

REVISTA DE

Administración Tributaria



Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias
CIAT



Agencia Tributaria
Agencia Estatal de
Administración Tributaria
AEAT



Instituto de Estudios Fiscales
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE ESPAÑA
IEF

Nº45
SEPTIEMBRE
2019
ISSN 1684-9434

REVISTA DE Administración Tributaria

POLÍTICA EDITORIAL

En el marco del Acuerdo de Cooperación Técnica suscrito entre el CIAT y la Secretaría de Estado de Hacienda, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) de España, se estableció el compromiso de editar una revista que sirviera de medio de expresión de los distintos enfoques tributarios vigentes en América Latina y Europa.

Un Consejo Editorial conformado por funcionarios del CIAT (el Secretario Ejecutivo, el Director de Capacitación y Formación de Talento Humano y el Director de Estudios e Investigaciones Tributarias) y el jefe de la Misión española, son los responsables de definir los tópicos sobre los cuales trata cada edición de la revista y seleccionar los artículos a ser publicados.

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

DIRECTOR DE LA REVISTA

Márcio Ferreira Verdi

CONSEJO EDITORIAL

Márcio Ferreira Verdi

Santiago Díaz de Sarralde Miguez

Alejandro Juárez Espíndola

Juan Francisco Redondo Sánchez

SECRETARIA DE REDACCIÓN

Neila Jaén Arias

CORRESPONDENCIA

Toda comunicación debe ser dirigida al correo electrónico: revista@ciat.org

RESPONSABILIDAD DEL AUTOR

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

PROPIEDAD INTELECTUAL

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

ORGANISMOS PATROCINADORES



Centro Interamericano de
Administraciones Tributarias
CIAT



Agencia Tributaria
Agencia Estatal de
Administración Tributaria
AEAT



Instituto de Estudios Fiscales
MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA DE ESPAÑA
IEF

Contenido

3

Editorial

MÁRCIO FERREIRA VERDI

5

Teoría de la prueba en las presunciones tributarias

MARIANO J. CURIO

37

Política tributaria vs política catastral nuevo juego de roles

DIEGO ALFONSO ERBA

51

Comentarios a la Acción 12 del BEPS y su inclusión en México

MARCO ANTONIO MORALES MEJIA / MIGUEL GAETA ROSALES

69

Una visión sobre las relaciones del delito fiscal y el blanqueo de capitales
Modelo español de colaboración institucional entre
Unidad de Inteligencia Financiera y Administración Tributaria

ROCÍO GAMO YAGÜE / IGNACIO PÉREZ-HICKMAN TIEDTKE

93

Herramientas de análisis para la lucha contra la corrupción

LAURA MARÍA GARCÍA CARRIZOSA

113

Documentación sobre valoración aduanera y precios de transferencia

LEONARDO MACEDO

123

El Plan de Acción BEPS y su impacto en el Ecuador

MARLON MANYA ORELLANA

139

Carga tributaria brasileña en perspectiva histórica. Estadísticas revisadas

JOSÉ ROBERTO R. AFONSO / KLEBER PACHECO DE CASTRO

155

Estimación de la evasión en el Impuesto sobre Ventas (ISV) en Honduras 2013 - 2016

DAVID PINEDA PINTO / PEDRO ZÚNIGA

167

La contratación electrónica en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria
tras la nueva Ley de Contratos del Sector Público

OLGA LUISA SÁNCHEZ GIL

187

Reseña: Hacienda pública y gobernanza fiscal en España: Desafíos 2020

COORDINADORES MARÍA JOSÉ GARDE GARDE / JESÚS GASCÓN CATALÁN / TOMÁS MEROLA MACANÁS
PRÓLOGO ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREJO

Editorial

Estimados lectores,

Nos complace presentar a todos los funcionarios de las administraciones tributarias de los países miembros y asociados de nuestro organismo y, en general, a toda la comunidad fiscal internacional, la Revista de Administración Tributaria que se edita como parte del Acuerdo de Cooperación Técnica que el CIAT mantiene con la Secretaría de Estado de Hacienda, el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) y la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de España.

En esta edición se presentan (10) artículos: Estimación de la evasión en el impuesto sobre ventas (ISV) en Honduras 2013 – 2016; Herramienta de análisis para la lucha contra la corrupción; El Plan de Acción BEPS y su impacto en el Ecuador; Teorías de la prueba en las presunciones Tributarias; Carga tributaria brasileña en perspectiva histórica. Estadísticas revisadas; Política tributaria vs. política catastral, nuevo juego de roles; Una visión sobre las relaciones del delito fiscal y el blanqueo de capitales. Modelo español

de colaboración institucional entre Unidad de Inteligencia Financiera y administración tributaria; La contratación electrónica en la AEAT tras la nueva Ley de Contratos del Sector Público; Documentación sobre valoración aduanera y precios de transferencia; Comentarios a la acción 12 del BEPS y su inclusión en México. Además de estos artículos se incluye un nuevo apartado de reseñas de otras publicaciones de interés; en este número en relación con el libro “Hacienda pública y gobernanza fiscal en España: desafíos 2020. En reconocimiento a la trayectoria profesional en el sector público de D. Juan Antonio Garde Roca”.

Agradecemos la gran acogida que tuvo la convocatoria de presentación de contribuciones para esta edición de la revista.

Reafirmamos nuestro compromiso de difundir información de interés que contribuya al aprendizaje y estimule la transferencia de conocimientos útiles para la comunidad tributaria internacional.



Márcio Ferreira Verdi
Director de la Revista

TEORIA DE LA PRUEBA

en las Presunciones Tributarias



Mariano J. **Curio**

SINOPSIS

El presente trabajo tiene por objeto desentrañar la estructura jurídica de las presunciones que se utilizan en el ámbito procesal del derecho tributario.

Se buscará brindar herramientas que permitan identificar la presencia de una presunción, y en ese caso juzgar su adecuada conformación en línea con los principios tributarios y generales del derecho, ello en el campo de la prueba del hecho imponible desplegado por las administraciones

tributarias en ejercicio de sus facultades de fiscalización.

Se identificarán las características de cada elemento que integra el fenómeno, el tipo de razonamiento involucrado y la naturaleza de la prueba obtenida por resultado, para finalmente adentrarse en el análisis de las particularidades que posee este tipo de prueba en el hecho imponible y el papel que desempeña la base imponible.

CONTENIDO

1. Aspectos preliminares. Fuentes y medios de prueba
2. El grado de convicción de las presunciones
3. El QUID de las presunciones
4. La presunción
5. El enlace entre los indicios y el hecho presumido. Las reglas de la sana crítica
6. El hecho presunto en las presunciones del Art. 18 de la Ley 11,683
7. La prueba del indicio
8. Conclusión
9. Bibliografía

EL AUTOR

Contador Público, en la Universidad Nacional de Lomas de Zamora (UNLZ); Maestría en Derecho Tributario, en la Universidad Católica Argentina (UCA); Inspector de Fiscalización Tributaria en la Administración Federal de Ingresos Públicos (AFIP).

INTRODUCCIÓN

La teoría de la prueba de las presunciones no tiene un interés puramente dogmático, sino que permitirá identificar en forma precisa la presencia de una presunción, lo que a veces resulta un poco confuso¹, como así también brindar herramientas que permitan juzgar el adecuado armado de estos fenómenos bajo la vara del principio de razonabilidad. En el mismo sentido aquel conocimiento permitirá identificar la presencia de cadenas de presunciones y cuándo este tipo de fenómenos invalida la prueba que se intenta.

Si bien la teoría de las presunciones es común a todas sus clasificaciones, el trabajo tendrá mayor utilidad en el entendimiento de la estructura de las presunciones simples, hominis o humanas, en tanto que su construcción se encuentra a cargo del funcionario público que hace las veces de juez administrativo, y su eventual revisión por parte del juez, facultad esta que en el derecho argentino se encuentra consagrada en el artículo 18 de la ley 11.683.

Sin perjuicio de ello, el análisis que se efectuará tendrá una incidencia práctica de interés en las presunciones legales relativas o iuris tantum contenidas en esa disposición legal, en atención a que no es infrecuente que estas se complementen con presunciones simples.

Para ello, tomaré como eje las posiciones de dos grandes autores. Por un lado, las enseñanzas de Francesco Carnelutti que es considerado como uno de los mentores en el estudio de la teoría de la prueba en nuestro país. Y por otro lado, una visión más moderna del tema como es la que realiza Enrique Falcón.

En este orden de ideas, resultará necesario al principio hacer una breve aproximación a la clasificación de

las distintas fuentes de prueba que se presentan a nuestra valoración, atreviéndome a complementar la clasificación propuesta por el maestro Carnelutti para así adaptarla a la concepción más moderna.

Luego, analizaré cada uno de los componentes del fenómeno, como así también el tipo de razonamiento lógico al cual pertenece el acto de presumir.

Estudiaré el grado de convicción que inviste el hecho presumido, las características que deben poseer los indicios y las cuestiones que giran en torno a su prueba como son la prueba indirecta compleja y la fuente de prueba compleja.

A lo que más tiempo dedicaré será al estudio del nexo entre los indicios y el hecho presumido, destacando el fundamental papel que juegan las excepciones. En esta línea, definiré qué se entiende por reglas de experiencia y por las normas de la sana crítica, ofreciendo incluso una clasificación de las primeras.

Ineludiblemente, analizaré las particularidades que posee esta técnica cuando el hecho presumido lo constituye un hecho consagrado como hipótesis de incidencia de la obligación tributaria, haciendo hincapié en el papel que desempeña la base imponible.

Primeras Definiciones

Se puede definir por presunción como el proceso lógico que se realiza al inferir a partir de uno o más hechos conocidos la existencia de otro. De esa simple definición se desprende claramente que tal acto se encuentra integrado de tres elementos o partes, de uno o más indicios, el proceso lógico y el hecho a probar.

¹ Suele discutirse si la impugnación de deducciones y créditos fiscales por parte del Fisco, por reprochar sus comprobantes como apócrifos, resulta ser una presunción. Sobre este caso en particular me referiré al final de este trabajo. La falta de claridad de esa línea divisoria queda representada en las palabras de Gorphe al decir que la prueba por presunciones o indiciaria abarca todo lo que no entra en las demás pruebas. Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo II, p.452, nota 27.

Este tipo de fenómeno suele clasificarse según si el legislador dejó en manos del juzgador² la realización de aquel proceso lógico, o bien ese proceso lo realizó él mismo al insertar en el texto positivo las implicancias jurídicas que derivarían de constatarse los hechos tomados por indicios.

Las primeras son las presunciones simples u hominis, y las segundas son denominadas como presunciones legales las que a su vez se clasifican en relativas o iuris tantum cuando admiten prueba en contrario, y en absolutas o iuris et de iure cuando no lo admiten.

Las presunciones legales, tanto las relativas como las absolutas, se encuentran consagradas de forma general y abstracta, es el legislador quien a partir de una regla de experiencia infiere la existencia de un hecho ante la ocurrencia de otro. Estas presunciones suelen insertarse en los textos normativos por motivos heterodoxos, en general para facilitar la tarea recaudadora o de control de la administración tributaria, más que en la invariabilidad de la regla de experiencia involucrada. Por lo cual, la prevalencia de aquellos motivos sobre la fiabilidad de la regla de experiencia tendrá incidencia cuando se desee encadenar una segunda presunción.

En el ámbito tributario se utiliza la técnica presuntiva a fin de tener por ocurrido la existencia de un determinado hecho imponible, sea en forma integral, o bien alguno de sus aspectos (material, subjetivo, temporal y espacial) o la base imponible.

Suele analizarse si las presunciones pertenecen al campo del derecho procesal o si son instituciones del derecho sustancial o material tributario, siendo la concepción más difundida la que las coloca en el ámbito procesal en virtud a su tendencia en incidir en la carga

probatoria del hecho presumido, sin embargo, a las presunciones absolutas se las suele catalogar también como normas materiales al operar sobre los elementos constitutivos de los tributos.

En este sentido Litvak y Laspina³ tienen dicho que “pocos supuestos tienen como única función desarrollarse en el plano de un procedimiento. Ese sería el caso de algunas de las presunciones contenidas en el art. 18 de la Ley 11.683... Su efecto (refiriéndose a las presunciones relativas) se refleja solamente en la carga de la prueba y, en cierto sentido, ayuda al juez para su razonamiento o a la Administración en su gestión recaudatoria. Pero bastará probar el hecho contrario al que se infiere para que esta ceda. En estos casos se conforma de modo evidente la naturaleza procesal del instituto que afirmamos en párrafos anteriores. En cambio, en la presunción absoluta, existe una mayor intensidad de la inferencia, por cuanto ella no admite prueba en contrario”, concluyendo “Por ello, entendemos, en razón de la mecánica que las identifica, que las presunciones absolutas han dejado de ser herramientas procesales para constituirse en una institución de derecho sustancial”.

Lo cierto es que las presunciones simples y legales relativas previstas en el art. 18 de la Ley 11.683 son instrumentos destinados a uso exclusivo por parte de la Administración Tributaria, con su eventual revisión judicial, y a ser instrumentadas en un momento posterior a la autodeterminación efectuada por el contribuyente. Por su parte, aquellas presunciones absolutas y relativas consagradas en las respectivas normas materiales de los tributos están dirigidas, en general, a que los propios contribuyentes los contemplen a la hora de exteriorizar su situación frente a cada impuesto, atento a su injerencia en la conformación de los elementos constitutivos de la obligación tributaria.

2 En el campo tributario el juzgador será en el mayor de los casos un funcionario público en ejercicio de sus tareas como representante del organismo encargado de la recaudación de los impuestos, sin perjuicio de su eventual revisión en instancia judicial.

3 Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), La imposición sobre base presunta, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 121 y sigs.

Las presunciones previstas en el art. 18 de la ley 11.683 tienen como fin facilitar la carga probatoria del Fisco en aquellos casos en que sea imposible la valoración en forma cierta de los hechos imponible acaecidos, y consecuentemente la magnitud de la obligación tributaria. Es decir, son principalmente herramientas otorgadas al Organismo Recaudador para combatir la evasión producto de comportamientos de ocultación, sea por resistencia a la fiscalización a brindar la documentación pertinente o bien por la simple inexistencia o inexactitud de esta⁴.

Aquellas presunciones no están dirigidas a crear obligaciones, sino a probar aquellos existentes pero no exteriorizadas ante el Fisco. Es decir, aquellos hechos de naturaleza económica reveladores de capacidad contributiva probablemente ocurrieron, siendo las normas materiales de cada impuesto el presupuesto ex lege de la obligación.

Por lo cual, las presunciones consagradas en aquella normativa no encontrarían objeción desde el punto de vista de la capacidad contributiva cuando las misma estuvieran acorde con otro principio implícito, el de razonabilidad⁵.

Diferente es el caso de aquellas presunciones que integran los ordenamientos materiales de los tributos, en los cuales se discute si los mismos afectan aquel principio de capacidad contributiva al asignarse en la

práctica efectos jurídicos a hechos que no revelan la existencia de aquella cualidad, es decir, haciendo nacer la obligación tributaria con la ocurrencia de un tercer hecho, el indicio previsto en la norma, y no con el hecho establecido como hipótesis de incidencia⁶.

A continuación comenzaré con el desarrollo del objeto central de este trabajo, que es la teoría de prueba de las presunciones, lo cual como adelantara anteriormente, será de especial aplicación práctica en la conformación de las presunciones simples del art. 18 de la Ley 11.683 producidas en el marco de las determinaciones de oficio impulsadas por el Fisco Nacional, como así también en las presunciones relativas allí previstas atento que muy a menudo son combinadas con presunciones simples.

1. ASPECTOS PRELIMINARES. FUENTES Y MEDIOS DE PRUEBA

Según Enrique Falcón⁷ se puede definir en forma general la prueba como “la demostración en juicio de la ocurrencia de un suceso”, asimilando el término sucesos a hechos⁸. Ahora bien, ¿de dónde obtenemos el conocimiento de la existencia o inexistencia de un hecho para así lograr su demostración en juicio, y además cómo lo obtenemos?

Uno de los precursores en estos estudios ha sido Francesco Carnelutti⁹, cuyos trabajos han sido utilizados

4 En cambio el uso de presunciones legales absolutas y ficciones de derecho pueden justificarse en varias razones. “El empleo de esta herramienta se justifica normalmente por la necesidad de asegurar ingresos al Estado y limitar o atenuar el fenómeno de la evasión en sus diferentes modalidades... En algunos supuestos se inspiran en razones de justicia en la asignación de las cargas tributarias, salvando las dificultades de control..., en otros constituyen una necesidad imperativa, dada la imposibilidad de acceder al conocimiento de la realidad y, en otros, finalmente, son el resultado de meras simplificaciones de la labor legislativa”. Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 1 y punto VI capítulo III.

5 Navarrine y Asorey tienen dicho que: “Consideramos que si se acepta este principio como garantía constitucional independiente, puede limitar tanto la aplicación y valoración judicial de las presunciones hominis, de las legales y de las ficciones, como la formulación legislativa de ella”. Navarrine Susana, C. y Asorey Rubén, O., (2006), *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Lexis Nexis, pág. 34.

6 Este tema es analizado extensamente por José D. Litvak y Esteban A. Laspina en su obra “*La imposición sobre base presunta*”, brindado como posible solución al problema lo que han dado en llamar “la norma restauradora”.

7 Falcón Enrique, M., (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p.25.

8 No interesa a los efectos de este trabajo, las diferentes discusiones en torno a la exacta definición del concepto de prueba, ni la antigua discusión acerca de si el objeto de la prueba son los hechos o las afirmaciones sobre los hechos, tampoco si prueba es el conocimiento o el procedimiento utilizado para arribar a este, para su estudio me remito a la doctrina especializada en la materia. Tampoco interesa a los fines de este trabajo la diferencia entre la verdad formal y la material de la ocurrencia de un hecho.

9 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 53 y sig.

como base por la mayoría de la doctrina nacional para, a partir de allí, profundizar en los estudios sobre la estructura de la prueba¹⁰.

Las diferencias en el concepto de fuente de prueba están en relación al lugar donde hacemos foco, así para Carnelutti fuente es aquello que es puesto a la percepción del juez (u auxiliar) ej.: un documento, el testimonio de una persona, u otro objeto que denomina “no representativo” (una huella digital en un arma, una mancha de sangre, etc.). En cambio para Falcón fuente de prueba es el registro que queda en algo, ej.: el texto en el papel¹¹, la memoria de una persona, una huella digital en un arma, una mancha de sangre, etc.

Con relación a los medios de prueba, Carnelutti los define como la actividad perceptiva y deductiva del juez (u auxiliar), ejercida sobre las fuentes de prueba¹². Por su parte para Falcón los medios son los instrumentos o elementos mediante los cuales extraemos el conocimiento de las fuentes, el documento mismo que transmite un mensaje, el mismo testimonio.

Si bien la distinción entre fuente y medio de prueba es sutil, y varía según el autor que abordemos¹³, se podría decir que todos comparten con la idea que el concepto de fuente involucra un objeto (material o inmaterial) que es puesto a la valoración del juez y el cual posee un dato, sin existir aún aquí actividad del juez.

De la misma manera se podría decir que los medios involucran una actividad del juez (o auxiliar) tendiente a hacerse de ese dato.

Por lo cual, podría decirse que la fuente es la respuesta a dónde obtenemos el conocimiento sobre la existencia u inexistencia de un hecho, y el medio a cómo lo obtenemos, en este sentido un documento por sí sólo no transmitirá su mensaje si no es leído y valorado, tampoco el testimonio si no es escuchado¹⁴.

A los fines de este trabajo, y a fin de una descripción de la naturaleza de las presunciones judiciales, considero que alcanza con conocer estas ideas generales sobre los conceptos de fuente y medio de prueba. En resumen, que la fuente es poseedora de un dato, un conocimiento, y que los medios se aplican sobre las fuentes para hacerse de ese conocimiento. A fin de profundizar en el estudio de estos conceptos me remito a la doctrina especializada en la materia.

2. EL GRADO DE CONVICCIÓN DE LAS PRESUNCIONES

Se podría llegar a pensar que el fin de la prueba es la verdad, pero como dice Enrique Falcón¹⁵ la verdad es una posibilidad pero no un desiderátum inevitable. La verdad absoluta es normalmente inalcanzable. Por el

10 En este sentido, se podría decir que la diferenciación de los conceptos de fuente de prueba y medio de prueba elaborados por Carnelutti, a quien se lo reconoce como el padre de estos términos, ha sido aceptado de manera unánime e incluso adoptado por el derecho positivo. Sin embargo, hasta hoy en día no hay unanimidad en cuanto a la exacta definición de estos conceptos, sobre todo con relación al primero de ellos.

11 Si bien define a la fuente de prueba como la modificación producida sobre un objeto, al definir el documento desde el punto de vista de las fuentes como aquellos objetos en los que se ha dejado un registro está considerando como fuente al objeto en sí, coincidiendo así con la óptica de Carnelutti. Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p.836.

12 Según la clasificación Carneluttiana de pruebas directas e indirectas, los medios de prueba se ejercen directamente sobre el objeto de la prueba en el primer caso, y sobre las fuentes de prueba en el segundo.

13 Cada autor generalmente realiza o propone una clasificación diferente sobre las fuentes y medios de prueba, pero aquella tarea clasificatoria solo es una forma diferente de agrupar determinados elementos sin poseer una función creadora. En este sentido Carrió explica que el valor de las clasificaciones no apunta a la naturaleza de las instituciones, sino que tiene un sentido práctico, de utilidad. En este sentido, las diferentes clasificaciones que se podrán proponer pueden no ser compatibles o bien llegar a complementarse entre sí. Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 627.

14 En este sentido resultan ilustrativos las palabras de Falcón cuando dice si la fuente de prueba puede exteriorizar un conocimiento por sí (yo agregó: a través de su percepción y valoración del juez), esa misma fuente valdrá como medio de prueba. En caso contrario, cuando la fuente no se exterioriza de un modo comprensible, será necesario extraer el conocimiento de dicha fuente por un (otro) medio de prueba. De la misma manera resulta esclarecedor cuando dice que la fuente documental puede requerir un medio documental para traer el conocimiento al proceso, pero también puede requerir un medio de informes un medio pericial, un medio declarativo. Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 618 y837.

15 Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 146.

contrario, la mayor parte de la doctrina sostiene que el fin de la prueba es la certeza subjetiva del juzgador, es decir, el fin de la prueba es producir convicción en el juez, o bien al funcionario que hace las veces de juez administrativo en el caso de encontrarnos en un proceso determinativo de oficio.

Ahora bien, esa convicción se puede lograr a través de la evidencia, de la certeza o de la probabilidad.

La evidencia es “la ideación o percepción absolutamente clara y manifiesta de una idea o de una cosa, de la que nadie puede dudar racionalmente”. Puede venir por medio de un hecho cuando estamos ante una causa necesaria y única, es el caso del ADN que indica la paternidad de un sujeto. También puede venir por medio de la lógica, ej. yo soy hijo de Carlos por lo que soy más joven que él. Asimismo, la evidencia puede obtenerse a través de la experiencia, ej. se ve más en la luz que en la oscuridad. Por último, también puede venir por medio de principios científicos aceptados, ej. la tierra gira alrededor del sol¹⁶. En los últimos tres casos la evidencia excluirá la necesidad de prueba por resultar esta sobreabundante. En el primero la evidencia provendrá de un medio de prueba.

Si bien la evidencia es lo más cerca que podemos estar de la verdad, la presentación de la evidencia en el logro de la convicción del juzgador no es lo habitual.

El sustituto de la verdad en un expediente es la certeza, de allí que se dice que la sentencia es un acto de certeza y no de verdad. La certeza según la segunda concepción de la Real Academia Española es la firme adhesión de la mente a algo conocible, sin temor de error. Como señala Mittermaier¹⁷ “la convicción toma el

nombre de certeza desde el momento en que rechaza victoriosamente todos los motivos contrarios, o desde que éstos no pueden destruir el conjunto imponente de los motivos afirmativos”.

Esta certeza se puede hallar a través del método científico, del método histórico, el método basado en probabilidades o una conjunción de todas. El primero es la utilización de las herramientas que brinda la ciencia, el segundo es la recreación de los acontecimientos, y el tercero es la determinación del grado de certeza en que podrá ocurrir un suceso.

Es decir, la certeza formadora de convicción puede descansar en una probabilidad. La probabilidad que genera certeza debe ser de una altísima posibilidad de ocurrencia, lo cual está caracterizado por no conocerse excepciones, sin embargo no puede descartarse la eventual apreciación de alguna por el simple hecho de no haberse observado la totalidad de los elementos del universo en cuestión. Esta altísima probabilidad deberá proporcionar un resultado fácilmente concebible.

Esta probabilidad puede ser científica experimental, esta indica un porcentaje de resultados favorables sobre el total. Pero también puede provenir de la experiencia, es decir de la observación común de lo que usualmente ocurre y que pertenece a la cultura general del juez, esto se vincula con lo que más adelante se llamará reglas de experiencia simples.

Ahora bien, en caso de imposibilidad de obtener certeza se deberá recurrir a otras herramientas del derecho positivo para decidir en un sentido o en otro, dentro de éstas encontramos a las presunciones¹⁸.

16 Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 109, 110 y 139.

17 Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 152.

18 Dentro de estas herramientas encontramos además de las presunciones a aquellas normas que fijan las pautas para fallar en cierto sentido en caso de duda, como es la carga de la prueba. Las presunciones pueden ser complementarias a los demás medios de prueba ligando o corroborando sus resultados, o bien permitir arribar a la convicción del juzgador por sí mismas.

Si hay imposibilidad de obtener certeza, lo que queda es conformarse con una probabilidad, y obviamente ésta será de menor grado de aquella generadora de certeza que vimos en unos párrafos antes.

En los títulos IV y V veremos que la razón por la cual una presunción constituye una probabilidad, reside en su naturaleza de silogismo deductivo, pero sólo en aquellos cuya premisa mayor es obtenida mediante inducción.

Podemos afirmar ahora que lo que portan las presunciones son probabilidades, y no certezas, sin embargo estas probabilidades no pueden dejar de producir convicción en el juzgador. Tienen dicho Litvak y Laspina, haciendo alusión a Esverri Martínez, que “Dos características son comunes a todo tipo de presunciones, cualquiera sea su clase: por un lado, la estructura lógica del juicio en que se basan; por otro, y como consecuencia, el hecho de que no son juicios orientados a la certeza, sino razonamientos simplemente probalísticos¹⁹”.

Aquí hay que diferenciar lo que ocurre en las presunciones legales y en las simples o humanas. En las primeras la probabilidad está contenida en la norma, fue el propio legislador el que consideró, ante la ocurrencia de un determinado hecho, la probabilidad, generadora de convicción, de la ocurrencia o existencia de otro hecho, por lo cual la regla de experiencia se encuentra contenida en la norma, a diferencia de las ficciones en las que no encontramos una regla de experiencia y que por lo tanto se desatiende de esa probabilidad.

En cambio las presunciones humanas constituyen un razonamiento subjetivo del juzgador, la convicción deberá desprenderse del conjunto indicios y de la regla de experiencia seleccionada por este²⁰.

Dije antes que las probabilidades que se vinculan con la certeza son de tipo científicas experimentales o experienciales. Por su parte, la probabilidad que portan las presunciones se apoyan más bien en la experiencia (para ser más precisos en lo que luego se definirá como reglas de experiencia complejas), es decir la segunda premisa que integra el silogismo constituirá una regla basada en la experiencia general. Sobre la estructura de silogismo de las presunciones y las reglas de experiencia me referiré más adelante.

Se debe aclarar que no es unánime la concepción de las presunciones como probabilidades. Generalmente estas posturas contrarias se basan en diferencias semánticas entre convicción y certeza, y en especial en la consideración de todo silogismo deductivo como presunción. En esta línea se sitúa Carnelutti al decir “si por certeza se entiende la conciencia de la verdad absoluta, cabe afirmar que no la obtiene ningún medio de prueba y tampoco de presunción; por el contrario, si como certeza se designa la satisfacción del juez acerca del grado de verosimilitud, no cabe negar que se obtiene inclusive con las fuentes de presunción...”, ejemplificando luego “cuando la regla de experiencia elegida para relacionar el hecho desconocido con el conocido es una regla natural inflexible: ¿quién se atreverá a sostener, por ejemplo, que existe únicamente probabilidad de que Ticio sea más joven que Cayo, cuando el resultado se infiere, no del testimonio, sino del hecho de que Ticio es hijo de Cayo?”²¹.

19 Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 55.

20 “Las presunciones no establecidas por ley constituirán prueba cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeran convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica” (art. 163, inc. 5°, C.P.C.C.N.).

21 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, pág. 96 y 97.

Continuando con las ideas de Carnelutti, y permitiéndome adelantar un poco, la postura del autor es una natural consecuencia de la estrecha estructura de la prueba por él propuesta. Esto es, que los hechos se pueden conocer (probar) por la observación directa de ellos (prueba directa), o a través de un tercer hecho (prueba indirecta) el que a su vez podrá ser un objeto/hecho que constituya la representación de este (documento y testimonio) o uno que no constituya su representación, considerando a este último fuente de presunción.

Por lo tanto, Carnelutti, hace una conceptualización amplia del fenómeno de la presunción, considerando incluso dentro de estas a aquellas relaciones (reglas) científicas, lógicas o experienciales productoras de evidencia o certeza.

También, contrario a esta concepción probabilística de las presunciones se encuentra aquella doctrina sostenida por Fernando Sainz de Bujanda, que fuera recogido por abundante jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, que indica "...la determinación presuntiva o indiciaria de la base imponible no consiste en un procedimiento destinado a medir esta base sino otras magnitudes que reemplazan a aquella. Los métodos indiciarios no miden ni bien ni mal el beneficio neto efectivo que las normas hayan erigido en base imponible. Lo que persiguen es sencillamente medir una base alternativa...²²".

El rasgo probable del hecho presumido, permite también diferenciar a este fenómeno de las ficciones

legales. En este sentido Navarrine y Asorey²³ afirman que "*La diferencia entre ellas es marcada, pues en la presunción legal el hecho presumido tendría un alto grado de probabilidad de existir en el mundo fenoménico, con prescindencia de la presunción en sí, mientras que en ficción el hecho presumido es muy improbable. La probabilidad de existencia del hecho presumido o la improbabilidad o falsedad de él se origina en la falta de relación natural entre los hechos utilizados dentro de la técnica legislativa que analizamos*²⁴".

3. EL QUID DE LAS PRESUNCIONES

Carnelutti sostenía que el conocimiento de un hecho sólo podía lograrse por medio de su percepción (del juez). Pero aquello que era sometido a su percepción podía ser el hecho mismo a probar (ej. se pide que se derribe el árbol del vecino por la invasión que produce su linde, el juez puede percibir con sus sentidos la invasión del árbol) o un hecho distinto a partir del cual se pueda deducir la existencia de otro con la ayuda de la experiencia.

A las primeras las clasificó como "prueba directa" y a las segundas como "prueba indirecta". Asimismo reconoció la limitación de la prueba directa al conocimiento de hechos presentes o transeúntes que se desenvuelven ante la presencia del juez.

Enseñaba Carnelutti, que en la prueba indirecta el hecho intermedio que era sometido a la percepción

22 Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. XII.

23 Navarrine Susana, C. y Asorey Rubén, O., (2006), *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Lexis Nexis, p. 6 y sig.

24 Suele confundirse a las presunciones absolutas con las ficciones de derecho en tanto que las primeras no admiten prueba en contrario y consecuentemente producirían efectos jurídicos idénticos. En este sentido Litvak y Laspina entienden que "Pareciera entonces que la fijación de los límites entre ambos institutos es de escaso interés práctico, porque, de todos modos, comparten la característica de establecer una ineluctable consecuencia a partir de ciertos hechos, por imperio de ley. Ciertamente, desde esta perspectiva, poseen una estructura similar en sus efectos, cual es un antecedente normativo (hecho jurídico) y un consecuente normativo (la "verdad legal" establecida) que prescinden de la "realidad de las cosas" o de la "realidad jurídica". No obstante, consideramos trascendente su delimitación pues su diferente estructura teórica posee implicancias prácticas en el momento de la aplicación de la norma". Por otro lado, haciendo alusión a las presunciones absolutas dichos autores expresan "La primeras versan sobre cuestiones de hecho y tendrían su respaldo lógico en reglas de experiencia. La no admisibilidad de prueba en contra sería un recaudo del legislador para reforzar su efecto. En la ficción, en cambio... la conexión entre los sucesos estatuidos por el legislador se despreocupa por todo paralelismo con la realidad...". Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 122 y 206.

del juez constituía lo que denominó “fuente de prueba” (como ya hemos visto). Estos a su vez los distinguió en fuentes de prueba en sentido estricto y en fuentes de presunción.

Los primeros están constituidos por hechos que representan el hecho a probar, es el caso del testimonio y el documento.

Los segundos están constituidos por hechos que no representan el hecho a probar, es decir son hechos autónomos de aquel, son los indicios.

Destacó que la estructura de la prueba es idéntica tanto si se está ante un hecho representativo como de un hecho autónomo, ya que en todos no se percibe directamente el hecho a probar, sino uno diferente, a partir del cual se deduce aquél.

En este sentido, sostenía que solo había una diferencia de grado en el razonamiento que conllevaba la deducción (lógicamente las fuentes de prueba en sentido estricto debían poseer mayor aptitud para facilitar ese razonamiento). Es decir, esa diferencia de grado es un efecto de la diferente naturaleza de los hechos intermedios (representativos o no representativos).

La clasificación tripartita que hizo Carnelutti de las fuentes de prueba resulta el “quid” en el esquema carneluttiano para poder identificar cuando estamos ante una presunción.

Repito, el hecho intermedio sometido a la percepción del juez (fuente de prueba) puede ser un hecho que representa el hecho a probar, dentro de estos se encuentran los documentos (una factura, un contrato, una fotografía, etc.) y los testimonios. En este sentido dice el citado autor “la fotografía o la narración de los

testigos, no tiene existencia autónoma respecto del hecho a probar... ni la fotografía ni la narración se llevan a cabo sino para representar con signos o con palabras, el hecho fotografiado o narrado²⁵”.

Por otra parte, los hechos intermedios que no representan el hecho a probar son los indicios de las presunciones, los cuales a su vez deberán ser fijados mediante la percepción directa, la percepción de hechos representativos o a través de nuevos hechos no representativos, retomaré este tema más adelante.

Yendo un paso más adelante, este autor enseñaba que si bien los indicios constituyen hechos autónomos del hecho a probar, se vinculan con este último gracias a la existencia de una relación lógica²⁶ existente entre ambos.

En conclusión, los hechos autónomos tienen existencia propia y la relación que pueden poseer con otro hecho es externa a su propia constitución, es decir existen sin la necesidad de establecer ningún vínculo con otro hecho, aunque la existencia de este es determinante para convertirlos en indicios. En palabras de Carnelutti “un hecho no es indicio en sí, sino que se convierte en tal cuando una regla de experiencia lo pone con el hecho a probar en una relación lógica, que permita deducir la existencia o no existencia de éste”. En contraste con ello, no son hechos autónomos aquellos que representan a otro, no tienen existencia autónoma ya que solo existen a fin de representar a otro hecho, es el caso del testimonio y del documento.

Esta distinción que hace Carnelutti entre hechos representativos y no representativos agrupados en sus tres fuentes de prueba, es en términos generales adoptado por toda la doctrina.

25 Carnelutti Francesco, (1982), La Prueba Civil, Buenos Aires, Argentina, Depalma, pág. 90.

26 Esa relación lógica tendría origen en el concepto amplio de las reglas de experiencia que propugna el autor. Estas cuestiones serán desarrolladas más adelante en este trabajo.

Por su parte, Enrique Falcón hace un análisis más profundo. Este autor indica que los hechos en sí no pueden ser percibidos, sino lo que está al alcance de la percepción es la modificación que produce un hecho sobre un objeto determinado, es decir no apreciamos hechos sino objetos modificados. En este sentido dice que existen dos tipos de objetos, los materiales (ej. modificaciones en el cuerpo humano) y los mentales (la impresión que dejaron en la mente).

De esta manera Falcón clasifica a los hechos en reales cuando se imprimen (modifican) en un objeto, y en personales cuando se imprimen en la mente como un recuerdo. Estas impresiones/modificaciones, dice el autor, son las fuentes de prueba como ya hemos adelantado, y en esta línea las clasifica en reales y personales²⁷, a diferencia de Carnelutti que las clasificó (agrupó) en representativos y autónomos.

Ahora bien, sostiene Falcón que si una fuente de prueba en particular por sí sola no permite formar la convicción que las reglas de la sana crítica requieren estaremos ante un indicio. Este es el “**quid**” en el esquema de este autor para descifrar la naturaleza de las presunciones, es decir si a partir de las reglas de la sana crítica una determinada fuente de prueba llega a la corroboración²⁸.

En resumen, para Carnelutti la existencia de una presunción estará determinada por el tipo de fuente, si es un hecho autónomo en contraste con los hechos representativos. Sin embargo, para Falcón no importará ante qué tipo de fuentes estemos (es más no sigue la clasificación de las fuentes de aquel sino que propone una más general cuyos ítems podrán contener hechos representativos y autónomos) sino lo que determinará si estamos ante una presunción será las reglas de la sana crítica.

Siguiendo esta línea de razonamiento, para Carnelutti un hecho no representativo siempre será un indicio, en cambio para Falcón no, ya que podría producir por sí solo la convicción necesaria si las reglas de la sana crítica así lo indican.

Como se puede apreciar, para determinar la existencia de una presunción se dependerá de donde se haga el foco, en la naturaleza del indicio o en el resultado del proceso de razonamiento, sin embargo como se verá en el título V.d. ambas posiciones pueden complementarse entre sí.

Se pueden compatibilizar esas posiciones si a la clasificación tripartita de Carnelutti le agregamos una categoría más. En este sentido, habría que subclasificar a los hechos autónomos de Carnelutti en:

- Hechos autónomos cuya relación lógica con otro hecho permite por sí solo arribar a la corroboración de este otro.
- Y, hechos autónomos cuya relación lógica con otro hecho no permite por sí solo arribar a la corroboración de la existencia de este último.

4. LA PRESUNCIÓN

Es aceptado que la operación mental que se realiza al presumir un hecho a partir de otro, equivale a la construcción de un silogismo, el cual constituye a su vez un razonamiento de tipo deductivo.

En este sentido Carnelutti dice: “El juez construye un silogismo, en el que la premisa menor está constituida por la posición del hecho percibido diverso del hecho a probar, y la conclusión por la afirmación de la verdad

27 Falcón Enrique, M. (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 85 y sig., y 615 y sig. El autor también destaca que esa impresión en los objetos puede ser casual o intencional, dando lugar así a las fuentes de prueba circunstanciales o preconstituidas (p. 618 obra citada).

28 Falcón Enrique, M. (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 455 y 463.

o no (existencia o inexistencia) del hecho a probar, mientras que sirve de premisa mayor una norma, que el juez considera aplicable al hecho percibido²⁹.

Ahora bien, dentro de la lógica se destacan dos formas de razonamientos: la deducción y la inducción.

En la deducción se va de lo general a lo más específico, de lo abstracto a lo concreto. Por lo cual, permite pasar de afirmaciones de carácter general y premisas conocidas a hechos particulares.

Si no hay errores en las premisas, la conclusión será verdadera, es por ello que se dice que la conclusión de un razonamiento deductivo deriva de manera necesaria de las premisas.

Ej: Premisa Menor: Sócrates es hombre.
Premisa Mayor (regla): Todos los hombres son mortales.
Conclusión: Sócrates es mortal.

En el ejemplo, la premisa mayor está constituida por una regla evidente.

En cambio, la inducción es el camino inverso, se va de lo específico a lo general, de lo concreto a lo abstracto. Es la obtención de afirmaciones de carácter general a partir de los resultados obtenidos de observaciones o experimentos de casos particulares, en otras palabras es la generalización de los resultados a la totalidad de los fenómenos del mismo tipo.

Aquí las conclusiones tienen un carácter probable, probablemente siguen a las premisas.

Ej.: Tomo el oro, lo caliente y se dilata.
Tomo el hierro, lo caliente y se dilata.
Tomo la plata, la caliente y se dilata.
Etc.
Conclusión: es probable que el calor dilate todos los metales.

Aquí, la regla obtenida es generadora de probabilidad por el simple hecho que fue imposible observar el comportamiento de todos los metales.

Los silogismos son razonamientos de tipo deductivos, formulados por primera vez por Aristóteles en su obra lógica recopilada como El Organon. Por su parte, el mismo Aristóteles atribuía gran importancia a la inducción en el proceso de conocimiento de las premisas de los razonamientos deductivos.

En el silogismo que hace a la estructura de las presunciones, la norma que constituye la premisa mayor es obtenida a través de razonamientos de tipo inductivos, es por ello que la conclusión obtenida seguirá el carácter probable de la norma utilizada.

Con relación a este tema, Falcón³⁰ habla de silogismos inductivos, diferenciándolos de los silogismos deductivos. Sin embargo, este autor sostiene que la presunción es obtenida a través de un razonamiento inductivo en sí mismo³¹, y no como he sostenido recién que es un razonamiento deductivo cuya premisa mayor es obtenida mediante la inducción.

Considero que no es acertada la visión de este último autor, ya que la inducción permite obtener a partir de casos particulares conclusiones generales, sin embargo la aplicación de esas conclusiones a casos

29 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 62 y sig.

30 Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo II, p. 615 y sig.

31 En el mismo sentido sostienen Litvak y Laspina: "Se trata, entonces, de una inducción, en base a la unión de un hecho singular o particular (inferente) con otro hecho también singular o particular (inferido) mediante una conjetura de realidad, basada en la regularidad del curso de la naturaleza". Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 56.

particulares es un proceso de deducción, y como profundizaré más adelante es esto último lo que se realiza cuando sometemos una serie de indicios a una regla de experiencia.

5. EL ENLACE ENTRE LOS INDICIOS Y EL HECHO PRESUMIDO. LAS REGLAS DE LA SANA CRÍTICA

5.a Las Reglas de Experiencia

Se ha dicho que las presunciones son la inferencia a partir de un hecho conocido de la existencia de otro. También se ha sostenido que la presunción es la deducción a partir de uno o más indicios de la existencia o inexistencia del hecho a probar³². Pero, ¿de qué tipo de inferencia o deducción se trata?, ¿puede tener apoyo en la ciencia, en la experiencia, en una regla lógica indiscutible o incluso en la imaginación?, ¿esa inferencia o deducción puede realizarse a partir de un solo indicio?

Luego dije, en el punto anterior, que esa inferencia debe constituir un razonamiento lógico equivalente a la formación de un silogismo, por lo cual ese razonamiento será de tipo deductivo, sin embargo utilizará como una de sus premisas una regla obtenida de un razonamiento de tipo inductivo.

Ahora bien, aquel razonamiento deductivo al utilizar como una de sus premisas un razonamiento inductivo, lo que está haciendo es enfrentar a los indicios con una “regla”, y las reglas provenientes de los razonamientos

inductivos pueden ser de simple experiencia o de un estudio científico, en términos jurídicos se dice que provendrán de una regla de experiencia o de una regla de la ciencia.

Por lo cual, como primera definición podemos decir que todo razonamiento deductivo que utilice como premisa mayor un razonamiento que no sea inductivo, es decir que no utilice una regla de experiencia o ciencia, no será una presunción.

En su consecuencia, las deducciones basadas en reglas lógicas, religiosas, imaginativas, etc., no serán categorizadas como presunciones en el sentido jurídico. Es más, las deducciones basadas en reglas lógicas provocarán evidencia arribando por esta vía a la convicción del juzgador, por el contrario deducciones religiosas o imaginativas directamente no serán tomadas en cuenta en la formación de la convicción del juzgador³³.

Ahora bien, la estructura del razonamiento deductivo de las presunciones utilizará como una de sus premisas un razonamiento inductivo obtenido de la experiencia, dicho de otro modo a los indicios se los enfrentará con una regla de la experiencia.

Ello es así, ya que de utilizarse un razonamiento inductivo provisto por alguna ciencia, regla de la ciencia, y en especial si estas son aceptadas por la generalidad de la comunidad científica y social, sus conclusiones portarán altas probabilidades de ocurrencia, por lo que como se dijo en el acápite II sus resultados serán más bien generadores de certeza que de probabilidad.

32 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 89 y sig.

33 En el mismo sentido, pero desde una óptica distinta, tiene dicho Marín-Barnuevo Fabo Diego, que referenciado por Litvak y Laspina se dice: “Señala que “otra de las notas de identidad de esta afirmación presumida es que debe ser completamente distinta de la afirmación base, lo cual implica no sólo su desigualdad respecto de ésta, sino también que no pueda considerarse incluida en la estructura compleja de la realidad de la que se infiere”. Grafica su idea con el siguiente ejemplo: “Utilizando como hecho base Juan es licenciado en derecho, podemos concluir que Juan tiene aprobado el derecho romano; ahora bien, aunque en este caso se relacionan dos afirmaciones distintas, y la prueba de la primera sirva para considerar acreditada la segunda, no podemos considerar por ello que nos encontramos propiamente ante una presunción, pues la segunda afirmación integraba necesariamente la primera de contenido mucho más complejo”; c) el último componente está dado por el enlace o nexo lógico existente entre la afirmación base y la presumida, que es el razonamiento que permite tener por acreditado el segundo elemento a partir del primero. Es la “tendencia constante a la repetición de unos mismos fenómenos”, el principio de normalidad, diferente por cierto de los principios de causalidad de las leyes físicas”. Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 59.

En este sentido, de enfrentar un elemento conocido con una regla de la ciencia, seguramente se provocará convicción en el juzgador con respecto a la conclusión, sin la necesidad de tener que recurrir a otros elementos, y según la concepción de Falcón no estaríamos aquí ante una presunción.

Veamos tres ejemplos en los que se infiere un tercer hecho a través de la utilización de distintos tipos de reglas. En el primero y en el último estaremos ante una presunción, no así en el segundo. Por su lado, en el primer caso se utilizará una regla obtenida de la experiencia que como se verá más adelante llamaré regla de experiencia simple, en el segundo caso se utilizará una regla de la ciencia, y en el tercero una regla de experiencia que llamaré compleja.

a. Si la experiencia me dice que a 20 grados de temperatura de ambiente una manzana se echa a perder entre 4 y 5 días fuera de la heladera, a los 25 grados se echa a perder entre 3 y 4 días, y a los 30 grados entre 2 y 3 días, y lo mismo ocurre con la pera, la naranja, la mandarina, la ciruela, la banana y el pomelo. Todos tienen en común que son frutas, entonces podría decir según mi experiencia que cuanto mayor es la temperatura más rápido las frutas se echan a perder afuera de la heladera. Luego, cuando me encuentre ante un durazno, por aplicación de esa regla de experiencia puedo presumir que si lo dejo afuera de la heladera más rápido se echará a perder cuanto más alta sea la temperatura de ambiente.

Aquí puede verse claramente que la presunción está compuesta por una regla de experiencia obtenida de un razonamiento inductivo. Por su lado, al no haberse abarcado la observación de todas las frutas no puede tenerse la certeza que todas se comportarán de la misma manera.

Otra característica de esta presunción es la presencia de un solo indicio, el durazno.

b. Así también si la ciencia me dice que los microorganismos son la principal causa de deterioro de

las frutas, y el grado de daño se encuentra en proporción exponencial al tiempo en que permanezcan sometidas a condiciones favorables de temperatura y humedad. Podré inferir ante la presencia de un durazno, que si se lo deja afuera de la heladera, este se echará a perder más rápido cuanto mayor sea la temperatura y la humedad del ambiente. Esta inferencia se hará sin temor a equivocarse al saber que aquellas cuestiones han sido estudiadas por la ciencia y de las cuales no se conocen excepciones.

Aquí, según la concepción adoptada, no estamos frente a una presunción.

c. Por último, si en los estados contables de un sujeto se encuentra un determinado pasivo, respecto del cual a pesar de poseer su documentación respaldatoria en orden (un contrato de fecha cierta en los términos del código civil y comercial), se sabe que no se ha devuelto vencido largamente el plazo, que no se fijaron prendas, que el acreedor posee un estado financiero incompatible con lo prestado y el deudor alega que el dinero ha sido recibido en efectivo, el juzgador ante este conjunto de hechos referidos al pasivo los enfrentará con una regla, el cual seguramente tendrá como fuente el conocimiento de las tendencias del comportamiento de las personas que integran su sociedad, su experiencia como juzgador de todas las veces en que se ha encontrado con situaciones de esta índole, en el estudio de jurisprudencia en el sentido de ser la experiencia calificada recogida por terceros del común comportamiento de las personas (que no debe confundirse con la aplicación de determinada línea de jurisprudencia al caso concreto para determinar la dirección en que se fallará, tal como se mencionó más arriba), concluyendo en la inexistencia de aquella deuda, y por deducción (no inducción), a través de una regla lógica contable, en un incremento patrimonial no justificado.

Aquí, igual que en el primer caso se utiliza una regla de experiencia obtenida de un razonamiento inductivo, sin embargo a diferencia de aquel este no ha venido del estudio deliberado de un objeto, sino como se dijo de la

experiencia de vivir en sociedad y en la observación de situaciones similares por parte del propio juzgador o por un tercero y transmitidas a este.

Otra diferencia con relación al primer ejemplo reside en la presencia de una sumatoria de indicios.

Podemos decir entonces que la premisa mayor del silogismo deductivo que hace a la estructura de las presunciones está conformada por una “regla de experiencia”.

Veamos mejor qué se entiende por “reglas de experiencia”:

El concepto de “reglas de experiencia” tiene origen en la doctrina alemana, en la cual se le reconoce mayor amplitud de la reconocida en general en la doctrina Argentina. En este sentido, en su noción originaria incluye “todas las reglas que sirven para la deducción de un hecho desconocido partiendo de un hecho conocido³⁴”. De esta manera, y siguiendo a Carnelutti, las reglas de experiencia abarcarían el saber de todos los campos: al del saber técnico o al de los conocimientos comunes, al de las ciencias naturales o al de las morales, al de la psicología o al de la economía.

Sin embargo, en la doctrina nacional generalmente el concepto de reglas de experiencia tiene una noción más acotada al diferenciarlas de las reglas que brindan las ciencias

Enrique Falcón³⁵ define a las reglas de la experiencia como el “conocimiento de leyes y tendencias genéricas de un grupo social, establecidas por la concordancia más o menos reiterada de los hechos y sus consecuencias. Se hallan registradas en libros, publicaciones, o en el conocimiento popular”.

Constituyen elementos para la formación del criterio del juez, por lo cual no constituyen objeto de prueba (no se los debe probar).

Se puede decir que las reglas de experiencia son la concepción, de un determinado grupo social y en un determinado tiempo, del modo en que se desarrollan normalmente los hechos o bien del modo como se comportan las personas. Esto es lo que se llamará después regla de experiencia compleja.

Esta concepción puede ser adquirida por la observación reiterada de casos similares de la vida social o por la que nos es transmitida por terceros a través de la palabra o trabajos escritos. Desde otro punto de vista, esta concepción puede ser adquirida por la simple convivencia en sociedad, de la resultante de una tarea específica realizada o por el estudio deliberado de una materia.

Muchas veces el razonamiento inductivo que forma la regla es realizado en forma inconsciente, es decir esa concepción sobre el modo de actuar de las personas actúa como un conocimiento adquirido involuntariamente, se sabe que existe una alta probabilidad que los hechos hayan ocurrido de determinada manera pero no se puede identificar el origen específico de esa sabiduría, es lo que sucede con el conocimiento sobre el modo común y normal del desarrollo de los sucesos de manera que si se sostuviera lo contrario habría que probarlo (ej. la experiencia indica que las personas no vuelan³⁶). Lo importante es que esa sabiduría, es decir la concepción de como podrían haberse desarrollado los hechos, sea compartida por el grupo social en que se encuentra inmerso.

Las reglas de la experiencia no deben confundirse con la jurisprudencia. Una sentencia o un conjunto de

34 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 65 y 66.

35 Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p. 12.

36 El ejemplo es un caso extremo que sirve a los efectos ilustrativos. Sin embargo, esta constituye una regla evidente, no hay lugar a excepciones, por lo que los hechos inferidos a partir de él no son presuntos sino evidentes.

sentencias recaídas sobre hechos similares podrán contribuir a la fijación del sentido en que fallará el juez en un determinado caso. Por otra parte, la jurisprudencia también es fuente de reglas de experiencia, lo que no es lo mismo. La vasta observación de jurisprudencia existente contribuye a la formación de ese conocimiento general sobre el común comportamiento normal de los hombres de un grupo social determinado, ya que en la jurisprudencia, se encuentran volcadas las reglas de experiencia utilizadas en cada caso.

Las reglas de experiencia no sólo se encuentran volcadas en la jurisprudencia, sino también en las normas. En este sentido, y adecuando las palabras de Carnelutti³⁷, si el documento privado no hace fe ante terceros, a diferencia del documento público, ello sucede porque el ordenamiento positivo asume la regla de experiencia de que el interés impulsa a documentar falsamente los hechos. Esto es obvio, ya que las normas se dictan en general precisamente para dirigir el comportamiento en un sentido determinado, y si no fuese necesario direccionar el comportamiento en un sentido ya que no existe experiencia de comportamientos en un sentido distinto, no habría necesidad de dicha norma.

Tampoco se los debe confundir con los hechos notorios, si bien ambos no son objeto de prueba y ambos abarcan el conocimiento general de un grupo social determinado, los primeros constituyen hechos concretos que integran la cuestión en litigio, mientras que los segundos no constituyen un hecho en particular sino un conocimiento general que le permitirá al juez formar su criterio.

Por otro lado, no es necesario que el juzgador posea previamente este conocimiento general, sino que puede adquirirlas a través del estudio privado de una determinada materia.

A diferencia de las reglas de experiencia, las reglas de la ciencia constituyen los conocimientos que nos brindan las diferentes ramas de la ciencia (física, matemática, biología, psicología, etc.). Como ejemplos se puede citar al principio de la dilatabilidad de los cuerpos por el calor y el principio de la gravedad.

5.b La incidencia de las excepciones

Ya he dicho que la probabilidad que genera certeza está caracterizada por no tener excepciones, o bien estas son mínimas y conocidas, no poseyendo estas probabilidades la naturaleza de presunción.

Pero también dije que además de la evidencia y certeza, se podía arribar a la convicción del juzgador con probabilidades de menor grado que aquellas generadoras de certeza.

Ahora bien, en esta última clase de probabilidades, que como se viera son las que portan las presunciones, la producción de convicción en el juzgador (es decir alcanzar el grado de verosimilitud necesario para considerar probado un hecho) dependerá de las excepciones que admita el razonamiento deductivo empleado, o mejor dicho que admita la regla en él utilizada.

En ese sentido sostienen Litvak y Laspina que “Mientras el hecho inferente es cierto, el hecho inferido es sólo probable, y ello en tal grado que su validez depende de la corrección y generalidad de la regla de experiencia que se haya utilizado”. Por otro lado, puede vislumbrarse el papel central que tienen las reglas de experiencia en las siguientes palabras de esos autores: “Las presunciones humanas, en general, valen lo que vale la regla de la experiencia en que se fundan...”, y “...el llamado enlace entre los hechos que integran

37 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 194.

el razonamiento presuntivo cumple una primordial función, de manera que ese componente asume en esta especie el carácter de presupuesto de validez³⁸.

Cuanta más verosimilitud cobren las excepciones menor será la del hecho a probar. Esto está directamente vinculado con el tipo de regla que se utilice. Veamos dos ejemplos.

Ej. 1: De la cantidad sobrante de efectivo obtenido de un arqueo de caja realizado a una máquina registradora, se infiere que son producto de ventas efectuadas en el local comercial. Si bien aquí podría ponerse como excepción de la regla que el cajero puso su propio dinero, debido a la envergadura de la diferencia encontrada, ésta en principio no representa el grado de verosimilitud necesario como para descartar el hecho a probar, como así tampoco la excepción consistente en un error involuntario del cajero.

Ej. 2: De la falta de avales en un préstamo, se infiere la inexistencia de este. Aquí las excepciones son innumerables (la confianza en el acreedor por su grado de cumplimiento o la relación que poseen, se decidió asumir el riesgo, el monto no cumple con los requisitos del reglamento interno, etc, incluso que se olvidó). Aquí el grado de verosimilitud y el número de las excepciones produce una mayor satisfacción que la del hecho a probar.

Diferente sería el resultado si a aquel indicio se le suman que el préstamo fue otorgado en efectivo, que el acreedor no registra en sus libros el crédito y que no existieron devoluciones.

De esto se desprende que las presunciones se encontrarán en un área limitado entre aquellos razonamientos generadores de pocas o nulas excepciones, es el caso en que se usen reglas de lógica

(evidencia), científica (evidencia), científica experimental (certeza), y aquellas probabilidades negativas es decir en que las excepciones sean mayores a la ocurrencia de las conclusiones.

Por lo cual, podemos decir entonces que las presunciones son razonamientos deductivos, en las que su premisa mayor está conformada por un razonamiento inductivo obtenido de la experiencia, y las excepciones a la conclusión obtenida no poseen la verosimilitud necesaria para descartarla.

5.c Clasificación de las reglas de experiencia

A esta altura, ya debería quedar claro que para estar en presencia de una presunción a los indicios se los debe enfrentar con una regla de experiencia, ya que la estructura de una presunción equivale a un razonamiento deductivo en el que su premisa mayor está integrada por un razonamiento inductivo obtenido de la experiencia.

Avanzando un poco más en el análisis, se podrían diferenciar dos clases de reglas de experiencia:

Aquel cuyo razonamiento inductivo se origina de la sumatoria de observaciones de hechos particulares, sin llegar a ser una metodología científica.

Y aquel cuyo razonamiento inductivo (la regla/la segunda premisa) proviene del conocimiento acumulado del comportamiento humano, y no necesariamente de la observación adrede de hechos particulares.

En este último es donde encontramos a las reglas de experiencia del derecho, las que hemos definido como *la concepción, de un determinado grupo social y en un determinado tiempo, del modo en que se desarrollan normalmente los hechos o bien del modo como se comportan las personas.*

38 Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 56 y 61.

En ambos casos tenemos una regla general, es decir se está ante un razonamiento que va desde lo particular, observación de hechos particulares o conocimiento acumulado del comportamiento humano, a lo general, todos los hechos similares se comportan igual o todas las personas ante aquellos hechos se comportan igual.

En base a ello, me tomo el atrevimiento de proponer la siguiente clasificación: a los resultados del primer tipo de razonamientos inductivos denominarlas Reglas de Experiencia Simples, y a los del segundo Reglas de Experiencia Complejas.

Las reglas de experiencia simples tendrían las siguientes características:

- Su génesis está formado por un conjunto de hechos que forman parte del mismo grupo o poseen la misma naturaleza (ej. manzana, limón, naranja se pudren más rápido sin heladera, todas poseen la naturaleza de frutas -certeza o probabilidad-, también podría ser la expresión “se ve más en la luz que en la oscuridad -evidencia-). Por lo cual, la aplicación efectiva de esa regla en un razonamiento deductivo (como el que se hace al presumir) será utilizando como primera premisa (indicios) un hecho también de esa misma naturaleza (ej. la mandarina –es una fruta- por lo que también debería pudrirse más rápido sin heladera).
- El hecho que se deduce, al aplicar la regla inductiva en un razonamiento deductivo (presumir), compartirá la naturaleza de las premisas (ej. “la mandarina” comparte la naturaleza de “la mandarina se pudre más rápido sin heladera”).
- Las premisas no requieren de la conclusión para estar relacionados entre sí.
- Al poseer la premisa la misma naturaleza que las utilizadas en la formación de la regla, no se requiere de una pluralidad de premisas para arribar a una conclusión.

Por su lado las características de las reglas de experiencia complejas (o reglas de experiencia del derecho) serían:

- Su génesis al estar formado por el **conocimiento acumulado sobre el comportamiento humano**, la aplicación de esta clase de regla en un razonamiento deductivo (presumir) será sobre premisas (indicios) conformados por hechos de diferente naturaleza.
- El hecho que se deduce (para nosotros el presumido) no necesariamente poseerá la misma naturaleza que la de sus premisas (indicios).
- Las premisas son en principio hechos aislados, siendo su única relación entre sí la generada a través de la conclusión. Las premisas si bien son hechos aislados entre sí, todos forman parte de un hecho más complejo (la conclusión), existiendo una relación secuencial o de pertenencia con él.
- Se requiere una pluralidad de premisas para arribar a una conclusión.

Veamos un ejemplo de la utilización de una regla de experiencia compleja: Llegó más tarde del trabajo, luego del horario del trabajo se lo vio en un centro comercial, el día siguiente es su aniversario de casados, todos estos hechos tomados aisladamente no tienen relación alguna, sin embargo aplicando el conocimiento acumulado sobre el comportamiento humano se puede deducir que todos forman parte de un hecho mayor, que se fue a comprar un regalo para su esposa.

De esta clasificación se puede extraer la siguiente conclusión:

Los razonamientos deductivos que utilizan como segunda premisa una regla de experiencia simple, podrán estar constituidos por una premisa representada por un solo hecho, ya que el mismo será de la misma naturaleza de los que forman parte de la regla.

Sin embargo, las reglas de experiencia simples no permiten arribar a la convicción cuando se está ante conductas humanas.

En este sentido, deducir que una persona actuará de determinada manera ante determinado hecho, a partir de que siempre ha actuado de la misma manera ante un hecho similar no permitirán formar convicción en el juzgador. La utilización de una regla de experiencia simple arrojará a partir de ese único hecho un abanico de excepciones que no permitirán arribar a la necesaria convicción.

Por otra parte, si a ese razonamiento se le sumara un tercer hecho/indicio que tuviera una relación de pertenencia o secuencia con la conclusión, se pasaría de una regla simple a la de una compleja.

En este sentido, cuando se utilice como segunda premisa una regla de experiencia compleja, a fin de obtener una determinada conclusión de ocurrencia verosímil, no alcanzará un solo hecho aislado, ya que lo único que posee en común con esa conclusión es una relación secuencial o de pertenencia, del mismo modo que lo podría tener con otro hecho distinto al de la conclusión.

Por lo tanto, a fin de presumir conductas humanas será necesario una sumatoria de hechos (numerosos) que posean una relación secuencial o de pertenencia (precisos y concordantes) con la conclusión cuyas excepciones no posean verosimilitud suficiente (graves).

En la prueba sobre la existencia de los hechos a través de presunciones, o en otras palabras en la determinación de los actos de las personas, solo se podrá obtener verosimilitud suficiente con la utilización de reglas de

experiencia complejas, las cuales invariablemente exigen una pluralidad de premisas menores, es decir de indicios.

Por un lado, teniendo en cuenta lo expresado en el título anterior, si aquella inferencia genera convicción en el juzgador, será porque se ha utilizado una regla que no admite excepciones o estas son mínimas, es decir reglas lógicas, científicas, e incluso una regla de experiencia que no admita excepciones –que llamaré obvias-(ej. en la oscuridad se ve menos que en la claridad o todos los hombres son mortales).

Por lo cual, dentro de las presunciones de derecho solo tiene cabida la utilización de reglas de experiencia complejas, las cuales poseen como característica la necesidad de una pluralidad de indicios con una relación secuencial o de pertenencia con el hecho presumido.

Podemos afirmar entonces que en el campo de las presunciones no habría lugar para deducciones efectuadas a partir de un único hecho (salvo que fuera determinada legalmente como en las presunciones legales).

La cantidad de indicios necesarios, estará en directa proporción con la relación que exista entre los indicios y el hecho principal. Cuanta más estrecha sea esta, menor cantidad de indicios se requerirá para que opere la regla de experiencia.

Véase en este sentido los ejemplos del punto V.b.. En el primero se puede apreciar una relación más cercana entre los indicios “sobrante de caja” y “cantidad” con el hecho presumido. Fíjese también que en el primer caso se presume un hecho positivo, mientras que en el segundo se presume uno negativo.

Concordantemente con lo expuesto, el C.P.C.C.N., en su art. 163 inc. 5°, exige que las presunciones de hecho produzcan convicción a partir de indicios numerosos, precisos, graves y concordantes, y todo de conformidad con las reglas de la sana crítica³⁹.

Si bien, aquella norma en ningún momento exige como requisito el uso de una determinada clase de regla, ello surge implícitamente al exigir indicios numerosos, precisos, graves y concordantes.

Ellos es así, ya que de efectuar razonamientos utilizando reglas lógicas, científicas u obvias, e incluso reglas de experiencia simples, sería innecesario según lo que he venido explicando, contar con una sumatoria de hechos (numerosos) que posean una relación secuencial o de pertenencia (precisos y concordantes) con la conclusión cuyas excepciones no posean verosimilitud suficiente (graves).

Veamos un ejemplo:

Se infiere que las mayores acreditaciones bancarias sobre las ventas declaradas son ventas no declaradas. Las excepciones a esta inferencia podrían ser que aquella diferencia provenga de préstamos acreditados, de transferencias entre cuentas propias, de operaciones de un tercero vinculado al sujeto o a la cuenta, de devoluciones, de operaciones de intermediación, de fondos ingresados o reingresados con orígenes espurios, de ingresos no alcanzados por el impuesto, etc.

Por el contrario, si a ese único hecho le sumamos otros para que en forma conjunta sean sometidos a **una regla de experiencia compleja** (conocimiento

acumulado sobre el comportamiento humano) el grado de verosimilitud de las excepciones se verá reducida. Cuantos más hechos sometamos a la regla y/o cuando más estrecha sea la relación con la conclusión, mayor será la probabilidad del resultado inferido.

En este sentido, si además de depurar las acreditaciones en la cuenta bancaria (de cheques rechazados, préstamos, plazos fijos, transferencias entre cuentas propias, etc.), se conoce por otros medios que el sujeto habitualmente cobra sus ventas por medios bancarios, que se tomó conocimiento de la existencia de ventas no registradas, sea por denuncias de clientes o cruces efectuados por el fisco, o bien existe una gran cantidad de acreditaciones por depósitos en efectivo siendo que es habitual que sus ventas sean canceladas por ese medio. Además, el coeficiente de utilidad del sujeto es muy inferior al promedio de su actividad zonal y que se comprobó que existieron compras que no fueron registradas. En este caso el número y verosimilitud de las excepciones se reduce al punto que la probabilidad de ocurrencia del resultado de la deducción pasa de ser negativa a ser positiva.

En virtud de estas exigencias, en el año 2003 la Ley N° 25.795 incorporó como presunción legal en la Ley 11.683 (inc. g art. 18) la presunción de ventas omitidas o ganancias netas a partir de la existencia de depósitos bancarios debidamente depurados superiores a las ventas y/o ingresos declarados. Ello fue producto de los inconvenientes que ha sufrido el fisco para sostener sus determinaciones basadas en una presunción simple del primer párrafo del art. 18 de la ley de procedimiento fiscal, a pesar que en términos generales la jurisprudencia había aceptado aquel proceder⁴⁰.

39 Enrique Falcón define esos conceptos de la siguiente manera. Indicios numerosos como una cantidad que "no necesariamente tienen que ser cantidades astronómicas, sino que la cantidad tiene que constituir un número representativo suficiente que permita avizorar por vía de los siguientes requisitos la conclusión sobre su existencia". Indicios graves "que en su conjunto representen una probabilidad alta en cuanto a la posibilidad de que un hecho o un conjunto de ellos se manifieste en determinado sentido conforme con las reglas de la ciencia o de la experiencia". Indicios precisos "es decir exactos, ciertos y determinados en cuanto apuntan a sostener la tesis que revela la presunción; es lo que en muchos supuestos se llama indicios unívocos, por oposición a indicios vagos o ambiguos. Indicios concordantes "significa que tienen que estar enlazados en una secuencia por la cual cada uno sea el antecedente necesario del siguiente y lo apoye en la evolución de la inducción realizada, es decir que deben ser convergentes". Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo II, p. 457.

40 Véase a modo de ejemplo: "Roley de Delia M. Rodríguez de Grecca y Dora I. L. de Spinetta", Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, Sala IV, 06/08/1992; "Ledesma, Amalia", C.N.F.C. Adm., Sala I, 26/09/2000; "Giorgio, José V.", Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B, 25/06/2004; "Dadea, Marta Elisa", sala Cam. Adm. N° 4, 30/08/84; entre otros.

Retomando la definición de presunción, puedo decir ahora que **las presunciones son razonamientos deductivos, en las que su premisa mayor está conformada por una regla de experiencia compleja la cual constituye un razonamiento inductivo obtenido de la experiencia, y las excepciones a la conclusión obtenida no poseen la verosimilitud necesaria para descartarla.**

5.d Postura de Carnelutti reclasificación propuesta

Por su parte Carnelutti estableció una visión más amplia del término de presunción, la cual es una natural consecuencia de la estrecha estructura de la prueba por él propuesta.

Como se vió en el punto I Carnelutti sostenía que los hechos se pueden conocer (probar) por la observación directa de ellos (prueba directa), o a través de un tercer hecho (prueba indirecta) a partir del cual se puede deducir la existencia de otro denominando a estos como fuentes de prueba.

Este tercer hecho podría ser un objeto/hecho que constituya la representación de este (documento y testimonio) a los que subclasificó en fuentes de prueba en sentido estricto, o un hecho autónomo, es decir que no constituya su representación, a los que denominó fuentes de presunción.

En consecuencia, Carnelutti enseñaba que siempre que se pudiera inferir a partir de un hecho autónomo otro hecho se estaba ante una presunción y el hecho autónomo era su indicio.

El citado autor hacía una conceptualización amplia del fenómeno de la presunción, ya que no diferenciaba el tipo de razonamiento que debía involucrar aquella inferencia.

En este sentido, consideraba dentro de las presunciones a aquellas inferencias que involucraban relaciones (reglas) científicas, lógicas o experienciales, por lo cual se alineaba con la concepción primogénita alemana del concepto de reglas de experiencia.

En su consecuencia, las presunciones en la concepción de Carnelutti podían ser productoras de probabilidad, certeza o incluso de evidencia.

