



Foro Fiscal *Iberoamericano*

Sumario

Tema Central: La Tributación de los Recursos Naturales	2
Análisis Comparativo	7
Crónicas y Noticias	16
Nuestra Red	22
Actividades Formativas	27
Columna Libre	32
Bibliografía	40
Contraportada	44

Páginas amigas

www.agenciatributaria.es
www.ceddet.org
www.ciat.org
www.eurosocialfiscal.org
www.ief.es
www.uned.es

Comité de redacción

Editores de sección

PABLO PORPORATTO
DOMINGO CARBAJO
Tema central y Análisis Comparativo

ALAN PEÑARANDA IGLESIAS
JHONNY ABRAHAM RAMÍREZ DE LOS SANTOS
Crónicas y Noticias

MARA LUCÍA MONTEIRO VIEIRA
Nuestra Red

PABLO PORPORATTO
Actividades Formativas

DOMINGO CARBAJO
Columna Libre

MANUEL GUTIÉRREZ LOUSA
Bibliografía

Coordinación Comité

MARÍA MARCELA MUÑOZ FOGLIA

Coordinadores generales

FABIÁN CHEBEL
BÁRBARA SILVAR FORMOSO

Contactar

raam@ief.meh.es

Número 7 - diciembre 2008

Editorial

UNA vez más tenemos el placer de compartir con ustedes una nueva edición de nuestro *Boletín*: Foro Fiscal, centrado en esta oportunidad en el tema de "La Tributación de los Recursos Naturales". Esperamos que sean del agrado de nuestros lectores, las novedades que se han implementado en cumplimiento de los "acuerdos" adoptados en el *Primer Encuentro Presencial de la RAAM*, llevado a cabo entre los días 16 y 18 de julio de 2008, en la bella ciudad Colombiana de Cartagena de Indias, pretendida por algunos como la ciudad sede permanente para futuros encuentros.

Como fruto de los mencionados acuerdos, pretendemos un *Boletín* más temático y sintético, en el que el tema central se aborde con mayor profundidad y detención. Lo anterior, sin perjuicio de mantener las secciones consideradas trascendentes tanto para el fortalecimiento de los vínculos entre los diversos integrantes de la RAAM y de permitir mantenernos informados de las contingencias tributarias al interior de cada uno de nuestros países de origen, dando a conocer aspectos de hecho o normativos que se hayan sucedido o incorporado recientemente.

En esta ocasión el tema central seleccionado ha sido considerado relevante en atención a que nuestros países de América Latina y el Caribe son en esencia fuentes productoras de materias primas, no solo para sí, sino también para el mundo entero, contribuyendo de esta forma con el 13 por 100 del petróleo mundial y el 10 por 100 de las reservas naturales. Mención especial merece la situación de Chile, país que resulta ser el primer productor y exportador de cobre con el 35 por 100 de la producción mundial. No podemos entonces desconocer la clara influencia que el precio de dichos bienes representa en el total de los ingresos fiscales totales de los Estados.

En este contexto pretendemos compartir con ustedes algunas inquietudes que surgen por las constantes variaciones de los precios de los recursos naturales, ocasionada por la y creciente demanda mundial; como también las alternativas que surgen a la hora de decidir la forma y oportunidad en que se aborda o debe abordarse la imposición por la explotación de dichos bienes.

De esta forma, nos encontramos con que en tiempos relativamente recientes se produjo

una gran bonanza económica, incrementándose fuertemente el precio internacional de los precios de los recursos naturales. Ante ello nos hemos cuestionado: ¿sí los países beneficiados han adoptado medidas que permita reflejar las alzas de precio en sus ingresos fiscales?; ¿sí adoptaron medidas tendientes a evitar perjudicar la mantención y el desarrollo de las restantes actividades económicas del país o los incentivos perversos de estas fuentes de ingresos?; ¿es necesario incluir un impuesto a las sobreganancias?; ¿se debe implementar regalías?; ¿el Estado debe tener una participación mayor de las rentas obtenidas por la explotación y venta de los recursos naturales? Por otro lado frente al actual escenario de crisis económicas hemos querido conocer que efecto puede producir el que los países hayan desarrollado una marcada especialización en la extracción de materias primas.

Para atender a tales interrogantes contaremos en esta ocasión, con las versadas declaraciones de JUAN PABLO JIMÉNEZ, quien en su calidad de experto sobre la materia ha sido consultor de numerosas organizaciones, incluidas el Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo, UNDP, UNICEF, Fondo Monetario Internacional y actualmente de la CEPAL, no sólo nos brindará sus opiniones, sino que también compartirá las experiencias de países como Chile o México en el que se han adoptado algunas medidas que resultan interesantes de conocer. Así el primero de ellos ha implementado, no sin críticas internas, el llamado "royalty minero" o "Regalía Minera Ad-Valorem" sustentado en la necesidad de que el Estado reciba algún tipo de compensación por la extracción y venta, por parte de sectores privados, de recursos, que según la Constitución Política le pertenecen; destinándose los ingresos así obtenidos al sustento de los Fondos de Reserva de Pensiones y de Estabilización Económica y Social. Las referidas críticas plantean que lo que ha hecho el Estado es el establecer en verdad un "tributo", lo que atenta en contra de los compromisos de "invariabilidad tributaria" a que el Estado de Chile se compromete con los inversionistas extranjeros, en el marco de las normas permanentes de protección a las inversiones extranjeras.

Por M. MARCELA MUÑOZ FOGLIA



JUAN PABLO JIMÉNEZ (*)

Entrevista a JUAN PABLO JIMÉNEZ (experto de la CEPAL)

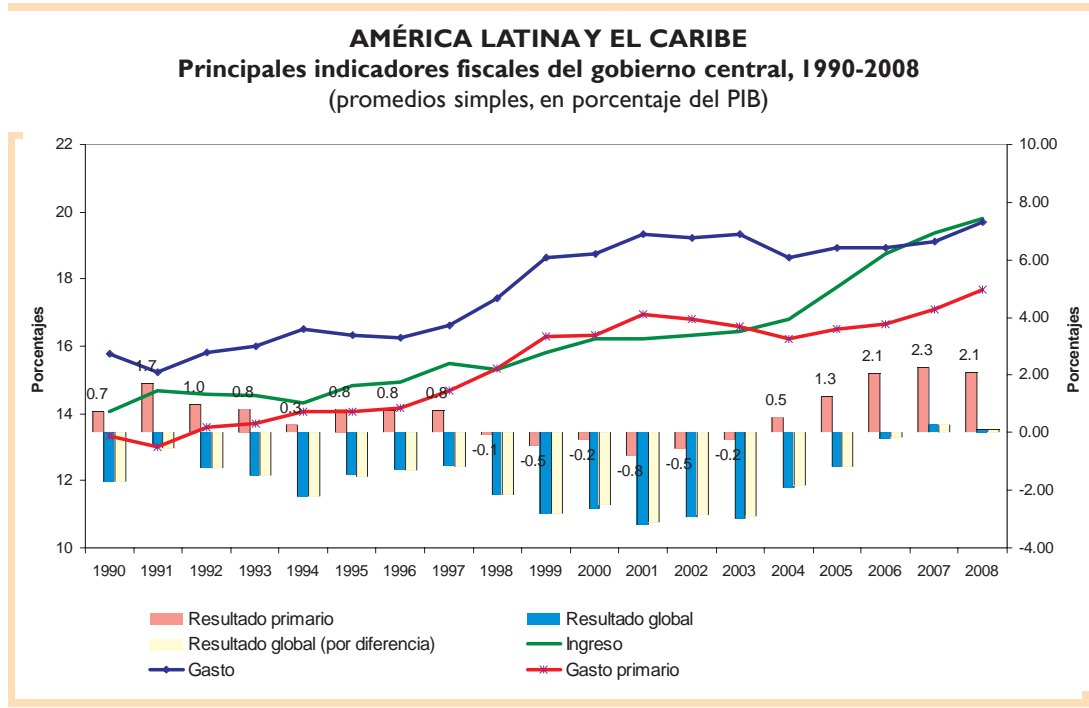
(*) Profesor en la *School of International and Public Affairs (SIPA)* de la Universidad de Columbia en Nueva York. Oficial de Asuntos Económicos de la *División de Desarrollo Económico (DDE)* de la *Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL)*. Responsable del área fiscal de la *DDE*. Coordinador de los *Proyectos CEPAL-GTZ* "Equidad y Tributación: construyendo un Pacto Fiscal", "Fiscal Responsibility and Counter Cyclical Policies" y "Decentralization and governance", y del *Proyecto CEPAL-AECI* "Políticas macroeconómicas para el crecimiento y el combate a la pobreza: el rol de los instrumentos contra-cíclicos". Previamente trabajó en el Ministerio de Economía, en el Congreso Nacional de Argentina y en el Departamento de Asuntos Fiscales del Fondo Monetario como Profesor Visitante.

Es autor de numerosos artículos y publicaciones en temas de desarrollo económico, política fiscal, tributación, políticas sociales y descentralización. Ha sido consultor de numerosas organizaciones incluidas el Banco Mundial, Banco Interamericano de Desarrollo, UNDP, UNICEF, Fondo Monetario Internacional. Posee una maestría en Asuntos Internacionales de la Universidad de Columbia y una maestría en Economía del Instituto Di Tella.

¿Cómo aprovecharon los Estados de los países de América Latina y el Caribe los últimos años de bonanza económica, principalmente en aquellos que se evidencia una marcada especialización en la explotación de recursos naturales, para hacerse de ingresos fiscales? Puede contextualizar su respuesta con algunos casos paradigmáticos. En particular ¿qué opinión le merecen algunas recientes figuras tributarias que pretenden gravar las super ganancias de commodities?

altos para la región en el año 2007. Por otra parte, a diferencia de lo observado en otros periodos de expansión, el gasto público tuvo un aumento menor al de los ingresos. Los superávits primarios, junto con el crecimiento, permitieron el pago de importantes porciones de deuda pública, al tiempo que la mayor liquidez en los mercados financieros internacionales permitió mejorar la composición de la deuda en términos de plazos, tasas y monedas de emisión. Esta mejora de las

Los países de la región han aprovechado fiscalmente la bonanza de los últimos años y disminuido su vulnerabilidad macroeconómica. Esta mejora de los resultados fiscales se relacionó fundamentalmente con el comportamiento de los ingresos, que crecieron tanto por el incremento del nivel de actividad como por la mejora de los términos del intercambio, ubicándose en niveles históricamente



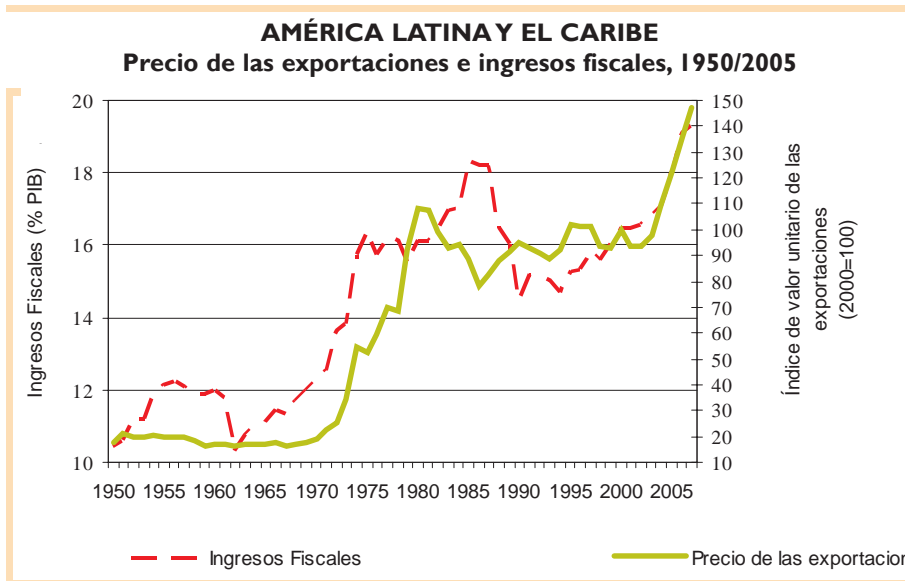
Fuente: CEPAL en base a información oficial de los países



cuentas públicas y el mayor espacio fiscal han tenido un doble rédito para algunos países de la región: menor vulnerabilidad y mayor grado de libertad para atender algunos de los retos históricos y otros desafíos relacionados con la coyuntura.

Es clara la influencia del precio de los bienes primarios en los ingresos fiscales de los países. Esto es producto de la alta especialización productiva de los países de la región (más allá de esfuerzos de diversificación en los últimos años) y de sistemas tributarios también especializados, por lo que la evolución de los ingresos fiscales está altamente relacionada con el desempeño de los precios de las exportaciones.

rente importancia que tienen estos productos en la canasta exportadora de los países junto con los diferentes instrumentos utilizados para gravar estos sectores.



Fuente: CEPAL en base a información oficial de los países

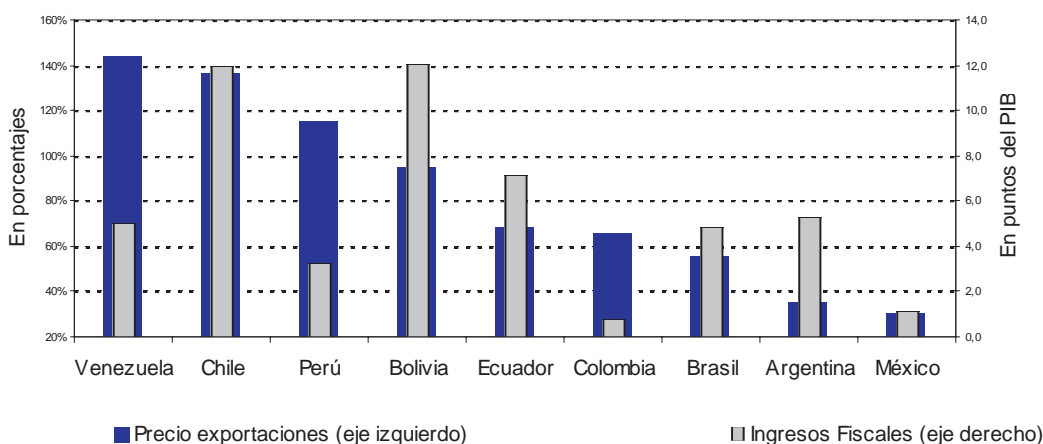
Esta relación se ha mantenido en los últimos años: de los cinco países en que más han crecido los precios de sus exportaciones, en cuatro de ellos los ingresos fiscales aumentan en más de 4 por 100 del PIB durante el período 2003-2007: Chile, Venezuela, Bolivia y Ecuador, como se observa en el gráfico siguiente.

La importancia estratégica de estos sectores en las economías de la región junto con el aumento de precios de los últimos años los transforma en uno de los objetivos centrales de su política tributaria. Para ello, sus gobiernos han diseñado diversos mecanismos de recaudación de recursos, que van a ser diferentes en la

AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE

Precio de las exportaciones e ingresos fiscales, 2003-2007

(países seleccionados)



Fuente: CEPAL en base a información oficial de los países

No obstante, el efecto sobre las cuentas públicas dista de ser lineal: el impacto que el aumento de los precios de estos productos ha tenido en los ingresos fiscales es el resultado de diferentes factores. Por un lado, la dife-

medida en que la propiedad de estos sea pública o privada. La forma más directa de transformar los ingresos por la explotación de estos productos en recursos fiscales ha sido la participación en la producción a través de empresas públicas.

A su vez, cuando una proporción importante de la explotación de estos recursos está en manos del sector privado, los países han diseñado distintos mecanismos e impuestos específicos para obtener una parte de la renta. En este sentido, los instrumentos utilizados suelen ser: regalías, habitualmente basadas en la producción, lo que permite asegurar, al menos, un pago



mínimo por los recursos minerales; el impuesto a la renta (muchas veces con alícuotas diferenciales), los impuestos sobre las utilidades, aplicables sobre las empresas dedicadas a la explotación de este tipo de recursos y otros mecanismos (como por ejemplo, las retenciones sobre las exportaciones). En los últimos años, las autoridades de los países especializados en productos primarios han introducido diversos instrumentos tributarios que les han permitido aprovechar los altos precios registrados hasta el tercer trimestre del 2008: en Bolivia, la mejora de los ingresos fiscales se explica sobre todo por la aprobación del impuesto directo sobre los hidrocarburos y derivados (IDH) y por el impuesto a las utilidades extraordinarias (Surtax) de las empresas dedicadas a las actividades extractivas, que se decretó en 1994 pero que se recaudó por primera vez en el 2005; en Chile en el 2005 se implantó el impuesto específico a los ingresos operacionales de la minería.

Debe resaltarse, sin embargo, que los resultados fiscales de los países especializados en productos naturales son en promedio más volátiles que el promedio de la región. Desagregando en los distintos componentes de la política fiscal, se observa que la variable más fluctuante son los ingresos fiscales provenientes de estos productos.

¿Qué desafíos y/o riesgos introduce, desde el punto de vista de las finanzas públicas, esa marcada especialización en la extracción y comercialización de materias primas? Al respecto, cómo podría impactar la actual crisis financiera internacional? Se tuvieron en consideración dichas implicancias?

En países con una estructura productiva concentrada en productos naturales, a los desafíos que habitualmente enfrenta la política fiscal debe sumársele aquellas resultantes de las características intrínsecas de dichos bienes. La imprevisibilidad y la alta volatilidad de los precios de este tipo de productos, como se observa en forma dramática en los últimos meses, pueden complicar la política fiscal, haciendo dificultosa la determinación del nivel apropiado y sostenible del gasto a ser llevado a cabo por el sector público.

Adicionalmente, en el caso de recursos no renovables como los energéticos y los minerales, en la medida en que sus yacimientos son agotables, resulta necesario incorporar consideraciones de equidad entre diferentes generaciones en el diseño de las políticas fiscales.

La crisis actual, que se refleja en la fuerte caída de los precios de los productos primarios, va a tener un indudable impacto sobre las cuentas fiscales. Aquellos países que han diseñado mecanismos de estabilización y ahorro de estos recursos en los momentos de auge en los precios tendrán mejores herramientas para enfrentar esta crisis y sus consecuencias económicas y sociales. Varios países han logrado un mayor equilibrio en sus cuentas fiscales y en ciertos casos se aprecia una acumulación de activos, tanto en reservas internacionales como en fondos soberanos. Allí las necesidades de financiamiento del sector público serán menores por cuanto se ha creado cierto espacio fiscal para una acción contracíclica de la política fiscal y cierta holgura externa para enfrentar la posible disminución en los ingresos por exportaciones.

En otros casos las mencionadas holguras (fiscales y externas) son menores o no existen, por lo que en el contexto de una menor disponibilidad de financiamiento externo, habrá tensiones que señalan la necesidad de mantener el incremento de gasto bajo control. El hecho de haber reducido el endeudamiento externo durante los años previos permite anticipar que los efectos de este estado de los mercados financieros internacionales no sean tan graves para los presupuestos públicos y las políticas sociales como lo fue en el pasado.

¿En qué aplicaciones se están invirtiendo los excedentes fiscales que produce esta época de bonanza? ¿Qué opinión le merece estos destinos?

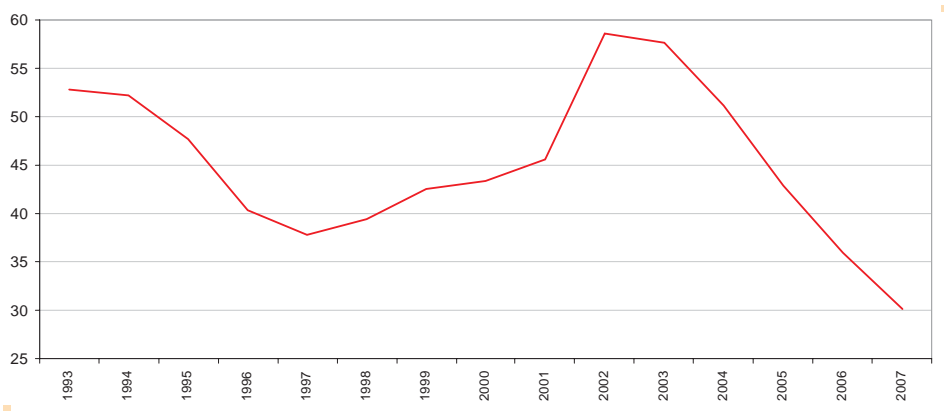
Como se comentó anteriormente, uno de los destinos a que se han dedicado estos recursos ha sido la reducción de la carga de la deuda pública. Para la región, la relación entre deuda pública y PIB registró una nueva disminución en 2007, llegando al 30 por 100 del PIB en comparación con el 36 por 100 de 2006, a nivel del gobierno central y como promedio simple. En el período 2002-2007 la relación entre deuda pública y PIB disminuyó más de 25 por 100 del PIB (de un 59 por 100 en 2002 a un 30 por 100 en 2007 a nivel de gobierno central).

También se ha aumentado en los últimos años el gasto en inversión si bien todavía muy lejos de los valores previos a la crisis de la deuda y luego de haber alcanzado su mínimo histórico en los años 2000-2001.

Adicionalmente, algunos países como Chile y México, de acuerdo con esta preocupación por el adecuado uso de los excedentes generados, han establecido mecanismos para reglamentar el uso de estos excedentes.



AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE
Evolución del saldo de la deuda del gobierno central
 (en porcentaje del PIB, 1990-2007)



Fuente: CEPAL en base a información oficial de los países

En el caso de Chile, en el año 2006 se aprobó la Ley de Responsabilidad Fiscal, que tiene como objetivos reglamentar la norma del balance estructural y el manejo de los activos fiscales excedentes a la regla de balance estructural. Para ello se crean dos fondos: el Fondo de Reserva de Pensiones (FRP) y el Fondo de Estabilización Económica y Social (FEES). El primero está destinado a complementar el financiamiento de las obligaciones fiscales derivadas de la garantía estatal de pensiones mínimas y estará constituido fundamentalmente por un aporte del superávit fiscal con un tope del 0.5 por 100 del PIB. El segundo se alimenta de los recursos del Fondo de Compensación del Cobre (al cual reemplaza) más aquellos recursos provenientes de superávit fiscales mayores al 1 por 100 del PIB, restado los aportes al FRP y sus recursos se destinarán a financiar gasto social e inversión pública.

