investigación)
- Reseñas de libros u otras publicaciones
- Entrevista
- Crónica de Claustro
- Sección especial sobre aspectos jurídicos extraordinarios
- Informe
- Simposio
- Personalidades destacadas en el Derecho
- Comentarios a jurisprudencias nacionales y extranjeras
- Galería fotográfica
- Cartas al Editor
- Miscelánea

III.2. Documentación obligatoria

- **Autorización de publicación.** Debe ser firmada por todos los autores, consignando cuál fue su contribución en la elaboración del artículo según la codificación propia de la RPMESP.

III.3. Características de los artículos

III.3.1. Primera página. Debe incluir:

- TÍTULO. En español e inglés, un título corto de hasta 60 caracteres.
- NOMBRE DEL AUTOR (o autores). Deben incluir en una nota al pie de página: la filiación institucional, ciudad y país, profesión y grado académico, así como su correo electrónico.
- RESUMEN (*abstract*). Texto en español e inglés en el que se mencione las ideas más importantes de la investigación.
- CONTENIDO. Se consignará en español los capítulos y subcapítulos que son parte del artículo.
- PALABRAS CLAVE (*key words*). En español y en inglés.

En caso el estudio haya sido presentado como resumen a un congreso o es parte de una tesis debe precisarlo con la cita correspondiente.

III.3.2. Textos interiores. Deben de atenderse los siguientes aspectos:

- El texto no debe superar las 20 páginas, a doble espacio, en letra Arial 11 en formato A4 con márgenes de 2,5 cm.
- Consignar las citas de pie de página, a espacio simple en letra Arial 10.
- Los textos deberán ser redactados en el programa Word para Windows XP.
- Las figuras que se pueden usar son: gráficos y tablas. Las tablas deben tener solo líneas horizontales para separar el encabezado del cuerpo de la tabla y los títulos van en la parte superior. Los gráficos deben ser remitidos en MS-Excel o Adobe Illustrator y los títulos van en la parte inferior.
- El número de gráficos y tablas depende del tipo de artículo enviado. El Comité Editorial de la revista se reserva el derecho de limitar su número.
- Las referencias bibliográficas que serán únicamente las que han sido citadas en el texto, se ordenarán correlativamente según su aparición.

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

REVISTAS

Ediciones anuales	ISSN
<i>Agenda Internacional</i>	1027-6750
<i>Anthropologica</i>	0254-9212
<i>Boletín de Arqueología PUCP</i>	1029-2004
<i>Boletín del Instituto Riva-Agüero</i>	0254-410X
<i>Debates en Sociología</i>	0254-9220
<i>Espacio y Desarrollo</i>	1016-9148
<i>Pensamiento Constitucional</i>	1027-6769
PRECIO POR SUSCRIPCIÓN:	US\$ 30.00
PRECIO NÚMERO SUELTO:	US\$ 30.00
Ediciones semestrales	ISSN
<i>Areté</i>	1016-913X
<i>Economía</i>	0254-4415
<i>Educación</i>	1019-9403
<i>Histórica</i>	0252-8894
<i>Lexis</i>	0254-9239
<i>Pro Mathematica</i>	1012-3938
<i>Revista de Psicología</i>	0254-9247
PRECIO POR SUSCRIPCIÓN:	US\$ 30.00
PRECIO NÚMERO SUELTO:	US\$ 15.00

El costo por servicio de envío aéreo varía dependiendo del país.
Para descuentos y tarifas por servicio de envío, sírvase solicitar más información
al Fondo Editorial por medio de

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL PERÚ

FONDO EDITORIAL

Av. Universitaria 1801, Lima 32 - Perú

feditor@pucp.edu.pe

Teléfono: (51 1) 626-2650 / Fax: (51 1) 626-2913