Desde esta óptica el campo de las presunciones sería gigantesco, ya que siempre que se arribara a la existencia o inexistencia de un hecho sin recurrir a la percepción directa de este o a un testimonio o documento que la represente, se estaría ante una presunción.

Para este autor siempre se estaría ante una presunción cuando un hecho es fijado mediante fuentes no representativas. Sólo se necesitaría un segundo hecho a partir del cual deducir la existencia del otro.

En concordancia con ello, Carnelutti enseñaba que aquella estructura no variaba según la cualidad de la deducción determinada por la naturaleza de la “regla de experiencia” utilizada.

En este sentido sostenía cuanto más nos acercamos a una regla natural más fácil (inmediata) resulta la deducción y mayor es el grado de verosimilitud (menores excepciones a la regla). En contraste, cuantos más indicios y más experiencia o conocimientos técnicos involucra la regla utilizada menor resulta la inmediatez de la deducción y mayor es el esfuerzo necesario para alcanzar el grado de verosimilitud requerido para poder tener al hecho por probado o no. Sin embargo, en ambos casos se habría alcanzado (o se debería alcanzar) certeza, entendiendo a esta como la satisfacción del juez respecto del grado de

verosimilitud del hecho a probar, y aclaraba que se habría alcanzado la plena certeza cuando no existieran excepciones a la regla⁴¹.

Como se podrá apreciar, la diferencia entre la postura que acá sostengo (que se alinea con la de E. Falcón) y la de Carnelutti radica en reservar las presunciones al ámbito de las probabilidades (más específico a los silogismos cuyas reglas constituyen razonamientos inductivos generadores de reglas de experiencia) y en la incidencia de las excepciones, lo cual como se viera en los títulos anteriores está directamente relacionado con el tipo de regla utilizada en la premisa mayor del silogismo deductivo.

En un intento de adaptar los conceptos de Carnelutti a las ideas aquí sostenidas, propongo introducir una subclasificación al grupo de fuentes no representativas ofrecidas por este autor, reservando la caracterización de presunción a la segunda clasificación introducida.

En este orden de ideas, la clasificación de las fuentes de prueba quedaría así:

Prueba directa

apreciación directa

Prueba indirecta

- fuentes representativas:
 - documento
 - testimonio

- fuentes no representativas:
 - sin o mínimas excepciones (uso de reglas lógicas, científicas y obvias)
 - con excepciones (presunción)

Teniendo en cuenta lo que ya se ha visto será la regla utilizada lo que determinará que el hecho inferido, a partir de una fuente no representativa (hecho autónomo), posea o no excepciones.

5.e Las Reglas de la sana crítica

Como se vio más arriba el término de “sana crítica” es mencionado por el inc. 5 del art. 163 del C.P.C.C.N., como la regla que debe articular el conjunto de indicios.

Por otra parte, y en un sentido más general, el artículo 386 de la misma normativa cita ese término como el parámetro o la guía en la valoración de la prueba⁴².

Si bien se cita ese término, no hay disposición alguna que aclare su significado. Por otro lado, tampoco son uniformes las definiciones de ese concepto que se ofrecen en la doctrina e incluso en la jurisprudencia.

Tampoco encontramos este término en el Diccionario de la Real Academia Española. Lo más parecido que se puede encontrar aquí es la voz “crítica sana”, la cual es incorporada como una variante de la quinta acepción de sano/a definiéndola como “libre de error o vicio, recto, saludable moral o psicológicamente”.

Enrique Falcón⁴³, refiriéndose a este concepto dice que “la sana crítica no está sola sino que tiene una serie de reglas... esas reglas están incluidas en las ciencias (experimentales, como la física; culturales, como la historia); en la técnica (como derivado necesario de la ciencia en su aplicación); en las reglas de la experiencia; la lógica... Todos estos elementos están sometidos al marco de la normativa jurídica, cuyas reglas también integran la sana crítica”.

41 Carnelutti era consciente de la existencia de cierta doctrina que excluía del campo de las fuentes de presunción (indicios) a aquellos hechos a partir de los cuales se deducía otro a partir de una regla natural o física que produjera certeza plena. Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 97.

42 Art. 386, C.P.C.C.N.: Salvo disposición legal en contrario, los jueces formarán su convicción respecto de la prueba, de conformidad con las reglas de la sana crítica. No tendrán el deber de expresar en la sentencia la valoración de todas las pruebas producidas, sino únicamente de las que fueren esenciales y decisivas para el fallo de la causa.

43 Falcón Enrique, M, (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p.572.

En esta misma línea se ha dicho también que es “la aplicación de los métodos científicos y no sólo una ciencia determinada lo que da lugar a la sana crítica, donde concurren la lógica, la ciencia, la experiencia y las técnicas⁴⁴”.

En ese mismo sentido, se ha dicho que “la apreciación de la prueba conforme a las reglas de la sana crítica (art. 386, CPCCN) implica que sea lo aconsejado por el buen sentido, aplicado con recto criterio, extraídas de la lógica, basadas en la ciencia, la experiencia y en la observación de todos los elementos aportados al proceso”, o simplemente que “es la aplicación de las reglas de la lógica, la psicología y la experiencia común⁴⁵”.

Según estas definiciones se podría decir que “las reglas de la sana crítica” están integrados por las reglas de la ciencia, la lógica y la experiencia. En este sentido, aquel concepto podría llegar a identificarse con el concepto alemán, visto antes, de las reglas de la experiencia.

De la conjunción de las dos normas referenciadas, se podría llegar a decir que las reglas de la sana crítica son un sistema general de apreciación de la prueba. Son las herramientas que utiliza el juzgador para apreciar cualquier hecho traído al proceso a través de los medios de prueba y extraer de esta manera una conclusión libre de vicios.

Desde mi punto de vista, las reglas de la sana crítica actúan en dos planos:

- Aquella apreciación que se hace sobre los hechos en particular y en su conjunto. Esto es por un lado la apreciación de una prueba determinada, incluyendo esto lo que a nosotros nos interesa la deducción de un hecho desconocido a partir de un hecho

indiciario, y por otro lado la valoración conjunta de todos los hechos puestos a consideración.

- Por otro lado, en la regulación de todo el proceso probatorio como método científico (ver en este sentido a Enrique M. Falcón, Tratado de la prueba. Tomo I, p572).

En este sentido, las reglas de la experiencia que venimos estudiando formarían parte de un concepto más amplio denominado Las Reglas de la Sana Crítica, en el cual también se encuentran las demás reglas (la ciencia, la lógica, de experiencia sin excepciones), y que constituye el parámetro que debe utilizar el juzgador para arribar a la convicción a partir de todas y cualquier clase de prueba.

6. EL HECHO PRESUNTO EN LAS PRESUNCIONES DEL ART. 18 DE LA LEY 11.683

Como se dijera más arriba las presunciones previstas en el art. 18 de la ley 11.683 no están dirigidas a crear obligaciones, sino a probar aquellos existentes pero no exteriorizadas ante el Fisco. Tienen por objeto acreditar la existencia de hechos efectivamente ocurridos, los cuales tienen la particularidad de corresponder con las hipótesis de incidencias descritas en las respectivas normas sustanciales.

Enseña Ataliba “Toda y cualquier hipótesis de incidencia, al realizarse, sucede en un determinado tiempo y espacio... Son pues, aspectos de la hipótesis de incidencia las cualidades que esta tiene de determinar hipotéticamente los sujetos de la obligación tributaria, así como su contenido sustancial, lugar y momento de nacimiento. De ahí que designemos los

44 Falcón Enrique, M. (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea. Tomo I, p.560 (cita a la CFedSegSocial, Sala II, 17/9/93, JA, 1994-III-42).

45 Falcón Enrique, M. (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I, p.570 (cita a CNEspCivCom, Sala II, 25/6/76, JA, 1977-I-536; y CPenal Santa Fe, Sala II, 13/3/85, Juris, 77-84; entre otros).

aspectos esenciales de la hipótesis de incidencia como: a) aspecto personal; b) aspecto material; c) aspecto temporal y d) aspecto espacial⁴⁶.

En esta línea, puede suceder que se desconozca solamente algunas aristas de un determinado hecho, conociéndose de forma cierta las otras, por ejemplo que se conozca la efectiva realización del hecho pero se desconozca el lugar o el tiempo en que ocurrió. Por lo cual, la técnica presuntiva puede estar apuntada a determinar la ocurrencia de un determinado hecho imponible y su base imponible, o bien alguno de sus elementos (material, subjetivo, temporal y espacial), en este último caso los demás elementos desempeñaran el papel de indicios.

Dentro del ordenamiento impositivo encontramos por ejemplo la presunción absoluta consagrada en el segundo párrafo del artículo incorporado a continuación del artículo 25 de la ley del impuesto sobre los bienes personales⁴⁷, en el cual el elemento del hecho imponible que se presume es el subjetivo (que los bienes pertenecen de manera indirecta a personas físicas). En cambio el elemento objetivo (tenencia de los bienes descritos), el espacial (aquellos bienes se encuentran radicados en el país), y el temporal (se posee su tenencia al 31 de diciembre), como así también la base imponible, no son objeto de presunción.

Así también podemos ver la presunción absoluta prevista en el primer párrafo del art. 9 del impuesto a las ganancias⁴⁸, en el cual los elementos que se presumen son el material, el territorial y la base imponible (la

obtención de ganancias netas de fuente Argentina en el porcentaje previsto), sin embargo el sujeto y el período en que se obtuvieron surgirán directamente de los hechos de la realidad.

Las presunciones simples y relativas previstas en el art. 18 de ley 11.683 tienen por objeto presumir la ocurrencia “integral” de un hecho imponible, es decir todos los elementos de estos, debiéndose mensurar la base imponible utilizando el mecanismo previsto en aquella norma, o en su defecto mediante la metodología que resulte más razonable según el caso.

Dice Jarach⁴⁹ “Característica del impuesto es, pues, la estrecha relación existente entre el hecho imponible y la unidad de medida a la cual se aplica la tasa de la obligación. La base sobre la cual se mide el impuesto es una magnitud aplicada directamente al mismo objeto material del hecho imponible”.

Ahora bien, al ser la base imponible una medición, normalmente en dinero, del elemento objetivo del hecho imponible, y cuando este último es objeto de presunción, la base imponible indefectiblemente tendrá que cuantificarse a partir de los hechos tenidos por indicios, de lo contrario se caería en una ficción (será de ocurrencia improbable y la obligación tributaria no tendría ninguna relación con el hecho imponible pudiendo afectar así al principio de capacidad contributiva y de razonabilidad). Es ese sentido, argumentan Litvak y Laspina⁵⁰, comentando el trabajo de Pérez de Ayala, “En tal sentido considera que la incongruencia entre la definición del hecho imponible

46 Ataliba Geraldo, (1977), *Hipótesis de incidencia tributaria*, Montevideo, Uruguay, Fundación de Cultura Universitaria, pág. 82.

47 “A los efectos previstos en el párrafo anterior, se presume de derecho –sin admitir prueba en contrario– que las acciones y/o participaciones en el capital de las sociedades regidas por la Ley 19.550, cuyos titulares sean sociedades, cualquier otro tipo de persona de existencia ideal, empresas, establecimientos estables, patrimonios de afectación o explotaciones, domiciliados, radicados o ubicados en el exterior, pertenecen de manera indirecta a personas físicas domiciliadas o sucesiones indivisas allí radicadas”.

48 “Se presume, sin admitir prueba en contrario, que las compañías no constituidas en el país, que se ocupan en el negocio de transporte entre la República y países extranjeros, obtienen por esa actividad ganancias netas de fuente argentina, iguales al 10% (diez por ciento) del importe bruto de los fletes por pasajes y cargas correspondientes a esos transportes.

49 Jarach Dino, (2004), *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, Argentina, Abeledo-Perrot.

50 Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 116.

y de su base imponible constituye una ficción, toda vez que la primera posee, además, una naturaleza extratributaria, que en el caso de la segunda significa un determinado “elemento de natural valoración”. En consecuencia, si éste no coincide con el concepto legal tributario se habrá producido una ficción”.

La base imponible es un atributo del aspecto material de la hipótesis de incidencia⁵¹, esta ínsita en el hecho en cuestión, por lo cual aquella deberá obtenerse, o más bien medirse, del propio hecho acaecido, y en el caso que éste sólo pudiera ser determinado por medio de indicios la base imponible deberá mensurarse a partir de estos últimos. Este proceso se encontraría catalogado como una fuente de prueba compleja, respecto del cual me referiré más adelante, atento a que no apunta a uno de los aspectos esenciales del hecho imponible, sino a un atributo de uno de ellos.

Además, deberá tenerse en cuenta que los hechos elevados como presupuestos de imposición son hechos de naturaleza económica a los cuales el legislador le atribuyó cierta capacidad contributiva, por lo cual una incorrecta o irrazonable valoración de aquel elemento material nos pondrá en pugna con dicho principio.

Cabe recordar lo dicho en el primer título de este trabajo en cuanto a que, a diferencia presunciones que integran los ordenamientos materiales de los tributos, las herramientas previstas en el art. 18 de la ley de procedimiento fiscal no encontrarían objeción desde el punto de vista de la capacidad contributiva cuando las mismas estuvieran acorde a otro principio implícito, el de razonabilidad. Ello en virtud a que éstas no están dirigidas a crear obligaciones, sino a probar que ocurrieron (probablemente) en el mundo fenoménico aquellos hechos de naturaleza económica reveladores de capacidad contributiva previstos como

hipótesis de incidencia en las disposiciones materiales de cada tributo. Es decir, los efectos de estas normas es determinativa, no constitutiva.

La valoración de aquel elemento material presunto podrá obtenerse a través de alguno de los siguientes modos:

- Directamente de la valoración de uno de los hechos tenidos por indicio.
- De la aplicación de una razonable metodología en base a aquellos indicios.
- A partir de un valor presunto de aquellos indicios.

Un ejemplo del primer caso lo puede constituir la presunción de ventas omitidas a partir de un exceso de acreditaciones bancarias con relación a las ventas (la magnitud del indicio es trasladado como base imponible). Del segundo, podría ser el caso en que se presumiera la exteriorización de alquileres en defecto a partir de tres cotizaciones de inmobiliarias, debiendo el intérprete determinar cuál es la metodología de valoración más adecuada (una cotización determinada o el promedio de las tres).

En el tercero podría citar el caso de acreditarse un incremento patrimonial no justificado, indicio de la presunción relativa prevista en el inc. f) del art. 18 de la ley 11.683, mediante la constatación de la edificación de un inmueble en un período determinado no exteriorizado. No existirían dudas sobre la existencia de la edificación realizada en ese período, lo cual equivaldría decir que no existirían dudas sobre la existencia de un incremento patrimonial no justificado en ese período, y por aplicación de la norma comentada la existencia ganancias netas o ventas omitidas.

51 Dice Ataliba: “Jurídicamente, la base imponible es un atributo del aspecto material de la hipótesis de incidencia, de algún modo mensurable: es el peso, el volumen, el largo, la altura, el valor, el precio, el perímetro, la capacidad, la profundidad, la superficie, el ancho o cualquier otro atributo de tamaño o dimensión mensurable en el propio aspecto material de la hipótesis de incidencia”; “Queda así clara la posición central de la base imponible con relación a la hipótesis de incidencia, por la circunstancia de ser imposible que un tributo, sin desnaturalizarse, tenga por base imponible una dimensión que no esté ínsita en la hipótesis de incidencia”. Ataliba Geraldo, (1977), *Hipótesis de incidencia tributaria*, Montevideo, Uruguay, Fundación de Cultura Universitaria.

Eventualmente, la valoración de la obra realizada durante el período involucrado se obtendrá por medios presuntivos, en general en informes técnicos basados en hechos reales, estándares del rubro y precios de mercado. De tal manera, las ganancias netas o ventas presuntas omitidas serán valoradas a partir de un valor presunto del indicio previsto por la ley.

7. LA PRUEBA DEL INDICIO

7.a Prueba Indirecta Compleja

Al indicio, la premisa menor del silogismo, se le suele indicar como un hecho cierto o un hecho conocido. En este sentido, el primer párrafo del artículo 18 de la ley de procedimiento fiscal se refiere a ellos como hechos y circunstancias conocidos.

Para que un hecho sea conocido primero tiene que ser sometido a la valoración del juez como una fuente de prueba.

Sentado ello, podemos decir que el indicio es por un lado fuente de prueba (en sentido amplio) porque sirve para deducir otro hecho.

Pero por otro lado, también es objeto de prueba⁵², por lo que siguiendo la clasificación de Carnelutti complementada en este trabajo, el indicio podrá ser objeto de prueba directa (percepción directa del juez) o objeto de prueba indirecta (testimonial, documental o fuente no representativas – sin excepciones o con excepciones/presunción).

Teniendo en cuenta que en las controversias tributarias resulta difícil encontrarse con pruebas directas⁵³, en general el indicio vendrá al conocimiento del juzgador a través de la prueba indirecta.

Esta concatenación de pruebas indirectas, es denominada por Carnelutti como prueba indirecta compleja.

Enseña Carnelutti, que cuanto más escalones de prueba indirecta haya, mayores son las probabilidades de errores en la deducción, de ahí que no se recomienda las fuentes de prueba muy remotas⁵⁴.

En otras palabras cuanto más próximo nos encontremos con la prueba directa, sea esta la percepción directa del documento o del testimonio, o bien del hecho configurativo del indicio, mayor seguridad revestirá la presunción utilizada.

Esto no es otra cosa que valorar la prueba en su conjunto conforme las reglas de la sana crítica, y así respetar el principio de razonabilidad que debe teñir todo el proceso.

En relación a dicha temática tienen dicho Litvak y Laspina “...debemos puntualizar la posibilidad de conformar presunciones de segundo grado... No obstante, corresponde señalar que el mecanismo descrito será válido en tanto y en cuanto, en ambas especies, se admita la prueba en contrario, pues puede suceder que ese enlace entre varias presunciones refleje verazmente el hecho objeto de prueba o que su utilización diluya aún más la certeza de él, en cuyo

52 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 194 y 195.

53 Dentro de las controversias que se suscitan en el ámbito del derecho material tributario, no habría lugar para las pruebas directas con relación al hecho imponible (hecho a probar), ya que ningún elemento de este podrá ser percibido directamente (con sus propios sentidos) por el juez administrativo, por ser estos al momento de la determinación transeúntes y pasados, es decir ocurridos en el o los respectivos períodos fiscales. Sin embargo, no puedo descartar que determinados hechos que sirviesen de indicios sí pudieran ser sometidos a prueba directa.

54 Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma, p. 202 a 204.

caso las mismas deberán ser desbaratadas. Ello, sin perjuicio del genérico límite de razonabilidad que debe presidir el empleo de este medio probatorio⁵⁵.

Ahora bien, las características de la convicción (evidencia, certeza o probabilidad) para tener por cierto o conocido un hecho tenido por indicio (como la de cualquier otra fuente de prueba) puede estar previsto en el derecho positivo, en caso contrario estará en la libertad del juez determinar si se ha alcanzado el grado de verosimilitud que lo satisfaga en virtud de las normas generales de valoración de prueba (convicción).

De la simple lectura de los artículos 16 y 18 de la ley de procedimiento fiscal no surgen restricciones a la formación de convicción de la existencia de los indicios.

En este sentido, aquellas normas se refieren al indicio como elementos, hechos o circunstancias “conocidos”, debiéndose entender que tal conocimiento podrá venir al juzgador a través de cualquier tipo de fuente de prueba⁵⁶.

Desde otro punto de vista, la Ley. 11.683 parecería establecer una diferenciación en el grado de convicción requerido para la determinación de los hechos en forma directa y lo indicios de los que se sirve la estimación de oficio.

En este orden de ideas, el art. 16 de aquella ley define a la determinación directa⁵⁷ como aquella en que se posee “conocimiento cierto de dicha materia”, que por contraposición a la vía estimativa, podrá ser obtenido mediante todas las fuentes de pruebas indirectas con excepción a la presuntiva, es decir la testimonial,

documental o a través de fuentes no representativas sin excepciones.

Como se podrá ver, la normativa señalada no se refiere de la misma manera a los hechos de la forma directa, que a los hechos que servirán de indicios. A los primeros se los refiere como hechos conocidos en forma cierta, y a los segundos sólo como hechos conocidos, es decir no se refiera a los indicios como hechos conocidos en forma cierta.

En conclusión, no existiría en la ley de procedimiento fiscal restricciones a lo que Carnelutti denomina prueba indirecta compleja, por lo cual tampoco a la prueba de los indicios.

Entonces, lo importante es el arribo a la convicción del juez sobre la existencia de la materia imponible, no estando restringido a un determinado tipo o número de fuentes. En otras palabras, la restricción es la propia convicción lejos de toda arbitrariedad, la adecuación al principio de razonabilidad.

Esa convicción debe ser en conjunto, y no solamente sobre cada fuente en particular. No podrá existir convicción en la prueba indirecta compleja, si no se tiene un debido cuidado en la aplicación de las reglas de la sana crítica en cada eslabón como en su articulación conjunta.

En razón de lo expuesto, el fenómeno denominado “presunción de presunción” o “cadena de presunciones” no estaría prohibido per-se por las disposiciones legales. Esta sería solo una de las vertientes de la prueba indirecta compleja.

55 Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 56.

56 Cuando el primer párrafo del artículo 18 de la Ley N° 11.683 dice “...por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo”, está aludiendo a la regla de experiencia del caso.

57 No debe confundirse a la determinación directa con la prueba directa (percepción directa del juez), ni a la determinación indirecta con la prueba indirecta la cual integra la prueba testimonial y documental. Cabe aclarar, que en general la doctrina tributaria identifica a la prueba indirecta exclusivamente con la utilización de presunciones. Esta confusión viene dada principalmente por la terminología utilizada por la propia ley de procedimiento fiscal en sus artículos 16 y 18, ya que reserva el término de “determinación indirecta” a la “estimación de oficio” al contraponer (el primer párrafo del art. 16) a este último con lo que denomina como determinación en forma directa.

Ahora bien, el mayor riesgo en utilizar una cadena de presunciones lo encontramos en las presunciones legales, ello por cuanto el vínculo entre el indicio y la materia imponible desconocida está provisto genéricamente por el legislador, y como se dijera, con una finalidad primordial de incidir en las cargas probatorias, tendiente a facilitar la tarea de control del organismo recaudador, más que en la invariabilidad de la regla de experiencia adoptada⁵⁸.

En este contexto, si se limita hacer un análisis fraccionado de los eslabones de prueba, dejándose de lado el enfoque global de la cadena, es probable que arribemos a resultados irrazonables.

Si bien es cierto que de cierta doctrina y jurisprudencia podría desprenderse una prohibición general al uso de cadenas de presunciones, sin embargo el uso de cadenas de presunciones es más frecuente y necesaria de lo que usualmente se cree.

Por su parte, Litvak y Laspina⁵⁹, basándose en la letra del art. 163 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación⁶⁰ sostienen que el uso de presunciones de presunciones se encuentra vedado en las presunciones humanas, admitiéndose únicamente su uso en las presunciones legales, relativas o absolutas.

Por otro lado, encontramos un verdadero límite al uso de las presunciones legales del artículo 18 de la ley de procedimiento fiscal en el anteúltimo párrafo⁶¹ de dicha

disposición. Aquella restricción no hace más que evitar el uso irrazonable de las presunciones establecidas, es decir intenta evitar que a través de dos presunciones diferentes se arribe a la misma materia imponible y de esta manera duplicar el impuesto a reclamar.

En conclusión, en mi opinión el verdadero y único límite al uso de las presunciones en estudio es la razonabilidad⁶², al cual sólo se puede llegar con adecuado empleo de las reglas de experiencia y en una valoración conjunta de acuerdo a las reglas de la sana crítica.

7.b Fuente de Prueba Compleja

Los hechos que constituyen una fuente de prueba, que como vimos pueden ser un testimonio, un documento o una fuente no representativa (sin excepciones o con excepciones/presunción), a pesar de estar convencido de su existencia, pueden poseer matices que afecten su eficacia probatoria.

Enseña Carnelutti que existen fuentes de prueba que por su complejidad requieren de pruebas adicionales para hacerlos eficaces, denominando a este tipo de característica fuente de prueba compleja.

No debe confundirse la complejidad del hecho que reviste como fuente de prueba con la subordinación o concatenación de fuentes de prueba que caracteriza la prueba indirecta compleja.

58 En este sentido en la causa "Acería Bragado S.A.", 27/12/1996, sala C del TFN, se dijo: "las presunciones legales son por definición consecuencias que el legislador impone extraer a partir de un hecho conocido. En otros términos, al aplicarlas el intérprete se remonta del hecho conocido al desconocido, según una regla de experiencia que no le es propia sino que viene indicada por el legislador, el que, al formular la norma de modo tal, vincula ciertos efectos a la existencia de determinados presupuestos. Ello conduce a la inadmisibilidad de la formación de cadenas de presunciones puesto que de lo contrario se pondría en crisis el objetivo de hallar el resultado que tenga por sí mayor probabilidad de correspondencia con la realidad, finalidad de reconstrucción aproximada a la que el método se dirige". Navarrine Susana, C. y Asorey Rubén, O., (2006), *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Lexis Nexis, pág. 125.

59 Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley, pág. 61.

60 Art. 163: "...Las presunciones no establecidas por la ley constituirán prueba cuando se funden en hechos reales y probados y cuando por su número, precisión, gravedad y concordancia, produjeren convicción según la naturaleza del juicio, de conformidad con las reglas de la sana crítica...".

61 Anteúltimo párrafo, art. 18 de la Ley N° 11.683: "Las presunciones establecidas en los distintos incisos del párrafo precedente no podrán aplicarse conjuntamente para un mismo gravamen por un mismo período fiscal".

62 Es generalmente aceptado el reconocimiento de la razonabilidad como una garantía constitucional innominada de la tributación.

En este sentido, ilustra Carnelutti que la prueba indirecta compleja se relaciona con la existencia (deducción) de una fuente de prueba, en cambio una fuente de prueba compleja se vincula con la calidad de una fuente de prueba en particular.

Así la prueba requerida para fijar la atendibilidad de un testimonio o la autenticidad de un documento, no hacen a la existencia del testimonio o del documento sino a su eficacia probatoria como fuente de prueba.

En este orden de ideas, la existencia de un documento o un testimonio (fuentes de prueba) podrán ser percibidos directamente por el juez (prueba directa), en cambio para la eficacia de aquellas (que el documento haya sido emitido por quien se dice, que cumpla los recaudos legales para revestir como documentación respaldatoria, la identidad de quien emitió el testimonio o de su imparcialidad en el caso, etc.) podrán ser necesarias pruebas indirectas (otros documentos, testimonios o incluso indicios).

Un caso de fuente de prueba compleja la constituye aquella prueba tendiente a fijar la magnitud del aspecto material del hecho imponible, es decir la base imponible. En este sentido, puede ocurrir que ha sido posible determinar por vía presuntiva, u otra vía, la existencia de un determinado hecho imponible, sin embargo se desconozca un atributo de este que lo haga eficaz en términos probatorios, su valor.

En tal sentido, tal como se dijera en el título VI, la base imponible al ser un atributo del aspecto material de la hipótesis de incidencia, en caso que el hecho imponible sólo pudiera ser determinado por medio de indicios, su base imponible deberá mensurarse a partir también de estos últimos, pudiéndose obtener directamente de la valoración de uno de los hechos tenidos por indicio, de la aplicación de una razonable metodología en base a aquellos indicios, e incluso a partir de un valor presunto de aquellos.

Ejemplos de dicha situación pueden verse en el caso comentado más arriba relativo a la edificación omitida de exteriorizar, entre otros allí comentados, y en aquel comentado en tercer lugar en el título siguiente. En el primero, se es tomado como base imponible el valor presunto del indicio. En el segundo, se establece una metodología de selección razonable para el caso en base a los indicios existentes.

Este proceso no apunta a uno de los aspectos esenciales del hecho imponible, sino a un atributo de uno de ellos.

8. CONCLUSIONES

De lo expuesto en el presente trabajo se puede concluir que la presencia de una presunción estará determinada por el resultado de un proceso de razonamiento, y no por la naturaleza de los hechos que hacen de indicios. Esto es, si para arribar a la convicción del juzgador se necesita una pluralidad de hechos ya que individualmente estos no permiten arribar a la corroboración del hecho a probar, esto está en estricta relación con el tipo de razonamiento que lo vincula. Y si lo hacen es por que se estará en presencia de una regla lógica, científica o de experiencia simple.

En otras palabras, lo que determinará la existencia de una presunción es la presencia de una regla de experiencia.

Las presunciones son una herramienta que brinda el derecho para cuando no se es posible arribar, mediante las pruebas obtenidas, a la convicción (del juez) por medio de la certeza o la evidencia.

En ese sentido se vio que a través de las presunciones se obtiene el conocimiento de hechos de ocurrencia probable, y si bien esa probabilidad no generará certeza como la producida por la ciencia experimental, no podrá dejar de provocar convicción en el juzgador.

Asimismo, y en un tono más específico, se ha podido ver que las presunciones constituyen estructuras lógicas equivalentes a la de un silogismo. Dentro de aquella estructura la premisa mayor está representada por un tipo de regla denominada reglas de experiencia. Por su parte, la premisa menor está constituida por los indicios los cuales son hechos autónomos (no representativos), cuya relación lógica con otro hecho no permiten por sí solo arribar a la corroboración de la existencia de este último.

Asimismo se ha visto que aquellas reglas de experiencia constituyen razonamientos de tipo inductivos. La regla obtenida de razonamientos inductivos es generadora de probabilidad. Por lo que el silogismo deductivo de las presunciones seguirán ese carácter probable.

Estos razonamientos inductivos provendrán de la experiencia obtenida de vivir en sociedad, del modo en que se desarrollan normalmente los hechos o como se comportan las personas producto de vivir en sociedad (lo que he llamado reglas de experiencia compleja). En términos más concretos, aquella experiencia es adquirida por la observación reiterada de hechos similares o por la que nos es transmitida por terceros, ocurriendo esto por la simple convivencia en sociedad, por una tarea específica realizada o por el estudio deliberado de una materia como puede ser el estudio de trabajos de terceros y jurisprudencia. Incluso muchas veces aquella experiencia es adquirida de forma inconsciente.

Asimismo se ha dicho que aquellas reglas de experiencia forman parte de un concepto más amplio denominado reglas de la sana crítica en el cual también se encuentran las demás reglas (la ciencia, la lógica, de experiencia sin excepciones), y que constituyen el parámetro que debe utilizar el juzgador para arribar a la convicción a partir de todas y cualquier clase de prueba.

Por su parte ha podido verse que no constituirán presunciones las inferencias que se realicen a partir de reglas de ciencia, lógica, evidencia, religiosas, etc., la cuales producirán evidencia, certeza o bien serán llanamente descartadas. Por el contrario solamente cuando la inferencia que se haga a partir de los indicios constituya una regla de experiencia estaremos frente a una presunción.

De aquello se concluyó que las presunciones se encontraran en una área limitada entre aquellos razonamientos generadores de pocas o nulas excepciones, es el caso en que se usen reglas de lógica (evidencia), científica (evidencia), científica experimental (certeza), y aquellas probabilidades negativas es decir en que las excepciones sean mayores a la ocurrencia de las conclusiones.

Asimismo, se ha visto que en el acto de presumir conductas humanas solo puede obtenerse verosimilitud suficiente con la utilización de reglas de experiencia complejas o reglas de experiencia de derecho (que se corresponde con la concepción en un determinado tiempo y de un determinado grupo social, del modo en que normalmente se desarrollan los hechos y se comportan las personas), las cuales invariablemente exigen una pluralidad de premisas menores, es decir de indicios. Por lo tanto, a fin de presumir conductas humanas será necesario una sumatoria de hechos (numerosos) que posean una relación secuencial o de pertenencia (precisos y concordantes) con la conclusión cuyas excepciones no posean verosimilitud suficiente (graves).

En esa línea se dijo que en el campo de las presunciones no habría lugar para deducciones efectuadas a partir de un único hecho, salvo que fuera determinada legalmente como en las presunciones legales.

En ese sentido se pudo ver que la cantidad de indicios necesarios, estará en directa proporción con la relación que exista entre los indicios y el hecho principal. Cuanta más estrecha sea esta, menor cantidad de indicios se requerirá para que opere la regla de experiencia.

Por otro lado, si vio que las presunciones simples y relativas previstas en el art. 18 de ley 11.683 tienen por objeto presumir la ocurrencia “integral” de un hecho imponible, es decir todos los elementos de

estos, debiéndose mensurar la base imponible utilizando el mecanismo previsto en aquella norma, o en su defecto mediante la metodología que resulte más razonable según el caso.

En este sentido, se vio que al ser la base imponible un atributo del aspecto material de la hipótesis de incidencia, que esta ínsita en el hecho en cuestión, aquella deberá obtenerse, o más bien medirse, del propio hecho acaecido, y en el caso que éste sólo pudiera ser determinado por medio de indicios la base imponible deberá mensurarse a partir de estos últimos.

En su consecuencia, se dijo que la valoración de aquel elemento material presunto podría obtenerse directamente de la valoración de uno de los hechos tenidos por indicio, de la aplicación de una razonable metodología en base a aquellos indicios, e incluso a partir de un valor presunto de aquellos, constituyendo esta probanza lo que se denomina como fuente de prueba compleja.

Asimismo, y con relación a los indicios, se ha visto que estos también son objeto de prueba, siendo lo más frecuente la utilización de pruebas indirectas (testimonial, documental o fuentes no representativas sin excepciones o con excepciones), dando lugar así a lo que Carnelutti denominó prueba indirecta compleja, siendo la cadena de presunciones una de sus variantes.

En este orden de ideas se dijo que no existen restricciones absolutas a un determinado tipo o número de fuentes, sino que lo que importa es el arribo a la convicción del juez lejos de toda arbitrariedad, a lo que solo se puede llegar con un adecuado empleo de las reglas de experiencia en cada fuente en particular y en una valoración conjunta de todas las fuentes de acuerdo a las reglas de la sana crítica, no siendo estos más que adecuar la prueba al principio de razonabilidad.

De aquel razonamiento, y del estudio de los artículos 16 y 18 de la ley 11.683, se pudo concluir que el fenómeno de la cadena de presunciones no se encuentra prohibido en la determinación de la materia imponible, siempre y cuando se adecúe al principio de razonabilidad.

Por otra parte, se distinguió la prueba indirecta compleja de la fuente de prueba compleja,

denominando Carnelutti a este último a las fuentes de prueba que por su complejidad requieren de pruebas adicionales, no para determinar su existencia sino solo para hacerlos eficaces, siendo un caso típico de estas la prueba tendiente a fijar la magnitud del aspecto material del hecho imponible, la base imponible.

9. BIBLIOGRAFÍA

Ataliba Geraldo, (1977), *Hipótesis de incidencia tributaria*, Montevideo, Uruguay, Fundación de Cultura Universitaria.

Carnelutti Francesco, (1982), *La Prueba Civil*, Buenos Aires, Argentina, Depalma.

Falcón Enrique, M., (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo I.

Falcón Enrique, M., (2003), *Tratado de la prueba*, Buenos Aires, Argentina, Astrea, Tomo II.

Jarach Dino, (2004), *El Hecho Imponible*, Buenos Aires, Argentina, Abeledo-Perrot.

Litvak José, D. y Laspina Esteban, A., (2007), *La imposición sobre base presunta*, Buenos Aires, Argentina, La Ley.

Navarrine Susana, C. y Asorey Rubén, O., (2006), *Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario*, Buenos Aires, Argentina, Lexis Nexis.

Jurisprudencia citada en notas.

POLÍTICA TRIBUTARIA VS POLÍTICA CATASTRAL

nuevo juego de roles



Diego Alfonso **Erba**

SINOPSIS

La baja recaudación del impuesto predial deriva de factores técnicos, políticos, administrativos y legales.

El presente trabajo discute de forma crítica las responsabilidades de las políticas tributaria y catastral ante el inequitativo y todavía poco significativo impuesto predial en América Latina. Analiza falencias históricas propias de la política catastral vigente, presenta alternativas para

superar este trance y describe avanzados métodos y estrategias para el levantamiento de datos de mercado y la valuación masiva de inmuebles con fines tributarios.

Concluye que parte de la mejoría en la recaudación del predial depende de la correcta definición de políticas catastrales sin su condicionamiento a las políticas tributarias.

CONTENIDO

1. La política tributaria y la política catastral: responsabilidades pendientes
2. La política catastral: impericia a pesar de la evidencia
3. La política catastral: valuación masiva con sabiduría
4. La nueva política catastral: Virtual Valuation
5. Conclusiones
6. Bibliografía

EL AUTOR

Ing. Agrimensor. Magister en Teledetección UFSM y Magister Catastro Multifinalitario UFSC (Brasil). Doctor en Agrimensura UNCa (Argentina). Post-Doctor por las Universidades de Shiga (Japón), Clark (EEUU) y Andina Simón Bolívar (Ecuador). Profesor en el *Lincoln Institute of Land Policy* en temas catastrales. Consultor en proyectos de Catastro en América Latina y África. Publicó 8 libros en español y portugués (eBooks gratuitos), diversos artículos en periódicos y congresos internacionales. Coordinó 100h de videos educativos y 300 cursos a distancia. Es miembro del Grupo de Catastro 3D de la FIG. Es Coordinador de la Red Académica de Catastro Multifinalitario – RACAM.

INTRODUCCIÓN

En un mundo política, social y económicamente crispado, el término “versus” se usa con frecuencia bajo su acepción “contra”. Estamos en un contexto de blancos y negros, buenos y malos que dificulta el desarrollo de análisis objetivos sobre la realidad. La Real Academia Española le da otra significación a la palabra cuando se coloca entre dos posiciones: una “frente a” la otra. Es en este sentido de no-contraposición que discurre este artículo, buscando identificar porqué el impuesto predial está tan rezagado y es tan inequitativo en la mayoría de las jurisdicciones latinoamericanas, particularmente cuando las inversiones para mejorarlo han sido enormes.

Datos empíricos levantados junto a informantes calificados que han estado involucrados en procesos catastrales en diversos países muestran que durante las dos primeras décadas del presente siglo América Latina y el Caribe (ALC) está invirtiendo unos USD 2.000 millones en planes, programas y proyectos catastrales de magnitudes variables. Instituciones internacionales, nacionales y locales de financiamiento han apoyado iniciativas que gobiernos de diferentes niveles llevaron adelante con convicción. Los objetivos de prácticamente todos esos emprendimientos han sido: mejorar la recaudación, integrar catastro con registro de inmuebles para preservar la propiedad privada y, en algunos casos, levantar datos para el planeamiento. Los dos primeros se tornaron eslóganes en las campañas de publicidad de los proyectos y estos paradigmas pretéritos continúan presentes a pesar de la evidencia de ineptitud del planteamiento. Lübeck (2016) hace afirmaciones atinadas al respecto: “Los temas relacionados con la propiedad de la tierra y los derechos de uso son muy relevantes en la Agenda Global 2030 de Naciones Unidas. El 50% de los Objetivos de Desarrollo Sostenible están relacionados con la tierra y, en una estimación muy aproximada, alcanzarlos a través de los enfoques tradicionales de adquisición de datos catastrales llevaría unos 500 años de trabajo”.

Estamos en una región plagada de informalidad en la ocupación del suelo e irregularidad en la construcción de edificaciones (autoconstrucción sin licencia previa). Priorizar el registro de “lo formal” deja afuera de las bases de datos y de los mapas catastrales a una parte importante del territorio y de ciudadanos considerados no-contribuyentes. Tal es la segregación catastral y tributaria que en algunas jurisdicciones se habla del “impuesto a la propiedad” en vez del “impuesto predial”. Estos últimos términos son mucho más apropiados para nuestras ciudades heterogéneas donde las relaciones de las personas con la tierra son muy variadas. Limitar el catastro y los tributos solo a los propietarios es prueba de la incompletitud que genera una evidente inequidad en la región.

El presente trabajo tiene como objetivo discutir de forma crítica los roles de las políticas tributaria y catastral ante el inequitativo y todavía poco significativo impuesto predial en América Latina. Analiza algunas falencias históricas propias de la política catastral aún vigente, presenta alternativas para superar este trance y describe algunos de los más avanzados métodos y estrategias para la valuación masiva de inmuebles referida al mercado inmobiliario. Evalúa también la política tributaria más difundida para la administración del impuesto predial en la actual coyuntura y sus consecuencias.

El texto cierra con una visión de futuro y concluye afirmando que definitivamente el incremento en la recaudación con equidad se consigue articulando las políticas catastral y tributaria, dejando de lado el histórico sometimiento de las decisiones de los “catastreros” a las determinaciones de los “tributaristas”. Este es un llamado de atención para los gestores públicos: gran parte de la mejoría en la recaudación del predial pasa por la correcta definición de políticas catastrales sin el condicionamiento de las políticas tributarias.

1. LA POLÍTICA TRIBUTARIA Y LA POLÍTICA CATASTRAL: RESPONSABILIDADES PENDIENTES

En su informe denominado “Mejoramiento del desempeño del impuesto sobre la propiedad inmobiliaria en América Latina”, De Cesare (2015) reflexiona sobre los numerosos y variados desafíos del poder público para poder establecer un impuesto predial exitoso y sostenible en los países de la región. Según la autora, los funcionarios públicos responsables por la administración tributaria enfrentan frecuentemente presiones políticas puesto que este impuesto es universal y altamente visible. Un impuesto predial equitativo depende de una serie de factores entre los cuales se destacan la eficiencia operativa, los conocimientos técnicos, los datos disponibles, la capacidad administrativa y un buen nivel de determinación política.

En ese contexto, a título de recomendaciones anticipadas, las responsabilidades pendientes podrían sintetizarse de la siguiente forma:

- **Políticas tributarias.** Debería mejorar la claridad de la legislación adoptando los principios básicos de equidad, capacidad de pago, universalidad, legalidad y certeza, administración efectiva y transparencia. Deberían descartarse las políticas tributarias que benefician a los morosos y limitan la universalidad del impuesto pues crean inequidades e ineficiencias en el sistema. La definición de las tasas (también denominadas alícuotas) del impuesto predial debería ser uno de los principales parámetros de la definición de la política tributaria. La administración, la emisión y la gestión del cobro deben desarrollarse a través de aplicativos integrados a sistemas de información geográfica (SIG), de preferencia SIG en la nube, los cuales permiten realizar análisis espaciales complejos de

multidatos para comprender los comportamientos de los contribuyentes, los impactos política pública en general y de la política tributaria en particular.

- **Políticas catastrales.** Se debe optar por el modelo multifinanciado, crucial para la sostenibilidad de los datos en general y de los valores de los inmuebles en particular. Se deben determinar los niveles de valuación y el nivel de precisión de las valuaciones masivas. Los avalúos se deben referenciar al mercado inmobiliario con uniformidad horizontal y vertical. Las campañas de publicidad sobre los procedimientos catastrales deben dejar claro también el uso extrafiscal que se dará a los datos, esto promueve la confianza en la institución catastral pues la desvincula de las instituciones recaudatorias.

2. LA POLÍTICA CATASTRAL: IMPERICIA A PESAR DE LA EVIDENCIA

El catastro goza básicamente de dos imágenes contrapuestas en la región, cada una de las cuales está íntimamente ligada al modelo catastral que se adopte.

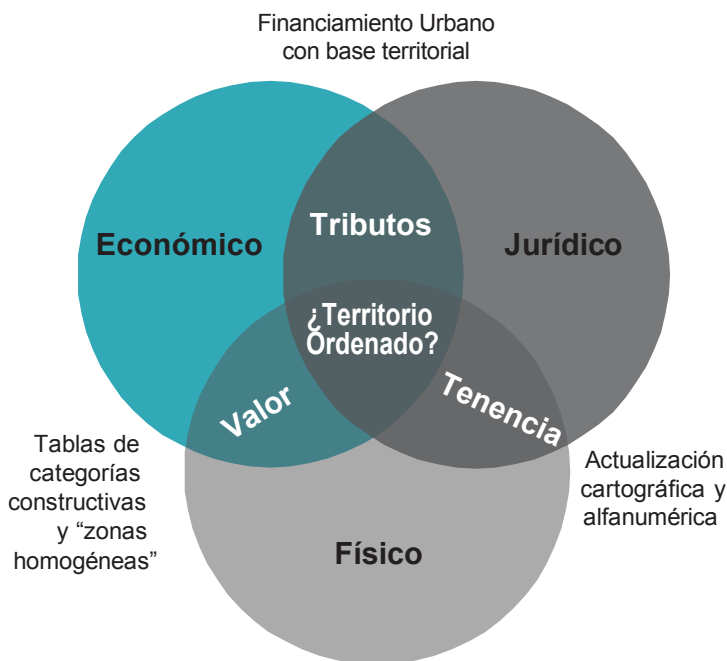
Cuando el catastro es estructurado bajo el modelo ortodoxo: económico-físico-jurídico se producen iniquidades debido a la asimetría de los datos (Figura 1). En ese modelo el catastro es visto como el villano, pues se le atribuye la responsabilidad de “aumentar los impuestos” lo cual, en parte, es una “inverdad” puesto que en la práctica el catastro simplemente genera datos para la liquidación del impuesto¹. La parte veraz de la afirmación se fundamenta en la forma (inapropiada) en que se determinan los valores y en la difundida estrategia de “corrección” anual por índices de inflación, como si el mercado inmobiliario tuviera la misma dinámica que el mercado financiero.

1 De acuerdo al Diccionario de Palabras Inexistentes, una “inverdad” no es una mentira. Es algo que no es en sí mismo cierto, que en modo alguno puede considerarse como verdadero, pero que tampoco significa que sea en sí mismo falso. Disponible en <http://satirometrico.blogspot.com/2010/11/la-envenada-lluvia-de-desinformacion.html>.

Estamos en la época de oro del mapa, un período marcado por la popularización del uso de la cartografía y del GPS a través de los aplicativos de acceso libre, gratuito y global. Los ciudadanos, aun con conocimientos básicos de cartografía, la usan con bastante pericia sin percatarse que existe un sistema

de referencia único que relaciona a todos y cada uno de los puntos representados. En el área catastral es justamente la georreferenciación que permite estructurar bases de datos con la ubicación, forma y dimensiones de cada parcela, dándole continuidad a la información territorial.

Figura 1. Modelo Ortodoxo de Catastro Económico-Físico-Jurídico



Fuente: Erba & Piumetto (2016)

En el área de catastro económico no pasa lo mismo, los datos no son comparables por falta de estandarización y de una referencia única. Los valores se administran con pudor, son opacos e inequitativos debido a la politización a que recurrentemente son sometidos por la exigencia de ser aprobados por los poderes legislativos (locales, regionales o nacionales). Esa disposición de política tributaria acaba tergiversando los trabajos objetivos de los valuadores. Las inequidades se exacerban a partir del manoseo de la técnica, la subjetividad y los intereses sectoriales, todo lo cual acaba colocando al catastro en una posición incómoda y con mala imagen.

Para salir de estas trampas es necesario que se establezca una política catastral clara y objetiva, que referencie a todos los valores de los inmuebles a un sistema único el cual, inobjetablemente, debería ser el mercado inmobiliario. Además, se debe adoptar métodos valuatorios modernos, con base científica, alternativos a los anticuados sistemas tabulares basados en fichas con decenas de variables innecesarias, sobredimensionadas, difíciles de levantar, imposibles de mantener y no relacionadas con las preferencias del mercado.

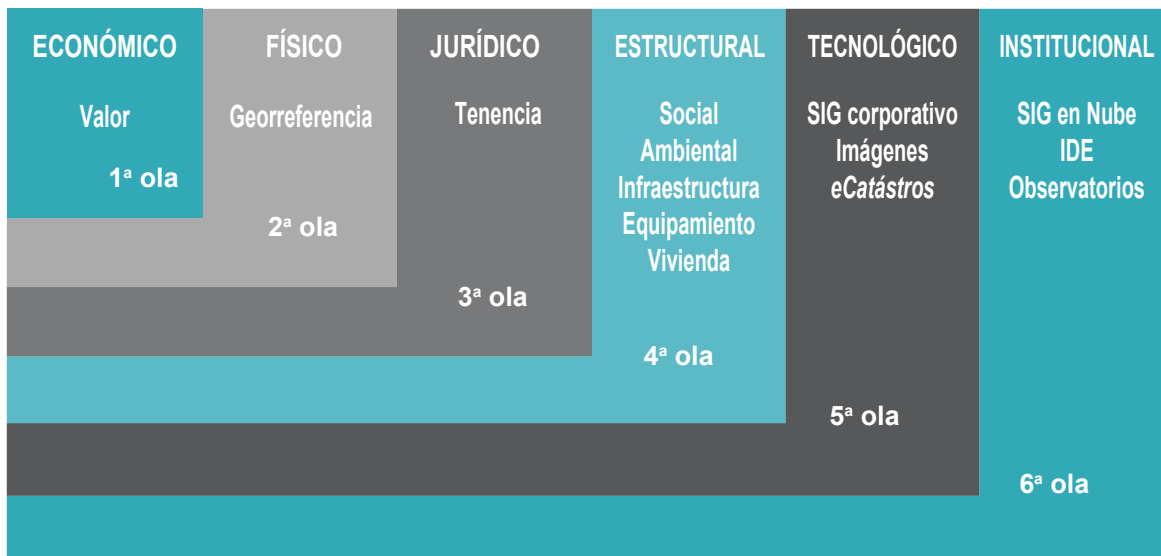
Ahora, si la referencia económica del catastro pasa a ser el mercado inmobiliario: ¿cuántas y cuáles son las variables determinantes de la variación del valor de los inmuebles?

La respuesta efectiva puede ser encontrada en los avisos de periódicos o en los más actuales sitios web de las inmobiliarias. Ellos publican lo que efectivamente condiciona el mercado y, con algunas particularidades, las características más presentes son básicamente: precio, área, número de cuartos, de baños y de cocheras (Figura 4).

Estos últimos párrafos evidencian la impericia en la decisión de la política catastral conservadora de mantener fichas extensas con variables que no permiten llegar a la equidad valuatoria y, consecuentemente, a la equidad tributaria.

La alternativa al modelo ortodoxo es el modelo heterodoxo de catastro multifinanciado que amplía los aspectos temáticos y propicia el desarrollo de nuevas políticas catastrales y tributarias (Figura 2).

Figura 2. Modelo de Catastro Multifinanciado



Las 4 primeras olas corresponden a datos, las dos últimas, a geotecnologías.

La implementación de este modelo avanza en ALC a partir de una mayor comprensión por parte de la academia y de los gestores públicos.

Si la infraestructura impacta el valor del suelo urbano, es necesario contar con un catastro de redes.

Si la política tributaria tiene en cuenta la capacidad de pago, es necesario tener un catastro social.

Si las restricciones ambientales afectan la disposición del bien, y consecuentemente afectan el valor del suelo, es necesario tener un catastro ambiental.

Cada vez más jurisdicciones en ALC están adoptando el modelo multifinanciado porque requiere inversiones mínimas y porque respalda políticas de planificación y financiamiento urbano en forma eficiente. Varios factores hacen que el ambiente actual sea apropiado para la adopción de este modelo, desde la evidencia de un amplio conocimiento conceptual y destrezas técnicas entre los administradores y técnicos, hasta la

voluntad política demostrada a lo largo de la región y la disponibilidad de geotecnologías libres para respaldar el proceso de estructuración.

Los avances en la informática a través de la apertura de los SIG libres y la disminución de los costos de las aplicaciones comerciales, la popularización de herramientas sofisticadas como los vehículos aéreos no tripulados (drones) para la recolección de datos, han creado la posibilidad de modernizar los catastros ortodoxos y desarrollar los catastros temáticos que conforman el modelo multifinilar. Un catastro multifinilar reemplaza al e-catastro² al incorporar los datos a una Infraestructura de Datos Espaciales - IDE. Las IDE son espacios donde se articulan tecnologías, políticas, acuerdos institucionales y procedimientos estandarizados con el fin de hacer accesible la información geográfica de una jurisdicción a toda la sociedad³. Las IDE permiten acceder a datos, productos y servicios geoespaciales, publicados en internet bajo estándares y normas definidos, asegurando su interoperabilidad y uso, como así también la propiedad sobre la información por parte de los organismos que la publican y su responsabilidad en la actualización.⁴

La interoperabilidad⁵ implica constituir alianzas estratégicas, asociaciones formales, acuerdos de cooperación, convenios y/o esfuerzos conjuntos para compartir datos, información, personal, equipos, métodos de trabajo y cualquier otra cosa que los administradores consideren útil. Las IDE no reemplazan los SIG de cada institución participante, sino que establecen relaciones entre ellos para poder generar

información más completa, actualizada y detallada sobre una ciudad. Al crear definiciones estándar para todos estos datos, las IDE permiten a los miembros trabajar independientemente, en sus propios campos de acción, de forma simultánea, utilizando sus propios sistemas de forma paralela, pero sabiendo que la interoperabilidad está garantizada.

Una geotecnología más reciente que potencia la interoperabilidad con mayor eficiencia que las IDE es el SIG en la nube⁶. La estructuración del catastro territorial bajo una IDE o un SIG en la nube facilita, además, los procesos de participación ciudadana pues es a través de estas plataformas que las personas pueden ejercer sus derechos de contribuir con la planificación de redes de servicio y/o cambios de uso o densidad, así como también sus obligaciones como contribuyentes.

En este sentido, una de las estrategias que viene cobrando impulso en América Latina para levantamientos sistemáticos de datos de mercado se basa en la conformación de observatorios urbanos con grandes ventajas, particularmente cuando se estructuran en un ambiente SIG en la nube.

2.1 Los observatorios del mercado inmobiliario

Un observatorio territorial es una estructura administrativa y tecnológica que monitorea la ciudad a través de imágenes y censos. Puede ser estructurado por la institución que administra el catastro territorial, por instituciones privadas, académicas, o bien a través de alianzas interinstitucionales que congreguen varias

2 Catastro en línea conformado como un sistema de información pública a cargo de una sola institución.

3 Infraestructura de Datos Espaciales de la Provincia de Córdoba – IDECOR, <https://idecor.cba.gov.ar/que-es/>

4 Infraestructura de Datos Espaciales de la República Argentina – IDERA, <https://www.idera.gob.ar/>

5 La interoperabilidad ha sido definida desde el siglo pasado como la habilidad de dos o más sistemas para intercambiar información y utilizarla (IEEE, 1997). Más recientemente el concepto fue ampliado y normalizado en la ISO 19119 sobre servicios web, definiendo interoperabilidad como la capacidad para comunicar, ejecutar programas o transferir datos entre varias unidades funcionales sin necesidad de que el usuario conozca las características de esas unidades.

6 Los SIG en la nube (GIS in the cloud) han abierto la posibilidad de mejorar significativamente el desarrollo de aplicaciones SIG convencionales y proporcionan servicios de visualización y análisis de la Información Geográfica a un mayor número de usuarios en todo el mundo. Ello está poniendo en cuestión el uso tradicional de los SIG, en vistas al abanico de posibilidades y mejor rendimiento que ofrece este nuevo paradigma. Adaptado de definiciones encontradas en <https://www.unigis.es/sig-en-la-nube-que-ventajas-nos-aportan/>

organizaciones con interés común en determinados espacios urbanos y en temáticas específicas. Mientras los observatorios territoriales se estructuran con la finalidad de definir políticas públicas en general, los observatorios de valores se enfocan en el mercado inmobiliario, y los resultados de los levantamientos se orientan a generar mapas de valores útiles para definir las políticas de financiamiento de ciudades a través de la distribución equitativa del impuesto predial, la contribución por mejoras y la recuperación de plusvalías.

Una forma creativa y con alto potencial para generar datos territoriales útiles para el catastro es la participación de colaboradores voluntarios en el desarrollo de información geográfica (*Volunteered Geographic Information*). Un caso muy significativo es la plataforma de construcción colaborativa de cartografía mundial *OpenStreetMap*. Lanzada en 2004, ya cuenta con más de 2.000.000 de participantes y sus mapas contienen informaciones con un nivel de actualización sorprendente⁷.

Datos del mercado inmobiliario pueden ser también levantados a partir de una convocatoria abierta y de participación voluntaria *crowdsourcing*. El *crowdsourcing* es un concepto importante, inherente a la filosofía del modelo multifinalitario. Usando herramientas en línea, los voluntarios pueden capturar, mantener y compartir datos relacionados con sus inmuebles, sus valores y derechos asociados⁸.

Al inicio de la presente década, Haklay (2010) ya afirmaba que el surgimiento de la computación en la nube impactaría las geotecnologías, dando lugar al desarrollo de plataformas SIG en la nube (*GIS in the cloud*). Esta predicción se confirmó y potenció, facilitando significativamente la ejecución de proyectos

de *crowdsourcing* de datos geográficos. Este tipo de herramientas torna viables económica y temporalmente la implementación de observatorios del mercado, y provee una infraestructura que simplifica el trabajo de los colaboradores voluntarios, quienes pasan a trabajar de forma más segura y precisa, redundando en una mayor calidad de los datos que se desarrollan.

En ese mismo período, McLaren (2011) afirmaba que el *crowdsourcing* podría ayudar a que los profesionales catastrales y los ciudadanos comunes formen una alianza para resolver problemas globales. Las tecnologías de teléfono móvil y posicionamiento personal, imágenes satelitales, el uso de datos de código abierto, mapas en la web y wikis convergirían para brindar a los profesionales catastrales la “tormenta perfecta de cambio” a través del *crowdsourcing* para alcanzar su potencial. Este tipo de colaboración público-privada facilitaría una mejor gestión del suelo y podría ayudar a mejorar la seguridad de la tenencia y en la distribución equitativa de cargas en todo el mundo.

En la región las citadas predicciones se tornaron realidades y tomaron diferentes formas. En el contexto de este trabajo de particular importancia es el proyecto “Valores del Suelo en América Latina” estructurado con el objetivo de sistematizar valores puntuales del suelo urbano de la región⁹. Basado en una plataforma SIG en la nube, el proyecto inició en 2016 bajo la siguiente pregunta de investigación: ¿es posible levantar y sistematizar datos del mercado de suelo en cantidad y calidad, en un corto período, con pequeño presupuesto, utilizando iniciativas de *crowdsourcing*?

La respuesta positiva está evidenciada en la Figura 3, la cual muestra que el desafío fue vencido gracias a la gran capacidad contributiva de los colaboradores de diferentes países.

7 <http://wiki.openstreetmap.org>

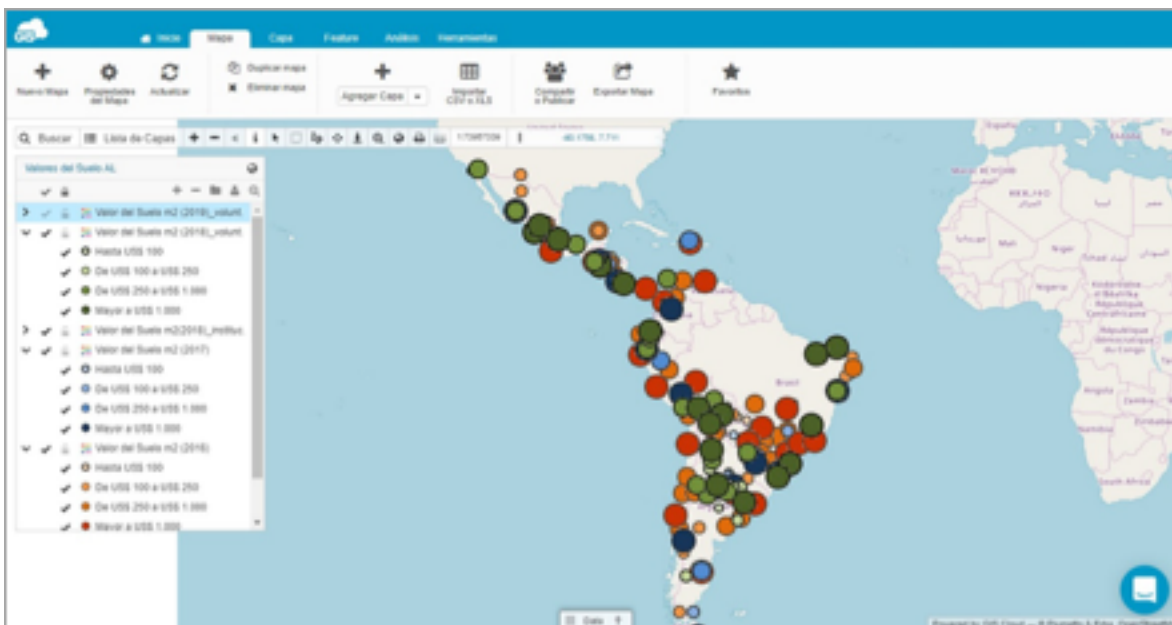
8 Crowdsourcing (del inglés crowd –multitud y outsourcing –recursos externos) se podría traducir al español como colaboración abierta distribuida o externalización abierta de tareas, y consiste en tercerizar tareas que tradicionalmente realizaban empleados o contratistas, dejándolas a cargo de un grupo numeroso de personas o de una comunidad, a través de una convocatoria amplia. Adaptado de <https://es.wikipedia.org>

9 <https://valorsueloamericalatina.org/>

Los innumerables puntos colocados por voluntarios en la plataforma GIS Cloud presentan, además de su

posición geográfica, el valor del m² de suelo y el año del levantamiento del dato.

Figura 3. Valor del m² de suelo en América Latina en los años 2016, 2017 y 2018



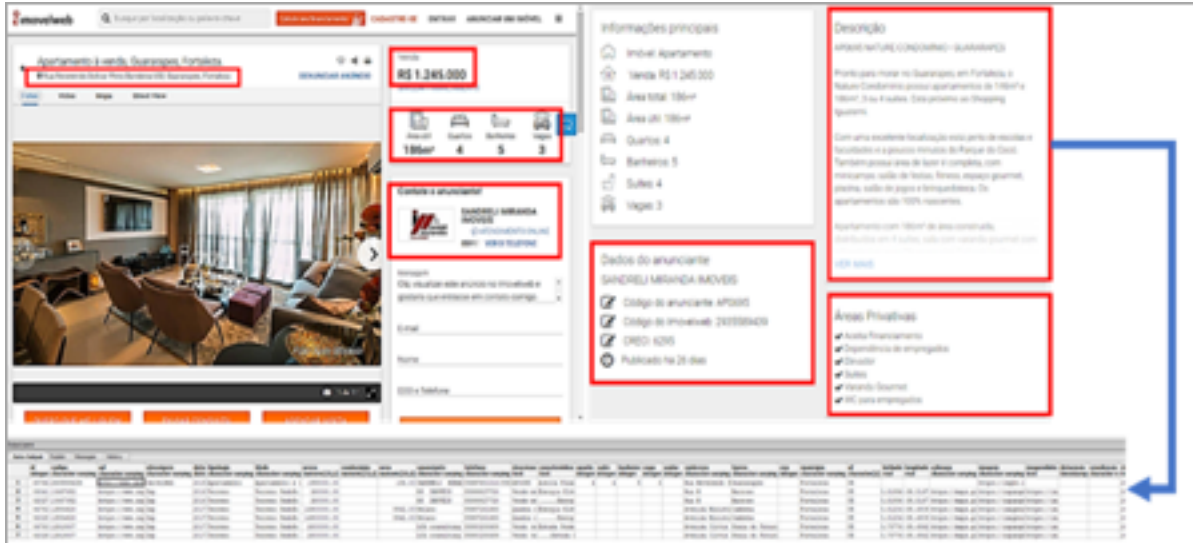
El espacio creado por la *world wide web* ha producido varios cambios en nuestras vidas y comportamientos. En la web podemos rastrear información fácilmente, copiar y pegar, mientras que otros pueden hacer lo propio con lo que producimos. Como alternativa a ese trabajo manual, existen aplicativos con algoritmos que pueden hacer todo eso mucho más rápido que nosotros seres humanos. Son los denominados *web scrapers*. *Web Scraping* (también conocida como *web harvesting*, *web data extraction* y *web data mining*) consiste en “rascar en la world wide web” para obtener datos no estructurados de páginas web originalmente registrados en formato HTML, y organizarlos en bases de datos o planillas. El *software* permite construir un agente (*bot* o *spider*) con la capacidad de bajar, procesar y organizar datos de forma automatizada y organizada¹⁰.

En el área de estudios del mercado inmobiliario su uso se remonta a iniciativas privadas por parte de empresas que buscaban información en la web de distintas fuentes sobre inmuebles en venta. Con los datos recopilados detectaban si alguna propiedad se encontraba con precio por debajo del promedio de mercado de su zona y evaluaban la compra para reformarla o simplemente para venderla en mejores condiciones, obteniendo con ello un lucro importante.

En el área pública, particularmente en la generación de bases de datos de mercado inmobiliario, su aplicación es incipiente pero creciente. La ciudad brasileña de Fortaleza almacena datos obtenidos de páginas web en bases de datos que permiten determinar el valor del m² de suelo en diferentes momentos (Figura 4).

10 Algunos de los más conocidos web scrapers se enfocan en vuelos y hoteles como <http://www.trivago.com>, <http://www.despegar.com>, <http://www.volala.com.ar>, entre tantos otros.

Figura 4. Destaque de las variables identificadas y almacenadas por web scraping



Fuente: Ferreira de Oliveira et al., 2018

Algunos juristas ponen en duda la legalidad de los procesos de *web scraping*. De acuerdo con la *Data Science Academy*¹, el *web scraping* no es ilegal, técnicamente no hay nada que impida que uno pueda rastrear la *web*, el problema surge cuando se raspa el sitio de otra persona sin tener el permiso previo por escrito, desconsiderando los Términos de Servicio o Uso. En estos casos, uno se pone en una posición vulnerable.

Los datos son necesarios, pero no suficientes. Además de su buena distribución geográfica, cantidad y calidad, es necesario procesarlos a través de métodos y con herramientas apropiadas.

3. LA POLÍTICA CATASTRAL: VALUACIÓN MASIVA CON SABIDURÍA

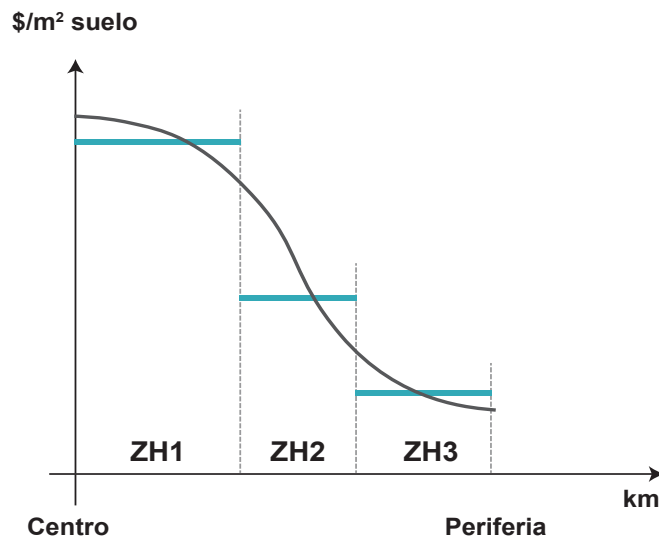
En el contexto latinoamericano de ocupaciones y usos muy diversos, el valor del m² de suelo varía en dirección e intensidad. Independientemente de la velocidad de cambio de los valores de mercado, la política catastral tradicional de definición de zonas

homogéneas estables en dimensión y ubicación a lo largo del tiempo, es evidentemente inapropiada. En ese escenario contradictorio, cabe la pregunta: ¿es justo determinar el valor del suelo a través de grandes “zonas homogéneas”?

Para obtener la respuesta, pensemos en la variación del valor del m² en una ciudad monocéntrica. Como muestra la Figura 5, los valores más altos se encuentran en el centro, bajando hacia la periferia. En ciudades un poco más complejas el valor de mercado del m² de suelo “se mueve en ondas”, es un movimiento continuo a lo largo del espacio urbano que cambia de acuerdo al dinamismo de la demanda, la normativa, la expansión de las redes y otros factores.

La adopción de zonas homogéneas para definir el valor del suelo con fines tributarios traza escalones que discretizan una variabilidad que es continua, generando evidentes injusticias. Como muestra la Figura 5, dentro de cada zona habrá predios sobrevaluados y subvaluados. Estamos frente a uno de los mayores generadores de iniquidades producidos por la política catastral tradicional.

Figura 5. Inequidades en el valor del suelo al adoptar de zonas homogéneas



La determinación de los valores del suelo puede realizarse más eficientemente a través de métodos científicos. Oliveira Duarte et al. (2018) afirman que el Análisis Espacial Multicriterio se muestra muy eficaz en este proceso, una vez que permite sintetizar varios criterios que influyen la valorización inmobiliaria.

Los autores recomiendan realizar análisis con técnicas aún más elaboradas, como por ejemplo la lógica *Fuzzy* y la Media Ponderada Ordenada a fin de diseñar escenarios con más factores. En todos los casos los cálculos sirven de base técnica y científica para actualizar los mapas de valores, tornándolos más igualitarios y confiables.

La posibilidad de contar con grandes volúmenes de datos de mercado provenientes de los observatorios, y ante los progresos asociados a las ciencias de la computación abrieron nuevas posibilidades. Investigadores de algunas agencias comenzaron a usar métodos que trascienden las zonas homogéneas entre los cuales se destacan la geoestadística (*Kriging*, *Kriging Regression* y *Kriging Exteral Drift*), la econometría espacial (*Spatial Error Model*, *Spatial Lag Model* y *SARAR models*) y el aprendizaje de máquina

(*Random Forest*, *Boosting Regression Tree*, *Redes Neuronales* y *Supported Vector Machines*). Buenos resultados se consiguen también con métodos Híbridos que combinan *Random Forest* con *Kriging*, *Boosted Regression Tree* con *Kriging*, *Redes Neuronales* con *Kriging*, entre otros.

Monzani et. al (2018) usaron las meras técnicas geoestadísticas para generar el mapa de valores de la ciudad argentina de Río Cuarto y concluyeron que esa técnica es suficiente para obtener una adecuada estimación del valor del m² de suelo.