Por el lado de México, en mayo de 2006 se aprobó la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria que reglamenta la utilización de los recursos fiscales excedentes con el objetivo que los mismos no se destinen al gasto corriente. Para ello se constituyen fondos de compensación que implican acumular ahorros para que puedan ser utilizados en el momento en que caigan los precios del petróleo.

Algunas voces alertan sobre posibles “incentivos perversos” de estas fuentes de ingresos fiscales, qué opina de ello? Qué implicancias podrían inferirse en la formación de conciencia cívica fiscal de los ciudadanos y en la institucionalidad de los países?

Efectivamente la literatura suele enfatizar que en períodos de auge, y asociado a la bonanza que se presenta por un inesperado aumento en los ingresos por exportacio-

nes, puede ocurrir lo que en la literatura se conoce como “enfermedad holandesa”. En esta situación, la mejora económica, no obstante dar origen a un inmediato mejoramiento de los términos de intercambio, puede producir efectos no deseados sobre la economía. Entre otros, el muy paradójico de incentivar a una reducción de la producción y el comercio exterior en los sectores de actividad transable que no han sido objeto de la bonanza, como consecuencia de los cambios en los precios relativos y de los efectos de la apreciación cambiaria a la cual puede conducir dicho proceso. Por

ello suele recomendarse que en el diseño de la política fiscal se tenga en cuenta algún tipo de mecanismo estabilizador. Estos mecanismos han tenido como objetivo disociar la evolución de los ingresos, fuertemente influenciados por el ciclo económico, de la evolución del gasto. En la región los países han encontrado diversas formas de dar respuesta a este dilema, que van desde decisiones discrecionales de política fiscal a mecanismos más institucionalizados como reglas macrofiscales o fondos de estabilización.

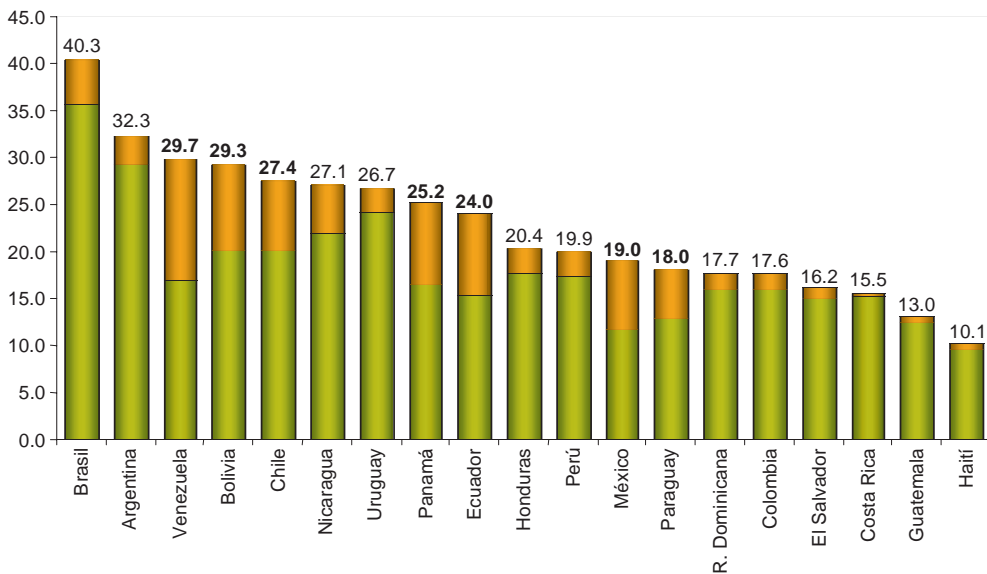
Existe alguna evidencia de un posible descuido de la tributación tradicional u ortodoxa –de carácter más permanente– frente a estas fáciles y económicas afluencias de rentas fiscales, dado que algunos países con mayores riquezas son los que menores presión tributaria evidencian (México, Venezuela, Ecuador, etc.). ¿Qué riesgos introduce ello? ¿Qué puede decir sobre las implicancias en el rol de las Administraciones Tributarias?

Es posible ver que, en general, en América Latina y el Caribe, aquellos países que presentan mayores riquezas de bienes primarios asociados a recursos naturales registran una presión tributaria menor. Como se observa en el gráfico siguiente, en varios países de la región los ingresos no tributarios representan más del 25 por 100 de los ingresos fiscales totales. Este es el caso de Panamá (34.6 por 100 del total de ingresos fiscales); Venezuela (38.4 por 100); Ecuador (36.2); México (38.4); Bolivia (31.2); Paraguay (28.3), y Chile (26.3). Mientras que en el caso de Panamá se explica por los ingresos provenientes de la explotación del canal bioceánico, en el resto de los países se relaciona con ingresos originados en la explotación de recursos naturales.



AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE

Ingresos fiscales (tributarios y no tributarios) por países, 2007



Fuente: CEPAL en base a información oficial de los países

Esto remite a lo ya mencionado antes en relación, por un lado a la dependencia de los sectores públicos de recursos volátiles, y por el otro a la necesidad de construir sistemas tributarios más fuertes, lo que se corresponde con el fortalecimiento de las administraciones tributarias.

Por último, qué valoración puede hacer de estas fuentes de recursos fiscales y en consecuencia cuáles serían en su opinión, las recomendaciones a manera de “buenas prácticas” que realizaría a los países con fuerte especialización en la explotación económica de recursos naturales?

Lo primero que tenemos que tener en cuenta es que más allá del incremento de los últimos años, los países de la región presentan en su gran mayoría una débil y desigual estructura tributaria y una importante dispersión en sus esfuerzos fiscales.

Teniendo en cuenta las variaciones de precios que estos productos observan, la recomendación a los países especializados en productos naturales debiera ir en la dirección de diversificar las bases imponibles de sus estructuras tributarias de manera de reducir su volatilidad.

Debe también enfatizarse que en los países más descentralizados, una recomendación básica es que las bases imponibles más volátiles (como aquellas originadas en la explotación de recursos naturales) estén, en la medida de lo posible, a nivel del gobierno central pues este nivel de gobierno suele tener una estructura tributaria más amplia que le permita atenuar la volatilidad de estos recursos.

Como se enfatizó en párrafos anteriores, la alta volatilidad de estos productos plantea un desafío para la política fiscal en términos de estabilización. En este sentido, los países de la región han buscado diversas maneras de cumplir con la recomendación básica que suele ejercerse cuando los ingresos fiscales observan fuertes fluctuaciones, que es la de disociar la evolución de los gastos del desempeño de los ingresos. Estos van desde políticas de gasto menos expansivas en momentos de bonanza hasta reglas fiscales y fondos de estabilización y ahorro.

Resulta muy difícil hablar de “buenas prácticas” ya que las diferencias políticas, económicas e institucionales hace muy dificultoso pensar que se pueden exportar

experiencias. No obstante eso, es interesante revisar en lo que se refiera a volatilidad de ingresos y política fiscal el caso de Chile, donde las autoridades han aplicado a partir del 2001 una regla de política fiscal basada en el cumplimiento de un superávit estructural equivalente a un porcentaje del PIB. El balance estructural del gobierno central refleja el resultado presupuestario que se obtendría cada año si el producto evolucionara de acuerdo con su tendencia y si el precio del cobre y el molibdeno fuera igual al proyectado. El objetivo es ajustar el resultado fiscal aislándolo del efecto en los ingresos de las fluctuaciones en el producto y en el precio del cobre y molibdeno. Para su elaboración deben estimarse dos variables: el precio de largo plazo del cobre y la tasa de crecimiento del PIB tendencial. Ambas son estimadas por un comité de expertos durante la preparación del presupuesto.

En términos generales, entre las tareas principales que deben enfrentar los países especializados en productos naturales debe priorizarse el fortalecimiento de la estructura de ingresos tributarios, más sostenible y menos volátil, de manera permitiría cumplir con algunas de las tareas pendientes en los sectores públicos de la región, esto es, por un lado, la referida a la gran necesidad que tiene la región de incrementar el gasto social y de infraestructura para mejorar la inversión en capital físico y humano; y por otra, la búsqueda de mayor espacio fiscal que permita que estas políticas sean sostenibles en el tiempo.

Por PABLO PORPORATTO



Relatoría FORO DE DEBATE

TRIBUTACIÓN DE LOS RECURSOS NATURALES

Consideraciones previas

El presente foro se llevó a efecto en el mes de mayo del presente año y convocó una activa participación de los miembros de esta Red.

Se planteó como objetivo el identificar y valorar las estrategias emprendidas y los resultados obtenidos por los países de la región, para capturar recursos fiscales de las actividades de explotación y comercialización de materias primas energéticas, minerales y alimenticias.

Disparador del Foro

El documento introductorio del foro, planteó las siguientes cuestiones:

- América Latina y el Caribe (ALyC) es una fuente clave de materias primas para el mundo, contribuye con el 13 por 100 del petróleo mundial y posee el 10 por 100 de las reservas naturales. Se resaltó la situación de Chile, como primer productor y exportador de cobre, con el 35 por 100 de la producción mundial, según datos de CEPAL.
- Existen distintos niveles de especialización en recursos naturales (RRNN), sobresaliendo, entre los países con proporción de productos no renovables que supera el 20 por 100 de las exportaciones, Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, México, Trinidad y Tobago y la República Bolivariana de Venezuela.
- Se trajeron a colación la “maldición de los recursos naturales” y la “enfermedad holandesa” planteándose como hipótesis, el posible impacto negativo en la fiscalidad, en el sentido que los Estados no tendrían demasiados incentivos en la generación de bases tributarias “ortodoxas” y en el consecuente establecimiento de una “barrera” (en lugar de un puente) entre aquellos y la ciudadanía.

- Los cuestionamientos fueron: 1) ¿cómo aprovechar el aumento de precios de estos productos en término de ingresos fiscales?; 2) ¿qué uso debería darse a los excedentes fiscales generados para evitar los problemas macroeconómicos que suelen plantear estos períodos de bonanza?, y 3) ¿cómo impedir que las Administraciones Tributarias (AATT) descuiden la gestión y el control de estas bases “ortodoxas” en años de abundancia?
- Las estrategias fiscales han sido variadas en la región, van desde la participación pública en la explotación de los RRNN, hasta el cobro de regalías e impuestos a las empresas privadas que los explotan. Según la CEPAL, respecto de los ingresos fiscales generados por la explotación del cobre en Chile en el período 1990-2005 no llegaron al 10 por 100 de los ingresos totales; en Colombia, los originados en el petróleo representan alrededor del 11 por 100; en Bolivia el 25 por 100, en Trinidad y Tobago el 30 por 100, en Ecuador y México cerca del 40 por 100 y en Venezuela el 50 por 100.
- La justificación de la temática se basó en su carácter controversial dado que son evidentes la facilidad y la economía de gestión que presentan estos instrumentos “heterodoxos” para la

recolección de rentas fiscales, no obstante ello, hay que considerar el efecto macroeconómico de la imprevisibilidad y volatilidad de los precios internacionales; la equidad intergeneracional; el posible impacto negativo en la formación de conciencia cívico-fiscal; los riesgos de la concentración de la estructura tributaria; las implicancias medio-ambientales, etc.



Aunque los estudios suelen circunscribirse a RRNN no renovables (minería y petróleo por ejemplo), en este foro se tomó una concepción amplia de los mismos, incluyendo la producción de alimentos (caso soja), el uso del agua de ríos, de los bosques y el turismo, como actividades con potencialidad fiscal.

Datos y experiencias aportados al Foro

En lo que respecta a la situación económica y/o tributaria de los países, los representantes de tales países expusieron los siguientes datos:

ARGENTINA. Desde la salida de la convertibilidad (2002), las “retenciones” a las exportaciones han constituido uno de los pilares de la recuperación de los ingresos públicos, para financiar planes sociales. La actividad agraria representa alrededor de un 15 por 100 del PIB (un 30 por 100 considerando la cadena agroindustrial) y cerca de 2/3 partes de las exportaciones. El incremento de la inversión en estos últimos años duplicó la alta tasa de crecimiento general; y además impulsó un porcentaje importante de las inversiones de la construcción. Las retenciones al agro rondaron los U\$S 6.000 millones en el 2007 (más de 2 puntos del PIB y alrededor de 3/4 del superávit fiscal) y su participación es creciente (alcanzando en el último trimestre del 2007 la proporción del 12 por 100). Concomitantemente al desarrollo del foro se vivía en este país un duro conflicto entre el gobierno y los productores rurales (cortes de rutas, desabastecimiento alimenticio, etc.) a raíz de la implementación desde marzo de 2008 de un régimen de “retenciones móviles”. El sector agropecuario ganó la contienda y este régimen debió ser derogado.

BRASIL. Los productos primarios alcanzaron una participación de 29,3 por 100 en el 2006 y 32,15 por 100 en el 2007 de las exportaciones. Aunque no existe una tributación específica sobre los insumos estratégicos hay una compensación financiera (*royalties*) para los Estados y Municipios dónde se desarrollan la explotación del petróleo o gas natural, de recursos hídricos para el fin de la generación eléctrica y de otros recursos minerales.

Hasta el año 1988 existían impuestos específicos sobre la explotación y producción de minerales, combustibles y energía eléctrica. Pero con los cambios en el sistema tributario introducidos fueron extintos y sus bases imponibles incorporadas a los tributos sobre el consumo.

Los tributos que inciden actualmente sobre una empresa de minería son los *royalties*, compuestos por

la Compensación Financiera por la Exploración de los RRNN-CFEM (0,2 por 100 a 3 por 100 sobre el valor de la renta líquida resultante de la venta del producto mineral) más la compensación pagada al propietario del suelo (50 por 100 del valor de la CFEM); 2) imposición a la renta y 3) imposición al consumo. Un estudio privado sobre la tributación incidente en 12 tipos de empresas de minería y comparando la carga tributaria brasilera con la de otros 20 países (entre ellos Chile, Perú, Argentina, Venezuela, etc.) reveló que Brasil tiene la mayor carga tributaria en ese sector.

Por increíble que parezca Brasil todavía no ha adoptado ninguna decisión sobre la tributación especial de RRNN de Amazonia. Los incentivos del Impuesto a la Renta (ISR) que también son adoptados en Amazonia han generado muchos fraudes fiscales y poco han contribuido para el desarrollo de la región.

Respecto de la recaudación del Impuesto a la Circulación de Mercaderías y Servicios. (ICMS) correspondiente al año 2007 (que representa el 22 por 100 de la carga tributaria bruta de los tres niveles de gobierno y el 8 por 100 del PIB) el 1,38 por 100 corresponde al sector primario, el 17,89 por 100 a petróleo y combustibles, y el 12,01 por 100 a la energía eléctrica, en total casi 1/3 de la recaudación total. Respecto de la Contribución de Intervención de Dominio Económico (CIDE) sobre la importación y comercialización de petróleo y sus derivados, gas natural y sus derivados y alcohol etílico combustible la recaudación para el 2005 representa U\$S 3.161.000 miles.

CHILE. La “nacionalización del cobre” se inició en 1966, con la creación de sociedades mixtas con empresas extranjeras en las cuales el Estado mantenía el 51 por 100 de la propiedad. Se recibieron inversiones de importancia. A posteriori se cambia radicalmente el escenario con la nacionalización de la gran minería del cobre. Es así que la empresa CODELCO fue constituida como empresa del Estado que agrupa los yacimientos existentes en una sola corporación minera, industrial y comercial, con personalidad jurídica y patrimonio propio.

En la producción de cobre participa tanto el sector público y como el sector privado, en este último caso, básicamente inversionistas extranjeros. Como anécdota para el año 2003 la gran minería privada representaba el 61,6 por 100, la gran minería de CODELCO el 32,4 por 100 y la mediana y pequeña minería el 6 por 100.

El alto precio del cobre ha permitido además de un aumento de la recaudación, un crecimiento en la tasa de ahorro, el surgimiento e incremento del superávit efec-



tivo, la acumulación de recursos en fondos de estabilidad económica y una posición acreedora neta del gobierno central. Así mismo se ha observado desde el año 2004 importantes cambios en la recaudación tributaria. En el lapso enero a noviembre de 2007 la tributación de las 10 empresas mineras privadas más importantes superó los aportes fiscales de CODELCO en un 8,6 por 100. Mientras la tributación de las empresas mineras privadas aumentó en un 30,3 por 100 los aportes de CODELCO disminuyeron en un 9,2 por 100.

El *royalty* minero, es una especie de compensación que los particulares deben hacer al Estado por extraer y beneficiarse de las riquezas contenidas en el subsuelo. En la legislación chilena existe desde junio de 2005, un tributo para las empresas mineras que se determina a partir de las ventas anuales de cobre fino. El destino de la recaudación por regalía va a un fondo para incentivar el desarrollo tecnológico ("Fondo de Innovación para la Competitividad"), que en un 25 por 100 irá a cada una de las regiones del país y en un 75 por 100 a los mejores proyectos que se presenten en el año. Lo anterior planteó un conflicto constitucional, en razón que en Chile los impuestos no pueden asociarse a fin específico, ya que ello está prohibido por la Constitución Política de la República.

COLOMBIA. Los RRNN no renovables generan una regalía a favor del Estado que debe ser pagada por quien los explota, que se distribuyen en los niveles subnacionales (departamentos, distritos y municipios), donde se plantearon sospechas de corrupción. En vista del pago que realizan como regalía, están sometidos a un régimen especial en el ISR y a un régimen de exención, frente a los tributos de carácter territorial. En lo referente al recurso natural renovable más importante, en concreto el café, lo que existe en es una renta parafiscal administrada por un ente de carácter privado, la Federación Nacional de Cafeteros, que percibe un impuesto al café pagado por los caficultores, en donde el recaudo se destina al beneficio exclusivo de dichos caficultores. Los exportadores de café están sometidos al régimen de impuestos comunes.

ECUADOR. Este país se encuentra ante un cambio de política respecto de los RRNN, habiéndose decidido recientemente revocar todas las concesiones mineras. La recaudación proveniente del sector minas y petróleo tuvo un decrecimiento del 8,7 por 100 en el año 2007, en lo que a IVA e ISR se refiere, a pesar que la economía durante este año creció un 2,6 por 100. El aporte por ISR de la actividad de explotación de minas y canteras en el año 2004 fue del 32 por 100 y en el 2005 del 42 por 100, mientras que en el

2007 en el sector hidrocarburífero representó el 16 por 100 del total de la recaudación. La ley de Equidad Tributaria aprobada en diciembre de 2007 creó un Impuesto sobre los Ingresos Extraordinarios para aquellas empresas que tengan contratos con el Estado para la explotación de RRNN no renovables. La base imponible está constituida por la totalidad de los ingresos extraordinarios. La tarifa del impuesto es del 70 por 100.

MÉXICO. La principal exportación es de petróleo de Petróleos Mexicanos (PEMEX), cuyo régimen fiscal es sumamente complicado, ya que es sujeto a ISR, IVA, Impuesto a los Rendimientos Petroleros del 30 por 100, Impuestos Especiales a Hidrocarburos, Derechos y Aprovechamientos. Adicionalmente está obligada, a ingresar anticipos diarios y semanales. La recaudación de estos conceptos representa entre el 35 por 100 y el 40 por 100 del total de la exacción nacional. En términos del PIB, la presión del 2007 ascendió al 17,44 por 100, de la cual PEMEX aportó aproximadamente 6 puntos, siendo apenas un 10,4 por 100 lo que presentó la recaudación fiscal, evidenciando la alta dependencia que se tiene de los recursos provenientes del petróleo y por otro parte, el castigo a PEMEX por motivo de no poder reinvertir en proyectos de expansión.

Cuando se registró el gran boom petrolero de los 80 (que no era el primero, pero sí el más significativo desde la expropiación petrolera llevada a cabo en el año 1938), el entonces presidente de la República, José LÓPEZ PORTILLO, anunció que se estaba listo para "administrar los tiempos de la abundancia", realizando ajustes tributarios a la baja favoreciendo a ciertos sectores con las bases especiales de tributación y regímenes preferenciales bajo el pretexto del superávit petrolero. Actualmente se está presentando por parte del Ejecutivo federal, una propuesta de reforma energética, que aunque incluye muchos factores, se basa en abrir a la inversión privada la explotación, distribución y comercialización del petróleo para hacer frente a las necesidades de inversión de PEMEX.

La Ley de Coordinación Fiscal contempla un fondo general de participaciones a las entidades federativas en el cual se incluyen todos los impuestos y derechos petroleros a excepción de algunos conceptos exclusivos para cobro de las propias entidades. Existe ya una iniciativa de la presidencia aprobada denominada "Fondo de Extracción de Hidrocarburos", que beneficiará a las entidades en función de su producción de gas y petróleo, para compensar los efectos de la producción petrolera sobre estos Estados y cumplir así



con una demanda de justicia largamente exigida por estas entidades.

PERÚ. Es un país minero por excelencia, más aún durante el año 2007 como principal productor mundial de plata (lo siguen México y luego China) y subió al segundo lugar en el ranking de productores de cobre y zinc. Se ubicó en el segundo lugar de producción de cobre, en tanto que Chile mantiene el primer lugar. Se encuentra en el tercer lugar en la producción de estaño, bismuto y telurio a nivel mundial y primer lugar en Latinoamérica. Todo ello explotando el 10 por 100 de los recursos mineros existentes. La minería representa sólo el 5,6 del PIB.

Según el *ranking* del *Survey of Mining Companies Institute Fraser* muestra el resultado de una encuesta a empresas dedicadas a la exploración y desarrollo de proyectos mineros y señala de Perú se encuentra en el puesto 28 a nivel mundial de 68 territorios evaluados y el tercer puesto en América Latina. En la región el país con mejor resultado es Chile, ubicándose en el sexto puesto a nivel mundial.

No existe un régimen tributario especial para este sector, todas las empresas actualmente son privadas y los gobiernos anteriores las beneficiaron con “contratos de estabilidad tributaria” donde se estabiliza el ISR que corresponde aplicar al momento de la suscripción del contrato y el Impuesto General a las Ventas (IGV), como así también el IGV pagado para la ejecución de sus actividades, durante la fase de exploración, entre otras actividades.

En total la minería aporta el 25 por 100 de la recaudación total y el 43,5 por 100 del ISR. Se ha introducido un “aporte voluntario” a partir del cual las empresas mineras brindarán el 3,75 por 100 de las utilidades anuales (netas de impuestos) que forman parte del aporte voluntario que entregarán durante 2007-2011, descontándose de las regalías, para aquellas empresas que las pagan. En regalías se recibe poco casi toda la gran minería tiene contratos de estabilidad tributaria.

Existe un canon minero que, en el año 2007, se conformó de 2,27 millones de dólares, que se duplicó respecto de 2006, que se nutre del 50 por 100 de lo que pagan las empresas mineras por ISR y va distribuido directamente a los gobiernos regionales y municipalidades de las regiones donde se encuentran las minas.

REPÚBLICA DOMINICANA. Se citó el caso de una Falconbridge (X-Strata) que opera minas de ferroníquel, cuyo contrato con el Estado establece un impuesto único del 50 por 100 de las ganancias. En la práctica la entidad liquida y paga

mensualmente el impuesto a partir de la fecha del contrato (renegociado en 1992). En tiempos de bonanzas para el sector, como el 2006, el aporte recaudatorio representa un 5 por 100 del total del país.

En el año 2007 esa empresa realizó exportaciones de ferroníquel equivalentes a u\$s 1.130 millones de dólares, recibiendo el Estado un 32 por 100 del valor FOB exportado. En el año 2006 la empresa aportó al Estado u\$s 102,45 millones. La empresa tiene un contrato otorgado por una ley que establece un régimen especial (canon) y ninguna ley tributaria presente o futura puede modificar su régimen fiscal.

El caso de esta empresa ha sido muy debatido por los efectos desbastadores para el medio ambiente. Se explota a cielo abierto, en la zona con más recursos acuíferos del país. En el año 2005 se promulgó una ley que traspasa a los municipios que están en la zona la mina, los beneficios que generan las 285,982 acciones que posee el Estado en esta empresa, como forma de compensar a estas comunidades por los daños ocasionados.

La ley de minería establece que la tributación de la industria minera en este país consistirá en: a) la patente minera anual (un monto específico por hectárea explotada); b) la regalía sobre la exportación de sustancia minerales (5 por 100 del precio de venta FOB), cuyo pago es un crédito contra el ISR, pero el exceso de la regalía no puede acreditarse, y c) ISR (25 por 100 aplicable al beneficio).

Pronto estará en explotación (a partir de sulfuros) una minera para la extracción de oro, plata y zinc por parte de la empresa canadiense Placer Dome Dom. En el contrato se establece un fondo de compensación para el desarrollo comunitario de un 5 por 100 de los ingresos netos y un 3,2 por 100 del mineral extraído. También se contempla el establecimiento de un fondo ambiental (para mitigar el impacto ambiental en el futuro) equivalente al 5 por 100 de los costos de producción.

No existe un planteamiento claro sobre la fiscalidad de los RRNN. Se extrae indiscriminadamente una gran cantidad de arena y grava de los ríos, se explotan grandes canteras y otros minerales y se utilizan los recursos del bosque, sin que el Estado reciba ningún beneficio.

Las playas y aguas marinas son explotadas de manera indiscriminadas por grandes empresas hoteleras, la mayoría bajo esquema de incentivos fiscales sin resarcir a la sociedad por los daños que provocan al medio ambiente (contaminación del subsuelo).

Por otra parte, aunque no hubo participaciones de representantes de los siguientes países, se citaron algunos datos, que mencionamos a continuación.



BOLIVIA. En la gestión 2006 el sector hidrocarburo generó U\$S 1.630 millones por concepto de regalías, participaciones, IDH e Impuesto Específico a los Hidrocarburos y Derivados (IEHD) y otros impuestos. Los ingresos generados por hidrocarburos en 2006 son superiores en 37,6 por 100 con relación a 2005. El incremento luego de 2004 se debe en parte a las medidas tributarias introducidas a partir de la promulgación de la Ley de Hidrocarburos de 2005, que incorpora el IDH del 32 por 100 sobre la producción además del 18 por 100 de regalías ya existentes, y la introducción de la participación adicional para YPF del 32 por 100 sobre la producción de ciertos campos. En 2006, la recaudación de impuestos sobre el sector petrolero representa el 43,2 por 100 de los ingresos del sector público no financiero, en tanto que en el 2005 significaban el 32 por 100.

PANAMÁ. La posición geográfica de este país, como centro logístico del mundo, ha sido a través de su historia un elemento clave para el desarrollo económico. Sólo el Canal de Panamá representa aproximadamente el 6 por 100 del PIB nacional y el conjunto de las actividades relacionadas sumarían más del 20 por 100. El Canal hace un aporte significativo al Estado, a través de los pagos por dividendos y derechos por tonelada neta y que son entregados al Gobierno nacional. Los ingresos corrientes del gobierno central han pasado del 7 por 100 al 20 por 100 y del 20 por 100 al 50 por 100 de los ingresos no tributarios, durante el período 2000-2005.

PARAGUAY. Se trata de un país agrícola con un vasto potencial hidroeléctrico. De hecho, es una de las naciones con más potencial hidroeléctrico, debido a sus ríos, como el Paraná y sus afluentes. Se exporta un 88 por 100, principalmente a Brasil y Argentina. Las regalías y otras compensaciones (compu-

tados como ingresos no tributarios) recibidas por el Estado de las usinas Itaipú y Yacyretá, construidas a través de convenios con Brasil y Argentina respectivamente, representan aproximadamente el 20 por 100 de los ingresos corrientes. La presión tributaria es apenas alcanza el 12 por 100.

VENEZUELA. Es el miembro fundador de la Organización de Países Exportadores de Petróleo (OPEP), quinto exportador mundial de crudo y la mayor reserva petrolera del planeta, con 315.000 millones de barriles, según datos oficiales. El Estado se financia casi en partes iguales con la recaudación de impuestos y la exportación de petróleo (regalías, dividendos de PDVSA, etc.).

Se establecerá un nuevo Impuesto a la Extracción de crudo, del 33,3 por 100 y el incremento del 34 al 50 por 100 de la tasa del ISR a las cuatro asociaciones de empresas que desde la década pasada operan en la Faja Petrolífera del Orinoco, al sureste del país. Este nuevo tributo se aplicará a todas las operadoras, públicas o privadas presentes en el país y será deducible de las regalías. La ley de hidrocarburos del año 2001 establece una regalía del 33,3 por 100 para las empresas mixtas y del 16,6 por 100 para las asociaciones de la mencionada Faja. El aumento de tasa del ISR a las asociaciones de esta Faja generará al fisco cerca de 1.200 millones de dólares al año. Los motivos serían que el nivel de precios del crudo actualmente en el mercado y el éxito de toda la actividad petrolera en el país no justifican tener regímenes fiscales distintos.

El negocio petrolero y los impuestos de esta actividad ya no serán fiscalizados ni recaudados por el Servicio Nacional Integrado de Administración Tributaria y Aduanera (SENIAT), a partir de 2008.

“América Latina y el Caribe es una fuente clave de materias primas para el mundo, contribuye con el 13 por 100 del petróleo mundial y posee el 10 por 100 de las reservas naturales.”



Respecto de iniciativas, recomendaciones y trabajos de los organismos internacionales, cabe destacar:

Guía de Buenas Prácticas de Transparencia para la Gestión de los Ingresos Provenientes de los Recursos Naturales del (FMI).

En diciembre de 2004 se distribuyó el borrador de esta Guía, con el fin de solicitar comentarios. El trabajo de concluyó el junio de 2005. Ante el costo de mantener prácticas poco transparentes se propicia un fortalecimiento institucional. Se aplican los principios contenidos en el Código de Buenas Prácticas de Transparencia Fiscal, resultando un complemento del Manual de Transparencia Fiscal. Se aplica a hidrocarburos y otros minerales. Identifica buenas prácticas que puedan aplicar los países y otros organismos internacionales.

Iniciativa para la Transparencia de las Industrias Extractivas (EITI en inglés).

Estableció un estándar global para la publicación de pagos de las empresas, producto de la extracción de RRNN (minería, petróleo y gas), así como de los consecuentes ingresos de los gobiernos. Los valores centrales son: la convicción que la riqueza resultante de los recursos naturales debe traducirse en desarrollo económico y reducción de pobreza; el compromiso con la transparencia como herramienta basada en la difusión de información completa y comprensible; el respeto a la soberanía de los países y sus leyes y el involucramiento en aquello de todos los participantes significativos. La iniciativa cuenta actualmente con 15 países adheridos y 11 están en proceso de ingreso. Se busca alentar una inversión socialmente responsable, que respete los derechos de las poblaciones afectadas por estas inversiones y los derechos humanos reconocidos internacionalmente, ayudando a evitar la corrupción y constituyéndose en aporte para el crecimiento económico y el desarrollo social.

Protocolo de Kyoto.

El sistema de Pagos por Servicios Ambientales (PSA) fue creado tras la firma en la Cumbre de la Tierra en Río de Janeiro en 1992 y pretendía que los países que más contaminan le pagan a los que contaminen menos. El mecanismo central consiste en que los proveedores de servicios ambientales deben ser compensados por proteger los RRNN, mientras que los beneficiarios deben pagar por dichos servicios. Dentro de un concepto más sofisticado, se incluyen las tasas de contaminación. Cada país tiene una cuota de contaminación que puede negociar. Costa Rica es el país centroameri-

cano más avanzado en el PSA. Existe un fondo nacional de apoyo a la actividad forestal (FONAFIFO) que cuenta con fondos de un impuesto a los hidrocarburos, establecido en la ley forestal, y realizan la venta de certificados de emisión de gases.

Trabajo de JIMÉNEZ y TROMBEN (2006) CEPAL y Naciones Unidas.

Donde se pueden consultar los montos estimados de la recaudación (respecto del PIB) proveniente de los recursos no renovables de ciertos países, de algunos años en particular, que alertan sobre los riesgos de la especialización en la estructura tributaria:

	1990	2000	2005
Bolivia	8	5,1	9
Chile	4,9	0,9	3,8
Colombia	1,6	1,3	2,3
Ecuador	11,5	9,2	6,1
México	7,7	7,2	8,7
Venezuela	19,6	10	13,9

Por otra parte, como cuestión anecdótica se citó a Alaska (en EEUU) que tiene un sistema único de distribución de la riqueza en el mundo, desde hace 20 años. Se trata de la renta básica, es decir, un ingreso pagado por el Estado a cada miembros de pleno derecho de la sociedad o residente, de unos 1.200 euros que provienen de los beneficios de la extracción de los RRNN por parte de las empresas petroleras, fundamentalmente. Se ha convertido en un factor de equilibrio social que no existe en los otros 51 Estados de EEUU.

Por último, se destacó que el aumento de los ingresos de divisas de los países emergentes, está provocando la aparición de fondos soberanos dedicados a gestionar y rentabilizar esa riqueza en mano de las autoridades públicas. Se estima que el volumen total de activos que manejan estos vehículos accedería a 2,2 billones de dólares (1,3 por 100 del stock global de





activos financieros) aunque se piensa que en una década podrían crecer hasta 13 billones de dólares. El más antiguo de todos y profesionalmente mejor gestionado es el de Noruega, cuyas decisiones surgen de criterios de “inversión socialmente responsable”. Ello denota algo paradójico: los países subdesarrollados están comprando las empresas de los desarrollados y estos se endeudan con los primeros, al contrario de lo que, tradicionalmente ocurría. En la región cabe destacar el planteo “heterodoxo” de Venezuela que coloca los excedentes petroleros en la compra de deuda de países de la región, como la de Argentina.

Algunas conclusiones

En enero de este año en el *xix Seminario de la CEPAL*, se destacó que la imposición sobre los RRNN ha sido clave del aumento de la presión fiscal de los países de la región en los últimos años, en base a la aplicación de imposición ortodoxa (aumento de alícuotas, base imponible, etc.) o impuestos heterodoxos. El aumento de los precios internacionales de commodities incrementó la rentabilidad de las petroleras, mineras, sector agropecuario, etc.

Lo más valioso que tienen los países de ALyC son los RRNN, luego es obvio que las estrategias fiscales, sean cuales fueran, se dirijan a capturar parte de esa rentabilidad, para poder forjar las bases de infraestructura económica, como lo más aconsejable.

Pero en la realidad, la alta gravabilidad podría asfixiar las inversiones y además se destinan a asistencialismo. Ante ello cuando caen los precios internacionales, vienen las crisis, casi terminales. Tampoco se generan fondos de estabilización, en muchos casos se dilapida en gastos corrientes. Los países terminan siendo dependientes de los precios internacionales de sus *commodities*, exponiéndolos a una gran vulnerabilidad.

La contraparte de estas rentas también son menores impuestos. Bolivia, Ecuador, México y Venezuela tienen cargas tributarias cercanas al 10 por 100 del PIB. Además la menor carga tributaria no se generaliza, sino representan generosas franquicias tributarias para unos pocos (*lobbies*). En algunos casos las empresas públicas que explotan RRNN ofrecen tratos particularmente privilegiados a sus empleados y administran subsidios que no pasan por la discusión parlamentaria. Es así que estos recursos llegan a transformarse en una barrera antes que un puente entre el Estado y la ciudadanía.

Las rentas fiscales de estos recursos pueden generar la ilusión de riqueza fácil. Cuando parte importante de los ingresos fiscales provienen de estas rentas, la ciudadanía pierde la noción del compromiso social por sacrificio económico que implica la vida en sociedad y los Estados están menos presionados a rendir cuentas, generándose un velo de la actividad de los mismos.

Tampoco existe demasiada preocupación por el cuidado del medio ambiente y las responsabilidades respecto de generaciones futuras, conforme surge de las intervenciones realizadas.

Recomendaciones

Del foro surge que no existen recetas de éxito y que las estrategias fiscales que implementen los Estados dependerán de la situación de los respectivos países y las concepciones ideológicas. Las comparaciones internacionales servirán de referencias pero de ninguna manera puede pensarse en trasladarlas directamente y aplicarlas. Además no existe una única ALyC sino que la misma está compuesta por una gran diversidad de realidades económicas, políticas e ideológicas, por ende no hay recomendaciones de éxitos para la región, salvo cuestiones generales como transparencia, inversión socialmente responsable, seguridad jurídica, estructura tributaria no especializada, cuidado de la tributación “ortodoxa”, resguardo del medio ambiente etc.

Como recomendación surge contundentemente la necesidad de una investigación en profundidad de esta temática, a efectos de anticipar posibles problemas hacia futuro y realizar recomendaciones de buenas prácticas en términos de instrumentos idóneos de recolección de estas rentas y de su destinación a fines determinados, que consideren las próximas generaciones, el impacto medioambiental, etc.

Por DOMINGO CARBAJO y PABLO PORPORATTO
(coordinadores del Foro)



Los recursos naturales en Ecuador

La Constitución ecuatoriana establece que “los recursos naturales no renovables del territorio del Estado pertenecen a su patrimonio inalienable, irrenunciable e imprescriptible”; que “en su gestión, el Estado priorizará la responsabilidad intergeneracional, la conservación de la naturaleza, el cobro de regalías u otras contribuciones no tributarias y de participaciones empresariales; y minimizará los impactos negativos de carácter ambiental, cultural, social y económico”; y que, los productos del subsuelo, yacimientos minerales y de hidrocarburos, sustancias cuya naturaleza sea distinta de la del suelo, incluso los que se encuentren en las áreas cubiertas por las aguas del mar territorial y las zonas marítimas; así como la biodiversidad y su patrimonio genético y el espectro radioeléctrico sólo podrán ser explotados en estricto cumplimiento de los principios ambientales establecidos en la Constitución.

El Estado ecuatoriano participa en los beneficios del aprovechamiento de estos recursos, en un monto que no puede ser inferior a los de la empresa que los explota.

En lo referente a la integración, en especial con los países de Latinoamérica y el Caribe, la constitución ecuatoriana establece que será un objetivo estratégico del Estado ecuatoriano promover estrategias conjuntas de manejo sustentable del patrimonio natural, en especial la regulación de la actividad extractiva.

En cuanto a IVA, los recursos naturales no renovables están gravados con tarifa 12 por 100 y se encuentran gravados con tarifa cero de IVA los servicios de transporte de petróleo crudo y de gas natural por oleoductos y gasoductos.

La ley tributaria ecuatoriana establece que el reintegro del impuesto al valor agregado (IVA) pagado en actividades de exportación, no es aplicable a la actividad petrolera en lo referente a la extracción, transporte y comercialización de petróleo crudo, ni a ninguna otra actividad relacionada con recursos no renovables.

En cuanto al impuesto a la renta, la tarifa sobre las utilidades que obtengan los contratistas de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos es del 44.4 por 100.

Adicionalmente, los contratistas de prestación de servicios para la exploración y explotación de hidrocarburos pagan un gravamen por su actividad petrolera, utilizando como referencia el promedio de producción diaria en gestión mensual por área materia del contrato. El gravamen se aplica de la siguiente manera:

- Hasta treinta mil barriles de petróleo por día o su equivalente en gas, no hay gravamen.
- Por más de treinta mil barriles se paga un gravamen básico del 3 por 100 más el 1 por 100 por cada diez mil barriles adicionales a los treinta mil barriles, hasta llegar a un gravamen máximo del 30 por 100.
- El gravamen no se aplica a los contratistas que hayan descubierto, en el área objeto del contrato, crudos de un grado menor a 15 grados API.

Se considera ingreso bruto, para efectos de la liquidación y pago del impuesto a la renta, exclusivamente el pago que por sus servicios haga la

empresa estatal de petróleos a la contratista, cuando en el área contratada haya descubierto hidrocarburos comercialmente explotables.

Los reembolsos que hace la empresa estatal por cuenta de las inversiones, costos y gastos de la contratista y los intereses sobre las inversiones no amortizadas que forman parte de los costos de financiamiento realizados por la contratista, no forman parte de su ingreso bruto y, por tanto, no son deducibles para efecto del pago del impuesto a la renta. Por tanto, tampoco están sujetos a pago de tributos en el Ecuador.

Para calcular el impuesto a la renta la contratista debe proceder de la siguiente forma:

1. Del ingreso bruto deduce los gastos imputables al ingreso que no fueren reembolsables por la empresa estatal de petróleos (PETROECUADOR)
2. De este resultado deduce el gravamen para la actividad petrolera en los casos en que fuere aplicable.
3. De este nuevo resultado deduce el valor correspondiente a la participación laboral (15 por 100), para obtener la base imponible sobre la que se pagará el impuesto a la renta.

Además, sobre el saldo resultante la contratista debe cancelar un 1 por 100, no deducible ni reembolsable, destinado a la investigación, conforme a lo previsto en el artículo 54 de la Ley de Hidrocarburos.

En caso de que una misma contratista suscriba más de un contrato de prestación de servicios para la explo-

Los recursos naturales no renovables del territorio del Estado pertenecen a su patrimonio inalienable, irrenunciable e imprescriptible.

ración y explotación de hidrocarburos, para efectos del pago de impuesto a la renta no podrá consolidar las pérdidas ocasionadas en un contrato con las ganancias originadas en otro.

PETROECUADOR actúa como agente de retención del gravamen a la actividad petrolera, cuando sea aplicable; participación laboral; impuesto a la renta, y, el 1 por 100 de la tasa neta por los servicios destinados a la investigación tecnológica.

Las empresas Texaco Petroleum Co. y City Investing Co. que han suscrito contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, pagan el impuesto unificado a la renta del ochenta y siete punto treinta y uno por ciento. Estas compañías petroleras están sujetas a los demás impuestos, tasas y contribuciones.

Toda renta generada por primas, porcentajes u otra clase de participaciones establecidas por cesiones o transferencias de concesiones hidrocarbúferas, causan un impuesto único y definitivo del 86 por 100. En la determinación y pago de este impuesto no se considerarán deducciones ni exoneraciones, ni tales ingresos formarán parte de la renta global.

Los cesionarios son agentes de retención de este impuesto y, por lo mismo, solidariamente responsables con los sujetos de la obligación tributaria.

Reformas Tributarias

El proyecto de Ley enviado por el presidente del Ecuador establece que las sociedades que reinviertan sus utilidades en el país pueden obtener una reducción de 10 puntos porcentuales a la tarifa del Impuesto a la Renta (que es del 25 por 100), sobre el monto reinvertido destinado a la adquisición de maquinarias nuevas o equipos nuevos que utilicen para su actividad productiva. En el caso de instituciones financieras, cooperativas de ahorro y crédito y similares, también podrán obtener dicha reducción siempre y cuando lo destinen al otorgamiento de créditos al sector productivo y se efectúe el correspondiente aumento de capital.

Además, los aportes de capital fresco de los accionistas de las instituciones del sistema financiero que se destinen a estos efectos se beneficiarán con un crédito tributario del 12.5 por 100 del monto que utilicen en créditos para el sector productivo. En todos los casos se debe realizar el correspondiente aumento de capital.

También se establece que el SRI podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta, por una sola vez, previa solicitud y en casos debidamente justificados.

Se introducen exenciones del impuesto a los consumos especiales al alcohol, los productos destinados a la exportación, los vehículos híbridos y los vehículos ortopédicos y no ortopédicos destinados al traslado de personas con discapacidad.

Se incrementa el impuesto a la salida de divisas del 0.5 por 100 al 1 por 100.



Se crea el impuesto a los activos en el exterior, considerando como base imponible el promedio mensual de los fondos disponibles en entidades domiciliadas fuera del territorio

nacional y de inversiones emitidas por emisores fuera del territorio nacional. La tarifa de este impuesto es del 0.084 por 100 mensual sobre la base imponible.

Se establece la devolución condicionada de tributos aduaneros para exportadores que hayan pagado derechos arancelarios por importaciones y/o hayan comprado localmente a importadores directos, materias primas, insumos o productos terminados, siempre que sean sometidos en el país a un proceso de transformación y/o incorporadas a

El Estado priorizará la responsabilidad intergeneracional, la conservación de la naturaleza, el cobro de regalías u otras contribuciones no tributarias y de participaciones empresariales, y minimizará los impactos negativos de carácter ambiental, cultural, social y económico.

bienes que se exporten. El coeficiente de devolución por producto exportado a consumo no podrá ser mayor al 5 por 100 del valor FOB de la exportación.

En cuanto al proyecto de Ley de Minería:

Se establece el pago de una regalía, que no podrá ser inferior al 5 por 100, por la actividad minera la cual será calculada sobre la producción.

Se prevé la posibilidad de solicitar la depreciación acelerada de activos.

Los pequeños mineros artesanales podrán acogerse al Régimen Impositivo Simplificado.

La compra de oro efectuada por el Banco Central estará gravada con tarifa 0 por 100 de IVA.

Los intereses que se paguen sobre préstamos externos (en la actividad minera) estarán exentos de todo tributo.