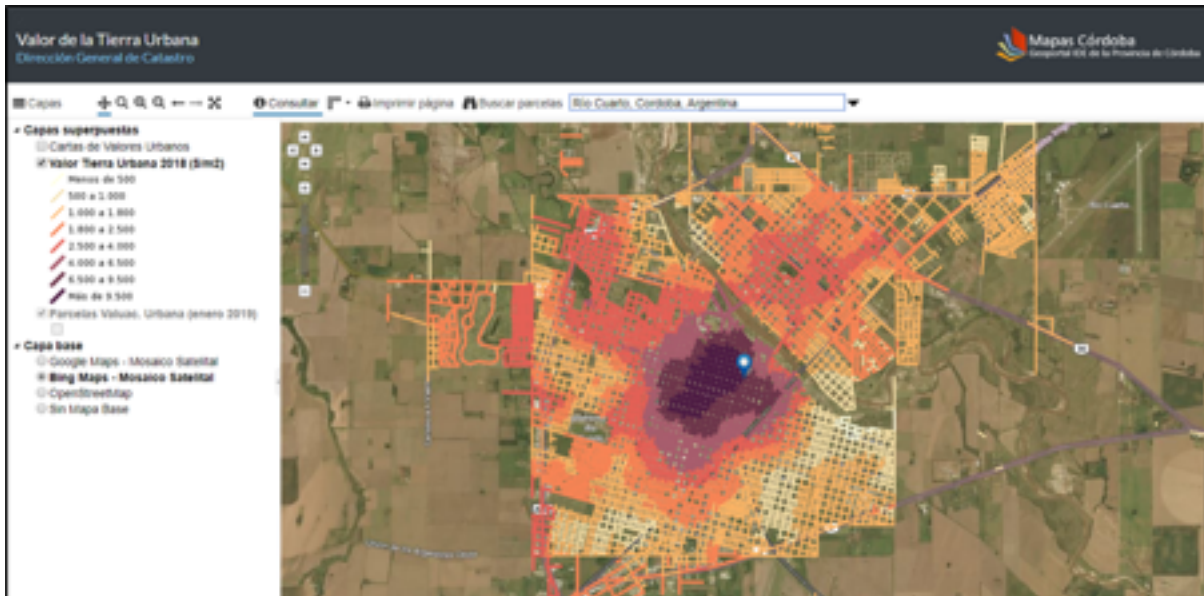
Carranza et. al (2018) evaluaron la capacidad predictiva en la estimación del valor del suelo urbano mediante la aplicación de una técnica algorítmica de aprendizaje automático *Random Forest*, en combinación con la técnica geoestadística *Kriging Ordinario* para el tratamiento de los residuos. Los resultados obtenidos se enmarcan dentro de los parámetros de calidad establecidos por el *International Association of Assessing Officers - IAAO*¹¹, y su representación puede ser apreciada en la Figura 6. En este contexto, los investigadores concluyeron que la utilización de métodos de aprendizaje automáticos reduce drásticamente los tiempos que conllevan

11 <https://www.iaao.org/>

una valuación masiva, simplificando el proceso de actualización del valor del suelo frente a las constantes

alteraciones estructurales que afectan los precios de todos los terrenos.

Figura 6. Mapa de valor del m² de suelo en Río Cuarto, Córdoba, Argentina



Fuente: IDECOR (<https://gn-idecor.mapascordoba.gob.ar/maps/10/view>)

Trazando una cuarta vía, Ferreira de Oliveira et. al (2018), aplicaron de forma conjunta el enfoque de aprendizaje de máquina con modelos de árbol de decisión (*decision tree*) para la valuación masiva de inmuebles urbanos y el modelado de un mapa de valores genéricos del suelo para el Municipio de Fortaleza. Observaron que el algoritmo *random forest* tuvo desempeño y precisión superior al modelo tradicional de precios hedónicos representado por la regresión lineal múltiple con ajuste de superficie de tendencia (con polinomio de 3º grado), y verificaron también que no hay necesidad de atender a los presupuestos del método de los mínimos cuadrados ordinarios para la utilización de los modelos de árbol de decisión.

Estas y otras técnicas deberían ser tomada por los hacedores de política catastral pues contribuiría significativamente con la equidad del sistema de información económica, apoyando la definición de políticas tributarias más eficientes y equitativas.

4. LA NUEVA POLÍTICA CATASTRAL: VIRTUAL VALUATION

China es uno de los pocos países del mundo que no cobra impuestos a las propiedades residenciales privadas. Después de que el Partido Comunista estableció un régimen socialista en 1949, el país adoptó un sistema público de propiedad de la tierra y, por lo tanto, no desarrolló un mercado inmobiliario sino hasta la época de la reforma. Desde entonces, las ventas de propiedades, como la economía en su conjunto, han tenido gran auge. Las ciudades de primer nivel, como Shanghai y Beijing, ahora albergan algunas de las propiedades inmobiliarias más caras del mundo. Los impuestos no se aplican de forma anual a los propietarios sino solo en el momento de la venta del inmueble. En ese contexto, puede sorprender el hecho de que China está a la vanguardia en la evolución de la tecnología de valuación, en particular en Shenzhen, la flamante y nueva ciudad del sur que pasó de ser un

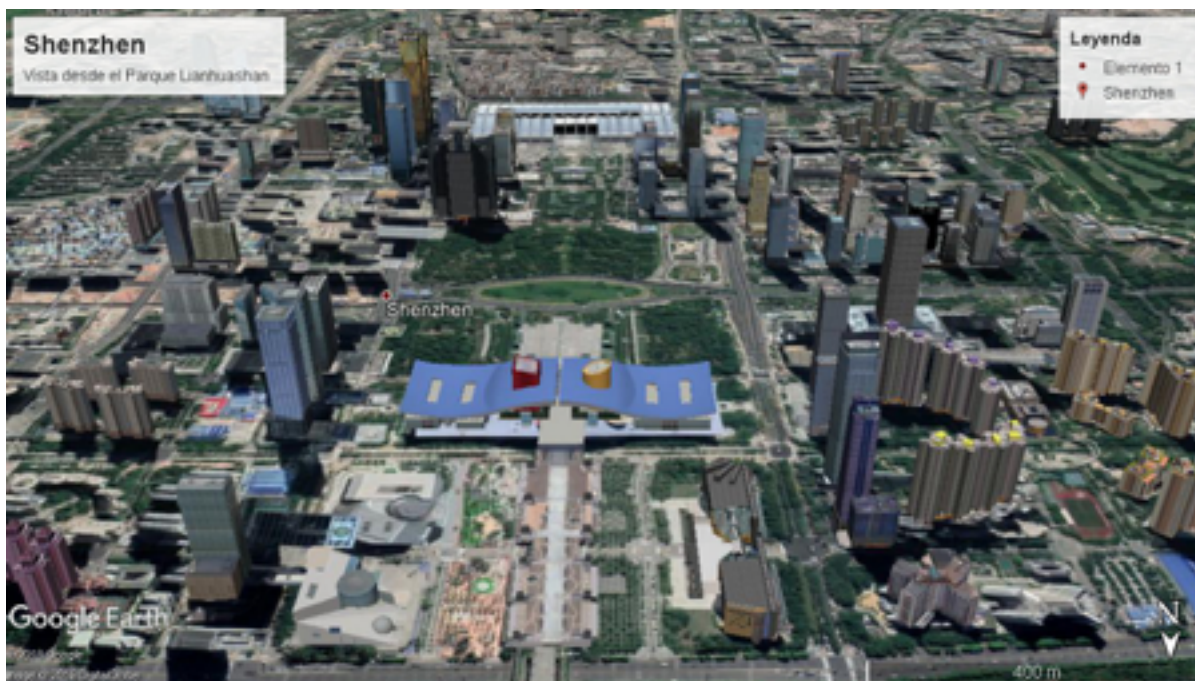
pueblito con 50.000 habitantes en 1982 a una gran metrópolis con 12 millones en la actualidad.

El Centro de Valuación de Shenzhen, una agencia municipal que se estableció para ayudar a recaudar impuestos sobre las ventas y transacciones de bienes raíces, ha desarrollado lo que posiblemente sea el sistema de valuación de propiedades más avanzado del mundo. Es una extensión lógica del sistema de valuación masiva asistida por computadora CAMA (por sus siglas en inglés *computer-assisted mass appraisal*). CAMA es un estándar internacional que ha permitido valuar áreas metropolitanas completas desde una computadora de escritorio, no obstante, CAMA es por naturaleza un sistema bidimensional. Los Sistema de Información Geográfica - SIG evolucionaron y permiten actualmente representar y administrar datos en 3D de manera eficiente con lo cual el futuro de la valuación de propiedades radica en unir las técnicas CAMA con las herramientas GIS (por sus siglas en inglés de SIG) en un sistema conocido, naturalmente, como “GAMA”.

El sistema utiliza las herramientas SIG y construye modelos 3D de ciudades enteras, con calles, edificios, infraestructura, características del paisaje, etc., con el objetivo de valuar todas las propiedades desde una computadora en la oficina de catastro.

La naturaleza tridimensional del sistema exagera la funcionalidad. Mediante el uso de vectores es posible identificar las ventanas con vistas privilegiadas de todas las unidades de un edificio. Desde el escritorio, el valuador puede determinar si un residente posee una vista panorámica del hermoso parque Lianhuashan (Figura 7), en el centro de Shenzhen, o solo la fachada aburrida de un alto edificio vecino. Además, el sistema puede trazar el recorrido del sol virtual en el cielo y estimar la cantidad de luz solar que recibe un departamento, y modelar el sonido puesto que una unidad en una planta baja frente a una intersección con mucho tráfico está en desventaja en comparación con otra que da a un patio tranquilo (Nunlist, 2017).

Figura 7. Parque Lianhuashan, Shenzhen, China



Fuente: Google Earth

5. CONCLUSIONES

La enorme y acelerada evolución de los métodos y de las técnicas valuatorias y de captura de datos de mercado muestran que los catastros económicos pueden transformarse muy rápidamente, pueden inclusive cambiar con mayor velocidad que los criterios tributarios que rigen al impuesto predial.

Los resultados arrojados por los observatorios del mercado inmobiliario estructurados por iniciativas públicas, proyectos privados, programas conjuntos y/o planes académicos prueban que es posible generar información económica del suelo urbano de forma masiva a partir de múltiples fuentes.

El *crowdsourcing* y/o el *web scraping* son clave para generar grandes volúmenes de datos sistematizados y de calidad. Mantener en funcionamiento los observatorios exigirá siempre un trabajo multidisciplinario que permitirá generar una base de conocimiento sustentable a lo largo del tiempo: es el catastro económico en su cuarta dimensión - 4D.


Seguir politizando los mapas de valores, seguir sometiéndolos a decisiones subjetivas de los tributaristas o financistas urbanos tiende a mantener el *status quo* de iniquidades y arbitrariedades que caracterizan a la política tributaria relacionada con el impuesto predial en América Latina.

Seguir alimentando la disputa entre los órganos de planeamiento y de financiamiento por el control del catastro es otra controversia perniciosa que no construye una nueva alternativa, sino que profundiza la grieta. El catastro como institución, debe ser independiente de ambos, un órgano con características eminentemente técnicas que no debe someterse a las políticas tributarias sino ponerse a trabajar a su lado de forma objetiva.

Es evidente la necesidad de equilibrar los roles de las políticas catastral y tributaria a través de una evolución conceptual en los gestores y tecnológica en los funcionarios catastrales.

6. BIBLIOGRAFÍA

- Carranza, J; Salomón, M; Piumetto, M.; Monzani, F.; Montenegro, M. & Córdoba, M.** (2018). *Random Forest como técnica de valuación masiva del valor del suelo urbano: una aplicación para la ciudad de Río Cuarto, Córdoba, Argentina*. Anales del Congreso Brasileño de Catastro Multifinalitario, Florianópolis, Brasil. Disponible en: <http://cobrac2018.ufsc.br/>
- De Cesare, C.** (2015). Mejoramiento del desempeño del impuesto sobre la propiedad en América Latina. Lincoln Institute of Land Policy, Policy. Focus Report/ ISBN 978-1-55844-324-2. Disponible en: <https://www.lincolninst.edu/publications/policy-focus-reports/mejoramiento-del-desempeno-del-impuesto-sobre-la-propiedad-en>
- Erba, D & Piumetto, M.** (2016). *Para leer el suelo urbano Catastros multifinalitarios para la planificación y el desarrollo de las ciudades de América Latina*. Lincoln Institute of Land Policy, Policy. Focus Report/ ISBN 978-1-55844-370-9. Disponible en: <https://www.lincolninst.edu/es/publications/policy-focus-reports/para-leer-el-suelo-urbano>
- Ferreira de Oliveira, A.; Vasconcelos Bandeira, S. & Viana Alencar Silva, C.** (2018). *Estimativa de desempenho de métodos de aprendizado de máquina baseados em árvores de decisão frente à regressão múltipla na valoração do solo no Município de Fortaleza, Ceará*. Anais do VIII Simpósio da Sociedade Brasileira de Engenharia de Avaliações— SOBREA. Joao Pessoa/PB, Brasil.
- Lübeck, Dieter** (2016). *Airborne Dual-band Radar for Cadastre - Fit-for-purpose Approaches Are Possible Based on InSAR Technologies*. Disponible en: <https://www.gim-international.com/content/article/airborne-dual-band-radar-for-cadastre>
- McLaren, Robin** (2011). *Crowdsourcing Support of Land Administration - A Partnership Approach*. International Federation of Surveyors Article of the Month. December. Disponible en: www.fig.net/resources/monthly_articles/2011/mclaren_december_2011.asp
- Haklay, Mordechai** (2010). *How good is volunteered geographical information? A comparative study of OpenStreetMap and Ordnance Survey datasets*. Disponible en: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1068/b35097>
- Monzani, F.; Montenegro, M.; Piumetto, M.; Córdoba, M. Salomón, M & Carranza, J.** (2018). *Técnicas geoestadísticas aplicadas a la valuación masiva de la tierra urbana: el caso de la ciudad de Río Cuarto, Provincia de Córdoba*. Anales del Congreso Brasileño de Catastro Multifinalitario, Florianópolis, Brasil. Disponible en: <http://cobrac2018.ufsc.br/>
- Nunlist, Tom.** *Tasación virtual - Valuación masiva con la ayuda de SIG en Shenzhen*. Lincoln Institute of Land Policy. Disponible en: <https://www.lincolninst.edu/es/publications/articles/tasacion-virtual>
- Oliveira Duarte, D.; Sanches Abreu, de Oliveir, J. & Teixeira Marques, E.** (2018). *Análise espacial multicritério aplicada a delimitação de áreas homogêneas de adequabilidade a valorização imobiliária*. Anales del Congreso Brasileño de Catastro Multifinalitario, Florianópolis, Brasil. Disponible en: <http://cobrac2018.ufsc.br/>
- Piumetto, M.** (2018). *El revalúo inmobiliario de Córdoba: Modelo Para Armar*. Jornada Nacional “La modernización de los catastros en el marco del nuevo Consenso Fiscal”. Córdoba, Argentina.



Comentarios a la **ACCIÓN 12** **del BEPS** y su inclusión en México

Marco Antonio **Morales Mejía**
Miguel **Gaeta Rosales**

SINOPSIS

Para las grandes empresas con presencia en diversas jurisdicciones fiscales, se encuentran ante un gran reto con la Acción 12 del BEPS **“Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”**, misma que propone como norma de declaración obligatoria, en revelar sus mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva, el presente artículo

señala algunas normas de declaración que han implantado la declaración obligatoria en los países como Reino Unido, Estado Unidos, Irlanda, Portugal, Canadá, Sudáfrica y México, que dentro de ellas se consideran las nuevas normas anti-elusivas, que representan un claro ejemplo para combatir la evasión fiscal.

CONTENIDO

1. La declaración obligatoria de información
2. Rasgos distintivos
3. Obligaciones adicionales a los promotores y usuarios
4. Estructuras de tributación internacional
5. Aplicación de la recomendación en México
6. Conclusiones
7. Bibliografía

LOS AUTORES

Marco Antonio Morales Mejía Contador Público por el Instituto Politécnico Nacional (IPN), Maestro en Administración por la Universidad Nacional Autónoma de México; Catedrático en Posgrado; Subdirector en la General de Auditoría Fiscal del Servicio de Administración Tributaria. **Miguel Gaeta Rosales** Licenciado en Contaduría por la Universidad Nacional Autónoma de México, Maestro en Derecho Fiscal por la Barra Nacional de Abogados y Maestro en Hacienda Pública por la Universidad Nacional de Educación a Distancia y el Instituto de Estudios Fiscales en España; Especialista de la Central de Precios de Transferencia de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria.

INTRODUCCIÓN

Para las grandes empresas con presencia en diversas jurisdicciones, en específico los catalogados como “Grandes contribuyentes”, se encuentran ante un gran reto con la Acción 12 del BEPS *“Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva”*, misma que propone como norma de declaración obligatoria, que los contribuyentes revelen sus mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva, esto con el objetivo de que las Administraciones Tributarias cuenten con información anticipada acerca de esas estructuras corporativas, teniendo como fin identificar a los promotores y usuarios para disuadirlos.

Para todos los países, en ellos incluidos México, se abre un gran enigma ante las recomendaciones de esta acción, que si bien ha sido posible que algunos países ya hayan implementado diversas acciones para apegarse a sus sugerencias, estos buscan encontrar algunos mecanismos que les ayuden a combatir la evasión fiscal agresiva, o incluso, por qué no, tomar algunas acciones implementadas por los países que ya tienen un mecanismo como el que sugiere esta acción, pero adaptarlos a cada caso en particular.

En el presente artículo se señalan algunas normas de declaración que han implantado los países como Reino Unido, Estado Unidos, Irlanda, Portugal, Canadá y Sudáfrica, cuando implantaron alguna norma de declaración obligatoria y que dentro de ellas se consideran las nuevas normas anti-elusivas de esta acción, y que sin duda alguna de ellas representa un claro ejemplo para combatir la evasión fiscal.

El saber quién, cómo, cuándo y qué tienen que declarar las empresas, es un aspecto importante a considerar en esta Acción, ya que estas sugerencias

identifican ciertos rasgos importantes para definir estas preguntas, y que sin lugar a dudas las experiencias de los países como Estados Unidos han abierto una gran área de oportunidad para su aplicación, ya que con su ejemplo se pudieran considerar algunas de las acciones exitosas, como el qué tanto los promotores y contribuyentes tienen la obligación de declarar, con independencia de que de que alguno de los dos ya lo haya hecho, ejemplo que se mencionara en el desarrollo en el artículo.

Tanto en los principios como en la comparación de las iniciativas de declaración, podemos ver que se trata de incentivar a las empresas y a sus asesores para que proporcionen información a las distintas Administraciones Tributarias, esto dado a que el objetivo de la Acción 12, es dotar de información temprana a las Administraciones Tributarias de información sobre estructuras de planificación fiscal agresiva, para que puedan responder con mayor rapidez y prontitud a los riesgos de política y recaudación tributaria mediante cambios operativos, legislativos o normativos, ejemplo que nos dejan los países como Reino Unido, quien ha logrado varios avances significativos con la implementación de su declaración obligatoria.

En el caso específico de México, este tipo de recomendaciones de alguna forma ya había sido considerada antes de la Acción 12, dentro de la información que se le requería a la empresa en la presentación de su **Dictamen Fiscal**¹, en la aplicación de los **criterios no vinculativos**, en los avisos y autorizaciones así como en las declaraciones informativas, donde se pretendía conocer su comportamiento fiscal; ya que si bien esta información no tenía el enfoque de conocer anticipadamente alguna estructura de planeación fiscal agresiva; al recabar la misma se podía conocer lo que ya había sucedido, y que sin lugar a duda era motivo de poner especial

1 Informe realizado por tercero especializado, sobre la revisión de la situación fiscal de la empresa, por la formulación de sus estados financieros en relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

cuidado en esa conducta, o en su caso, el que se le practicara de una revisión para poder conocer y en su caso sancionar esa conducta.

Era evidente de que las Administraciones Tributarias buscaran la opción de allegarse de información temprana que consideren relevante para conocer de alguna estructura de planificación fiscal, con el fin de tener elementos anticipados de alguna posible conducta de evasión fiscal, por lo que toman relevancia las recomendaciones que se incluyen en la Acción 12 de BEPS.

1. LA DECLARACIÓN OBLIGATORIA DE INFORMACIÓN

El objetivo principal de esta norma es que las empresas proporcionen información temprana sobre sus estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas o abusivas, identificando a sus promotores y usuarios para disuadirlos. Para alcanzar estos objetivos la declaración obligatoria aborda cuestiones básicas de diseño, por lo que, para lograr su ámbito, alcance y aplicación, es necesario plantear las siguientes preguntas:

1. “Quién tiene que declarar”. Se exige que declaren tanto las empresas (usuarios) y/o los planificadores (promotores o asesores).
2. “Qué información hay que declarar”. Se desglosa en dos partes:
 - Los países tienen que definir lo que es una estructura sujeta a declaración y,
 - Se tiene que decidir qué información hay que declarar acerca de una estructura sujeta a declaración.
3. “Cuándo se declara la información”. Se deja a las necesidades propias de cada país, considerando que su declaración temprana es crucial para alcanzar su objetivo.

4. “Qué otras obligaciones (en su caso) deben imponerse a los promotores y/o usuarios de una estructura”.
 - A los usuarios de las estructuras indiquen un número de identificación único en sus declaraciones y
 - A los promotores que faciliten una lista de sus clientes a las administraciones tributarias.
5. “Cuáles son las consecuencias del incumplimiento”. En lo general ante cualquier incumplimiento nos conlleva a una sanción (multa).
6. “Cuáles son las consecuencias de la declaración”. Que se debe explicar que la declaración de una estructura no significa que quede aceptada ni que no vaya a ser cuestionada.
7. “Cómo utilizar la información recabada”. Haciendo uso pleno de la información recabada.

Profundizando en cada una de las preguntas de diseño tenemos los siguientes pormenores:

“Quién tiene que declarar”

Se tiene que identificar al sujeto que está obligado a declarar en virtud del régimen basado en las operaciones o en promotor, conforme a lo siguiente:

- a) “Ambos, promotor y contribuyente, están obligados a declarar por separado”

Esta opción impone la obligación de declarar tanto al promotor como al usuario, modelo que fue adoptado por Canadá y Estados Unidos, quienes presentan las siguientes características:

Canadá

- La declaración de una de las partes puede satisfacer la de ambas.

- Impone declarar cada operación sujeta a declaración: a los contribuyentes atribuye declarar datos de las estructuras en las que obtengan ventajas fiscales, y a los promotores y asesores la operación con derecho a percibir una remuneración por la operación sujeta a declaración.
- La presentación exacta de un modelo de declaración por cualquiera de las partes implica que el resto ha cumplido.
- *Cuando el promotor no es residente*, esto, porque existe dificultad para garantizar el cumplimiento de la obligación de declarar.
- *Cuando no haya quien promueva la estructura*, la misma debe ser declarada por quien la utiliza.
- *Cuando el promotor se acoge al secreto profesional*, que es reconocido en la legislación británica e irlandesa, por lo que la obligación recae en el usuario, este como alternativa puede renunciar a su derecho al secreto profesional y entonces la obligación sigue siendo del promotor.

Estados Unidos

- Los contribuyentes y promotores deben presentar información sobre operaciones concretas, con independencia de que el promotor o asesor haya declarado anteriormente la operación.
- El contribuyente que ha participado en una operación sujeta a declaración está obligado a presentar información detallada sobre la operación y sus ventajas fiscales en otro documento que presentará conjuntamente con su declaración de impuestos.
- Los promotores son los obligados principales a declarar, los usuarios no presentan a las administraciones tributarias detalles de las estructuras.

Como ejemplo señala el informe final OCDE (2015) que, en Sudáfrica y Reino Unido, el promotor debe facilitar al participante o usuario un número de referencia de la estructura para que se consigne en su declaración, en Sudáfrica la obligación de declarar del participante solo desaparece cuando éste obtiene confirmación por escrito de que el promotor u otro participante ha declarado.

En “Reino Unido, Portugal, Irlanda y Sudáfrica imponen la obligación principal de declarar al usuario en las siguientes circunstancias”:

En las consideraciones vertidas con anterioridad se tiene que considerar los términos de promotor y asesor ya que los regímenes existentes utilizan varias definiciones, como:

En la legislación británica e irlandesa lo definen como:

“Un **promotor** se define como aquella persona que, en el curso de un negocio, es responsable del diseño, la comercialización, la organización o la gestión de una estructura o que pone esa estructura a disposición de otra persona con el fin de que ésta lleve a la práctica”.

En la legislación estadounidense lo definen como:

“Un **asesor material** se define como aquella persona que presta cualquier ayuda, asistencia o asesoramiento material con respecto a la organización, gestión, promoción, venta, implantación, aseguramiento o ejecución de cualquier operación sujeta a declaración”.

En la legislación canadiense lo definen como:

“Un **asesor** es aquella persona que proporciona a otra persona cualquier protección contractual con respecto a una operación o serie de operaciones, o cualquier asistencia o asesoramiento con respecto a la creación, el desarrollo, la planificación, la organización o la

ejecución de la operación o serie de operaciones. Un “**promotor**” es aquella persona que (a) promueve o vende un mecanismo que incluye o hace referencia a una operación o serie de operaciones; (b) afirma o manifiesta que un mecanismo podría tener una ventaja fiscal para fomentar la promoción o venta del mecanismo, o (c) acepta una contrapartida a cambio de un mecanismo de conformidad con los apartados (a) o (b)”.

En la legislación sudafricana lo definen como:

“Un **promotor** se define como aquella persona que es principalmente responsable de la organización, el diseño, la venta, la financiación o la gestión de un mecanismo sujeto a declaración”.

Con independencia de la definición que los países antes mencionados le dieron al promotor, nos encontramos ante una tendencia clara, que tanto los promotores y/o contribuyentes están obligados a declarar en algún momento de la implantación de alguna estructura de planeación, dato que es importante considerar en las propuestas de reformas fiscales en las Administraciones Tributarias.

“Qué información hay que declarar”

El informe final OCDE (2015), señala dos aspectos entorno a la información que se debe declarar, **el primero** afecta al fondo de un régimen de declaración obligatoria y se centra en cuáles son las estructuras o mecanismos sobre los que quiere información la administración tributaria y **el segundo** se plantea para las operaciones sujetas a declaración y se refiere a la información concreta que hay que declarar.

El régimen de declaración obligatoria señala que toda operación que se ajuste a las definiciones o rasgos distintivos fijados por él deben declararse, no obstante, existen algunos regímenes que aplican un umbral mínimo o condición que la estructura debe cumplir

antes de determinar si presenta rasgos distintivos, como Reino Unido, Irlanda y Canadá, quienes imponen un umbral mínimo o condición previa para la aplicación del régimen.

El umbral sirve para filtrar y descartar declaraciones irrelevantes, también puede reducir la carga administrativa y de cumplimiento del régimen al centrarse sólo en operaciones que obedezcan a motivos fiscales, así lo señala el informe OCDE (2015), pero también señala que existen diferentes posturas en relación con las ventajas de realizar esta prueba en un paso o varios pasos o aplicando el enfoque del umbral.

El adoptar el enfoque en un solo paso podría traer como opción el que la ventaja fiscal nacional no tiene que ser identificada como elusión fiscal ni como beneficio principal de la operación, pero una desventaja podría ser que pueda dar lugar a un gran número de declaraciones, que incrementaría los costes tanto de los contribuyentes como de las administraciones tributarias y podría diluir la relevancia de la información recibida, que es lo que pasa en Estados Unidos, quien adoptó este enfoque, cuando utiliza filtros monetarios para las operaciones de pérdidas y también incluye un filtro monetario en la definición de asesor material. OCDE (2015)

En los regímenes británico, irlandés, canadiense y portugués que adoptaron el enfoque de varios pasos o umbral, se exige que todas las estructuras cumplan una condición de umbral en el marco de su régimen de declaración obligatoria, su ventaja radica en identificar de forma independiente los elementos de una planificación fiscal de cada estructura por referencia a un criterio común y supone que los rasgos distintivos pueden centrarse en categorías de operaciones concretas, como la de arrendamiento financiero, sin necesidad de identificar y definir por separado cada elemento de planificación fiscal, según lo señalado en el informe final.

2. RASGOS DISTINTIVOS

Son instrumentos para identificar las características de estructuras de planificación fiscal agresiva y los divide en genéricos y específicos, que presentan las siguientes características:

Rasgos genéricos

Se centran en características que son frecuentes en las estructuras promovidas, como el requisito de confidencialidad o el pago de una comisión muy elevada; también se utilizan para detectar mecanismos de planificación fiscal nuevos e innovadores, y con menor frecuencia se utilizan los de la “protección contractual” y el “producto fiscal normalizado”; que se abordaran a continuación:

Confidencialidad

Esta estructura vincula al cliente frente al promotor, buscando proteger el valor de la estructura diseñada por el promotor; ante el uso de ésta cláusula las autoridades pueden considerar que no se cumple el rasgo de confidencialidad si el mecanismo es muy conocido en la comunidad fiscal.

Los rasgos distintivos de la confidencialidad son aquellas que impiden al contribuyente divulgar el tratamiento fiscal, la estructura fiscal de la operación o la ventaja fiscal; y las que protegen las estrategias del asesor fiscal y permite el uso de esa estructura en un futuro.

Comisión muy elevada o contingente

Este tipo de estructura está diseñada para captar las estructuras que se han vendido sobre la base de las ventajas fiscales que se devengan a expensas de ellas, este tipo de rasgos fueron adoptados por los regímenes del Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda y Canadá, por ejemplo, en la normatividad británica se define

como una comisión que es atribuible, en gran medida a la ventaja fiscal o que está condicionada en cualquier medida a la obtención de la ventaja fiscal, donde la idea es que debe abonarse un importe que es atribuible tanto al valor del asesoramiento fiscal como al hecho de que no está disponible en ningún otro sitio.

Como rasgo referente las comisiones elevadas se identifican porque son aquellas que se pagan por la ventaja que el contribuyente espera recibir por la estructura o por la cuantía de la misma.

Protección contractual

Este tipo de estructura se utiliza como rasgo distintivo genérico en Canadá y Portugal con las siguientes características:

Canadá

La protección en este país es cualquier forma de seguro como una indemnización o compensación que proteja frente al hecho de que la operación no genere una parte de la ventaja fiscal pretendida con la operación, o compense o reembolse cualquier gasto, tasa, impuesto, interés, sanción o suma similar que pueda incurrirse en el curso de una controversia en relación con una ventaja fiscal derivada de la operación.

Productos fiscales normalizados

Este rasgo se centra para captar “estructuras de amplia comercialización” y se utiliza como un rasgo genérico en Reino Unido e Irlanda, y está conceptualizado como un mecanismo que se pone a disposición a más de una persona y utiliza documentación que no está adaptada a ningún cliente, es fácil replicar, es decir no se requiere que el contribuyente perciba un asesoramiento o servicios profesionales significativos.

Rasgos específicos

Estos reflejan las preocupaciones concretas o actuales de las autoridades fiscales, también suelen ser efectivas para recabar información, están diseñadas para centrarse en operaciones concretas, y se utilizan frecuentemente en mecanismos de elusión fiscal, como el uso de pérdidas, los arrendamientos financieros y las estructuras de transformación de rentas, como ejemplo se citan los utilizados por regímenes existentes:

- Estructura de pérdidas
- Arrendamiento financiero (Reino Unido)
- Estructuras vinculadas al empleo (Irlanda)
- Estructura de transformación de rentas (Irlanda Portugal)
- Estructuras en las que participan entidades no residentes (Portugal)
- Mecanismos en los que se utilizan instrumentos híbridos (Sudáfrica)
- Operaciones con importantes diferencias de valoración fiscal-contable (Estados Unidos)
- Operaciones catalogadas (Estados Unidos)
- Operaciones de intereses (Estados Unidos)
- Modelo de rasgos para operaciones de pérdidas.
- Recomendaciones sobre rasgos distintivos
- Cuestiones de procedimiento/administración tributaria

Facultades para recabar la información complementaria

La OCDE señala que las administraciones tributarias después de recibir la declaración inicial, es muy probable que tengan que requerir información complementaria, por lo que deberán examinar hasta qué punto se requieren facultades nuevas o adicionales que les permita:

- Cuestionar los motivos por los que un promotor o un usuario no ha declarado una estructura.

- Exigir a un intermediario que identifique a la persona que le ha proporcionado la información sobre la estructura.
- Requerir más información cuando no esté completa.
- Solicitar más información tras una declaración inicial.

La *evaluación de riesgos*, se da cuando un equipo de la administración tributaria se dedica al análisis de las declaraciones, realizando una revisión inicial del mecanismo para poder determinar si deben tomarse medidas de un cambio legislativo, ya que modificar la legislación tributaria con mayor rapidez es una de la forma en que las autoridades fiscales pueden realizar al detectar información temprana sobre alguna estructura de elusión fiscal.

La OCDE recomienda la información que deben incluir cuando impongan la obligación de declarar una estructura a un promotor o contribuyentes como sigue:

- Identificación de promotores y usuarios;
- Detalles de las disposiciones en virtud de las cuales está sujeta a declarar;
- Descripción del mecanismo y el nombre por el que se conoce (en su caso);
- Descripción de las ventajas fiscales, beneficio y cuantía;
- Lista de clientes (sólo para el promotor) – cuando la legislación lo permita.

De la misma forma recomienda que las disposiciones de declaración obligatoria se tienen que respaldar por facultades de requerimiento de información necesaria para que puedan:

- “Investigar por qué se ha incumplido la obligación de declarar;

- Averiguar la identidad de promotores o intermediarios;
- Solicitar más información tras una declaración para hacer un seguimiento”.

Por último, recomienda que con el fin de utilizar de manera efectiva la información recopilada establezcan una unidad que evalúe los riesgos de declaraciones recibidas y coordine las actuaciones entre diferentes autoridades fiscales.

Si el objetivo principal del régimen de declaración obligatoria es que se proporcione la información cuanto antes sobre las estructuras de elusión y sus usuarios y disuadir el uso de las mismas, en los regímenes de Reino Unido, Irlanda y Portugal, los plazos difieren en la presentación de declaración entre estos países, para el Reino Unido e Irlanda un promotor dispone de un plazo de cinco días laborales para declarar una estructura, a contar desde el momento en que pone dicha estructura a disposición de otra persona para su implantación por parte de ésta. Mientras que en Portugal el plazo de declaración es ligeramente más largo, ya que los promotores fiscales deben realizar la declaración en los 20 días siguientes al cierre del mes siguiente al mes en que han facilitado esa estructura.

En los Estados Unidos, en lugar de vincular el periodo de declaración directamente al momento en que se pone la estructura a disposición de los usuarios, la obligación de declaración nace cuando el asesor se convierte en un asesor material.

El régimen sudafricano, donde un mecanismo sujeto a declaración debe ser declarado en los 45 días siguientes a la fecha en que, por primera vez, el contribuyente perciba, devengue, pague o adeude un importe en virtud de dicho mecanismo, naciendo la obligación de declaración desde el momento en que existe un cobro o pago de dinero.

Para el caso de Canadá, una operación sujeta a declaración debe declararse antes del 30 de junio del

año de calendario siguiente al año en que la operación ha pasado a ser una operación sujeta a declaración, definiéndose esta última, como una operación de elusión que reúne al menos dos de los rasgos distintivos del régimen canadiense.

3. OBLIGACIONES ADICIONALES A LOS PROMOTORES Y USUARIOS

Para identificar una estructura por número de referencia, es cuando las autoridades fiscales emiten el número de referencia en el momento que se declara la estructura y se facilita a la persona declarante; de la misma forma sucede cuando se da el número de referencia de la estructura al promotor, porque éste tiene que facilitarlo a los usuarios de las estructuras en un determinado plazo (para el Reino Unido se establece un plazo de 30 días y en Estados Unidos 60 días hábiles); y por último se da cuando el usuario es la persona obligada a declarar la estructura, en este caso las autoridades fiscales asignarán un número de referencia de la estructura al usuario directamente, así el usuario tendrá que incluir en su declaración cada año hasta que deje de existir la ventaja ya que la asignación de un número de referencia a la estructura no indica que la autoridad fiscal acepte la eficacia de la estructura declarada ni la exhaustividad de la declaración, tanto en Estados Unidos como en Reino Unido son explícitos a este respecto ya que ninguno de los dos regímenes acepta una estructura o aprueba una declaración.

Consecuencias del cumplimiento y del incumplimiento

El hecho de que una operación esté sujeta a declaración no significa necesariamente que conlleve a una elusión fiscal, ni implica la aceptación de la validez, ni del tratamiento fiscal de la operación por parte de la autoridad tributaria, varios países han mostrado preocupación por si se instaura la obligación de declarar, es decir, la preocupación radica en que los contribuyentes puedan creer que cualquier declaración ante las autoridades fiscales da lugar al acuerdo

implícito de que la estructura es válida, si no se recibe respuesta en contrario de dichas autoridades, para evitarlo, las autoridades fiscales deben de ser claras a la hora de explicar que la declaración de operaciones sujetas nada tiene que ver con la efectividad de las operaciones. Así lo prevén los regímenes existentes de Reino Unido, Estados Unidos, Irlanda, Canadá e inclusive el régimen portugués, dejando claro que la declaración de una estructura carece de relevancia para que se permita o no la ventaja fiscal.

La sanción habitual es la imposición de una multa, agregando que para imponerla cada país debe analizar si deben ser monetarias o no monetarias teniendo en cuenta las disposiciones de los regímenes existentes.

Sanciones monetarias

- Por no declarar una estructura
- Por no mantener o no facilitar lista de clientes
- Por no facilitar un número de referencia de una estructura
- Por no declarar un número de referencia de una estructura

Sistema sancionador por incumplimiento

Las sanciones se pueden establecer dependiendo si el incumplimiento es negligente o deliberado, o las podrían vincular al nivel de las comisiones o ventajas fiscales, pero sobre todo deberían fijarse en un nivel que incentive el cumplimiento y maximice su valor disuasorio sin ser gravosas ni desproporcionadas.

Las sanciones diarias se utilizan en el Reino Unido e Irlanda y hacen hincapié en la presentación de la declaración en plazo, siendo efectivas para incentivar al promotor y al contribuyente a cumplir con la obligación de declarar, ya que pueden seguir imponiendo sanciones diarias mientras dure el incumplimiento.

En el régimen británico hay dos tipos de sanciones, una inicial y una secundaria, la inicial viene determinada por un Tribunal y puede calcularse sobre la base de un importe diario máximo de 600 GBP por día, y la secundaria puede ser aplicada por la administración tributaria y puede imponer una sanción mayor de hasta 1 millón de GBP. En el caso del régimen estadounidense, cualquier asesor material que no mantenga una lista y no la facilite al IRS previo requerimiento por escrito de éste, pagará una sanción de 10 000 USD por cada día de incumplimiento a contar a partir del vigésimo día. Así lo dispone el informe final OCDE 2015.

Sanción proporcional al ahorro fiscal o a la comisión del promotor, esta se da en el sistema sancionador de Reino Unido e Irlanda, puesto que pueden tomar en consideración el importe de la ventaja fiscal o de la comisión percibida; Estados Unidos y Canadá basan directamente el nivel de la sanción en el importe de la ventaja fiscal conseguida por el contribuyente o en la comisión pagada al asesor.

En Canadá, el hecho de no declarar una estructura suspende su eficacia y se puede denegar a los contribuyentes cualquier ventaja fiscal resultante de ella. En Estados Unidos, la omisión de la declaración amplía el plazo de prescripción con respecto a las operaciones catalogadas.

4. ESTRUCTURAS DE TRIBUTACIÓN INTERNACIONAL

Definición de la estructura sujeta a declaración

“Las estructuras internacionales suelen generar múltiples beneficios fiscales para distintas partes en diferentes jurisdicciones y las ventajas fiscales que resultan a nivel nacional de una estructura internacional podrían ser imperceptibles si se observan de forma aislada del resto del mecanismo en su conjunto”.

“Las estructuras de planificación fiscal internacional a menudo están incorporadas a operaciones comerciales más amplias como adquisiciones, refinanciaciones o reestructuraciones”.

“Por lo general, los rasgos específicos serán el método más efectivo de centrarse en las estructuras transfronterizas que plantean riesgos de política o recaudación fiscal en la jurisdicción donde se declara”.

Si bien la OCDE no define lo que es una estructura sujeta a declaración, también es que con lo aplicado en los regímenes existentes se puede identificar que con una estructura sujeta a declaración se pueden identificar estructuras nacionales e internacionales con ventajas fiscales, objetivo principal de esta Acción.

“Uno de los retos del diseño de un rasgo específico es formular una definición que sea lo suficientemente amplia como para englobar una serie de técnicas de planificación fiscal y lo suficientemente restrictiva como para evitar un exceso de declaraciones”, señala el informe final OCDE (2015), pero para tratar esta cuestión señala que se tiene que tener un enfoque centrándose en los tipos de resultados BEPS en lugar de apuntar a las técnicas que se utilizan para lograrlos.

Los siguientes elementos de diseño que el informe final OCDE (2015) señala para mejorar la forma en que un régimen de declaración obligatoria aborde la planificación internacional son:

- Suprimir el requisito de umbral para las estructuras transfronterizas;
- Desarrollar rasgos distintivos que se centren en los riesgos BEPS;
- Definir más ampliamente la estructura sujeta a declaración;
- Evitar imponer cargas indebidas;

- Exigir que se declare toda la información relevante sobre las estructuras;
- Imponer al contribuyente nacional, en el momento de celebrar una operación relevante con un miembro del grupo, la obligación de:
 - o indagar si el mecanismo incorpora un resultado transfronterizo.
 - o notificar a la administración tributaria en caso de que:
 - El miembro del grupo no facilite la información sobre el mecanismo;
 - La información sobre el mecanismo sea inadecuada o incompleta;
 - Exista una demora injustificada en el suministro de la información.

La combinación de elementos genéricos y específicos permite a las administraciones tributarias centrarse en los mecanismos de planificación fiscal internacional que plantean mayores retos de política y recaudación tributaria sin dejar de captar los mecanismos nuevos o innovadores.

Intercambio de información

No hay que olvidar la importancia del intercambio de información ya que la OCDE señala que: “En el marco de transparencia elaborado por el Foro sobre Prácticas Fiscales Nocivas en el contexto de la labor desarrollada sobre la Acción 5 exige un intercambio espontáneo y obligatorio de información con respecto a las consultas que pueden generar, de no existir tal intercambio, generaría preocupación en materia de BEPS”.

El Centro de Colaboración e Información Conjunta sobre Refugios Tributarios Internacionales es una plataforma internacional, a la que pueden adherirse voluntariamente las administraciones tributarias, ofreciendo la oportunidad de potenciar las relaciones a fin de propiciar la cooperación y colaboración bilateral y multilateral sobre la base de los instrumentos jurídicos vigentes, el cual ofrece las ventajas siguientes:

- Brinda a las administraciones tributarias la oportunidad de aprovechar la experiencia, recursos y conocimientos técnicos de otras administraciones tributarias.
- Cuando un país se adhiere se le designa un punto de contacto único que sirve para facilitar las interacciones y el proceso de intercambio de información.
- Ofrece la oportunidad de determinar qué tipo de prácticas de intercambio de información son más efectivas y promoverlas como mejores prácticas.
- Brinda apoyo administrativo con un sitio web seguro y ofrece un punto de contacto único con informes y actualizaciones periódicas sobre las actividades del Centro.

5. APLICACIÓN DE LA RECOMENDACIÓN EN MÉXICO

Desde la incorporación de México² a la OCDE, este ha aprovechado las experiencias de otros países y a la vez ha mejorado su economía, sirviendo como puente de comunicación entre los países industrializados y los países de latinoamérica, el compromiso es tal que año tras año ha incluido en su legislación cambios normativos y legislativos que conllevan a divulgar información a la Administración Tributaria, entre ellas podemos destacar las siguientes:

Por lo que corresponde al Dictamen Fiscal. En el 2007, se incorporó al cuestionario de “Datos Generales” del Sistema de presentación del Dictamen (SIPRED) la pregunta: “¿El contribuyente aplicó criterios contrarios a los publicados en el Diario Oficial de la Federación³ como criterios no vinculativos como se describe en

el apartado siguiente, de las disposiciones fiscales y aduaneras?”, pregunta que fue incluida año con año, hasta que en 2014, se restringió la obligación de presentar el dictamen. (Polanco et al. s.f., p. 499)

En relación a los Criterios no vinculativos. denominados así porque “no someten a su comportamiento” y cuyo objetivo es identificar prácticas fiscales incurridas por los contribuyentes, que, si bien no están prohibidas en la legislación actual, la autoridad fiscal la considera indebidas. (Polanco et al. s.f., p. 499).

Algunos de los siguientes criterios podrían considerarse transacciones sujetas a declaración bajo la Acción 12:

- Establecimiento permanente a través de un agente independiente.
- Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero.
- Aplicación de los artículos de los Tratados para evitar la doble tributación que México tenga en vigor, relativos a la imposición sobre sucursales.
- Prestación de servicios en territorio nacional por medio de la figura de un comisionista mercantil. Polanco et al. (s.f., p. 499)

Por lo que corresponde a los Avisos y autorizaciones. Adicional a los dictámenes y criterios no vinculativos, han existido otros requisitos de divulgación de información en nuestro país, como el de obtener autorización o dar aviso respecto de ciertas transacciones que las autoridades consideran como sensibles, por ejemplo, tratándose de reestructuraciones internacionales de sociedades pertenecientes a un grupo, la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente, en su artículo 161,

² El 18 de mayo de 1994, México se convirtió en el miembro 25 de la OCDE, su decreto de promulgación fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el 05 de julio del mismo año.

³ El ordenamiento se desprende del Código Fiscal de la Federación en su artículo 52.

párrafo 17, requiere la autorización anticipada de las autoridades fiscales para el diferimiento del pago de impuesto derivado de la ganancia en la enajenación de acciones dentro de dicho grupo.

Otro ejemplo, es la obligación de presentar aviso en el caso de fusión⁴, y de obtener una autorización en caso de una fusión que se produzca dentro de los cinco años siguientes a otra fusión o escisión.

Respecto a las Declaraciones informativas.

Adicional a la información anterior, los contribuyentes están obligados a presentar en el mes de febrero del siguiente ejercicio fiscal, la declaración informativa múltiple (DIM), en la cual informan sobre operaciones con partes relacionadas, sueldos y salarios, entre otras y por último las nuevas informativas en materia de Precios de Transferencia como lo son la 1) Declaración Maestra 2) Declaración Local y 3) Declaración País por País.

Por las Sanciones a quienes asesoren. Si bien el artículo 89, del CFF, impone multa a los asesores fiscales que proporcionen servicios de asesoría a los contribuyentes para omitir total o parcial el pago de una contribución, también es que no procede la multa siempre que los asesores por escrito hagan saber que su criterio puede ser diverso o contrario a lo que señalan e interpretan las autoridades fiscales.

En este punto encontramos que el Dictamen fiscal, los criterios no vinculativos, los avisos y autorizaciones, las declaraciones informativas y las sanciones a los asesores, han marcado un punto importante en nuestro país para que las autoridades fiscales conozcan de

las operaciones de los contribuyentes, si no de forma anticipada, sí para conocer de lo que ya han realizado, información que si bien no ha tenido el tinte para conocer anticipadamente estructuras de planificación fiscal agresiva, si ha existido una obligación de parte de los contribuyentes para informar respecto a ciertas operaciones que sin duda tienen sus implicaciones fiscales implícitas. A través de este tipo de información, es como la autoridad ha detectado planeaciones fiscales que, la cual ha servido como preámbulo para lo que ahora exige la Acción 12.

La incorporación en el 2013⁵ del Artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación, es la materialización de la aplicación de la acción 12 en México, ya que establece la obligación a las empresas de presentar en una declaración informativa la “Información de operaciones relevantes”⁶ y esta se realizará a más tardar el último día de los meses de abril, julio, octubre y enero del ejercicio siguiente.

Los contribuyentes distintos de aquellos que componen el sistema financiero en términos de lo establecido en el artículo 7, tercer párrafo de la Ley del ISR; quedarán relevados de declarar las operaciones cuyo monto acumulado en el periodo de que trate sea inferior a \$60,000,000 de pesos.

Inconstitucionalidad de la declaración

A raíz de la publicación de la obligación de presentar la “Información de operaciones relevantes”, surge inquietud que ante tal imposición se promueve Juicio de Amparo Indirecto, en donde dicho juicio se resolvió medularmente en los siguientes términos:

4 Artículo 14-B, fracción I, inciso a) del Código Fiscal de la Federación.

5 Acorde a lo publicado en la Gaceta Parlamentaria número 3857-C, Año XVI, del 8 de septiembre de 2013.

6 Regla I.2.8.1.14 de la Quinta Resolución de Modificaciones de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce del 16 de octubre de 2014.

- El nacimiento de la obligación de informar respecto de las operaciones relevantes tiene su razón de ser en la eliminación del requisito de presentar dictamen formulado por un CPR;
- La inconstitucionalidad se hizo derivar por vicios de la Ley, y no se impugnó por vicios propios.

Posteriormente en el recurso de revisión, en la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, en adelante SCJN, se establecen los siguientes puntos de análisis en el Amparo en revisión 432/2016, del cual se transcriben algunos puntos de intereses para el presente artículo en donde se respalda el argumento del ponente con el hecho de que en ningún momento el artículo combatido menciona el tipo de información que debe proporcionarse a las Autoridades Hacendarias⁷; además de señalar que de la exposición de motivos de la adición de dicho artículo al Código Fiscal de la Federación del nueve de diciembre de dos mil trece es insuficiente para aceptar como válido lo que a todas luces es una facultad discrecional que se otorga la autoridad a través de dicho artículo y su ampliación en las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal y sus resoluciones que modifican lo ya regulado; igualmente considera insuficiente el hecho de que en dicha exposición de motivos dicha información se tiene como relevante, pero que al momento de sancionarse dicha adición simplemente no se le dio ni el nombre de información relevante, mucho menos se señaló qué se considera como tal.

Derivado de lo anterior, considero que los argumentos empleados por la Ministro ponente son válidos en tanto que el artículo impugnado señala una cláusula habilitante en su primer párrafo, pero que de ninguna forma ésta deberá caer en los supuestos de una

facultad discrecional pues lo que se hace al emitirse las reglas en la miscelánea fiscal van más allá de lo que la propia legislación regulada prevé, situación que rompe con la jerarquía de las leyes, en tanto que un reglamento, regla, decreto, etc., no debe ir más allá de lo que la propia legislación establece.

Seguimiento al pronunciamiento

Ahora bien, pasemos al punto que a nuestra consideración es uno de los más importantes de este tema: el voto particular del Ministro José Fernando Franco González Salas, quien hace un argumento apelando a la lógica y al sentido común como sigue:

- Antes de dicha adición del precepto estudiado, ¿qué información era la que se tenía que certificar o dictaminar ante CPR?;
- Con la adición a dicho precepto, ¿Qué es lo que pasó con esa información?;
- ¿Sólo cambió la forma de la presentación?;
- Planteadas esas preguntas, ¿cambió el tipo de información que debería presentarse ya fuera la dictaminada por CPR o a través de un portal de internet?.

Las anteriores interrogantes surgen de la lectura de dicho voto particular, pues como acertadamente el Ministro votante señala:

“... puede afirmarse que la información relevante que debe enviarse en términos de esas normas es la concerniente a la contabilidad que antes se informaba

7 “Es decir, no existe algún elemento que permita a los contribuyentes conocer las bases a partir de las cuales la autoridad hacendaria definirá cuál información puede ser requerida y sobre qué operaciones puede versar.

...

el uso de la acepción operaciones relevantes genera un estado de incertidumbre al desconocerse cuál será esa información que la autoridad hacendaria considerará relevante en un momento determinado para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, independientemente que ese término de operaciones relevantes sólo se refirió en la exposición de motivos pero no en el texto del artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación que únicamente habla de información sobre operaciones”. (Amparo en revisión 432/2016)

mediante un contador público, a través de la forma oficial 76 (setenta y seis) en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria y que se considera necesaria para que la autoridad pueda ejercer sus facultades de comprobación"... (Voto particular que formula el ministro José Fernando Franco González Salas en el amparo en revisión 844/2016, resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sesión de treinta de noviembre de 2016).

Es decir, si de la exposición de motivos se desprende que lo que se intenta es la simplificación administrativa, que la información que se debía dictaminar a través del Contador Público Registrado (CPR), ahora se deba presentar por el propio contribuyente en un portal de internet, es inconcuso que nunca hubo una variación en el tipo de información que debía de reportarse a la Autoridad, sino que únicamente cambió el modo de su presentación, dado que solo hubo una sustitución en la forma de presentación, ya que cada contribuyente sabe qué tipo de información era la que presentaba a través del CPR, por lo que en cada caso concreto se sabía el tipo de operaciones a dictaminar.

Por si fuera poco, menciona el Ministro que en dicho formato 76 existe un anexo I, el cual enlista las operaciones que se deberán enviar vía internet relativo a operaciones financieras establecidas en los artículos 20 y 21 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta como se muestra a continuación:

ANEXO I. OPERACIONES FINANCIERAS ESTABLECIDAS EN LOS ARTÍCULOS 20 Y 21 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE.

1.-Pago de cantidades iniciales por operaciones financieras que hayan representado más del 20% del valor del subyacente.

2.-Operaciones financieras compuestas y/o estructuradas.

3.-Operaciones financieras con fines de cobertura comercial.

4.-Operaciones financieras con fines de negociación.

5.-Operaciones financieras donde el principal, los intereses y accesorios provienen de la segregación de un título de crédito o cualquier instrumento financiero.

6.-Enajenación por separado del título valor principal relacionado con bonos o cualquier instrumento financiero.

7.-Enajenación por separado de cupones de intereses relacionados con bonos o cualquier instrumento financiero.

8.-Terminación de manera anticipada de operaciones financieras .

9.- Operaciones financieras en las cuales no haya ejercido la opción establecida.

ANEXO II. OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS.

ANEXO III. PARTICIPACIÓN EN EL CAPITAL Y RESIDENCIA FISCAL.

ANEXO IV. REORGANIZACIÓN Y REESTRUCTURAS.

ANEXO V. OTRAS OPERACIONES RELEVANTES.

Artículo 20. En el caso de operaciones financieras derivadas, se determinará la ganancia acumulable o la pérdida deducible, conforme a lo siguiente:

I. Cuando una operación se liquide en efectivo,

...

II. Cuando una operación se liquide en especie con la entrega de mercancías, títulos, valores o divisas, . . .

III. Cuando los derechos u obligaciones consignadas en los títulos o contratos en los que conste una operación financiera derivada sean enajenados antes del vencimiento de la operación, . . .

IV. Cuando los derechos u obligaciones consignadas en los títulos o contratos en los que conste una operación financiera derivada no se ejerciten a su vencimiento o durante el plazo de su vigencia, . . .

V. Cuando lo que se adquiera sea el derecho o la obligación a realizar una operación financiera derivada, . . .

VI. Cuando el titular del derecho concedido en la operación ejerza el derecho y el obligado entregue acciones emitidas por él y que no hayan sido suscritas, acciones de tesorería, . . .

VII. En las operaciones financieras derivadas en las que se liquiden diferencias durante su vigencia, . . .

VIII. La ganancia acumulable o la pérdida deducible de las operaciones financieras derivadas referidas al tipo de cambio de una divisa, . . .

X. Tratándose de operaciones financieras derivadas por medio de las cuales una parte entregue recursos líquidos a otra y esta última, a

su vez, garantice la responsabilidad de readquirir las mercancías, los títulos o las acciones, referidos en la operación, por un monto igual al entregado por la primera parte más un cargo proporcional, . . .

Artículo 21. Los ingresos percibidos por operaciones financieras referidas a un subyacente que no cotice en un mercado reconocido de acuerdo a lo establecido en el artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, incluyendo las cantidades iniciales que se perciban, se acumularán en el momento en que sean exigibles o cuando se ejerza la opción, lo que suceda primero. Las cantidades erogadas relacionadas directamente con dicha operación, sólo podrán ser deducidas al conocerse el resultado neto de la operación al momento de su liquidación o vencimiento, independientemente de que no se ejerzan los derechos u obligaciones consignados en los contratos realizados para los efectos de este tipo de operaciones. . . “

Así pues, el argumento de fondo del Ministro tiene sustento lógico jurídico pues en ningún momento el legislador menciona que la información que ahora deberá presentar el contribuyente cambia de ésta por aquella, sino que al sustituirse la forma de presentación de dicha información deja intocada el contenido de ésta, situación que por un lado dejaron de lado los Ministros que votaron a favor del proyecto de la Ministro ponente, y que por otra el legislador omitió en su redacción, lo que claramente incidió al momento de resolver en el recurso de revisión.

6. CONCLUSIONES

Sin duda la Acción 12, para todos los países, resaltando la importancia para los países miembros de la OCDE, y en lo particular para este artículo para México tiene un efecto muy significativo, sobre todo para las grandes empresas, empresas que por su estructura involucran en muchos sentidos operaciones con otras jurisdicciones fiscales y que, por la simple implementación de esta acción tienen que presentar información adicional a la que vienen presentando, pero ahora respecto a sus operaciones relevantes, que en algunos o muchos casos quizá involucre operaciones con regulación corporativa o financiera y no precisamente a la que se refiere esta acción pero para cumplir la deberán presentar.

Es claro el mensaje que trae esta acción, al tratar de conocer estructuras que podrían conllevar a una evasión fiscal, pero si verdaderamente se quiere combatir dicha evasión fiscal en nuestro país, se puede lograr aplicando las recomendaciones de los países que están cumpliendo con las normas vigentes y tienen en consideración las nuevas normas anti elusivas, como Reino Unido, Estado Unidos, Irlanda, Portugal, Canadá y Sudáfrica, tomando en consideración las más importantes y las que conforme a nuestra legislación no tuvieran una repercusión mayor en transgredir los derechos constitucionales de nuestros connacionales.

Ante los paradigmas de las recomendaciones de esta acción, se abre una gran oportunidad para nuestro país para encontrar algún mecanismo que le ayude a combatir la evasión fiscal agresiva, incluso se pudiera considerar tomar algunas acciones implementadas por los países que ya tienen un mecanismo como el que sugiere esta acción, que como opción propondría ir avanzando en los siguientes puntos:

- Primeramente, sugerir a las Administraciones tributarias destinar un área en específico para estudiar sector por sector donde hayan

identificado ya la evasión fiscal potencialmente agresiva.

- Una vez identificados, se trabaje en primera instancia en un solo sector, para conocer su mecanismo que pudiera traer consigo una planeación fiscal agresiva.
- Ya elegido y seleccionado el sector, definir los mecanismos para allegarse de información que por sí sola revele su estructura y/o mecanismo, e inclusive a sus promotores y/o usuarios.
- Que la información requerida sea de relevancia para allegarse verdaderamente de la pudiera servir para identificar esas planeaciones fiscales potencialmente agresivas y no enfocarse a requerir información que sature a las administraciones tributarias.
- Identificados y atendidos los puntos anteriores, establecer un acercamiento con los contribuyentes y/o promotores de esas estructuras para disuadirlos de utilizarlas.

El que ésta acción contemple algunos ejemplos para el quién, cómo, cuándo y qué tienen que declarar las empresas respecto a su información relevante, es un aspecto importante a considerar en la implantación en nuestro país, porque como tenemos conocimiento al momento de aplicar la Acción 12 trajo consigo su inconstitucionalidad, al no haber definido que se entiende por información relevante, y con los ejemplos que nos dio la acción dejó en claro lo que se puede entender por información relevante, pudiendo considerar este tipo de información para que en un futuro no muy lejano nuestra legislación nacional pudiera incorporar alguna definición más concreta y acertada a lo que en realidad quisiera obtener de los contribuyentes sin que conlleve otra vez a su inconstitucionalidad.

Si bien esta acción tiene como objetivo claro el incentivar a los contribuyentes y a sus asesores para que proporcionen información a las administraciones tributarias, también es que las administraciones tributarias deben responder de la misma forma a los contribuyentes al comunicarles que verdaderamente se enfocaran a estructuras que tengan una repercusión fiscal, es decir, que los contribuyentes conozcan que la información que reportan es utilizada responsablemente por la autoridad, para que genere confianza mutua y exista una relación contribuyente-autoridad más cercana y más responsable.

Sin duda este tipo de acción trae aparejado consigo misma un ámbito de relaciones internacionales de los que desde ahora nuestro país se tiene que incorporar y en consecuencia deberá asumir tanto los beneficios como riesgos que puede afrontar al implementar una norma de declaración obligatoria, el que la administración tributaria cuente con información puntual ha sido un gran reto, el que ahora se pretenda que los contribuyentes informen anticipadamente sobre alguna planeación que pudiera tener un tinte de evasión es un gran reto para asumir y poder lograrlo, porque sin duda los promotores desearían mantener la confidencialidad de su estructura ante otros promotores o ante las autoridades fiscales.

Ahora bien, el hecho de que en nuestro país se tuviera desde hace mucho tiempo a tras la obligación de informar a la autoridad mediante el dictamen fiscal que presentaban los Contadores Públicos que dictaminaban los estados financieros de los contribuyentes, el de informar la aplicación de los criterios no vinculativos que emitía la autoridad, así como el informar por medio de los avisos y autorizaciones, y las declaraciones informativas, toda aquella información y documentación que en ocasiones requería conocer la propia autoridad, y además impusiera una sanción a quienes asesoren respecto a algunas prácticas fiscales indebidas; tuvo un impacto significativo, porque la autoridad aunque

no al tiempo que lo requiere esta acción, pero conoció de operaciones que los contribuyentes realizaban respecto a una posible conducta indebida, pero que como se dice eran métodos que de alguna manera conllevaban a la autoridad a tener conocimiento de prácticas con posibles implicaciones fiscales.

Para cumplir con la recomendación de la OCDE, en específico para la Acción 12, México promueve la presentación de la declaración de “Información de operaciones relevantes”, que como se ha señalado en el presente artículo, si bien se señaló en su exposición de motivos que para la autoridad era necesario conocer de información relevante, también lo es que en su emisión, no se incluyó en su texto lo que específicamente se define como tal, circunstancia que a consideración de los contribuyentes que la aplicaron, consideraron que transgredía los principios constitucionales de legalidad y seguridad jurídica de nuestra Carta Magna.

Inconstitucionalidad que implica que no estarán obligadas a remitir en términos de esa normatividad la información sobre operaciones relevantes hasta en tanto se reforme la normatividad reclamada, teniendo muy en claro que, si la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación requiera algún tipo de datos, informes o documentos, los contribuyentes están obligados conforme a las mismas disposiciones fiscales a proporcionarlos.

Cómo consideración muy personal, creemos que no podemos dejar de reflexionar que es tiempo que tanto la administración tributaria como los grandes grupos empresariales, encuentren la posibilidad de implementar una estructura de revelación de información clara, eficaz, flexible y dinámica, que garantice que la información recopilada sea utilizada de manera confiable, para estar preparados y mantener un nivel óptimo de competencia y de carga tributaria a nivel internacional y que beneficie a nuestro país.

7. BIBLIOGRAFÍA

OCDE (2016), Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva, Acción 12-Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Editions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>.

OCDE (2014). *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters* (Norma de intercambio automático de información financiera en materia fiscal; Publicaciones de la OCDE), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>.

OCDE (2010a). Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, versión abreviada. Publicaciones de la OCDE, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264184473-es>.

OCDE (2011). *Takling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OCDE, Paris, www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf

OCDE (2008). Study into the Role of Tax Intermediaries, OCDE, Paris (Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>

OCDE (2015), *Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos*, Publicaciones de la OCDE, Paris.

OCDE (2013), Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Publicaciones de la OCDE, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>

<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/>

<https://www.scjn.gob.mx/sistema-de-consulta/#/>

<http://www.fundacionic.com/wp-content/uploads/2017/05/ACCION-12-EY.pdf>



Una visión sobre las relaciones **DEL DELITO FISCAL Y EL BLANQUEO DE CAPITAL**

Modelo español de colaboración institucional
entre Unidad de Inteligencia Financiera
y Administración Tributaria

Rocío **Gamo Yagüe**
Ignacio **Pérez-Hickman Tiedtke**

SINOPSIS

El presente artículo pretende dar una visión global de las relaciones existentes entre el delito de blanqueo de capitales y el delito fiscal, tanto desde el punto de vista de uno de ellos como antecedente del otro, como de su coexistencia en planos de igualdad, a través de la jurisprudencia del Tribunal

Supremo español. Se completa la visión con una somera descripción de la actuación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria española en la prevención y persecución del blanqueo de capitales.

CONTENIDO

1. El delito de blanqueo de capitales procedente del delito fiscal.
2. El delito fiscal procedente del delito de blanqueo de capitales.
3. El delito fiscal y, al mismo tiempo, delito de blanqueo de capitales u otro.
4. Blanqueo de capitales cometido por personas que se dedican al fraude fiscal.
5. Marco institucional de la lucha contra el blanqueo de capitales y el fraude fiscal. Modelo español de colaboración.
6. Conclusiones

LOS AUTORES

Rocío Gamo Yagüe es Inspectora de Hacienda del Estado desde el año 2003, habiendo desarrollado su carrera principalmente en la Agencia Estatal de Administración Tributaria española. En la actualidad, ocupa el cargo de Inspectora Jefa del Área de Investigación General de la Oficina Nacional de Investigación del Fraude de la AEAT. **Ignacio Pérez-Hickman Tiedtke** es funcionario del Cuerpo Superior de Vigilancia Aduanera desde el año 1999 (con anterioridad, desde 1995, del Cuerpo Técnico de Hacienda). La mayor parte de su carrera se ha centrado en la investigación patrimonial y el blanqueo de capitales, incluyendo doce años en la UIF española (SEPBLAC). En la actualidad ocupa el cargo de Asesor en la Oficina Nacional de Investigación del Fraude de la AEAT.

INTRODUCCIÓN

El blanqueo de capitales comprende todas aquellas actividades u operaciones realizadas con la finalidad última de incorporar al tráfico económico legal, el producto, el beneficio o el rendimiento procedente de una actividad delictiva. El Tribunal Supremo español, en la Sentencia 265/2015, de 29 de abril, se refiere al blanqueo de capitales como *“el proceso en virtud del cual los bienes de origen delictivo se integran en el sistema económico legal con apariencia de haber sido adquiridos de forma lícita, por lo que el delito tiende a conseguir que el sujeto obtenga un título jurídico, aparentemente legal, sobre bienes procedentes de una actividad delictiva previa”*.

Esta sentencia tiene una especial importancia, pues es una de las primeras en las que se consagra lo que desde entonces se ha venido a denominar como **“doctrina de la finalidad del acto”**, que en gran medida ayuda a interpretar los casos de punición más complejos del delito de blanqueo de capitales. A partir de ella, han proliferado otras muchas sentencias con el mismo sustrato.

En lo que se refiere a este trabajo, una de las primeras cuestiones a dilucidar es determinar qué actividades delictivas previas pueden ser las que, desde un punto de vista penal, originen las ganancias susceptibles del delito de blanqueo de capitales.

Históricamente, la configuración a nivel internacional del blanqueo de capitales ha seguido una evolución muy marcada respecto de qué figuras antijurídicas podían configurarse como antecedentes. Así, y siguiendo las decisiones adoptadas por diferentes instituciones internacionales (Organización de Naciones Unidas, Unión Europea, GAFI, ...), se ha evolucionado desde

un blanqueo derivado exclusivamente de delitos de tráfico de drogas, a llegar a desligarlo de la comisión de un delito concreto, siendo condición suficiente el despliegue de una actividad delictiva, que no necesita ser individualizada.

El ordenamiento jurídico español ha seguido los pasos del orden internacional, siendo evidente la evolución normativa en la tipificación de este ilícito penal. El delito de blanqueo de capitales se introduce en el Código Penal español en 1988, limitado a los casos de delitos de tráfico de drogas. Si bien en 1992 se introduce la posibilidad de comisión imprudente, el verdadero salto en su configuración se produce en 1995, a través de un nuevo Código Penal que posibilita la comisión de blanqueo de capitales respecto de cualquier bien o ganancia procedente de un delito grave, es decir, entre otras, penas de prisión o inhabilitación superior a tres años¹.

El siguiente gran cambio en la tipificación de delito se produce en 2003, extendiendo su ámbito al considerar como antecedente cualquier delito, llegando en el año 2010 a ampliarse a *cualquier actividad delictiva*².

En la actualidad el delito de blanqueo de capitales está regulado en el Código Penal, Título XIII (delitos contra el patrimonio y contra el orden socioeconómico), Capítulo XIV (de la receptación y el blanqueo de capitales), artículos 301-304.

El artículo 301 regula el tipo básico del delito, describiendo cuatro conductas:

- Adquirir, poseer, utilizar, convertir o transmitir bienes, sabiendo que éstos tienen su origen en una actividad delictiva, cometida por él o por un tercero (art. 301.1. 1º párrafo).

1 Actualmente, ese tiempo se ha elevado a cinco años.

2 Es necesario que los bienes blanqueados procedan de una actividad delictiva. No es necesaria la existencia de una condena previa por dicho delito o delitos precedentes (STS 198/2003, STS 449/2006, STS 338/2007, etc.), ni siquiera la identificación de un concreto hecho delictivo (vgr., entre otras muchas, STS 189/2010.).

- Realizar cualquier otro acto para ocultar o encubrir el origen ilícito de los bienes anteriores (art. 301.1. 1º párrafo).
- Realizar cualquier otro acto para ayudar a la persona que haya participado en la infracción o infracciones anteriores a eludir las consecuencias legales de sus actos (art. 301.1. 1º párrafo).
- Ocultar o encubrir la verdadera naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento o derechos sobre los bienes o propiedad de los mismos, a sabiendas de que proceden de alguna de las conductas anteriores o de un acto de participación en ellas (art. 301.2).

Pese a la diferenciación de las cuatro conductas, se puede concluir que la **conducta típica del delito de blanqueo de capitales** es la realización de actos de adquisición, posesión, utilización, conversión o transmisión de bienes, o cualquier otro acto, para ocultar o encubrir su origen ilícito o ayudar a los participantes del delito a eludir las consecuencias legales de sus actos, a sabiendas de que estos bienes tienen su origen en un delito cometido por él o por una tercera persona.

Bajo el prisma de la referida “doctrina de la finalidad del acto”, se concluye que realmente estamos ante un único acto de blanqueo de capitales, en el sentido de que lo que se pena es toda aquella acción que, con un *animus* finalista de disfrute bajo apariencia lícita, trate de ocultar o encubrir bienes o ayudar al responsable de la acción delictiva de la que proceden. Así, la finalidad ha de estar presente en todo acto de blanqueo, superando así la doctrina de los actos neutros. También, esta “doctrina de la finalidad del acto” resulta enormemente útil para distinguir cuando estamos ante un supuesto de “autoblanqueo” castigado penalmente (expresamente recogido en nuestro Código Penal) de otras figuras, como la absorción delictiva, etc.

Entrando ya en el contenido de este trabajo, las relaciones entre el delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales pueden ser de muy diversa índole. En este artículo nos vamos simplemente a limitar a las siguientes, que consideramos pueden ser suficientes para mostrar el amplio espectro de situaciones que pueden darse en esta materia:

- Delito fiscal como antecedente del blanqueo de capitales: la ganancia obtenida de un delito fiscal es susceptible de generar conductas de blanqueo de capitales al tratar de incorporarlas al tráfico económico ocultando su origen ilícito.
- Delito de blanqueo de capitales como antecedente del delito fiscal: se plantea la cuestión de si los incrementos patrimoniales que se derivan de un blanqueo de capitales deben ser declaradas o, de no serlo, pueden provocar la comisión de un delito fiscal.
- El delito fiscal y, al mismo tiempo, delito de blanqueo de capitales u otro.
- El delito de blanqueo de sujetos cuya única actividad es ayudar a otros a cometer delitos fiscales.

Para finalizar, en el último apartado de este trabajo se describirá muy brevemente el marco institucional existente en España en relación a la materia tratada en este artículo.

1. EL DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALES PROCEDENTE DEL DELITO FISCAL

En este apartado nos centramos en la posibilidad de que un delito fiscal sea precedente de un delito de blanqueo de capitales.

En primer lugar, hemos de afirmar que, si bien, esta posibilidad está claramente asentada en la normativa, tanto nacional como internacional, no ocurre lo mismo con la jurisprudencia y la doctrina, cuyos titubeos surgen de las dificultades de calificación que generan los supuestos de “autoblanqueo”.

A nivel normativo, la Ley 10/2010, de 28 de abril de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, señala en su artículo 1.2):

“(…) A los efectos de esta Ley se entenderá por bienes procedentes de una actividad delictiva todo tipo de activos cuya adquisición o posesión tenga su origen en un delito, tanto materiales como inmateriales, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, así como los documentos o instrumentos jurídicos con independencia de su forma, incluidas la electrónica o la digital, que acrediten la propiedad de dichos activos o un derecho sobre los mismos, con inclusión de la cuota defraudada en el caso de los delitos contra la Hacienda Pública (…)”.

Si bien es cierto que este precepto despliega sus efectos para el ámbito de la prevención del blanqueo de capitales, no lo es menos que claramente supone un potente elemento interpretador o armonizador para todo nuestro ordenamiento jurídico sobre tan controvertida cuestión.

A nivel internacional, en el texto o versión de las recomendaciones del GAFI de 2012, en el glosario adjunto a las mismas, se especifica que entre los posibles delitos previos o subyacentes del de blanqueo de capitales se encuentra el delito fiscal. Por su parte, la 4ª Directiva de blanqueo de capitales (Directiva (UE) 2015/849 del Parlamento Europeo y del Consejo) señala expresamente (art. 3) que el delito fiscal se encuentra entre los que perfectamente pueden ser subyacentes del blanqueo de capitales.

A nivel práctico, estas disposiciones tienen unos efectos muy relevantes, entre ellos:

- Los sujetos obligados por la normativa de prevención del blanqueo de capitales deben estar vigilantes a todo tipo de actividad ilícita (incluida la de tipo fiscal) como posible fuente de ganancias susceptibles de ser blanqueadas. En los albores de la normativa de prevención del blanqueo de capitales esto no era así, lo que ocasionaba no pocas distorsiones del sistema.
- A nivel internacional, y desde luego a nivel comunitario, en el ámbito preventivo se reduce la posibilidad de que algún Estado Miembro pueda alegar la no colaboración o intercambio de información en base a que en su legislación no se contemple el delito fiscal como posible precedente del blanqueo de capitales.
- Si bien en el derecho penal español, toda esta normativa en apoyo de la posibilidad del delito fiscal como precursor del blanqueo de capitales no era ciertamente necesaria o imprescindible, sí que puede considerarse conveniente, sobre todo para disipar las interpretaciones en contra que, cada vez con menos argumentos, viene sosteniendo una parte de la doctrina.

Sentado lo anterior, podemos comenzar con la clara argumentación de que el delito de blanqueo en su opción de “autoblanqueo” goza de total reconocimiento en la legislación y de que estamos ante un delito con total autonomía respecto del delito antecedente, protegiendo un bien jurídico diferente.

En efecto, la característica principal del blanqueo no es el mero disfrute de unas ganancias ilícitamente obtenidas, sino que lo que realmente se persigue es el retorno de esas ganancias ilícitas al circuito económico una vez se ha oscurecido o difuminado ese origen

delictivo. Se trata de proteger al “orden socioeconómico”, evitando que el dinero ilícito contamine o distorsione, primero la dimensión financiera/económica de la sociedad, seguido de la sana competencia y correcto funcionamiento de los mercados y de los sistemas de asignación de recursos, y finalmente, evitar que ese dinero ilícito acabe corrompiendo a las instituciones y el buen funcionamiento del Estado. Por todo ello, la sanción del delito antecedente perfectamente puede no alcanzar la totalidad del desvalor de las conductas que se llevan a cabo en torno al subyacente.

Pero la principal discusión en los supuestos de “autoblanqueo” se encuentra en la diferenciación entre la consumación o agotamiento del delito precedente y la generación de una nueva conducta delictiva, pues una doble punición puede comportar una lesión al principio “*non bis in ídem*”. La STS 884/2012 nos dice que “*resulta indispensable operar con un criterio restrictivo, con el fin de no identificar, siempre y en todo caso, el agotamiento del delito principal con la comisión de un nuevo delito por el hecho de que se adquiera, posea, utilice, convierta o transmita bienes procedentes de esta actividad delictiva que precede en el tiempo*”.

El delito incluye cuatro fases: ideación, ejecución, consumación y agotamiento, de manera que la realización de actos en cualquiera de estas cuatro fases no permite una sanción independiente del delito en que se enmarca. Los actos posteriores al hecho delictivo para asegurar o realizar los beneficios pretendidos con el mismo, no pueden ser, en ningún caso, objeto de otro reproche penal, al estar ya absorbidos por el delito del que traen causa.

No obstante, cuando en la conducta del actor se comprenden actividades que van más allá de las cuatro fases anteriores, realizando actos de ocultación o encubrimiento del origen ilícito de actividades propias, efectivamente se produce una coincidencia de autores en actividades de generación y blanqueo y, por tanto,

un concurso real que provoca que ambas conductas generen relevancia penal autónoma, con bienes jurídicos de distinta naturaleza afectados.

Con esta interpretación más exigible, por la necesaria concurrencia de actos encaminados a ocultar o encubrir bienes, se evitan excesos como la sanción penal por blanqueo por la mera utilización para gastos ordinarios del dinero correspondiente a la cuota tributaria defraudada.

En definitiva, en este caso, de nuevo la mencionada “doctrina de la finalidad del acto” sirve perfectamente para interpretar cuándo el autor de un delito del que se han obtenido ganancias, a su vez, puede ser penado por el blanqueo de esas mismas ganancias. De esta forma, si sobre las ganancias ilícitas puede construirse un escenario en el que claramente se aprecien actos tendentes a ese disfrute o integración con el ánimo de “lavar” ese origen delictivo, podemos perfectamente invocar la existencia de un comportamiento de “autoblanqueo” susceptible de pena por nuestro Código Penal.

En España, no existió pronunciamiento de la jurisprudencia sobre la posibilidad de considerar el delito fiscal como delito previo del blanqueo de capitales hasta la Sentencia del Tribunal Supremo 974/2012, de 5 de diciembre, con el llamado caso Ballena Blanca.

Ambos delitos, el fiscal y el de blanqueo de capitales, protegen bienes jurídicos diferenciados. El delito de blanqueo de capitales es un delito pluriofensivo que atenta contra el orden socioeconómico. Por su parte, el delito fiscal protege a la Hacienda Pública, desde su perspectiva de interés del Estado, contra atentados al sostenimiento de los servicios y cargos públicos. Por tanto, estamos ante dos delitos de distinto carácter, con bienes jurídicos protegidos bien diferenciados, por lo que ninguna de las conductas abarca la total antijuridicidad del hecho.

El origen histórico del blanqueo de capitales está en el tráfico de drogas, considerando siempre que el bien objeto del blanqueo es distinto del bien objeto del narcotráfico. Pues bien, la Sentencia del caso Ballena Blanca nos dice que *“no puede consentirse que esa lógica diferenciación entre el objeto del tráfico de drogas y el objeto del blanqueo se extrapole para dejar impunes blanqueos de ganancias de un delito anterior cuyo objeto era también patrimonial”*. Los bienes objeto del blanqueo son las ganancias obtenidas en la actividad precedente que constituyen el producto del delito antecedente, y que pueden ser activos de cualquier naturaleza.

En un delito fiscal, la conducta típica es la elusión fiscal, es decir, el impago de la cuota tributaria que genera una obligación tributaria. El autor no ingresa una cantidad monetaria en su patrimonio, pues ya se encuentra en él, pero evita su salida, generando la correspondiente ganancia. **Así, el objeto del blanqueo, en cuanto ganancia del delito precedente, será la ganancia del delito fiscal, esto es, la cuota defraudada.** En ningún caso serán objeto de blanqueo los rendimientos o base imponible que ha motivado dicha cuota.

En definitiva, la cuota defraudada constituye simultáneamente un perjuicio para la Hacienda Pública y un beneficio para el defraudador, y, además, supone un provecho económico derivado del delito susceptible de ser considerado idóneo del delito de blanqueo de capitales. Lógicamente, la mera posesión (sin más) de la cuota tributaria defraudada no puede considerarse un delito de blanqueo de capitales. Sí lo serán, sin embargo, todos aquellos actos que se realicen en torno a ella que quepan dentro de la ya reiterada “doctrina de la finalidad del acto”.

Si esto está tan claro, ¿dónde está el problema? ¿Por qué hay tan pocas sentencias del ordenamiento español en que se condenen ambas conductas? Pues, como nos dice la Sentencia del caso Ballena Blanca, “e/

problema no es tanto el origen o la procedencia delictiva de los bienes, cuanto la dificultad de concretarlos e individualizarlos en el patrimonio del contribuyente, por cuanto en principio no sería admisible la teoría de que todo el patrimonio del contribuyente queda contaminado”.

Así, una vez concretada la cuota defraudada, habrá que diferenciar en su patrimonio los bienes que la integran, pues si no se puede individualizar la cuota tributaria en su patrimonio, difícilmente se puede realizar la conducta típica del delito de blanqueo, al no existir objeto material. El blanqueo exige la concreción de un objeto específico o una pluralidad de bienes igualmente determinados que procedan de una actividad delictiva, lo cual no es fácil cuando se trata de dinero, al ser un bien fungible. Por tanto, para concretar que un delito fiscal pueda actuar como antecedente de un delito de blanqueo, es necesario una importante actividad de investigación para identificar la parte de los bienes del patrimonio del defraudador que constituyen la cuota tributaria.

Así, en ocasiones, la acción típica del blanqueo puede recaer sobre una parte del patrimonio del defraudador que obligatoriamente incluye todo o parte de la cuota tributaria. En otras ocasiones, habrá delito de blanqueo si se transfiere la totalidad de la base imponible, porque una parte está contaminada, o una cuantía de dinero que obligatoriamente incluya una parte de la cuota tributaria.

En conclusión, puede afirmarse sin ningún género de dudas, que el delito fiscal puede convertirse en un delito antecedente del delito de blanqueo de capitales, en cuyo caso, el producto del blanqueo será la cuota tributaria defraudada. El gran problema al que nos enfrentamos para poder condenar por ambos delitos será la individualización o reconocimiento de esa cuota defraudada en la conducta típica del blanqueo.

2. DELITO DE BLANQUEO DE CAPITALS COMO ANTECEDENTE DEL DELITO FISCAL: TRIBUTACIÓN DE RENTAS ILÍCITAS

A través de la comisión de conductas típicas de blanqueo de capitales, se pueden llegar a obtener ganancias, diferenciadas del objeto primigenio del delito. El ejemplo típico sería el siguiente: una persona que se dedique al blanqueo de capitales perfectamente puede lucrarse como consecuencia de esa actividad; en este caso, cabe preguntarse ¿esa ganancia ilícitamente obtenida debe tributar, o al considerarse procedente de un ilícito no estará sometido al escrutinio tributario? ¿Si no se tributa correctamente podría llegar a cometerse un delito fiscal? Nos encontramos ante el controvertido dilema que se ha venido a denominar como **tributación de rentas ilícitas**.

Las posturas doctrinales en este caso han sido (y siguen siendo) muy dispares:

- Hay autores que defienden la total tributación de estas rentas ilícitas, basándose en principios de igualdad y capacidad contributiva. Quien obtiene un incremento patrimonial a través de la comisión de un ilícito, se sitúa en una posición de igual capacidad económica que quien obtuvo semejante ganancia con procedencia totalmente lícita. A mayor abundamiento, a efectos fiscales no puede ser de mejor condición un sujeto cuyos incrementos de patrimonio procedan en todo o en parte de una actividad delictiva de aquellos otros que los ha obtenido lícitamente.
- Por otro lado, hay un número no pequeño de autores que sostienen la posición contraria: en ningún caso deberían tributar estas rentas, pues lo contrario sería aceptar, o de algún modo legitimar, por parte del ordenamiento, la comisión del ilícito.

- Y como ocurre en estos casos, encontramos posturas intermedias. Así, las ganancias obtenidas por la comisión de un ilícito penal deben tener una vía específica de actuación, vía representada por el comiso de los bienes que representan dicha ganancia. No obstante, si los órganos judiciales no determinan dicho comiso, no habría ningún obstáculo para sostener la tributación de dichas rentas.

Esta cuestión sobre la tributación de las rentas ilícitas puede analizarse perfectamente a través de la evolución jurisprudencial con tres grandes Sentencias del Tribunal Supremo, que pueden considerarse como clave: el Caso Nécora de 1996, el Caso Roldán de 1998 y el Caso Urralburu de 2001.

2.1 Sentencia del Tribunal Supremo 649/1996, Caso Nécora

En la sentencia previa se condenó a unas personas por blanqueo de capitales y también a unos delitos fiscales fruto de la no tributación de las ganancias obtenidas por tales actividades.

En esta sentencia, el Tribunal Supremo español se pronunció sobre la posible tributación, y por tanto la comisión de un delito fiscal, de las ganancias patrimoniales obtenidas por un tercero que blanqueaba los beneficios del narcotráfico cometido por otras personas.

Aunque el Tribunal Supremo en este caso finalmente confirmó la absolución por el delito de blanqueo, sin embargo, mantuvo la punición por delito fiscal. En esta Sentencia, pionera en España en la configuración de la fiscalidad de las rentas ilícitas, se marcan las primeras líneas para fundamentar lo anterior: Básicamente se perfilan dos grandes argumentos a favor de esta tesis:

- El ordenamiento jurídico español no contiene ningún precepto en sentido contrario. No hay ninguna norma que prohíba dicha tributación. Es más, de no admitirse, se produciría el asombroso efecto antes señalado de hacer de mejor condición a efectos fiscales a los delincuentes que a los contribuyentes ordinarios.
- La renta obtenida, si bien tiene un origen ilegal, se ha transformado en una renta de su propiedad, y está siendo utilizada para financiarse, por lo que debe considerarse una renta a tributar.

2.2 Sentencia del Tribunal Supremo 75/1998, Caso Roldán

El Caso Roldán llega al Tribunal Supremo después de una condena por los delitos de malversación, cohecho, estafa y fiscal dictada por la Audiencia Provincial de Madrid.

El delito fiscal se fundamentaba, simplemente, en la existencia de unos incrementos no justificados de patrimonio que habían escapado a tributación. Como en el caso anterior, el Tribunal Supremo aceptó la posibilidad de que rentas cuyo origen no sea lícito, con ciertas matizaciones, pueden ser objeto de tributación, y, en consecuencia, el incumplimiento de esta obligación tributaria puede conllevar la comisión de un delito fiscal.

En este caso, el Tribunal Supremo, siguiendo en gran parte la línea argumental marcada en el Caso Nécora, detalla los argumentos sobre los que se basa su fundamentación:

- El ordenamiento jurídico no puede dar un peor tratamiento a quien viola la norma que al cumplidor. Por tanto, dejar sin aplicación del sistema tributario a estos incrementos patrimoniales vulneraría el principio de igualdad. Además, se trata de una forma de financiación para el delincuente, por lo que su no tributación supondría una vulneración

también de los principios de justicia y de capacidad contributiva.

- Como en la Sentencia del Caso Nécora, el Tribunal vuelve a exponer la idea de tributación al no existir ninguna norma que exima de dicha tributación a las rentas ilícitas.
- La fiscalidad debe recaer exclusivamente sobre el beneficio de la operación, por lo que la renta obtenida será la renta gravable, independientemente de la consecuencia penal que haya tenido la actividad que la generó.

El Tribunal además menciona que, en estos casos, el fraude fiscal tiene un sustrato complejo. El presunto delito fiscal puede tener una composición variada: rentas lícitas, rentas ilícitas y los beneficios generados por la inversión de esas rentas ilícitas (las denominadas rentas indirectamente ilícitas). Su diferenciación no es tan fácil en muchos supuestos.

2.3 Sentencia del Tribunal Supremo 20/2001, Caso Urralburu

La denominada Sentencia Urralburu finalmente ha sentado en la jurisprudencia española las bases de la fiscalidad de las rentas ilegales.

El caso juzgado en primera instancia presentaba grandes analogías con el Caso Roldán. De hecho, antes de salir la Sentencia del Tribunal Supremo para el Caso Urralburu se esperaba un resultado muy similar al anterior.

Sin embargo, aquí el Tribunal Supremo entendió que no había lugar al concurso delictivo entre el delito fiscal y los restantes allí enjuiciados, sino que lo que acontecía en un mero concurso de normas (con el efecto de que la pena por el delito precedente subsume a la que procedería por el delito fiscal). La idea principal que subyace en esta sentencia es que si existe una condena

por un delito que comporta el comiso de los bienes o las rentas ilícitamente obtenidos, no procederá imponer condena por la comisión del delito fiscal derivado de la no tributación de tales ganancias.

La sentencia aclara de una forma muy notable las circunstancias que deben concurrir para entender cuándo estamos ante un concurso de normas y cuándo ante un concurso de delitos. Así, en el caso de concurrencia de una actividad delictiva previa con el posible delito fiscal derivado de las ganancias obtenidas fruto de esa actividad delictiva, procederá la aplicación de un concurso de normas (y no de delitos) cuando, al mismo tiempo, acontezcan las siguientes variables:

- Que la renta objeto de la defraudación fiscal derive de modo directo, inmediato y exclusivo del delito anterior.
- Que el delito inicial, del que se desprende el incremento patrimonial, sea efectivamente condenado.
- Que la condena impuesta al delito que genera la ganancia ilegal incluya el comiso de dicha ganancia o su devolución en concepto de responsabilidad civil.

Cuando no se den en concurrencia estas tres circunstancias, sí podrá hablarse de un concurso de delitos, y, en consecuencia, se acumularán las penas por los precedentes y por el delito fiscal correspondiente a los ingresos procedentes o derivados de tales delitos previos. Así, en este caso, los ingresos procedentes de un delito que no han sido declarados a la Hacienda Pública podrán dar lugar a la comisión de un delito fiscal.

Como hemos visto, en muchos casos la defraudación fiscal es una combinación derivada de la ocultación a la Hacienda Pública de rentas lícitas, rentas ilícitas y rentas indirectamente ilícitas.

En este caso, la jurisprudencia únicamente excluye la posibilidad de penar por delito fiscal, cuando las correspondientes rentas procedan de un modo directo o inmediato del delito fuente, y, además, acontezca la concurrencia de los restantes elementos antes comentados.

Si pensamos en términos prácticos, lo cierto es que realmente es difícil que se dé la concurrencia de condiciones necesarias para no penar por delito fiscal, por lo que, en un elevado número de delitos generadores de rentas/patrimonios, lo más habitual será encontrar escenarios en los que se podrá invocar el concurso delictivo con el delito fiscal.

3. DELITO FISCAL Y AL MISMO TIEMPO BLANQUEO DE CAPITALES U OTROS ILÍCITOS

En la moderna delincuencia económica es cada vez más frecuente que una misma estructura u operativa se utilice simultáneamente para la consumación de varias actividades delictivas distintas. Del mismo modo, tampoco resulta nada extraño que, junto con lo anterior, se realicen actividades totalmente lícitas. Todas estas circunstancias complican notablemente la detección de lo que acontece y la posterior investigación y aplicación de las actuaciones a seguir sobre cada una de las actividades ilícitas y lícitas que se han producido.

Aunque la casuística es muy extensa, para ilustrar un poco lo que se quiere expresar vamos a exponer algunas de las posibilidades de simultaneidad delictiva (fraude fiscal y al mismo tiempo blanqueo de capitales) que se abren en las típicas organizaciones habitualmente presentes en el comercio intracomunitario de mercancías, y cuya finalidad es la defraudación al IVA a través de sus diversas modalidades. A estas organizaciones son a las que en lo sucesivo también vamos a denominar como “Tramas de IVA”.

Estamos hablando de los archiconocidos “Carruseles de IVA” y demás estructuras de corte similar, sin perjuicio de que lo que se va a exponer es perfectamente predicable para cualquier otra modalidad de defraudación fiscal con características similares (alta organización; dimensión internacional; elevado número de roles e intervinientes; alta rotación en el movimiento de fondos; Etc.,).

Vamos a seguir el siguiente esquema expositivo:

- Consideraciones generales sobre las “Tramas de IVA”.
- Utilización simultánea de una “Trama de IVA” para la consumación de un delito contra la Hacienda Pública y de otro de blanqueo de capitales.

3.1 Consideraciones generales sobre las “Tramas de IVA”

Resulta conveniente recordar o destacar someramente las características que definen, y la forma en la que operan estas Tramas. Para ello, incidiremos brevemente en:

- cómo se originaron las “Tramas de IVA” en el comercio intracomunitario;
- qué características presentan sus intervinientes y cómo se organizan;
- qué tipo de operativa bancaria desarrollan.

Este recordatorio es imprescindible, pues se verá que estas mismas características y operativa hacen que estas organizaciones sean igualmente idóneas para, simultáneamente, movilizar o legitimar fondos de otra procedencia delictiva o consumir al mismo tiempo otros delitos.

En todo caso, conviene destacar que las “Tramas de IVA” se han ido modernizado con el paso de tiempo para cada vez ser más indetectables e inmunes a las Administraciones tributarias. Sin embargo, por exceder a la materia a tratar, aquí básicamente vamos a incidir en un esquema de “Trama de IVA” bajo un patrón general, o digamos “clásico”, que de todas formas sirve de inspiración al resto de modalidades que han ido surgiendo, y que, al mismo tiempo, igualmente sirve para reflejar lo que se trata de mostrar en este apartado.

Pues bien, centrándonos en el caso español (similar para cualquier país de la UE), desde la entrada plena de España en el mercado único europeo, determinados sectores, especialmente, al principio, el de comercialización de componentes informáticos/electrónicos, vieron que una forma de conseguir vender los productos a un menor precio era aprovecharse de la forma en que tributan las denominadas operaciones intracomunitarias de mercancía (entregas y adquisiciones).³

En este sentido, conviene resaltar que, en este tipo de sectores, muchas veces, una de las variables estratégicas más relevantes para penetrar en el mercado pasa precisamente por conseguir unos precios de venta los más bajos posible, de forma que los beneficios que se obtienen, no vienen dados tanto por el margen comercial (que realmente es bastante reducido), como por la elevada rotación de los stocks.

Así, entre el proveedor localizado en otro Estado Miembro de la UE y el Distribuidor español (Mayorista/Minorista) se fueron posicionado toda una serie de sociedades interpuestas usadas en un principio para provocar y canalizar una bajada artificiosa de precios.

3 Para el empresario que efectúa la entrega intracomunitaria, se produce una exención “plena” del IVA. El empresario que adquiere esa mercancía en el Estado miembro de destino hace constar en sus autoliquidaciones de IVA, una cuota devengada y simultáneamente una cuota soportada, por lo que a efectos prácticos las mercancías entran en el Estado de destino sin Impuesto

De esta forma, surgió una de las modalidades de defraudación de las Tramas de IVA (la conocida como de “venta a pérdidas”). La manera de conseguir esta bajada artificiosa de precios es muy sencilla: basta con que el empresario que efectuó la adquisición intracomunitaria facture esa misma mercancía al siguiente empresario del mercado interior a un precio inferior al de coste, además de no ingresar en el Tesoro Público el IVA correspondiente. Aquí es donde ya se produce la ventaja de precio que beneficia a la Trama, no solo por el hecho de conseguir “ganar mercado” sino también por el hecho de no ingresar las cuotas de IVA repercutidas al siguiente eslabón de la cadena.

Luego veremos que las “Tramas de IVA” también se organizan para consumir otra típica y especialmente dañina modalidad de defraudación al IVA (la conocida como de “Carrusel”).

Resumidamente, los roles que asumen los distintos intervinientes en las “Tramas de IVA” son los siguientes:

- **Rol de “Trucha”** (en terminología anglosajona se le denomina “*missing trader*”): Es el rol asumido por el empresario que efectuó la adquisición intracomunitaria y vendió esa misma mercancía en el mercado interior. En la modalidad de “venta a pérdidas”, la “Trucha” facturará al siguiente eslabón aplicando el referido mecanismo de bajada artificiosa de precio.
- **Rol de “Pantalla”** (en terminología anglosajona se le denomina “*buffer*”): Es el rol asumido por aquellos primeros empresarios que adquieren la mercancía de la “Trucha”. Estas sociedades sí declaran el IVA, que por otra parte no supone ingreso, pues el valor añadido que facturan al siguiente eslabón es muy reducido. Las sociedades “Pantallas” que adquieren la mercancía de las “Truchas”, a su vez, suelen vender la mercancía a otras sociedades, también “Pantallas”, que igualmente se limitan, simplemente, a comprar y

vender la mercancía casi de forma inmediata y sin apenas valor añadido. Su papel en la trama es poner distancia entre la “Trucha” y el “Distribuidor” final. Cuantos más niveles de “Pantallas” existan, más difícil será para las autoridades percatarse de que realmente todo responde a una misma maniobra de defraudación fiscal.

- **Rol de “Distribuidor”**: Son aquellos empresarios que, o bien hacen llegar la mercancía a los clientes finales; o bien, venden esa mercancía, en el ámbito de la propia UE (entregas intracomunitarias) o en el exterior (exportaciones):
 - En el primero de los casos (venta con destino a “Clientes finales”), la mercancía es vendida a éstos a un precio notablemente inferior al de su coste, gracias a la mencionada bajada de precio que artificiosamente consiguió el primero de los empresarios que lo adquirió (rol de “Trucha”). En este caso se consume lo que se conoce como modalidad de “Trama de IVA” de “venta a pérdidas”;
 - En el segundo de los casos, el “Distribuidor” consigue la devolución de unas cuotas de IVA soportado que le han llegado por la cadena de “Truchas”-“Pantallas”, simplemente, fingiendo entregas intracomunitarias o exportaciones para esa misma mercancía. En los casos más flagrantes, estamos únicamente ante un mero circuito de facturación y transporte falso de mercancía. Esta modalidad es la que habitualmente se denomina como de “Carrusel”.

Ambas modalidades (“venta a pérdidas” y “Carrusel”) en el fondo son muy similares, pues, en definitiva, se aprovechan de la existencia de unas cuotas de IVA que realmente, y viendo la trama en su conjunto, nunca han sido ingresadas en el Tesoro Público, precisamente por los integrantes

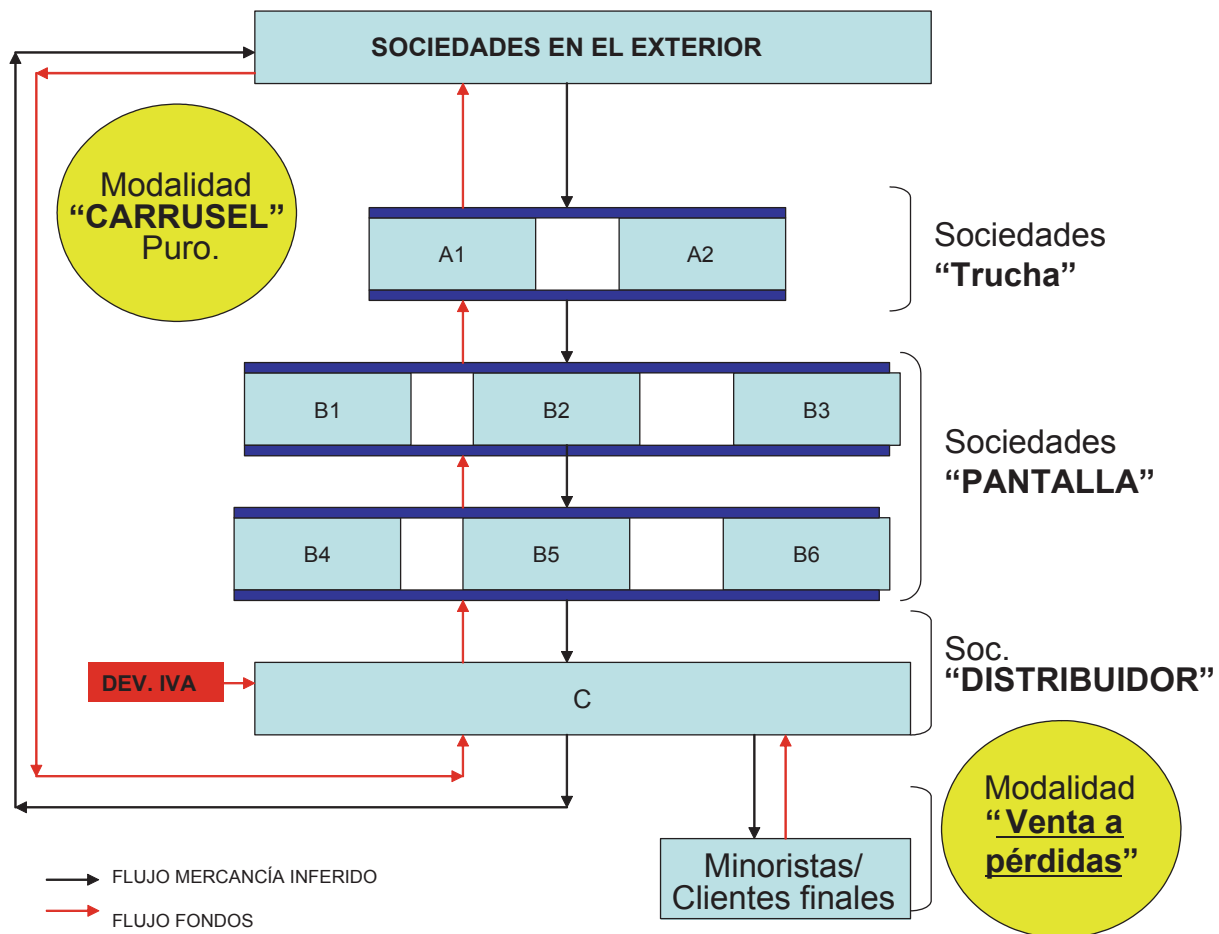
de las Tramas que iniciaron su comercialización en España (las “Truchas”) y que previamente la adquirieron procedente de otros Estados Miembros.

El fraude cometido por las “Tramas de IVA” en aquellos primeros años fue una lacra que rápidamente se extendió a todo el sector, hasta el punto, de que, al poco tiempo, no resultaba extraño que un distribuidor que adquiriese la mercancía directamente del exterior y se comportara de forma honesta, fuera inmediatamente retirado del mercado, pues no podía ofertar los productos a un precio tan ventajoso como el de otros competidores que sí acudían a estas estratagemas organizadas de defraudación. Lógicamente, el éxito conseguido en

el sector de componentes informáticos/electrónicos acarrió que los mismos esquemas de “Tramas de IVA” se trasladaran muy rápidamente a otros sectores; primero a aquellos de naturaleza similar en los que la variable “precio” fuera decisiva, pero posteriormente a cualquiera otro.

De esta forma, la utilización de este tipo de redes fue extendiéndose considerablemente, a la par que se fue asistiendo a una mayor especialización y complicación de las Tramas.

De resultados de lo anterior, una típica y clásica estructura de la “Trama de IVA” a la que nos referimos podría representarse *grosso modo* como sigue:



Como **características generales** de este tipo de entramados pueden señalarse las siguientes:

- Gran extensión en el sector. Una vez se inician estas Tramas para una determinada mercancía, se propaga al resto del sector con una enorme rapidez.
- Problemática global y transnacional.
- Compleja organización y alta especialización: gran número intervinientes y reparto y asunción de diversos roles.
- Multitud de sistemas para implantar “*cortafuegos*” a la detección y reconstrucción de las tramas.
- Si se analiza aisladamente a cada interviniente, la mayor parte de los que integran la trama (las “*Pantallas*” y “*Distribuidores*”) no levantan excesivamente la atención.
- Enorme dinamismo: gran velocidad en el trasiego de fondos, desaparición de intervinientes y surgimiento de otros que ocupan su papel; Etc.

Expuesto brevemente cómo se produce el fraude fiscal en una típica “Trama de IVA”, a continuación, y para las implantadas en España, se describen las características y operativa o “*modus operandi*” que suelen definir y llevar a cabo cada uno de los roles que asumen sus integrantes:

***I) Rol de “TRUCHA”:**

Características:

- Suelen ser sociedades que adoptan la forma de sociedad limitada, con capital social mínimo. También suelen ser de reciente o muy reciente constitución.

- En bastantes ocasiones pertenecen a la categoría de “*sociedades por catálogo*”, que se adquieren a empresas dedicadas a este tipo de actividad.
- Carecen de todo tipo de infraestructura de negocio. El domicilio que aportan frecuentemente se corresponde con el particular del apoderado, con domicilios denominados de mero “*buzón*” (donde se localizan múltiples sociedades), o incluso son inexistentes. En cualquier caso, la tónica general suele ser que toda visita a tales domicilios sea infructuosa.
- No cuentan con trabajadores. No presentan cuentas anuales.
- Los administradores o apoderados en cuenta tienen un perfil en principio poco acorde con las funciones a su cargo: jubilados, estudiantes, amas de casa, inmigrantes sin cualificación, o incluso pequeños delincuentes. En varias ocasiones han presentado documentación que posteriormente se ha demostrado que es falsa.
- Tienen un periodo de vida muy corto. Se observa que en pocos meses desaparecen para surgir otras que ocupan su lugar. En ocasiones las sociedades “*Pantalla*” de primer nivel van variando su actividad hasta ser “*Trucha*” para desaparecer definitivamente.
- Es frecuente que redes de “*Trucha*” y de “*Pantalla*” de los primeros niveles sean controladas “*de facto*” por las mismas personas. Los responsables de las “*Pantallas*” en ocasiones actúan como introductores a las entidades de crédito de las “*Trucha*”.

Operativa:

- Desde que consiguen abrir una cuenta empiezan a movilizar fondos con inusitada rapidez y volumen.
- Su operativa bancaria se limita a recibir fondos de sociedades españolas (con el perfil de “Pantalla” o menos frecuentemente de “Distribuidor”) para inmediatamente (en el mismo día, o a lo más al siguiente) emitir transferencias con destino a sociedades en otros países.
- Las transferencias al exterior se realizan de una forma claramente fraccionada, para no superar los umbrales establecidos por la normativa de cara a informar a las autoridades de estos flujos de fondos.
- Son muy reticentes a facilitar a la entidad de crédito información o documentación que justifique su operativa.
- En ocasiones son presentados a las entidades de crédito por las personas que controlan a las sociedades “Pantalla” que van a ser sus clientes.
- Es frecuente que las “Trucha” y “Pantallas” a las que aquellas proveen, operen al mismo tiempo en las mismas entidades bancarias e incluso sucursales. También lo es que unas y otras abran cuentas en dichas entidades a la vez, lo que es indicativo de una forma orquestada de actuar. En otras ocasiones, se prefiere que “Trucha” y “Pantalla” operen desde distintas entidades de crédito al objeto de no llamar excesivamente la atención en cada una de ellas.
- A veces las sociedades “Trucha” de “*motu proprio*” deciden dejar de operar en una determinada entidad de crédito y cambiarse a otra para que el enorme volumen de fondos que manejan no llame excesivamente la atención.
- Se observa una concentración de las sociedades en el exterior receptoras de los fondos remitidos por las “Trucha”. A veces, en las formas más clásicas de “Tramas de IVA”, estos destinatarios de los fondos son reconocidos distribuidores internacionales de la mercancía en cuestión; otras veces, en las “Tramas de IVA” más sofisticadas (en donde se producen “*desdoblamientos*” de “Truchas” para despistar y dificultar la acción de las autoridades), son sociedades extranjeras de un perfil muy similar a las propias “Truchas” nacionales. En los diseños más complejos, también es frecuente que las sociedades en el exterior abran cuentas en países distintos de su nacionalidad.
- Hasta ahora, se prefieren instrumentos de movilización de fondos que garanticen la máxima rapidez e irrevocabilidad de las órdenes de pago, aún a costa de asumir comisiones más altas. Por lo demás, suelen ser bastante inmunes a las altas comisiones que les cobran las entidades.
- Cuando la entidad de crédito decide cancelar posiciones, que generalmente se debe a la falta de justificación de operativa, no plantean quejas.
- Suelen tener una muy escasa vinculación con la entidad bancaria. Prácticamente se limitan a gestionar una cuenta y poco más (no solicitan préstamos, u otros productos financieros).
- Las operaciones bancarias frecuentemente se realizan mediante distintos sistemas de “banca a distancia”. A veces, cuando es presencial, los autorizados en cuenta van acompañados de personas que les dan las instrucciones, o de otro modo se aprecia claramente que siguen instrucciones de otros.

- Si se “geolocalizan” las órdenes de pago realizadas a través de “banca a distancia”, es frecuente observar elementos altamente sospechosos; por ejemplo, que desde un mismo terminal se estén realizando al mismo tiempo operaciones bancarias de varias sociedades distintas y sin aparente vinculación entre sí (vgr. desde un mismo terminal se pueden canalizar al mismo tiempo operaciones de varias sociedades “Pantallas” y “Truchas”, que no tienen ninguna conexión en socios/administradores/apoderados).
- Como se ha dicho, las sociedades “Trucha” tienen un periodo cortísimo de actividad en el seno de una Trama.
- Se observa una ausencia total de gastos operativos habituales en una actividad empresarial habitual: recibos de luz, teléfono, seguridad social, impuestos, etc.
- Las personas de contacto con la entidad (contactos que son muy esporádicos), adolecen de una ostensible falta de experiencia de gestión o en el sector en el que operan. En ocasiones van acompañados en tales vistas de personas (que no se identifican) que son las que llevan las conversaciones con la entidad.

***II) Rol de “PANTALLA”:**

Características:

- También suelen tener forma de sociedad limitada con capital social mínimo. A diferencia de las “Truchas” pueden llevar varios meses, o incluso años, en el sector.
- Aunque hay muchas sociedades “Pantalla” (sobre todo de primer nivel) que no cuentan con un domicilio, digamos típico, las “Pantalla” de niveles

posteriores sí pueden contar con algún tipo de mínima infraestructura de negocio. En ocasiones se utilizan empresas con actividad real en ese u otros sectores que, por estar pasando dificultades u otros motivos, se utilizan como “Pantallas”, lo que permite confundir a las autoridades.

- Al igual que las “Trucha”, sobre todo las “Pantalla” de primer nivel, no cuentan con empleados a su cargo.

Operativa:

- Suelen ser menos reacias a facilitar explicaciones a las entidades de crédito, siendo las más reticentes las “Pantalla” de primer nivel. El resto de sociedades “Pantalla” se muestran incluso colaboradoras en remitir a la entidad bancaria la documentación que le solicita. Así, es frecuente que aporten a la entidad bancaria copia de las declaraciones de IVA que efectúan (si bien, como se ha dicho, prácticamente no suponen ingreso alguno en el Tesoro Público, pues el valor añadido que generan en la mercancía comercializada es reducidísimo).
- En cuanto al perfil operativo, las características de las “Pantallas” es muy similar a las “Truchas”: ausencia de gastos ordinarios, inmediatez en la recepción y remisión de fondos, preferencia por los sistemas de banca a distancia, utilización de sistemas que garanticen la máxima rapidez, Etc. La principal distinción es que, en este caso, fundamentalmente los fondos que entran y salen tienen su origen o destino en sociedades en España.
- Es frecuente que los dueños/representantes de las sociedades “Pantalla” realmente sean quienes estén detrás de las sociedades que operan como “Truchas”, aunque formalmente éstas últimas de cara al exterior empleen testaferros.

- Reciben fondos de sociedades españolas (“*Pantalla*” o “*Distribuidor*”) para remitirlos inmediatamente, bien a las sociedades “*Trucha*”, o bien a otras sociedades “*Pantalla*” de niveles anteriores.
- En general la diferencia entre los importes recibidos y emitidos es muy reducida; en ocasiones, se observa que tal diferencia responde a un porcentaje fijo.
- Sobre todo en las sociedades “*Pantalla*” más cercanas al “*Distribuidor*”, se observa que operan simultáneamente en varias entidades de crédito, pudiendo en cada una de ellas realizar un tipo de operativa, posicionándose de este modo un “*cortafuegos*” a la investigación de la trama en su conjunto.

***III) Rol de “DISTRIBUIDOR”:**

Características:

El rol de “*Distribuidor*” en una “*Trama de IVA*” se refiere tanto:

- a empresas de consolidada trayectoria, que lo que hacen es utilizar la red tanto para vender por debajo del coste (fundamentalmente como mayoristas, aunque también como minoristas), como para compensarse indebidamente de unos IVAs soportados (que nunca han sido ingresados-por las “*Trucha*”) al efectuar entregas intracomunitarias o exportaciones.
- como a aquellas otras empresas donde su única misión es la compensación fraudulenta (incluso devolución) de las cuotas de IVA soportado que le han llegado a través de la Trama (que como decimos, nunca han sido ingresadas por las sociedades “*Truchas*”); compensaciones/

devoluciones que se producen como consecuencia de las ventas por el Distribuidor de esas mismas mercancías al exterior. En este caso, muchas veces las mercancías ni existen o son desechos, Etc. Es igualmente frecuente que se simule la documentación que trate de mostrar la exportación o entrega intracomunitaria de la mercancía; en otras ocasiones, se llega incluso a contratar contenedores y medios de transporte reales, que van, lógicamente, vacíos.

Para distinguirlas, en lo sucesivo a las primeras las denominaremos “*Distribuidor propio*” y a las segundas “*Distribuidor impropio*”.

Realmente, las características del “*Distribuidor impropio*” se asemejan bastante a las que están presentes en las “*Pantalla*” de los últimos niveles.

Por lo que se refiere al “*Distribuidor propio*”, son grandes operadores en el sector de venta real, con varios años de actividad, que cuentan con instalaciones, muchas veces importantes, en donde se observa un significativo trasiego de mercancía. Cuentan con trabajadores y presentan unas características normales de cualquier empresa importante.

Otra diferencia entre un “*Distribuidor propio*” y un “*Distribuidor impropio*”, aparte de las características antes descritas, es que el “*Distribuidor impropio*” muchas veces sólo registra entradas de fondos procedentes de sociedades no residentes y la remisión de los mismos a sociedades “*Pantalla*” o *Distribuidores “propios*”, mientras que el “*Distribuidor propio*” desarrolla una operativa bancaria mucho más diversificada, consecuencia evidente de su actividad empresarial real.

Ni que decir tiene que mientras el número de “*Distribuidores propios*” se mantiene más o menos

estable en el tiempo (aunque depende del tipo de mercancía, muchas veces no son más que unas pocas decenas), sí se observa una proliferación de “Distribuidores impropios”.

Operativa:

- El “Distribuidor propio” tiene una elevada fidelización con la entidad de crédito. Junto con una operativa típica de “Trama de IVA” (inmediatez de cobros y pagos, etc.), se observan pagos de recibos, nóminas, impuestos, etc.; se contratan múltiples productos bancarios, y se realiza, en definitiva, una operativa bancaria acorde con su dimensión y actividad.
- En función de la finalidad de la defraudación fiscal al IVA que persiga, o bien recibe fondos de sociedades o particulares a los que vende (modalidad de “venta a pérdidas”), o bien, recibe fondos de sociedades en el exterior (en ocasiones coinciden con aquellas que han iniciado el circuito (modalidad de “Carrusel”).
- También es relativamente habitual que parte de los clientes de los “Distribuidores propios” sean los “Distribuidores impropios”.
- El “Distribuidor impropio”, se limita a mantener unas pocas cuentas con la entidad, en las que recibe fondos del exterior y los remite rápidamente a sociedades “Pantalla”, o a “Distribuidores propios”.
- Los casos más complejos ocurren cuando al final de la cadena se encuentra una sociedad en el rol “Distribuidor” con consolidada trayectoria en el exterior. En tales entramados, se observa que una parte de la “Trama de IVA” sirve para consumir la modalidad de “venta a pérdidas” y otra para consumir la modalidad de “Carrusel”.

IV) Otros aspectos a destacar:

- Conviene recordar que en las “Tramas de IVA”, los “Distribuidores” y sociedades “Pantalla” tratan en todo momento de que, tanto documental, como financieramente, exista una concordancia con la actividad comercial presuntamente realizada.

De este modo, y aisladamente considerados, la mayor parte de los intervinientes de una “Trama de IVA”, sin otras indagaciones adicionales, no presentan en principio aspectos que llamen la atención sobre que realmente su proceder es ilícito.

3.2 Utilización simultánea de una “Trama de IVA” para la consumación de un delito contra la Hacienda Pública y de otro de blanqueo de capitales

Las “Tramas de IVA” movilizan enormes cantidades de dinero. Por ejemplo, en los primeros años 2000, no era extraño que una única sociedad en el rol de “Trucha” movilizara centenares de miles de euros en sólo un mes o dos.

Como decimos, al ingente volumen de fondos movilizado por las “Tramas de IVA” se une la enorme rapidez de su trasiego, el elevado número de integrantes, y la incesante desaparición de sociedades con el surgimiento de otras que asumen el mismo papel (sobre todo en los niveles próximos a las “Truchas”).

Si a esto añadimos el hecho de que los fraudes fiscales que comenten las “Tramas de IVA” se basan, precisamente, en tratar en todo momento de que el flujo financiero guarde siempre una correspondencia con la cadena de compras y ventas que se trata de aparentar, estamos ante un circuito que, en sí mismo, se convierte en un auténtico legitimador del flujo de fondos movilizado.

En esta línea, junto con las restantes consideraciones expuestas, resulta muy fácil entender cómo estos entramados son extraordinariamente idóneos para movilizar unos fondos de procedencia delictiva camuflados entre los ingentes volúmenes que se manejan. En estos casos, la parte de las “Tramas” que canalicen estos otros fondos de procedencia delictiva estarán consumando o participando, tanto en la comisión de un fraude fiscal, como en la comisión de un delito de blanqueo de capitales.

Lo normal es que existan algunas pistas que alerten sobre la mencionada posible coexistencia delictiva, por ejemplo:

- Ingresos en efectivo de cierto volumen en sociedades que ocupan el rol de “Trucha” o de “Pantalla”. Este elemento es especialmente llamativo, pues lógicamente, ese nivel operativo no resulta para nada concordante con una venta minorista que pudiera explicar su origen...En otras ocasiones la pista aportada por el efectivo es más complicada (por ejemplo, en el caso del efectivo manejado por Minoristas), sin embargo, no es extraño que por su propia cadencia u otros aspectos (por ejemplo, incoherente valor facial de los billetes utilizados) tales apuntes igualmente puedan sugerir un escenario de blanqueo.
- Existencia de beneficiarios de fondos en el extranjero situados en países en principio no acordes con la mercancía suministrada, o con el propio mecanismo de una típica “Trama de IVA”.
- Sociedades que se esfuerzan de una forma notable en tratar de pasar desapercibidas a las autoridades y entidades bancarias, mediante comportamientos que están por encima de los típicos estándares existentes en las propias “Tramas de IVA”.
- Sociedades de las “Tramas” que fuera de lo habitual, y/o de forma esporádica, emplean

medios de pago u operadores financieros alejados de lo que suele ser típico de estos entramados.

- Sociedades de las “Tramas” que puntualmente reciben fondos del extranjero de intervinientes no relacionados con el comercio de la mercancía en cuestión, y/o procedentes de territorios de alto riesgo.
- Etc.

Junto a lo idóneo que resulta que una “Trama de IVA” simultanee la comisión de un fraude fiscal con otro de blanqueo de capitales de la forma descrita, la casuística puede complicarse hasta lo indecible. Pongamos simplemente tres pequeños ejemplos para mostrar el gran abanico de posibilidades de simultaneidad delictiva que se abren;

- a) pensemos en una Trama que utiliza el dinero en efectivo de procedencia delictiva para dar cobertura a un esquema de facturación falsa. En este caso, igualmente estaríamos ante un blanqueo de capitales y al mismo tiempo un delito contra la Hacienda Pública, con el agravante de que es el propio dinero procedente de la otra actividad delictiva (por ejemplo, tráfico de drogas, estafas, corrupciones) el que sirve para preparar y dar cobertura al de defraudación fiscal.
- b) pensemos en una “Trama de IVA” en la modalidad de “Carrusel”, en la que se llega a obtener una devolución de IVA. Si aparecen otros intervinientes con la finalidad de movilizar este dinero ilícitamente obtenido para oscurecerlo y finalmente disfrutarlo sin llamar la atención, podríamos estar ante un blanqueo de capitales procedente de un delito fiscal.
- c) finalmente, imaginemos una “Trama de IVA” en la modalidad de “Carrusel”, en la que la devolución de IVA ilícitamente obtenida se utilizara para

financiar actividades terroristas; en este caso, estaríamos ante un fraude fiscal, un probable blanqueo de capitales, y una financiación de actividades terroristas.

4. BLANQUEO DE CAPITALES COMETIDO POR PERSONAS QUE SE DEDICAN AL FRAUDE FISCAL

En los apartados anteriores se han expuesto varios posibles “juegos” del delito fiscal y el de blanqueo de capitales.

Ahora vamos a exponer brevemente otra posibilidad, que en gran medida sirve para mostrar cómo en la actualidad el delito fiscal y el delito de blanqueo de capitales pueden, y suelen, convivir en un mismo escenario.

Afortunadamente, en este caso existe una reciente y muy interesante Sentencia de Tribunal Supremo español que nos va servir de guía para lo que tratamos de mostrar. Nos referimos a la STS 444/2018, de fecha 9 de octubre de 2018, que, casualmente, procede de un caso investigado por el *Servicio de Vigilancia Aduanera* de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, también AEAT), y que viene a confirmar un fallo previo dictado por la Audiencia Provincial de Murcia.

Se trata de una sentencia muy curiosa. Aunque no resulta sencilla, vamos a tratar de resumir su contenido:

- Una persona (en lo sucesivo Sr. A) viene dedicándose desde hace años a facilitar a empresarios defraudadores de impuestos toda una estructura diseñada para proveerles de facturas falsas (con lo que aquellos consiguen, fraudulentamente, minorar sus cuotas del Impuesto de Sociedades y también deducirse unas cuotas

de IVA soportado que, lógicamente, nunca han sido ingresadas en el Tesoro Público). A mayor abundamiento, algunos de estos empresarios y el propio Sr. A constan haber sido condenados en previos delitos contra la Hacienda Pública.

- Fruto de tales actividades, el Sr. A se ha hecho a largo de los años con un importante patrimonio que, a través de diversas maniobras y con la interposición de otras personas, se ha podido posicionar en una situación más alejada de su origen delictivo y de ser disfrutado por el Sr. A sin levantar sospecha.
- El único origen de ese patrimonio sólo cabe inferirlo de tales actividades ilícitas. A *sensum contrario*, no se han encontrado actividades lícitas del Sr. A que expliquen ese patrimonio.
- Se condena al Sr. A, y a las personas que participaron en la legitimación de ese patrimonio, como autores de un delito de blanqueo de capitales. En este caso, los capitales blanqueados proceden de las ganancias que el Sr. A obtuvo ayudando y dando cobertura a otros defraudadores fiscales.

5. MARCO INSTITUCIONAL DE LA LUCHA CONTRA EL BLANQUEO DE CAPITALES Y EL FRAUDE FISCAL. MODELO ESPAÑOL DE COLABORACIÓN

En España, la entidad encargada de velar por la correcta aplicación del sistema tributario estatal y aduanero es la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), integrada dentro del Ministerio de Hacienda y Función Pública. Así, se determina en el artículo 106 de la Ley 31/1990, norma fundacional de la misma.

No obstante, ante los sucesivos cambios en el orden socioeconómico y la necesidad que los Estados tienen

de luchar contra aquellas conductas que buscan socavarlo, la AEAT ha ido adaptando su papel, e implicándose en la lucha y prevención del blanqueo de capitales, pero sin perder nunca la perspectiva de su competencia jurídica, esto es, aportando un punto de vista tributario. Así, realiza tanto tareas activas de prevención y represión de este tipo de conductas, como tareas de participación dentro de las principales instituciones españolas de control.

En España, la prevención del blanqueo de capitales se encuentra regulada por dos normas fundamentales:

- Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.
- Real Decreto 304/2014, de 5 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

En materia de represión, como se expuso al principio de este artículo, el delito de blanqueo de capitales se tipifica en los artículos 301 a 304, ambos inclusive, del Código Penal (Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre).

La AEAT colabora en la actividad de prevención y represión del blanqueo de capitales en diversos ámbitos o campos de actuación:

- Participación en las instituciones de prevención del blanqueo de capitales.
- Colaboración a través de intercambio de información.
- Actuaciones de represión del blanqueo de capitales.

5.1 Participación en las instituciones de prevención del blanqueo de capitales

A) La Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales de Infracciones Monetarias

La Ley 10/2010 tiene por objeto la protección de la integridad del sistema financiero y de otros sectores de actividad económica mediante el establecimiento de obligaciones de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

En el Capítulo VII de esta norma se contienen las disposiciones relativas a la organización institucional de la prevención del blanqueo de capitales.

Así, el máximo órgano que centraliza las medidas de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo es la **Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias**, a quien corresponde, entre otras funciones, dirigir e impulsar las actividades de prevención de la utilización del sistema financiero o de otros sectores de actividad económica para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, así como de prevención de las infracciones administrativas de la normativa sobre transacciones económicas con el exterior.

La Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias se integra en el Ministerio de Economía, dependiente de la Secretaría de Estado de Economía, y está presidida por el Secretario de Estado de Economía. En cuanto a su composición, cuenta con representación del Ministerio Fiscal, de los Ministerios e instituciones con competencias en la materia, de los órganos supervisores de las entidades financieras, así como de las Comunidades Autónomas con competencias para la protección de personas y bienes y para el mantenimiento de la seguridad ciudadana.

En concreto, **por parte de la AEAT, participan en el Pleno de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias dos Directores Generales:**

- El Director del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).
- El Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

B) Órganos de apoyo a la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias.

Comité Permanente

El **Comité Permanente de la Comisión**, entre otras funciones, orienta la actuación del Servicio Ejecutivo de la Comisión (SEPBLAC), aprueba su estructura organizativa y directrices de funcionamiento, y aprueba el Plan anual de Inspección de los sujetos obligados. Está presidida por el Secretario General del Tesoro y Política Financiera, del Ministerio de Economía.

Entre los componentes de este órgano, se encuentran, junto con representantes del Banco de España, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado y de la Fiscalía Antidroga, representantes de la Administración tributaria española:

- Un representante del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración (AEAT).
- Un representante del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Comité de Inteligencia Financiera

El Comité de Inteligencia Financiera se crea con la función principal de impulsar la actividad de análisis e inteligencia financieros del Servicio Ejecutivo de la Comisión y será responsable del análisis de riesgo nacional en materia de blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

Como en el caso anterior, entre los componentes de este órgano, se encuentran, junto con representantes del Banco de España, de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, de las Fuerzas y Cuerpos de Seguridad del Estado, de la Fiscalía Antidroga, de la Fiscalía Especial contra la Corrupción y el Crimen Organizado y del Centro Nacional de Inteligencia, representantes de la Administración tributaria española:

- Un representante del Departamento de Aduanas e Impuestos Especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).
- Un representante del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Este Comité, a su vez, tiene un órgano operativo de análisis y apoyo que se denomina *Grupo Operativo de Inteligencia Financiera* (GOIF) en el que igualmente participan sendos funcionarios pertenecientes a tales Departamentos de la AEAT.

Servicio Ejecutivo de la Comisión (SEPBLAC)

El Servicio Ejecutivo de la Comisión (en adelante, también SEPBLAC) es la Unidad de Inteligencia Financiera española, siendo único en todo el territorio nacional.

El Servicio Ejecutivo de la Comisión es, asimismo, autoridad supervisora en materia de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo y ejecución de las sanciones y contramedidas financieras a las que se refiere la Ley 10/2010, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo.

En virtud de lo establecido en la propia normativa de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo, y a efecto de colaborar en el desarrollo de las funciones de análisis e inteligencia financieros atribuidas a dicho Servicio, están adscritas al SEPBLAC las siguientes unidades:

- La Brigada Central de Inteligencia Financiera del Cuerpo Nacional de Policía.
- La Unidad de Investigación de la Guardia Civil.
- Una Unidad de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT).

Todas estas unidades adscritas, aunque tengan una dependencia orgánica de sus respectivos Ministerios, están bajo la total *dependencia funcional* del Director del SEPBLAC en lo que afecta al trabajo allí desempeñado.

5.2 Colaboración a través del intercambio de información

La AEAT y el SEPBLAC han establecido un eficaz mecanismo de intercambio de información amparado por la normativa que regula ambos organismos.

El artículo 94.4 de la Ley General Tributaria determina la obligación que tiene el SEPBLAC de informar a la AEAT de todas aquellas cuestiones que conozca con posible trascendencia tributaria:

Artículo 94.4 de la Ley General Tributaria

4. El Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias y la Comisión de Vigilancia de Actividades de Financiación del Terrorismo, así como la Secretaría de ambas comisiones, facilitarán a la Administración tributaria cuantos datos con trascendencia tributaria obtengan en el ejercicio de sus funciones, de oficio, con carácter general o mediante requerimiento individualizado en los términos que reglamentariamente se establezcan.

En virtud de la Ley 10/2010, la información y documentación de que disponga el Servicio Ejecutivo de la Comisión y los informes de inteligencia financiera que sean objeto de cesión a la AEAT tendrán carácter confidencial, debiendo guardar reserva sobre los mismos toda autoridad o funcionario que acceda a su contenido. Estos informes de inteligencia financiera no tendrán valor probatorio y no podrán ser incorporados directamente a las diligencias administrativas.

En contrapartida, los artículos 48 y 49.2 Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y la Financiación del Terrorismo imponen la obligación que tiene la AEAT de comunicar al SEPBLAC aquellas cuestiones sospechosas de blanqueo de capitales que conozca en el ejercicio de sus funciones.

5.3 Actuaciones de represión del blanqueo de capitales

El artículo 103.Uno.6 de la Ley 31/1990 establece, en general, para la AEAT un deber singularizado de colaboración con los órganos judiciales y con el Ministerio Fiscal en la persecución de delitos dentro de sus competencias propias:

Artículo 103.Uno.6 de la Ley 31/1990

“...corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el auxilio a Juzgados y Tribunales de Justicia y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de delitos públicos dentro de las competencias que el ordenamiento jurídico le atribuye. A este fin, en el marco de los correspondientes convenios de colaboración, la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecerá medios humanos y materiales para el ejercicio de dicha función de auxilio”.

Por tanto, la AEAT colaborará, auxiliando a los jueces, tribunales y fiscales, en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos, dentro del límite de sus competencias funcionales, esto es, delito fiscal y delito de contrabando.

No obstante, al tratarse de delitos que pueden suponer un delito antecedente de un posible delito de blanqueo de capitales, su colaboración se extiende también a este último tipo delictivo. En conclusión, la AEAT colabora con la vía judicial en la persecución de los delitos de blanqueo de capitales, pero siempre y cuando el antecedente sea un delito fiscal o de contrabando.

Existe una peculiaridad a destacar en relación al *Servicio de Vigilancia Aduanera* (órgano dependiente del Departamento de Aduanas de la AEAT). En efecto, el *Servicio de Vigilancia Aduanera* tiene encomendada por Ley la investigación y persecución del contrabando, de la economía sumergida, y de los delitos conexos a las anteriores manifestaciones delictivas, entre ellas el delito de blanqueo de capitales con esos orígenes. En el ejercicio de estas actividades, el *Servicio de Vigilancia Aduanera* tiene la condición de Policía Judicial.

6. CONCLUSIONES

El delito fiscal es una actividad delictiva que sin ningún género de dudas genera ganancias ilícitas. Como tales ganancias ilícitas, sus poseedores van a tratar de disfrutarlas oscureciendo o poniendo distancia sobre ese origen delictivo; para lo que tendrán que realizar actos idóneos con esa finalidad que directamente entroncan con la tipificación penal del delito de blanqueo de capitales.

Siendo esto muy claro, lo cierto es que a pesar de que ni legal ni técnicamente existen razones que hagan del delito fiscal un delito de “mejor condición” que el resto para poder ser catalogado como subyacente en un proceso de lavado de activos, esta posibilidad ha sido, y sigue siendo, muy discutida por una parte de la doctrina. Afortunadamente, los planteamientos normativos de carácter internacional, junto con el correcto funcionamiento de los diferentes organismos implicados en la materia (Unidades de Inteligencia Financiera, Poder Judicial, Administración Tributaria, Etc.) están cada vez más despejando las dudas que sobre esta cuestión han existido.

Pero no es que solamente el delito fiscal pueda ser subyacente de un delito de blanqueo de capitales, sino que las relaciones que pueden darse entre uno y otro delito son de un amplísimo espectro, como de hecho, pocas dudas existirían si estuviéramos hablando de otros delitos generadores de ganancias ilícitas diferentes al fiscal, como el tráfico de drogas, las estafas, los relacionados con la corrupción, Etc.

Esta visión normalizada del amplio juego que pueden tener entre sí el delito fiscal y el del blanqueo de capitales contribuye asimismo a reconocer el grave daño que cada uno en su ámbito ocasiona a los Estados donde se producen, y a animar a las diferentes instituciones a profundizar y tener en cuenta esta realidad en sus políticas y actuaciones.

Herramientas de análisis para la **LUCHA CONTRA LA CORRUPCIÓN**



Laura María
García Carrizosa

SINOPSIS

Este documento expone las principales causas, efectos e impacto de la corrupción en la administración tributaria, así como diferentes estrategias orientadas a combatirla a través del uso de tecnología, análisis de información y big data. De igual forma, el artículo describe un análisis estadístico que se llevó a cabo, el cual permite identificar las principales variables que inciden

en la percepción de corrupción en los países de América Latina, encontrando que mayores valores de PIB per cápita, más acceso a la información pública, mayor gasto en salud y menores niveles de violencia, son factores determinantes para que la ciudadanía perciba menores valores de corrupción en el país.

CONTENIDO

1. Corrupción en la administración tributaria
2. Uso del big data para combatir la corrupción
3. Análisis de la percepción de corrupción en Latinoamérica
4. Conclusiones y recomendaciones
5. Bibliografía
6. Anexos

LA AUTORA

Ingeniera Industrial, Universidad de los Andes (Bogotá, 2014); Grado Cum Laude Maestría en Ingeniería Industrial, Universidad de los Andes (Bogotá, 2016). La mayor parte de su formación profesional la ha desarrollado en la Universidad de Los Andes, vinculada como docente en materias como Probabilidad y Estadística 1, Modelos probabilísticos y Modelos Estadísticos Lineales. Tiene gran interés por la investigación, el estudio continuo, la docencia, la búsqueda y el planteamiento de nuevas técnicas y soluciones a los problemas que enfrenta hoy en día la sociedad. Le llama la atención la estadística, el análisis de datos para la toma de decisiones y su aplicación en diversos campos. Actualmente, se desempeña como analista de auditoría y gestión del riesgo en la Agencia ITRC- Ministerio de Hacienda.

INTRODUCCIÓN

La corrupción es un tema de preocupación a nivel mundial, debido al creciente número de casos que se han venido presentando en los últimos años. Este mal trae consigo diversas consecuencias que afectan de manera negativa el ámbito económico, político, social y cultural de un país. La corrupción debilita la capacidad de un gobierno para recaudar ingresos fiscales, obstaculiza la asignación eficiente del gasto público, perjudica el crecimiento y estabilidad económica, desalienta la inversión, genera desconfianza en las instituciones públicas, produce pérdidas en la producción por la mala asignación de recursos, entre muchos otros factores. De acuerdo con De Michele (2018), el 2% del PIB mundial se pierde en el pago de sobornos y las inversiones se disminuyen en un 5%. Así mismo, se estima que una mejora en los indicadores de corrupción podría elevar el ingreso per cápita en aproximadamente \$3000 US en Latinoamérica.

Según Pellicer (2018), el costo de la corrupción en la Unión Europea oscila alrededor de los 900.000 millones de euros, cifra con la cual se podría proveer educación básica en 46 países, ayudar a eliminar la malaria, expandir la sanidad en los países con ingresos bajos, disminuir los problemas de hambre en las naciones más pobres, entre muchas otras dificultades críticas que enfrenta hoy en día la población.

Específicamente la corrupción pública, entendida como el uso de cargos públicos para la obtención de beneficios privados, constituye uno de los grandes problemas de la sociedad actual. Este tipo de actuaciones implican un costo económico alto, el cual resta directamente recursos al sector público¹.

La administración tributaria tiene la misión de velar por el recaudo de los ingresos fiscales por parte de los contribuyentes, por lo que su gestión es clave para evitar que se pongan en riesgo los objetivos y

planes del gobierno. De esta forma, la corrupción en la administración tributaria tiene implicaciones de gran magnitud, pues este tipo de prácticas generan faltas graves de credibilidad en la institución y problemas de gobernabilidad.

De aquí surge el interés de abordar el tema de la corrupción en la administración tributaria, enfocado en cómo las nuevas tecnologías y el big data pueden ayudar a combatir este fenómeno y cuáles son las variables, a nivel país, que tienen alguna influencia en la explicación de la percepción de corrupción.

Según cifras de IBM, en un día se generan más de 2.5 trillones de bytes de información en el mundo y el 90% de los datos existentes se han producido en los últimos dos años. Este auge en el volumen de información genera unos retos importantes para las organizaciones, quienes deben ser capaces de transformar esos datos en conocimiento valioso y útil, para una correcta toma de decisiones.

Tal como lo exponen Tomar, Guicheney, Kyarisiima, & Zimani (2016), de un tiempo para acá, se han venido realizando muchas innovaciones hacia la expansión de la capacidad tecnológica para generar, almacenar y analizar datos provenientes de diversas fuentes y con una multitud de propósitos. El éxito se centra en gestionar la información de manera confiable y en tiempo real, de forma que genere valor agregado a las entidades. Es en este punto donde cobra relevancia el uso del big data y su aporte a la lucha contra la corrupción, pues es a través del estudio de tendencias, correlaciones y estadísticas, que se logra prevenir o detectar actividades sospechosas o contrarias a la ley. Concretamente los datos tributarios con los que se trabaja actualmente se caracterizan por una mayor disponibilidad, cantidad e inmediatez. Por consiguiente, los desafíos a los que se enfrenta la administración tributaria están enfocados en un mayor grado de automatización, eficiencia y detección de

1 Por ejemplo, La Unión Europea estima que se pierden alrededor de 120000 millones de euros al año, es decir el 1% del PIB.

irregularidades, utilizando sistemas avanzados de análisis de datos, los cuales permitan realizar selección de muestras de contribuyentes, crear perfiles de riesgo fiscal, llevar a cabo comprobaciones con mayor rapidez y precisión, entre otros.

Aun cuando se ha venido realizando un esfuerzo importante por incorporar el big data en la gestión de las organizaciones en el sector público, queda un largo camino por recorrer en pro de disminuir los escenarios de fraude y corrupción y capitalizar las nuevas oportunidades tecnológicas en aportes significativos para la operación de las entidades. (Cadillon, 2015)

Adicional a mostrar la relevancia de analizar grandes volúmenes de información para cerrar espacios de fraude y corrupción en las administraciones tributarias, en este documento se lleva a cabo un análisis estadístico, en el cual se especifican los factores que repercuten para que la ciudadanía y las instituciones internacionales perciban altos niveles de corrupción en los países de Latinoamérica. En este punto se encontró que mayor PIB per cápita, más acceso a la información pública (transparencia), mayor inversión en salud y menores niveles de violencia en el país, inciden significativamente para que la percepción de corrupción sea menor.

El artículo está estructurado de la siguiente forma: en la primera parte se expondrá la definición de corrupción en la administración tributaria, sus causas, efectos y la importancia de abordar este tema. En la segunda sección, se explicará cómo el big data aporta en la detección y/o prevención de actos corruptos en la administración tributaria. Posteriormente, se llevará a cabo un análisis estadístico, con el fin de reconocer las variables que inciden en la percepción de corrupción en los países de América Latina. Finalmente, se presentarán las conclusiones y recomendaciones derivadas de la investigación realizada.

1. CORRUPCIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En términos generales, la corrupción se puede definir como una práctica en la que se abusa, de manera intencionada, del poder, las funciones o los medios para obtener un beneficio económico o de otra índole, es decir lograr una ventaja ilegítima con el objetivo de conseguir un provecho personal o para un grupo de personas relacionadas.

El tipo de corrupción en el que estará enfocado este documento se conoce como la corrupción administrativa en el sector público, entendida como la actuación contraria a la normatividad legal y a la ética establecida en los organismos del Estado, en el cual el funcionario, en el ejercicio de sus funciones, comete acciones contrarias a la ley para intereses personales o de terceros. El engaño, soborno, tráfico de influencias y peculado² son las formas más comunes de corrupción en el ejercicio de un cargo público. En este sentido, se evidencia que la corrupción se produce al abusar de las funciones públicas en beneficio privado, sin pensar en el bienestar colectivo.

De esta forma, se podría afirmar que la corrupción es un problema moral, causado por la ausencia de valores, la falta de conciencia social y cultura de compromiso, así como el bajo nivel de educación y formación ética. De igual manera, otras de las causas para que se presenten hechos de corrupción son la falta de entidades de control o su poca efectividad, la impunidad y la baja participación ciudadana, de manera que el sector público puede llegar a ser más vulnerable a este tipo de conductas que el sector privado.

Tal como lo exponen Martínez & Ramírez (2010) en su artículo sobre la corrupción en la administración pública, este es un problema de motivos y oportunidades; los motivos asociados, por ejemplo, a bajos salarios

2 El peculado ocurre cuando el funcionario público se apropia, de forma ilegal, del dinero o los bienes del Estado.

y falta de incentivos y las oportunidades, debido al excesivo poder discrecional, la deficiencia de controles y la ambigüedad en la información. Por consiguiente, el desarrollo tecnológico es clave para lograr ambientes interconectados con la ciudadanía, en los que las personas tengan conocimiento sobre las decisiones y actuaciones de las entidades, buscando un monitoreo constante para fomentar la transparencia del Estado.

Como consecuencia de lo expuesto, se detalla que la corrupción es un problema de carácter económico, administrativo, de gestión, legal y cultural. Económico, debido a los bajos salarios que generalmente se pagan a los empleados públicos y, por tanto, son un aliciente a prácticas corruptas. Administrativo a causa de las dificultades en los procesos que impiden una relación fluida entre el Estado y el ciudadano o contribuyente, lo cual promueve la presencia de mecanismos alternativos ilegales para sobreponer estos obstáculos. De gestión, por cuanto existen sistemas ineficientes, ausencia de controles o baja supervisión que eviten acciones indebidas. Legal, con motivo de la carencia de leyes o las debilidades en éstas, lo cual no permite que los comportamientos ilegales sean sancionados de manera adecuada; la discrecionalidad en materia tributaria y aduanera fomenta la corrupción. Finalmente, cultural, puesto que se ha promovido una visión en la que se ostenta la posibilidad de usar la función pública para beneficios privados.

Por esta razón es fundamental que se abarque el tema de corrupción desde un enfoque preventivo, mediante controles y monitoreo de información; así como un enfoque correctivo, a partir de las denuncias, medios materiales y experiencia profesional.

Es importante mencionar que la corrupción en una administración tributaria puede ocurrir desde dos ámbitos: el primero, relacionado como parte del funcionamiento de la entidad en el cual se involucran directamente los funcionarios y el segundo, en el que se encuentran implicados específicamente los

contribuyentes y se refleja principalmente en actividades de evasión, bien sea con la complicidad o no de los servidores públicos.

De acuerdo con lo expuesto por Rains & Febres (1998), existen diferentes factores que motivan a que se cometan actos de corrupción. En los países que presentan bajos niveles salariales y altas tasas de desempleo, los contribuyentes carecerán de incentivos para cumplir con el pago de los tributos y por el contrario, tratarán de reducir sus obligaciones; mientras que en el caso de los funcionarios de la administración tributaria, tendrán interés en obtener ingresos adicionales. La falta de formación y educación en el fortalecimiento de valores éticos y morales, también conducen a incrementar la probabilidad que exista corrupción. Así mismo, el factor tecnológico es determinante en el contexto de una administración tributaria, puesto que una elevada cantidad de procedimientos manuales, aumenta las oportunidades para que se produzcan acciones de corrupción; es decir, las debilidades en los procesos informáticos, la baja automatización de procesos y las falencias en los sistemas de información para llevar a cabo las actividades de recaudación (por ejemplo, el manejo de cuentas corrientes-obligación financiera, fiscalización, cobro y cartera, entre otros), inducen a que se presenten espacios de fraude y corrupción. Lo anterior, sumado a la falta de seguridad en la información y al acceso deliberado a los aplicativos y a datos sensibles genera, igualmente, una posibilidad de incurrir en este tipo de situaciones indebidas.

Otro aspecto importante por considerar se refiere al hecho que la desconfianza en la eficiencia y transparencia de la administración tributaria fomenta la corrupción, tanto de los funcionarios, como de la ciudadanía en general. Si los contribuyentes tienen una visión corrupta de los servidores públicos, estarán menos dispuestos a cumplir con sus obligaciones tributarias; mientras que una administración que ofrece ética y transparencia, logrará un cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes.

Por consiguiente, si los contribuyentes observan que las personas empleadas por la administración tributaria son honestas y sensatas, el sistema voluntario se vuelve eficiente. De acuerdo con lo expuesto por Lozano & Tamayo (2016) en el documento “Gestión de la ética en la administración tributaria colombiana”, se realizó un estudio con un panel de expertos³ sobre las principales causas de evasión en Colombia, en el cual el 40% afirmó que la corrupción es la primera razón, seguido del bajo riesgo de ser percibido al evadir, luego el beneficio económico propio y finalmente, la falta de educación y las debilidades en las leyes. Lo anterior, confirma la hipótesis que los actos de corrupción de los servidores deterioran la confianza de los contribuyentes y, por lo tanto, afectan de manera negativa el recaudo esperado de impuestos.

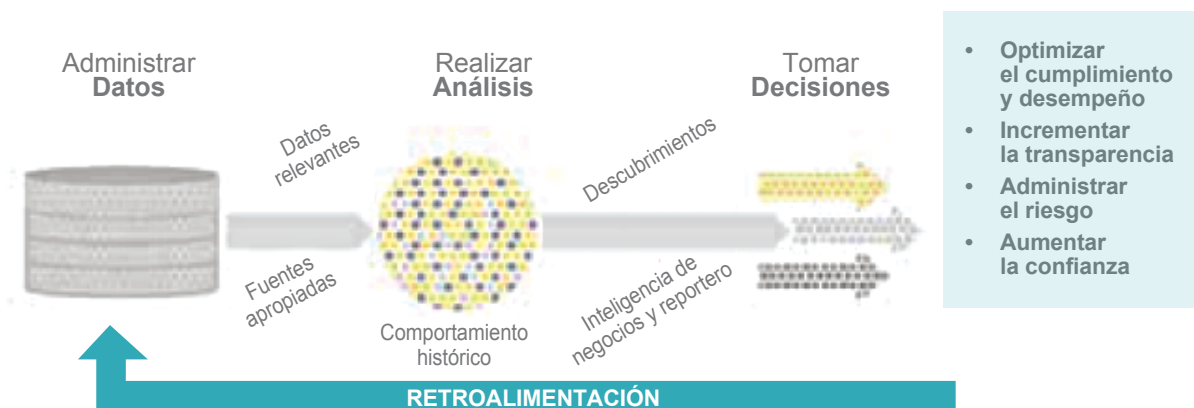
2. USO DEL BIG DATA PARA COMBATIR LA CORRUPCIÓN

Tal como se detalló en la sección anterior, la corrupción es un problema que ataca diferentes aspectos de la sociedad y, por ende, se vuelve crucial encontrar la manera de combatirla o definir mecanismos para reducirla.

La proliferación de nuevas tecnologías, el uso intensivo de internet y la creación de nuevos dispositivos y aplicaciones han hecho que se presente un crecimiento exponencial en el volumen de información que se maneja; esto genera una revolución económica y social que brinda una gran cantidad de expectativas y desafíos, pues sirve como mecanismo para enfrentar las dificultades del mundo de hoy, una de ellas, por ejemplo, la lucha contra la corrupción.

En la actualidad, diferentes empresas y organizaciones han venido introduciendo dentro de su estrategia el big data, pero ¿qué significa este fenómeno? En primer lugar, el big data se caracteriza por bases de datos de gran volumen de información, numerosas fuentes y formatos, y la velocidad en la que estos se producen. De esta forma, administrar las grandes bases de datos y realizar un análisis exhaustivo y eficiente de la información extraída, se convierte en todo un reto para las entidades, de manera tal que repercuta en una correcta toma de decisiones para beneficio de los interesados.

Gráfica 1. Proceso de análisis de datos



Fuente: Gutiérrez (2015). Recuperado de <https://docplayer.es/3497291-Panel-mineria-de-datos-para-la-administracion-tributaria.html>

3 El panel incluía cinco exdirectores de la DIAN, consultores de firmas privadas, entre otros.

La gran variedad de fuentes de datos con las que se cuenta actualmente permite integrar diversa información de fácil acceso tales como encuestas, registros públicos, investigaciones e información no estructurada (redes sociales, noticias, opiniones), con el fin de llevar a cabo un análisis completo y enriquecedor del tema que se está trabajando.

Específicamente para el caso de las administraciones tributarias y su disputa contra la corrupción se han empezado a crear estrategias que utilizan técnicas avanzadas de análisis de datos, diseñar algoritmos que procesan datos para identificar patrones y predecir conductas, desarrollar aplicaciones tecnológicas que manejan sistemas analíticos contra la corrupción, entre otras acciones que buscan mitigar este mal que abruma a la sociedad actual.

A continuación, se presentarán una serie de casos prácticos en los que se ha aplicado big data para generar mecanismos en contra de la corrupción, tanto a nivel de los funcionarios, como a nivel del contribuyente; esto con el objetivo de tener un panorama del alcance, las ventajas y mejoras que se pueden derivar con el uso de esta técnica de análisis masivo de datos.

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT (2003) describe un modelo implementado en Cuba en el que se busca tener mayor interacción con el contribuyente, al incluir la recopilación, estadísticas y resumen de las principales inquietudes manifestadas por los ciudadanos, así como el proceso de tramitación, los plazos para la respuesta y el personal responsable de ello. La expectativa de esta iniciativa fue que a través de estos datos se permitiera detectar vulnerabilidades en las prácticas administrativas y reducir las oportunidades de corrupción.

De acuerdo con Delgado, Sánchez, & López (2018), en España se ha hecho un esfuerzo importante en la administración electrónica, la automatización de

procesos y el adecuado reflejo de todas las actuaciones en los sistemas informáticos, al igual que un análisis de tendencias y trazabilidad de la información, con el fin de disminuir los casos de corrupción en la administración tributaria. Adicionalmente, se busca aplicar el sistema de análisis de riesgo sobre el gran volumen de información que proporciona la facturación electrónica obligatoria, para la detección de operaciones y transferencias inusuales o sospechosas.

Otro enfoque que se está estudiando en España, hace referencia a la contribución del análisis de datos para clasificar perfiles de defraudadores y el uso de redes para conocer cómo son las relaciones entre sí. Igualmente, los científicos de datos están caracterizando a los contribuyentes de acuerdo con numerosas variables vinculadas con la información consignada en las declaraciones de impuestos, las relaciones entre personas y/o empresas y el estudio de las redes sociales.

Tal como se detalla en el artículo ¿Cómo el Big Data ayuda a reducir la corrupción en las empresas? (2016), las instituciones de gobierno de Perú están focalizadas en realizar fiscalizaciones de manera rápida y optimizada, al tener la capacidad de cruzar diversas fuentes de información con millones de registros. De igual manera, se está trabajando en el cruce de múltiples bases de datos para entender el comportamiento de los contribuyentes, quienes pueden estar incurriendo en evasión de impuestos, además de detectar anomalías e inconsistencias en la información.

Según lo expuesto por Santiso & Roseth (2017), hoy en día existen diversas aplicaciones de telefonía celular en las que se busca que la información pública sea más accesible a los ciudadanos y sirva como instrumento para que se expongan y denuncien los actos de corrupción. Específicamente en India se lanzó la aplicación “I paid a bribe” (yo pagué un soborno), por medio de la cual la ciudadanía informa sobre los sobornos y fraudes que

se han presentado en los trámites con los funcionarios públicos. En Brasil existe un observatorio del gasto público, el cual utiliza sistemas analíticos para revelar fraudes, por ejemplo, de personas que se estaban beneficiando con algún programa social sin cumplir con los requisitos para acceder a esto.

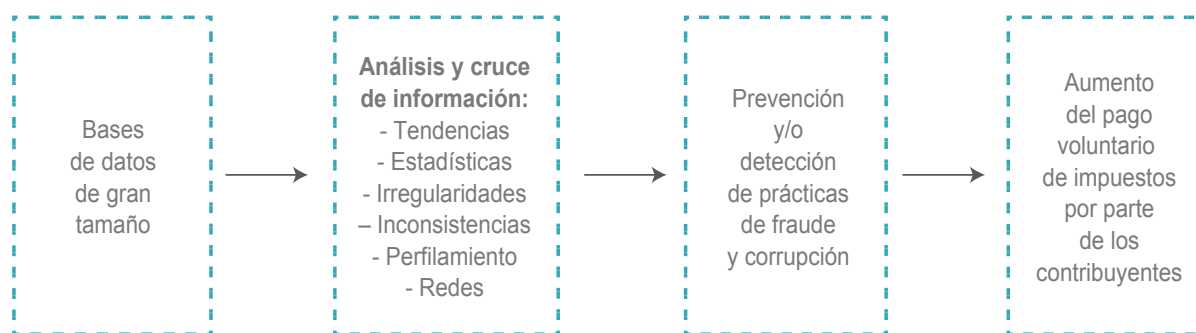
Para González (2018), el nuevo instrumento para el control del fraude consiste en el análisis de riesgo de las redes sociales de contribuyentes. Las administraciones tributarias alrededor del mundo están desarrollando tecnologías que logren localizar empresas que se encuentren altamente relacionadas entre ellas y poco con el exterior, pretendiendo reconocer conductas dudosas, bien sea porque tienen algo que ocultar o porque su negocio no existe.

En Estados Unidos existe una entidad llamada Inspector General para la Administración de Tributos-TIGTA, la cual se encarga de auditar, investigar, inspeccionar y evaluar el sistema nacional de administración de tributos de dicho país. La Oficina de Investigaciones del TIGTA ha centrado su atención en la seguridad cibernética y a través del análisis de grandes volúmenes de información y cruce de datos, fue posible encontrar, por ejemplo, un caso en el que un grupo de personas tuvieron acceso no autorizado a la información registrada en los aplicativos de la administración tributaria y utilizaron identidades robadas para presentar más de 2900 declaraciones falsas de impuestos, buscando alrededor de \$25 millones de dólares en devoluciones fraudulentas (TIGTA, 2018).

La Agencia del Inspector General de Tributos, Rentas y Contribuciones Parafiscales-ITRC es la entidad en Colombia encargada de investigar y sancionar conductas por faltas disciplinarias gravísimas, así como auditar los procesos operativos, tecnológicos y administrativos de las principales administraciones tributarias del país. En el último año, la institución ha concentrado parte de su atención en el análisis de grandes bases transaccionales, tanto en temas tributarios como aduaneros (devoluciones, cartera, nacionalización de mercancías, fiscalización, entre otros), con el fin de reconocer los procedimientos que son más susceptibles a espacios de fraude y corrupción y, por ende, deberían estar sujetos a inspección. Esto brindaría recomendaciones asociadas a promover las mejores prácticas en el recaudo de impuestos de la nación.

Los ejemplos mencionados previamente son una pequeña muestra de todos los casos de aplicación que se están desarrollando actualmente alrededor del mundo, en los cuales se analizan bases de datos masivas para combatir la corrupción en las administraciones tributarias. La idea es que estas experiencias exitosas se tomen como guías o referentes y se adapten a la situación específica que afronta cada país. Es claro que aún hay mucho camino por recorrer y los desafíos a los que se enfrentan las administraciones tributarias son muy grandes, pues es necesario obtener el mayor provecho de este fenómeno actual como lo es la revolución tecnológica y el big data.

Gráfica 2. Relación análisis masivo de datos y corrupción en la administración tributaria



Fuente: Elaboración propia

En la Gráfica 2 se detalla como a través del análisis de grandes volúmenes de información y la implementación del big data, es posible identificar los actos corruptos que se estén presentando dentro de la administración tributaria, de manera tal que se reduzcan estos espacios y se fomente la transparencia, lo cual repercute directamente en la buena imagen de la institución y por ende, el interés del contribuyente en realizar el pago oportuno de sus obligaciones.

3. ANÁLISIS DE LA PERCEPCIÓN DE CORRUPCIÓN EN LATINOAMÉRICA

Continuando con el desarrollo de la investigación, se decidió llevar a cabo un estudio muy general que permitiera determinar si existe alguna relación entre los niveles de percepción de corrupción en 20 países de Latinoamérica y otras variables económicas como lo son: el PIB per cápita, la inversión en salud, la tasa de desempleo, el nivel de transparencia, la inversión en educación y el nivel de violencia.

Los datos hacen referencia al año 2015⁴ para los siguientes países: Colombia, México, República

Dominicana, El Salvador, Costa Rica, Chile, Perú, Uruguay, Bolivia, Honduras, Venezuela, Paraguay, Ecuador, Brasil, Nicaragua, Guatemala, Argentina, Panamá, Haití y Cuba.

Para este estudio se obtuvo una muestra de 20 observaciones con 7 variables. A continuación, se realizará una breve explicación de cada una de las variables que se consideraron en el análisis, su medición y la fuente de información.

- Índice de percepción de corrupción-IPC:

El IPC hace referencia a la percepción de corrupción en el sector público en 168 países alrededor del mundo. Su puntuación va de 0 a 100, donde el mínimo indica una percepción de altos niveles de corrupción y 100 una percepción de bajos niveles de corrupción.

Este índice se creó en 1995 y en el año 2012 se realizó la última actualización de la metodología de medición, la cual comprende cuatro pasos: seleccionar la fuente de datos, ajustar la escala de las fuentes de datos, combinar las fuentes de datos y, por último, determinar una medida de incertidumbre. Por ejemplo,

4 Se tomó el año 2015 como periodo de estudio, ya que era el que presentaba la información de todas las variables a analizar.

para elaborar el IPC del año 2015 se utilizaron las siguientes fuentes de datos: 1. Calificaciones sobre Gobernabilidad 2014 del Banco Africano de Desarrollo. 2. Indicadores sobre Gobernabilidad Sostenible 2015 de Bertelsmann Foundation. 3. Índice de Transformación 2016 de Bertelsmann Foundation. 4. Calificaciones de Riesgo País 2014 de la Economist Intelligence Unit. 5. Naciones en Transición 2015 de Freedom House. 6. Calificaciones de Riesgo País 2014 de Global Insight. 7. Anuario de Competitividad Mundial 2015 de IMD. 8. Political and Economic Risk Consultancy Asian Intelligence 2015. 9. Guía Internacional sobre Riesgo País 2014 de Political Risk Services. 10. Evaluación Institucional y de las Políticas Nacionales 2014 del Banco Mundial. 11. Encuesta de Opinión Ejecutiva (EOE) 2015 del Foro Económico Mundial. 12. Índice de Estado de Derecho 2015 de World Justice Project.

Es importante mencionar que la medición de corrupción no proviene de una evidencia comprobada de actividades corruptas, sino de percepciones de instituciones internacionales y opinión de expertos.

Los datos son proporcionados por la organización Transparency International - The Global Anti-Corruption Coalition.

- PIB per cápita:

Es un indicador económico que relaciona el nivel de renta o ingreso de un país y su población. De esta forma, está definido como el producto interno bruto (PIB) de un territorio dividido su número de habitantes. Es utilizado comúnmente para medir la riqueza, bienestar o estabilidad económica de una nación, así como para realizar comparaciones y diferencias en cuanto a condiciones económicas entre países. El PIB se encuentra expresado en términos nominales, es decir se utilizan los precios vigentes de los bienes y servicios producidos en un periodo específico.

Los datos son proporcionados por el Banco Mundial y están medidos en dólares a precios actuales.

- Transparencia (cumplimiento de acceso a la información):

Católico, Suárez, & Velandia (2016) llevaron a cabo un estudio cuyo propósito era establecer el grado de acceso a la información publicada en internet en las administraciones tributarias de los países de América Latina, buscando resaltar la capacidad de cada país para ofrecer acceso en línea a la información relacionada con características institucionales, trámites, servicios, información financiera, entre otros. Esto resulta relevante para ejercer un control social sobre la gestión que realizan las entidades y, por lo tanto, calcular los niveles de transparencia de cada una de éstas ante la sociedad. Los autores realizaron la medición por medio de un instrumento que calificaba a cada país en las siguientes tres categorías: información general, trámites y servicios e información financiera y de gestión. Una vez obtenidas las puntuaciones para cada aspecto, se agregaron los resultados y se obtuvo una calificación de 0% a 100% para cada país, donde el mayor puntaje refleja un alto grado de cumplimiento en cuanto al acceso a la información.

- Gasto en salud como % del PIB:

El gasto total en salud está medido como la suma del gasto público y privado en salud. De acuerdo con esto, se considera la prestación de servicios de salud (preventivos y curativos), las actividades de planificación familiar, nutrición y asistencia de emergencia. Es importante aclarar que no se tiene en cuenta el suministro de agua ni servicios sanitarios.

Los datos son proporcionados por el Banco Mundial y están expresados en términos porcentuales.

- Gasto público en educación como % del PIB:

El gasto público en educación comprende el gasto del gobierno en instituciones educativas (educación preescolar, básica, media y superior), bien sea públicas o privadas, en la administración educativa y en subsidios o transferencias.

Los datos son proporcionados por el Banco Mundial y están expresados en términos porcentuales.

- Tasa de desempleo:

Está medido como la proporción de la población activa que no tiene trabajo en la fecha de medición, pero que está en la búsqueda del mismo y por lo tanto, tiene las facultades y disponibilidad para realizarlo.

Los datos son proporcionados por el Banco Mundial y están expresados en términos porcentuales.

- Índice de paz global:

El índice de paz global es un indicador, elaborado por el Institute for Economics and Peace, Centre for Peace

and Conflict Studies y otras instituciones expertas, que mide el nivel de paz y ausencia de violencia en un país. Éste tiene en cuenta 23 variables de cada región relacionadas con la violencia, criminalidad, gasto militar y las guerras en las que participa el país. Cada una de las variables se miden en una escala de 1 a 5. Entre más alto sea el índice, mayores niveles de violencia se evidencian en la región, mientras que los países considerados más pacíficos obtienen una puntuación más baja. Los datos son proporcionados por la Unidad de Inteligencia de The Economist.

El resumen de las principales estadísticas descriptivas para cada una de las variables descritas previamente, se detalla en la siguiente tabla:

Tabla 1. Estadísticas descriptivas de las variables bajo estudio

Estadística	Cumplimiento acceso a la información (%)	PIB per cápita (US\$ a precios actuales)	Gasto en salud (% del PIB)	Gasto público en educación (% del PIB)	Tasa Desempleo (%)	Índice de Paz Global	IPC
Promedio	49,02	7288,0	6,9	5,1	6,1	2,1	37,4
Desviación Estándar	19,4	4504,8	1,4	1,4	3,3	0,3	14,7
Mínimo	12,50	814,50	3,16	3,00	2,50	1,56	17,00
Máximo	90	15524,8	9,22	7,29	14	2,72	74

Fuente: Elaboración propia.

En la Tabla 1 se detalla que para el año 2015 el promedio del índice de corrupción para los países de Latinoamérica está por debajo de 38 puntos porcentuales, es decir que existe una percepción de alta de corrupción en la región. El cumplimiento del acceso a la información pública se encuentra en término medio, el gasto promedio en salud como % del PIB es del 7%, el gasto promedio en educación como % del PIB oscila alrededor del 5%, la tasa promedio de desempleo para los países latinoamericanos es del 6% y el promedio del índice de paz está alrededor de 2,1.

De acuerdo con los datos, los países que presentan el menor IPC (mayor percepción de corrupción) son Venezuela y Haití, y el mayor IPC (menor percepción de corrupción) es Uruguay. También coincide que el menor PIB per cápita corresponde a Haití y el mayor a Uruguay.

Con base en la información descrita, se realizaron tres diferentes análisis estadísticos, como se detalla enseguida:

1. Correlación

En primera medida, se llevó a cabo un análisis de correlación de Pearson⁵ entre el IPC y cada una de las otras variables, encontrando los siguientes resultados:

Tabla 2. Correlación entre el IPC y el resto de las variables

Correlaciones	
Variable	IPC
acceso_información	0,347***
PIB_per_cápita	0,746*
gasto_salud	0,551**
gasto_educación	0,213
desempleo	-0,002
índice de paz	-0,581**

* La correlación es significativa en el nivel 0,01 (bilateral)

** La correlación es significativa en el nivel 0,05 (bilateral)

*** La correlación es significativa en el nivel 0,15 (bilateral)

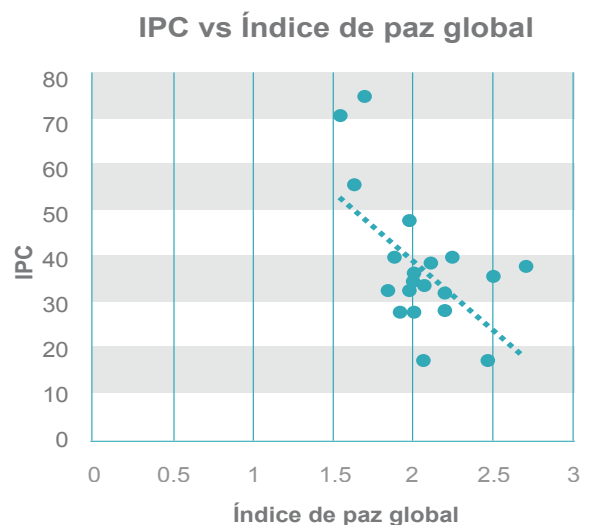
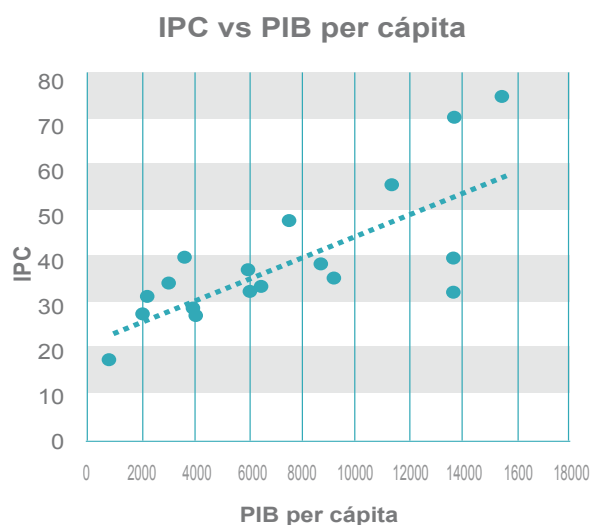
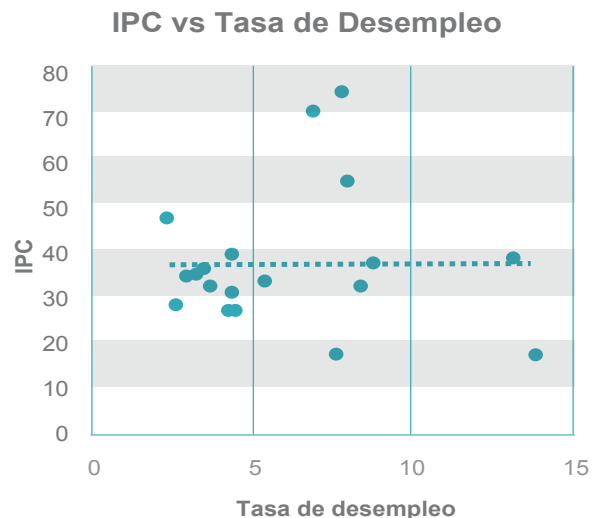
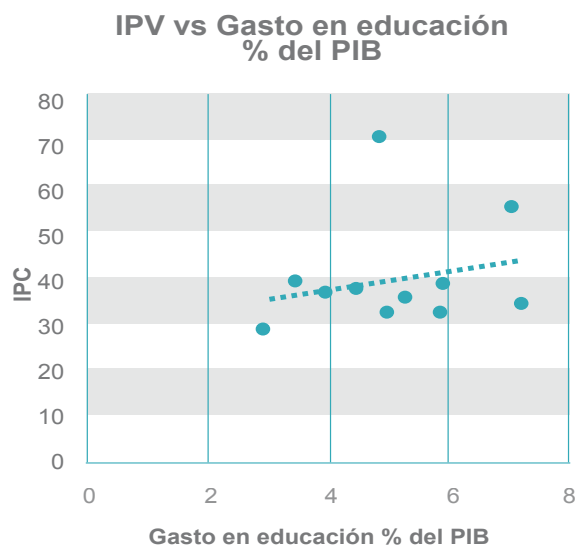
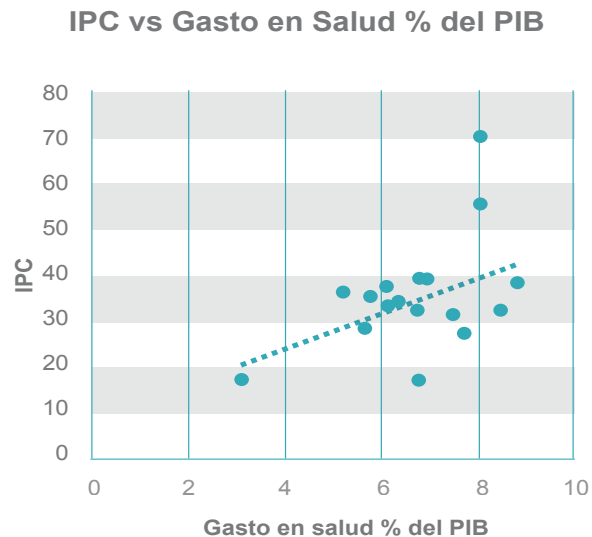
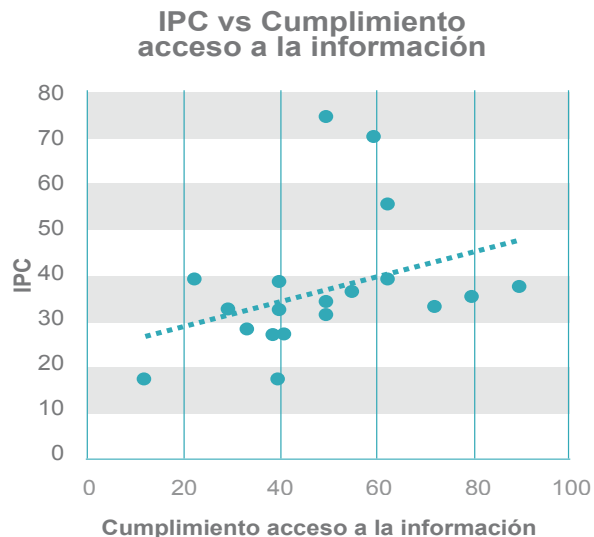
Fuente: Elaboración propia

El resultado anterior refleja que existe una relación significativa y directamente proporcional entre el IPC y las variables PIB per cápita, transparencia y gasto en salud. Es decir, que a mayor calificación en el IPC (menor percepción en el nivel de corrupción), se refleja un mayor PIB per cápita, cumplimiento de acceso a la información pública y gasto en salud. Por otro lado, se evidencia una relación significativa e inversamente proporcional entre el IPC y el índice de paz global, es decir que a mayor calificación en el IPC (menor percepción en el nivel de corrupción), se refleja una menor puntuación en el índice de paz (menor nivel de violencia). Finalmente, no se detalla una relación significativa entre el IPC y el gasto en educación ni la tasa de desempleo.

Todo lo mencionado previamente se puede evidenciar a través de las siguientes gráficas, donde se observa que efectivamente las relaciones entre el IPC y el resto de las variables son positivas, a excepción de la tasa de desempleo y el índice de paz. En las gráficas se detalla una tendencia más pronunciada entre el IPC y las variables PIB per cápita, gasto en salud, transparencia e índice de paz, tal como se refleja en el cálculo del coeficiente de correlación.

5 El coeficiente de correlación de Pearson se define como una medida de la relación lineal que existe entre dos variables continuas. Esta medida no se encuentra distorsionada por la escala de medición de las variables. El coeficiente se encuentra entre -1 y 1, donde el signo y la magnitud indican el sentido y fuerza de la relación entre las dos variables. Si el coeficiente es 1, se dice que existe una relación positiva perfecta, y si es -1 relación negativa perfecta.

Gráfica 3. Relación entre el IPC y el resto de las variables



Fuente: Elaboración propia

- Modelo de regresión lineal

En segunda instancia se realizó un modelo de regresión lineal⁷, con el objetivo de reconocer si es posible explicar el nivel de corrupción (variable dependiente) en función de las otras variables independientes, es decir, se estimó el siguiente modelo:

$$IPC = \beta_0 + \beta_1 * PibPerCápita + \beta_2 * transparencia + \beta_3 * gastoSalud + \beta_4 * gastoEducación + \beta_5 * TasaDesempleo + \beta_6 * ÍndicePaz + \varepsilon$$

En la primera iteración, las variables gasto en educación y tasa de desempleo no fueron significativas, por lo que se decidió estimar nuevamente el modelo sin estas dos variables, obteniendo lo siguiente:

ANOVA

Modelo	Suma de cuadrados	gl	Media cuadrática	F	Sig.
1 Regresión	2937.887	4	734.472	15.105	,000 ^b
Residuo	632.113	13	48.624		
Total	3570.000	17			

a. Variable dependiente: IPC

b. Predictores: (Constante), Índice_Paz_Global, acceso_información, gasto_salud, PIB_per_cápita

Coefficientes^a

Modelo	Coefficients no estandarizados		t	Sig.
	B	Error estándar		
1 (Constante)	31.932	25.598	1.247	0.234
acceso_información	0.383	0.101	3.770	0.002
PIB_per_cápita	0.001	0.000	2.969	0.011
gasto_salud	2.925	1.769	1.653	0.122
Índice_Paz_Global	-21.269	8.763	-2.427	0.030

6 La variable gasto en educación como % del PIB solo tiene información para 11 países.

7 Un modelo de regresión lineal es un modelo estadístico-matemático utilizado para determinar si existe una relación lineal entre una variable dependiente y una o más variables independientes.

A partir de los resultados, se detalla que el modelo es globalmente significativo, es decir, que al menos una de las variables independientes está aportando a la explicación del IPC. El coeficiente de determinación, R^2 , es del 83%, por ende, el 83% de la variabilidad del IPC está siendo explicado por las variables PIB per cápita, cumplimiento de acceso a información, gasto en salud e índice de paz. Al revisar los coeficientes estimados, se observa que todos son significativos, los tres primeros presentan signo positivo, es decir que existe una relación directamente proporcional entre cada una de estas variables regresoras y el IPC, tal como se aseguró previamente; mientras que, para la variable relacionada con los niveles de violencia, el signo es negativo, por tanto, existe una relación inversamente proporcional con el IPC.

De igual manera, es posible afirmar que un incremento de un punto en el gasto en salud como % del PIB, hace que se incremente en 4.5 puntos la calificación obtenida en el nivel de percepción de corrupción (mayor calificación, menor percepción de corrupción); así mismo, un aumento de un punto en el cumplimiento de acceso a la información pública haría que se aumentara 0.265 puntos la calificación en el nivel de percepción de corrupción. Igualmente, un incremento de una unidad en el PIB per cápita, repercutiría en un aumento de 0.002 puntos en la calificación en el nivel de percepción de corrupción. Finalmente, un incremento de una unidad en el índice de paz generaría una disminución de 21.2 puntos en la calificación en el nivel de percepción de corrupción.

Estos resultados permiten corroborar la idea que un país que presente mayor crecimiento económico, más inversión en salud y transparencia en el accionar del gobierno, influye en que la ciudadanía y las instituciones internacionales perciban menores niveles

de corrupción. De otro lado, un indicador de violencia más alto implica que se perciban mayores niveles de corrupción en la región.

Lo anterior concuerda con lo señalado por Ortiz (2012), quien afirma que los países con mayores niveles de corrupción gastan menos en salud y en educación, lo cual afecta el crecimiento y desarrollo de la nación. Así mismo, se reconoce que los países con altos niveles de corrupción presentan un PIB per cápita bajo. De igual forma, Palacios (2014) señala que es fundamental que la sociedad tenga conocimiento de las acciones del Estado, con el fin de dismantelar actos corruptos. Adicionalmente, transparencia internacional (2015) asegura que en los países que se presenta una baja percepción de corrupción, la ciudadanía tiene libre acceso a la información sobre el presupuesto del Estado; mientras que los países en las últimas posiciones del ranking del IPC se caracterizan por un desempeño deficiente de las instituciones públicas y un contexto en el que prevalece la impunidad y el ocultamiento de la información. Según DatosMacro (2015), los países con menores niveles de violencia, presentan altos niveles de transparencia y bajos niveles de corrupción, lo cual coincide con los resultados obtenidos en el modelo de regresión.

Con el fin de evaluar la robustez del modelo de regresión lineal, se decidió realizar otro análisis en el cual se cambió la variable independiente PIB per cápita por la variable PIB por cada persona empleada (a \$ de PPA⁸ constantes de 2011), es decir, el PIB dividido por el empleo total en la economía del país⁹. En este caso se encontró una correlación significativa y directamente proporcional (0.58) entre esta nueva variable y el IPC, confirmando que a mayor calificación en el IPC (menor percepción en el nivel de corrupción), se refleja un mayor PIB por cada persona empleada. Adicional

8 Paridad del poder adquisitivo (PPA) es el PIB convertido a dólares internacionales constantes de 2011 utilizando los índices de PPA.

9 Los datos fueron suministrados por el Banco Mundial <https://datos.bancomundial.org/indicador/SL.GDP.PCAP.EM.KD?end=2015&start=1991>

a esto, se estimó el mismo modelo de regresión lineal descrito previamente con la diferencia que se modificó la variable PIB per cápita por la variable PIB por cada persona empleada, obteniendo resultados muy similares (ver Anexo) y por consiguiente, ratificando el hecho que los factores significativos para explicar la percepción en el nivel de corrupción por país son: mayores valores de PIB por persona empleada, alto cumplimiento de acceso a la información, mayor gasto en salud y menores niveles de violencia.

- Análisis de Clúster

Por último, se decidió aplicar un método de clasificación conocido como análisis de clúster¹⁰, con el cual se busca agrupar los países en diferentes categorías, de acuerdo con la similitud o cercanía que presenten en cada una de las variables objeto de estudio. Es importante aclarar que solo se tuvieron en cuenta las variables que parecen tener una mayor incidencia en la explicación de los niveles de percepción de la corrupción (PIB per cápita, gasto en salud, transparencia e índice de paz). La estimación arrojó tres diferentes agrupaciones, las cuales presentan las siguientes características:

Tabla 3. Centro de los clústeres

Variable	Clúster		
	1	2	3
IPC	29.0	54.0	35.2
PIB per cápita	2858.5	13607.4	7137.3
Gasto en salud	7.0	7.9	6.8
Transparencia	41.3	45.0	62.9
Índice de paz	2.11	1.74	2.25

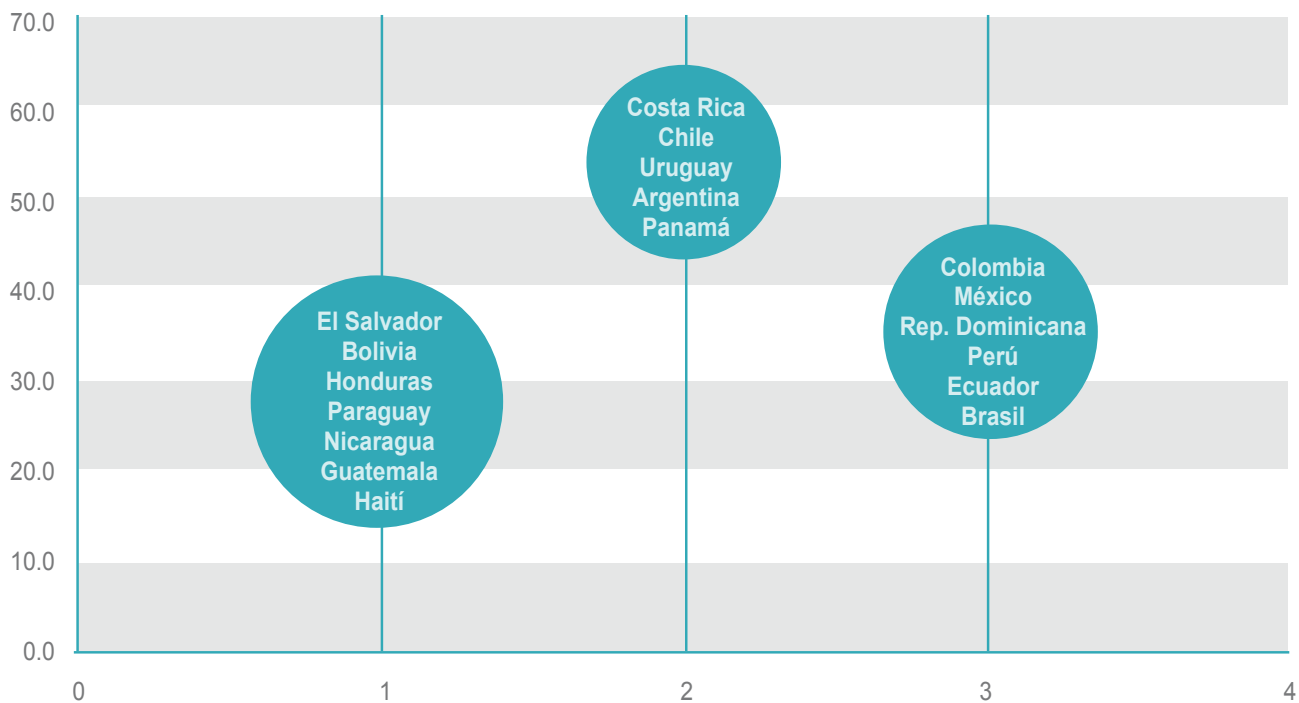
Fuente: Elaboración propia

En la Tabla 3 se observa el perfil de las observaciones que pertenecen a cada categoría. Por ejemplo, se detalla que el clúster 2 presenta, en promedio, la mayor calificación en el IPC, es decir el menor nivel de percepción de corrupción, así como el mayor PIB per cápita, el gasto en salud más alto y la puntuación más baja en niveles de violencia. Por el contrario, el clúster 1 exhibe, en promedio, la calificación más baja en el IPC y consecuentemente, el menor PIB per cápita y gasto en salud; el clúster 3 se podría ver como el grupo promedio, aunque presenta los mayores valores de cumplimiento de acceso a la información pública.

Con base en lo anterior, se decidió realizar la siguiente gráfica, la cual refleja los países que pertenecen a cada una de las categorías estimadas.

¹⁰ El análisis de clúster o de conglomerados es una técnica estadística cuyo objetivo es dividir un conjunto de datos en diferentes grupos, de forma tal que las observaciones pertenecientes a cada categoría presenten características similares. Para este caso se utilizó la técnica de K-medias, en la cual se divide el conjunto de observaciones en k grupos, en donde cada observación pertenece al grupo cuyo valor medio es más cercano. Se decidió tomar tres agrupaciones, con el fin de realizar una categorización de la percepción de corrupción en tres niveles: bajo, medio y alto.

Gráfica 4. Clasificación de los países en los grupos



Fuente: Elaboración propia

Es necesario mencionar que Cuba y Venezuela no presentaban la información completa en todas las variables, por lo que no fue posible clasificarlos dentro de un grupo.

De acuerdo con la Gráfica 4, los países con mayores niveles de percepción de corrupción, así como el PIB per cápita y el gasto en salud más bajo son El salvador, Bolivia, Honduras, Paraguay, Nicaragua, Guatemala y Haití, es decir que se podrían catalogar como los países de menor crecimiento económico de la región. De otro lado, las naciones con una baja percepción de corrupción, valores más altos de PIB per cápita y gasto en salud y niveles de violencia más bajos son Costa Rica, Chile, Uruguay, Argentina y Panamá. Finalmente,

Colombia, México, República Dominicana, Perú, Ecuador y Brasil se encuentran en una zona promedio. Con los resultados obtenidos a través de los diferentes análisis estadísticos es posible asegurar que, efectivamente, el crecimiento y desarrollo económico de un país, la inversión en salud, la transparencia reflejada en el libre acceso a la información pública y el nivel de violencia, repercuten de manera significativa en la percepción de corrupción en un país. Lo anterior, permite dar una idea del camino que debería adoptar cada gobierno y en lo que debería centrar sus esfuerzos, con el fin de generar políticas y acciones que disminuyan los niveles de corrupción que enfrenta hoy en día la sociedad.

4. CONCLUSIONES

A través del documento fue posible concluir que la corrupción es un problema de gran incidencia a nivel mundial, la cual afecta de manera significativa el ámbito económico, social, político, legal y cultural de una sociedad. Las prácticas más comunes de este tipo de fraude son los sobornos, la extorsión financiera, el conflicto de intereses y las promesas u ofertas ilegales. Dentro de las causas más reconocidas para cometer actos corruptos se encuentran la falta de valores éticos, la impunidad o falta de legislación, la desigualdad económica y el mal funcionamiento de instituciones públicas. El impacto económico de la corrupción se vislumbra en negociaciones poco transparentes, competencia desleal, menor inversión extranjera, disminución en la calidad de los productos y servicios, desconfianza en el país y, por tanto, menor recaudo tributario y ahorro a la inversión.

La corrupción en la administración tributaria se puede presentar tanto por parte de los contribuyentes, al buscar la forma de evadir el pago de los impuestos, como por parte de los funcionarios, quienes toman una ventaja indebida, en violación de la ley, para beneficio propio o de terceros.

En parte, el éxito de un sistema tributario depende de la percepción que tenga la ciudadanía sobre la transparencia, fiabilidad e integridad que demuestre la administración tributaria, de forma tal que logre transmitir confianza a los contribuyentes, manifestar efectividad operacional y reflejar coherencia entre

sus actuaciones y los estándares más altos de ética; esto repercutirá en un pago voluntario de impuestos, reduciendo los niveles de evasión, elusión y fraude. En tal sentido, se hace indispensable garantizar que la ciudadanía perciba que la función de la institución está orientada al bien común y que su gestión se enmarca en un contexto transparente, justo y equitativo.

Adicional al reto que enfrentan las administraciones tributarias de establecer mecanismos para incentivar el cumplimiento de las obligaciones, otro de los grandes desafíos que afrontan es el de transformar, en el menor tiempo posible, el gran volumen de datos que manejan en información confiable y útil, de manera tal que sea posible analizar tendencias e inconsistencias para advertir casos de corrupción.

La idea es que el analista o inspector aproveche los recursos que tiene a su disposición para encontrar diferencias significativas al cruzar bases de datos, detecte anomalías mediante el uso de algoritmos o reconozca patrones de acciones sospechosas. Así, la tecnología y el big data se convierten, tanto en instrumentos valiosos para la toma de decisiones, como en aliados para ayudar a combatir la corrupción.

La estrategia para la prevención y detección de incidentes de fraude y corrupción debe estar orientada al uso de técnicas y herramientas estadísticas que permitan realizar análisis diagnóstico, aumentar el registro y monitoreo de actividades, así como revisar

los controles que ayuden a disminuir los riesgos a los que se enfrentan las administraciones tributarias. Igualmente, es fundamental que las instituciones incursionen en metodologías de minería de datos y análisis masivo de información estructurada y no estructurada, capaciten a sus funcionarios en este tema y recurran a diferentes fuentes de datos (correos, discos, servidores, información financiera, mapa de relaciones, entrevistas, entre otros).

Sumado a esto, otros métodos que deben tener en cuenta las administraciones tributarias en su disputa contra la corrupción son: generar un pensamiento sistémico, es decir, una visión completa de los múltiples elementos que interactúan en la operación, formalizar el protocolo de lucha contra la corrupción, identificar todos los riesgos de fraude y corrupción a los que se encuentran expuestas las instituciones y verificar las características de los controles en cuanto a que sean suficientes, comprensibles, económicos, efectivos y oportunos.

Referente a las características que inciden en la percepción de corrupción en los países de Latinoamérica, se encontró que mayores valores de PIB per cápita, más acceso por parte de la ciudadanía a la información pública, mayor gasto en salud y menores niveles de violencia, repercuten en una percepción de menor corrupción en la región. Esto permite tener una idea general de las estrategias en las que se podrían enfocar los gobiernos de cada país y en qué puntos deberían centrar sus esfuerzos para cerrar las brechas de fraude y corrupción que afectan en gran medida a la sociedad actual.

Los resultados obtenidos con los diferentes análisis estadísticos concuerdan con diversos estudios descritos en la literatura, en los que se evidencia que la corrupción actúa como obstáculo para el aumento del PIB, fomenta los niveles de violencia e incrementa la desconfianza de la ciudadanía hacia las instituciones públicas.

Respecto al análisis estadístico efectuado en este documento, para futuras investigaciones se propone llevar a cabo un estudio en el cual se cuente con más observaciones, bien sea al aumentar la cantidad de años o el número de países a analizar, con el fin de realizar comparaciones entre diferentes regiones del mundo. Del mismo modo, se plantea la posibilidad de incrementar las variables a considerar, con el objetivo de encontrar los principales factores que aportan a la explicación de los niveles de corrupción en la sociedad actual. Lo anterior permitiría formular más recomendaciones tendientes a cerrar los espacios de fraude y corrupción que se presentan hoy en día a nivel mundial.

La investigación realizada permite evidenciar que la corrupción se puede abordar desde diferentes puntos de vista, y que es un tema tan amplio y con tantos actores involucrados que requiere de la intervención de diversas ramas de la ciencia, con el fin de formular estrategias orientadas a combatirla.

5. BIBLIOGRAFÍA

- Cadillon, F.** (2015). Corrupción y Big Data: Una apuesta por la transparencia. Obtenido de <https://www.elmundo.es/economia/2015/01/07/54ad1076e2704e27228b457d.html>
- Católico, D., Suárez, S., & Velandia, J.** (2016). El gobierno electrónico en las administraciones tributarias de América Latina. *Revista LOGOS Ciencia & Tecnología*.
- CIAT, C. I.** (2003). *EL COMBATE A LA CORRUPCIÓN Y PRÁCTICAS ILEGALES EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA*. Cuba: Oficina Nacional de Administración Tributaria.
- DatosMacro.** (2015). *Datos Macro-Índice de Paz Global*. Obtenido de <https://datosmacro.expansion.com/demografia/indice-paz-global?anio=2015>
- De Michele, R.** (2018). *Corrupción en América Latina: Que no nos corten las alas*. Gubernarte.
- Delgado, C., Sánchez, L., & López, M.** (2018). *LA CORRUPCIÓN Y LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS*. Madrid: Red Expertos Hacienda Pública, Fundación CEDDET.
- Gestión.** (2016). *Gestión-¿Cómo el Big Data ayuda a reducir la corrupción en las empresas?* Obtenido de <https://gestion.pe/autor/redaccion-gestion>
- González, I. (2018). ANALYTICS Y BIG DATA, LA NUEVA FRONTERA. *Revista de Administración Tributaria*, 34-48.
- Gutiérrez, L. (2015). *Panel: Minería de datos para la administración tributaria*. EY.
- IBM. (2018). *IBM acelera el Big Data*. Obtenido de https://www.ibm.com/developerworks/community/blogs/insider/entry/ acelera_bigdata?lang=en
- Índice de Percepción de la Corrupción 2015**-Nota técnica sobre la metodología utilizada. (2015). *Transparencia Internacional*.
- Lozano, E., & Tamayo, D.** (2016). Gestión de la ética en la administración tributaria colombiana. *Revista de Derecho Privado- Universidad de los Andes*.
- Martínez, E. E., & Ramírez, J. M.** (2010). La corrupción en la administración pública: un perverso legado colonial con doscientos años de vida republicana. *Análisis de Coyuntura*, 53-70.
- Ortiz, E.** (2012). Efectos de la corrupción sobre la calidad de la salud y educación en Colombia 2004 -2010. *Tendencias*, 9-35.
- Palacios, J.** (2014). Efectos de la corrupción sobre el crecimiento económico. Un análisis empírico internacional. En Contexto.
- Pellicer, L.** (2018). *La corrupción le cuesta a la UE más de 900.000 millones al año*. Obtenido de <https://www.eltiempo.com/economia/sectores/la-corrupcion-le-cuesta-a-la-ue-mas-de-900-000-millones-al-ano-303420>
- Rains, L., & Febres, J.** (1998). La Corrupción en el ámbito de la Administración Tributaria. *X SEMINARIO REGIONAL de POLÍTICA FISCAL*, A1-A25.
- Santiso, C., & Roseth, B.** (2017). Datos contra la corrupción: cómo los datos abiertos y masivos están revolucionando la lucha contra la corrupción. Nexos.
- TIGTA.** (2018). *TIGTA Semiannual Report to Congress*. Treasury Inspector General for Tax Administration.
- Tomar, L., Guicheney, W., Kyarisiima, H., & Zimani, T.** (2016). *Big Data in the Public Sector*. Inter-American Development Bank.

6. ANEXOS

Modelo de regresión lineal con la variable PIB por cada persona empleada:

ANOVA

Modelo	Suma de cuadrados	gl	Media cuadrática	F	Sig.
1 Regresión	3222,268	4	805,567	14,732	,000 ^b
Residuo	765,522	14	54,680		
Total	3987,789	18			

a. Variable dependiente: IPC

b. Predictores: (Constante), Pib_empleo, gasto_salud, acceso_información, Índice_Paz_Global

COEFICIENTES^A

Modelo	Coeficientes no estandarizados		t	Sig.
	B	Error estándar		
1 (Constante)	37,389	26,800	1.395	0.185
acceso_información	0,373	0.104	3.601	0.003
gasto_salud	3,042	1.577	1.929	0.074
Indice_Paz_Global	-24,417	8.853	-2.758	0.015
Pib_empleo	0.0004	0.0001	2.636	0.020

a. Variable dependiente: IPC

Documentación sobre **VALORACIÓN ADUANERA y PRECIOS DE TRANSFERENCIA**



Leonardo **Macedo**

SINOPSIS

La valoración aduanera y los precios de transferencia constituyen temas vitales en la tributación del comercio internacional. Ambas metodologías persiguen diferentes objetivos en la determinación del valor de los bienes comercializados entre partes relacionadas. No obstante, en la búsqueda de la certeza tributaria y la movilización de ingresos, existe una creciente necesidad de lograr una mejor comunicación entre estos dos sistemas de valoración internacionales. Por lo tanto, el objetivo de este artículo es unir la valoración aduanera y los precios

de transferencia, comentando los últimos avances de la WCO/TCCV, a saber, los casos prácticos 14.1 (TNMM) y 14.2 (RPM) que sirvan de guía a las Aduanas respecto al uso de la documentación de precios de transferencia, a fin de examinar las circunstancias de la venta en las transacciones entre partes relacionadas. El artículo también se enfoca en los elementos clave de la documentación de precios de transferencia, así como en los desafíos que tienen por delante ambos sistemas.

CONTENIDO

1. La Base Legal de los Estudios de PT conforme al WTO CVA
2. Métodos de PT de la OCDE – Preferencia por los Métodos de Ganancia
3. Casos Prácticos de TCCV 14.1 y 14.2
4. Conclusión
5. Bibliografía

EL AUTOR

Se desempeñó como funcionario técnico en la Organización Mundial de Aduanas, brindando asistencia técnica sobre valoración aduanera, aranceles y asuntos de facilitación del comercio. Durante ese tiempo, también participó en discusiones sobre precios de transferencia con la OCDE. Antes de ingresar a la OMA, laboró en el departamento de impuestos y aduanas del Ministerio de Finanzas de Brasil, siendo Director de Asuntos Comerciales y Tarifarios y Jefe de Valoración Aduanera. Posee una maestría en derecho económico y una licenciatura en derecho y economía. Es becario de doctorado en derecho comercial internacional de la Universidad de Maastricht. Actualmente Leonardo se desempeña como juez en el tribunal administrativo tributario-aduanero en Brasilia. Correo electrónico: Leonardo.Macedobr@gmail.com / Enlace: <https://www.linkedin.com/in/macedoleo/>

INTRODUCCIÓN

La Valoración Aduanera (VA) y los Precios de Transferencia (PT) se encuentran entre los principales temas de la tributación del comercio internacional. La relación entre estos dos sistemas internacionales de valoración afecta los negocios, particularmente en las empresas multinacionales (EMN)¹.

En la búsqueda de una mejor comunicación entre las autoridades aduaneras y tributarias, el Comité Técnico sobre Valoración Aduanera (TCCV) aprobó el Comentario 23.1 (WCO, 2018) que reconoce que un documento de precios de transferencia puede ser usado como base para examinar las circunstancias de la venta (CdV) en transacciones entre partes relacionadas^{2,3}.

Comentario 23.1

Significado de la expresión “circunstancias de la venta” según el artículo 1.2 a) en relación con la utilización de estudios sobre precios de transferencia
(...)

8. Por una parte, es posible que un estudio sobre precios de transferencia presentado por un importador resulte una buena fuente de información, si contiene información pertinente sobre las circunstancias de la venta. Por otra parte, puede que un estudio sobre precios de transferencia no resulte pertinente o adecuado para examinar las circunstancias de la venta debido a las sustanciales y significativas diferencias que existen entre los métodos del Acuerdo para determinar el valor de las

mercancías importadas, y los métodos de las Directrices de la OCDE sobre Precios de transferencia.

9. Por consiguiente, la utilización de un estudio sobre precios de transferencia como una base posible para examinar las circunstancias de la venta se debe considerar caso por caso. En conclusión, para examinar las circunstancias de la venta se puede utilizar cualquier información y documento pertinente facilitado por un importador. Un estudio sobre precios de transferencia podría constituir una de las fuentes de dicha información.
(...) ⁴

El Comentario 23.1 establece claramente que un estudio de PT podría incluir o no, información pertinente sobre las (CdV). Por lo tanto, debe “considerarse caso por caso”.

1. LA BASE LEGAL DE LOS ESTUDIOS DE PT CONFORME AL WTO CVA

El Acuerdo sobre la Implementación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio de 1994, de la Organización Mundial de Comercio (WTO) al que se hace referencia aquí como el Acuerdo de Valoración Aduanera (CVA), constituye la base legal para el análisis de los aranceles del comercio de importación de las transacciones entre partes relacionadas.

El WTO CVA establece la metodología para determinar el valor aduanero de bienes sujetos a tasas de importación *ad valorem*. Como tal, el WTO CVA describe

- 1 Un EMN se establece en un nuevo mercado mediante la incorporación o adquisición de una filial local o el establecimiento de una sucursal, y esta filial o sucursal local generalmente realiza transacciones con otros miembros del grupo.
- 2 El TCCV fue establecido por la WTO CVA bajo el Artículo 18.2. El TCCV funciona bajo los auspicios de la WCO y es el ente internacional que tiene competencia para considerar la interpretación técnica de los asuntos sobre valoración aduanera.
- 3 Las transacciones entre partes relacionadas constituyen transacciones entre partes cuya relación les puede permitir influir en las condiciones de la transacción (comúnmente conocidas como “partes relacionadas”) - pueden incluir el suministro de propiedad o servicios, el uso de activos (incluyendo intangibles) y el suministro de financiamiento, a todo lo cual se le debe asignar un precio.
- 4 El Comentario 23.1 del TCCV es el primero en mencionar el uso de estudios de PT para examinar las circunstancias que rodean la venta (31ava Sesión, octubre 2010).

cinco métodos y una segunda opción para determinar el valor aduanero.

- el valor de transacción de los bienes con ajustes (Artículo 1 + Artículo 8);
- el valor de transacción de bienes idénticos (Artículo 2);
- el valor de transacción de bienes similares (Artículo 3);
- el método del valor deducible (Artículo 5);
- el método de valor calculado (Artículo 6);
- segunda opción (Artículo 7).

En la metodología WTO CVA, la base primaria de la VA la constituye el valor de transacción de bienes importados con ajustes (Artículo 1 + Artículo 8)⁵.

WTO CVA – Comentario Introductorio General1. El «valor de transacción», tal como se define en el artículo 1, es la primera base para la determinación del valor en aduana de conformidad con el presente Acuerdo. El artículo 1 debe considerarse en conjunción con el artículo 8, que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. El

artículo 8 prevé también la inclusión en el valor de transacción de determinadas prestaciones del comprador en favor del vendedor, que revistan más bien la forma de bienes o servicios que de dinero. Los artículos 2 a 7 inclusive establecen métodos para determinar el valor en aduana en todos los casos en que no pueda determinarse con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1⁶.

El método del valor de la transacción puede estar sujeto a examen por Aduanas en casos que involucran transacciones de partes relacionadas, tales como transacciones entre dos entidades del mismo grupo de EMN. La definición de partes relacionadas aparece en el Artículo 15.4 del WTO CVA⁷.

El examen por Aduanas de las transacciones de partes relacionadas es para confirmar si el precio y los ajustes declarados han sido libremente negociados. Solamente se lleva a cabo si existen dudas sobre el precio. Durante el proceso del examen, Aduanas busca información adicional, antes de llegar a una conclusión. El procedimiento se conoce como examen de las CdV y aparece en detalle en el Artículo 1.2.(a) del WTO CVA⁸.

WTO CVA - Artículo 1

2 (a) Al determinar si el valor de la transacción es aceptable para los fines del párrafo 1, el hecho de que el comprador y el vendedor estén relacionados conforme al significado del Artículo 15 no consistirá en sí motivo para considerar el valor de la transacción como inaceptable. En tal

5 Muchos países han reportado que el valor de la transacción es usado en 90 – 95% de todas las importaciones.

6 WTO CVA: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm

7 WTO CVA
Artículo 15

4. Para los fines de este Acuerdo, se considerará que las personas están relacionadas solamente si:

- (a) son funcionarios o directores de los negocios unos del otro;
- (b) son socios legalmente reconocidos en el negocio;
- (c) son empleador y empleado;
- (d) cualquier persona que directa o indirectamente posea, controle o mantenga 5 por ciento o más de las acciones circulantes con derecho a voto o acciones de ambos;
- (e) uno de ellos controla directa o indirectamente al otro;
- (f) ambos están directa o indirectamente controlados por una tercera persona;
- (g) conjuntamente ellos controlan, directa o indirectamente, a una tercera persona; o
- (h) son miembros de la misma familia.

8 El examen de valor de la transacción es comparable a una prueba del principio de “plena competencia” de PT realizada por autoridades tributarias.

caso, **se examinarán las circunstancias que rodean la venta** y el valor de la transacción será aceptado, siempre y cuando la relación no haya influido en el precio. Si, a la luz de la información proporcionada por el importador o de otro modo, la administración aduanera dispone de motivos para considerar que la relación influyó en el precio, comunicará sus motivos al importador y se le dará al importador una oportunidad razonable para responder. Si el importador así lo solicita, la comunicación de los motivos se hará por escrito.

(b) En una venta entre personas relacionadas, el valor de la transacción será aceptado y los bienes valorados de acuerdo con las disposiciones del párrafo 1, siempre que el importador demuestre que dicho valor se aproxima muy de cerca a uno de los siguientes que ocurrieron en, o más o menos al mismo tiempo:

- (i) el valor de transacción en ventas a compradores no relacionados de bienes idénticos o similares para exportación al mismo país de importación;
- (ii) el valor aduanero de bienes idénticos o similares según se determina conforme a las disposiciones del Artículo 5;
- (iii) el valor aduanero de bienes idénticos o similares según se determina conforme a las disposiciones del Artículo 6;

Al aplicar las pruebas anteriores, se debe tomar debida cuenta de las diferencias demostradas en los niveles comerciales, niveles de cantidad,

los elementos enumerados en el Artículo 8 y los costos incurridos por el vendedor en ventas en las que el vendedor y el comprador no están relacionados y que no sean incurridas por el vendedor en ventas en que el vendedor y el comprador están relacionados.

Las pruebas establecidas en el párrafo 2(b) se han de usar a iniciativa del importador y solamente para fines de comparación. Los valores sustitutos pueden no estar establecidos conforme a las disposiciones del párrafo 2(b).

Como se señala en el Artículo 1.2(b) del WTO CVA, durante el proceso del examen, el importador debe demostrar que el valor de la transacción se aproxima muy de cerca a los criterios de los párrafos (i), (ii) y (iii). Todos los tres criterios requieren precios comparables de (i) compradores no relacionados que usan el valor de transacción; (ii) el valor deductivo idéntico o similar o (iii) el valor calculado para los bienes importados. Para los profesionales de PT, el examen puede ser comparable con una prueba de PT de “plena competencia” realizada por las autoridades tributarias⁹.

Por regla general, tanto los importadores como Aduanas enfrentan dificultades para obtener los llamados valores de ‘prueba’, y rara vez se cumple con los requerimientos del Artículo 1.2(b).

Sin embargo, la nota interpretativa del Artículo 1.2 expande las posibilidades del importador al declarar que la Aduana debe estar preparada para examinar aspectos relevantes de la transacción.

9 La plena competencia es la condición o el hecho de que las partes en una transacción sean independientes y estén en pie de igualdad. Dicha transacción se conoce como “transacción de plena competencia”. El principio de plena competencia requiere que las condiciones (precios, márgenes de ganancia, etc.) en transacciones entre partes relacionadas sean iguales a las que habrían prevalecido entre partes independientes en una transacción similar bajo condiciones similares.

WTO CVA Anexo I: Notas Interpretativas**Nota al Artículo 1**

Párrafo 23. (...) A este respecto, y con objeto de determinar si la vinculación ha influido en el precio, la Administración de Aduanas debe estar dispuesta a examinar los aspectos pertinentes de la transacción, entre ellos la manera en que el comprador y el vendedor tengan organizadas sus relaciones comerciales y la manera en que se haya fijado el precio de que se trate. En los casos en que pueda demostrarse que, pese a estar vinculados en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15, el comprador compra al vendedor y éste vende al comprador como si no existiera entre ellos vinculación alguna, quedaría demostrado que el hecho de estar vinculados no ha influido en el precio. Por ejemplo, si el precio se hubiera ajustado de manera conforme con las prácticas normales de fijación de precios seguidas por la rama de producción de que se trate o con el modo en que el vendedor ajuste los precios de venta a compradores no vinculados con él, quedaría demostrado que la vinculación no ha influido en el precio. Otro ejemplo sería que se demostrara que con el precio se alcanza a recuperar todos los costos y se logra un beneficio que está en consonancia con los beneficios globales realizados por la empresa en un período de tiempo representativo (calculado, por ejemplo, sobre una base anual) en las ventas de mercancías de la misma especie o clase, con lo cual quedaría demostrado que el precio no ha sufrido influencia¹⁰.

Así pues, cuando haga falta los valores de la ‘prueba’, Aduanas debería expandir su análisis para examinar las CdV. Como tal, generalmente se acepta que los estudios de PT proporcionen aspectos relevantes de la transacción.

Por lo tanto, la base legal para que Aduanas examine los estudios de PT está establecida en la nota interpretativa al Artículo 1.2.(a)¹¹.

2. MÉTODOS DE PT DE LA OCDE – PREFERENCIA POR LOS MÉTODOS DE GANANCIA¹²

Los Lineamientos de PT de la OCDE (OCDE, 2017) detallan cinco métodos de PT que se pueden usar para establecer si las condiciones impuestas en las relaciones comerciales o financieras entre empresas asociadas son consistentes con el principio de plena competencia:

- Método de precio comparable no controlado (CUP);
- Método de precio de reventa (RPM);
- Método de costo incrementado (CPM);
- Método de margen neto transaccional (TNMM); y
- Método de división de beneficio transaccional (TPSM)

Los tres primeros métodos de PT son conocidos como “métodos de transacción”, mientras que se hace referencia a los dos últimos como “métodos de ganancia”. Mientras que para la WTO CVA, los métodos aparecen en estricto orden secuencial, para los PT, los métodos son de libre opción.

10 WTO CVA: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/legal_e.htm

11 El WTO CVA establece en el Artículo 14 que las notas interpretativas forman parte integral del Acuerdo.

12 Como nota histórica, tanto la WCO como la OCDE surgieron de la Organización para la Cooperación Económica Europea (OEEC), que fue establecida en 1948, con el apoyo de los Estados Unidos y Canadá después de la IIda Guerra Mundial. Así pues, aunque separadas, ambas organizaciones internacionales mantienen una agenda común en relación con la VA y los PT. Como tal, es lógico que la TCCV tome en consideración, como referencia para sus discusiones, las metodologías de PT resultantes de la aplicación de los Lineamientos de PT de la OCDE.

En la práctica, resulta difícil obtener la información necesaria para producir los estudios de PT a través de los “métodos transaccionales”. Por consiguiente, entre los profesionales de PT existe una gran preferencia de producir estudios en base a los “métodos de ganancia”.

Respecto a las dificultades de los profesionales de PT de producir estudios basados en los “métodos transaccionales”, la WCO reconoce, por ejemplo, los límites de información para producir estudios CUP.

3.6.4 USO DE LOS MÉTODOS DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA BASADOS EN GANANCIAS

En la práctica, la información transaccional necesaria para aplicar el método CUP, y la información confiable sobre el nivel de margen bruto para aplicar el método de precio de reventa o el método de costo incrementado puede ser escasa fuera de las industrias particulares. Los requerimientos de que la información sea de dominio público, que involucre a partes no relacionadas y que se cumpla la norma de comparabilidad, tomando en cuenta los cinco factores de comparabilidad, limita sustancialmente la reserva de información disponible¹³.