Por AMELIA GUEVARA TORRES

REPÚBLICA DOMINICANA

UN DIGNO RETIRO FRENTE A LAS PARADISIÁCAS PLAYAS DE CARIBE

Este título parece un *spot* publicitario, pero la realidad es que en el mes de julio del año 2007 el Gobierno Dominicano promulgó la Ley número 171-07, que establece una serie de incentivos fiscales y privilegios en materia migratoria a extranjeros jubilados y rentistas extranjeros. Con esta Ley el gobierno intenta atraer inversión extranjera al país como una forma de contribuir al desarrollo y al bienestar general de la población. Dentro de los beneficios que concede la ley están los siguientes:

1. Programa de Residencia por Inversión, que permite a los inversionistas extranjeros obtener la residencia definitiva en un plazo de 45 días.
2. Exoneración del pago de impuestos de importación a los Ajueres del Hogar y Bienes Personales.
3. Exoneración parcial de impuestos de Vehículos de Motor en la importación y exoneración del IVA y los impuestos especiales si el vehículo se adquiere en el mercado local.
4. Exención de los impuestos sobre transferencias inmobiliarias, para la primera propiedad adquirida.
5. Exención del 50 por 100 de los impuestos sobre hipotecas, cuando las acreedoras sean instituciones financieras debidamente reguladas por la Ley Monetaria y Financiera de la República Dominicana.
6. Exención del 50 por 100 del Impuesto sobre la Propiedad Inmobiliaria, cuando este aplique.
7. Exención de los impuestos que gravan el pago de dividendos e intereses, generados en el país o en el extranjero.

8. Exención del 50 por 100 del Impuesto sobre Ganancia de Capital, siempre y cuando el rentista sea el accionista mayoritario de la compañía que sea sujeto del pago de este impuesto y que dicha sociedad no se dedique a las actividades comerciales o industriales. Todos los inmuebles adquiridos por los pensionistas y rentistas, bajo el amparo de esta ley, al momento de su venta a terceros, estarán exentos del pago del 50 por 100 del impuesto sobre ganancia de capital.
9. Las sumas declaradas como ingreso para hacerse acreedor a los beneficios de la ley, estarán exentas de Impuestos sobre la Renta.

Para optar por los beneficios de la ley los solicitantes deberán reunir los siguientes requisitos:

- a) El pensionado debe percibir un ingreso mensual igual o superior a mil quinientos dólares americanos. En adición, por cada dependiente que aplique con el solicitante principal, se requiere de un ingreso adicional de 250 dólares estadounidense.
- b) El rentista debe recibir un valor mensual igual o superior a los 2.000 dólares americanos.

Por CARLOS A. SANTANA

INSTALACIÓN DE IMPRESORAS FISCALES

Mediante el Decreto marcado con el número 451-08 de fecha 2 de septiembre del 2008, el Poder Ejecutivo promulgó el Reglamento para el uso de "Impresoras Fiscales", en virtud del cual todos los contribuyentes, ya sean personas físicas o jurídicas, cuya actividad comercial consiste en la venta de productos o prestación de servicios mayoritariamente a Consumidores Finales (Contribuyentes del Sector *Retail*), quedan obligados a utilizar Impresoras Fiscales, a partir de la fecha que sea establecida y comunicada por la Dirección General de Impuestos Internos como fecha efectiva para tener instaladas dichas Impresoras Fiscales. Esta medida se suma a la implementación desde enero del pasado año 2007 del uso de Número de Comprobantes Fiscales (NCF), a los fines de ir estrechando el cerco contra la evasión del Impuesto sobre la Renta y los Impuestos al Consumo.

El proceso de certificación de las impresoras fiscales se ha iniciado, y se espera que la primera fase de implementación de las mismas se inicie en marzo del 2009, contemplando

se la instalación de aproximadamente 2,004 impresoras fiscales que serán puestas en funcionamiento en 16 cadenas comerciales que controlan el 60 por 100 de las ventas totales al detalle del comercio en la República Dominicana. En esta primera fase, el costo de instalación de las impresoras fiscales en esas grandes empresas ya instaladas correrá por cuenta del Estado Dominicano, para lo cual se contempla una inversión de RD\$106 millones (US\$3,001,982), mientras que se espera recaudar en el primer año un monto equivalente a RD\$6,000 millones (US\$169,923,534). La primera impresora fiscal certificada para los referidos 16 grandes comercios son tecnología IBM porque es la que usan estos comerciantes en la actualidad, debiendo tener estas un dispositivo de datos internamente que grabará previamente todo lo que se imprima para luego enviar a la DGII en un servidor de manera electrónica, las informaciones de las ventas.

Por JOHNNY A. RAMÍREZ DE LOS SANTOS



ESPAÑA

PROPUESTA DE ACTUALIZACIÓN DEL PLAN DE PREVENCIÓN DEL FRAUDE FISCAL

La aprobación en febrero de 2005 del Plan de Prevención del Fraude Fiscal supuso la adopción por la Agencia Tributaria de un importante instrumento de planificación estratégica que se ha demostrado eficaz para la lucha contra el fraude. En los tres años de aplicación del Plan se han recaudado más de 19.300 millones de euros como consecuencia inmediata de la actuación de la Agencia.

Transcurridos tres años desde la aprobación de este Plan, es necesario realizar una actualización para adaptarlo a la nueva realidad social, consolidando sus principales líneas de actuación. Esta actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal se basa en dos ideas fundamentales: el refuerzo de las actuaciones de investigación y la lucha contra la economía sumergida.

La Actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal se hace realidad en 39 medidas que suponen 155 actuaciones, agrupadas en tres capítulos:

1. Fomento del cumplimiento voluntario.
2. Control de áreas de riesgo.
3. Medidas de apoyo al Plan.

Para el fomento del cumplimiento voluntario se persigue el establecimiento de un nuevo marco de relación con los contribuyentes y con los intermediarios fiscales, proponiéndose medidas que refuercen la

conciencia fiscal y faciliten la colaboración con la Administración Tributaria.

Las tareas de investigación y control se refuerzan para perseguir la economía sumergida a través de determinados signos externos de riqueza que pueden ir unidos al fraude fiscal. Se incrementan los controles aduaneros en función del mayor riesgo fiscal y con atención preferente al origen de las mercancías, al tiempo que se facilitan los trámites aduaneros para

los operadores autorizados.

Además, se potencia la estrategia investigadora en la gestión recaudatoria.

Las medidas de apoyo aunque no están dirigidas directamente a combatir el fraude fiscal, son necesarias para la aplicación de las medidas anteriores. Así, se propone reforzar las relaciones y la cooperación con otras Administraciones Públicas o Instituciones, el fomento de las nuevas tecnologías y una serie de medidas de carácter organizativo que responden a esta misma idea.

Finalmente, la experiencia de aplicación del vigente Plan de Prevención del Fraude así como las propuestas de la Actualización aconsejan la adopción de medidas normativas, que habrán de ser objeto de la correspondiente tramitación.

Por FERNANDO DÍAZ YUBERO





PERÚ

RECIBO POR HONORARIOS Y LIBROS DE INGRESOS ELECTRÓNICOS

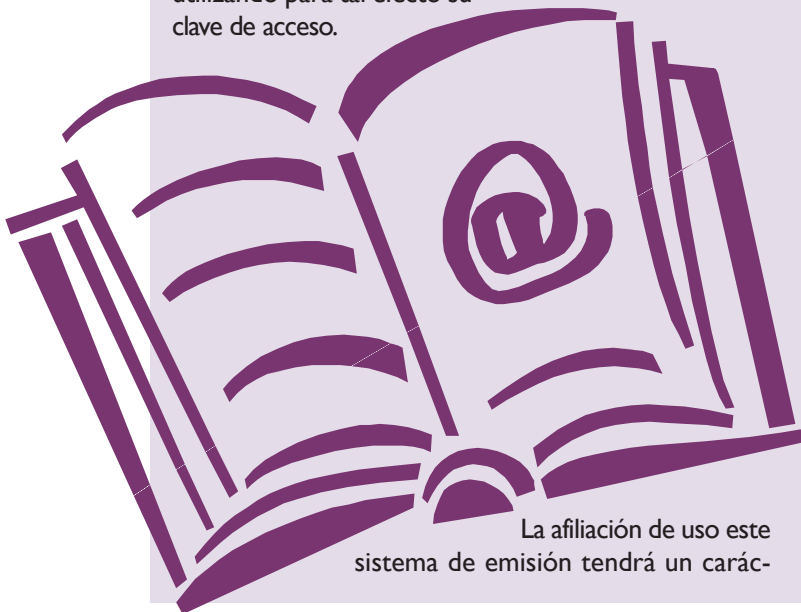
La incorporación de las nuevas tecnologías en todos los ámbitos de la sociedad tienen consecuencias importantes que afectan de manera muy amplia los usos y costumbres tanto público como privados; la introducción de las herramientas electrónicas, particularmente en la organización interna y en los procesos de gestión de las empresas, en sus relaciones externas y en los procedimientos administrativos coadyuvan a la eficiencia de los procesos de negocios.

La SUNAT implementó en octubre de este año, el sistema de emisión electrónica de recibos por honorarios y el libro de ingresos y gastos electrónicos, de esta manera la Institución da un salto fundamental en la incorporación de las tecnologías de información al sistema de emisión de comprobantes de pago que sustenta las operaciones económica entre agentes económicos.

Nuevo sistema de emisión de recibo por honorarios

Los contribuyentes podrán emitir recibos por honorarios y notas de crédito electrónicos afiliándose al nuevo sistema de emisión, para la cual deberán cumplir, con determinadas condiciones tales como, tener domicilio fiscal habido, no haber suspendido temporalmente sus actividades o tener baja de inscripción en el RUC y estar afecto a rentas de cuarta categoría (profesionales independientes).

Dicha afiliación se realizará directamente a través del portal de SUNAT en el módulo operaciones en línea, utilizando para tal efecto su clave de acceso.



La afiliación de uso este sistema de emisión tendrá un carác-

ter definitivo, dado que se le dará al contribuyente la condición de “emisor electrónico”, por lo que no podrá solicitar la desafiliación. Otro aspecto de la norma es que los contribuyentes podrán continuar emitiendo, recibos por honorarios y notas de crédito en formatos impresos por imprenta autorizada con la salvedad de que necesariamente registren esta información en el correspondiente libro de ingresos y gastos electrónicos.

Los comprobantes se emitirán virtualmente a través de la página web, ingresando información de los apellidos y nombres o razón social y, número de RUC o documento de identificación del cliente, el tipo de servicio prestado, si está se es afecto a la retención de Impuesto a la Renta, así como el tipo de moneda y monto de los honorarios percibidos.

Libro de ingresos y gastos electrónicos

Este soporte desarrollado para los emisores electrónicos, conlleva a que los profesionales independientes no tengan que llevar libros contables físicos, dado que el contribuyente podrá registrar automáticamente los comprobantes electrónicos emitidos y permitir ingresar la información correspondiente a los recibos impresos y de esta manera generar su libro de ingresos y gastos electrónicos.

Ventajas

La implementación de esta nueva forma de emitir recibos por honorarios electrónicos permitirá reducir significativamente costos del contribuyente, así como permitir a la Administración Tributaria construir la declaración del contribuyentes a través de archivos personalizados o declaración sombra, entre los beneficios para el contribuyente se encuentra con que no es necesario acudir a las imprentas para la autorización e impresión de recibos y notas de créditos, no llevar libro de ingresos y gastos físico, se evita la pérdida de recibos por honorarios, se evita la conservación de los recibos en papel por el plazo de prescripción, se minimizan los errores de emisión, se facilita el cumplimiento de las obligaciones asociadas al impuesto a la renta, el contribuyente puede hacer las consultas de recibos por periodos, rangos de numeración y usuarios; se puede imprimir y otorgar el recibo o reenvías vía e-mail de cualquier recibo emitido sin necesidad de emitirlo.

Por ALAN PEÑARANDA IGLESIAS



COSTA RICA

IMPUESTO SOLIDARIO PARA EL FORTALECIMIENTO DE PROGRAMAS DE VIVIENDA

El pasado 6 de noviembre fue aprobado por la Asamblea Legislativa de Costa Rica, una Ley denominada "Impuesto solidario para el Fortalecimiento de Viviendas", cuyo objetivo es la erradicación de "tugurios".

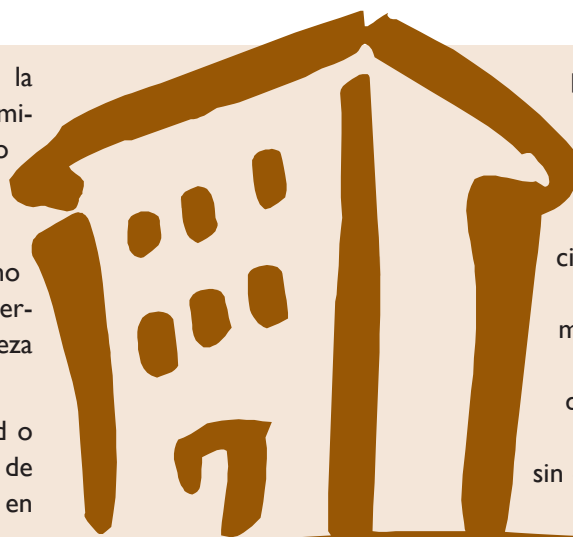
Es un impuesto directo a favor del Gobierno Central, con el fin de dotar de vivienda digna a personas y familias en condición de pobreza o pobreza extrema.

El hecho generador del impuesto es la propiedad o titularidad de un derecho de uso, goce o disfrute de un bien inmueble de uso habitacional, utilizado en forma habitual, ocasional o de recreo, incluidas las instalaciones fijas y permanentes, ubicado en el territorio nacional. Estarán gravados aquellos bienes cuyo valor sea superior a 100 millones de colones, que son aproximadamente 178 mil dólares. Es decir los bienes menores a 100 millones de colones estarán exentos del pago del impuesto. Y se establece una tarifa progresiva entre los diferentes valores, por ejemplo, aquellos bienes entre 100 y 250 millones pagarán 0.25 por 100. Sobre el exceso de 250 hasta 500 millones pagarán 0.30 por 100, y así sucesivamente, hasta llegar a un 0.55 por 100.

La ley establece una serie de exenciones, incluidas los bienes inmuebles del Gobierno Central y las municipalidades, los bienes propiedad de instituciones públicas, juntas administrativas o de educación y las instituciones de salud de carácter público, los declarados patrimonio histórico y arquitectónico, los bienes declarados de interés social, los pertenecientes a iglesias y organizaciones religiosas pero sólo los que se dediquen al culto y las sedes diplomáticas y casas de habitación y consulares.

Los sujetos pasivos deberán autoliquidar el impuesto por medio de una declaración jurada, cada 3 años, tendrá un período fiscal anual que va del 1 de enero al 31 de diciembre de cada año y se devengará el 1° de enero.

La ley prevé una serie de sanciones y multas para aquellos contribuyentes que incumplan con el im-



puesto, la cual consiste en una sanción de 10 veces al monto del impuesto dejado de pagar, sin embargo, en este

aspecto hay una contradicción, ya que por error se dejó un párrafo donde se establecía que la sanción sería de 5 veces el impuesto dejado de pagar sobre aquellos bienes mayores a 125 millones, y esto se dio porque en algún momento la comisión legislativa había hablado de este monto, no obstante, no fue eliminado de la última versión, por lo que en caso de incumplimiento se debería aplicar esta última.

La intención del impuesto me parece muy altruista y en beneficio a los más necesitados, sin embargo, además de crear impuestos se necesita un buen manejo de dichos recursos, donde el Gobierno se comprometa que efectivamente los mismos vayan destinados para el fin al que fueron creados. Además, la creación de este impuesto está limitada en el tiempo, ya que estableció una vigencia de 10 años, es decir luego de este tiempo, el impuesto no se cobrará más, este artículo se incluyó porque algunos diputados de la Asamblea Legislativa insistieron en incluirlo, de lo contrario, se opondrían al proyecto de ley. Lo lamentable del plazo establecido, es que 10 años no son suficientes para erradicar este tipo de problemas, por lo que al final podemos señalar que parece más un impuesto creado para crear popularidad política, para indicar que el gobierno implementó un impuesto para erradicar la pobreza, pero al limitarlo toda la "buena intención" que podría existir, desaparece.

Por CAROLINA MOLINA VILLALOBOS



ARGENTINA

CAMBIOS DE POLÍTICA TRIBUTARIA A PARTIR DE LA EXPERIENCIA DE CONTROL DE AFIP

La experiencia de control de las obligaciones tributarias, en particular de los grandes contribuyentes, ha permitido que AFIP identifique tratamientos asimétricos que alentaban conductas de planificación fiscal y proponga consecuentemente cambios en el diseño de la política tributaria aplicable.

Tales los casos de los versátiles fideicomisos financieros, de gran desarrollo en el país durante los últimos años, en particular los que securitizan créditos para la adquisición de bienes de consumo y por otro lado de las inversiones en bonos o a través de entidades *holding* de Austria.

Respecto de los fideicomisos se observó que a partir del tratamiento tributario vigente existían fuertes incentivos de trasladar rentabilidad financiera (y hasta comercial) desde las empresas y cadenas de ventas de electrodomésticos y otros bienes de consumo hacia estas figuras fiduciarias como así también alocar los gastos vinculados a dichas ganancias en las mencionadas empresas (retenerlos), dado que en las primeras se tributa el 35 por 100 del Impuesto a las Ganancias en tanto que en los segundos no, ni el fideicomiso (que tiene base imponible nula cuando cumple ciertos requisitos, dada la posibilidad de deducir las ganancias que distribuye) ni en los titulares de los fondos fiduciarios (colocados por oferta pública). De esta forma, los certificados de participación, que distribuyen el resultado neto del fideicomiso, quedaban en mayor parte en manos de los dueños de aquellas empresas, haciéndose de una renta con costo tributario nulo.

En lo atinente a los bonos de Austria, en virtud del Convenio de Doble Imposición vigente, las rentas y los patrimonios de los sujetos residentes con inversiones en aquel país no tributan impuesto alguno. Luego era claro el incentivo para adquirir estos bonos (con muy baja rentabilidad financiera) cerca del final de año y así evitar la tributación. También se utilizaban esquemas *holding* radicados en aquel país (sociedades conocidas con las siglas GMBH) para canalizar inversiones en terceros países (abuso de convenio).

Como consecuencia de dichas experiencias y a propuesta de la Administración se publica el pasado 1.º de agosto el Decreto 1207, por el cual se elimina el trato ventajoso de los fideicomisos financieros (quitándoles la posibilidad de deducir las utilidades que distribuyen) y por otro lado el Ministerio de Economía denuncia el Convenio de Doble Imposición con Austria, proponiéndose la finalización de su vigencia a partir de fin de año (Nota Externa de AFIP N.º 6/08). Respecto de los fideicomisos también se implementó un régimen de información periódico (RG N.º 2419/08 de AFIP).

Es así que se eliminan tratos asimétricos y se desmotivan conductas de planificación fiscal, que justamente se basan en aquellos tratos. De allí la relevancia de que las Administraciones Tributarias, a partir de contacto cercano con la realidad, puedan proponer cambios normativos que impidan conductas de este tipo.

CONTROL COOPERATIVAS Y MUTUALES FINANCIERAS. IMPLEMENTACIÓN RÉGIMEN DE INFORMACIÓN

Las mutuales y las cooperativas que desarrollan actividades financieras presentan ciertos atractivos que permiten a ciertos sujetos (bajo el rótulo de “asociados”) ocultar y/o disminuir indebidamente la carga tributaria que correspondería cumplir. Ello obedece al hecho de no reportar a AFIP las captaciones de ahorro que realizan de los asociados a diferencia de lo que ocurre con las acreditaciones bancarias en

entidades bajo la órbita del Banco Central que lo hacen en virtud del Régimen SITER (Capítulo A), pero también por hecho de estar exentas del Impuesto a las Ganancias y en el caso de las mutuales tener tasa reducida en el Impuesto sobre los Débitos y Créditos.



Según la página web del Instituto Nacional de Asociativismo y Economía Social (INAES) que actúa como ente de contralor de dichos sujetos, existen en la actualidad más de 23.000 entidades cooperativas, de las cuales unas 400 corresponderían al rubro de créditos que incluye un sólo banco cooperativo y dos cajas de crédito que se encuentran bajo la supervisión del Banco Central. Las que realizan las actividades de crédito se concentran principalmente en la Ciudad de Buenos Aires (59 por 100) pero también en las provincias de Buenos Aires (12 por 100), Santa Fe (10 por 100), Córdoba (6 por 100) y Tucumán (6 por 100). En lo que respecta a las mutuales se registran más de 7.500 de las cuales unas 200 corresponden al rubro créditos, las que se concentran geográficamente en Santa Fe (51 por 100), Córdoba (13 por 100), Ciudad Autónoma de Buenos Aires (12 por 100) y provincia de Buenos Aires (10 por 100).

Son operatorias típicas el otorgamiento de créditos de montos reducidos –en algunos casos con utilización de código de descuentos para haberes y jubilaciones–; pago de impuestos y servicios; gestiones de cobranza –que en muchos casos encubren descuentos de cheques–, etc. En la práctica, en algunos casos, se excede la concepción y los principios cooperativos y mutuales realizándose intermediación financiera, cambios de moneda, canje de valores, etc.

Esta AFIP detectó colocaciones de asociados en entidades mutualistas por importes muy significativos que incorrectamente eran declaradas como exentas del Impuesto sobre los Bienes Personales y que *a posteriori* originaron rectificativas de DDJJ. En un caso emblemático se detectó al gerente general de la mutual con depósitos por montos de \$ 2 millones.

A partir de lo expuesto anteriormente y tomando como referencia la actividad de crédito, los montos de pasivos declarados y las acreditaciones en cuentas que informaron los bancos de estas entidades, se procedió a seleccionar algunas entidades mutuales a las que se le solicitó informen los depósitos efectuados por asociados en cuentas y/o modalidades con que operen durante los años calendarios 2006 y 2007, cuyos montos supere \$ 100.000. A la fecha se han identificaron cerca de un centenar de sujetos con

ahorros no declarados que van desde \$ 100.000 hasta más de \$ 400.000 en algunos casos, que tienen como actividad la agricultura, ganadería y tambo principalmente, a los que corresponde la aplicación de incrementos patrimoniales no justificados (más un 10 por 100 de renta consumida) por ingresos omitidos en IVA e Impuesto a las Ganancias y también, según el caso, en el Impuesto sobre los Bienes Personales.

Asimismo se solicitó a estas entidades, información de las “ayudas económicas” brindadas, habiéndose seleccionado únicamente aquellas cuya sumatoria para ambos años superó \$ 1.000.000, lo cual resultaba muy llamativo considerando la naturaleza de “ayudas” a las que debería responder las mismas, incluso que se otorguen a empresas.

Según se pudo constatar corresponden prácticamente en su totalidad a canjes de cheques de tercero, que se efectivizan por ventanilla o son depositados en las cuentas de ahorro del asociado y en algunos casos los sujetos no tienen capacidad económica suficiente por lo que se encuentra en curso de investigación la identificación de verdadero titular de dichos fondos.

Es común y sumamente atractivo utilizar la tasa reducida que beneficia a la mutual para la cobranza de cheques de sujetos que desarrollan otras actividades que no gozan de la misma, es así que los cheques se cobran a través de cuentas bancarias de la propia entidad mutual y se ahorra la mitad del Impuesto al Débito –menos la comisión que cobra dicha entidad–.

En otros casos, los sujetos indican a los clientes que los pagos de las compras se hagan en cuentas de dichas mutuales entregándoles a tal fin la CBU de las mismas, con lo cual además del ahorro del impuesto al débito se omite la declaración del respectivo ingreso en el Impuesto a las Ganancias e IVA.

No obstante estos casos de reciente análisis, la experiencia de trabajo de esta AFIP ha permitido detectar otras maniobras en estas entidades tales como la realización de actividad de intermediación financiera; encubrimiento de relación de dependencia a partir de la conformación de cooperativas de trabajo; interposición de cooperativas para hacer perder el rastro de la ruta del dinero, frente a maniobras de evasión que utilizan facturas apócrifas.

A partir de ello la Administración Federal instrumentó un régimen de información para que estas entidades (lista preestablecida) informen las operaciones de sus asociados de colocaciones, ayudas recibidas, etc., según surge de la RG (AFIP) 2.525 del 3/12/2008.

Por PABLO PORPORATTO



M

Foro de los Recursos Humanos en la gerencia de las Administraciones Tributarias

O

Del 15 de septiembre al 3 de octubre de 2008

N

La idea del Debate en el Foro ha buscado compartir experiencias, reflexionar sobre fortalezas y debilidades, encontrar las mejores prácticas, como así también las principales restricciones, en la “política motivacional” que deben tener nuestras Administraciones Tributarias, considerando en el rol protagónico que tienen los RRHH para el logro de los resultados deseados.

- ¿Hacemos algo para equilibrar la vida profesional de los empleados con la vida privada?
- ¿Estamos mejorando el clima laboral?
- ¿Estamos introduciendo prácticas orientadas a desarrollar el potencial del personal?
- ¿Cómo nos auto motivamos?

O

El documento inicial planteaba los siguientes interrogantes:

Con fines de destacar la importancia del tema, se ha mencionado en el documento inicial la citación de CLAUDINO PITA del CIAT:

F

G

— ¿Qué estamos haciendo para que el personal se comprometa y motive?

“... todas las funciones y cometidos de una administración tributaria moderna, en cuanto a sus posibilidades de éxito, se sustentan en un trípode constituido por la información, la tecnología y los recursos humanos de que disponga. Sin embargo, si esto lo convirtiéramos en una fórmula matemática, tenemos que tener bien presente que mientras la información y la tecnología tienen el carácter de sumandos, los recursos humanos tienen el carácter de multiplicador del resultado de esa suma.”

O

R

— ¿Cuánto hay de gestión administrativa de recursos humanos (simples controles y miles de urgencias) y cuánto de acción estratégica?

Los coordinadores del foro han sido: AMALIA C. ERAZÚ OLMOS, LUIS ACCIETO, BIBIANA VACIRCA y ALEJANDRO J. BORODOVSKY.

O

R

— ¿Qué porcentaje de nuestro tiempo le dedicamos a pensar cómo fortificar nuestro equipo de trabajo y a buscar “sinergias” ocultas?

A

Á

— ¿Es posible vincular indicadores de recursos humanos y resultados de gestión? ¿Se hace?

S

F

— ¿Hacemos algo para compatibilizar las aspiraciones del empleado con los intereses de la organización?

I

C

Foro de Planificación estratégica de la Fiscalización

C

Del 24 de noviembre al 5 de diciembre de 2008

O

Se trata del último foro monográfico correspondiente a este año 2008, que estuvo a cargo de ALAN PEÑARANDA y LUIS CIEZA.

columna vertebral de una generación de riesgo efectiva.

S

El foro estuvo orientado a compartir las experiencias de los miembros de la RAAM en materia de estrategias de fiscalización que se vienen desarrollando en sus países y poder contar con un instrumento que sea la

El punto de partida ha sido la constatación de que “son tres los principios rectores que guían a las administraciones tributarias modernas al aplicar el sistema tributario: la facilitación del cumplimiento, el control del cumplimiento y la aceptación social de los



impuestos. Dentro del control del cumplimiento, el accionar de las administraciones tributarias se centra en dos enfoques: la fiscalización del cumplimiento tributario y la fiscalización del incumplimiento tributario”.

Estos tipos de control distintos requirieren un tratamiento diferenciado desde el punto de vista de la organización, estrategias, planificación, asignación de recursos y ejecución de la fiscalización.

El Foro ha sido dividido en cinco partes, en las cuales se plantearon cuestiones específicas:

1. *Percepción del riesgo.*—¿Cuáles deberían ser las medidas o acciones que debe realizar una Administración Tributaria para generar riesgo efectivo en los contribuyente?, y ¿cuáles serían los ratios que permitan mediar esta percepción de riesgo en los contribuyentes?
2. *Organización de la fiscalización.*—¿Se debería tener equipos especializados por tipo de impuesto (IVA, Renta, Seguridad Social, otros impuestos), o equipos organizados por tipo de contribuyentes, principales, empresas transnacionales (fiscalidad internacional) medianos y/o pequeños contribuyentes, o equipos especializados por sector: construcción,

telecomunicaciones, empresas financieras, entre otros?

3. *Áreas de inteligencia tributaria.*—¿Deben existir áreas de inteligencia tributaria o estudios sectoriales que programen las fiscalizaciones en forma centralizada o debe organizarse en forma descentralizada? ¿Cuáles serían sus funciones: análisis de información, detectar la planificación fiscal perniciosa, realizar estudios de evasión tributaria, cuál es el alcance? ¿Cuánto puede ayudar a combatir la evasión tributaria?
4. *Fiscalización Preventiva.*—Las acciones de fiscalización preventiva, ¿son necesarias?, ¿qué experiencia novedosa existe en su AATT?
5. *Detección del incumplimiento y sistemas informáticos.*—¿Cuáles serían los mecanismos más eficaces para detectar a tiempo el incumplimiento tributario y el fraude fiscal, teniendo en cuenta los actuales sistemas informáticos tanto de los contribuyentes como de la propia administración? ¿qué tan ventajoso es poner a disposición de los contribuyentes toda la información de las bases de datos obtenida por terceros en la página web de la Administración?

La relatoría se presentará en el primer boletín del año de 2009.

I
n
f
o
r
m
a
c
i
ó
n

- Las memorias de los alumnos de las ediciones de la *Maestría* están colgadas en el “Referencias Bibliográficas” del apartado “Formación” de la plataforma virtual.
- Los coordinadores de la RAAM divulgan sistemáticamente a través del buzón de mensajes, boletines informativos de interés de los miembros de la Red, tales como: *Boletín EUROsociAL Fiscalidad*, el cual tiene un enlace al *Boletín de la RAAM* y *Boletín Financiero y Tributario-EEUU*, publicado mensualmente por la Consejería de Finanzas de la embajada de España en Estados Unidos.
- Se han colgado en el apartado “Formación” las *Revistas Digitales de Redes Expertos en el Ámbito Público ES/AL*, en los temas Seguridad Social, Gestión Pública, Catastros, Parlamento y Fiscalización, además de los boletines y trabajos del EUROsociAL Fiscalidad.
- Los miembros de la RAAM interesados en publicar artículos en el sitio del Instituto de Estudios Fiscales (IEF), sea individualmente o en publicaciones colectivas, deberán entrar en contacto con los coordinadores de la RAAM, quienes se comunicarán con las personas correspondientes del área de Investigación del IEF.
- Se necesita la colaboración de todos los miembros para actualizar los datos del Directorio con los datos profesionales y personales que están disponibles en el espacio virtual.
- Han sido formados 10 foros de debate en el *Club de Amigos de la RAAM* en 2008. El foro con mayor número de aportaciones ha sido el del Grupo Cartagena 2008, con 216 aportaciones, lo que reafirma el éxito del “primer encuentro presencial”.

Por MARA LUCÍA MONTEIRO VIEIRA



Primer encuentro técnico internacional de la RAAM sobre POLÍTICA Y ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA: PROCESOS DE INTEGRACIÓN EN AMÉRICA LATINA

Del 16 al 18 de julio de 2008. Cartagena de Indias (Colombia)

S
E
M
I
N
A
R
I
O
S

Con el apoyo de la Dirección de la Maestría, nuestra Red de Antiguos Alumnos (RAAM) ha podido celebrar este año su primer encuentro presencial. Los patrocinadores de la Maestría ha considerado siempre que la RAAM es un elemento fundamental para mantener en el tiempo las ventajas y valores que aporta la misma. Entre otras, intercambiar experiencias, poner en común buenas prácticas, y seguir en contacto con los compañeros para que el conocimiento personal que se produjo durante la Maestría, y que tanto facilita la coordinación y cooperación entre administraciones, no sólo no se pierda sino que se amplíe con los integrantes de las promociones que se van incorporando.

El primer encuentro presencial de la RAAM se celebró del 16 al 18 en julio en Cartagena de Indias, Colombia, en el Centro de Formación de la Cooperación española (AECID).

Este Encuentro se hizo coincidir con el “primer Seminario Presencial” de la V edición de la *Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública*, que se realizó en el Centro de la AEI en Cartagena de Indias al mismo tiempo que el de la II edición de la *Maestría Internacional en Hacienda Pública y Administración Financiera*. Ambas Maestrías responden a un mismo diseño, siguen una misma metodología a distancia y comparten aspectos académicos e institucionales.

De acuerdo con lo anterior, varias de las actividades académicas programadas para los Seminarios de ambas Maestrías en Cartagena se celebraron de forma conjunta con el de la RAAM. Así, tanto en las actividades académicas como en las sociales que integraron, como no, una deportiva “fútbol” la participación fue amplia, entusiasta y provechosa.

La asistencia al encuentro llevaba implícito la realización previa de un trabajo. Así, los miembros de la RAAM que finalmente asistieron asumieron la elaboración y, en su caso, exposición de un

informe, referente a su país, sobre alguna de las cuestiones en las que se centró el encuentro; Política fiscal, Administración tributaria, procesos de integración en América Latina y el análisis de las líneas de mejora de la propia RAAM.

En el primer panel sobre POLÍTICA FISCAL se trataron los PROCESOS DE REFORMAS TRIBUTARIAS EN CURSO EN LATINOAMÉRICA Y EN LA OCDE con la magnífica introducción de DARÍO GONZÁLEZ y la valiosa exposición de los siguientes países y miembros de la Red: PERÚ (JUAN PERCY), ECUADOR (MIGUEL ÁNGEL JÁTIVA), VENEZUELA (HENRY FACHINETTI) y MÉXICO (J. L. PEDRAZA).

En el segundo panel centrado en los procesos de reforma en la ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA se inició con la celebrada conferencia de FERNANDO DÍAZ YUBERO, y fue seguida de ponencias sobre las reformas relevantes en curso en los siguientes países: BRASIL (JOSÉ TOSTES y SAULO DEL TARSO), CHILE (SERGIO FLORES), PERÚ (ALAN PEÑARANDA) y DOMINICANA (RICHARD TRONCOSO).

El tercer panel versó sobre los PROCESOS DE INTEGRACIÓN EN LATINOAMÉRICA y se inició con la ponencia “Del acuerdo Preferencial al mercado único. Experiencia europea” a cargo de DOMINGO CARVAJO VASCO seguida de las siguientes exposiciones sobre procesos regionales de integración en AL: MERCOSUR (CAROL MARINOLI y FABIÁN CHEBEL), CAN (AMELIA GUEVARA DE ECUADOR), MCC (GERMÁN DUBON, HONDURAS), NAFTA (MAURICIO GARCÍA CRUZ, MÉXICO) y los Convenios de doble imposición en COLOMBIA (DIANA RICAURTE).

Finalmente, se realizaron diversas sesiones de trabajo, coordinadas por BÁRBARA SILVAR y FABIÁN CHEBEL, para primero analizar y posteriormente exponer aspectos relevantes del funcionamiento y los productos de nuestra RED a fin de definir las ORIENTACIONES Y LA PLANIFICACIÓN a medio plazo. Así los asistentes, miembros de la

RAAM, divididos en seis Grupos de trabajo analizaron las mejoras, así como los compromisos y responsables en relación con las siguientes cuestiones: Plataforma Virtual y WEB; Publicaciones y Biblioteca Virtual; Actividades y Plan de acción; Dirección, participación y Estatutos (Protocolo); Boletín Virtual; Alianzas y cooperación. El resultado de estos trabajos se integra en el informe sobre las líneas estrategias y propuestas de mejora de la RAAM 2009-2010.

Este encuentro, en el que estaban depositadas enormes expectativas, se celebró con gran éxito y ha cons-

tituido una magnífica oportunidad para revisar, valorar el funcionamiento de la RAAM y fijar nuevas estrategias. Por supuesto, un objetivo perseguido y logrado fue reforzar los lazos entre los miembros mediante el reencuentro entre compañeros y la relación personal entre los de distintas ediciones de la maestría. Los beneficios reportados nos anima a promover la celebración de nuevos encuentros presenciales ante los organismos patrocinadores de la Maestría con una periodicidad en principio bianual.

Por **BÁRBARA SILVAR**



*Participantes en el Primer Encuentro Técnico Internacional de la RAAM
Cartagena de Indias 2008*



Acciones de colaboración de la RAAM

La RAAM ha recibido dos propuestas de estudios sectoriales en colaboración con el *Programa EUROsociAL*.

El primer estudio trata de la recuperación de la deuda tributaria en Latinoamérica. Dirigido por JUAN JOSÉ FERNÁNDEZ SÁNCHEZ, forman parte del mismo SAULO DE TARSO MUNIZ DOS SANTOS, ALAN PEÑARANDA IGLESIAS, FLORA MARÍA CASTILLO CONTRERAS y MIGUEL ÁNGEL JÁTIVA CORONEL. Está prevista su entrega y publicación a principios del año 2009.

El segundo grupo de estudio abarca la política fiscal y sistemas tributarios de Latinoamérica, formado por los miembros de la RAAM: DARÍO GONZÁLEZ, JOSÉ LUIS PEDRAZA y CAROL MARTINOLLI. El grupo ha concluido el trabajo a finales de octubre del corriente año, el cual será objeto de publicación y difusión en toda América Latina y se hará llegar a las principales instituciones con interés en el área fiscal.

Por MARA LUCÍA MONTEIRO VIEIRA

CONFERENCIA TÉCNICA CIAT 2008

Del 29 de septiembre al 2 de octubre de 2008. Johannesburgo (Sudáfrica)

La Conferencia Técnica del CIAT 2008 ha tenido como tema central, decidido en la Asamblea General realizada en el año 2007 en la ciudad de Bridgetown, Barbados: los “Tópicos emergentes en la agenda de las Administraciones Tributarias”.

Aunque estos tópicos no son del todo nuevos, las características actuales de los países les han dado un nuevo dinamismo y grado de importancia, que justifican su atención, a saber: la utilización de los tributos para fines extra fiscales, es decir que van más allá de la captación de recursos para financiar el gasto público y, particularmente su impacto en las funciones de las Administraciones Tributarias (AATT); la importancia y complejidad de las funciones de control del cumplimiento, ante la proliferación de esquemas para la evasión tributaria que dificultan el ejercicio de esas funciones; finalmente, la gestión de riesgos, como una herramienta que favorece una actuación proactiva de las AATT, posibilitándoles orientar sus acciones y recursos para la obtención de resultados en forma eficiente.

Los tres temas principales han sido:

- Las funciones extra fiscales de la tributación y su repercusión en la Administración Tributaria.

- Temas críticos para el control tributario.
- ¿Cómo construir, modelar y aplicar la gestión de riesgos?

La Relatoría General de la Conferencia estuvo a cargo del Director General de la Dirección General Impositiva (DGI) de Uruguay.

Cabe destacar la relevancia de este tipo de eventos donde se intercambian conocimientos y experiencias de trabajo entre las AATT y se identifican las mejores prácticas en las funciones encomendadas a estas instituciones.

En este caso particular resultan muy pertinentes las cuestiones tratadas, en lo que respecta a la dirección general (funciones extra fiscales que puedan asignarse y la gestión de riesgos) y también en lo atinente la función de control de cumplimiento de obligaciones tributarias, en temas muy actuales como lo son la planificación internacional abusiva y la confección de matrices de riesgos para la selección de casos de fiscalización.

Por PABLO PORPORATTO





Instituto de Estudios Fiscales

El IEF continúa con iniciativas de formación virtual desarrolladas a través de su *campus virtual*, entre las que se destaca la actual impartición de la *VI edición de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública* y de la *III edición de la Maestría Internacional en Hacienda Pública y Administración Financiera*, promovidas por la Administración tributaria y financiera española (IEF, AEAT, IGAE y Dirección General de Presupuestos –DGP–), la Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED), la Fundación Centro de Educación a Distancia para el Desarrollo Económico y Tecnológico (CEDDET), el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) y la Asociación Internacional de Presupuesto Público (ASIP), contando en ambas Maestrías con la colaboración de la AECID:

- ❑ *Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública* VI edición (IEF, AEAT, UNED, CEDDET y CIAT). Del 29/09/08 al 18/06/10.
- ❑ *Maestría Internacional en Hacienda Pública y Administración Financiera*, III edición (IEF, IGAE, UNED, CEDDET, DGP y ASIP). Del 6/10/08 al 18/06/10.

Así mismo cabe destacar que en octubre del próximo año se inician las ediciones VII y IV respectivamente de dichas *Maestrías Internacionales*.

Las distintas actividades que componen este programa se estructuran en dos grandes bloques que atienden a

su modalidad de impartición presencial (en España o Iberoamérica) y virtual. Se desarrollan seminarios monográficos del IEF en los centros de formación de la AECID en Iberoamérica. A la fecha de edición de este *Boletín* el IEF no ha cerrado la oferta de actividad de formación para el año 2009.

En cuanto a los Seminarios correspondientes a las *Maestrías Internacionales*, cabe destacar la realización de los siguientes:

- ❑ II Seminario Presencial de la *V edición de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública* (del 8 al 20 de junio de 2009 en Madrid, España).
- ❑ II Seminario Presencial de la *II edición de la Maestría Internacional en Hacienda Pública y Administración Financiera* (del 8 al 20 de junio 2009 en Madrid, España).
- ❑ I Seminario Presencial de la *VI edición de la Maestría Internacional en Administración Tributaria y Hacienda Pública* (del 13 al 17 de julio de 2009, en Iberoamérica).
- ❑ I Seminario Presencial de la *III edición de la Maestría Internacional en Hacienda Pública y Administración Financiera* (del 13 al 17 de julio de 2009, en Iberoamérica).

Proyecto EUROsociAL-Fiscalidad

Su Directora, doña ÁNGELES FERNÁNDEZ, acercó la siguiente reseña, respecto de las acciones de formación del próximo año:

Área de políticas fiscales

En esta área temática las actuaciones para 2009 giran, esencialmente, en torno a tres ejes que han devenido como fundamentales en la ejecución del Proyecto: “la cohesión territorial, las legitimidades del gasto público de cohesión social y la fiscalidad internacional”.

En lo que se refiere a la cohesión territorial, como se sabe, en América Latina no sólo existe una elevada desigualdad en la distribución del ingreso entre grupos sociales, sino que también presenta una altísima desigualdad entre regiones.

Ello supone significativas diferencias en el nivel de bienestar de los ciudadanos, en función del lugar del país en que se viva, y que muchos gobiernos subnacionales no cuentan con los recursos suficientes para financiar las políticas de gasto.

Todo lo anterior pone de manifiesto la necesidad de profundizar en la medición de la desigualdad territorial y en el debate relativo al establecimiento de mecanismos de compensación interterritorial.

En cuanto a las legitimidades del gasto público de cohesión social, ha de señalarse que ha sido una de las líneas de trabajo desarrolladas desde el inicio del Programa y que, además, ha ido adquiriendo relevancia durante el mismo. Se trata no sólo de concienciar a los políticos acerca de un presupuesto orientado a proveer unas con-



diciones de vida dignas a sus conciudadanos, sino también de promover una adecuada gestión, transparencia y control de las cuentas públicas, y una efectiva evaluación del impacto de las políticas públicas sobre el crecimiento económico y el bienestar de la población.

Por lo que se refiere a la fiscalidad internacional, durante el proyecto se han abordado diferentes aspectos relativas a la misma. El incremento de las relaciones comerciales internacionales y la relevancia de empresas multinacionales en la región han puesto de manifiesto la necesidad de profundizar en aspectos vinculados al control, como es el caso de los precios de transferencia, y a las modificaciones en la normativas tributaria con el objetivo de atraer inversiones generando, en ocasiones, situaciones de competencia fiscal nociva. En el área de políticas fiscales se abordará en el 2009 este último problema, que cada día está siendo más grave en América Latina. La carrera entre los países para ser más atractivos a la inversión extranjera, otorgando importantes beneficios fiscales a las empresas, está introduciendo importantes distorsiones en los sistemas tributarios de la región que erosionan las bases tributarias y suponen una importante merma de los ingresos tributarios.

En las actividades intersectoriales desarrolladas en 2007 y 2008 con el sector EUROsociAL Educación, se detectó la necesidad de capacitar en materias financieras a los gestores de los centros docentes y a otros responsables del área de educación con el fin de que estuvieran técnicamente más preparados a la hora de ejecutar sus presupuestos de gastos. Esta capacitación se hará online, con el objetivo de poder llegar a un colectivo más amplio a un coste más reducido.