Como conclusión, la mayoría de los estudios de PT proporcionados a Aduanas, se llevan a cabo usando los “métodos de ganancias”. Y dentro de dicho grupo, existe preferencia por utilizar el Método de Margen Neto Transaccional (TNMM). Bajo el TNMM, los estudios de PT utilizan datos financieros que son mayormente recuperados de la documentación oficial de compañías que aparecen listadas en bolsas de valores¹⁴.

3. CASOS PRÁCTICOS DE TCCV 14.1 Y 14.2

En base al Comentario 23.1, el TCCV llevó a cabo trabajo adicional y ha aprobado, al momento de redactar este documento, los Casos Prácticos 14.1 y 14.2.

- Caso Práctico 14.1 “Uso de la documentación de precios de transferencia al examinar transacciones entre partes relacionadas conforme al Artículo 1.2 (a) del acuerdo” (42ava Sesión de TCCV, Abril 2016); y
- Caso Práctico 14.2 “Uso de documentación de precios de transferencia al examinar transacciones entre partes relacionadas conforme al Artículo 1.2 (a) del acuerdo” (45ava Sesión de TCCV, octubre 2017); y

Mientras que el Caso Práctico 14.1 examina la documentación producida usando el TP TNMM, el Caso Práctico 14.2 maneja documentación que utiliza el TP RPM. El TNMM y el RPM son algunos de los métodos de PT más comúnmente usados.

3.1 Caso Práctico TCCV 14.1 - TNMM

El Caso Práctico TCCV 14.1 fue iniciado por Estados Unidos (EU) y es un ejemplo que ilustra un escenario donde Aduanas considera la documentación de PT al verificar el valor aduanero. De acuerdo con el Artículo 1.2 de WTO CVA, la documentación de PT se usa para examinar si la relación entre el comprador (importador) y el vendedor (exportador) influyó en el precio.

¹³ Guía WCO para la Valoración Aduanera y Precios de Transferencia.

¹⁴ Las compañías listadas en las bolsas de valores tienen varias obligaciones documentales de revelar información.

El Caso Práctico 14.1 es un buen ejemplo para afirmar que los “métodos de ganancias” de PT, tales como TNMM y el método de división de beneficios transaccionales se pueden usar para examinar el Artículo 1.2(a) del WTO CVA.

La documentación TP TNMM presentada compara el margen de ganancia operacional del comprador (importador) con los márgenes de ganancias operacionales de distribuidores funcionalmente comparables de bienes de la misma clase o tipo, también ubicados en el país importador, que llevaron a cabo transacciones comparables no controladas en el mismo período. La documentación TNMM sigue los principios contenidos en los Lineamientos de PT de la OCDE y muestra que el margen de ganancia operacional usado por el comprador (importador) está dentro del rango aceptado por las autoridades tributarias como rango de plena competencia¹⁵. En otras palabras, el comprador (importador) fija sus precios de venta nacionales para devengar una ganancia operacional que corresponda con el rango de la meta de plena competencia, según se especifica en el estudio sobre precios de transferencia.

Para apoyar el examen aduanero, la Nota Interpretativa de la WTO CVA al Artículo 1.2 establece que al examinar las circunstancias que rodean la venta, “las administraciones aduaneras deben estar preparadas para examinar los aspectos relevantes de la transacción, incluyendo la forma en que el comprador y el vendedor organizan sus relaciones comerciales y la forma en que se llegó al precio en cuestión, a fin de determinar si la relación influyó en el precio”. Así pues, Aduanas dispone de razones para aceptar la documentación de PT para el examen.

Finalmente, como resultado del Caso Práctico 14.1, Aduanas acepta los resultados de la documentación

de TP TNMM de que el precio entre el vendedor (exportador) y el comprador (importador) es de cierta manera consistente con las prácticas normales de fijación de precios de la industria, que en este caso se trata de “relevadores” de piezas electrónicas.

3.2 Caso Práctico TCCV 14.2 - RPM

El Caso Práctico TCCV 14.2 fue iniciado por China, e ilustra un escenario en el cual el exportador y el importador son subsidiarias de la misma entidad. El exportador e importador de estos bienes, maletas de lujo, son partes relacionadas según el Artículo 15.4 de la WTO CVA.

El importador declara el precio de las maletas importadas usando el TP RPM. Este último toma en consideración un margen bruto como meta de 40%¹⁶.

El TP RPM utiliza la fórmula: Precio de Importación = Precio de Reventa Recomendado x (1 – Margen Bruto como Meta) / (1 + Tasa Aduanera).

Para ilustrar la fórmula en el cálculo del precio de importación, tome el siguiente ejemplo:

Precio de Reventa Recomendado USD100 / Margen Bruto como Meta 40% / Tasa Aduanera 30%.

Así, el Precio de Importación = $100 \times (1 - 0.4) / (1 + 0.3) = \text{USD } 46.15$

En base a la fórmula, el precio del importador de cada maleta de lujo es de USD 46.15.

El exportador decide respecto al precio de venta recomendado para los mercados donde vende las maletas de lujo. Asume todos los riesgos de precio y de mercado, siendo también responsable de la estrategia

¹⁵ Rango de plena competencia: un rango de cifras que sea aceptable para establecer si las condiciones de una transacción controlada son de plena competencia. Cada una de las cifras en el rango debe ser igualmente confiable.

¹⁶ Sinónimos de margen bruto son ganancia bruta / ventas netas.

de ventas y las decisiones de inventario. En otras palabras, el Importador no asume ningún otro gasto ajustable en relación con el precio.

En el 2012, debido a condiciones favorables del mercado, las ventas sobrepasaron las expectativas de exportador. Por consiguiente, el margen bruto del importador llegó al 64%. El 64% era superior al margen bruto de 40% estimado para el año.

Aduanas decide auditar al importador para verificar las CdV. Durante la auditoria, el importador, por un lado, no proporciona los valores de prueba requeridos para la aplicación del Artículo 1.2 (b) y (c) del WTO CVA, pero por otro lado, presenta un informe de PT que compara los márgenes brutos en sus transacciones con partes no relacionadas.

El informe PT compara ocho compañías usando el análisis funcional¹⁷. El mismo indica que el rango de libre competencia de márgenes brutos devengados por las compañías comparables seleccionadas es entre 35 %-46 %, con una media de 43%. Como conclusión, el margen bruto de 64% sobrepasa el rango de libre competencia.

Observe que aplicando la fórmula del precio de importación para un margen bruto de 64%, el resultado sería:

$$\begin{aligned} \text{Precio de Importación} = \\ 100 \times (1 - 0.64) / (1 + 0.3) = \text{USD } 27.69 \end{aligned}$$

En este punto, el Caso Práctico 14.2 pregunta: ¿El informe de precio de transferencia suministrado en este caso, proporciona información que le permita a Aduanas concluir si el precio pagado o pagadero por los bienes importados está influido o no por la relación de las partes conforme al Artículo 1 del Acuerdo?

Finalmente, el Caso Práctico 14.2 concluye que:

“(...) el precio de importación no fue fijado de manera consistente con las prácticas normales de fijación de precios de la industria en cuestión. El valor aduanero de bienes importados en el 2012 habían sido declarados a un precio inferior y deben ser determinados nuevamente en la forma que corresponde mediante la aplicación de métodos alternos de valoración en un orden secuencial”.

Por lo tanto, la conclusión es que la relación entre las partes influyó en el precio, y el valor aduanero debe ser determinado mediante la aplicación de los métodos de valoración alternos de WTO CVA en orden de secuencia.

17 El análisis funcional involucra un análisis de funciones realizadas, riesgos asumidos y activos empleados y puede ser considerado como piedra angular del análisis de comparabilidad. Cuando las partes independientes realizan transacciones, los precios que acuerden generalmente reflejarán las funciones realizadas por las respectivas partes, los riesgos que asumen y los activos que utilizan.

4. CONCLUSIÓN

La valoración aduanera y la relación de los precios de transferencia continúan creando dificultades a las autoridades tributarias y las EMN.

A partir de la aprobación del Comentario 23.1 del WCO TCCV, se insta a los funcionarios aduaneros a nivel mundial a utilizar la documentación PT como base para analizar las circunstancias de la venta (CdV) de las transacciones de partes relacionadas, según el Art. 1.2 del WTO CVA.

Los últimos cambios de la WCO/TCCV en relación con esta aceptación, a saber los casos prácticos 14.1 (TNMM) y 14.2 (RPM) ofrecen los pasos iniciales para guiar a Aduanas en el uso de la documentación de PT.

Por un lado, en el Caso Práctico 14.1 Aduanas examina la documentación de PT producida usando el TNMM, que es uno de los “métodos de ganancias” de los Lineamientos de PT de la OCDE. La documentación de PT fue útil a Aduanas para examinar aspectos relevantes de la transacción, incluyendo cómo el comprador y el vendedor organizan sus relaciones comerciales. Al final, Aduanas aceptó los precios de importación declarados.

Por otro lado, en el Caso Práctico 14.2 Aduanas maneja la documentación de PT que utiliza RPM, un “método de transacción”. Los márgenes brutos

calculados a las partes relacionadas indicaron que no se cumplieron las condiciones de plena competencia. Como resultado, Aduanas no aceptó los precios de importación declarados.

Tanto TNMM como RPM son algunos de los métodos de PT más usados, y sin reparar en el resultado, el cual es positivo para el comprador (importador) en el Caso Práctico 14.1 (TNMM) y negativo en el Caso Práctico 14.2, los Casos son ejemplos exitosos de los beneficios de compartir información que se produce inicialmente para gravar, pero que también puede ser útil a Aduanas.

Mi opinión sobre el uso de la documentación de PT para VA tiene que ver con la necesidad de que ambas autoridades pongan en duda la información proporcionada por las EMN. ¿Están los comparables de la documentación de PT bien fundamentados? ¿O han sido escogidos como cerezas de una base de datos de PT? ¿Han sido los cuartiles debidamente seleccionados? ¿Cuáles son las funciones de las EMN que importan más a Aduanas? Pueden los valores de transacciones de importación declarados ser usados para verificar la documentación de PT?

A medida que las discusiones sobre estos dos sistemas de valoración internacional continúen avanzando, habrá mucho espacio para mejorar el diálogo.

5. BIBLIOGRAFÍA

OECD (2017). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Available at: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm> [accessed Aug 21, 2018].

WCO (2014). Customs Valuation Compendium. WCO publication.

WCO (2016). TCCV 42nd Session. Case Study 14.1 - Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2 (a) of the agreement. Available at: <http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2017/october/second-case-study-on-transfer-pricing-and-customs-valuation.aspx> [accessed Aug 21, 2018].

WCO (2017). TCCV 45th Session. Case Study 14.2 - Use of transfer pricing documentation when examining related party transactions under Article 1.2 (a) of the agreement. Available at: <http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2017/october/second-case-study-on-transfer-pricing-and-customs-valuation.aspx> [accessed Aug 21, 2018].

WCO (2018). Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing. Available at: <http://www.wcoomd.org/-/media/wco/public/global/pdf/topics/key-issues/revenue-package/wco-guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.pdf?db=web> [accessed Aug 21, 2018].

World Trade Organization (WTO). Agreement on Implementation of Article VII of the General Agreement on Tariffs and Trade 1994. Available at: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/20-val_01_e.htm#ArticleI [accessed Aug 21, 2018].

EL PLAN DE ACCIÓN BEPS

y su impacto en el Ecuador



Marlon **Manya Orellana**

SINOPSIS

El control a la erosión de las bases imponibles y la transferencia de beneficios BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) es un reto para las Administraciones Tributarias a nivel mundial, más aún para aquellas situadas en países en vías de desarrollo. El presente artículo analiza cómo el

Ecuador se ha preparado y lo continúa haciendo con el fin de implementar el Plan de Acción BEPS, entre lo que se destaca su adhesión al Foro Global, a la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua, y las reformas tributarias previstas en Ley.

CONTENIDO

1. Descripción general de las líneas de acción BEPS
2. Operaciones internacionales con riesgo de fraude fiscal identificadas por la Administración Tributaria en el Ecuador
3. Reformas tributarias en el Ecuador contra la erosión de la base imponible y el traslado de los beneficios
4. Conclusión
5. Bibliografía

EL AUTOR

Economista en la Escuela Superior Politécnica del Litoral ESPOL. Máster en Relaciones Internacionales Aplicadas, Máster en Hacienda Pública y Administración Financiera. Catedrático de ESPOL. Ex Jefe de Planificación y Control de Gestión SRI. Ex Director de Investigaciones Económicas BCE. Ex Director de Gestión de Control de las Concesionarias APG. Ex Gerente General HTMC IESS. Director Ejecutivo GRIDE. Director Ejecutivo Manya Consulting Group MCG. Pertenencia Institucional: Escuela Superior Politécnica ESPOL. Facultad de Ciencias Sociales y Humanísticas FCSH. Campus Gustavo Galindo Km 30.5 vía Perimetral. P.O. BOX. 09-01-5863. Guayaquil, Ecuador.

INTRODUCCIÓN

La erosión de las bases y la transferencia de beneficios BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) originado por la globalización de la economía, es un problema mundial que requiere soluciones integrales, y una de éstas es la aplicación de reglas fiscales internacionales. Vallejo y Gutiérrez¹, afirman que *“La globalización supone un escenario en el que las fronteras se han ido difuminando hasta casi desaparecer, y en el que los países han mantenido la soberanía para actuar sobre su territorio ya que asisten con impotencia a un desarrollo económico internacional que tiene vida propia y sobre el que de forma muy somera pueden actuar”*.

Dado el contexto económico actual surge el Plan de Acción BEPS, donde los países que integran la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OECD y las economías del G-20, ya han avanzado en este tema, adoptando medidas conjuntas con el objeto de subsanar las debilidades del sistema tributario internacional, que deja abierta la puerta a las prácticas de una planificación fiscal agresiva.

Sobre este particular, los agujeros, lagunas o termitas fiscales como los denomina Vito Tanzi², se refieren a estrategias de evasión fiscal que aprovechan los grupos multinacionales, respecto a las reglas y desajustes en las normas tributarias locales, con el fin de desplazar artificialmente las ganancias a regímenes fiscales preferentes o jurisdicciones de nula o menor imposición fiscal. En consecuencia, resulta probable que la globalización tenga una incidencia negativa considerable en la capacidad de los países para obtener ingresos a través de su sistema tributario.

Si a esto sumamos las pérdidas anuales estimadas producto de la subvaloración de ingresos, entre 100 a 240 mil millones de dólares³ según datos de la OECD, debido a la erosión de la base imponible y al desplazamiento de ganancias, estamos ante el enorme reto al que se enfrentan gobiernos y Administraciones Tributarias de todo el mundo. En términos porcentuales de los ingresos fiscales, se calcula que el impacto de estas conductas ilícitas es incluso mayor en los países en desarrollo respecto de los países desarrollados.

En esa línea, los países miembros de la OECD y las economías del G-20, luego de reuniones mantenidas a partir del 2013, donde se discutía reestablecer la confianza en el sistema tributario internacional, y asegurarse de que los beneficios tributen en la jurisdicción en que se desarrollan las actividades económicas; en consecuencia, donde se genera valor, acordaron y presentaron el Plan de Acción BEPS, sucesivamente aprobado por los líderes del G-20, con motivo de la Cumbre celebrada en Antalya (Turquía) los días 15 y 16 de noviembre de 2015.

Este Plan de Acción BEPS tiene como pilares fundamentales: La coherencia del impuesto a las sociedades a nivel internacional, la realineación de la tributación y la esencia económica, la transparencia junto con la seguridad jurídica; y contempla, 15 líneas de actuación que recogen medidas que van desde la adopción de nuevos estándares mínimos, a la revisión de los estándares ya existentes, pasando por el desarrollo de enfoques y/o criterios comunes que favorezcan la convergencia de prácticas nacionales, y la formulación de directrices sobre buenas prácticas. Estas 15 acciones se detallan a continuación:

1 José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa “Los convenios para evitar la doble imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes” Instituto de Estudios Fiscales Doc. No. 6/02

2 Vito Tanzi. “La globalización y la acción de las termitas fiscales” Finanzas & Desarrollo Pág. 34-37 marzo 2001

3 OECD Work on Taxation 2018-19 Pag. 9

Plan de Acción BEPS

No.	Acciones
1	Abordar los retos fiscales de la economía digital
2	Neutralizar los efectos de los instrumentos y mecanismos híbridos
3	Fortalecimiento de las normas de compañía foráneas controladas
4	Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros
5	Combatir las prácticas tributarias nocivas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia
6	Impedir la utilización abusiva de convenios internacionales
7	Impedir la elusión artificiosa del establecimiento permanente
8	Aspectos de precios de transferencia de intangibles
9	Aspectos de precios de transferencia de riesgos y capital
10	Aspectos de precios de transferencia de otras transacciones de alto riesgo
11	Establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y sobre las acciones para enfrentarse a ella
12	Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
13	Examinar la documentación sobre precios de transferencia
14	Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias
15	Desarrollar un instrumento multilateral

Fuente: OECD

No todas las acciones propuestas requieren el mismo nivel de compromiso de implantación por parte de los países que se incorporen al Plan de Acción BEPS (marco inclusivo), sino que se agrupan en categorías distintas en función de dicho nivel de compromiso. Estas categorías son las siguientes:

Plan de Acción BEPS. Estándares mínimos y otros



Fuente: OECD

Como resultado de esta iniciativa se prevén grandes cambios en las normas tributarias internas de los países de América Latina, entre los que destaca Ecuador, quien mantiene en su legislación tributaria la aplicación de la metodología de precios de transferencia, cuenta con convenios internacionales para evitar la doble imposición fiscal, a finales de abril de 2017 forma parte del Foro Global de Transparencia e Intercambio de información, y en octubre de 2018 también forma parte de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua (CAAM) en Materia Fiscal.

Por consiguiente, al adoptar el Plan de Acción BEPS, el país debe alinear y establecer nuevos y actualizados principios de tributación internacional y obligaciones de

reporte e información que garanticen que las utilidades tributen en la jurisdicción donde realmente se llevan a cabo las actividades económicas.

En la normativa tributaria del Ecuador diversos son los cambios tributarios que aún deben incorporarse, por ejemplo la definición del origen de la fuente de tributación, la transparencia fiscal por medio del intercambio de información, el control de las transacciones por parte de compañías vinculadas, la unificación de tarifas impositivas con base a las ya establecidas a nivel internacional, la actualización o modificación de los convenios internacionales, el control en la aplicación de instrumentos financieros derivados y contabilidad de cobertura, la implementación de un estándar mínimo

para garantizar se resuelvan los conflictos relacionados con el tratado fiscal de manera oportuna, efectiva y eficiente, el intercambio de información bajo pedido, el intercambio de información automática de cuentas financieras, entre otros.

No obstante, la limitación de información en términos cuantitativos y cualitativos acerca del impacto económico para los países que se estructuran fiscalmente bajo las prácticas emitidas en BEPS como Ecuador, es uno de los principales vacíos que contiene la implementación de éste.

1. DESCRIPCIÓN GENERAL DE LAS LÍNEAS DE ACCIÓN BEPS

1.1 Estándares mínimos

- **Acción 5:** Combatir más eficazmente las prácticas fiscales perniciosas atendiendo al principio de transparencia y al criterio de actividad sustancial, retomando los trabajos sobre prácticas fiscales perniciosas dando prioridad a la mejora de la transparencia, concretamente articulando el intercambio espontáneo de información relevante sobre fallos relativos a la aplicación de regímenes preferenciales con carácter obligatorio, así como sobre la necesidad de que exista una actividad sustancial que motive la instauración de un régimen preferencial.
- **Acción 6:** El trabajo para impedir la utilización abusiva de convenios fiscales contempla normas tipo o disposiciones modelo relativas al diseño de normas tributarias internas que impidan la concesión y/o reconocimiento de los beneficios del convenio en circunstancias indebidas.
- **Acción 13:** Reexamina la documentación sobre precios de transferencia mediante normas revisadas relativas a la documentación sobre precios de transferencia en aras de mejorar la transparencia para la Administración Tributaria, teniendo en

cuenta los costes de cumplimiento que se derivan para las empresas. Se plantean tres niveles para la documentación de precios de transferencia, un archivo maestro que contiene información estandarizada relevante para todos los miembros de un grupo multinacional, un archivo local que se refiere específicamente a transacciones importantes del contribuyente local; y un informe país por país que contenga cierta información relativa a la asignación global de los ingresos e impuestos del grupo, junto con indicadores de la localización de la actividad económica dentro del grupo (información contenida en los informes país por país).

- La autoridad fiscal ante la cual se presenta el informe país por país intercambiará el informe país por país con la autoridad fiscal de otras jurisdicciones en que el grupo tenga operaciones, en virtud de tratados tributarios bilaterales o multilaterales o acuerdos de intercambio de información tributaria que permitan el intercambio automático de información. Esto está sujeto a condiciones, incluyendo a las jurisdicciones que tengan un marco legal que contemple los informes país por país y que cumplan con las condiciones de confidencialidad, consistencia y de uso apropiado de la información contenida en los informes país por país.
- **Acción 14:** Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias ofreciendo soluciones para salvar aquellos obstáculos que impidan a los distintos países resolver las diferencias o controversias en lo concerniente a la interpretación o aplicación del convenio suscrito conforme al mecanismo de procedimiento amistoso, incluso ante la ausencia de disposiciones de arbitraje en la mayoría de los convenios y aun cuando pueda denegarse el acceso al procedimiento amistoso y/o de arbitraje en determinados casos.

1.2 Enfoques comunes

- **Acción 2:** El trabajo sobre neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos formula recomendaciones

relativas al diseño de normas internas y al desarrollo de disposiciones que se contemplen en el Modelo de Convenio a fin de neutralizar los efectos (entre ellos una doble no imposición, doble deducción o diferimiento a largo plazo de los tributos) ya sea de estructuras o de mecanismos híbridos.

- **Acción 4:** Limita la erosión de la base imponible mediante la deducción de intereses y otros pagos financieros, formula recomendaciones a fin de identificar las mejores prácticas en el diseño de normas que impidan la erosión de las bases imponibles mediante la imputación de gastos por los intereses abonados utilizando, por ejemplo, el endeudamiento intragrupo y de entidades independientes para generar deducciones excesivas de los gastos incurridos en concepto de abono de intereses o con la finalidad de generar rentas no sometidas a gravamen o impuestos sobre la renta diferidos, pudiendo recurrir igualmente a la utilización de instrumentos financieros para efectuar pagos económicamente equivalentes a los intereses.

1.3 Mejores prácticas

- **Acción 3:** Refuerza las normas de “Corporaciones Foráneas Controladas (CFC)” formulando recomendaciones inherentes al diseño de las citadas normas CFC en materia de transparencia fiscal internacional.
- **Acción 7:** Impide la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente (EP) acometiendo cambios en la definición del concepto de «establecimiento permanente» de cara a evitar el uso de ciertas estrategias con fines elusivos a las que se recurre para eludir el alcance previsto de la definición de EP mediante la articulación, por ejemplo, de contratos de comisión o acogiéndose a excepciones específicas limitadas a determinadas actividades.

- **Acciones 8 a 10:** Garantizan que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, incluyendo el desarrollo de normas que giran en torno a tres áreas clave:

- o Operaciones con activos intangibles, a fin de impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios mediante la circulación o cesión de intangibles entre miembros de un grupo.
- o Riesgos y capital, para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios a través de la asignación de riesgos económicos o la consiguiente atribución de ingresos excesivos entre/a los miembros del grupo, respectivamente.
- o Otras transacciones de alto riesgo, con el objeto de impedir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios mediante la realización de operaciones que no se celebrarían entre terceras partes.

- **Acción 12:** Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva mediante la formulación de recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que ya cuentan con tales normas.

1.4 Otras acciones

- **Acción 1:** Aborda los desafíos fiscales de la economía digital e identifica los principales problemas que la economía digital plantea de cara a la aplicación de la normativa fiscal internacional ya existente. El informe propone soluciones detalladas para abordar los referidos problemas adoptando un enfoque integral y desde la perspectiva tanto de la imposición directa como indirecta.

- **Acción 11:** Establece metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios y las correspondientes medidas anti elusivas, formulando recomendaciones acerca de los indicadores de la magnitud e impacto económico de la erosión de las bases imponibles y del traslado de beneficios y velando porque se disponga de herramientas para cuantificar y controlar la eficacia e impacto económico de las medidas anti elusivas adoptadas de forma continuada.
- **Acción 15:** Desarrollo de un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales, tomando en cuenta el análisis de algunas cuestiones de Derecho Tributario y Derecho Internacional Público relativas a la elaboración de un instrumento multilateral que permita a los países que así lo decidan implementar las medidas fruto de los trabajos incardinados en el Proyecto BEPS y modificar los convenios fiscales bilaterales que hubieran suscrito.

2. OPERACIONES INTERNACIONALES CON RIESGO DE FRAUDE FISCAL IDENTIFICADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN EL ECUADOR

La Administración Tributaria en el Ecuador ha identificado en ciertos casos el abuso de los convenios y la cláusula de limitación de beneficios como norma anti-abusos en los tratados fiscales celebrados por el Ecuador, donde resulta necesario responder qué elementos podrían configurar el aprovechamiento de beneficios de un convenio, así como cuáles son las potenciales soluciones al problema desde la perspectiva práctica.

Este **primer esquema** se refiere al uso de una sociedad instrumental en un país con convenio para evitar la doble imposición.

Esquema 1. Gastos sin sustancia económica



Fuente: SRI

El impacto en este primer esquema se da producto de la disminución del pago de tributos debido a:

- Disminución de la base imponible de las sociedades en Ecuador.
- No tributación del No residente en Ecuador (aplicación del Convenio de doble imposición CDI).

- No tributación de la intermediaria en el país en el con Convenio de doble imposición CDI, por gastos registrados con paraísos fiscales.

Este **segundo esquema** se refiere al uso de sociedad instrumental en un país con Convenio para evitar la Doble Imposición y accionista nominal

Esquema 2. Ocultamiento del Beneficiario Efectivo



Fuente: SRI

El impacto en este segundo esquema se da producto de la disminución del pago de tributos debido a:

- Beneficiarios Efectivos residentes en el Ecuador que no tributan por dividendos.

- No tributación de ganancias de capital en caso de venta de acciones.
- El Beneficiario Efectivo evita el pago del Impuesto a la Salida de Divisas.

Este **tercer esquema** se refiere al uso de un país con convenio para evitar la Doble Imposición para triangular operaciones.

Esquema 3. Treaty Shopping



Fuente: SRI

El impacto en este tercer esquema se da producto de la disminución del pago de tributos debido a:

- Uso de un país con convenio para evitar la Doble Imposición a efectos de beneficiarse indebidamente del mismo
- Ingresos de no residentes no sujetos a tributación en Ecuador.

3. REFORMAS TRIBUTARIAS EN EL ECUADOR CONTRA LA EROSIÓN DE LA BASE IMPONIBLE Y EL TRASLADO DE LOS BENEFICIOS

3.1 Foro Global sobre transparencia e intercambio de información con fines fiscales

Como primera arista, el Ecuador es miembro del Foro Global desde el 26 de abril de 2017, por medio del cual se certifica la lucha contra la competencia fiscal nociva a través de los paraísos fiscales, regímenes fiscales

preferentes o jurisdicciones de menor imposición fiscal, así como el combate a las prácticas de competencia fiscal nociva con lo que se pretende lograr una mayor disuasión para dejar de utilizarlas.

En este Foro Global se encuentran 154 miembros (países G-20, OECD, principales centros financieros, otros países en desarrollo), y constituye el órgano multilateral que lidera a nivel mundial los trabajos en materia de transparencia e intercambio de información fiscal, donde se garantiza la aplicación rápida y eficaz de estándares sobre transparencia e intercambio de información.

Como parte de los compromisos adquiridos con la incorporación al Foro Global, se deben implementar estándares, que son aspectos de índole normativo o práctico, cuya presencia en un país se consideran importantes para que se pueda satisfacer intercambios de información efectivos. Dentro de éstos se encuentran el intercambio de Información bajo Pedido (IIP), y el intercambio de Información Automático (IIA) de cuentas financieras.

A efectos de llevar a cabo la evaluación sobre transparencia e intercambio de información efectivo en los miembros, se creó, en el ámbito del Foro Global, el Peer Review Group (PRG) – Grupo de Evaluación entre Pares, quienes llevan a cabo el “Peer Review”. Es un proceso mediante el cual el PRG somete a un país/jurisdicción a revisión de pares (Peer Review) para evaluar la implementación de los estándares internacionales de transparencia e intercambio de información bajo pedido (IIP).

Se efectúa en dos fases:

- **Fase 1:** Revisión del marco legal y normativo relativo a la transparencia y el intercambio de información.
- **Fase 2:** Revisión de la aplicación práctica del marco legal y normativo relativo a la transparencia y el intercambio de información.

La evaluación se realiza contrastando el marco legal y normativo sobre transparencia e intercambio de información, y la aplicación práctica del mismo, con los estándares internacionales establecidos para la Transparencia y el Intercambio internacional de Información. Con la reciente adhesión se dará asistencia técnica al Ecuador, por parte equipo técnico del Foro Global, para revisar la implementación de los estándares bajo pedido, y se estima la revisión de pares “PR” en aproximadamente 2 años, para evaluar la implementación.

3.2 Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua (CAAM) en Materia Fiscal

Como segunda arista, el Ecuador suscribió el 29 de octubre de 2018, la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua (CAAM) en Materia Fiscal, esto es un acuerdo multilateral, que fue diseñado con el objetivo de promover y facilitar la cooperación internacional para un mejor funcionamiento de las leyes fiscales nacionales, respetando los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Al adherirse el Ecuador, le permitirá intercambiar información en sus diferentes modalidades (petición, espontáneo y automático), la realización de auditorías fiscales simultáneas y en el extranjero, la asistencia en recuperación de deudas tributarias, el servicio de notificación de documentos. Esto conllevaría a combatir de una manera más eficiente la evasión y elusión fiscal. Cabe indicar que 126 países son parte de la Convención, de los cuales 103 países cuentan con el intercambio automático de información (CRS).

3.3 Intercambio automático de información

Como tercera arista, a través de la Disposición General Primera, establecida en la Ley Orgánica para la Reactivación de la Economía, fortalecimiento de la dolarización, y modernización de la gestión financiera, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 150 – 29 diciembre 2017, se dispone lo siguiente:

“El Servicio de Rentas Internas, la Superintendencia de Bancos y cualquier otro órgano de regulación y/o control, en el ámbito de sus respectivas competencias, emitirán la normativa secundaria necesaria para la implementación de las acciones o cumplimiento de las exigencias derivadas de la adhesión del Ecuador al “Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales”, especialmente respecto de la aplicación de normas y procedimientos de comunicación de información y debida diligencia, aceptadas internacionalmente”.

“El incumplimiento del deber de comunicación de información, respecto a cuentas financieras de no residentes y sus respectivas investigaciones para la transparencia fiscal internacional, será sancionado con la multa máxima por incumplimientos de entrega de información prevista en el segundo inciso del artículo 106 de la Ley de Régimen Tributario Interno, esto es con 250 remuneraciones básicas unificadas del trabajador en general por cada requerimiento. Para la aplicación de la presente Disposición, la Administración Tributaria emitirá la Resolución respectiva considerando las

directrices técnicas emitidas por el Foro Global Sobre Transparencia e Intercambio de Información para Fines Fiscales”.

Se espera que a nivel local se comience las negociaciones entre Administraciones Tributarias para aplicar el intercambio de información de los CbC Reports, en cumplimiento con el Plan de Acción No. 13

3.4 Deducción de intereses (subcapitalización)

Como cuarta arista, se requiere incorporar reformas a la norma tributaria actual, dentro de los cuales se destaca los siguientes temas de interés:

Alineado al Plan de Acción No. 4, que corresponde a la limitación de los gastos financieros, el Artículo 10 de la Ley de Régimen Tributario Interno en su numeral 2, manifiesta que:

“...Para que sean deducibles los intereses pagados por créditos externos otorgados directa o indirectamente por partes relacionadas, el monto total de éstos no podrá ser mayor al 300% con respecto al patrimonio, tratándose de sociedades”.

Así mismo, dentro de la Ley y Reglamento de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal, vigente a partir del año 2015, se estableció restricciones adicionales de préstamos entre partes relacionadas respecto a su consideración como anticipo de dividendos.

En el Artículo 37 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se indica que:

“...Cuando una sociedad otorgue a sus socios, accionistas, participes o beneficiarios, préstamos de dinero, o a alguna de sus partes relacionadas préstamos no comerciales, esta operación se considerará como pago de dividendos anticipados y, por consiguiente, la sociedad deberá efectuar la retención correspondiente a la tarifa prevista para sociedades sobre el monto de la operación”.

3.5 Combatir prácticas tributarias elusivas y evasivas

Alineado al Plan de Acción No. 5, a través de la “Ley y Reglamento de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal” se estableció conceptos como “Beneficiario Efectivo” en el tema de dividendos y mayores restricciones a transacciones con paraísos fiscales.

“..Para efectos tributarios se entenderá como Beneficiario Efectivo a quien legal, económicamente o de hecho tiene el poder de controlar la atribución del ingreso, beneficio o utilidad; así como de utilizar, disfrutar o disponer de los mismos”.

La Ley Orgánica para el Fomento Productivo, Atracción de Inversiones, Generación de Empleo, Estabilidad y Equilibrio Fiscal, publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 309, el 21 agosto 2018, también incorpora reformas, haciendo hincapié que la exención por conceptos de dividendos no aplica cuando el Beneficiario Efectivo de los mismos sea una persona natural residente en el Ecuador. Por ende, cuando este último sea residente fiscal en el Ecuador; y la sociedad que distribuye los dividendos o utilidades incumpla el deber de informar sobre su composición societaria se procederá a la retención del impuesto a la renta sobre dichos dividendos y utilidades, sin perjuicio de las sanciones correspondientes.

En cuanto al pago de regalías, servicios técnicos, administrativos y de consultoría con partes relacionadas, se establecen límites de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 28 del Reglamento para la aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, siempre y cuando dichos gastos correspondan a la actividad generadora realizada en el país, la sumatoria de estos gastos pagados por sociedades domiciliadas o no en Ecuador a sus partes relacionadas será deducible hasta un valor equivalente al 20% de la base imponible del impuesto a la renta más el valor de dichos gastos.

3.6 Utilización abusiva de Convenios

Alineado al Plan de Acción No. 6, los convenios que el Ecuador ha suscrito deben ser actualizados, y deben incorporar cláusulas que eviten las figuras de "Treaty shopping" y se establezcan los conceptos de Beneficiario Efectivo.

3.7 Precios de transferencia en línea con la creación de valor

Como parte del Plan de Acción No. 8-9-10, las acciones enmarcadas en materia de precios de transferencia en el Ecuador, bajo Resolución No. NAC-DGERCGC15-00000455 del 29 de mayo de 2015 se establecieron nuevos criterios y requisitos que deben contener los informes integrales de precios de transferencia enfocados en la evaluación de la "sustancia económica" de las transacciones y su relación con el precio de transferencia definido.

Para el efecto, los contribuyentes obligados a pagar el Impuesto a la Renta que hayan realizado operaciones con partes relacionadas del exterior (y/o locales bajo ciertas condiciones), dentro de un mismo período fiscal, en un monto acumulado superior a tres millones de dólares (USD 3.000.000) deberán presentar a la Administración Tributaria, conforme los plazos y medios dispuestos para el efecto, el Anexo de Operaciones con Partes Relacionadas.

De la misma forma, aquellos contribuyentes que hayan realizado operaciones con partes relacionadas del exterior (y/o locales bajo ciertas condiciones), dentro del mismo período fiscal, en un monto acumulado superior a los quince millones de dólares (USD 15.000.000) deberán presentar, adicionalmente al anexo, el informe integral de precios de transferencia.

El Artículo enumerado quinto de la sección segunda de la Ley de Régimen Tributario Interno dispone lo siguiente:

Art. (...). - Los contribuyentes que realicen operaciones con partes relacionadas quedarán exentos de la aplicación del régimen de precios de transferencia cuando:

- a. Tengan un impuesto causado superior al tres por ciento de sus ingresos gravables.*
- b. No realicen operaciones con residentes en paraísos fiscales o regímenes fiscales preferentes.*
- c. No mantengan suscrito con el Estado contrato para la exploración y explotación de recursos no renovables.*

En concordancia el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno, dispone lo siguiente:

Art. 84.- Presentación de Información de operaciones con partes relacionadas.- *Los sujetos pasivos del Impuesto a la Renta, que realicen operaciones con partes relacionadas, y no se encuentren exentos del régimen de precios de transferencia de conformidad con el artículo innumerado quinto agregado a partir del artículo 15 de la Ley de Régimen Tributario Interno, de acuerdo al artículo correspondiente a la Ley Régimen Tributario Interno, adicionalmente a su declaración anual de Impuesto a la Renta, presentarán al Servicio de Rentas Internas el informe integral de precios de transferencia y los anexos que mediante Resolución General el SRI establezca, referente a sus transacciones con estas partes, en un plazo no mayor a dos meses a la fecha de exigibilidad de la declaración del impuesto a la renta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo correspondiente en este reglamento.*

La no entrega de dicho informe, así como la entrega incompleta, inexacta o con datos falsos será sancionada con multas de hasta USD. 15.000 dólares, de conformidad con la resolución que para tal efecto se emita.

Art. 86.- *Medidas para evitar el abuso de los precios de transferencia.- El Servicio de Rentas Internas, mediante resolución de carácter general, podrá establecer medidas técnicas y metodológicas para evitar el abuso de los precios de transferencia, considerando entre otros: el método para aplicar el principio de plena competencia; la existencia de precios de referencia para fines tributarios; la identificación de fuentes de información de precios o márgenes; la disponibilidad de la información sobre el período de cotización; y, la interposición de intermediarios.*

Art. 89.- *Referencia técnica en materia de precios de transferencia.- Como referencia técnica para lo dispuesto en este Capítulo, se utilizarán las “Directrices en materia de precios de transferencia a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias”, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) “vigentes al 1 de enero del período fiscal correspondiente”, en la medida en que las mismas sean congruentes con lo establecido en la Ley de Régimen Tributario Interno con los tratados celebrados por Ecuador, el presente reglamento y las resoluciones de carácter general que el Servicio de Rentas Internas podrá emitir para la aplicación del régimen de precios de transferencia.*

3.8 Planificación fiscal agresiva

Como parte del Plan de Acción No. 12, las normas tributarias en el Ecuador contempla lo siguiente:

- Se levanta la reserva de la información que contribuya a identificar la propiedad y las operaciones de los residentes en el Ecuador con terceros ubicados en paraísos fiscales, así como las prácticas de planificación fiscal agresiva.

En el Artículo 101 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se indica que:

“..La información que contribuya a identificar la propiedad y las operaciones de los residentes en el Ecuador con terceros ubicados en paraísos fiscales, así como las prácticas de planificación fiscal agresiva, no estarán sujetas a la reserva establecida en este artículo”.

- Reporte sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos.

En el Artículo 102 de la Ley de Régimen Tributario Interno, se indica que:

“Los promotores, asesores, consultores y estudios jurídicos están obligados a informar bajo juramento a la Administración Tributaria de conformidad con las formas y plazos que mediante resolución de carácter general se emita para el efecto, un reporte sobre la creación, uso y propiedad de sociedades ubicadas en paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición de beneficiarios efectivos ecuatorianos. Cada incumplimiento de esta norma será sancionado con una multa de hasta 10 fracciones básicas desgravadas de impuesto a la renta, sin perjuicio de las responsabilidades penales a que hubiera lugar”.

4. CONCLUSIONES

- El Plan de Acción BEPS establece las reglas del nuevo escenario en el que Administraciones Tributarias, grupos multinacionales y el resto de los contribuyentes se sujetan de la manera más ordenada posible. Se espera que su incidencia y aplicación principalmente en países en vías de desarrollo sea cada vez mayor.
- Deben prevalecer principios fundamentales, sobre todo el fondo o esencia económica sobre la forma legal, que constituye básicamente la calificación del hecho generador.
- Promover la coordinación fiscal y asistencia técnica⁴ necesaria entre Ecuador y los países de América Latina en temas como:
 - o Normas y documentación de precios de transferencia armonizados
 - o Normas anti elusivas con paraísos fiscales
 - o Evaluación y eliminación de mecanismo de Treaty shopping en los Convenios de Doble Tributación vigentes
 - o Mecanismo de Intercambio fluido de información
 - o Posibilidad de ajustes correlativo en base a mecanismos de resolución de controversias
- o Búsqueda de acuerdos tributarios multilaterales
- o Reformas tributarias en búsqueda de la aplicación de los planes de acción BEPS
- o Disponer de una plataforma institucional dotada de recursos materiales adecuados y recursos humanos capacitados y dedicados al tema BEPS
- o Realizar estudios económicos sectoriales que permitan conocer la manera en que operan, su rentabilidad, y el impacto contable, financiero y tributario que mantienen los grupos multinacionales
- Como resultado de esta iniciativa se prevén grandes cambios en las normas tributarias internas de los países de América Latina, entre los que destaca Ecuador, quien mantiene en su legislación tributaria la aplicación de la metodología de precios de transferencia y cuenta con convenios internacionales para evitar la doble imposición fiscal, y que a finales de abril de 2017, forma parte del Foro Global de Transparencia e Intercambio de información, y en octubre de 2018 de la Convención Multilateral sobre Asistencia Administrativa Mutua (CAAM) en Materia Fiscal.

⁴ El CIAT, en coordinación con organismos regionales e internacionales (BID, FMI, OCDE, Banco Mundial, ONU, etc.), iniciativas internacionales (International Tax Compact-ITC, EUROsocial) y la sociedad civil (Latindad y Tax Justice Network) ha organizado desde el año 2014, actividades cuyo propósito fue difundir el contenido del Plan de Acción BEPS, sus resultados y desafíos con vistas a su implementación en países en desarrollo.

- Se deben revisar las estrategias, políticas y planes fiscales de las compañías ecuatorianas respecto a sus partes relacionadas y matrices con el fin de prepararse a los cambios en la documentación que se exigirá por parte de las Administraciones Tributarias.
- En cuanto al tema de precios de transferencia tendrá una mayor relevancia, considerando que los CbC Reports revelarán las funciones, activos y riesgos no solo de la compañía local sino también de sus partes relacionadas y matrices.
- La fuente de “creación de valor económico” tendrá mayor incidencia en las políticas de precios de transferencia, se espera priorizar servicios de bajo valor agregado, reclasificación de operaciones, reporte de acuerdos de distribución de costos y gastos, APA; definición, identificación y valuación de intangibles y utilidad y aplicabilidad del “profit split method” y el análisis sectorial.

5. BIBLIOGRAFÍA

Arias Esteban Isaac Gonzalo. “Una visión regional sobre el Plan de Acción BEPS y su impacto en países de América Latina y Caribe “Centro Interamericano de Administraciones Tributarias CIAT. Septiembre 2017.

Azpiazu Carolina del Campo “Alineando resultados de precios de transferencia y generación de valor” KPMG. 2017

Concha Carballido Carlos, Ma. del Mar Sánchez Mercader “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces” PwC Tax & Legal Services. 2017

Ferreira Santos Paula “El Plan de Acción BEPS y la realidad brasileña” Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF No. 39. agosto 2015

Fundación, Impuestos y Competitividad. “Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligada” junio 2017.

Fuster Tozer Rafael, Carlos Durán Haeussler, Julia Villalón Pérez-Artacho y Alberto Artamendi Gutiérrez “Limitación de la erosión de la base imponible por vía de deducción de intereses y otros gastos financieros” Uría Menéndez Abogados. 2017

Galíndez Narváez José, Sosa Alfredo “Una revisión a la problemática de los precios de transferencia en América Latina en el marco de las acciones propuestas por la OCDE en su Plan de Acción BEPS” Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF No. 37. julio 2014

García Novoa César “Desafíos y primeros avances del Proyecto BEPS en Latinoamérica” Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/ IEF No. 42. junio 2017

Izquierdo Castro María “El Plan BEPS y su influencia en las medidas introducidas por la Ley Orgánica de Incentivos a la Producción y Prevención del Fraude Fiscal en Ecuador”. Revista de Administración Tributaria CIAT/AEAT/IEF No. 39. agosto 2015

José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa “Los convenios para evitar la doble imposición: Análisis de sus ventajas e inconvenientes” Instituto de Estudios Fiscales Doc. No. 6/02


Martín Barrios Francisco, Lucía Fuente Brey y Aida Ordoñez Riaño. “Hacer más efectivo los mecanismos de resolución de controversias” Deloitte Legal. 2017

OECD. “Guía sobre el uso apropiado de la información contenida en los informes país por país”

OECD Work on Taxation 2018-19 Pag. 9

Servicio de Rentas Internas. Normativa Tributaria sobre Fiscalidad internacional y Precios de transferencia.

Tanzi Vito. “La globalización y la acción de las termitas fiscales” Finanzas & Desarrollo Pág. 34-37 marzo 2001



Carga Tributaria Brasileña
en perspectiva histórica

ESTADÍSTICAS REVISADAS

José Roberto **R. Afonso**
Kleber **Pacheco de Castro**

SINOPSIS

Este artículo busca revisar y consolidar las principales estadísticas históricas relacionadas a la carga tributaria de Brasil según la metodología seguida por Varsano et al (1998) y Afonso, Soares e Castro (2013). Con el fin de ser una referencia estadística para los investigadores de las finanzas públicas brasileñas, se presentan para mayor

análisis posibles informaciones detalladas sobre la recaudación directa, ingreso disponible, base contributiva y principales tributos. Como un apoyo a la presentación de datos, también se presentan aspectos metodológicos al inicio del artículo.

Palabras clave: carga tributaria; sistema tributario brasileño; estadística histórica.

CONTENIDO

1. Metodología de determinación de la carta tributaria: Government Take
2. Recaudación directa y principales tributos
3. Ingresos disponibles y transferencias intergubernamentales
4. Base contributiva
5. Consideraciones finales
6. Bibliografías

LOS AUTORES

José Roberto R. Afonso, estudiante de post doctorado del Instituto Superior de Ciencias Sociales y Políticas (ISCSP) de la Universidad de Lisboa, profesor del Instituto Brasileño de Derecho Público (IDP), doctor en economía de la Universidad de Campinas (UNICAMP). 36 años de experiencia profesional en federalismo fiscal, tributación, economía del sector público. **Kleber Pacheco de Castro**, doctor en economía de la Universidad del Estado do Rio de Janeiro (UERJ), consultor en finanzas públicas con una experiencia de 12 años.

INTRODUCCIÓN

Desde la promulgación de la Constitución Ciudadana de 1988, el gobierno brasileño pasó por un proceso de crecimiento, con una clara trayectoria de expansión de gastos. Debido a esta característica, el desempeño de la carga tributaria pasó a ser un tema de gran interés en el País por ser una variable decisiva para el resultado fiscal.

Más que un simple indicador que sirve para mostrar de forma agregada el nivel de tributación que determinado Estado impone a su economía en determinado período, la carga tributaria se ha convertido en una importante fuente de información, que revela con detalles las características económicas, sociales y políticas de una nación. En el caso brasileño, por ejemplo, la carga tributaria es muy utilizada para entender como evolucionaron las relaciones federativas entre las tres esferas de gobierno.

Y va mucho más allá. Gran parte de la discusión de reforma tributaria – actualmente tan en boga en el debate político – está fuertemente basada en los diagnósticos proporcionados por el estudio de la carga tributaria. La demanda de un sistema tributario más neutral, ecuánime, justo y simple es casi unánime entre los brasileños y un cambio en esa dirección podría proporcionar una mejora cualitativa de la política fiscal por el lado de los ingresos. Este cambio, sin embargo, no se hace con supuestos, sino con hechos concretos y proyecciones bien fundamentadas. Esto pasa necesariamente por el estudio sobre el comportamiento de la carga tributaria: “Las notas proporcionadas por el análisis detallado de la carga tributaria global en Brasil, sin duda, son buenos indicadores para cualquier propuesta de reforma tributaria que tal vez pueda surgir”. (AFONSO E CASTRO, 2016, p. 2).

El análisis de la carga tributaria que aquí se propone es independiente y difiere sensiblemente de aquellos cálculos oficiales, estimados por la Secretaría Federal de Ingresos de Brasil (RFB) y por el Instituto Brasileño de Geografía y Estadística (IBGE). Este cálculo ya viene siendo realizado hace muchos años e, inclusive, ya fue objeto de algunas publicaciones. Sin embargo, una revisión que contemplara los datos en perspectiva histórica todavía no había sido elaborada. Ni siquiera Afonso, Soares e Castro (2013), al presentar detalladamente el sistema tributario brasileño, intentaron hacer una presentación retroactiva de los datos de la carga tributaria.

Teniendo en consideración la habitual demanda de colegas académicos, periodistas y políticos sobre los datos de la carga tributaria, estos autores consideraron que sería una buena contribución publicar estos datos, de tal suerte que estos pudieran ser más ampliamente difundidos. Estas demandas, que antes eran atendidas de manera informal, ahora pueden ser suplidas a partir de dicha publicación, lo que otorga algún grado de fiabilidad a los datos. Y justamente para facilitar la recepción de los datos por los lectores, se priorizarán las tablas en detrimento de los gráficos¹, por entender que la pérdida visual es más que compensada por la transparencia. La presentación de los datos en formato de tabla detalla mejor la información y brinda la posibilidad de que otros investigadores puedan extraer y manipular los datos de acuerdo con los objetivos de sus respectivas investigaciones.

Considerando todo esto, el objetivo de este artículo es puramente informativo. La idea es consolidar los datos históricos de la carga tributaria, sin extendernos en discusiones técnicas, metodológicas y análisis estadísticos. A pesar de ello, algunos comentarios sobre los datos son tejidos a lo largo del texto a criterio de los

1 Sólo un gráfico se presenta en el artículo. Sin embargo, se presenta igualmente una tabla de los datos que dieron origen al gráfico.

autores. Se pretende igualmente que este artículo sea actualizado (y publicado) con periodicidad anual, para que los datos disponibles estén lo más actualizados posible.

Además de esta sección introductoria, este artículo también cuenta con otras cinco secciones: la segunda sección presenta un breve debate metodológico, para colocar al lector a la par del cálculo de carga aquí empleado y como este se diferencia de los datos oficiales; la tercera presenta datos de la recaudación directa de tributos por las tres esferas de gobierno, recurriendo a un formato de presentación más común de ser visto en este tipo de cómputo; la cuarta sección muestra cómo queda la composición de ingresos de las tres esferas de gobierno tras la ocurrencia de las transferencias intergubernamentales, lo que se denomina “ingreso disponible”; la quinta sección da espacio para las estadísticas de la carga tributaria por base de contribución, punto importante para discusiones sobre la regresividad del sistema tributario; y, finalmente, la sexta y última sección presenta algunas consideraciones finales.

1. METODOLOGÍA DE DETERMINACIÓN DE LA CARGA TRIBUTARIA: GOVERNMENT TAKE

La forma más común de evaluar el desempeño de los ingresos tributarios de un país es determinar y analizar el indicador de la carga tributaria que expresa la razón entre la recaudación y el producto interno bruto (PIB). A pesar de la relativa simplicidad del concepto, diferencias metodológicas en el cálculo de lo que debe o no ser contabilizado como “recaudación”, pueden proporcionar diferentes resultados del indicador para una misma localidad en el mismo período.

En este artículo, el concepto de carga tributaria utilizado puede ser denominado “metodología amplia” por partir de la premisa básica de que debe ser considerado tributo todo aquello que el Estado retira

obligatoriamente de la economía, basado en alguna legislación, no importando la concepción jurídica del tributo (impuesto, contribución, tasa, etc.). Como bien destaca Afonso, Soares e Castro (2013), esta idea es adaptada del concepto de *government take*, común a la literatura sobre petróleo y gas.

Como es ampliamente conocido, la carga tributaria es una relación simple entre toda la recaudación tributaria de un dado local en un determinado período y su producción (PIB) en el mismo período. Todos los datos utilizados en el análisis de esta relación en esta propuesta metodológica tienen como fuentes primarias publicaciones oficiales periódicas.

El PIB brasileño es la variable de más fácil acceso, incluso para los datos oficiales: su cálculo es realizado por el IBGE, divulgado trimestral y anualmente en el ámbito de las Cuentas Nacionales (IBGE, 2016). El último dato anual disponible es el de 2017 – año en el que se cerrarán los ciclos temporales de los indicadores que serán presentados en el artículo.

Las informaciones referentes a la tributación (recaudación) son un poco más difíciles de obtener y tratar. Dos instituciones federales proporcionan datos fidedignos sobre la recaudación tributaria del gobierno central: la Secretaría del Tesoro Nacional (STN) y la RFB. Las diferencias entre las informaciones de estas fuentes son puramente metodológicas.

La información de la RFB es gerencial, sobre la recaudación bruta (sin reducir restituciones y compensaciones), de lo que fue recogido por el contribuyente en determinado período (aunque los recursos sólo entren en caja en el período siguiente), y no siempre precisa (por ejemplo: depósitos judiciales). Otro factor limitante en la RFB es el hecho de que sólo se publican datos del gobierno central. Otras esferas de gobierno no tienen sus datos de recaudación consolidados y divulgados regularmente por la institución. Los datos de la STN responden por la contabilidad de la Unión y también por la consolidación

de los balances de todas las unidades de gobierno del país (o sea, presenta estadísticas de las tres esferas de gobierno), de modo que los ingresos son los que constan en la prestación oficial de cuentas. En este caso, la recaudación es neta y corresponde a lo que efectivamente entró en las arcas de los gobiernos.

Por presentar una información más completa y que se basa en los balances contables – lo cual es una recomendación internacional (IMF, 2014) – la STN ha sido utilizada como fuente primaria básica para obtener los datos de recaudación tributaria. Más específicamente, tres publicaciones de esta institución son la base de este cálculo de carga tributaria: Balance General de la Unión (BGU), Ejecución Presupuestaria de los Estados (EOE) y Finanzas de los Municipios (Finbra). Además de los datos de la STN, otros dos datos son necesarios para el cálculo de la carga: Fondo de Garantía por Tiempo de Servicio (FGTS), obtenido en la Caixa Econômica Federal (CEF) y el llamado Sistema S (entidades patronales de formación profesional y asistencia social), obtenido a través del cómputo independiente de la RFB.

En este artículo, se consideran tributos, a efectos del cálculo de carga tributaria dentro de la “metodología amplia”, los ingresos extraídos de forma obligatoria (impuestos, contribuciones sociales, contribuciones económicas y tasas) del período corriente y de períodos anteriores (multas, intereses de mora y recargos), totalizando el producto de recaudación de cada tributo. Este alcance es un poco mayor que el cálculo oficial adoptado por la RFB, que no computa como si fueran tributos lo recaudado vía *royalties* y participaciones especiales en la extracción de petróleo, minerales y energía eléctrica, con multas e intereses de mora – todos ingresos contados en el cálculo de carga presentado en este artículo.

Esta distinción metodológica se refleja directamente en el tamaño de la carga tributaria determinado en cada caso: en 2016, la carga tributaria, calculada mediante el método amplio adoptado en este artículo, fue de 33,74% del PIB, mientras que la misma cuenta para la RFB fue de 32,42% del PIB (RFB, 2018). Esta diferencia, de 1,31% del PIB entre las dos metodologías, fue todavía mayor, llegando a 1,40% del PIB cuatro años antes (2012) – movimiento explicado por la acentuada trayectoria de caída de los *royalties* del petróleo a partir de 2013. Incluso en la comparación con el dato oficial de carga tributaria – producido por el IBGE sobre la base de las Cuentas Nacionales – el método amplio presenta números ligeramente más importantes: en 2014 (último dato disponible de carga tributaria calculada por el IBGE), la carga tributaria determinada mediante el método en este artículo fue de 32,87% del PIB, mientras que por el IBGE llegó a 32,75% del PIB.

Como no todas las informaciones utilizadas por esta metodología están disponibles en una perspectiva histórica, los datos de carga tributaria presentados hasta 1996 fueron extraídos de Varsano et al (1998), que sigue una metodología compatible, posibilitando el encadenamiento de los datos. Las actualizaciones de los años subsiguientes siguieron el esquema metodológico aquí propuesto.

2. RECAUDACIÓN DIRECTA Y PRINCIPALES TRIBUTOS

2.1 Carga Tributaria Agregada

El primer registro histórico de la carga tributaria brasileña data del período inmediatamente posterior a la 2ª Guerra Mundial: en 1947 este indicador apuntaba a una tributación del orden de 13,84% del PIB. Desde la postguerra a la actualidad, lo que se observó en la carga

tributaria brasileña fue una trayectoria bastante clara de expansión – aunque se verifican movimientos inciertos y volátiles en algunas fases. En 2017, la carga tributaria

llegó a 33,74% del PIB, casi 2,5 veces la registrada al inicio del ciclo. La Tabla 1 presenta los datos de la carga tributaria año tras año.

Tabla 1. Evolución Histórica de la Carga Tributaria Bruta como % del PIB - 1947/2017

Año	Carga	Año	Carga	Año	Carga	Año	Carga	Año	Carga
1947	13,84	1962	15,76	1977	25,55	1992	25,01	2007	34,59
1948	14,03	1963	16,05	1978	25,70	1993	25,78	2008	34,76
1949	14,39	1964	17,02	1979	24,66	1994	29,75	2009	33,16
1950	14,42	1965	18,99	1980	24,52	1995	26,93	2010	33,23
1951	15,74	1966	20,95	1981	25,25	1996	26,85	2011	34,08
1952	15,41	1967	20,47	1982	26,34	1997	27,41	2012	34,02
1953	15,20	1968	23,29	1983	26,97	1998	27,67	2013	33,62
1954	15,82	1969	24,87	1984	24,34	1999	29,00	2014	32,87
1955	15,05	1970	25,98	1985	24,06	2000	30,56	2015	32,84
1956	16,42	1971	25,26	1986	26,19	2001	32,05	2016	33,33
1957	16,66	1972	26,01	1987	23,77	2002	33,28	2017	33,74
1958	18,70	1973	25,05	1988	22,43	2003	32,60		
1959	17,86	1974	25,05	1989	24,13	2004	33,62		
1960	17,41	1975	25,22	1990	28,78	2005	34,75		
1961	16,38	1976	25,14	1991	25,24	2006	34,43		

Elaboración propia. Fuentes primarias: Varsano et al (1998), STN, RFB, CEF e IBGE.

Una explicación más detallada de la fluctuación a corto plazo del comportamiento de la carga tributaria puede verse en Afonso e Castro (2016). De cualquier forma, cabe citar una importante observación acerca de la elasticidad de la tributación con relación al producto, que se mostró razonablemente mutable a lo largo del tiempo:

“[...] en el pasado, los ingresos tributarios presentaban alta elasticidad en relación con el producto interno bruto, o sea, la carga tributaria

aumentaba cuando la economía crecía, especialmente cuando registraba tasas elevadas de expansión. A la vuelta del siglo, la carga tributaria creció, y mucho, cuando la economía se desaceleró y pasó a presentar tasas anuales bastante reducidas, en comparación con las obtenidas en la posguerra” (AFONSO E MEIRELLES, 2006, p. 67).

O sea, los datos revelan un crecimiento de la sensibilidad de la recaudación como consecuencia del

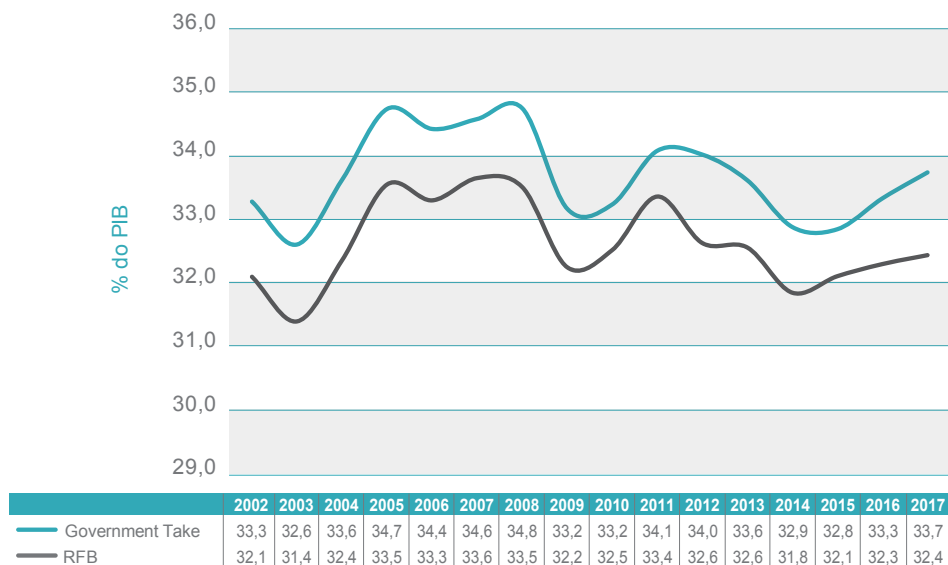
crecimiento del PIB, alcanzando su cúspide a partir de mediados de la década de 1990 hasta la década del 2000. No por casualidad el indicador creció 7,9 puntos del producto entre 1996 y 2005. Algo semejante ocurrió durante la década de 1960 con la carga, pero con un perfil de expansión del producto muy diferente de aquel observado en las décadas de 1990/2000. Pero recientemente – precisamente después de la crisis internacional del subprime (2008/2009) – la carga tributaria brasileña dio nuevos signos de cambio en su comportamiento frente a la actividad económica. Según la evaluación econométrica de Ribeiro (2016), la elasticidad de la recaudación tributaria con relación al PIB sufrió una ruptura estructural a partir de 2008, cuando este parámetro pasó a ser inferior a la unidad, es decir, a responder con un crecimiento por debajo del crecimiento del producto. A partir de evidencias en la trayectoria de la carga tributaria, Afonso e Castro (2018) también identifican la misma ruptura de la elasticidad.

2.2 Métodos Comparados

La RFB es la institución que genera el cálculo oficial de la carga tributaria de Brasil. Su distinción metodológica para el cálculo presentado en este artículo consiste, fundamentalmente, en: i) la principal fuente de datos utilizada es la propia RFB (en el método amplio la fuente es la STN); ii) no incluye ingresos de multas e intereses moratorios provenientes de tributos, y iii) no incluye ingresos de participaciones gubernamentales (royalties y participaciones especiales) derivadas de actividades de explotación de recursos naturales.

A pesar de las diferencias, las dos metodologías de determinación de la carga tributaria captan la esencia del sistema tributario, abarcando en su cuenta la mayor parte de la carga fiscal impuesta a la economía brasileña. El Gráfico 1 muestra la trayectoria reciente (desde 2002) de la carga tributaria calculada mediante las dos ópticas.

Gráfico 1. Carga Tributaria Bruta como % del PIB: Métodos Comparados - 2002/2017



Elaboración propia. Fuentes primarias: STN, RFB, CEF, IBGE y RFB (2018).

Se percibe que los movimientos de expansión y contracción del indicador de carga tributaria de las dos metodologías (*government take* y RFB) son casi idénticos, diferenciándose más por la intensidad de esas variaciones. Los dos métodos presentan, sin embargo, una diferencia que queda bastante evidente en el Gráfico 1: el nivel de la carga tributaria del método *government take* es, en promedio, 1 punto del PIB superior al de la carga tributaria de la RFB – hecho que se explica por las exclusiones de las líneas del cálculo de la RFB, como ya se ha señalado. Debido a este mayor alcance, el método del *government take* también es llamado, muchas veces, “método amplio”.

2.3 Principales Tributos

El detalle de la carga tributaria por tributo sólo está disponible a partir de 1980. Así, entre 1980 y 2017 es

posible observar algunos patrones de comportamiento de los principales tributos del sistema tributario brasileño.

Si agrupamos los tributos en cuatro grupos – impuestos, contribuciones, seguridad social ampliada (contribuciones de seguridad social en general y Fondo de Garantía por Tiempo de Servicio [FGTS]) y demás tributos – podemos notar un comportamiento divergente del promedio en uno de esos grupos. Las contribuciones (sociales y económicas, inclusive royalties y participaciones especiales) mostraron un ímpetu de crecimiento mucho más agudo que los impuestos y contribuciones previsionales, que crecieron de forma más gradual y poco volátil. La Tabla 2 muestra la evolución de los principales tributos de la carga tributaria en el período en cuestión, haciendo el agrupamiento propuesto anteriormente.

Tabla 2. Principales Tributos de la Carga Tributaria Bruta como % del PIB - 1980/2017

Año	Impuestos	IR	IPI	IOF	II	ITR	ICMS	ISS	IPTU	IPVA	Impuestos Únicos	Contribuciones	Cofins	IPMF/CPMF	CSLL	PIS/Pasep	PG Petróleo*	Prev. Ampliada	Prev. Social	FGTS	Otros
1980	12.94	3.01	2.19	0.94	0.70	0.02	4.87	0.26	0.25	-	0.70	1.02	-	-	-	1.02	-	5.96	4.66	1.30	4.60
1981	13.48	3.37	2.20	1.16	0.59	0.03	4.95	0.32	0.29	-	0.57	1.05	-	-	-	1.05	-	6.43	4.99	1.44	4.29
1982	13.40	3.46	2.20	1.14	0.49	0.03	5.08	0.14	0.29	-	0.56	1.28	0.27	-	-	1.00	-	7.57	6.05	1.52	4.09
1983	13.62	4.24	2.11	0.72	0.45	0.01	5.03	0.36	0.22	-	0.48	1.57	0.61	-	-	0.96	-	6.90	5.45	1.45	4.88
1984	13.67	4.76	1.40	0.86	0.41	0.01	5.29	0.29	0.20	-	0.45	1.38	0.57	-	-	0.80	-	6.11	4.91	1.20	3.18
1985	14.33	5.13	1.84	0.55	0.40	0.01	5.44	0.28	0.16	-	0.52	1.43	0.62	-	-	0.81	-	5.84	4.73	1.12	2.46
1986	15.81	5.01	2.17	0.67	0.48	0.01	6.35	0.32	0.17	0.14	0.50	1.76	0.71	-	-	1.05	-	6.60	5.18	1.41	2.03
1987	14.31	4.31	2.43	0.57	0.40	0.01	5.49	0.31	0.13	0.10	0.55	1.46	0.67	-	-	0.79	-	5.89	4.74	1.15	2.11
1988	14.04	4.67	2.17	0.35	0.43	0.01	5.34	0.33	0.14	0.06	0.54	1.36	0.77	-	-	0.59	-	5.29	4.40	0.89	1.74
1989	14.74	4.94	2.21	0.16	0.43	0.00	6.41	0.33	0.07	0.05	0.14	1.96	1.10	-	0.21	0.65	-	6.04	4.63	1.41	1.38
1990	17.17	5.13	2.40	1.30	0.39	0.00	7.24	0.43	0.18	0.09	0.02	3.23	1.54	-	0.54	1.14	-	6.56	5.11	1.46	1.82
1991	14.80	3.90	2.14	0.59	0.42	0.02	6.76	0.44	0.37	0.15	0.02	2.87	1.55	-	0.28	1.05	-	5.66	4.37	1.29	1.91
1992	14.70	4.18	2.32	0.62	0.40	0.00	6.42	0.41	0.22	0.13	0.00	2.82	1.00	-	0.73	1.08	-	5.69	4.41	1.28	1.80
1993	14.20	3.85	2.44	0.80	0.45	0.01	6.04	0.35	0.15	0.11	-	3.40	1.37	0.07	0.79	1.16	-	6.44	5.19	1.25	1.74
1994	15.41	3.83	2.22	0.69	0.52	0.00	7.33	0.43	0.21	0.18	-	5.66	2.56	1.06	0.97	1.07	-	6.59	4.82	1.78	2.09
1995	15.31	4.38	1.90	0.46	0.70	0.02	6.69	0.47	0.37	0.34	-	3.89	2.23	-	0.83	0.83	-	5.87	4.48	1.39	1.86
1996	14.25	3.65	1.78	0.34	0.50	0.02	6.69	0.50	0.40	0.37	-	3.61	2.04	-	0.73	0.84	-	6.17	4.78	1.38	2.82
1997	13.90	3.49	1.72	0.40	0.54	0.03	6.35	0.51	0.38	0.48	-	4.21	1.94	0.73	0.77	0.77	-	6.08	4.70	1.38	3.22
1998	14.51	4.17	1.61	0.36	0.67	0.02	6.22	0.56	0.43	0.46	-	4.06	1.81	0.83	0.67	0.72	0.03	6.48	4.77	1.71	2.62
1999	14.88	4.29	1.51	0.46	0.74	0.02	6.47	0.52	0.43	0.43	-	5.33	2.94	0.76	0.64	0.90	0.09	6.29	4.63	1.66	2.50
2000	14.74	4.00	1.46	0.26	0.70	0.02	6.84	0.56	0.46	0.44	-	6.16	3.21	1.20	0.72	0.79	0.24	6.36	4.81	1.56	3.30
2001	15.34	4.44	1.43	0.27	0.69	0.01	7.00	0.57	0.45	0.47	-	6.61	3.47	1.30	0.68	0.85	0.31	6.89	5.29	1.60	3.20
2002	15.55	5.07	1.24	0.27	0.53	0.01	6.92	0.57	0.47	0.47	-	6.83	3.42	1.36	0.83	0.84	0.38	6.87	5.36	1.51	4.03
2003	14.88	4.80	1.04	0.26	0.47	0.01	6.82	0.56	0.47	0.44	-	7.11	3.35	1.34	0.91	0.96	0.55	6.85	5.40	1.45	3.76
2004	14.95	4.62	1.08	0.27	0.47	0.01	6.98	0.60	0.49	0.45	-	7.79	3.95	1.35	0.99	0.98	0.53	7.06	5.62	1.44	3.82
2005	15.60	5.19	1.11	0.27	0.41	0.01	7.02	0.65	0.46	0.48	-	8.06	3.99	1.34	1.15	0.98	0.61	7.22	5.73	1.49	3.87
2006	15.41	5.07	1.11	0.28	0.41	0.01	6.88	0.70	0.45	0.50	-	7.78	3.70	1.33	1.10	0.97	0.69	7.32	5.81	1.52	3.91
2007	15.62	5.29	1.15	0.29	0.45	0.01	6.75	0.73	0.44	0.53	-	7.74	3.70	1.34	1.22	0.95	0.54	7.38	5.85	1.53	3.84
2008	16.70	5.60	1.18	0.65	0.55	0.01	6.99	0.77	0.41	0.53	-	6.88	3.81	0.03	1.34	0.98	0.73	7.32	5.75	1.57	3.86
2009	15.64	5.18	0.83	0.58	0.47	0.01	6.76	0.79	0.43	0.60	-	6.13	3.44	0.00	1.28	0.91	0.49	7.62	5.98	1.64	3.77
2010	15.69	4.90	0.96	0.68	0.54	0.01	6.81	0.81	0.42	0.55	-	6.32	3.57	0.00	1.16	1.03	0.56	7.61	6.02	1.59	3.62
2011	16.11	5.29	0.94	0.73	0.61	0.01	6.73	0.84	0.42	0.55	-	6.44	3.61	0.00	1.30	0.94	0.59	7.79	6.14	1.65	3.74
2012	15.65	4.89	0.88	0.64	0.65	0.01	6.72	0.88	0.42	0.55	-	6.39	3.63	-0.01	1.15	0.96	0.66	7.94	6.21	1.72	4.04
2013	15.45	4.87	0.80	0.55	0.69	0.01	6.70	0.86	0.42	0.54	-	6.27	3.62	-0.01	1.12	0.93	0.60	7.86	6.09	1.77	4.04
2014	15.26	4.80	0.85	0.51	0.64	0.02	6.60	0.87	0.43	0.54	-	5.92	3.35	-	1.07	0.88	0.62	7.85	6.03	1.81	3.85
2015	15.45	4.91	0.80	0.58	0.65	0.02	6.54	0.90	0.47	0.58	-	5.59	3.32	-	0.98	0.87	0.42	7.82	5.92	1.89	3.98
2016	15.61	5.33	0.67	0.54	0.50	0.02	6.58	0.86	0.51	0.60	-	5.41	3.21	-	1.06	0.84	0.30	7.94	6.03	1.90	4.37
2017	15.55	5.02	0.71	0.53	0.49	0.02	6.79	0.86	0.54	0.60	-	5.89	3.36	-	1.06	0.89	0.57	7.92	6.04	1.88	4.37

Elaboración propia. Fuentes primarias: Varsano et al (1998), STN, RFB, CEF e IBGE.

*Derechos y participaciones especiales sobre a exploración de petróleo. PG = participaciones gubernamentales (contribuciones económicas)

Cofins: Contribución a la financiación de la seguridad social / **CPMF:** Contribución Provisional en Transacciones Financieras / **CSLL:** Contribución social sobre el ingreso neto
PIS: Programa de Integración Social / **Pasep:** Programa de Formación del Patrimonio de la Función Pública / **PG Petróleo:** Participación del gobierno en la exploración petrolera
Prev. Ampliada: Aportaciones a la seguridad social (total) / **Prev. Social:** Contribuciones de la Seguridad Social al INSS (Instituto Nacional de la Seguridad Social) /
FGTS: Fondo de garantía por Tiempo de servicio

La principal explicación para el crecimiento de las contribuciones frente a los impuestos pasa por la cuestión federativa: según Varsano et al (1998) y Affonso (2000), una vez que se vincula parte de los impuestos federales constitucionalmente a los gobiernos regionales y que el Estado brasileño pasa por un proceso de ajuste fiscal, la Unión pasó a priorizar la recolección de las contribuciones, especialmente las contribuciones sociales, como la Contribución para el Financiamiento de la Seguridad Social (Cofins) y el Programa de Integración Social/Programa de Formación de Patrimonio del Servidor Público (PIS/Pasep). Estos tributos tuvieron características interesantes para el gobierno central en aquel momento, que estimularon su esfuerzo recaudatorio: base amplia, facilidad de cobro e incidencia acumulada – lo que fue parcialmente corregido en las reformas de 2002/2003 (CASTRO, 2010).

Los datos de la Cofins son reveladores: ésta pasó de 0,77% del PIB en 1988 a prácticamente 4% del PIB en 2005 (su punto máximo). Con excepción del Impuesto sobre la Propiedad de Vehículos Automotores (IPVA), que partió de una recaudación ínfima en 1988 (0,06% del PIB), ningún tributo del sistema tributario nacional tuvo un desempeño tan vigoroso en ese período. Actualmente recauda aproximadamente 3,4% del PIB. Bajo la perspectiva individual, sin embargo, vale la pena mencionar el comportamiento antagónico verificado entre dos tributos indirectos: Impuesto sobre Productos Industrializados (IPI) e Impuesto sobre Servicios de Cualquier Naturaleza (ISS). Mientras que

el tributo federal que afecta a la industria se deterioró regularmente a lo largo del tiempo, el tributo municipal sobre los servicios “despegó”, especialmente a partir de 2003, cuando la Ley Complementaria n° 116 reglamentó una serie de actividades que deberían ser gravadas por este impuesto (SANTOS E CASTRO, 2018). En efecto, los movimientos contrapuestos de los dos impuestos revelan el proceso de cambio estructural que atraviesa la economía brasileña (y mundial): caminamos rápidamente hacia la era de la economía de los servicios (MILES, 1993), donde la industria pasará, cada vez más, a ser secundaria, obsoleta.

2.4 Recaudación por Esfera de Gobierno

La carga tributaria, cuando se ve bajo el prisma de la federación, puede ser vista de dos formas: a partir de la recaudación directa de las esferas de gobierno o a partir de los ingresos finales destinados a estas esferas. Este segundo punto será objeto de discusión de la próxima sección. El primer punto se refiere a algo bastante simple: ¿cuál fue la recaudación tributaria bruta de cada una de las tres esferas de gobierno (Unión, estados y municipios)? A cada esfera se atribuye una carga tributaria individual, las cuales, cuando se suman, resultan en el número agregado presentado anteriormente.

La Tabla 3 muestra la división federativa de la carga tributaria desde 1960 (primer año con información disponible), tanto como proporción del PIB, como proporción de la carga tributaria.

Tabla 3. División Federativa de la Carga Tributaria, bajo la Óptica de la Recaudación Directa - 1960, 1965 y 1970/2017

Año	% del PIB				% de la Carga Tributaria			
	Unión	Estados	Municipios	Total	Unión	Estados	Municipios	Total
1960	11.14	5.45	0.82	17.41	64.00	31.30	4.70	100.00
1965	12.08	5.85	1.06	18.99	63.60	30.80	5.60	100.00
1970	17.33	7.95	0.70	25.98	66.71	30.60	2.69	100.00
1971	17.35	7.22	0.69	25.26	68.69	28.58	2.73	100.00
1972	18.12	7.21	0.68	26.01	69.67	27.72	2.61	100.00
1973	17.82	6.60	0.63	25.05	71.14	26.35	2.51	100.00
1974	18.11	6.37	0.57	25.05	72.30	25.43	2.28	100.00
1975	18.59	5.93	0.70	25.22	73.71	23.51	2.78	100.00
1976	18.96	5.42	0.76	25.14	75.42	21.56	3.02	100.00
1977	19.43	5.39	0.73	25.55	76.05	21.10	2.86	100.00
1978	19.29	5.70	0.71	25.70	75.06	22.18	2.76	100.00
1979	18.45	5.38	0.83	24.66	74.82	21.82	3.37	100.00
1980	18.31	5.31	0.90	24.52	74.67	21.65	3.69	100.00
1981	19.03	5.39	0.83	25.25	75.38	21.34	3.29	100.00
1982	20.00	5.64	0.70	26.34	75.94	21.41	2.65	100.00
1983	20.66	5.56	0.75	26.97	76.59	20.62	2.79	100.00
1984	17.93	5.77	0.65	24.34	73.65	23.69	2.66	100.00
1985	17.50	5.98	0.58	24.06	72.75	24.86	2.40	100.00
1986	18.46	7.07	0.65	26.19	70.50	27.01	2.49	100.00
1987	17.18	6.00	0.59	23.77	72.28	25.24	2.49	100.00
1988	16.08	5.74	0.61	22.43	71.68	25.58	2.74	100.00
1989	16.27	7.20	0.66	24.13	67.41	29.85	2.73	100.00
1990	19.29	8.52	0.97	28.78	67.03	29.59	3.37	100.00
1991	16.01	7.86	1.36	25.24	63.44	31.15	5.41	100.00
1992	16.54	7.27	1.20	25.01	66.14	29.07	4.79	100.00
1993	17.70	6.86	1.22	25.78	68.66	26.60	4.74	100.00
1994	20.18	8.05	1.52	29.75	67.82	27.06	5.13	100.00
1995	17.77	7.71	1.45	26.93	65.98	28.63	5.40	100.00
1996	18.06	7.44	1.35	26.85	67.26	27.71	5.03	100.00
1997	18.15	7.90	1.36	27.41	66.21	28.83	4.96	100.00
1998	18.54	7.62	1.51	27.67	67.01	27.53	5.46	100.00
1999	19.74	7.80	1.46	29.00	68.07	26.91	5.02	100.00
2000	20.38	8.45	1.73	30.56	66.69	27.64	5.67	100.00
2001	21.43	8.86	1.75	32.05	66.98	27.61	5.41	100.00
2002	22.64	8.81	1.82	33.28	68.36	26.19	5.45	100.00
2003	21.94	8.77	1.89	32.60	67.58	26.67	5.75	100.00
2004	22.65	9.00	1.97	33.62	67.79	26.52	5.69	100.00
2005	23.76	9.07	1.92	34.75	68.64	25.93	5.43	100.00
2006	23.43	9.01	1.99	34.43	68.34	25.98	5.68	100.00
2007	23.77	8.78	2.03	34.59	68.93	25.19	5.88	100.00
2008	23.76	8.97	2.03	34.76	68.35	25.81	5.84	100.00
2009	22.38	8.74	2.04	33.16	67.47	26.36	6.17	100.00
2010	22.36	8.81	2.07	33.23	67.27	26.51	6.22	100.00
2011	23.24	8.71	2.13	34.08	68.18	25.56	6.26	100.00
2012	23.08	8.76	2.18	34.02	67.83	25.75	6.42	100.00
2013	22.66	8.76	2.19	33.62	67.42	26.06	6.51	100.00
2014	21.91	8.72	2.24	32.87	66.65	26.52	6.83	100.00
2015	21.67	8.80	2.37	32.84	65.98	26.81	7.21	100.00
2016	21.96	8.96	2.41	33.33	65.89	26.88	7.23	100.00
2017	22.10	9.14	2.50	33.74	65.50	27.11	7.40	100.00

Elaboraciones propias. Fuentes primarias: Varsano et al (1998), STN, RFB, CEF.

Algunos puntos merecen destacarse entre los datos de recaudación por nivel de gobierno. Primero, es posible dividir el horizonte temporal en tres partes con distintos comportamientos acerca de la centralización/descentralización de recursos: i) en las décadas de 1960 y 1970, coincidiendo con el auge del poder del régimen militar, se da una clara concentración de la recaudación en torno al gobierno central; ii) en la década de 1980, coincidiendo con la apertura política y el inicio de la nueva Constitución, ocurre una intensa descentralización de la recaudación, favorecida por el fortalecimiento de la capacidad de tributación propia de los gobiernos regionales posterior a 1988 (SERRA E AFONSO, 2007); y iii) en las décadas siguientes (a partir de la década de 1990), se verifica una relativa estabilidad en la división federativa de los ingresos recaudados.

Otro punto que merece destacarse es el desempeño fiscal de los gobiernos locales. El crecimiento de los municipios en el escenario del federalismo fiscal de Brasil fue de tal magnitud, que diversos académicos pasaron a llamar al federalismo fiscal brasileño “municipalismo fiscal” o “federalismo municipalista” (AFONSO E ARAUJO, 2000; CASTRO E AFONSO, 2010; FERNANDES E WILSON, 2013). De hecho, en términos del cobro directo de tributos, los municipios vienen demostrando, históricamente, un papel creciente dentro de la descentralización fiscal del país. Los estados, por otro lado, presentan un comportamiento más errático y con tendencias a la contracción a largo plazo.

3. INGRESOS DISPONIBLES Y TRANSFERENCIAS INTERGUBERNAMENTALES

La carga tributaria entre esferas de gobierno bajo la óptica de ingresos disponibles es la secuencia presupuestaria de la óptica de la recaudación. Si las esferas de gobierno, inicialmente, emprenden un esfuerzo para recaudar los tributos que le competen, en un segundo momento, pasan a transferirse recursos entre sí, según disposiciones constitucionales y legales. De esta forma, los ingresos disponibles no son más que los ingresos resultantes en las arcas de los niveles de gobierno después de la recaudación y las transferencias intergubernamentales obligatorias, como, por ejemplo, el Fondo de Participación de los Estados (FPE) y la Cuota del Impuesto sobre Circulación de Mercancías y Servicios (ICMS).

Esta forma de presentación de la carga tributaria es, probablemente, la que más despierta el interés de los analistas de las cuentas públicas, pues refleja la realidad presupuestaria de cada esfera de gobierno y no es tan intuitiva como la idea de carga tributaria en el sentido estricto (de imposición de carga fiscal al contribuyente).

La Tabla 4 muestra la división federativa de la carga tributaria desde 1960 (primer año con información disponible), tanto como proporción del PIB, como proporción de la carga tributaria.

Tabla 4. División Federativa de la Carga Tributaria, bajo la Óptica de Ingresos Disponibles - 1960, 1965 y 1970/2017

Año	% del PIB				% de la Carga Tributaria			
	Unión	Estados	Municipios	Total	Unión	Estados	Municipios	Total
1960	10.37	5.94	1.11	17.41	59.54	34.10	6.36	100.00
1965	10.40	6.67	1.92	18.99	54.79	35.11	10.11	100.00
1970	15.79	7.59	2.60	25.98	60.77	29.23	10.00	100.00
1971	15.88	6.89	2.50	25.26	62.85	27.27	9.88	100.00
1972	16.61	7.00	2.40	26.01	63.85	26.92	9.23	100.00
1973	16.17	6.59	2.30	25.05	64.54	26.29	9.16	100.00
1974	16.64	6.31	2.10	25.05	66.40	25.20	8.40	100.00
1975	17.14	5.88	2.19	25.22	67.98	23.32	8.70	100.00
1976	17.13	5.81	2.20	25.14	68.13	23.11	8.76	100.00
1977	17.67	5.69	2.20	25.55	69.14	22.27	8.59	100.00
1978	17.50	6.00	2.20	25.70	68.09	23.35	8.56	100.00
1979	16.77	5.59	2.30	24.66	68.02	22.67	9.31	100.00
1980	16.71	5.70	2.10	24.52	68.16	23.27	8.57	100.00
1981	17.28	5.62	2.35	25.25	68.42	22.27	9.31	100.00
1982	18.17	5.82	2.35	26.34	68.99	22.09	8.91	100.00
1983	18.82	5.75	2.40	26.97	69.77	21.32	8.91	100.00
1984	16.01	5.87	2.46	24.34	65.79	24.12	10.09	100.00
1985	15.08	6.31	2.67	24.06	62.67	26.22	11.11	100.00
1986	15.95	7.08	3.17	26.19	60.89	27.02	12.10	100.00
1987	15.24	5.54	2.98	23.77	64.13	23.32	12.56	100.00
1988	13.48	5.97	2.98	22.43	60.09	26.61	13.30	100.00
1989	14.73	6.03	3.36	24.13	61.06	25.00	13.94	100.00
1990	16.95	7.94	3.89	28.78	58.90	27.60	13.50	100.00
1991	13.81	7.47	3.96	25.24	54.70	29.60	15.70	100.00
1992	14.26	7.03	3.73	25.01	57.00	28.10	14.90	100.00
1993	14.90	6.81	4.07	25.78	57.80	26.40	15.80	100.00
1994	17.65	7.47	4.64	29.75	59.32	25.10	15.58	100.00
1995	15.13	7.33	4.47	26.93	56.19	27.22	16.60	100.00
1996	15.05	7.42	4.38	26.85	56.05	27.63	16.32	100.00
1997	15.41	7.58	4.42	27.41	56.21	27.67	16.12	100.00
1998	15.55	7.36	4.75	27.67	56.21	26.61	17.17	100.00
1999	16.53	7.54	4.93	29.00	57.01	26.00	16.99	100.00
2000	17.07	8.16	5.33	30.56	55.86	26.69	17.45	100.00
2001	17.95	8.57	5.53	32.05	56.02	26.73	17.25	100.00
2002	18.90	8.64	5.74	33.28	56.78	25.97	17.24	100.00
2003	18.47	8.47	5.66	32.60	56.65	25.99	17.36	100.00
2004	19.20	8.64	5.78	33.62	57.11	25.70	17.19	100.00
2005	19.91	8.87	5.96	34.75	57.31	25.54	17.15	100.00
2006	19.59	8.82	6.02	34.43	56.91	25.62	17.47	100.00
2007	19.92	8.57	6.10	34.59	57.59	24.78	17.63	100.00
2008	19.62	8.89	6.25	34.76	56.46	25.56	17.97	100.00
2009	18.57	8.35	6.25	33.16	55.98	25.17	18.85	100.00
2010	18.76	8.34	6.13	33.23	56.46	25.09	18.45	100.00
2011	19.33	8.39	6.36	34.08	56.72	24.61	18.66	100.00
2012	19.51	8.34	6.17	34.02	57.33	24.52	18.15	100.00
2013	19.13	8.20	6.29	33.62	56.92	24.38	18.70	100.00
2014	18.31	8.22	6.35	32.87	55.69	25.01	19.31	100.00
2015	18.11	8.23	6.50	32.84	55.15	25.06	19.79	100.00
2016	18.20	8.42	6.72	33.33	54.60	25.25	20.15	100.00
2017	18.51	8.48	6.74	33.74	54.87	25.14	19.98	100.00

Elaboración. Fuentes primarias: Varsano et al (1998), STN, RFB, CEF, ANP, Aneel e IBGE

En cuanto a la recaudación directa, los ingresos disponibles revelan un cuadro bien definido de transferencia neta de recursos del gobierno central y de los gobiernos estatales hacia los gobiernos locales. Esto se comprueba por el hecho de que los municipios se presentan como la única de las tres esferas de gobierno que tiene un ingreso disponible (después de transferencias) superior a la recaudación directa (antes de transferencias) – hecho que refuerza la tesis del “municipalismo fiscal” presentada en la sección anterior.

En cuanto al comportamiento de la división de recursos a lo largo del tiempo, no se verifican grandes novedades en lo referente al reparto entre el gobierno central y los gobiernos regionales, ya que la trayectoria del movimiento de centralización/descentralización es bastante similar al de la recaudación directa. Es decir, la misma secuencia de centralización, descentralización y estabilidad, que fue destacada en el análisis del cobro de tributos propios por las esferas de gobierno.

Sin embargo, vale la pena llamar la atención sobre la tendencia de acercamiento entre estados y municipios en términos de dimensión presupuestaria. Si al principio del ciclo (1960) los estados tenían 34% de los ingresos del sector público, en 2014 este porcentaje cayó a 25% de la carga. Por otro lado, los gobiernos locales aumentaron su participación en el ingreso disponible de 6,4% (1960) a casi 20% (2017). El aumento de la representatividad municipal en la composición de

los ingresos públicos, especialmente después de 1988, se da por dos motivos, según Santos e Castro (2018): concesión de autonomía fiscal (ingreso propio) e intensificación de traspasos (transferencias). Esta ponderación es importante, pues es común reproducir la equivocada idea de que los municipios vieron su crecimiento ser sostenido únicamente por las transferencias federales y estatales (AFONSO E ARAUJO, 2000).

4. BASE CONTRIBUTIVA

La óptica de la carga tributaria por la base contributiva de los tributos es una de las formas más interesantes de observar la tributación de un país, justamente por producir una información muy reveladora de las características del sistema tributario de ese país. La principal información extraída de este análisis es el perfil de equidad fiscal del sistema, es decir, si la tributación aplicada es más progresiva o regresiva conforme a la clase de renta de los individuos.

Igual que en el análisis de los principales tributos, el ciclo de tiempo presentado aquí comprende un horizonte de 28 años, iniciándose en 1980, conforme se verifica en la Tabla 5.

Tabla 5. Carga Tributaria Bruta por Base Contributiva como % del PIB - 1980/2017

Año	Total	Comercio Exterior	Bienes y Servicios	Nómina de Sueldos	Renta	Patrimonio	Otros
1980	24.52	0.70	9.98	5.96	3.01	0.27	4.60
1981	25.25	0.59	10.26	6.43	3.37	0.32	4.29
1982	26.34	0.49	10.40	7.57	3.46	0.32	4.09
1983	26.97	0.45	10.27	6.90	4.24	0.23	4.88
1984	24.34	0.41	9.66	6.11	4.76	0.21	3.18
1985	24.06	0.40	10.06	5.84	5.13	0.17	2.46
1986	26.19	0.48	11.76	6.60	5.01	0.32	2.03
1987	23.77	0.40	10.82	5.89	4.31	0.24	2.11
1988	22.43	0.43	10.09	5.29	4.67	0.21	1.74
1989	24.13	0.43	11.00	6.04	5.16	0.12	1.38
1990	28.78	0.39	14.06	6.56	5.67	0.27	1.82
1991	25.24	0.42	12.54	5.66	4.17	0.53	1.91
1992	25.01	0.40	11.85	5.69	4.91	0.36	1.80
1993	25.78	0.45	12.24	6.44	4.64	0.27	1.74
1994	29.75	0.52	15.35	6.59	4.79	0.39	2.09
1995	26.93	0.70	12.58	5.87	5.21	0.73	1.86
1996	26.85	0.50	12.19	6.17	4.39	0.79	2.81
1997	27.41	0.54	12.43	6.08	4.26	0.88	3.22
1998	27.67	0.67	12.16	6.48	4.84	0.91	3.53
1999	29.00	0.74	13.65	6.29	4.93	0.88	3.38
2000	30.56	0.70	14.56	6.36	4.72	0.92	4.22
2001	32.05	0.69	15.20	6.89	5.12	0.94	4.14
2002	33.28	0.53	14.99	6.87	5.91	0.95	4.98
2003	32.60	0.47	14.88	6.85	5.71	0.93	4.69
2004	33.62	0.47	15.72	7.06	5.60	0.95	4.76
2005	34.75	0.41	15.96	7.22	6.34	0.95	4.82
2006	34.43	0.41	15.65	7.32	6.17	0.96	4.87
2007	34.59	0.45	15.43	7.38	6.51	0.97	4.82
2008	34.76	0.55	15.13	7.32	6.94	0.96	4.82
2009	33.16	0.47	13.80	7.62	6.46	1.04	4.81
2010	33.23	0.54	14.41	7.61	6.07	0.98	4.60
2011	34.08	0.61	14.37	7.79	6.59	0.98	4.72
2012	34.02	0.65	14.36	7.94	6.05	0.99	5.03
2013	33.62	0.69	14.06	7.86	5.99	0.98	5.02
2014	32.87	0.64	13.68	7.85	5.87	0.99	4.84
2015	32.84	0.65	13.43	7.82	5.89	1.07	5.05
2016	33.33	0.50	13.00	7.94	6.39	1.13	5.50
2017	33.74	0.49	13.71	7.92	6.09	1.15	5.53

Elaboración propia. Fuentes primarias: Varsano et al (1998), STN, RFB, CEF e IBGE.

Una característica de larga data del sistema tributario nacional es su fuerte dependencia de los tributos sobre bienes y servicios – que responden por la mayor parte de los tributos indirectos. Entre 1980 y 2017, la base “bienes y servicios” respondió por algo entre 40% y 50% de la carga tributaria brasileña – rango muy superior al promedio de países desarrollados y más similar a los países en desarrollo (OECD, 2017).

Esta característica marcada de la tributación brasileña tiene como consecuencia efectos indeseables en la distribución de la renta en el país. Esto es porque un sistema fuertemente basado en tributos sobre el consumo de bienes y servicios – especialmente si se aplican a una economía con prevalencia de mala distribución de la renta antes de la tributación – tiende a acentuar la desigualdad socioeconómica. La explicación básica para ello, según Afonso e Castro (2016), es el hecho de que el impuesto pagado (en términos absolutos) en la adquisición de bienes y servicios es el mismo para todos los individuos, independientemente de su clase, lo que se refleja en una carga tributaria, con relación a la renta personal, más elevada para individuos más pobres que individuos más ricos.

“The discussion in this paper has clearly indicated that consumption taxes have a regressive impact on the distribution of household annual [...]. This contrasts with the equalising impact of personal income taxes, which fall more heavily on the higher income groups” (WARREN, 2008, p.57).

Desde el punto de vista temporal, la estructura de la carga tributaria brasileña no se alteró significativamente, especialmente cuando se observa el período post Plan Real (1995 en adelante). En otras palabras, se mantuvo la predominancia de los tributos sobre el consumo, seguido de las bases de “planilla salarial” y “renta” (y beneficios y ganancias), aunque haya habido un

acortamiento de la distancia entre estas dos últimas. En los países de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) es evidente la estabilidad de la participación de la tributación de bienes y servicios desde 1980. Sin embargo, a diferencia de Brasil, en el promedio de esos países, se observó un aumento de la participación de los tributos sobre planilla y seguridad social, en detrimento de los tributos sobre la renta (personas naturales y jurídicas) (OECD, 2018).

5. CONSIDERACIONES FINALES

Este artículo buscó, de forma muy sucinta y objetiva, consolidar y presentar estadísticas relativas a la evolución de la carga tributaria brasileña en la posguerra. Para ello, se consideraron diferentes formas de presentación de la carga tributaria (carga tributaria bruta agregada, principales tributos, recaudación por esfera de gobierno, ingreso disponible por esfera de gobierno, y bases contributivas), abarcando las principales ópticas de análisis de este tradicional indicador.

La interlocución de estos autores con diversos actores a lo largo de los últimos años deja claro que el tema es de interés público y que hay una necesidad de mayor divulgación de las informaciones al respecto. Considerando la intención de que dicho artículo sea actualizado periódicamente – una vez por año – se espera, como objetivo final, que las estadísticas de la carga tributaria sean mejor difundidas en el campo académico y político, y que ello, al mismo tiempo, genere más debates que conduzcan al sistema tributario brasileño hacia un camino más virtuoso.

6. BIBLIOGRAFÍA

- AFFONSO, Rui de Britto Álvares. Descentralização e reforma do Estado: a Federação brasileira na encruzilhada. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 9, n. 1, p.127-152, jun. 2000.
- AFONSO, José Roberto R.; ARAUJO, Erika Amorim. A Capacidade de Gasto dos Municípios Brasileiros: Arrecadação Própria e Receita Disponível. **Cadernos de Finanças Públicas**, Brasília, v. 1, n. 1, p.19-30, dez. 2000.
- AFONSO, José Roberto R.; CASTRO, Kleber Pacheco de. Carga Tributaria en Brasil: Redimensionada y Repensada. *Revista de Administración Tributaria CIAT*, Panamá, n. 40, p.1-16, mar. 2016.
- _____. Arrecadação Tributária Brasileira: Uma Avaliação Atualizada. **Cadernos FGV Projetos**, Rio de Janeiro, v. 34, n. 13, p.64-79, out. 2018.
- AFONSO, José Roberto R.; MEIRELES, Beatriz Barbosa. **Carga Tributária Global no Brasil, 2000/2005: Cálculos Revisitados**. Campinas: Unicamp, 2006. 101 p. Caderno NEPP nº 75.
- AFONSO, José Roberto R.; SOARES, Julia Moraes; CASTRO, Kleber Pacheco de. **Evaluation of the Structure and Performance of the Brazilian Tax System: White Paper on Taxation in Brazil**. Brasília: Inter-American Development Bank, 2013. 116 p. Discussion Paper IDB-DP-265.
- CASTRO, Kleber Pacheco de. **Impactos da Reforma do PIS/COFINS na Indústria Brasileira**. 2010. 98 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Economia, Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2010.
- CASTRO, Kleber Pacheco de; AFONSO, José Roberto R. Gasto social no Brasil pós-1988: uma análise sob a ótica da descentralização fiscal. **Política, Planejamento e Gestão em Saúde**, [s.l.], v. 1, n. 1, p.33-56, dez. 2010.
- FERNANDES, Antônio Sérgio Araújo; WILSON, Robert H.. Mudança institucional e gestão metropolitana no Brasil: o municipalismo autárquico e as finanças municipais metropolitanas. **Revista de Administração Pública**, [s.l.], v. 47, n. 3, p.777-800, jun. 2013. <http://dx.doi.org/10.1590/s0034-76122013000300011>.
- INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Government finance statistics manual**. Washington: IMF, 2014. 446 p.
- INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Sistema de Contas Nacionais : Brasil : 2010-2014**. Rio de Janeiro: IBGE, 2016. 90 p.
- MILES, Ian. Services in the new industrial economy. **Futures**, [s.l.], v. 25, n. 6, p.653-672, jul. 1993. [http://dx.doi.org/10.1016/0016-3287\(93\)90106-4](http://dx.doi.org/10.1016/0016-3287(93)90106-4).
- ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Revenue Statistics 2017: Tax revenue trends in the OECD**. Paris: OECD, 2018. 13 p.
- _____. **Revenue Statistics: Comparative tables**, OECD Tax Statistics (database). Paris: OECD, 2018. <https://doi.org/10.1787/data-00262-en>.
- RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2017: Análise por Tributos e Bases de Incidência**. Brasília: STN, 2018. 48 p.
- RIBEIRO, Livio. **Sobre Arrecadação e Atividade Econômica**. Rio de Janeiro: FGV/IBRE, 2016. 10 p. Nota Técnica.
- SANTOS, Angela Penalva dos; CASTRO, Kleber Pacheco de. Local Governments' Tax Burden in Brazil: Evolution and Characteristics. In: IWIN-GARZYNSKA, Jolanta (Ed.). **Taxes and Taxation Trends**. London: Intechopen, 2018. Cap. 13. p. 245-262.
- SERRA, José; AFONSO, José Roberto R. El federalismo fiscal en Brasil: una visión panorámica. **Revista de la CEPAL**, Santiago, v. 91, p. 29-52, abr. 2007.
- VARSANO, Ricardo et al. **Uma Análise da Carga Tributária do Brasil**. Rio de Janeiro: Ipea, 1998. 55 p. Texto para Discussão nº 583.
- WARREN, N. (2008). A Review of Studies on the Distributional Impact of Consumption Taxes in OECD Countries. **OECD Social, Employment and Migration Working Papers**, No. 64. p. 79.



ESTIMACIÓN DE LA EVASIÓN

en el Impuesto sobre Ventas (ISV)
en Honduras 2013 - 2016

David **Pineda Pinto**
Pedro **Zúniga**

SINOPSIS

La evasión fiscal constituye práctica irregular, cuyas consecuencias perjudican al conjunto de la sociedad, en términos recaudatorios para una Administración Tributaria es imperativo mantener el incumplimiento en niveles bajos, sin embargo, en su cuantificación se enfrentan dificultades ya que es una actividad que se realiza al margen de

la ley. En ese sentido en el presente estudio se aplica una metodología basada en las Cuentas Nacionales para estimar la evasión en el Impuesto Sobre Ventas de Honduras, partiendo de una descripción teórica de la misma para posteriormente cuantificarla.

CONTENIDO

1. Metodología
2. Resultados
3. Conclusiones
4. Bibliografía

LOS AUTORES

David Pinto: Economista por la Universidad Nacional Autónoma de Honduras (UNAH) y máster en Ciencias por la National Taiwan University (NTU). Docente del departamento de Economía de la UNAH, trabajó para la Secretaría de Finanzas de Honduras como coordinador de Programación Financiera y actualmente coordinador del Área de Estudios Fiscales del Servicio de Administración de Rentas (SAR), también consultor para organizaciones nacionales e internacionales. **Pedro Zúniga:** Economista por la Universidad Nacional Autónoma de Honduras (UNAH). Asistente de docencia del departamento de Economía de la UNAH, analista del Área de Estudios Fiscales del Servicio de Administración de Rentas (SAR).

INTRODUCCIÓN

La recaudación tributaria representa la principal fuente de ingresos del Estado. Esta es de vital importancia para que se puedan proveer los servicios que la sociedad demanda. Según el Fondo Monetario Internacional ([FMI], 2014), la política fiscal es la principal herramienta de los Gobiernos para incidir en la distribución del ingreso.

Para poder aumentar la recaudación y que el Estado pueda disponer de más recursos, es necesario aumentar la base tributaria, la base de contribuyentes y reducir las brechas o niveles de incumplimiento (evasión).

Del último elemento surge el presente documento, en el cual se pretende evaluar el potencial recaudatorio en un escenario sin evasión al Impuesto Sobre Ventas (ISV), y de esta manera cuantificar la magnitud de este fenómeno. El ejercicio se orienta al ISV debido a su importancia en la estructura tributaria de Honduras, siendo la principal fuente de recaudación.

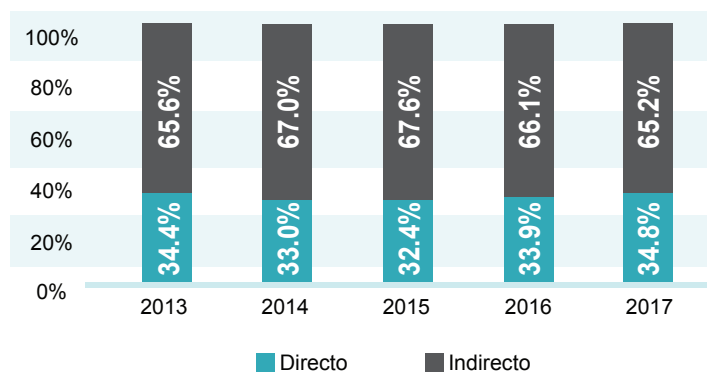
Durante el período 2013 – 2017, en promedio los impuestos indirectos representaron el 66.3% de los ingresos tributarios, y los impuestos directos el 33.7%. Dentro de los impuestos indirectos, el ISV representó en promedio para el mismo período el 60% (Gráfico N°1).

La evasión puede ser definida como la no declaración y pago de los impuestos en el monto que corresponde de acuerdo a la Ley, según Barra & Jorratt (1999) en el caso del ISV la evasión implica la subdeclaración de los débitos o la sobreestimación de los créditos, lo anterior puede provocar inconsistencias en otros impuestos como el Impuesto sobre la Renta (ISR), puesto que la subdeclaración de ventas o la sobredeclaración de compras impactan la base imponible de la renta de los contribuyentes.

La evasión aparte de constituir una práctica fraudulenta ocasiona resultados nocivos para la economía, ya que al mermar los ingresos del estado se afecta directamente la calidad y cobertura de los servicios prestados por el mismo, así como perjudica la *Equidad Horizontal*¹, lo que puede tener implicancias negativas en el comportamiento de los contribuyentes (Fenochietto, 1999). Según el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias ([CIAT], 2012), la evasión representa competencia desleal en la economía y la misma es responsabilidad no solo de la Administración Tributaria (AT), sino del Estado y de la ciudadanía.

Es por ello que disminuir los niveles de evasión debe ser uno de los principales objetivos de toda Administración Tributaria.

Gráfico N°1. Estructura Tributaria, % de Recaudación, Honduras 2013 - 2017



Fuente: Elaboración propia con información de la Secretaría de Finanzas de Honduras.

1 Principio impositivo por el que los individuos de similares condiciones deben ser tratados de la misma manera.

El incumplimiento cabe mencionar, es un fenómeno universal ya que a nadie le gusta pagar impuestos, no se presenta únicamente en Honduras o en países en desarrollo, sino más bien en todas las economías, lo que varía son los niveles de incumplimiento y la forma de tratar de reducirlos. Recientemente un informe elaborado por la Comisión Económica para América Latina y el Caribe ([CEPAL], 2018) menciona que uno de los principales obstáculos para el mejoramiento en las finanzas públicas de la región es la evasión tributaria, situación que se agrava si se considera la irregularidad en la publicación y falta de institucionalización de su medición lo que limita el análisis de la dimensión de la problemática y dificulta el seguimiento a las políticas enfocadas en reducirla.

En ese sentido, el trabajo de Gómez Sabaini & Morán (2016) brinda algunas señales sobre el comportamiento histórico de la evasión en la región latinoamericana, presentando con la información disponible para algunos países el descenso generalizado de la evasión del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a principios de la década del 2000, y su posterior apuntalamiento resultado de la crisis financiera, evidenciando el carácter contracíclico de esta variable.

Al tratarse de una actividad que se encuentra al margen de la Ley, los cálculos de la misma no se pueden realizar de manera directa, a pesar de esta limitante existen diversas metodologías utilizadas en su medición, como ser: a través del potencial teórico obtenido de los Cuadros de Oferta-Utilización (COU) o matriz Insumo-Producto de las Cuentas Nacionales (CN) o mediante un muestreo elaborado por la AT para detectar el incumplimiento para luego extender los resultados obtenidos a la universo de contribuyentes (Jorratt, 2009).

En esta nota, se detalla la metodología para estimar la tasa de evasión del Impuesto Sobre Ventas en la economía hondureña. Para ello, se aplica el método del potencial teórico utilizando las Cuentas Nacionales publicadas por el Banco Central de Honduras (BCH), el

cual mantiene como base técnica para sus estimaciones el Sistema de Cuentas Nacionales 1993 (SCN93). Los periodos que abarca el presente estudio son los años que comprende el período 2013 - 2016.

La importancia de disponer de información de evasión es que permite a la Administración Tributaria focalizar sus esfuerzos y recursos y a la vez es un indicador de la eficiencia de la gestión de la AT y de la política fiscal misma.

1. METODOLOGÍA

En sentido amplio, el impuesto a ser pagado es calculado como una tasa de impuesto aplicada a una base tributaria, ambos están definidos en las leyes (Statutory tax rate y statutory tax base). La base tributaria del impuesto sobre ventas es el consumo privado de la economía (o el consumo total = consumo privado + consumo público).

El marco legal bajo el cual se rige el impuesto sobre ventas en Honduras tuvo su origen en el Decreto 24-1963 cuya finalidad era gravar solo una de las etapas de la que es objeto la negociación de un producto. El ISV, sin embargo, con el paso del tiempo ha ido adquiriendo las cualidades de un impuesto al valor agregado en todas las etapas, determinado por el método de impuesto contra impuesto, de tipo de consumo y siguiendo el principio de destino.

En ese sentido, actualmente el objetivo de este tributo es gravar la compra-venta (transacciones) de bienes y servicios que se lleva a cabo en la economía. La tasa del impuesto ha experimentado diversas modificaciones desde la entrada en vigor de esta normativa, el más reciente en 2013 mediante la *Ley de Ordenamiento de las Finanzas Públicas* (Decreto 278-2013) con la cual se estableció un alícuota general de 15% (anteriormente 12%) y una de 18% a productos selectos como bebidas alcohólicas, tabaco, boletos de transporte aéreo nacional e internacional. A su vez la

Ley establece exención del impuesto a una serie de bienes y servicios considerados de consumo general, los cuales no causan impuesto sobre el consumo ni crédito fiscal a favor del contribuyente.

Como se mencionó al inicio, se reconocen en la literatura varias metodologías desarrolladas para medir la tasa de evasión de ISV. Este documento se basa en el enfoque de potencial teórico utilizando cuentas nacionales, el cual consiste en estimar la base tributaria potencial y el impuesto sobre ventas potencial (recaudación potencial) en base a información del sistema de cuentas nacionales (SCN). Este método ha sido utilizado por varios países de la región. En algunos casos utilizan el matriz insumo producto o el COU por el lado de la oferta o demanda (utilización).

La información para calcular la base tributaria potencial proviene del *Cuadro de Oferta y Utilización* (COU) elaborado por el Banco Central de Honduras (BCH) y forma parte de la serie de publicaciones llamada “*Cuentas Nacionales Anuales*”. Para los cálculos se utilizó el COU con el detalle a 196 productos y 123 actividades, además de la normativa vigente. El COU es una matriz que relaciona la oferta y demanda de la economía en función de los componentes que la integran, proporcionando a un alto nivel de desagregación las interrelaciones entre los sectores económicos y los productos, ofreciendo información sobre los usos de los bienes y servicios y las estructuras de costos de las industrias (SCN, 1993).

La base tributaria potencial se estima en este trabajo en base a cuentas por el lado del gasto (demanda o

utilización)² y está compuesta principalmente por el consumo final de productos no exentos, sumado al consumo intermedio gravado de la producción exenta e inversión gravada de la producción exenta. El consumo e inversión de la producción exenta causan ISV cuando no tienen el trato de tasa cero, es decir que la industria debe pagar el ISV por el consumo intermedio e inversión de productos gravados sin derecho a crédito o devolución³.

El consumo final está compuesto por el gasto de consumo final de los hogares, consumo de instituciones sin fines de lucro al servicio de los hogares (ISFLSH) y el consumo del Gobierno.

De la base tributaria potencial, se obtiene la recaudación potencial y esta se compara con la recaudación efectiva, obteniendo por diferencia el monto de evasión.

El primer paso para calcular la evasión consiste en realizar una revisión histórica de las modificaciones que ha experimentado la Ley de ISV⁴. Una vez identificados los productos exentos para cada periodo (ya que la composición de los mismos ha sufrido alteraciones a través del tiempo) se procede a medir la base tributaria potencial.

Como se indicó en párrafos anteriores, para calcular la base tributaria potencial al consumo final agregado se le debe restar el consumo que según la normativa hondureña está exento del pago de ISV. Al resultado anterior se adiciona el consumo intermedio e inversión (Formación Bruta de Capital Fijo) afecta destinado a la producción exenta, calculado de la siguiente forma:

2 También es posible estimarla en base a cuentas de producción.

3 Debido a que las exenciones aplican solamente a la etapa de consumo, por lo que la compra de bienes y servicios realizada por productores de mercancías exentas forma parte de la base potencial del impuesto (Jorratt, 2009).

4 El documento “*Ley de Impuesto Sobre Ventas actualizada y demás Normativa para su recaudación*” elaborado por Peña (2015), presenta de manera cronológica un compilado de la evolución que ha sufrido la normativa correspondiente al ISV.

$$CIA_{PE} = \Sigma (CIT_{PE} - CIE_{PE})$$

Donde

CIA_{PE} = consumo intermedio afecto de la producción exenta

CIT_{PE} = consumo intermedio total de la producción exenta

CIE_{PE} = consumo intermedio exento de la producción exenta

Al no disponer de una matriz de uso y destino de la inversión⁵, se asume que la Formación Bruta de Capital Fijo afecta ($FBKF_A$) mantiene la misma proporción que el CIA_{PE} :

$$FBKF_{PE} = \Sigma \left(\frac{FBKF_G * CIA_{PE}}{CIT} \right)$$

Donde

$FBKF_{PE}$ = FBKF de la producción exenta

$FBKF_G$ = FBKF gravada

CIT = Consumo intermedio total

Cabe mencionar que debido a que en algunos casos el nivel de desagregación que la normativa contempla para bienes exentos no es el mismo que aparece en el COU, es necesario realizar algunos ajustes al cálculo, realizando ponderaciones para los productos que muestren esta característica.

Por el lado de las importaciones se tomó como referencia el código arancelario de importación y mediante la información del *Sistema de Comercio Exterior* del BCH se identificó el consumo gravado de los productos identificados como exentos en la información del COU para poder restarlo de este último. Con el consumo interno no se pudo replicar el mismo trato ya que no se cuenta con el mismo nivel de detalle, por lo que en algunos casos se tomó la ponderación de lo observado en las importaciones y en otros se hicieron cálculos adicionales, por ejemplo, la proporción

(gravada y exenta) de actividades económicas como el consumo de energía eléctrica, alquileres de vivienda, eventos deportivos y espectáculos públicos se elaboró de información externa (reportes estadísticos y montos recaudados), para posteriormente integrarse al cálculo del COU.

Adicionalmente, a la base tributaria potencial se le resta el consumo gravado de los contribuyentes en zonas francas ya que las diferentes leyes de regímenes especiales exoneran su consumo del pago de ISV, y las ventas gravadas declaradas por los contribuyentes que pertenecen al Régimen Simplificado⁶, que igualmente por Ley no pagan impuesto.

De esta manera se identifica el monto total afecto al pago de ISV.

5 Fórmula basada en la elaborada por la Dirección General de Impuestos Internos de El Salvador ([DGII], 2012) en el documento "Estimación de la Evasión del IVA en El Salvador".

6 El Artículo 11-A de la Ley de ISV establece un Régimen Simplificado del ISV para personas naturales o jurídicas con un solo establecimiento y cuyas ventas gravadas no excedan L250,000 anuales, dicho monto no será sujeto a recaudación, pero si a ser declarado.

Según lo anterior, la base tributaria potencial (Gasto ISV No Deducible) es:

Base tributaria potencial

- = **Consumo final afecto**
- + **Consumo intermedio afecto de la producción exenta**
- + **Inversión afecta de la producción exenta**

A este valor se debe deducir el ISV efectivo imputado en las cuentas nacionales. Seguidamente,

$$\text{Recaudación potencial} = \text{Base tributaria potencial} * \text{Tasa impositiva}$$

Y para obtener el monto de evasión, se compara la recaudación potencial con la recaudación efectiva,

$$\text{Monto de evasión} = \text{Recaudación potencial} - \text{Recaudación efectiva}$$

La recaudación bruta se obtiene de los reportes de recaudación del Servicio de Administración de Rentas (SAR) y Secretaría de Finanzas, para llegar a la recaudación efectiva (neta) que es la que se compara con la recaudación potencial, se deducen a la recaudación bruta las devoluciones de ISV realizadas en el período de análisis, las cuales se obtienen directamente de las declaraciones juradas de ISV, que aparecen como el crédito fiscal para el siguiente período a favor del contribuyente al finalizar el período fiscal analizado (netado del crédito del período anterior).

Finalmente, la tasa de evasión es obtenida de la siguiente manera,

$$\text{Tasa de evasión} = \frac{\text{monto de evasión}}{\text{recaudación potencial}} * 100$$

2. RESULTADOS

En los siguientes cuadros (*Tabla No.1 y Tabla No. 2*) se presenta de forma resumida la estructura del cálculo de la estimación de la evasión en el ISV para los años 2013 – 2016.

Tabla No. 1:
Formula para el cálculo de la base teórica imponible

Base teórica potencial (imponible) =

- (+) Consumo final afecto a ISV⁷ 15%
- (+) Consumo final afecto a ISV 18%
- (+) Compras afectas destinadas a la producción de bienes y servicios exentos de ISV
- (+) Consumo de bienes y servicios afectos realizado por personas que no residen en el país
- (+) Exportaciones que pudiesen encontrarse afectas
- (-) ISV efectivo que se imputa a las cuentas nacionales

Fuente: Elaboración propia.

7 12% y 15% en 2013.

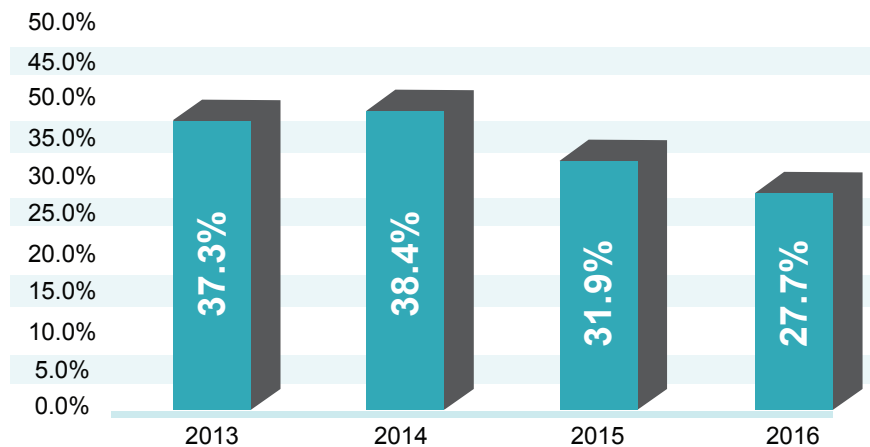
Tabla No. 2: Cálculos Auxiliares

Consumo final afecto a ISV	
(+)	Consumo Final
(-)	Consumo en bienes y servicios exentos de ISV
(-)	Consumo que los hogares realizan en el exterior
(-)	Consumo por Ventas de Régimen Simplificado
Compras afectas destinadas a la producción de bienes y servicios exentos de ISV	
(+)	Consumo intermedio total de la producción exenta
(+)	Consumo intermedio total de las zonas libres
(+)	Formación Bruta de Capital Fijo de la producción exenta
(-)	Consumo Intermedio exento de la producción exenta
(-)	Consumo Intermedio exento de las zonas libres

Fuente: *Elaboración propia.*

La tasa de evasión de ISV en la economía hondureña se muestra en el Gráfico No. 2; en promedio durante el periodo 2013-2016 dicho valor fue de 33.8%. En 2014 se experimentó un crecimiento en la tasa de evasión respecto al año anterior, lo cual puede estar relacionado al incremento en la alícuota (la tasa general

pasó de 12% a 15%), ya que un aumento en la tasa tiende a elevar los niveles de incumplimiento (*Servicio de Impuestos Internos de Chile [SII], 2010*) y al cambio en la composición de los productos exentos resultado de las reformas al ISV incluidas en el Decreto 278-2013.

Gráfico N°2. Tasa de Evasión Fiscal de ISV. Honduras 2013 - 2016

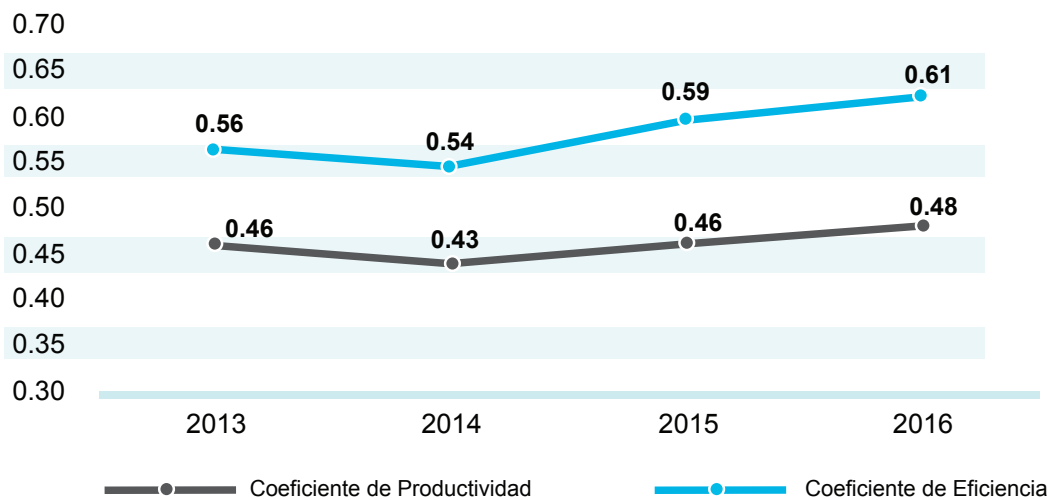
Fuente: *Elaboración propia con información de BCH, SAR y SEFIN*

A partir de 2015 la evasión disminuye a niveles inferiores a los registrados en 2013 acortando la brecha entre la recaudación efectiva y potencial (para mayor detalle sobre los cálculos consultar Anexo No. 1). Lo anterior se encuentra relacionado a la entrada en vigor del régimen de facturación y a la reestructuración de la AT que permitió ampliar considerablemente la base de contribuyentes y declarantes de ISV, que paso de 35,934 en 2013 a 62,681 en 2016.

Para complementar el análisis previo, se calcula el coeficiente de productividad cuyo propósito es medir cuanto se recauda en relación al PIB por punto porcentual de tasa de impuesto (ISV) y el de eficiencia en relación al

consumo privado por la tasa de dicho gravamen, siendo este último un indicador más acertado puesto que se aproxima más a la base tributaria de ISV. Teóricamente la productividad y eficiencia de los impuestos pueden verse afectadas por el incumplimiento (evasión) y por el gasto tributario, entre mayores sean estos, más bajo será el coeficiente, por lo que existe una relación inversa entre estos coeficientes y la evasión. Ambos indicadores presentan el mismo comportamiento a lo largo de la serie, el deterioro en 2014 y la posterior mejora observada a partir de 2015 se relacionan de manera negativa con el comportamiento de los niveles de incumplimiento mostrados previamente (Gráfico N°3).

Gráfico N°3. Coeficiente de Productividad y Eficiencia de ISV. Honduras 2013 - 2016



Fuente: Elaboración propia con datos de BCH y SAR

3. CONCLUSIONES

El componente consumo intermedio afecto de la producción exenta genera ISV no deducible solamente cuando las exenciones no tienen trato de "tasa cero", es decir, que la exención se aplica solo sobre el valor en la etapa productiva exenta, lo que significa que las empresas que producen esos bienes y/o servicios exentos no están exentos del pago del ISV en la compra de insumos utilizados en su producción, lo mismo ocurre con la inversión. En Honduras, el trato de tasa cero sólo se aplica a las exportaciones⁸.

El consumo intermedio para uso final propio y el de no de mercado que aparece en las cuentas nacionales se trata como el consumo de producción exenta, ya que, si bien no están explícitamente exentos en la normativa, estas dos categorías no llegan a cobrar impuesto sobre ventas en el mercado. Según el Sistema de Cuentas Nacionales (SCN, 2008), la producción para uso final propio comprende los productos retenidos por el productor para su propio uso como consumo final y la producción no de mercado consiste en los bienes y servicios individuales o colectivos producidos por las instituciones sin fines de lucro que sirven a los hogares (ISFLSH) o por el gobierno que se suministran gratuitamente o a precios económicamente no significativos, a otras unidades institucionales o a la comunidad en su conjunto.

Esta metodología ha sido ampliamente utilizada en los países de Latinoamérica. Estos países en su mayoría tienen un IVA y no ISV. El ISV de Honduras funciona como un IVA: para ambos el consumidor final es quien soporta el pago total del impuesto, por lo que la metodología aplica para ambas y de ahí es

que la base teórica potencial de IVA/ISV puede ser relacionada con agregados macroeconómicos como el gasto en consumo final.

Cuando es posible, es conveniente comparar los resultados obtenidos por el lado de la utilización con los resultados por el lado de la oferta, en este caso el BCH no estima el valor bruto de producción a precios de comprador porque no calcula el índice de precios de comprador, por lo que no fue posible hacer la comparación.

Algunas limitaciones de la utilización de esta metodología son identificadas por Jorratt (2009), las cuales están relacionadas a la confiabilidad de la fuente de información, así como el nivel de desagregación de las Cuentas Nacionales.

Otra limitación es que el COU que se utiliza para el cálculo, es publicado en Honduras con dos años de rezago. Por lo tanto, las estimaciones de evasión tendrán ese mismo período de desfase. Esto representa una restricción para que los resultados puedan ser utilizados para el diseño de planes de control y fiscalización.

Para elaborar la información de las cuentas nacionales, se utiliza información tributaria, por lo que el potencial teórico pierde independencia y la evasión podría estar subestimada.

También las actualizaciones o cambios que realice el Banco Central ya sea a sus metodologías del SCN o información, representará un cambio en los resultados estimados de evasión.

8 En 2010 con Decreto 270-2010; Ley de Fortalecimiento de los Ingresos, Equidad Social y Racionalización del Gasto Público, se eliminó la tasa cero que estaba vigente para importadores y productores de bienes y servicios exonerados.

Cuando el producto exento establecido en la normativa no coincide exactamente con el producto de las cuentas nacionales, se realizan estimaciones adicionales o supuestos.

Se reconoce que la normativa hondureña es compleja y muy dispersa, ya que sufre cambios de forma recurrente.

La Administración Tributaria y la Secretaría de Finanzas no tienen un registro ordenado de los montos de devolución de impuesto sobre ventas realizado (o en trámite), por lo que para obtener la recaudación

efectiva (neta), se restó de la recaudación bruta, el saldo total a favor del contribuyente al finalizar el período analizado (netado del crédito del período anterior).

Para poder estimar tasa de evasión sectorial, se debe homologar la clasificación de actividades económicas con el BCH. Actualmente el BCH utiliza el CIIU revisión 3 y el SAR por su parte utiliza no bien definida la revisión 3. Ambas instituciones al momento de elaboración de esta estimación están trabajando en la migración al CIIU 4.

Anexo N° 1

Cálculo de Base Teórica Imponible y Evasión

Concepto	2013	2014	2015	2016
Base teórica potencial (imponible) =	240,108.3	271,323.0	285,685.1	300,495.4
(+) Consumo final afecto a ISV 15%	146,285.9	173,519.7	185,400.6	198,871.9
(+) Consumo final afecto a ISV 18%	27,065.1	16,678.9	18,923.5	21,652.0
(+) Compras afectas destinadas a la producción de bienes y servicios exentos de ISV	103,306.5	111,615.4	118,128.7	121,506.8
(+) Consumo de bienes y servicios afectos realizado por personas que no residen en el país	3,999.2	5,697.6	5,269.3	6,163.3
(+) Exportaciones que pudiesen encontrarse afectas	0.0	0.0	0.0	0.0
(-) ISV efectivo que se imputa a las cuentas nacionales	13,483.2	19,509.7	23,113.5	26,046.6
Cálculos Adicionales				
Consumo final afecto a ISV	173,351	190,199	204,324	220,524
(+) Consumo Final	371,504	396,663	422,711.4	451,340.4
(-) Consumo en bienes y servicios exentos de ISV	192,003	201,586	212,957.7	225,293.1
(-) Consumo que los hogares realizan en el exterior	6,140	4,868	5,419.5	5,511.7
(-) Consumo por Ventas de Régimen Simplificado	9	10	10	11.7
Compras afectas destinadas a la producción de bienes y servicios exentos de ISV	103,306	111,615	118,129	121,507
(+) Consumo intermedio total de la producción exenta	194,832	227,179	229,363	244,583
(+) Consumo intermedio total de las zonas libres	80,606	86,993	92,252	92,001
(+) Formación Bruta de Capital Fijo de la producción exenta	17,260	12,036	15,288	13,959
(-) Consumo Intermedio exento de la producción exenta	113,353	132,297	131,038	141,541
(-) Consumo Intermedio exento de las zonas libres	76,038	82,295	87,737	87,495
Resultados Evasión				
Recaudación Potencial	32,872.8	43,700.7	46,259.0	48,971.7
Recaudación Efectiva	20,595.4	26,929.2	31,517.2	35,402.2
Evasión	12,277.3	16,771.5	14,741.8	13,569.5
Tasa de Evasión	37.3%	38.4%	31.9%	27.7%
Tasa de Evasión como porcentaje del PIB	3.3%	4.0%	3.2%	2.7%

Fuente: Elaboración propia con información de BCH y SAR.

4. BIBLIOGRAFÍA

- Barra, P., & Jorrat, M.** (1999). Estimación de la evasión tributaria en Chile. Santiago, Chile: Departamento de Estudios, Servicio de Impuestos Internos.
- CEPAL.** (2018). Panorama fiscal de América Latina y el Caribe los desafíos de las políticas públicas en el marco de la agenda 2030. Santiago, Chile: Naciones Unidas.
- CIAT.** (2012). Estimación del Incumplimiento Tributario en América Latina: 2000 - 2010. Dirección de Estudios e Investigaciones Tributarias, Documento de Trabajo No 3 -2012.
- Fenochietto, R.** (1999). Métodos de estimación de la evasión impositiva y de la economía informal. Revista de la AFIP, 18, 6-31.
- FMI.** (2014). Fiscal Policy and Income Inequality. FMI. IMF Policy Paper.
- Gómez Sabaini, J., & Morán, D.** (2016). Evasión tributaria en América Latina: nuevos y antiguos desafíos en la cuantificación del fenómeno en los países de la región. Macroeconomía del Desarrollo - Serie de Estudios CEPAL (172), 1-63.
- Jorrat, M.** (2009). Evasión Tributaria. En F. R. Martín, La economía de los ingresos tributarios. Un manual de estimaciones tributarias. Santiago de Chile: CEPAL, ASAP.
- Ley de Impuesto Sobre Ventas, C. d.** (1963). La Gaceta. Decreto No. 24-1963. Jefatura de Gobierno
- Ley de Ordenamiento de las Finanzas Públicas, C. d.** (2013). La Gaceta. Decreto No. 278-2013. Poder Legislativo.
- SCN.** (1993). Sistema de Cuentas Nacionales 1993. Nueva York: Banco Mundial.
- Peña, R.** (2015). Ley de impuesto sobre ventas actualizada y demás normativa para su recaudación. Tegucigalpa: SE CREATIVOS.
- SCN.** (2008). Sistema de Cuentas Nacionales. FMI, Comisión Europea, OECD, Naciones Unidas, Banco Mundial.
- Servicio de Impuestos Internos.** (2010). Evasión en el IVA serie 2003-2009.
- Unidad de Estudios Tributarios, D. G.** (2012). Estimación de la Evasión del IVA en el Salvador 2000 - 2010.

LA CONTRATACIÓN ELECTRÓNICA

en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria tras la nueva Ley de Contratos del Sector Público

Olga Luisa
Sánchez Gil

SINOPSIS

La Ley de Contratos del Sector Público de 2017 incorpora las últimas Directivas comunitarias sobre contratación pública y persigue la implantación de un sistema de contratación pública más eficiente, transparente e íntegro.

El artículo presentado se centra en los aspectos novedosos de la LCSP que afectan a la adjudicación

de los contratos, con especial atención a la utilización de medios electrónicos en los distintos procedimientos. Todo ello, desde el punto de vista del órgano de contratación y en consideración a los cambios necesarios para la completa implantación de las citadas novedades.

CONTENIDO

1. La contratación electrónica en la LCSP
2. Los procedimientos de adjudicación
3. Breve referencia a la racionalización de la contratación
4. Conclusiones
5. Bibliografía

LA AUTORA

Administradora Civil del Estado y Doctora en Derecho. Desde diciembre de 2016 es Vocal Adjunta adscrita a Jefatura en la Delegación Especial de la AEAT de Aragón, con sede en Zaragoza y la materia de contratación forma parte de su desempeño profesional. La presente exposición surge del Trabajo de Fin del “Máster Universitario en Dirección Pública, Políticas Públicas y Tributación (Plan 2014)”, defendido el pasado 4 de julio de 2018, en el Centro de la UNED en el Instituto de Estudios Fiscales, y que obtuvo la calificación de Sobresaliente, bajo la dirección D. Raúl López Fernández, Abogado del Estado Jefe Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos.

INTRODUCCIÓN

La Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (en adelante, Ley 9/2017 o, simplemente, LCSP¹), en vigor desde el 9 de marzo de 2018, ha llevado a cabo la necesaria incorporación a la legislación española de las últimas Directivas comunitarias sobre contratación pública (Directivas 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014²). Su estudio constituye una cuestión de plena actualidad jurídica, al conllevar importantes modificaciones sobre el anterior marco normativo sobre la materia constituido, principalmente, por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (TRLCSPP)³.

Tal y como reza su Preámbulo, la LCSP, está inspirada por los objetivos de lograr una mayor transparencia en la contratación pública y una mejor relación calidad-precio, al tiempo que persigue la implantación de un sistema de contratación pública más eficiente, transparente e íntegro, dirigido a obtener una mayor eficiencia en el gasto público. Todo ello, mediante el respeto a los principios de igualdad de trato, no discriminación, transparencia, proporcionalidad e integridad.

Entre los principios citados, destaca el de transparencia que, como se verá, está muy presente en todo el procedimiento de adjudicación de los contratos, comenzando con la publicidad de los mismos y la nueva regulación del perfil de contratante del artículo 63 LCSP, y concluyendo con la regulación del Registro de contratos del Sector Público en el artículo 346 LCSP. La presente exposición se ha centrado en los aspectos novedosos de la LCSP que afectan a la adjudicación

de los contratos, desde el punto de vista del órgano de contratación, con especial atención a la utilización de medios electrónicos en los distintos procedimientos contemplados en dicha Ley. Todo ello, bajo la anunciada premisa de lograr un sistema de contratación pública eficiente, transparente e íntegro.

1. LA CONTRATACIÓN ELECTRÓNICA EN LA LCSP

1.1 Antecedentes: Los procedimientos administrativos electrónicos en la LPAC

Antes de entrar a analizar el tratamiento de la contratación electrónica por parte de la Ley 9/2017, debemos constatar algunos antecedentes de la misma. Así, en especial, las nuevas Directivas de contratación pública de la Unión Europea ya abogaron por la generalización de la contratación pública electrónica, bajo la consideración de que los medios de información y comunicación electrónicos debían convertirse en el “método estándar de comunicación e intercambio de información en los procedimientos de contratación”, al permitir simplificar la publicación de los contratos y aumentar la eficiencia y la transparencia de dichos procedimientos y, conforme a todo ello, ampliar las posibilidades de participación de los operadores económicos en dichos procedimientos en todo el mercado interior⁴.

Dentro del ámbito nacional, destacan como antecedentes de la LCSP en esta materia: la Ley 11/2007, de 22 de junio, de Acceso electrónico de los ciudadanos a los Servicios Públicos⁵ y la Ley 39/2015, de 1 de

1 BOE nº 272, de 9-11-2017.

2 DOUE L 94, de 28-03-2014.

3 BOE núm. 276, de 16-11-2011.

4 Cf. Considerando 52 Directiva 2014/24/UE.

5 Los procedimientos de la AEAT se adaptaron a la Ley 11/2007 (BOE 150 de 23-06-2007) desde el 31-12-2009 y se creó la Sede electrónica, accesible desde el portal de la misma (www.agenciatributaria.es), o bien directamente desde www.agenciatributaria.gob.es. Vid. BORREGO ZABALA, B., “Notificación electrónica. Aplicación práctica por las Administraciones Públicas y previsiones de futuro”, *La Ley, Contratación Administrativa Práctica*, núm. 137, Sección Reflexiones, mayo 2015, págs. 84-92.

octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (en adelante, LPAC)⁶. La primera estableció el derecho de los ciudadanos a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas, así como la obligación correlativa de éstas de dotarse de los medios y sistemas necesarios para permitirlo.

Por su parte, en la medida en que la LPAC resulta de aplicación subsidiaria a los procedimientos de contratación regulados en la Ley 9/2017, tal y como se dispone en la Disposición final cuarta de esta última, queda justificado que le dediquemos unas líneas a la regulación electrónica de los procedimientos administrativos en general⁷. En concreto, por el interés que revisten para nuestra exposición, abordaremos las siguientes materias contempladas en la LPAC: la representación, la separación entre la identificación y la firma electrónica, los sujetos obligados a relacionarse electrónicamente con las Administraciones Públicas y las notificaciones electrónicas.

De este modo, el artículo 5 de la LPAC establece la necesidad de acreditar la representación de los ciudadanos ante las Administraciones Públicas, respecto de las actuaciones que no sean de mero trámite (esto es, con relación a la materia contractual: formular solicitudes, presentar declaraciones

responsables o comunicaciones e interponer recursos). A estos efectos, se permite justificar la representación mediante apoderamiento “*apud acta*”, presencial, o electrónico⁸; o bien mediante la acreditación de su inscripción en el registro electrónico de apoderamientos de la Administración Pública u organismo competente. Igualmente, en el artículo 6 LPAC se dispone la obligación de cada Administración Pública de contar con un registro electrónico de apoderamientos⁹.

Otra de las novedades más importantes de la LPAC es la separación entre identificación de los sujetos y su firma electrónica, de modo que, con carácter general, bastará con la primera, mientras que la segunda se exigirá, únicamente, cuando deba acreditarse la voluntad y el consentimiento del interesado¹⁰. De esta forma, se establece, con carácter básico, un conjunto mínimo de categorías de medios de identificación y firma a utilizar por todas las Administraciones Públicas¹¹.

Más relevancia para nuestro trabajo reviste el tratamiento en la LPAC de los sujetos que están obligados a relacionarse con las administraciones públicas a través de medios electrónicos. Al respecto, según se dispone en su artículo 14, dicha obligación pesa sobre las personas jurídicas; las entidades sin personalidad jurídica; los profesionales para los que se

- 6 La LPAC (BOE núm. 236, de 2-10-2015) entró en vigor el 2-10-2016, con algunas excepciones señaladas en su Disposición final séptima -relativas al registro electrónico de apoderamientos, registro electrónico, registro de empleados públicos habilitados, Punto de Acceso General electrónico de la Administración (PAG) y archivo único electrónico- respecto de las cuales se fijó como fecha de producción de efectos el 2-10-2018. No obstante, ante las dificultades derivadas de la puesta en práctica, este plazo se ha diferido en otros dos años, hasta el 2-10-2020, tras la modificación de la citada Disposición final séptima, por el Real Decreto Ley 11/2018, de 31 de agosto (BOE núm. 214, de 4-09-2018).
- 7 La Disposición adicional primera de la LPAC reconoce las particularidades derivadas, por un lado, de los procedimientos administrativos regulados en leyes especiales por razón de la materia (como así sucede respecto de la normativa contractual de la LCSP) y, por otro, de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en materia tributaria y aduanera (con especial mención a la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria).
- 8 Vid. Orden HFP/633/2017, de 28 de junio, por la que se aprueban los modelos de poderes inscribibles en el Registro Electrónico de Apoderamientos de la AGE y en el registro electrónico de apoderamientos de las Entidades Locales y se establecen los sistemas de firma válidos para realizar los apoderamientos *apud acta* a través de medios electrónicos (BOE núm. 158, de 4-07-2017).
- 9 Vid. Orden HAP/1637/2012, de 5 de julio, por la que se regula el Registro Electrónico de Apoderamientos (BOE núm. 177, de 25-07-2012). Vid. también Resolución de 9-03-2018, de la Dirección General de la AEAT, por la que se modifica la de 18-05-2010, en relación con el registro y gestión de apoderamientos y el registro y gestión de las sucesiones y de las representaciones legales de menores e incapacitados para la realización de trámites y actuaciones por internet ante la Agencia Tributaria (BOE núm. 68, de 19-03-2018).
- 10 En particular, tal y como se dispone en el artículo 10.2 LPAC, se admitirán como sistemas de firma: Los sistemas de firma electrónica reconocida o cualificada y avanzada basados en certificados electrónicos cualificados de firma electrónica, que comprenden tanto los certificados electrónicos de persona jurídica como los de entidad sin personalidad jurídica; los sistemas de sello electrónico reconocido o cualificados y de sello electrónico avanzado basados en certificados cualificados de sellos electrónicos; así como cualquier otro sistema que las Administraciones Públicas consideren válido, en los términos y condiciones que se establezcan.
- 11 Cf. artículo 1.3 de la citada Orden HFP/633/2017 y Resolución de 14-07-2017, de la Secretaría General de Administración Digital, por la que se establecen las condiciones de uso de firma electrónica no criptográfica en las relaciones de los interesados con los órganos administrativos de la AGE y sus organismos públicos (BOE núm. 170, de 18-07-2017). La AEAT no es emisora de certificados electrónicos, pero actúa como Oficina de Registro de los certificados emitidos por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre (FNMT).

requiera colegiación obligatoria –incluidos notarios y registradores de la propiedad y mercantiles- respecto de los trámites y actuaciones que realicen en ejercicio de su actividad profesional; los representantes de interesados que estén obligados a relacionarse electrónicamente con la Administración; así como los empleados públicos, respecto de los trámites y actuaciones que realicen con las Administraciones Públicas por razón de su condición, en la forma que se determine reglamentariamente por cada administración¹².

Por último, debemos abordar también las importantes novedades introducidas en el artículo 43 de la LPAC respecto de las notificaciones electrónicas, que serán preferentes y se realizarán en la sede electrónica o en la dirección electrónica habilitada única¹³, según corresponda.

Asimismo, según se prevé en el artículo 41.6 LPAC, se incrementa la seguridad jurídica de los interesados, estableciendo nuevas medidas que garanticen el conocimiento de la puesta a disposición de las notificaciones como: el envío de avisos de notificación, siempre que esto sea posible, a los dispositivos electrónicos y/o a la dirección de correo electrónico que el interesado haya comunicado, así como el acceso a sus notificaciones a través del PAG, que funcionará como un portal de entrada.

Concluiremos este apartado dedicado a la LPAC, con la mención a su artículo 36.1 que determina que “los actos administrativos se producirán por escrito a través de medios electrónicos, a menos que su naturaleza exija otra forma más adecuada de expresión y constancia”.

1.2 Aspectos generales sobre la contratación electrónica en la LCSP

Pasando propiamente al estudio de la regulación de la contratación electrónica en la LCSP, lo primero que llama la atención es la ausencia de un apartado específico dedicado a esta materia. En su lugar, por un lado, cabe acudir a las Disposiciones adicionales decimoquinta, decimosexta y decimoséptima, dedicadas a las normas relativas a los medios de comunicación utilizables en los procedimientos regulados en dicha Ley; al uso de medios electrónicos, informáticos y telemáticos en los procedimientos y a los requisitos específicos relativos a las herramientas y los dispositivos de recepción electrónica de documentos, respectivamente¹⁴.

Por otro lado, unido a las anteriores, existen también otras manifestaciones de esta materia impuestas como obligatorias por las Directivas comunitarias, como son la publicidad electrónica de los anuncios; la disponibilidad electrónica de los pliegos (a través del perfil de contratante y de la plataforma de contratación electrónica del sector público); la regulación del Documento Europeo Único de Contratación –DEUC-; así como las distintas fórmulas de racionalización de la contratación; que se abordarán conforme se desarrollen los distintos procedimientos de adjudicación de los contratos¹⁵.

Comenzando con el estudio de la Disposición adicional decimoquinta LCSP, en la misma se desarrollan las siguientes normas relativas a los medios de comunicación utilizables en los procedimientos de la LCSP:

12 En el artículo 14.3 LPAC se permite a las Administraciones Públicas establecer reglamentariamente la obligación de relacionarse con ellas a través de medios electrónicos para determinados procedimientos y para ciertos colectivos de personas físicas, por razón de su capacidad económica, técnica, dedicación profesional u otros motivos. En este sentido, vid. Real Decreto 1363/2010, de 29 de octubre, por el que se regulan supuestos de notificaciones y comunicaciones administrativas obligatorias por medios electrónicos en el ámbito de la AEAT (BOE núm. 277, de 16-11-2010).

13 El art. 38.2 RD 1671/2009 establece un sistema de Dirección Electrónica Habilitada para la práctica de las notificaciones electrónicas que quedará a disposición de todos los órganos de la AGE que no establezcan sistemas de notificación propios. Vid. también Orden PRE/878/2010, de 5 de abril, por la que se establece el régimen del sistema de dirección electrónica habilitada (BOE núm. 88, de 12-04-2010).

14 CAMPOS ACUÑA, C., La nueva contratación pública en el ámbito local, WOLTERS KLUWER, 2018, pág.182.

15 Cf. artículo 90 (“Transposición y disposiciones transitorias”) de la Directiva 2014/24/UE en el que se establecieron varios periodos de aplicación progresiva de la citada Directiva, desde su entrada en vigor -el 18-04-2014- hasta llegar a la contratación electrónica “de extremo a extremo” (conocida por la doctrina como “electronificación”), prevista para el 18-10-2018 y que contempla la obligatoriedad de la tramitación electrónica de todo el proceso de contratación, desde la publicación de anuncios, hasta el pago electrónico.

Así, en el apartado 1 se establece que las notificaciones electrónicas podrán realizarse a través de la Dirección Electrónica Habilitada (DEH), o por comparecencia electrónica. En este sentido, la Junta Consultiva de Contratación Pública del Estado (JCCP) ha aclarado que esta afirmación comprende todas las notificaciones electrónicas previstas en la LCSP; y también que la obligación de relacionarse electrónicamente con los órganos contratantes incluye, asimismo, a las personas físicas¹⁶.

Por tanto, frente a la regla general del artículo 14 de la LPAC por la cual, como vimos, las personas físicas no estaban obligadas a relacionarse con las administraciones públicas a través de medios electrónicos; como singularidad de la LCSP, todos los sujetos que participen en los procedimientos de contratación deben hacerlo a través de este tipo de medios –electrónicos–, sin excepción.

Del mismo modo, en el apartado 2 se precisa que la tramitación de los procedimientos de adjudicación de contratos regulados en la LCSP conllevará la práctica de las notificaciones y comunicaciones derivadas de los mismos por medios exclusivamente electrónicos¹⁷.

A su vez, conforme al apartado 3, la regla general para la presentación de ofertas y solicitudes de participación es también la utilización de medios electrónicos, que sólo cede ante los casos tasados previstos en el mismo

y que deberán quedar debidamente justificados en el expediente mediante un informe específico¹⁸.

En otro orden de cosas, los apartados 5 y 8 de la comentada Disposición Adicional decimoquinta contienen unas obligaciones generales, tanto respecto de los órganos de contratación –que deberán preservar la integridad de los datos y la confidencialidad de las ofertas y solicitudes de participación–, por un lado; como respecto de los medios electrónicos, informáticos y telemáticos –que tendrán que cumplir los requisitos establecidos en la Disposición adicional decimosesta, por otro¹⁹. Por esta razón, nos parece que habría sido más útil incluir dichas precisiones al principio de esta Disposición adicional, a modo de advertencia general.

Conforme a lo anticipado, en la Disposición adicional decimosesta se determina que el empleo de medios electrónicos, informáticos y telemáticos deberá ajustarse a una serie de normas que permitan cumplir las siguientes reglas básicas: carácter no discriminatorio, generalidad, accesibilidad, disponibilidad de forma general y compatibilidad con productos informáticos de uso general; así como confidencialidad e integridad²⁰.

Asimismo, como si se tratara de una verdadera declaración de intenciones del legislador nacional –siquiera sea para paliar los posibles vestigios de anteriores procedimientos de contratación– en la letra g) del apartado 1 de la citada Disposición adicional

16 Vid. Informe JCCP en expediente 2/18 “Cuestiones sobre la tramitación electrónica de los procedimientos”.

17 No obstante, tal y como se dispone en el mismo apartado 2º *in fine*, excepcionalmente, se admite la posible utilización de la comunicación oral cuando no se trate de elementos esenciales de un procedimiento de contratación (pliegos de contratación, solicitudes de participación y ofertas) y siempre que el contenido de dicha comunicación oral esté suficientemente documentado (a tal efecto, se admiten archivos o resúmenes escritos o sonoros de los principales elementos de la comunicación en cuestión).

18 En el apartado 4 se contemplan diversos supuestos de exención de la obligación de exigir medios electrónicos en la presentación de ofertas, bien debido a violaciones de seguridad, o para proteger información especialmente delicada que requiera un alto nivel de protección que no esté al alcance de los operadores económicos a través de otros medios de acceso alternativos conforme a lo dispuesto en el apartado 7, por el cual se permite exigir la utilización de herramientas y dispositivos que no estén disponibles de forma general. Vid. Informe JCCP en expediente 2/18 “Cuestiones sobre la tramitación electrónica de los procedimientos”.

19 Así, sin ánimo exhaustivo, destacaremos la necesidad de que los órganos de contratación velen por que, en todas las comunicaciones, intercambios de información y operaciones de almacenamiento y custodia de información se preserven la integridad de los datos y la confidencialidad de las ofertas y las solicitudes de participación (cf. apartado 5).

20 A este respecto, baste con citar la importancia que adquieren estos medios de cara a cuestiones tan relevantes como acreditar la fecha y hora de envío de las puestas a disposición, así como el momento exacto de la recepción o del acceso a las mismas; la identidad del remitente, integridad del contenido de dichas comunicaciones, etc.

decimosexta se precisa: “Las referencias de esta Ley a la presentación de documentos escritos no obstarán a la presentación de los mismos por medios electrónicos ni, en su caso, a la generación de soportes físicos electrónicos y su posterior presentación, de acuerdo con las normas fijadas en el presente artículo y en sus disposiciones de desarrollo”.

Finalmente, la Disposición adicional decimoséptima contempla cuestiones técnicas respecto de las herramientas y dispositivos de recepción electrónicos, los cuales deberán garantizar, como mínimo y por los medios técnicos y procedimientos adecuados: Que se pueda determinar con precisión la hora y fecha exacta de la recepción de ofertas y solicitudes de participación, así como la documentación asociada a las mismas, incluyendo el envío de planos y proyectos (letra a); que nadie pueda tener acceso a los datos y documentos transmitidos antes de que finalicen los plazos especificados (letra b) y que únicamente las personas autorizadas puedan fijar o modificar las fechas de apertura de datos y documentos recibidos (letra c), así como también acceder a la totalidad o parte de los mismos (letra d) y dar acceso a los datos y documentos transmitidos y sólo después de la fecha especificada (letra e); al tiempo que los datos y documentos recibidos y abiertos, en aplicación de lo anterior, sólo sean accesibles a las personas autorizadas para conocerlos (letra f). Finalmente, deberá poderse garantizar que las infracciones o tentativas de las anteriores condiciones se puedan detectar claramente (letra g).

Hasta aquí, hemos examinado las disposiciones específicas en la LCSP sobre la contratación electrónica, con todas las ventajas para la seguridad

jurídica, simplificación de cargas administrativas, fluidez del procedimiento, transparencia y libre concurrencia en la licitación que cabe deducir de las mismas. No obstante, unido a estas ventajas, llama la atención el carácter todavía incipiente de esta normativa, si se tiene en cuenta que una parte significativa de la misma está pendiente de posterior desarrollo reglamentario, no sólo respeto de su propio reglamento de aplicación (quedando vigente, en todo lo que no la contradiga, el anterior Real Decreto 1098/2001, de 12 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento general de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas²¹), sino de otras materias de mayor calado para la contratación electrónica²².

Por tanto, se deberá estar atento al desarrollo de estos procedimientos en la confianza de que, como todos los cambios importantes, llevará un tiempo hasta que se puedan considerar plenamente implantados²³.

1.3 La publicidad en los procedimientos de contratación

Entrando a analizar el procedimiento de contratación electrónica, el inicio del mismo se desarrolla en los artículos 116 a 129 LCSP. Al respecto, en aras a la fluidez expositiva y al objeto de interés para esta exposición, nos limitaremos a señalar la importancia del empleo de medios electrónicos para garantizar la publicidad –y, por ende, la transparencia- en esta fase de preparación de los contratos.

A su vez, para abordar la publicidad nos centraremos, en primer lugar, en la publicación de anuncios, a continuación, abordaremos otro tipo de cuestiones

21 BOE núm. 257, de 26-10-2001

22 Así sucede con relación a determinadas cuestiones técnicas y de tipo práctico, como las especificaciones necesarias para la utilización de medios electrónicos en los procedimientos de contratación (cf. apartado 2 de la DA 16) y diversas medidas contempladas en el apartado 1 de la misma DA 16 (las encaminadas a respetar los principios de confidencialidad e integridad de las ofertas y la igualdad entre los licitadores respecto de los sistemas de comunicaciones y para el intercambio y almacenamiento de información (cf. letra d); la utilización de las firmas electrónicas (cf. letra f); y las copias de seguridad de los documentos presentados de forma electrónica por los licitadores (cf. letra i), principalmente).

23 Citando al Profesor PAVÓN: “Las distintas piezas del puzle de la contratación pública electrónica se han colocado sobre la mesa, si bien es verdad que engarzarlas de manera adecuada sólo será posible dando tiempo al tiempo. El desiderátum no puede ser otro que el derecho a realizar todos los trámites electrónicamente”. PAVÓN PÉREZ, J.A., “La contratación electrónica en la Ley 30/2007 de Contratos del Sector Público: Mitos o realidad en la transposición de la normativa de la UE al ordenamiento español”, en *Revista de la contratación electrónica*, núm. 98, 2008, págs. 63-91.

tales como el perfil de contratante del artículo 63 LCSP y la Plataforma de Contratación del Sector Público – PLACSP- del artículo 327 LCSP; la lucha contra la corrupción y prevención de los conflictos de intereses del artículo 64 LCSP y el Registro de contratos del Sector Público del artículo 346 LCSP. Finalmente, haremos referencia a otras obligaciones contempladas en Ley 19/2013, de 9 de diciembre de 2013, de Transparencia, acceso a la información y buen gobierno (en adelante, Ley 19/2003)²⁴.

Comenzando por las normas sobre publicidad de los anuncios, la premisa básica a tener en cuenta es la de que el empleo de medios electrónicos contribuye a agilizar las publicaciones, al tiempo que garantiza la transparencia y la seguridad jurídica y permite un acceso libre y generalizado para todos los operadores económicos, incluyendo a las PYMES.

En particular, la licitación de los contratos puede ser objeto de un doble tipo de publicidad: potestativa, relativa a los anuncios previos²⁵ y obligatoria, referida a la publicación de los anuncios o convocatorias de licitación²⁶.

Sentado lo anterior, respecto de la publicidad potestativa, conforme a lo regulado en el artículo 134

LCSP, se permite a los órganos de contratación la publicación de un “anuncio de información previa” con relación a los contratos de obras, suministros o servicios que estén sujetos a regulación armonizada (en adelante, contratos SARA²⁷) y vayan a celebrarse dentro del período de doce meses²⁸, contados desde la fecha de envío del mismo a la Oficina de publicaciones de la UE o, en su caso, a partir de la fecha de envío, también a esta última, del anuncio de publicación en el perfil de contratante.

El lugar de publicación de estos anuncios previos será, bien el Diario Oficial de la Unión Europea (DOUE)²⁹ o el perfil de contratante. No obstante, como particularidad, la publicación en el DOUE deberá ser anterior a la que se realice a nivel nacional³⁰; mientras que, cuando la publicación se vaya a efectuar en el perfil de contratante, el órgano de contratación deberá enviar a la Oficina de Publicaciones de la UE el anuncio de la publicación en su perfil, de conformidad con lo exigido en el artículo 134.5 LCSP.

Desde el punto de vista de su trascendencia, la publicación de un anuncio voluntario de información previa, con una antelación máxima de doce meses y mínima de treinta y cinco días antes de la fecha de envío del anuncio de licitación, constituye uno de

24 BOE núm. 295, de 10-12-2013.

25 Cf. artículos 48.2 y 52.3 Directiva 2014/24/UE.

26 Cf. artículos 49 y 52.1 y 2 Directiva 2014/24/UE. El contenido de la publicación de los anuncios, en sus distintas modalidades, se ha regulado en el Anexo III de la LCSP, al que nos remitimos, en aras a la fluidez expositiva.

27 Los artículos 19 a 23 de la Ley 9/2017 delimitan como contratos SARA a los contratos subvencionados por los poderes adjudicadores y aquellos otros cuyo valor estimado sea igual o superior a determinados importes, denominados “umbrales” (5.548.000 € para los contratos de obras y concesión de obras y servicios; 144.000 € para los contratos de suministro adjudicados por la Administración General del Estado y organismos dependientes y 221.000 € para los demás. Por último, se someten a regulación armonizada los contratos de servicios con valor estimado igual o superior a 144.000 € para los adjudicados por la AGE y organismos dependientes y 221.000 € para los demás y 750.000€ para los contratos sobre servicios sociales y otros del Anexo IV). Cf. Orden HFP/1298/2017, de 26 de diciembre, por la que se publican los límites de los distintos tipos de contratos a efectos de la contratación del sector público a partir del 1 de enero de 2018. (BOE núm. 316, de 29-12-2017).

28 No obstante, en el caso de contratos de servicios especiales del Anexo IV, el anuncio de información previa podrá abarcar un plazo superior al indicado, tal y como se dispone en el apartado 6 *in fine* del artículo 134. Al respecto, en la LCSP ha desaparecido el Anexo II del TRLCSP y la distinción entre los contratos de las categorías 1 a 16 y 17 a 27 incluida en el mismo. En su lugar, todos los contratos de servicios adquieren un tratamiento jurídico unitario, salvo los servicios específicos del nuevo Anexo IV.

29 Tal y como se aclara en la Disposición adicional quinta de la Ley, los órganos de contratación deberán enviar sus anuncios por medios electrónicos a la Oficina de Publicaciones de la UE, la cual les confirmará la recepción de aquéllos. Una vez publicado el anuncio en el DOUE, el órgano de contratación recibirá una notificación de la publicación que servirá de prueba de esta última.

30 En aras a la fluidez del procedimiento, conforme al artículo 134.4 LCSP, los poderes adjudicadores podrán publicarlo a nivel nacional, cuando no hayan recibido notificación de la correspondiente publicación en las 48 horas siguientes a la confirmación de la recepción del anuncio por parte de la Oficina de Publicaciones de la UE.

los supuestos de reducción del plazo general para la presentación de proposiciones³¹; siendo la principal consecuencia de la no publicación de este tipo de anuncios potestativos, únicamente, la aplicación de los plazos generales.

En otro orden de cosas, la publicidad se presenta también como instrumento de planificación y racionalidad de la contratación, al exigirse a las entidades del sector público que den a conocer anticipadamente, mediante un anuncio de información previa, como mínimo, los contratos SARA que vayan a desarrollar en un ejercicio presupuestario o en períodos plurianuales, a través del denominado “Plan de contratación”, tal y como se dispone en el artículo 28.4 LCSP.

El segundo tipo de publicidad al que nos referimos tiene lugar de forma obligatoria³² y comprende, tanto el anuncio de licitación del artículo 135 LCSP –en la fase de preparación de los contratos–, como, por extensión, los anuncios de formalización de dichos contratos del artículo 154 y de licitación de los concursos de proyectos del artículo 186 LCSP.

Respecto de los citados anuncios, con carácter general, se establece la necesaria publicación en el perfil de contratante, salvedad hecha respecto de los procedimientos negociados sin publicidad, como se verá. Además, en los contratos celebrados por la Administración General del Estado –o por las entidades vinculadas a la misma que gocen de la naturaleza de Administraciones Públicas– el anuncio de licitación se

publicará también en el BOE. Adicionalmente, cuando se trate de contratos SARA, también se tendrá que publicar el anuncio en el DOUE, siendo posible la publicación en este mismo medio respecto de los contratos de obras, suministros, servicios, concesiones de obras y de servicios no SARA, cuando el órgano de contratación lo estime conveniente, según se dispone en el artículo 135 LCSP³³.

En tercer lugar, respecto de las posibles formas de publicidad, no necesariamente excluyentes entre sí, hemos incluido también en este apartado el perfil de contratante, que está regulado en el artículo 63 LCSP³⁴ y que, como hemos señalado, es el medio de publicación preceptivo para los anuncios de licitación y alternativo al DOUE, con relación a los anuncios de información previa.

En este sentido, en el Título III del Libro IV de la LCSP –dedicado a la organización administrativa para la gestión de la contratación– se regula la gestión de la publicidad contractual por medios electrónicos, informáticos y telemáticos. Al respecto, en el artículo 347.2 se dispone que los perfiles de contratante de los órganos de contratación de todas las entidades del sector público estatal deberán incluirse de forma obligatoria en la Plataforma de Contratación del Sector Público (PLACSP); mientras que en las páginas web institucionales de los diferentes órganos se incluirá un enlace a su perfil de contratante situado en dicha plataforma de contratación³⁵.

31 En los procedimientos abiertos de adjudicación de contratos SARA, el plazo se reducirá a quince días (según permite el artículo 156.3.a LCSP) y tratándose de procedimientos restringidos, a diez días (conforme a lo previsto en el artículo 164.1.a LCSP).

32 Respecto del contenido de los anuncios de licitación de contratos, el artículo 135.4 se remite a la información recogida en la Sección 4 del Anexo III, mientras que la relativa a los contratos de servicios especiales del Anexo IV se contempla en la Sección 5 del mismo Anexo III.

33 La relevancia de la exigencia de publicidad con relación a los anuncios de licitación se constata al comprobar que la falta de publicación del anuncio de licitación en el perfil de contratante, en el DOUE o en el medio de publicidad en que sea preceptivo, de conformidad con el artículo 135, es una de las causas de nulidad de derecho administrativo de las indicadas en el artículo 47 de la Ley 39/2015, tal y como se aclara en el artículo 39.2 letra c) LCSP.

34 El artículo 63.1 LCSP define esta figura como “el elemento que agrupa la información y documentos relativos a la actividad contractual de los órganos de contratación, al objeto de asegurar la transparencia y el acceso público a los mismos”.

35 En el artículo 347.1 LCSP se establece que la Dirección General del Patrimonio del Estado del Ministerio de Hacienda y Función Pública pondrá a disposición de todos los órganos de contratación del sector público una plataforma electrónica que permita la difusión a través de internet de sus perfiles de contratante, así como prestar otros servicios complementarios asociados al tratamiento informático de dichos datos. <http://www.contrataciondelestado.es>.

El contenido específico de las publicaciones en el perfil de contratante que permiten cumplir con las obligaciones de transparencia e igualdad de trato, se contempla en los cinco subapartados del artículo 63.3 LCSP -designados por las letras a-e³⁶. Al respecto, desde el punto de vista del órgano de contratación, llama la atención que no se haya establecido el plazo para cumplimentar dichas obligaciones.

En respuesta a dicha carencia, la JCCP, en su Informe 59/18, tras constatar que “el momento de publicación de cada documento puede variar, pero en todos ellos la finalidad establecida por la Ley es la misma: asegurar la transparencia y el acceso público a los documentos correspondientes”; ha sentado la regla general de que “la publicación en el perfil debe realizarse tan pronto como sea necesario que los interesados puedan acceder a la información”.

Conforme a dicho criterio interpretativo, la JCCP en el citado informe precisa que los documentos mencionados en la letra a) del referido artículo 63.3, relativa a la documentación preparatoria del contrato (esto es, memoria justificativa; informe de insuficiencia de medios respecto de los contratos de servicios; justificación del procedimiento de adjudicación cuando se utilice uno distinto del abierto o del restringido, pliego de cláusulas administrativas particulares y de prescripciones técnicas y documento de aprobación del expediente), deben publicarse con el primer acto en que un potencial licitador pueda tener interés en acceder a dicha documentación preparatoria, lo que, en general,

se identificara con el anuncio de la convocatoria de licitación³⁷.

Continuando con el plazo de publicación de los distintos actos relativos al procedimiento de adjudicación, la JCCP precisa que los que se desarrollan en la letra e) del artículo 63.3 (relativos al número e identidad de los licitadores, las actas de la mesa de contratación, el informe de valoración de los criterios de adjudicación cuantificables mediante un juicio de valor de cada una de las ofertas y, en todo caso, la resolución de adjudicación) deberán estar disponibles en el momento de adjudicarse el contrato, sin excepción. No obstante, en la medida en que alguno de estos trámites podría tener relevancia a los efectos de una posible impugnación anterior a la adjudicación (p. ej., para interponer un recurso contra la decisión de exclusión de un determinado licitador), se deberán publicar tan pronto como todos esos trámites previos finalicen³⁸. De lo contrario, la publicación tardía de dichos documentos podría dar lugar a una merma del derecho de defensa del licitador excluido.

Por tanto, cabe deducir que prácticamente todos los trámites del procedimiento de contratación tienen su reflejo en el perfil de contratante, siendo esto posible gracias al empleo generalizado de documentos electrónicos en todas las fases de dicho procedimiento, en cumplimiento de las exigencias de las citadas Disposiciones adicionales decimoquinta a decimoséptima de la LCSP.

36 Conforme a estas obligaciones, en el artículo 63.5 LCSP se desarrollan otras materias relacionadas con el desarrollo de la licitación que también deberán publicarse en el perfil de contratante, tales como los procedimientos anulados, la composición de las mesas de contratación, así como los expertos designados. También se incluye información sobre incidencias en el proceso de contratación, como las decisiones de no adjudicar o celebrar el contrato, el desistimiento del procedimiento de adjudicación, la declaración de desierto, así como la interposición de recursos y la eventual suspensión de los contratos con motivo de su interposición (cf. apartado 3 *in fine*).

37 El mismo criterio temporal de considerar el plazo de publicación con antelación a la publicidad del anuncio de licitación que acaba de señalarse respecto de la letra a) podría aplicarse respecto de las letras b) y d) del citado artículo 63.3. LCSP (relativas al propio contrato, a los medios a través de los cuales se haya publicado el mismo y a los enlaces a las correspondientes publicaciones).

38 Así, interpretando de nuevo el criterio de la JCCP en el referido Informe 59/2018, respecto de los supuestos previstos en la letra e) los hitos de publicación serán los siguientes: Respecto del Informe de valoración aprobado por la Mesa, tras la celebración del acto de apertura del sobre 2 y respecto del Informe sobre ofertas incursas en presunción de anormalidad (cf. artículo 140.4 LCSP): tras la aprobación de la propuesta de adjudicación del contrato. Por su parte, el anuncio del acuerdo de adjudicación del contrato sólo podrá producirse una vez que dicha adjudicación haya tenido lugar. Finalmente, la publicación del anuncio del acuerdo por el que se aprueba una modificación del contrato prevista en la letra c) del mismo artículo 63.3 deberá producirse tras la aprobación del correspondiente acuerdo de modificación (cf. artículo 207.4 LCSP).

Con carácter opuesto a la transparencia que acaba de constatarse respecto del contenido de la publicidad en el perfil de contratante, el apartado 8 del artículo 63 contiene una serie de excepciones, al permitir que no se publiquen determinados datos conforme a lo establecido en el artículo 154.7 –dedicado al anuncio de la formalización de los contratos- debiendo justificarlo adecuadamente el órgano de contratación en el correspondiente expediente³⁹.

En cuarto lugar, el artículo 64 de la LCSP, dedicado a la lucha contra la corrupción y prevención de los conflictos de intereses, es también una de las novedades de la vigente regulación contractual. Su inclusión en esta exposición se justifica bajo la consideración de que no cabe duda de que la publicidad constituye una de las “medidas adecuadas para luchar contra el fraude, el favoritismo y la corrupción”, con la finalidad de “evitar distorsiones de la competencia y garantizar la transparencia en el procedimiento y la igualdad de trato⁴⁰”.

En quinto lugar, nos referiremos a la regulación del Registro de contratos del Sector Público recogida en el artículo 346 de la LCSP, en el que se contempla expresamente la necesidad de facilitar el acceso público a los datos que no tengan el carácter de confidenciales y que no hayan sido previamente publicados de modo telemático y a través de Internet, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 19/2013⁴¹.

Teniendo en cuenta el objeto de interés para la presente exposición, las citadas comunicaciones de datos se tendrán que efectuar por medios electrónicos, informáticos o telemáticos, en la forma que determine el Ministro de Hacienda y Función Pública. Asimismo, el acceso al Registro de Contratos del Sector Público, por parte de las Administraciones Públicas que los precisen para ejercer sus competencias, tendrá lugar de forma telemática⁴².

Unido a las anteriores obligaciones de publicidad en la Ley 9/2017, existen también otras fuera de la misma, con referencia a la citada Ley 19/2013, de Transparencia, acceso a la información y buen gobierno, en cuyo artículo 8 (información económica, presupuestaria y estadística), se exige a los sujetos incluidos en su ámbito de aplicación que hagan pública, como mínimo, la información relativa a los actos de gestión administrativa que tengan repercusión económica o presupuestaria y, en particular, todos los contratos, con indicación del objeto, duración, el importe de licitación y de adjudicación; el procedimiento utilizado para su celebración, los instrumentos a través de los que, en su caso, se ha publicitado; el número de licitadores participantes en el procedimiento y la identidad del adjudicatario, así como las modificaciones del contrato.

39 El artículo 154.7 permite que no se publique la información que pueda obstaculizar la aplicación de una norma, resultar contraria al interés público o perjudicar intereses comerciales legítimos de empresas públicas o privadas o la competencia leal entre ellas, o cuando se trate de contratos que hayan sido declarados secretos o reservados o cuya ejecución debe ir acompañada de medidas de seguridad especiales, o por exigencias de la seguridad del Estado. No obstante, como norma general, antes de adoptar la decisión de no publicar determinados datos, los órganos de contratación deberán solicitar la emisión de un informe al Consejo de Transparencia y Buen Gobierno.

40 El legislador español ha apostado por la seguridad jurídica, al definir el “conflicto de intereses” en el artículo 64.2: “Cualquier situación en la que el personal al servicio del órgano de contratación que además participe en el desarrollo del procedimiento de licitación o pueda influir en el resultado del mismo, tenga directa o indirectamente un interés financiero, económico o personal que pudiera parecer que compromete su imparcialidad o independencia en el contexto del procedimiento de licitación”.

41 Como excepción, no se comunicarán los datos de los contratos excluidos y tampoco los de aquéllos cuyo precio sea inferior a 5000 € -IVA incluido- cuando el sistema de pago fuera el de anticipo de caja fija u otro similar. En el resto de contratos inferiores al citado importe, deberá comunicarse la denominación u objeto del contrato, el adjudicatario y el número o código identificativo del contrato y su importe final.

42 Los poderes adjudicadores comunicarán al Registro de Contratos del Sector Público, para su inscripción, los datos básicos de los contratos adjudicados por ellos, incluyendo, en su caso, las modificaciones, prórrogas, variaciones de plazos o de precios, importe final y extinción.

2. LOS PROCEDIMIENTOS DE ADJUDICACIÓN

Como punto de partida de este apartado de la exposición, cabe establecer una primera división entre los procedimientos ordinarios de adjudicación de los contratos, que son el abierto y el restringido y el resto de procedimientos (especiales y con negociación): con negociación (con y sin publicidad); diálogo competitivo; asociación para la innovación y concursos de proyectos.

2.1 Procedimientos ordinarios

2.1.1 Abierto, abierto simplificado y abreviado

El procedimiento abierto, regulado en los artículos 156 a 159 LCSP⁴³, está llamado a ser el modo de adjudicación por excelencia, al permitir la participación de cualquier empresario u operador económico y por quedar excluida del mismo cualquier negociación, según se establece en el artículo 156.1 LCSP⁴⁴.

En primer lugar, en el anuncio de licitación que, como vimos, deberá ser publicado en el perfil de contratante situado en la PLACSP, se indicarán, tanto el plazo de obtención de los pliegos –a los que, como también quedó indicado, deberá poderse acceder de forma electrónica, a través de un enlace de la propia PLACSP- como el plazo de presentación de proposiciones, pudiendo coincidir ambos.

Asu vez, estos plazos varían, según se trate de contratos sujetos a regulación armonizada (contratos SARA) o no, así como en función del tipo de prestaciones (contratos de obras, suministros, servicios o contratos de concesión de obras y servicios)⁴⁵.

La opción del legislador por el empleo preferente de medios electrónicos se manifiesta expresamente en la letra c) del artículo 156.3 LCSP, donde se permite reducir en cinco días el plazo general previsto para la presentación de las proposiciones, cuando se acepte su presentación por dichos medios electrónicos. Además, en los contratos de concesión de obras y de servicios, será éste el único supuesto de reducción de plazos posible.

A continuación, en la regulación del examen de las proposiciones y propuesta de adjudicación del artículo 157 LCSP, los licitadores también podrán presentar por medios electrónicos la documentación acreditativa del cumplimiento de los requisitos mínimos para contratar previstos en el 140 LCSP (“Presentación de la documentación acreditativa del cumplimiento de los requisitos previos”), en sobre o archivo electrónico distinto al que contenga su proposición.

En ese sentido, en el citado artículo 140.1 se incluye, con carácter general, una declaración responsable que deberá estar firmada por una persona con la

43 Cf. artículo 27 Directiva 2014/24/UE.

44 GIMENO FELIU ha señalado que el procedimiento abierto con tramitación simplificada está llamado a convertirse en el procedimiento ordinario dentro de sus umbrales de aplicación. GIMENO FELIU, J. M., “Hacia una nueva ley de contratos del sector público. ¿Una nueva oportunidad perdida?”, en *Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 182/2017, parte Estudios, Civitas, Pamplona, 2017, pág. 22.

45 Tratándose de contratos SARA, el plazo de presentación de proposiciones no será inferior a treinta y cinco días convertirse en el procedimiento para los contratos de obras, suministros y servicios y a treinta días para las concesiones de obras y servicios, todo ello, contado desde la fecha de envío del anuncio de licitación a la Oficina de Publicaciones de la UE. En este sentido, en el artículo 156.5 se prevé que en los procedimientos abiertos la publicación del anuncio de licitación en el perfil de contratante deberá hacerse con una antelación mínima equivalente al plazo fijado para la presentación de las proposiciones en el apartado siguiente.

Así, en el señalado apartado 6, se establece que el plazo de presentación de proposiciones en los contratos NO SARA no podrá ser inferior a quince días (que se convierten en veintiséis en los contratos de obras y de concesión de obras y de servicios), contados a partir del siguiente a la publicación del anuncio de licitación en el perfil de contratante.

capacidad necesaria, debidamente identificada, junto con sus facultades de representación. Respecto del contenido concreto de dicha representación, deberá ajustarse al formulario de Documento Europeo Único de Contratación –DEUC–, aprobado en el seno de la UE, de conformidad con lo indicado en el artículo 141 LCSP⁴⁶. De este modo, se trata de una declaración de la situación financiera, las capacidades y la idoneidad de las empresas licitadoras para concurrir a un procedimiento de contratación pública, que está disponible en todas las lenguas de la UE y se utiliza como “prueba preliminar”, del cumplimiento de los requisitos exigidos en cada licitación⁴⁷.

Por otro lado, cuando - conforme a la posibilidad admitida en el artículo 145 LCSP- se emplee una pluralidad de criterios de adjudicación, los licitadores deberán presentar sus proposiciones en dos sobres o archivos electrónicos: uno con la documentación a valorar por medio de un juicio de valor y otro con la documentación a valorar conforme a criterios cuantificables mediante la mera aplicación de fórmulas, según se dispone en el apartado 2 del citado artículo 157.

En ese sentido, se ha previsto que, en estos supuestos de empleo de archivos electrónicos, el inicio del cómputo de los plazos tendrá lugar desde que se haya abierto el primero de los referidos archivos electrónicos⁴⁸.

Continuando con la exposición del procedimiento abierto, dentro de los plazos previstos, la Mesa de contratación deberá examinar las proposiciones recibidas y formular la correspondiente propuesta de

adjudicación, para lo cual, en el artículo 157.5 LCSP, como novedad, cuando se trate de criterios distintos al precio, o cuando sea preciso verificar si las ofertas cumplen las especificaciones técnicas del pliego, podrá recabar informes a distintas organizaciones. Se trata, por tanto, de una clara muestra de gobernanza y transparencia públicas, al fomentar la participación de los destinatarios de las políticas públicas manifestadas a través de la contratación pública, que entendemos que también deberá tener lugar por medios de comunicación electrónicos, de forma preferente.

Otra salvedad importante, derivada del empleo de medios electrónicos, afecta directamente a la actuación de la Mesa de contratación, al excepcionarse en el artículo 157.4 LCSP la regla general de que la apertura de la oferta económica se realice en acto público, cuando esté previsto el empleo de dichos medios electrónicos en la licitación.

Finalmente, tendrá lugar la adjudicación de los contratos, mientras que, de no producirse ésta dentro de los indicados plazos, los licitadores tendrán derecho a retirar su proposición y a la devolución de la garantía provisional, en caso de haberse constituido, como se prevé en el artículo 158.4 LCSP.

Una vez examinado el procedimiento abierto, en el artículo 159 se contempla un nuevo procedimiento de adjudicación: el **abierto simplificado**, con las características que en él se recogen y que consisten, principalmente, en las siguientes:

46 La LCSP contiene diversas precisiones al contenido general de la declaración responsable previsto en la letra a) del artículo 140.1, en función de los procedimientos de contratación. Así, como se verá, respecto del procedimiento abierto simplificado, el artículo 141 se remite al artículo 159.4 c) LCSP. Por su parte, en la letra b) del mismo artículo 140.1 se contemplan menciones específicas a los procedimientos restringido, de licitación con negociación, diálogo competitivo y asociación para la innovación.

47 A partir del 18 de octubre de 2018, el DEUC se ofrece exclusivamente en formato electrónico, tal y como se establece en la Parte VI del Reglamento de Ejecución (UE) 2016/7 de la Comisión, de 5-01-2016 (DOUE de 6-01-2016).

48 El plazo de apertura de las proposiciones será de un máximo de veinte días, contados desde la finalización del plazo de presentación de las mismas (cf. artículo 157.3 LCSP). Por su parte, la adjudicación de los contratos cuyo único criterio de selección de adjudicatario sea el del precio deberá hacerse en el plazo máximo de quince días, a partir del siguiente al de la apertura de proposiciones; mientras que en los supuestos de pluralidad de criterios –o siendo el único criterio empleado el del menor coste del ciclo de vida– dicho plazo máximo se ampliará hasta dos meses, como regla general, al permitir la Ley establecer otro distinto en el PCAP (cf. artículo 158.2 LCSP).

Como supuestos de aplicación deben concurrir cumulativamente dos, según se exige en el artículo 159.1 LCSP: 1º) El importe del mismo, que estará sometido a unos límites concretos y 2º) otra limitación, relativa a la ponderación de los criterios de adjudicación señalados en los pliegos. Así, respecto del primer límite señalado, el valor estimado⁴⁹ deberá ser igual o inferior a 2.000.000 €, en el caso de contratos de obras y a 100.000 €, tratándose de contratos de suministro y de servicios. En segundo lugar, entre los criterios de adjudicación no deberá haber ninguno evaluable mediante juicio de valor o, de ser así, éste no podrá superar el 25% del total, ampliable hasta el 45% para los contratos que tengan por objeto prestaciones de carácter intelectual.

La principal especialidad del procedimiento abierto simplificado consiste en permitir que, en los supuestos en los que toda la documentación necesaria para la presentación de la oferta esté disponible por medios electrónicos, el anuncio de licitación únicamente se publique en el perfil de contratante⁵⁰.

El plazo de presentación de proposiciones habrá de ser, como norma general, no inferior a quince días, a partir del siguiente a dicha publicación; elevándose al de un mínimo de veinte días respecto de los contratos de obras.

Unido a esta reducción de los plazos generales, el procedimiento abierto simplificado presenta otras

especialidades respecto del procedimiento abierto general, previstas en el apartado 4 del artículo 159: La exigencia de que los licitadores se encuentren inscritos en el Registro Oficial de Licitadores y Empresas Clasificadas del Sector Público (ROLECSP)⁵¹ (o el correspondiente registro oficial de la Comunidad Autónoma, en su caso, cf. letra a); la inexigencia de garantía provisional (cf. letra b); y la composición de la Mesa de contratación (cf. letra d), que quedará válidamente constituida con el Presidente, el Secretario, un funcionario que tenga atribuido el asesoramiento jurídico del órgano de contratación (en el caso de la AEAT, el abogado del Estado) y un funcionario que tenga atribuidas las funciones de control económico-presupuestario (el interventor), conforme a lo previsto en el artículo 326.6 de la Ley 9/2017.

Entre las especialidades del procedimiento abierto simplificado, en la letra c) del mismo 159.4 se regulan: tanto el lugar de presentación de las ofertas -que únicamente podrá ser el registro indicado en el anuncio de licitación-; como las condiciones de formulación de las mismas. En este sentido, deberán ir acompañadas de una Declaración responsable respecto de los extremos previstos en la letra c)⁵² e incluidas, en un único sobre (cuando sólo intervengan criterios cuantificables mediante la mera aplicación de fórmulas), o en dos sobres, cuando intervengan criterios de adjudicación cuya cuantificación dependa de un juicio de valor, tal y como vimos que también sucedía respecto del procedimiento abierto ordinario.

49 El concepto de "valor estimado" se regula en el artículo 101 LCSP y viene determinado por el importe total -sin incluir el IVA- que resulte pagadero, según las estimaciones del órgano de contratación, y referido a las unidades funcionales que ostenten autonomía para la contratación. De esta forma, en aras a la transparencia, se persigue que los licitadores conozcan el importe máximo que puede alcanzar el contrato que vaya a ser objeto de licitación.

50 Tal y como se dispone en el apartado IV de la Exposición de motivos de la LCSP, el procedimiento abierto simplificado nace con vocación de ser muy ágil y con la aspiración de que los contratos se puedan adjudicar en el plazo de un mes desde la convocatoria de su licitación.

51 Pese a la obligatoria inscripción en el ROLECSP de los licitadores de los procedimientos abiertos simplificados, impuesta por el artículo 159 LCSP, el 24-09-2018, la JCCP formuló una Recomendación para las Entidades del Sector Público, conforme a la cual, dicho requisito no debe exigirse, temporalmente, ante "la imposibilidad de concurrencia de todos aquellos interesados que habiendo sido diligentes en sus solicitudes no pueden licitar por razones que les resultan completamente extrañas". En su lugar, la JCCP recomienda que se acuda a las condiciones de acreditación de los requisitos de aptitud para contratar que establece la ley con carácter general.

52 Cf. artículo 159.4 letra c): "La presentación de la oferta exigirá la declaración responsable del firmante respecto a ostentar la representación de la sociedad que presenta la oferta; a contar con la adecuada solvencia económica, financiera y técnica o, en su caso, la clasificación correspondiente; a contar con las autorizaciones necesarias para ejercer la actividad; a no estar incurso en prohibición de contratar alguna; y se pronunciará sobre la existencia del compromiso a que se refiere el artículo 75.2".

También como peculiaridad –y en salvaguardia de la transparencia e igualdad de trato- el acto de apertura de los sobres será siempre público, cuando intervengan criterios cuantificables mediante la mera aplicación de fórmulas establecidos en los pliegos, tal y como se exige en la letra d). Por su parte, cuando se contemplen criterios de adjudicación que dependan de un juicio de valor, la valoración de las propuestas se hará por los servicios técnicos del órgano de contratación en un plazo no superior a siete días, debiendo ser suscritas por el técnico o técnicos que la realicen, según lo previsto en la letra e del mismo artículo 159.4⁵³.

Tras dicho acto público, en la misma sesión, la Mesa –una vez excluidas las ofertas que no cumplan los requerimientos del pliego y evaluadas y clasificadas las restantes- realizará la propuesta de adjudicación a favor del candidato con mejor puntuación. Asimismo, deberá comprobar la inscripción en el ROLECSP y los demás extremos previstos en la Declaración responsable ya señalada y, por último, requerir a la empresa que ha obtenido la mejor puntuación para que constituya la garantía definitiva (para lo cual dispone de un plazo no superior a cinco días), así como las restantes exigencias comprendidas en los artículos 75.2⁵⁴ y 75.6⁵⁵. Todo ello, en el plazo de siete días hábiles, a contar desde el envío de la “comunicación electrónica”, tal y como exige el punto 4 de la letra f) del artículo 159.4.

Respecto de esta dinámica de adjudicación, se plantean dos reflexiones, al hilo de la práctica en materia de contratación: Por una parte, las ventajas de la declaración responsable para la agilidad de los procedimientos benefician fundamentalmente a los licitadores puesto que, desde el punto de vista del órgano

de contratación, pueden llegar a suponer una demora en la adjudicación en los casos –no infrecuentes, por otra parte- en los que surge algún problema con la documentación presentada.

Por otra parte, ante la novedad de la LCSP, recordemos que existen distintas posibilidades válidas de comunicación electrónica (con preferencia por la DEH (Dirección Electrónica Habilitada) e, incluso, cabe recurrir a una puesta de manifiesto que incluya el enlace al CSV en la SEC, siempre que permitan dejar constancia del momento preciso de acceso a la documentación de que se trate por parte del destinatario de la comunicación electrónica.

Finalmente, la adjudicación tendrá lugar una vez presentada la garantía definitiva y, en su caso, previa fiscalización del compromiso del gasto por la intervención conforme a lo previsto en la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Por último, en el apartado 6 del mismo artículo 159, se contemplan otros límites del valor estimado aún más reducidos: inferior a 80.000 €, con relación a los contratos de obras y menor de 35.000 €, respecto de los contratos de suministros y servicios, excluyendo de estos últimos los que tengan por objeto prestaciones de carácter intelectual.

En estos casos, se permite una mayor simplificación del procedimiento abierto, que pasa a ser **abreviado** y que comprende las siguientes especialidades: La existencia de plazos específicos de presentación de proposiciones⁵⁶; la exención de los licitadores de acreditar su solvencia económica y financiera o

53 En estos casos, según establece la letra f) del artículo 159.4, en el acto público de apertura del sobre evaluable a través de criterios cuantificables mediante la mera aplicación de fórmulas se procederá a la lectura del resultado de la valoración efectuada por los servicios técnicos.

54 El artículo 75.2 LCSP se refiere al supuesto en el que el adjudicatario que vaya a recurrir a las capacidades de otras entidades para cumplir con las prestaciones del contrato deberá demostrar que dispondrá de los recursos necesarios, mediante la presentación del compromiso por escrito de dichas entidades a tal efecto.

55 Por su parte, el artículo 76 LCSP permite a los órganos de contratación exigir a los candidatos o licitadores, haciéndolo constar en los pliegos, que además de acreditar su solvencia o, en su caso, clasificación, se comprometan a dedicar o adscribir a la ejecución del contrato los medios personales o materiales suficientes para ello.

56 No inferior a diez días hábiles a contar desde el siguiente a la publicación del anuncio de licitación en el perfil de contratante y que, en el caso de compras corrientes de bienes disponibles en el mercado se reducirá a cinco días hábiles.

técnica o profesional, así como tampoco se les exige constituir garantía definitiva; y la posible formalización del contrato con la firma de aceptación por el contratista de la resolución de adjudicación.

Más interés revisten las peculiaridades de este procedimiento abierto abreviado respecto de la condición de las ofertas, puesto que en la letra c) del artículo 159.6 LCSP, tras precisar que se deberán entregar en un único sobre o archivo electrónico, se establece que deberán evaluarse únicamente con arreglo a criterios de adjudicación cuantificables mediante la mera aplicación de fórmulas establecidas en los pliegos. A su vez, tal y como se dispone seguidamente, en la letra d), esta valoración se podrá efectuar automáticamente mediante dispositivos informáticos, o con la colaboración de una unidad técnica que auxilie al órgano de contratación; debiendo quedar garantizado, en todo caso, mediante un dispositivo electrónico, que la apertura de las proposiciones no se realizará hasta que haya finalizado el plazo de presentación, de manera que no se celebrará acto público de apertura de las mismas.

Por último, en la letra e), también se exige que, tanto las ofertas presentadas, como la documentación relativa a la valoración de las mismas sean “accesibles de forma abierta por medios informáticos sin restricción alguna desde el momento en que se notifique la adjudicación del contrato”.

2.1.2 Restringido

El otro procedimiento ordinario de adjudicación es el restringido, que está regulado en los artículos 160 a

165 LCSP⁵⁷. En él se permite que cualquier empresa interesada presente una solicitud de participación, en respuesta al anuncio de licitación del órgano de contratación, pero únicamente los licitadores que hayan sido seleccionados en atención a su solvencia recibirán invitación para la presentación de proposiciones. Al igual que sucede en el procedimiento abierto, queda prohibida toda negociación de los términos del contrato con los solicitantes o candidatos, conforme a lo previsto en el artículo 160 LCSP.

Por sus características, este procedimiento se empleará principalmente cuando se trate de servicios intelectuales de especial complejidad, tales como los de consultoría, de arquitectura o de ingeniería⁵⁸. Por lo demás, tal y como dispone el artículo 165 de la Ley 9/2017, en la adjudicación del contrato será de aplicación lo previsto para el procedimiento abierto, salvo lo referido a la necesidad de calificar previamente la documentación a que se refiere el artículo 140.

Sin ánimo exhaustivo, nos limitaremos a señalar unas generalidades, en atención a nuestro interés por el estudio de los medios de contratación electrónica. De este modo, en la fase de selección de candidatos, el artículo 162.4 LCSP dispone que “el órgano de contratación, una vez comprobada la personalidad y solvencia de los solicitantes, seleccionará a los que deban pasar a la siguiente fase, a los que invitará simultáneamente y por escrito, a presentar sus proposiciones⁵⁹ en el plazo correspondiente conforme al artículo 164⁶⁰.”

57 Cf. artículo 28 Directiva 2014/24/UE.

58 La Disposición adicional cuadragésimo primera de la LCSP reconoce la naturaleza de “prestaciones de carácter intelectual” a los servicios de arquitectura, consultoría y urbanismo.

59 El número mínimo de empresarios a los que se invitará a participar en el procedimiento, no podrá ser inferior a cinco, tal y como se prevé en el artículo 162.2 LCSP.

60 Acerca del plazo de presentación de proposiciones, el citado artículo 164 distingue entre los contratos SARA y los que no lo son. Respecto de los primeros, el plazo general no podrá ser inferior a treinta días, contados a partir de la fecha de envío de la invitación escrita (obsérvese que no se alude a la recepción de dicha invitación). Además, este plazo podrá reducirse en tres supuestos: a) Cuando se hubiera publicado el anuncio de información previa, en cuyo caso se podrá limitar a diez días; b) Cuando se trate de una situación de urgencia del artículo 119 y, por último, por lo que interesa a este trabajo: c) Cuando se acepte la presentación de ofertas por medios electrónicos, admitiéndose entonces la reducción del plazo general en cinco días, con la particularidad de que éste será el único supuesto admisible de reducción de plazo, cuando se trate de concesiones de obras y de servicios, como también hemos visto que sucedía respecto del procedimiento abierto (cf. artículo 156.3. letra c).

En este sentido, pese a que no se haya hecho referencia al posible empleo de medios electrónicos para cursar las señaladas invitaciones, en especial, habida cuenta de que se persigue expresamente la simultaneidad de las mismas; cabe suponer que no existe ningún inconveniente para enviarlas de forma electrónica. Es más, consideramos que en este supuesto se aplicaría la inclinación general de la LCSP a favor del empleo preferente de medios electrónicos⁶¹.

2.2 Procedimientos especiales y con negociación

El examen del resto de procedimientos de adjudicación comprende el procedimiento con negociación y el procedimiento negociado sin publicación previa; el diálogo competitivo; la asociación para la innovación y los concursos de proyectos.

Así, en primer lugar, el **procedimiento con negociación**, regulado en los artículos 166-167 y 169 y 171 LCSP⁶², presenta importantes novedades respecto del procedimiento negociado de los artículos 169 a 178 del anterior TRLCSP. Su peculiaridad reside en que el mismo se adjudica al licitador que se haya elegido justificadamente, tras haber negociado las condiciones del contrato con uno o varios candidatos (cf. artículo 166.1 LCSP); siendo éstos un mínimo de tres, conforme a lo previsto en el artículo 169.2 LCSP.

Por lo demás, tal y como se dispone el artículo 169.2 de la LCSP, la tramitación del procedimiento de licitación con negociación se hará según las normas generales del procedimiento restringido.

Mención aparte merecen los supuestos de aplicación de este procedimiento, que puede tener lugar con publicidad, en los casos recogidos en el artículo 167, o, de manera excepcional, sin publicidad –referida a la falta de publicación previa de un anuncio de licitación–, en los contemplados en el artículo 168, tal y como a su vez regula el artículo 170.

En este sentido, entre el amplio listado de supuestos de aplicación del **procedimiento negociado sin publicidad** del artículo 168⁶³, con una gran casuística que diferencia ente los distintos tipos de contrato (de obras, suministros, servicios, concesión de obras y concesión de servicios), y también tiene en cuenta posibles situaciones de “imperiosa urgencia”, así como otra serie de circunstancias de diversa índole; llama la atención, por la frecuencia de su posible aplicación, la situación prevista en la letra e).

En particular, se trata de contratos de obras y de servicios que puedan suponer la repetición de otros similares adjudicados al mismo contratista mediante alguno de los procedimientos de licitación regulados en la Ley previa publicación del correspondiente anuncio de licitación, con las siguientes condiciones: Que se ajusten a un proyecto base que fuera objeto del contrato inicialmente adjudicado; que la posibilidad de recurrir a este procedimiento esté prevista en el anuncio de licitación del contrato inicial; que el importe de las nuevas obras o servicios se haya tenido en cuenta al calcular el valor estimado del mismo y que no hayan transcurrido más de tres años a partir de la celebración del contrato inicial⁶⁴.

61 Cf. artículo 174.3 LCSP, relativo al diálogo competitivo y que expresamente dispone que “la invitación a los candidatos contendrá las indicaciones necesarias para permitir el acceso por medios electrónicos al documento descriptivo y demás documentación complementaria”.

62 Cf. artículo 29 Directiva 2014/24/UE.

63 Cf. artículos 26.6 y 32 de la Directiva 2014/24/UE. La única diferencia con el procedimiento de licitación con negociación es la ausencia de anuncio de licitación previa. Vid. RAZQUIN LIZARRAGA, M. M., “Las nuevas directivas sobre contratación pública de 2014: Aspectos clave y propuestas para su transformación en España”, en *Revista de Administración Pública*, núm. 196, Madrid, enero-abril (2005), pág. 121.

64 En efecto, cabe imaginar una situación repetida con periodicidad anual, como puede ser la instalación y acondicionamiento de cableado y redes para dar soporte a los equipos electrónicos situados en locales supletorios a los de las distintas Delegaciones de la AEAT en los que se aloje la campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que, como es conocido, tiene lugar cada año por las mismas fechas. Todo ello, ante la falta de espacio y medios adecuados para alojar los citados equipos en las instalaciones corrientes de la AEAT, lo que conlleva la necesidad de acudir anualmente a esos otros locales que, a su vez, precisan ser acondicionados periódicamente de forma temporal. Pues bien, cuando se trate siempre de los mismos locales se podrá acudir al procedimiento negociado sin publicidad conforme al citado artículo 168 letra e), con las limitaciones en él previstas.

En otro orden de cosas, como novedad, ha desaparecido el procedimiento negociado sin publicidad por razón de la cuantía sobre el cual, el apartado V del Preámbulo de la LCSP manifiesta que, pese a ser muy utilizado en la práctica y resultar muy ágil, adolecía de un déficit de transparencia, al carecer de publicidad, corriendo el riesgo de generar desigualdades entre los licitadores⁶⁵.

Por otra parte, también han desaparecido los anteriores contratos de colaboración público privada, regulados en el artículo 180 TRLCSP⁶⁶.

En tercer lugar, entre los procedimientos de adjudicación especiales que incluyen algún tipo de negociación, se encuentra también el de **diálogo competitivo**⁶⁷, regulado en los artículos 172 a 176 LCSP⁶⁸.

En cuarto lugar, otra novedad de LCSP es el **procedimiento de asociación para la innovación**, recogido en los artículos 177 a 182⁶⁹ y cuyo objetivo es el de abrir nuevos cauces procedimentales para fomentar la innovación.

Se trata también de un supuesto de aplicación de negociaciones⁷⁰ entre el órgano de contratación y los empresarios que, en respuesta a un anuncio de publicación, soliciten su participación en el procedimiento y a que, a su vez, hayan sido seleccionados por aquél –

en un número mínimo de tres- para invitarles a presentar proyectos de investigación e innovación, en función de criterios objetivos de solvencia.

Las negociaciones podrán desarrollarse en fases sucesivas, pudiendo ser objeto de las mismas las ofertas iniciales y las posteriores, pero no las definitivas. Finalmente, la adjudicación se realizará por una Mesa especial de diálogo competitivo, con arreglo al criterio de la mejor relación calidad-precio, según lo dispuesto en el artículo 145.2, que alude a criterios económicos y cualitativos⁷¹.

Finalmente, el estudio de los procedimientos de adjudicación de los contratos en la LCSP concluye con el concurso de proyectos, regulado en los artículos 183 a 187⁷², y que persigue la obtención de planos o proyectos, principalmente arquitectónicos, urbanísticos, de ingeniería y/o de procesamiento de datos, mediante una selección que, tras la correspondiente licitación, se encomienda a un jurado, según lo previsto en el artículo 183 LCSP.

En esto reside su principal característica ya que, en vez de como vimos que sucedía respecto de la Mesa de contratación en el procedimiento de diálogo competitivo, en el **concurso de proyectos**, una vez finalizado el plazo de presentación de las propuestas

65 No obstante, por exigencias de la normativa comunitaria, el Acuerdo del Consejo de Ministros -aprobado por Resolución de 16 de diciembre de 2016, de la Dirección General del Patrimonio del Estado (BOE NÚM. 307, de 21-12-2016)- obligó a incluir un anuncio en el perfil de contratante respecto de los contratos no SARA contemplados en el artículo 177.2 TRLCSP, cuyo valor estimado fuese igual o inferior a 200.000 € para los contratos de obras y 60.000 €, tratándose de otros contratos.

66 Respecto de esta supresión, en el apartado IV del Preámbulo de la Ley 9/2017, se argumenta que se debe a la escasa utilidad de esta figura en la práctica y a que la experiencia ha demostrado que el objeto de este tipo de contratos se puede realizar a través de otras modalidades contractuales, como es, fundamentalmente, el contrato de concesión.

67 Vid. OLLER RUBERT, M. "Reflexiones sobre el diálogo competitivo", en *REDA*, núm. 157/2003, págs. 185-196 y GIMENO FELIÚ, J. M., "Reflexiones en torno al procedimiento de diálogo competitivo: fundamento y prospectiva", en *Revista de Estudios Locales*, núm. 170/2014, págs. 32-56.

68 Cf. artículo 30 Directiva 2014/24/UE.

69 Cf. artículo 31 Directiva 2014/24/UE. El régimen jurídico previsto en el artículo 177.3 LCSP, prevé que la fase de investigación y desarrollo se regirá por las normas del contrato de servicios, mientras que para la ejecución serán de aplicación las normas del contrato relativo a la prestación de que se trate.

70 De estas negociaciones quedan excluidos los requisitos mínimos y los criterios de adjudicación (cf. artículo 179.3 LCSP).

71 Este criterio de la mejor relación calidad-precio es el más indicado para comparar las ofertas de soluciones innovadoras, en opinión de CANEDO ARRILLAGA, M. P., "Contratación pública y competencia. La nueva Directiva de contratación", en *Revista General del Derecho Público Comparado*, núm. 18 (2015), pág. 23.

72 Cf. artículos 78 a 82 Directiva 2014/24/UE.

de proyectos, se constituye un jurado conforme a lo previsto en el artículo 187 LCSP. Otra peculiaridad del concurso de proyectos es la posibilidad de establecer premios o pagos en compensación por los gastos en que hubieran incurrido los participantes.

En lo no previsto, los concursos de proyectos se registrarán por las normas del procedimiento abierto o, en caso de que se limite el número de participantes⁷³, por las del procedimiento restringido, en todo lo que no resulten incompatibles; así como también por las disposiciones reguladoras de la contratación de servicios, conforme se prevé en el artículo 187.10 LCSP.

3. BREVE REFERENCIA A LA RACIONALIZACIÓN DE LA CONTRATACIÓN

La racionalización técnica de la contratación se desarrolla en los artículos 218 a 230 de la LCSP que comprenden: los acuerdos marco y los sistemas dinámicos de adquisición (cf. artículos 218 a 226)⁷⁴; las centrales de contratación (cf. artículos 227 y 228) y la contratación centralizada (cf. artículos 229 y 230). Además, a los anteriores se suma la regulación de las subastas electrónicas en el artículo 143⁷⁵.

Sin ánimo exhaustivo, nos limitamos a señalar que las citadas fórmulas de racionalización persiguen la mejora de los procesos de contratación –que pasan a ser totalmente electrónicos– con la consiguiente eficiencia económica derivada de ello.

Desde el punto de vista de esta exposición, el recurso a medios electrónicos para la racionalización de la contratación permite también una adecuada cooperación administrativa para desarrollar economías de escala organizativa, con características de gratuidad, transparencia, confidencialidad e integridad, así como la admisibilidad de todos los solicitantes, sin exclusión de las PYMES.

Por las razones expresadas, las fórmulas de racionalización de la contratación pueden ser un claro referente respecto del resto de procedimientos de adjudicación de los contratos.

73 Cuando el órgano de contratación decida limitar el número de participantes el concurso constará de dos fases: En la primera se seleccionará a los participantes de entre los candidatos que hubieran presentado una solicitud de participación (siendo tres el número mínimo) y en la segunda se seleccionará simultáneamente y por escrito a los candidatos seleccionados para que presenten sus propuestas ante el órgano de contratación (cf. artículo 185). Acerca de la invitación "simultánea y por escrito" resultan de aplicación las mismas observaciones hechas acerca del empleo preferente de medios electrónicos respecto del procedimiento restringido (cf. artículo 162.4 LCSP).

74 Los sistemas dinámicos de adquisición se implementarán de acuerdo con las normas del procedimiento restringido, con la particularidad, prevista en el artículo 224.4 LCSP, de que todas las comunicaciones se harán utilizando únicamente medios electrónicos.

75 Las subastas electrónicas constituyen un proceso electrónico repetitivo para llevar a cabo la adjudicación de un contrato, con base en un dispositivo electrónico que permite la clasificación de las distintas ofertas mediante métodos de evaluación automatizados. Así, no son tanto un procedimiento como tal, sino una técnica que se puede emplear en procedimientos abiertos, restringidos y negociados, siempre que no se trate de prestaciones de carácter intelectual o de contratos cuyo objeto tenga relación con la calidad alimentaria.

4. CONCLUSIONES

A lo largo de la exposición que ahora toca a su fin, ha quedado demostrado que el empleo de medios electrónicos permite simplificar los procedimientos de contratación, debido a que aumenta la transparencia y la seguridad jurídica, facilita la libre concurrencia y contribuye a la eficacia y a la fluidez de la tramitación, tal y como preveía el precedente directo de la nueva LCSP, esto es la Directiva 2014/24/UE.

En el ámbito nacional, otro de los antecedentes de la LCSP ha sido la LPAC. No obstante, la especialidad de la materia contractual ha determinado las distintas peculiaridades que han quedado expuestas, destacando la obligatoriedad de relacionarse con las administraciones públicas a través de medios electrónicos que afecta a todos los sujetos que participen en los procedimientos de contratación, sin excepción –incluyendo a las personas físicas–.

También llama la atención la ausencia de un apartado específico en la LCSP, dedicado a la regulación de la contratación electrónica. En su lugar, hay que acudir a las disposiciones adicionales

decimoquinta, decimosexta y decimoséptima, así como a la regulación específica de cuestiones tales como la publicidad electrónica de los anuncios, la disponibilidad electrónica de los pliegos (a través del perfil de contratante y de la PLACSP), el DEUC y las distintas fórmulas de racionalización de la contratación.

Para concluir, pese al avance que han supuesto las distintas fórmulas de racionalización –como procesos totalmente electrónicos en los que todas las comunicaciones se realizan únicamente por medios electrónicos– y a las ventajas derivadas del empleo de medios electrónicos en la contratación, todavía no se ha alcanzado el objetivo final de lograr la contratación electrónica “de extremo a extremo”.

Por tanto, habrá que seguir avanzando por la senda iniciada, hacia la perseguida meta de implantar un sistema de contratación pública más eficiente, transparente e íntegro que, a su vez, permita conseguir una mayor eficiencia en el gasto público.

5. BIBLIOGRAFÍA

BORREGO ZABALA, B., "Notificación electrónica. Aplicación práctica por las Administraciones Públicas y previsiones de futuro", *La Ley, Contratación Administrativa Práctica*, núm. 137, Sección Reflexiones, mayo 2015, págs. 84-92.

CAMPOS ACUÑA, C., *La nueva contratación pública en el ámbito local*, WOLTERS KLUWER, 2018, págs.178-181.

CANEDO ARRILLAGA, M. P., "Contratación pública y competencia. La nueva Directiva de contratación", en *Revista General del Derecho Público Comparado*, núm. 18 (2015), pág. 23.

GIMENO FELIÚ, J. M., "Reflexiones en torno al procedimiento de diálogo competitivo: fundamento y prospectiva", en *Revista de Estudios Locales*, núm. 170/2014, págs. 32-56.

GIMENO FELIU, J. M., "Principales novedades del Proyecto de Ley de contratos del Sector Público", *Aranzadi digital* núm. 1/2016, parte Estudios y Comentarios, BIB/2016/101555, pág. 2.

GIMENO FELIU, J. M., "Hacia una nueva ley de contratos del sector público. ¿Una nueva oportunidad perdida?", en *Revista española de Derecho Administrativo*, núm. 182/2017, parte Estudios, Civitas, Pamplona, 2017, pág. 22.

OLLER RUBERT, M. "Reflexiones sobre el diálogo competitivo", en REDA, núm. 157/2003, págs. 185-196.

PAVÓN PÉREZ, J.A., "La contratación electrónica en la Ley 30/2007 de Contratos del Sector Público: Mitos o realidad en la transposición de la normativa de la UE al ordenamiento español", en *Revista de la contratación electrónica*, núm. 98, 2008, págs. 63-91.

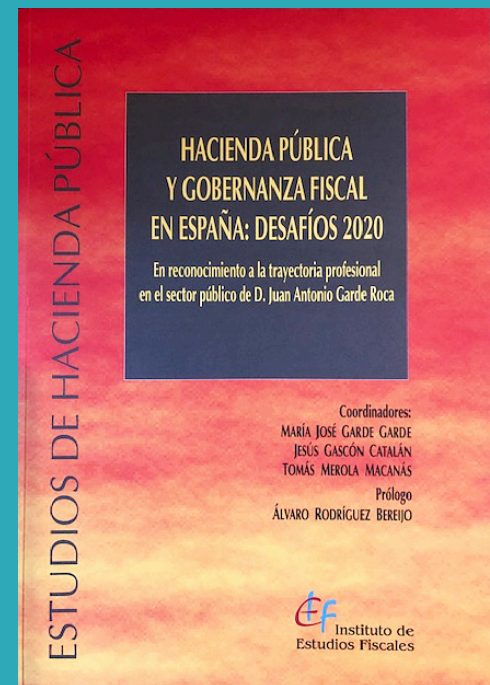
RAZQUIN LIZARRAGA, M. M., "Las nuevas directivas sobre contratación pública de 2014: Aspectos clave y propuestas para su transformación en España", en *Revista de Administración Pública*, núm. 196, Madrid, enero-abril (2005), pág. 121.

RESEÑA

Hacienda Pública y Gobernanza Fiscal en España: **DESAFÍOS 2020**

Coordinadores
MARÍA JOSÉ GARDE GARDE
JESÚS GASCÓN CATALÁN
TOMÁS MEROLA MACANÁS

Prólogo
ÁLVARO RODRÍGUEZ BEREIJO



La Hacienda, en sus dos brazos del ingreso y del gasto público, es el núcleo central, el corazón mismo del Estado y de su Derecho. Las normas y principios constitucionales que la ordenan, la *Constitución financiera o fiscal*, es la pieza central que hace posible el funcionamiento de toda la organización estatal y dota de efectividad a los derechos de los ciudadanos que la Constitución y las leyes adel Derecho constitucional, tanto en lo que se refiere al sistema de derechos fundamentales y libertades públicas como a la organización del poder del Estado, aunque a menudo los constitucionalistas no le presten la atención debida.

Así se inicia el prólogo, que efectúa D. Alvaro Rodríguez Bereijo, Presidente Emérito del Tribunal Constitucional Español, del

reciente libro editado por el Instituto de Estudios Fiscales de España que se acaba de publicar con el título **“Hacienda Pública y Gobernanza Fiscal en España: Desafíos 2020”** en reconocimiento de la trayectoria profesional de **D. Juan Antonio Garde Roca**.

En dicho libro 25 reconocidos directivos y antiguos directivos del Ministerio de Economía y Hacienda y la Agencia Tributaria Española, así como catedráticos y profesores universitarios, efectúan un interesante análisis en torno a los sistemas tributarios del siglo XXI y sus desafíos (Cristina García-Herrera, Santiago Díaz de Sarralde, María José Garde, Jesús Gascón). La propia Administración Tributaria Española (José Victor Sevilla,

Jaime Gaitero, Fernando Díaz Yubero, José Aurelio García Martín, Ignacio Ruiz Jarabo, Jesús Ruiz Huerta). Así como en relación con el Buen Gobierno Estabilidad Presupuestaria y la Calidad del Gasto Público (Jesús Rodríguez, Manuel Villoria, Luis Ayala, Juan Antonio Gimeno, José Alberto Pérez, Eduardo Zapico, Ana Ruíz) entre otros.

Un libro muy recomendable para conocer tanto las perspectivas de futuro de las administraciones fiscales como la evaluación y el análisis crítico de la Administración Tributaria española en los últimos años y los retos del presente.



ciat@ciat.org



www.ciat.org