Área de administraciones fiscales

Las actuaciones contempladas en esta área temática para 2009 se estructuran, como en años anteriores, en torno a los tres ejes fundamentales de actuación establecidos en base a las tareas de diagnóstico realizadas en la fase inicial del proyecto: 1) fomento del cumplimiento voluntario; 2) fortalecimiento de la capacidad organizativa y de gestión de las administraciones tributarias; 3) lucha contra el fraude fiscal, y 4) educación fiscal. Estos ejes o campos de actuación se han considerado prioritarios para la contribución al objetivo de cohesión social.

Una norma tributaria es efectiva en función de la capacidad de la administración tributaria para llevarla a la práctica y hacerla cumplir. Los principios de capacidad económica, justicia, y redistribución que pueden predi-

carse de un sistema impositivo decaen si la administración tributaria no es capaz de gestionar el sistema.

En este sentido todas las actividades de esta área temática van orientadas a conseguir esa administración fuerte y capaz, integrada por personal cualificado, que opere con efectividad y transparencia en la lucha contra el fraude, ofreciendo además una ayuda y un servicio de calidad que favorezca el cumplimiento de las obligaciones impositivas y promueva la aceptación social de los tributos.

La estrategia del área de Administraciones Fiscales ha ido variando a medida que el proyecto ha ido avanzando en su ejecución y, de esta manera, si bien en los primeros años se contemplaban más actividades de tipo general, con el objetivo de dar amplitud a los intercambios de experiencias antes de focalizar la materia, sucesivamente estas actividades generales han ido perdiendo peso para dar cabida a actividades más específicas con las que se pretende obtener un resultado concreto que contribuya a la mejora de la cohesión social.

Se trata de realizar un diseño muy preciso y adecuado de las actuaciones de intercambio de experiencias de manera que sean más efectivas en su objetivo de mejorar el funcionamiento de las administraciones tributarias para que tengan una mayor capacidad para cumplir con las obligaciones que legalmente les corresponden.

En esta línea, la estrategia para 2009 supone en gran medida la continuación o culminación de los ciclos de intercambio de experiencias iniciados en años anteriores. Por ello, sin perjuicio de alguna actividad general sobre temas de gran interés y demanda, como son los relativos a la planificación estratégica de las administraciones tributarias y la educación fiscal, la mayoría de actuaciones tendrán un carácter más concreto y estarán orientadas en mayor medida a la consecución de resultados y a garantizar la sostenibilidad de los mismos.

Entre las actividades de carácter general, se ha considerado conveniente abordar, en este cuarto año del proyecto, algunos temas de gran interés y oportunidad, como es el caso de la revisión de actos en vía administrativa, como última fase del proceso tributario, y los concursos de acreedores como modo de conciliar la defensa de los intereses de la hacienda pública con el mantenimiento del empleo y la actividad económica, cuestión de gran importancia en un momento de crisis económica.

Las asistencias técnicas y pasantías a realizar con diferentes países se concentran, entre otros, en los temas de educación fiscal, control interno, registro de contribuyentes, procedimientos de recaudación, análisis de riesgo y selección de contribuyentes. Se trata, en todos los casos,



de líneas de trabajo ya iniciadas, en las que se ha detectado un gran interés y elevado compromiso institucional por promover cambios orientados a mejorar, desde distintos ámbitos, el funcionamiento de las administraciones tributarias, con el fin de dar un mejor servicio al ciudadano/contribuyente y de ser más efectivos en la lucha contra el fraude fiscal y tratar de corregir las consecuencias negativas que acarrea sobre la cohesión social.

En todo caso, el carácter abierto y flexible del Plan contempla la posibilidad de incorporar actuaciones con-

cretas, no identificadas en el momento de elaboración de este Plan, dentro de las líneas de trabajo ya iniciadas.

Adicionalmente en 2009 se intensificarán las tareas de acompañamiento y seguimiento de los procesos de cambio en marcha para detectar y resolver posibles incidencias y apoyar la sostenibilidad de las reformas introducidas.

En 2009, también se espera la culminación del proyecto piloto sobre Educación Fiscal en El Salvador y, en su caso, la réplica total o parcial en otros países.

Fundación CEDDET

El objetivo es compartir con otros países, especialmente en Latinoamérica, las experiencias, los conocimientos y el saber hacer acumulado en las Administraciones Públicas, mediante la utilización de las nuevas tecnologías de la información y las telecomunicaciones con el fin de contribuir al fortalecimiento institucional, a crear un clima favorable a la inversión en la región y a la creación de redes internacionales de expertos, especialmente iberoamericanos.

Para alcanzar el objetivo planteado, la Fundación tiene previstos para el año 2009 los siguientes cursos de capacitación *on line* dirigidos a la comunidad iberoamericana (no se han definido fechas de impartición, al momento de edición de este *Boletín*):

1. Gestión Económica y Fiscal de las Administraciones Públicas

- Calidad, Atención al Contribuyente y Habilidades Directivas en la Agencia Tributaria, 6.^a ed.
- Cuentas Nacionales INE 1.^a ed.
- Curso Avanzado sobre Políticas de Adquisición del Banco Mundial, 1.^a ed.
- Curso Superior de Prevención de Blanqueo de Capitales (Nuevo Programa), 3.^a ed.
- Descentralización Financiera de las Administraciones Públicas, 3.^a ed.
- El Control Financiero y del Gastos Público y la Cohesión Social 2.^a ed.
- El Estándar XBRL y los Mercados de Valores, 3.^a ed.
- Fiscalización del Sector Público 8.^a y 9.^a eds.
- Fiscalización del Sector Público –en portugués–, 1.^a ed.
- Gestión del Catastro, 6.^a ed.
- Introducción a las Políticas de Adquisición del Banco Mundial, 3.^a ed.
- Introducción de Gestión Económica y Presupuestaria de Municipios. El Control de la Gestión Económica, 8.^a ed.
- La Detección del Fraude y la Depuración de Responsabilidades, 3.^a ed.
- Mejores Prácticas en la Administración Tributaria, 6.^a ed.
- Prácticas aduaneras internacionales en Comercio Exterior 5.^a ed.
- Presupuestación y Estabilidad Presupuestaria en Contexto Económico Actual y su Contribución a la Cohesión Social, 3.^a ed.
- Sistema de Contratación y Compras Públicas: Eficacia y Transparencia, 6.^a ed.
- Supervisión de Entidades Aseguradoras, 3.^a ed.

2. Políticas de Promoción de la Actividad Económica

- Calidad Turística, 3.^a ed.



- Comercio Interior: Modelos y Desafíos. Servicio Público e Iniciativa Privada, 3.^a ed.
- Creación y Gestión de Productos Destinos Turísticos Culturales Competitivos, 7.^a ed.
- Curso sobre Barreras Técnico Comerciales, 1.^a ed.
- Formadores de Empresas con Vocación Internacional 2.^a y 3.^a eds.
- Fundamentos y Prácticas de las Encuestas a Empresas y Establecimientos, 4.^a ed.
- Fundamentos y Prácticas de las Encuestas a los Hogares, 2.^a ed.
- Gestión de Energías Renovables: Perspectivas de Futuro, 7.^a ed.
- Gestión y Promoción del Desarrollo Local 6.^a y 7.^a eds.
- Gestión y Tratamiento de Residuos, 4.^a ed.
- Instrumentos Jurídicos de las Relaciones Económicas Internacionales y de la Integración Regional, 4.^a ed.
- Introducción a la Defensa de la Competencia, 2.^a ed.
- La Medición del Turismo y su Impacto en la Economía, 5.^a ed.
- Los Consorcios de Exportación, 7.^a ed.
- Políticas para la Atracción de Inversiones, 6.^a ed.
- Promoción Internacional de Destinos Turísticos, 4.^a ed.
- Sostenibilidad del Turismo. Herramientas para su Aplicación Práctica, 3.^a ed.

3. Regulación de Mercados y Sectores

- Acceso a las Redes de Telecomunicaciones, 6.^a ed.
- El Sector del Petróleo y sus Derivados, 3.^a ed.
- Gestión y Evaluación de Marcas, 5.^a ed.
- Gestión y Evaluación de Patentes, 6.^a ed.
- Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF/NIC), 2.^a ed.
- Mercados Regionales de Energía, 5.^a ed.
- Perspectivas Económicas del Derecho de Hoy y su Aplicación por los Jueces, 2.^a ed.
- Propiedad Industrial para Jueces y Fiscales, 1.^a ed.
- Régimen Climático Internacional, Mercados de Carbono e Instrumentos Financieros, 2.^a ed.
- Regulación de Precios en el Mercado de las Telecomunicaciones, 4.^a ed.

4. Gestión de Infraestructura y Servicios

- Dirección Estratégica y Comercial de la Empresa Ferroviaria, 3.^a ed.
- Explotación Técnica Ferroviaria, 2.^a ed.
- Financiación de Infraestructura del Transporte, 4.^a ed.
- Gestión de Grandes Proyectos de Infraestructuras 10.^a y 11.^a eds.
- Gestión de Agua Urbana, 2.^a ed.
- Gestión de la Documentación de los Agentes Portuarios: Aspectos Técnicos y Económicos, 2.^a ed.
- Infraestructuras de Equipamiento, 1.^a ed.
- Introducción a la Gestión Estratégica para Servicios Meteorológicos, 1.^a ed.
- Planificación de Infraestructuras Aeroportuarias, 2.^a ed.
- Planificación y Gestión Portuaria, 6.^a ed.

5. Cohesión Social y Gestión de la Seguridad Social

- Especialización en Gestión de la Recaudación de los Recursos de la Seguridad Social, 7.^a ed.
- Especialización en Gestión de Prestaciones Económicas de la Seguridad Social, 7.^a ed.
- Especialización en Técnicas Actuariales y Financieras de la Previsión Social, 7.^a ed.
- Políticas Activas de Empleo, 3.^a ed.



6. Gestión General de las Administraciones Públicas

- Actualidad de Control de los Parlamentos, 4.^a ed.
- Funcionarios Jurídicos Legislativos, 9.^a y 10.^a eds.
- Gestión de la Administración Pública, 14.^a, 15.^a, 16.^a y 17.^a ed.
- Gestión de la Calidad en la Administración Pública, 7.^a ed.
- Gestión de los Procesos Electorales, 4.^a ed.
- Gestión de los Recursos Humanos en la Administración Pública, 13.^a, 14.^a, 15.^a y 16.^a ed.
- La Elaboración de las Leyes y su Control, 4.^a ed.
- Los Servicios Documentales Jurídicos (nuevos programa del curso Servicios Documentales de Parlamentos) 7.^a ed.
- Parlamento y Estructura Territorial, 4.^a ed.
- Protección de Datos, 1.^a ed.
- Técnica Legislativa, 3.^a ed.

7. Gestión del Conocimiento y Formación del Capital Humano

- Formación Económica para Periodistas, 4.^a ed.
- Fundamentos Económicos y Contables para Jueces, 2.^a ed.
- Gestión de las Relaciones Universidad - Industria, 4.^a ed.
- Gestión del Conocimiento en las Organizaciones 7.^a y 8.^a eds.
- La Función Directiva Pública. Habilidades Directivas, 6.^a y 7.^a ed.
- Métodos de Formación por Internet para Instituciones Públicas 7.^a y 8.^a eds.
- Políticas de Promoción de la Sociedad de la Información, 1.^a ed.
- Uso Correcto del Español en los Medios de Comunicación, 5.^a ed.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - CIAT

Entre las actividades *e-learning* del primer semestre del año 2009 se destacan:

- Módulo IV Administración Tributaria.
Nivelación Diplomado. Idioma: Español. Fechas: Inicia el próximo 5 de enero del 2009.
- Curso especializado en Política y Técnica Tributaria (4.^a ed.).
Idioma: Español. Fechas: Inicia el próximo 9 de febrero del 2009.
- Curso virtual sobre Control a Instituciones y Operaciones Financieras (4.^a ed.).
Idioma: Español. Fechas: Inicia el próximo 2 de marzo del 2009.
- Curso de Gerencia Tributaria (1.^a ed.).
Idioma: Español. Fechas: Inicia el próximo 9 de marzo del 2009.
- Curso especializado en Administración Tributaria (3.^a ed.).
Idioma: Español. Fechas: Inicia el próximo 25 de mayo del 2009.
- Curso en Tributación, edición especial 2009. Módulo I. *Política y Técnica Tributaria*.
Idiomas: Español - inglés. Fechas: Inician el próximo 27 de abril del 2009.
- Curso virtual sobre Precios de Transferencia (2.^a ed.). Modulo I. *Aspectos Teóricos*.
Idioma: Español. Fechas: Inicia el próximo 4 de mayo del 2009.



LA ARMONIZACIÓN FISCAL COMUNITARIA. Síntesis de los últimos trabajos en la materia

1. Nota previa

Resulta difícil resumir en el breve elenco de páginas del que dispongo, un proceso tan complejo y de tan luenta data como es la “armonización fiscal europea”, desde la ya vieja redacción de los artículos sustrato jurídico de la misma, es decir, los artículos 95 a 99 del Tratado de Roma ¹.

Por ello, no es nuestra pretensión hacer un resumen de los trabajos armonizadores, sino proceder, sintéticamente, a exponer cuáles son las líneas más recientes del devenir europeo en el campo del Ordenamiento Tributario.

2. Unión Económica y Monetaria y armonización fiscal ²

Para ello, centraremos nuestros esfuerzos didácticos en el momento de la construcción de la Unión Económica y Monetaria (en adelante, UEM); tanto porque el desarrollo de su “tercera fase”, a partir del 1 de enero de 1999, supuso un salto cualitativo relevante en el proceso de integración europea, como porque su configuración plantea, bien a las claras, la contradicción que supone disponer de una Política Monetaria Europea, centrada en las decisiones adoptadas al respecto por el Banco Central Europeo (en adelante, BCE) y, en especial, por la constante expansión (no sólo en el interior de la UE, sino en el Mundo) de la divisa europea: el euro, cuya conversión en moneda nacional ha alcanzado los 15 Estados (desde la incorporación a la misma de Chipre y Malta el día 1 de enero de 2008) y, en cambio, seguir centrando la legislación y aplicación de los impuestos en el ámbito de la soberanía nacional.

De esta forma, mientras se pierde crecientemente la clásica “soberanía nacional” (desde la ya vieja concepción de BODINO en los *Siete Libros de la República*, acuñar moneda con poder liberatorio era esencial al poder del soberano territorial) en materias monetarias y presupuestarias; se sigue conservando en cuestiones impositivas que, a su vez, determinan la vertiente de los ingresos de los Presupuestos, cuando el equilibrio de estos últimos se convierte en la regla de oro (plasmada, siquiera flexibilizadamente, en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento) de la Política Fiscal de la UEM.

“... la construcción de la Unión Económica y Monetaria (...) supuso un salto cualitativo relevante en el proceso de integración europea...”

Sin duda, los avances integradores de la UE en el plano tributario han sido inferiores a los logrados en campos tan diversos como la política comercial, agrícola o la monetaria ³, porque los Estados miembros, a través de la conservación de la regla de la unanimidad en las votaciones en esta materia, han dificultado el logro de un espacio europeo único de tributación y mantienen las barreras fiscales y las diferencias tributarias nacionales.

Ahora bien, no puede negarse que, a lo largo de más de 50 ejercicios de vida europea, se han producido avances en la “armonización fiscal”, los cuales se han acelerado en los últimos tiempos y, además, cada vez se es más consciente de que, sin que existan impulsos paralelos hacia el desarrollo de un marco europeo de fiscalidad, coordinado y sin posibilidades de funcionar como nueva barrera entre los Estados miembros de la UE, difícilmente puede proseguir el desarrollo de la UEM.

¹ Existen otras pocas menciones de carácter tributario en el Tratado, en particular, la muy confusa del artículo 220, referido a los Convenios de Doble Imposición. En la versión consolidada de los Tratados de la UE, las disposiciones fiscales están contenidas en los artículos 90 a 93 y 293.

² Sintetizamos en estos apartados, las ideas, expuestas de manera más amplia, en: CARBAJO VASCO, Domingo, Tema 10, Módulo IV, *Maestría Internacional de Administración Tributaria y Hacienda Pública*, Ed. CEDET/CIAT/Banco Mundial e Instituto de Estudios Fiscales, V Edición, 2006/2008, págs. 54 y ss.

³ El lenguaje, que no es neutral y menos el jurídico, donde nunca hay *flatus vocii*, vuelve a revelarnos la marginalidad de la armonización fiscal en la construcción europea; así, vemos que siempre se habla de “armonización”, nunca de “unificación” o “unión” fiscal y ni siquiera de “coordinación” o “cohesión” de las normas tributarias.



En estas condiciones, puede decirse que el proceso de armonización fiscal en la UE, sin duda, la organización internacional de integración económica y política más consolidada y avanzada en la Historia de la Humanidad viene, en los momentos actuales, condicionado por cuatro factores:

- La inercia histórica del proceso armonizador, pues la integración europea siempre ha configurado como secundarias e instrumentales las cuestiones fiscales, al servicio de otras Políticas Comunitarias, empezando históricamente por la Unión Aduanera, lo que explica que, durante, muchos años la armonización impositiva se centrara en el Impuesto sobre el Valor Añadido, el IVA, el gravamen europeo por excelencia, al ser el único que aseguraba la inexistencia de subvenciones encubiertas a la exportación de los productos y, por lo tanto, permitía hablar de “Mercado Común”^{4, 5}
- La necesidad de plantearse, en el marco de la UEM en marcha, una mayor coordinación de las Políticas Económicas y, por tanto, de los componentes impositivos de las Políticas Públicas y, la búsqueda, dadas las dificultades normativas impuestas por la regla de la unanimidad y la excesiva flexibilidad de las Directivas fiscales, de nuevas fórmulas legales para avanzar, en particular, el recurso al *soft Law*.⁶

Téngase en cuenta que, incluso así, la armonización fiscal no es un fin en sí misma, sino una forma de evitar la deslocalización empresarial y de bases impositivas en el interior del espacio europeo, a la

vez que permitiría reforzar la competitividad de las empresas europeas en un contexto de creciente globalización, haciendo, de esta forma, operativo el “mercado interior” o “único”.⁷

- El traslado de las presiones para armonizar desde los artículos dedicados específicamente a esta materia, breves, generales y excesivamente sesgados hacia la imposición sobre el consumo; hacia otros principios comunitarios, supuesto del de “no discriminación por razón de la nacionalidad” y hacia la compatibilidad de la diversidad fiscal nacional con el ejercicio de las cuatro libertades básicas europeas (libre circulación de personas, capitales, mercancías y libre prestación de servicios/derecho de establecimiento).
- El papel creciente de la denominada “armonización fiscal negativa” emanada de las sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (en adelante, TJCE), cuyas resoluciones, mediante un activismo judicial y una interpretación *pro unitate* y *pro Comunitate* de las relaciones entre libertades básicas y normas fiscales, han conllevado una importante armonización inducida, especialmente, en lo relativo al Impuesto sobre Sociedades; habiendo llegado, en los últimos tiempos, a prácticamente difuminar la diferencia entre empresa “no residente”, mas con sede en un Estado

miembro de la UE y empresa residente, sin tener en consideración los negativos efectos de este planteamiento en, por ejemplo, el fraude y la evasión fiscales; habiéndose llegado a hablar por esta

“... los avances integradores de la UE en el plano tributario han sido inferiores a los logrados en campos tan diversos como la política comercial, agrícola o la monetaria...”

⁴ Esto no quiere decir que las instituciones comunitarias no hayan buscado artículos distintos de los insuficientes 95 a 99 de la redacción original para construir un Espacio Fiscal Europeo; en este sentido, los aspectos relativos a la Política europea contra las “ayudas de Estado”, han sido de gran utilidad, desde el momento en que se ha normalizado entender que un beneficio fiscal es un ejemplo clásico de “ayuda de Estado”.

⁵ Aunque, quizás, fuera bueno recordar, como ejemplo de las dificultades de configurar un Derecho Financiero Europeo, que la implantación del IVA europeo, mediante la clásica Sexta Directiva de 17 de mayo de 1977, debe más al establecimiento de una base imponible uniforme como sustrato de los ingresos comunitarios en el modelo de recursos propios, de acuerdo con la Decisión del 21 de abril de 1970 que a la necesidad de la Unión Aduanera y de la libre circulación de mercancías interna.

⁶ En todo caso, el desfase o *gap* entre las fases más significativas de la construcción europea y la armonización fiscal se sigue dando, así, en el Tratado de Reforma de Lisboa, 2007, a ratificar el ejercicio 2009, mientras que muchas Políticas entran en el ámbito de las competencias comunitarias mediante el voto cualificado, se conserva íntegramente la regla de la unanimidad para adoptar normas impositivas.

⁷ No vamos a entrar en el inacabado debate sobre si nos encontramos ante dos términos sinónimos o diferenciados. En todo caso, conforme a la definición incluida en el artículo 7 A, segundo párrafo, del Tratado de la UE, este mercado interior o único significa:

“... un espacio sin fronteras interiores, en el que la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales estará garantizado de acuerdo con las disposiciones del presente Tratado.”



circunstancia de la “jurisprudencia platónica del TJCE”.^{8 9 10}

De esta manera, ha llegado a producirse una auténtica exacerbación en la aplicación maximalista de las libertades comunitarias, las cuales alcanzarían, desde el asunto C-364/01, de 11-12-2003, caso *Barbier*, a las personas físicas sin actividad empresarial alguna.

Téngase en cuenta que la marginación que en la doctrina del TJCE tiene la lucha contra el fraude fiscal, se extiende, asimismo, a la imposición indirecta, como demuestra su jurisprudencia en las tramas del IVA, por ejemplo, en los llamados asuntos *Optimen*, *Fulcrum Electronics Ltd.* y *Bond House Systems Ltd.*, asuntos acumulados C-354/03, C-355/03 y C-484/03, de 12 de enero de 2006 y *Leeds Permanent Development Services Ltd.*, *County Wide Property Investments Ltd. vs. Commissioners of Customs & Excises*, as. C-255/02, de 21 de febrero de 2006¹¹.

De todas formas, resulta esencial comprender que el reforzamiento al que asistimos en los últimos años de la normativa fiscal europea, supone, en el plano de las fuentes del Derecho Financiero Europeo¹², una combinación, tanto de los actos típicos del Derecho europeo en esta materia, en especial, la Directiva, como la introducción de otras fuentes jurídicas, calcadas en muchos supuestos de la actividad seguida en la materia

por el otro agente clásico del Derecho Tributario Internacional: la OCDE, caso de los Códigos de Conducta, Recomendaciones, Dictámenes y Recomendaciones del Foro de Precios de Transferencia de la UE, etcétera.¹³

Anótese como rasgo peculiar de la fiscalidad en los últimos tiempos europeos que, en un marco de decisiones económicas cada vez más constreñido por instituciones internacionales, la globalización y las intervenciones del propio BCE, la capacidad de los Estados miembros de la UE para diseñar su propia política de competitividad en la esfera internacional queda, en gran parte, reducida al instrumento fiscal, el cual permite “diferenciar” la economía de cada país (el ejemplo más contundente de esta utilización instrumental del sistema tributario se ha producido en Irlanda) y, por lo tanto, operar como factor de competencia económica para atraer factores productivos y actividad económica a nuestro territorio.

Precisamente, el desarrollo en el seno de la UE de la polémica sobre la “competencia fiscal desleal” (*harmful tax competition*) es una prueba contundente de esta revalorización relativa de los impuestos en el juego de la competitividad económica internacional¹⁴.

En estas circunstancias, no puede extrañar la entrada decidida de las instituciones comunitarias desde la

⁸ Un estudio completo de la jurisprudencia del TJCE en materia de impuestos sobre la renta (aunque ya atrasado) puede encontrarse en los siguientes textos:

- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, y CALDERÓN CARRETERO, José Manuel: “Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en materia de IRPF”, en VV. AA., CORDÓN EZQUERRO, Teodoro (coord.): *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, colecc. *Manuales de la Hacienda Pública*, Madrid, 2005, págs. 1651 a 1730.
- *Ibidem.*: “La jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y el Impuesto sobre Sociedades”, en VV. AA., RUBIO GUERRERO, Juan José (coord.): *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, colecc. *Manuales de la Hacienda Pública*, Madrid, 2003, págs. 1199 a 1306.

⁹ Para actualizar la información anterior sobre jurisprudencia del TJCE, recomendamos la lectura de las páginas dedicadas a esta materia, con diferentes comentarios doctrinales, en las Revistas *Noticias de la Unión Europea*, de periodicidad mensual y *Crónica Tributaria*, editada por el Instituto de Estudios Fiscales y de periodicidad trimestral.

¹⁰ Resúmenes anuales de la jurisprudencia del TJCE pueden encontrarse en: HERRERA MOLINA, Pedro M. (dir.), *Comentarios a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas* (se ha publicado hasta la fecha la correspondiente al período 2000-2005). Ed. Instituto de Estudios Fiscales, colecc. *Estudios Jurídicos*, Madrid.

¹¹ De todas formas, una corriente doctrinal moderna afirma que la más reciente doctrina jurisprudencial del TJCE ha cambiado, construyendo cláusulas anti-abuso europeas. En este sentido, puede verse HERRERA MOLINA, Pedro M.: “STJCE 6.12.2007. *Columbus Container*, As. C-289/05. Cambio automático del método de exención al de imputación, ¿una medida anti-abuso?”, ponencia leída en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, enero de 2008, mimeo.

¹² *Passim*. YEBRA MARTUL-ORTEGA, Perfecto: *El Derecho Financiero en los Tratados de la Unión Europea*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, colección *Estudios Jurídicos*, Madrid, 2006.

¹³ *Passim*. LÓPEZ ESPADAFOR, Carlos María: “La estructuración del Derecho Financiero y Tributario Internacional y Comunitario”, *Crónica Tributaria*, núm. 125/2007, pág. 39 a 47.

¹⁴ GRAU RUIZ, María Amparo, y HERRERA MOLINA, Pedro M.: “La armonización fiscal: límites y alternativas”, *Impuestos*, núm. 10/mayo de 2002, págs. 12 a 32.



década de los 90 del pasado siglo en la armonización del Impuesto sobre Sociedades y en aspectos directamente vinculados a la imposición directa, en especial, el gravamen de las rentas del capital y el tratamiento de las rentas abonadas entre matrices y filiales residentes en la UE, ver *infra*.

3. Nuevas líneas de la armonización fiscal de la Unión Europea ¹⁵

Podemos sintetizarlas de las siguientes formas ¹⁶:

1.—Ante la imposibilidad de pasar del llamado “régimen transitorio” del IVA, cuyo tenor conserva la imposición en el país de destino y conduce a la aparición de la modalidad de hecho imponible conocida como de “adquisiciones intracomunitarias” (una fuente constante de fraude fiscal, el llamado en España “fraude de tramas” y en el Derecho Europeo, “fraude carrusel”), a un “régimen definitivo” del impuesto, basado en la tributación en el origen; las instituciones comunitarias han optado por nuevas líneas de armonización, cuyos ejes son la simplificación y la modernización del impuesto; a la vez que una mayor armonización de materias no alcanzadas hasta la fecha por la normativa europea (régimen especiales, devoluciones a sujetos no residentes, factura electrónica, etc.).

Por último, la circunstancia mencionada del empuje del fraude fiscal carrusel ha reforzado la necesidad de una mayor cooperación intraeuropea en la gestión del IVA, potenciando los instrumentos informáticos de gestión común, caso del llamado VIES (*Value Information Exchange System*).

“... para pasar del llamado «régimen transitorio» del IVA (...) a un «régimen definitivo» (...) las instituciones comunitarias han optado por nuevas líneas de armonización, cuyos ejes son la simplificación y la modernización del impuesto...”

También se ha flexibilizado la manera de legislar a nivel europeo, utilizándose el Reglamento, disposición de aplicación directa e inmediata a los Estados miembros, a partir del Reglamento (CE) núm. 1777/2005, de 17 de octubre de 2005.

La aprobación, con efectos desde el día 1 de enero de 2007, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del

Impuesto sobre el Valor Añadido (*Diario Oficial de la Unión Europea, DOUE*, serie L, núm. 347, de 11 de diciembre de 2006), constituye, sin ningún género de dudas, un hito en el proceso armonizador, al refundir en un texto único múltiples disposiciones comunitarias relativas al IVA, de naturaleza y origen muy diverso, permitiendo una mayor seguridad jurídica a los operadores.

Sin embargo, se sigue fracasando en lo relativo a la armonización de tipos de gravamen, disponiéndose exclusivamente de un suelo armonizado de alícuotas de gravamen, situado en el 15 por 100 (Directiva 2006/18/CE del Consejo, de 14 de febrero, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, en lo que se refiere a los tipos del IVA, *DOUE*, serie L, núm. 51, de 22 de febrero de 2005), pero abriéndose el abanico de alícuotas de gravamen permitidas, en especial con el argumento de reducir la carga tributaria de las actividades intensivas de trabajo (albañilería, peluqueros, reparadores de bicicletas, etc.).

En todo caso, el trabajo de las instituciones comunitarias, en lo que se refiere al tributo europeo por excelencia, el IVA, sigue siendo exhaustivo, desde la resolución de problemas técnicos o puntuales en el gravamen que puedan ir facilitando el camino hacia el ansiado “régimen definitivo”: Directiva sobre el oro de inversión, ya aprobada; eliminación de la exención transitoria de las denominadas “tiendas libres de impuestos”, modificaciones en las reglas de devolución a los sujetos no residentes de otros Estados miembros, adaptación de la exención para los servicios postales al fin del régimen de monopolio público en los servicios de Correos, nueva regulación del régimen fiscal especial para las agencias de viajes, Directiva sobre facturación electrónica, impulso a los sistemas de inversión del sujeto pasivo, en lo que respecta a determinados servicios, supuesto de las telecomunicaciones, implantación de un nuevo régimen fiscal especial para los servicios prestados por vía electrónica (*e-commerce*), que está siendo prorrogado en el tiempo y cuya característica fundamental y novedosa es que convierte a las Administraciones tributarias de los Estados miembros en recaudadoras por cuenta de otros Estados miembros, anticipando quizás un modelo de gestión fiscal del espacio europeo, alejado de la idea de configurar una suerte de “Agencia Tributaria Europea”, pero donde todas las diferentes Administra-

¹⁵ Para un estado de la cuestión anterior, vid. CARBAJO VASCO, Domingo. “El proceso de armonización fiscal en la Unión Europea. Las perspectivas actuales”, *Noticias de la Unión Europea*, vol. 18, 2001, págs. 89 y ss.

¹⁶ Comisión de las Comunidades Europeas. Política Fiscal en la Unión Europea. Prioridades para los años próximos, Bruselas, COM (2001), 260 final; Bruselas, 23 de mayo de 2001.



ciones tributarias (27) actúen aplicando los tributos en los diversos territorios nacionales, sin atender a la residencia del sujeto o a la localización en sus fronteras del hecho imponible.

En general, se ha logrado adaptar la estructura del IVA a la nueva realidad económica del comercio electrónico (*e-commerce*), mediante la aprobación de la factura electrónica y de la posibilidad de autofacturación, el desarrollo del nuevo régimen fiscal especial para los operadores no comunitarios de comercio electrónico y las reglas nuevas de localización del hecho imponible prestación de servicios de telecomunicaciones.

“... para hacer frente a los problemas medioambientales universales (...) se han reforzado los trabajos de armonización en las «accisas» o Impuestos Especiales a partir de la aprobación de la Directiva 2003/96/CE...”

Conviene destacar el logro, muy reciente, todavía sin entrada en vigor, de la generalización del llamado mecanismo de *one stop scheme*, es decir, que un operador económico, sujeto pasivo del IVA, pueda residenciarse en un Estado miembro cualquiera, relacionarse exclusivamente con la Administración tributaria nacional de ese Estado, pagando el tributo a la misma por todas sus operaciones en el espacio UE y, posteriormente, la Administración tributaria del Estado de residencia, retorna, en la parte correspondiente, a las restantes 26 Administraciones Tributarias la porción de la deuda tributaria que se derive del consumo de los servicios prestados por el operador con sujetos localizados en cada país miembro.

En todo caso, la contradicción que supone conservar en un mercado único, el régimen de las “adquisiciones intracomunitarias”¹⁷, ha conllevado fuertes problemas para la lucha contra el fraude fiscal, a pesar de los intentos de reforzar el intercambio de información entre Estados miembros, de la reforma del sistema VIES, etc.¹⁸

2.—La imposición, utilizada como instrumento económico para hacer frente a los problemas medioambien-

tales universales¹⁹, desde el cambio climático hasta la pérdida de diversidad en las especies, ha sido objeto de gran dedicación en los últimos años por parte de las autoridades comunitarias; así, se han reforzado los trabajos de armonización en las “accisas” o Impuestos Especiales, a partir de la aprobación de la Directiva 2003/96/CE, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad²⁰, la cual, además de homogeneizar los parámetros básicos de estos tributos (hecho imponible, devengo, beneficios fiscales, etc.), intentó potenciar las llamadas “energías alternativas”, vía incentivos tributarios e incrementar la presión tributaria en el consumo de energías, como forma de lograr su ahorro.

Sin embargo, se trata de una Directiva “de mínimos”, con abundantes regímenes fiscales transitorios y no se ha podido seguir aumentando la presión tributaria en accisas clásicas, supuesto de las bebidas alcohólicas, siquiera para adaptar la carga impositiva a la inflación.

Lo que sí resulta importante, es señalar los avances producidos en la lucha contra el fraude, en el mercado único, al combinar el régimen suspensivo de circulación de los productos sometidos a imposición especial sobre el consumo con un control *on line* del movimiento de tales productos a lo largo de las fronteras de la UE: el sistema ECMS.

Asimismo, conviene destacar la reciente propuesta comunitaria de armonización de los tributos que recaen sobre la matriculación de automóviles, dotándole de un fuerte componente extrafiscal, al vincularlo a las emisiones de CO₂ de los vehículos.²¹

3.—La entrada en el terreno de la imposición directa, por parte de la normativa europea, ha tenido varios frentes, por un lado, se ha logrado, desde el día 1 de julio de 2005, incorporar una imposición mínima sobre el ahorro, Directiva 2003/48/CE, de 3 de julio, reguladora de la tributación del ahorro privado en forma de

¹⁷ *Passim*. LASARTE, Javier. “El IVA y las operaciones intracomunitarias”, *Crónica Tributaria*, núm. 111/2004, págs. 121 a 134.

¹⁸ Comisión de las Comunidades Europeas. *Informe de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo sobre la utilización de mecanismos de cooperación administrativa en la lucha contra el fraude en el IVA*; COM 82004) 260 final; Bruselas, 16 de abril de 2004.

¹⁹ Comisión de las Comunidades Europeas. *Libro Verde sobre la utilización de instrumentos de mercado en la política de medio ambiente y otras políticas relacionadas*; COM (2007) 140 final; Bruselas, 28 de marzo de 2007.

²⁰ CORNEJO, Alberto: “La nueva Directiva sobre fiscalidad de los productos energéticos”, *Crónica Tributaria*, núm. 111/2004, págs. 99 a 120.

²¹ España ha incorporado tal sistema, de manera definitiva, desde el 1 de enero de 2008, al sustituir un tipo de gravamen en el Impuesto sobre Determinados Medios de Transporte, basado en los centímetros cúbicos del automóvil a una alícuota de gravamen centrada en las emisiones de CO₂.



intereses²² que iguala la rentabilidad financiero-fiscal de los capitales, cualquiera que sea la residencia de la persona física que los posea.

De todas maneras, esta experiencia viene limitada sus efectos en la lucha contra el fraude fiscal, tanto por su ámbito subjetivo reducido (no abarca a las personas jurídicas) como por su restricción a determinadas rentas, siquiera definidas ampliamente, del capital (intereses asimilados) y, por último, porque Austria, Bélgica y Luxemburgo, han logrado que la Directiva se implante en sus países mediante una retención y no por medio de una generalización del intercambio de información entre Administraciones tributarias, único sistema efectivo para luchar en estos momentos ante la evasión y el fraude fiscal internacionales.²³

En otro orden de cosas, se ha seguido tratando de impedir cualquier atisbo de doble imposición en las relaciones entre matrices y filiales sitas en cualquier nación miembro de la UE; así, la Directiva 2003/49/CE, de 3 de junio, relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros que, además, flexibiliza las modalidades de empresas beneficiadas por esta situación e incorpora en la misma a los establecimientos permanentes.

Por otra parte, se ha potenciado el régimen fiscal de diferimiento para las operaciones de reorganización empresarial, mediante la publicación de la Directiva 2005/19/CE del Consejo, de 17 de febrero de 2005, que modifica la Directiva 90/434/CEE^{24 25} y se ha mejorado, asimismo, el sistema de exoneración de gravamen en las distribuciones de beneficios entre enti-

dad matriz y filiales, por medio de la Directiva 2003/123/CE del Consejo de 22 de diciembre.

También destacamos el uso del *soft Law* en áreas como la lucha contra la “competencia fiscal dañina” (*harmful tax competition*)²⁶, en paralelo a los trabajos de la OCDE en este terreno y que han concluido, transitoriamente, con la emisión de un Código de Conducta al respecto, conocido como “Informe Primarolo”²⁷; en este mismo sentido, destacamos las labores del “Foro sobre precios de transferencia”, cuya labor se ha traducido en Códigos de Conducta, como el publicado en el *DOUE*, de fecha 28 de julio de 2006²⁸ y se refiere a la documentación para recoger la política de precios de transferencia de la empresa y sus justificaciones económicas y el próximo, previsto para la resolución de las disputas en materia de precios de transferencia entre países miembros de la UE.

A destacar que el “Código de Conducta empresarial” sobre regímenes fiscales dañinos enlaza directamente con la lucha de las instituciones de la UE contra todo tipo de “ayuda de Estado”, distorsionadora de la libre competencia entre empresas²⁹ y los, por ahora, fracasados intentos de extender esta lucha a sectores no industriales, supuesto de las entidades financieras.

De todas formas, la labor más importante de los últimos años de la UE es el renovado intento de armonizar el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), a partir de varias posibilidades, reforzadas por la unificación del sistema contable europeo que ha tenido lugar con la entrada en vigor de las denominadas “Normas Internacionales de Contabilidad”, NIC/NIIF³⁰, la Comisión diseño diversos sistemas para hacer tributar,

²² ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago; FERNÁNDEZ DE SOTO BLASS, María Luisa, y GONZÁLEZ GONZÁLEZ, Ana Isabel: “La fiscalidad del ahorro en la Unión Europea, ¿armonización o competencia?”, *Crónica Tributaria*, núm. 109/2003, págs. 9 a 36.

²³ CALDERÓN CARRERO, José Manuel: *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*, ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2000.

²⁴ GONZÁLEZ GARCÍA, A. L.: “Reflexiones sobre la aplicación del régimen fiscal en las operaciones de fusión y asimiladas”, *Impuestos*, abril de 2005.

²⁵ BOTELLA GARCÍA-LASTRA, Carmen: “Nuevas perspectivas en materia de reestructuraciones empresariales, especial referencia al traslado de la sede social”, enero de 2006, mimeo.

²⁶ OCDE: *La competencia fiscal nociva: un tema global*, ed. OCDE, París, 2002.

²⁷ FLORINDO GIJÓN, Fernando: “El Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas y su relación con el régimen comunitario de ayudas estatales”, *Crónica Tributaria*, núm. 109/2003, págs. 101 a 118.

²⁸ Comisión de las Comunidades Europeas. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social Europeo, relativa a los trabajos realizados por el Foro conjunto de la UE sobre los precios de transferencia en el ámbito de la documentación exigida de las empresas asociadas en la UE. *Propuesta de Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia exigida de las empresas asociadas en la UE*, COM (2005) 543 final; Bruselas, 7 de noviembre de 2005.

²⁹ *Passim*. SANTACRUZ, Arpio: *Las ayudas públicas ante el Derecho Europeo de la competencia*, ed. Aranzadi, Pamplona, 2000.



de manera uniforme, las empresas en la UE: según las normas del país donde se ubique su casa central (*Home state system*), a partir de un modelo europeo unificado de imposición, ajustes europeos sobre los parámetros contable-tributarios más significativos, base consolidada, etc.

La opción para hacer tributar, de manera armonizada, las empresas de mayor relevancia europea ha sido la de una base imponible consolidada común, BICCS, excluyéndose de la consolidación a las PYME, las cuales seguirían tributando, cualquiera que fuese el lugar de su actividad o la sede en la cual se generase el rendimiento, a través del mecanismo de “Imposición sobre las normas del Estado de Origen” o IEO.³¹

Sin duda, dentro de pocos años, dispondremos de una Directiva europea sobre armonización en base consolidada de las grandes empresas europeas, la cual supondrá un salto definitivo en la armonización impositiva europea.³²

También se ha tratado de seguir la armonización de parámetros significativos de la imposición sobre las empresas de la UE, a partir de lo regulado por la jurisprudencia del TJCE.

En este orden de cosas tenemos:

- La compensación de bases imponibles negativas de manera transfronteriza.³³

- Impedir la existencia de gravámenes discriminatorios a la salida de capitales o personas de la UE, el llamado *exit tax*.^{34 35}
- La creación de un régimen fiscal singular para nuevas personas jurídicas europeas, facilitando la transformación de otras entidades y el traslado de sede, por ejemplo, de la Sociedad Anónima Europea.³⁶

También en el plano de los impuestos directos sobre la renta, conviene destacar el interés de la Comisión por evaluar la incidencia de ciertos gastos fiscales en el IS y en la competitividad de la empresa europea³⁷.

4.—Cabe, por último, indicar que en los momentos actuales, 2008, no existe, prácticamente, ningún tributo o área de imposición en los cuales la UE no señale su impronta o sus actividades tendentes a una mayor armonización de los impuestos en Europa.

“... la labor más importante de los últimos años de la UE es el renovado intento de armonizar el Impuesto sobre Sociedades...”

Así, acaba de proponer la supresión del *droit d'apport* o impuestos sobre las Operaciones Societarias, hacia el 2010, como fórmula

para mejorar la competitividad de las empresas; está analizando la incidencia de las tasas sobre la conservación y uso de las infraestructuras europeas, habiendo llegado a plantear una uniformidad de las tasas aeronáuticas en la UE; ha remozado todos los Reglamentos

³⁰ Que en España se han incorporado plenamente desde el día 1 de enero de 2008 tras la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma del Código de Comercio y la aprobación de los nuevos Planes Generales de Contabilidad mediante la publicación de los Reales Decretos 1514/2007 y 1515/2007.

³¹ ÁLVAREZ GARCÍA, S., y JORGE GARCÍA-INÉS, M.: “La armonización fiscal del Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea”, en RODRÍGUEZ ONDARZA, José A. (dir.): *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, eds. Thomson-Civitas, Cizur Menor, Navarra, 2007, págs. 1045 a 1074.

³² Comisión de las Comunidades Europeas. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Consejo Económico y Social. *Aplicación del programa comunitario de Lisboa: avances realizados y por realizar para el establecimiento de una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades*, 2006.

³³ Comisión de las Comunidades Europeas. Comunicación al Consejo, al Parlamento Europeo y al Consejo Económico y Social. *Consideración fiscal de las pérdidas en un contexto transfronterizo*, COM (2006) final; Bruselas, 19 de diciembre de 2006.

³⁴ Comisión de las Comunidades Europeas. Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Consejo Económico y Social. *Imposición de salida y necesidad de coordinación de las políticas tributarias de los Estados miembros*, COM (2006) 825 final; Bruselas, 19 de diciembre de 2006.

³⁵ MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, y CALDERÓN CARRERO, José Manuel: “Los impuestos de salida y el Derecho Comunitario Europeo a la luz de la legislación española”, *Crónica Tributaria*, núm. 125/2007, págs. 49 a 76.

³⁶ LÓPEZ RODRÍGUEZ, J., y HERRERA MOLINA, Pedro M.: “Régimen fiscal de la Sociedad Europea”, ed. Instituto de Estudios Fiscales, colección *Documentos de Trabajo*, núm. 19/2003; actualizado en *Crónica Tributaria*, núm. 110/2004, págs. 22 a 77.

³⁷ Comisión de las Comunidades Europeas. Comunicación de la Comisión al Consejo, el Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social. *Hacia una utilización más eficaz de los incentivos fiscales a la I+D*, COM (2006) 728 final; Bruselas, 22 de noviembre de 2006.



vinculados al intercambio de información entre Administraciones tributarias³⁸ y de asistencia recaudatoria entre las mismas, separando, por su importancia, la relativa al IVA (Reglamento 1798/2003); desde hace muchos años, el programa FISCALIS potencia el intercambio entre funcionarios de las diferentes Administraciones tributarias europeas y, a medida que se vayan desarrollando las exigencias derivadas del Protocolo de Kyoto, en cuyo cumplimiento se ha comprometido decididamente la UE, la imposición con fina-

lidades medioambientales recibirá, sin duda, un nuevo impulso, por ejemplo, en lo relativo a la tributación de los llamados “certificados de derechos de emisión”.

También ha entrado recientemente en la regulación de aspectos dirigidos a la lucha contra la evasión fiscal internacionales, intentando, por ejemplo, diseñar una “cláusula anti-abuso de Derecho” europea, válida para todos los 27 Estados miembros de la UE.³⁹

³⁸ CALDERÓN CARRERO, José Manuel: “Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias”, ed. Instituto de Estudios Fiscales, colecc. *Documentos de Trabajo*, núm. 16/01.

³⁹ SANZ GADEA, Eduardo: *Medidas anti-elusión fiscal internacional*, ed. Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de la Hacienda Pública, Madrid, 2 tomos, mimeo (la última impresión corresponde al ejercicio 2007).





Manual de Fiscalidad Internacional



ISBN: 978-84-8008-252-5

Edición: 3.^a (2 volúmenes)

Páginas: 2226

Año: 2007

Editor:

Instituto de Estudios Fiscales

Lugar:

Madrid

Director:

Teodoro Cordon Ezquerro

Autores: Almudí Cid, José Manuel;

Bayona Giménez, Juan José; Blanco Dalmau, Antonio; Bunes Ibarra, José Manuel de; Bustamante Esquivias, María Dolores; Bustos Buiza, José Antonio; Calderón Carrero, José Manuel; Calleja Crespo, Ángel; Campo Azpiazu, Carolina del; Carmona Fernández, Néstor; Cazorla Prieto, Luis María; Cencerrado Millán, Emilio; Collado Yurrita, Miguel Ángel; Cordon Ezquerro, Teodoro; Cosín Ochaíta, Rafael; Cruz Amorós, Miguel; Cueva González-Cotera, Álvaro de la; Chico de la Cámara, Pablo; Delgado Pacheco, Abelardo; Díaz, Vicente Oscar; Falcón y Tella, Ramón; Ferre Navarrete, Miguel; García Prats, Francisco Alfredo; Gutiérrez Lousa, Manuel; Herrera Molina, Pedro M.; Huidobro Arriba, Ignacio; López Ribas, Silvia; Maroto Sáez, Amelia; Martín-Abril Calvo, Diego; Martín Jiménez, Adolfo; Moreno González, Saturnina; Mullerat Prat, Ramón; Núñez Grañón, Mercedes; Palacín Sotillos, Ramón; Palacios Pérez, José; Patón García, Gemma; Peña Álvarez, Fernando; Pérez Rodilla, Gerardo; Reol Jiménez, Teresa; Rodríguez Santos, Javier; Rubio Guerrero, Juan José; Sánchez Gallardo, Francisco Javier; Sanz Gadea, Eduardo; Segarra Tormo, Santiago; Serrano Antón, Fernando; Soler Roch, María Teresa; Trapé Viladomat, Montserrat; Vallejo Chamorro, José María; Vega Borrego, Félix Alberto; Velayos Jiménez, Fernando, y Villar Ezcurra; Marta

ESTA tercera edición del *Manual de Fiscalidad Internacional* se presenta con un planteamiento metodológico distinto. En primer lugar, se plantean grandes bloques temáticos lo que permitirá una percepción más didáctica y homogénea de los distintos problemas y preocupaciones en esta materia y, en segundo lugar, se amplían los temas de estudio en una especialidad que se caracteriza por su dinamismo.

El primer bloque temático gira sobre las *Cuestiones generales de la fiscalidad internacional* y aborda los principios de asignación impositiva internacional, el problema de la doble imposición internacional, los mecanismos teóricos para su eliminación y la respuesta española a través de las medidas unilaterales previstas en la legislación del Impuesto sobre Sociedades.

Asimismo, como novedad en esta edición, se analiza un tema complejo y fundamental para el estudio de esta especialidad como es el sistema de fuentes, al incidir, para su aplicación práctica, legislaciones nacionales, Tratados y

Convenios internacionales y el Derecho Comunitario. Todo ello, unido a la aparición con una extraordinaria fuerza y dinamismo de nuevas fuentes normativas como el denominado *soft law* y la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

Finaliza este primer bloque con un riguroso análisis del Derecho Fiscal Europeo y, un tema de extraordinaria actualidad, la competencia fiscal, distinguiendo entre la competencia fiscal sana y la perjudicial, y recogiendo los trabajos de la OCDE y los órganos comunitarios para evitar estas prácticas dañinas que distorsionan los flujos de inversión a nivel mundial.

El segundo bloque temático aborda el estudio del *Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Es decir, la tributación en la fuente de las rentas obtenidas en España sin Convenio para evitar la doble imposición. Se parte del análisis sistemático de la norma: elementos subjetivos, hecho imponible, rentas exentas y tributación de las rentas con y sin establecimiento permanente. Asimismo, se incluye un trabajo específico sobre las entidades en atribución de rentas, nuevo contribuyente del Impuesto sobre la Renta de No Residentes desde 2003, y el régimen fiscal de los *partnerships* y *trust* en España.

Finalizando el bloque, con un específico análisis de las obligaciones formales y la gestión tributaria de los no residentes, tema de extraordinaria importancia práctica y muchas veces marginado de los manuales y monografías existentes.

El tercer bloque temático, como novedad de esta edición, analiza las *Rentas obtenidas por no residentes con Convenios para evitar la doble imposición*. Esta distinción resulta, sin duda, no pacífica. Un sector de la doctrina prefiere analizar las rentas obtenidas por el no residente de forma general y posteriormente centrar el estudio de la tributación de forma conjunta con y sin Convenio como una mera especialidad. En este caso se optó por una fórmula distinta por diversos motivos. En primer lugar, porque el estudio del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición constituye una pieza separada de enorme importancia para la correcta interpretación de los Convenios suscritos por España. En segundo lugar, porque España, con una acertada política tributaria, ha realizado un esfuerzo notable en suscribir Convenios para evitar la doble imposición en paralelo con nuestra posición de inversor neto internacional. Sólo a modo de ejemplo, en 1996 teníamos firmados 36 Convenios para evitar la doble imposición sobre la renta y el patrimonio y hoy suman 63 los Tratados en vigor. En tercer lugar, porque la autonomía del Estado para obligarse internacionalmente, aunque siempre dentro de los parámetros del Modelo de Convenio de la OCDE, permite una variedad



de soluciones y matices en la tributación de las distintas fuentes de renta que obliga al estudio pormenorizado de cada una de ellas.

En consecuencia, se inicia el bloque temático con el estudio de los distintos Modelos de Convenio para evitar la doble imposición y un específico análisis del Modelo de la OCDE. Seguidamente, se desglosa en distintos capítulos que abordan la tributación de las múltiples fuentes de renta: dividendos, intereses, ganancias de capital, bienes inmuebles, cánones, artistas y deportistas y beneficios o utilidades empresariales con o sin establecimiento permanente.

En conexión con los Convenios, se analizan las cláusulas antiabuso contenidas en los mismos, su conexión con el Derecho Comunitario, su compatibilidad con el principio de no discriminación y la subcapitalización como instrumento antielusión.

El cuarto bloque temático, analiza uno de los temas más importantes de la fiscalidad internacional: *Los precios de transferencia*. Es conocido que este instrumento constituye hoy una distorsión fiscal pues permite el vaciamiento de bases imponibles y provoca prácticas colusorias en algunos mercados. El bloque comienza con un análisis de los precios de transferencia desde la perspectiva de las *Directrices* de la OCDE de 1995, como marco armonizado de referencia para entender la problemática de los ajustes, métodos de valoración y evitar la doble imposición. A continuación, se analizan la nueva redacción del artículo 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, tras la reforma introducida por la Ley 36/2006 de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal, el complejo análisis de comparabilidad para determinar los precios de transferencia y los Acuerdos Previos como instrumento para realizar los ajustes y evitar en lo posible la litigiosidad en esta materia.

El quinto bloque gira entorno a *Las Administraciones Tributarias y la fiscalidad internacional*. Es indudable que el proceso de globalización, como nuevo modelo de las relaciones económicas, tiene un origen empresarial y se caracteriza por una absoluta libertad en el flujo de capitales, bienes y servicios y la incorporación de las nuevas tecnologías. Sin embargo, ello no puede implicar que las potestades tributarias de los Estados se vean perjudicadas. La correcta implantación de la tributación en función de la capacidad económica obliga a la Administraciones Tributarias a modernizarse en este nuevo entorno y potenciar el uso de instrumentos de intercambio de información.

En este sentido, el bloque comienza analizando las nuevas tecnologías, en particular el comercio electrónico, y las

Administraciones Tributarias, seguidamente los instrumentos de intercambio de información en el marco de la OCDE y la Unión Europea, la asistencia mutua internacional en materia de recaudación y el procedimiento amistoso y el arbitraje como instrumentos para evitar la doble imposición.

El sexto bloque temático incide en un tema de extraordinaria actualidad: *La planificación fiscal internacional*. Es cierto que la mayoría de la doctrina considera que la variable fiscal no es el factor determinante de la localización de la inversión internacional. Pero también es cierto, que a igualdad de condiciones, la fiscalidad sí determina la localización de la inversión. Por ello, el análisis de las posibles economías de opción que surgen por las diferencias fiscales, incluso en áreas integradas como la Unión Europea, es de enorme actualidad. El bloque aborda una amplia exposición de los distintos instrumentos de planificación fiscal internacional, el análisis de la *holding* española como plataforma de inversión internacional, el régimen fiscal de las reestructuraciones empresariales, el régimen fiscal de los trabajadores desplazados (impatriados y expatriados) y la fiscalidad de los países de destino de la inversión española (Iberoamérica y los países emergentes como Rusia, China y la India). El bloque finaliza en el estudio de los límites de la planificación fiscal: los paraísos fiscales y la transparencia fiscal internacional como instrumento antielusión.

El séptimo bloque analiza *La imposición indirecta en las operaciones internacionales*. En los Manuales de Fiscalidad Internacional, por lo general, sólo se aborda la problemática fiscal relacionada con la fiscalidad directa pues la fiscalidad indirecta de las operaciones internacionales de bienes y servicios, donde la tributación se rige por el Impuesto sobre el Valor Añadido, goza de unas reglas claras y armonizadas que se guían por la más absoluta neutralidad. No obstante, creemos conveniente su inclusión en esta obra pues existe una clara conexión entre la inversión directa internacional y la actividad exportadora/importadora y, por otra parte, aunque existen reglas armonizadas, la complejidad, en ocasiones, de las operaciones internacionales de bienes y servicios aconsejan un estudio específico.

El último bloque temático aborda el proceso de *Armonización Fiscal*. La armonización fiscal es un proceso instrumental para evitar las distorsiones fiscales en áreas económicas integradas. Consiste en un proceso de aproximación de las legislaciones con el fin de garantizar el libre flujo de trabajadores, capitales, bienes y servicios en un mercado interior. No es éste el enfoque de este bloque. Y no es así, porque existe abundante literatura sobre



este proceso y hemos querido aquí dar un enfoque más novedoso. En efecto, los tímidos avances de la armonización fiscal directa en la Unión Europea se han visto compensados por la extraordinaria labor del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea que ha armonizado en gran medida las legislaciones nacionales a través de los principios contenidos en el Tratado de la Comunidad Europea y la prohibición de la discriminación en el mercado interior. Junto a esta sólida doctrina, que ha provocado en ocasiones algún cataclismo tributario, aparece con extraordinaria fuerza el concepto de Ayuda de Estado como límite a la política de incentivos fiscales de los Estados miembros. Este nuevo enfoque de la armonización fiscal, de carácter negativo, está avanzado con extraordinaria fuerza y su análisis es fundamental para el futuro de la política tributaria de los Estados miembros de

la Unión Europea. Finaliza el bloque con un análisis del proceso de armonización de la segunda área de integración económica más importante: MERCOSUR.

Este *Manual* es un ejemplo de la colaboración que guía al Instituto de Estudios Fiscales. Este Organismo nace en 1960 para ser punto de encuentro de la colaboración entre la Administración, la Universidad y los profesionales en la investigación de la Hacienda Pública y el Derecho Tributario. Basta leer la relación de autores de esta obra para encontrar una variada representación de la doctrina de las distintas Universidades españolas, funcionarios expertos de las distintas especialidades y la aportación de los más prestigiosos despachos profesionales. Sin duda, esta obra representa, como decía JUAN JOSÉ RUBIO GUERRERO en la primera edición, la mejor tradición editorial del Instituto.

Derecho Tributario Ambiental



ISBN: 84-8320-102-X

Edición: 1.^a

Páginas: 420

Año: 2000

Editor:

Marcial Pons

Lugar:

Madrid

Autor:

Pedro Herrera Molina

EN esta rigurosa obra se ponen de manifiesto las numerosas y complejas cuestiones que en el plano estrictamente jurídico plantean los tributos cuando se los contempla desde la perspectiva de la protección del medio ambiente. No estamos, pues, ante una mera descripción del Derecho positivo en esta materia, sino ante un profundo análisis de problemas e instituciones básicos de esa rama del Derecho examinados desde el punto de vista de los tributos con fines ambientales.

La búsqueda de un fundamento especial para los tributos ambientales viene exigida por el hecho de que no basta para justificarlos la finalidad fiscal. Dicho fundamento se encuentra en la protección del medio ambiente, proclamada en el artículo 45 de la Constitución Española.

El autor sostiene que la norma fundamental adopta un modelo que aspira a lograr un equilibrio entre la protección ambiental y el desarrollo económico. De aquí deduce que el ideal de los tributos ecológicos no es una recau-

dación cero, pues si una conducta es tan dañosa para el medio ambiente que debe eliminarse no debe establecerse un tributo tan elevado que nadie realice el hecho imponible, sino una prohibición acompañada de sanciones.

Como principios por los que se rige la protección ambiental en la Unión Europea se encuentran los de nivel de protección elevado, cautela y acción preventiva, actuación en la fuente y, sobre todo, el que suele enunciarse con la frase “quien contamina paga”. Del principio de acción preventiva extrae el autor una importante consecuencia acerca de la cuantificación de los tributos ambientales: el coste medio de evitar la contaminación constituye el límite al importe de los tributos ecológicos derivado del principio de proporcionalidad. Acerca del principio “quien contamina paga”, cuyos contornos difusos no deja de señalar, indica el autor que no exige la creación de tributos ambientales pero supone que ordinariamente el coste de protección ambiental deberá asumirse en principio por el sujeto que realiza actividades contaminantes y en este sentido tiene cierto respaldo constitucional.

Al examinar las relaciones entre el principio “quien contamina paga” y los principios legitimadores de los tributos señala el autor que se asemeja mucho al principio de equivalencia presente en la estructura de las tasas, pero mientras que las tasas tradicionales responden a una mera justicia conmutativa y en muchos casos no tienen otra finalidad que la compensación de un gasto administrativo, aquel principio, al igual que el de capacidad económica se basa en criterios de justicia social. En su opinión, los principios de capacidad económica y “quien contamina paga” tienen en común constituir sendas pro-



yecciones del principio de solidaridad sobre dos materias diversas: el reparto de las cargas públicas y el uso de bienes ambientales.

Estas ideas se reflejan en el análisis de las categorías de tributos ambientales. Por lo que respecta a los impuestos, el problema radica en su ámbito de aplicación, que no puede ser el de las conductas contaminantes ilícitas y, en consecuencia, sancionadas penal o administrativamente. La cuestión es análoga al gravamen de los rendimientos de las actividades ilícitas. El problema puede plantearse cuando la actividad sólo está prohibida, y, por tanto, sólo es sancionable, a partir de un determinado límite cuantitativo; por ejemplo, cuando determinados parámetros de las emisiones o vertidos contaminantes rebasen ciertos valores. En la práctica obliga a someter toda actividad contaminante a autorización administrativa previa. Si la actividad es “tolerada”, es decir sometida tan sólo a autorización administrativa, su realización no autorizada no impedirá lógicamente el devengo del tributo, además de la correspondiente sanción, la cual, como señala el autor, no se impone por la realización de la actividad en sí misma, sino por la falta de licencia, por lo que ambos son compatibles.

En conclusión, el campo propio de los impuestos ambientales es, a juicio del autor, el de la “contaminación residual”, no prohibida por el ordenamiento jurídico y no sujeta a autorización administrativa. Pero esto sucederá en raros casos y ello hace que pierdan importancia práctica cuestiones tan interesantes como la de la repercusión. No hay duda, en cualquier caso, de que lo que aquí importa no es el deudor jurídico del impuesto, sino en quién incide éste económicamente, que lógicamente debe ser el causante de la contaminación. La cuestión atañe al juicio de idoneidad del impuesto y, por tanto, a su justificación constitucional.

Restringido el posible campo de los impuestos ambientales, el peso de la tributación ambiental recae sobre las tasas, que divide en dos grupos: tasas por prestación de servicios ambientales y tasas por el uso de bienes ambientales. En el primero incluye las exigidas por determinados servicios a los que atribuye “carácter ecológico”, muchas de las cuales son tradicionales en el ámbito local, tales como el de recogida de basuras o el de suministro de agua, aunque en el importe de la tasa pueden incluirse los costes de actividades de protección del medio ambiente, como el reciclado de residuos o la depuración de las aguas. Esto puede plantear problemas a la hora de aplicar el principio de limitación de la cuantía de la tasa al coste del servicio.

Carácter más específicamente ambiental tienen las tasas del segundo grupo, análogas a las exigidas por la utiliza-

ción privativa o aprovechamiento especial del dominio público. No obstante, la semejanza es relativamente lejana, tanto en lo que respecta al significado del “uso” del medio ambiente, como en lo que se refiere al régimen jurídico de los llamados bienes ambientales, a muchos de los cuales no es posible incluir en el dominio público por más que se estire este concepto. Lo que en realidad persiguen estas tasas es hacer recaer el coste social de la contaminación sobre el que la causa, en estricta aplicación del principio “quien contamina paga”.

Por último son también concebibles “contribuciones especiales por tolerancia”, destinadas a financiar el coste de instalaciones destinadas a prevenir el daño al medio ambiente, que algunos explican como “contribuciones negativas por gastos especiales del ente público”. La calificación como negativas obedece a la consideración de que el gasto que se financia con su producto no beneficia al obligado al pago, pero éste obtiene un beneficio consistente en una reducción en los gastos que habría de asumir para cumplir la normativa ambiental o en el riesgo de responsabilidades por daños al medio ambiente.

Por otra parte, se analizan los límites constitucionales y comunitarios a los tributos ambientales. En lo que respecta a los límites constitucionales, el autor conecta el principio de capacidad económica con el “quien contamina paga” considerando a ambos proyecciones del principio de solidaridad sobre dos materias diversas. En cualquier caso, la relevancia para los tributos ambientales del principio de capacidad económica se reduce en gran medida si se tiene en cuenta el papel predominante que en ellos pertenece a las tasas y, al mismo tiempo, el alcance limitado que dicho principio tiene en relación con esta clase de tributos.

En lo relativo al Derecho comunitario, la ambivalencia de los tributos ambientales plantea el problema de determinar si los acuerdos de los órganos comunitarios relativos a ellos son o no “disposiciones fiscales” o “disposiciones de carácter esencialmente fiscal”, ya que en caso de que la respuesta sea afirmativa estarían sujetos a la regla de unanimidad. La solución propuesta por el autor, siguiendo tanto la doctrina alemana como de la Comisión Europea, es que la medida es siempre de carácter esencialmente fiscal cuando se trate de impuestos, mientras que si se trata de tasas o contribuciones especiales lo será únicamente cuando persiga un fin de ordenación y no, por el contrario, cuando su finalidad sea estrictamente la financiación de un servicio.

En definitiva, es una obra extraordinariamente rigurosa, actual y con una cuidada y exhaustiva bibliografía.

Por MANUEL GUTIÉRREZ LOUSA



Estimado lector en esta oportunidad se da inicio a una nueva sección, la que hemos denominado “Buzón del Lector”, que encontrarán a partir del próximo *Boletín* en esta misma contratapa. Su incorporación obedece al cumplimiento de los acuerdos adoptados en Cartagena de Indias, Colombia, en virtud del Encuentro Presencial de la RAAM, al que ya nos hemos referido en la Editorial.

El objetivo de esta sección es la de permitir una interacción directa con nuestros lectores, creando el necesario espacio, para recibir vuestras opiniones, críticas, comentarios y/u observaciones que nos quieran hacer llegar.

De esta forma esperamos nutrirnos con su experiencia e interés, de modo que inclusive pueda permitirnos la selección de los temas que pudieran abordar por este medio en futuras ediciones.

A fin de incentivar esta comunicación, los comentarios que se reciban o, una selección de ellos serán publicados, de modo de compartirlos con las diversas Administraciones Tributarias y, en especial, con los integrantes de la “comunidad RAAM”.

La dirección en la cual esperamos recibir vuestra correspondencia, es la siguiente:

raam@.ief.meh.es

M. MARCELA MUÑOZ FOGLIA

Agradecemos a todos aquellos que nos han brindado su colaboración en esta edición del Boletín

La Red de Antiguos Alumnos (RAAM) nació en enero de 2005, por deseo de la primera promoción y de los Organizadores (*) de la *Maestría*, con el objetivo de favorecer las relaciones y el clima de aprendizaje general a lo largo de los dos años del cursado de la misma. En ese orden de ideas, nos propusimos mantener la participación de los antiguos alumnos en las actividades de la *Maestría* en sus sucesivas ediciones. La RAAM opera fundamentalmente como red virtual a través de *internet*, sostiene de esa manera una comunicación en línea para contribuir al desarrollo profesional y el acceso a variados servicios. Integra una comunidad de expertos tributarios de América Latina y España, y promueve el intercambio entre los miembros de las organizaciones colaboradoras, tanto en el ámbito profesional como en el personal.

(*) Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT, España); Instituto de Estudios Fiscales (IEF, España); Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED, España); Fundación Centro de Educación a Distancia y Desarrollo Económico y Tecnológico (CEDDET, España, perteneciente a la Red de Centro de Formación a Distancia del Banco Mundial); Centro Iberoamericano de Administraciones Tributarias (CIAT, con sede en Panamá), y Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (AECID, España).

Publicación elaborada con el patrocinio de:

