

CONTENIDO

EDITORIAL	3
COMENTARIOS DEL PRIMER LECTOR — José Javier Rivera	4
CURIOSIDADES FISCALES:	
• Australianas retrasan parto y americanos beneficiados si abuelo muere en 2011 <i>Por:</i> Carlos F. Urbina	5
• Killington y la teoría Tiebout en los planes de descentralización de Panamá <i>Por:</i> Carlos F. Urbina	6
• El CAISR no fue el primer IRMA — <i>Por:</i> Carlos F. Urbina	7
SECCIÓN NACIONAL:	
• La Obligación de “Facturar” — <i>Por:</i> Noel Augusto Caballero	9
• La Lógica Interna del IVA y sus Lecciones para nuestro ITBMS <i>Por:</i> Carlos F. Urbina	24
• Habitualidad como condición necesaria para la Causación del ITBMS <i>Por:</i> Carlos F. Urbina	45
• Competencia Fiscal y el Futuro del Centro Offshore de Panamá <i>Por:</i> Rafael Rivera Castillo	51
• Nueva Reglamentación de Cesiones y Compensaciones de Créditos Tributarios <i>Por:</i> Rafael Rivera Castillo	76
• Cambios introducidos por la Reforma Tributaria de Torrijos <i>Por:</i> Gilberto Sucre	82
SECCIÓN EXTRANJERA:	
• El fraude en el IVA dentro de la Unión Europea <i>Por:</i> Antonio Alvarado Weffer	101
• Precios de Transferencia en los Servicios <i>Por:</i> Antonio Alvarado Weffer	118
• La aplicación del Principio Arm’s Length a las operaciones dentro de una misma empresa: vuelta a los orígenes — <i>Por:</i> Raffaele Russo	133
SECCIÓN HISTÓRICA:	
• Por qué el Arrendador no puede trasladar el Impuesto de Inmuebles <i>Por:</i> Henry George	147
• El Impuesto Único: Lo que es y por qué lo pedimos <i>Por:</i> Henry George	152
SECCIÓN UNESCPA:	
• Problemática de la Administración Tributaria frente a la Reforma Fiscal 2005 <i>Por:</i> Edgar Camarena, Omar Camero, Rubén Bustamante, Alex NG, Bartolomé Mafla, Bolívar Altamiranda, José Jaime González, Mitzela de González, Rosa de Jaramillo, Carmen Murillo, Aracelis de Mata, Jonathan Pacheco	157
• El Impuesto sobre el Valor Agregado y los Principios de Neumark <i>Por:</i> Rubén Bustamante, Edgar Camarena y Jonathan E. Pacheco	174
• La aplicación del Comercio Electrónico en los Impuestos sobre la Renta y sobre las Ventas <i>Por:</i> Bartolomé Mafla, José González, Bolívar Altamiranda	201
• Académico español visita UNESCPA	216
• Derecho Tributario Procesal — <i>Por:</i> Javier Said Acuña	219

P.
234 Urbina, Carlos F.
Gaceta Fiscal — Año 2, Número 2
Editorial Universal Books, 2005

I.S.S.N. 1815-4581

1. HACIENDA PÚBLICA, DERECHO FINANCIERO
2. CONTABILIDAD FISCAL
3. TRIBUTACIÓN

GACETA FISCAL
Año 2, Número 2

Editor:
Carlos F. Urbina

Consejo Editorial:
Francisco A. Barrios G.
Rafael Rivera Castillo
Carlos F. Urbina

Diagramación:
Lourdes Jaramillo Aguirre

Portada:
Ruby Wong

Panamá, República de Panamá
Mayo, 2005

La Gaceta incentiva la reproducción parcial o total de esta obra, por cualquier medio o procedimiento, incluida la fotocopia, siempre y cuando se informe al Editor o al autor del artículo a reproducir; se cite al autor del artículo y a la revista Gaceta Fiscal como fuente y no se utilice dicha reproducción para fines comerciales o de lucro.

UNIVERSAL BOOKS
Vía Argentina, Edif. Vía Argentina #52
Telefax: 265-5990

Impreso en BookSurge Panamá
Panamá, República de Panamá.

Disponible a nivel mundial a través de la red de distribución de BookSurge.

Visítanos a la página web
<http://www.booksurge.com/>

Editorial

El primer número de la Gaceta fue todo un éxito. Por esto y por los aportes de la comunidad tributaria, hemos producido este segundo número. El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) lo ha colocado como una de las lecturas recomendadas en su *newsletter* y ha sido utilizada como texto de referencia en 2 postgrados en tributación.

Desde el primer número de la Gaceta, la cultura fiscal del país ha visto un cambio significativo. La Universidad Especializada del Contador Público Autorizado (UNESCPA) y la Universidad de las Américas, han comenzado sendos postgrados en tributación. De la misma forma ha empezado una cultura fiscal interesante en torno a estas dos universidades, a las nuevas reformas tributarias y a la necesidad de nuevos ingresos públicos para sostener nuestro régimen de seguridad social y la posible ampliación del canal.

En esta edición contamos nuevamente con la participación de Noel Caballero, Rafael Rivera y Carlos Urbina. El primero escribe sobre la Obligación de Facturar, el segundo sobre el futuro del Centro *Offshore* Panameño y el tercero sobre la Lógica Interna del IVA y sus lecciones para el ITBMS. También contamos con la participación de Javier Said Acuña, escribiendo sobre el derecho tributario procesal panameño. Nuestra sección nacional incluye un trabajo de Rubén Bustamante, Edgar Camarena y Jonathan Pacheco, sobre el IVA y los principios de Neumark. Bolívar Altamiranda, José González y Bartolomé Mafla Herrera han escrito sobre la tributación al comercio Electrónico. El abogado Gilberto Sucre contribuyó con un análisis sobre la reforma tributaria de 2005.

En la sección de curiosidades fiscales tenemos la historia de *Killington* un pueblo que propone mudarse de Estado por motivos fiscales. En la misma sección, encontramos la historia australiana del crédito fiscal por hijo, que ha producido retrasos en los partos de

ese país. Como último artículo de esta sección, La Gaceta, cuenta con el sorprendente hallazgo de Osvaldo Lau sobre un Impuesto Sobre la Renta Mínimo Alternativo (CAISR), que nuestro país implementó más de 70 años antes del actual CAISR.

Contamos en esta edición con la participación de Antonio Alvarado Weffer y Raffaele Russo, como invitados internacionales. Alvarado Weffer y Russo, son académicos asociados del *International Bureau of Fiscal Documentation* de Ámsterdam, Holanda. El IBFD holandés es una de las instituciones fiscales más importantes del mundo. Alvarado Weffer ha escrito sobre el Fraude Carrusel en el IVA Europeo y sobre el régimen de precios de transferencia en los servicios. Russo nos trae un aporte sobre el origen del concepto *arm's length* y su uso en los regímenes de precios de transferencia usados en todo el mundo. Ambos aportes de estos tributaristas internacionales sirven para orientar a nuestro país que, sin duda alguna, tendrá pronto que definir una política seria sobre precios de transferencia.

En la sección histórica de esta revista hemos traducido al español uno de los escritos de Henry George. George es uno de los más destacados "*single taxers*" que el mundo vio en el siglo 19. El famoso académico de Estados Unidos e Inglaterra, creía que el mundo podía financiarse con un solo impuesto, el impuesto de inmuebles. Su idea estaba basada en la inelasticidad de la oferta de tierra, debido a que este es un bien finito.

Este editorial no puede concluir sin agradecer a nuestros patrocinadores, Mossack Fonseca & Co., Grant Thornton Chen y Asociados, Excedra Books, La Universidad Especializada del Contador Público Autorizado, Sistemas Jurídicos. A ellos, nuestro sincero agradecimiento.

Esperamos que este segundo número de la Gaceta sirva para aumentar el debate escrito que necesita nuestra cultura tributaria.

Comentarios del Primer Lector

José Javier Rivera

Con suma complacencia registramos la presentación ante el Foro Nacional del segundo número de la Gaceta Fiscal, fruto del esfuerzo de un selecto grupo de profesionales de la Hacienda Pública, el Derecho Tributario y la Contabilidad, que superando todas las limitaciones presentes en nuestro medio, han querido destacar los temas puntuales que inciden en la relación Fisco-Contribuyente.

La estructuración de la Gaceta Fiscal demuestra un riguroso inventario de los temas de mayor actualidad nacional, como lo son: los cambios introducidos al régimen fiscal por la recientemente aprobada Ley 6 de 2005 y la problemática que enfrenta la Administración Tributaria ante este novedoso sistema que pretende determinar la rentabilidad de las empresas hasta los esfuerzos que desde hace años desarrolla nuestro país, para mejorar su imagen como Centro Financiero Internacional.

En el ámbito internacional, la Gaceta aborda temas de actualidad, como el que concierne a los precios de transferencias en los servicios, la aplicación del comercio electrónico en los impuestos sobre la renta y sobre las ventas y la aplicación del principio *Arm's Length* a las operaciones dentro de una misma empresa.

Este nuevo número de la Gaceta Fiscal no puede resultar más oportuno, ya que después de tres meses desde la expedición de la nueva Ley Fiscal, se encuentra pendiente de promulgación la normativa reglamentaria de esta Ley y por ende, los contribuyentes, así como los profesionales, que por razones docentes o de práctica pública o privada tienen que interpretar esta legislación, desconocen cual será el alcance de la reglamentación de la Ley. Por ello, existe una gran incertidumbre porque como es de todos conocido, exis-

ten temas de mucho impacto en la dinámica de los negocios, tales como: el cálculo alternativo del impuesto a la renta de personas naturales y jurídicas, el resquebrajamiento del principio de fuente o de territorio, el cálculo de las ganancias de capital en materia de bienes muebles e inmuebles, la derogatoria de una serie de incentivos a distintas actividades económicas, la reestructuración de la renta bruta de personas naturales y otros temas conexos que no han sido dilucidados.

Es por ello, que resulta indispensable que profesionales como los profesores Carlos Urbina y Rafael Rivera mantengan el entusiasmo por concitar a los estudiosos de la disciplina jurídica, de la contabilidad y de las finanzas públicas, nacionales y extranjeros a mantener su interés por desarrollar estos y otros temas del quehacer de las finanzas públicas.

Sería conveniente que a nivel del Órgano Judicial y del Órgano Legislativo también se analizará la labor interpretativa de la Corte Suprema de Justicia, en lo que concierne a las disposiciones tributarias y se reflexionara sobre el impacto de una legislación fiscal inconsulta, y las consecuencias para los contribuyentes y demás sujetos de la relación fisco - contribuyente de este tipo de legislación.

Mientras tanto, es una buena señal el hecho de que la Gaceta Fiscal tiene un contenido amplio de temas de derecho tributario sustantivo y procesal, pero también ausculta con valiosas herramientas estadísticas la necesidad de un verdadero fortalecimiento de la Dirección General de Ingresos, tanto en lo concerniente a recurso humano como a un permanente apoyo en materia informático que le permita lograr eficiencia y eficacia en su labor recaudatoria.

Comentarios del Primer Lector
José Javier Rivera

AUSTRALIANAS RETRASAN PARTO Y AMERICANOS BENEFICIADOS SI ABUELO MUERE EN 2011

Carlos F. Urbina

La política fiscal tiene la fuerza de cambiar el comportamiento humano. En la edición anterior de esta revista, se enfatizó en lo relativo de este hecho debido a que por razones técnicas la política fiscal puede no dar los resultados esperados. Ese es el caso de las exenciones al ISR para atraer inversión extranjera y en algunos casos para el ITBMS sin recuperación de crédito fiscal. Esta edición incluye un artículo sobre lo relativo del beneficio obtenido con la exención de ITBMS.

En esta oportunidad vemos la forma curiosa en que la política fiscal de dos países desarrollados cambia la conducta de sus contribuyentes. La historia empieza con el decrecimiento poblacional de los países ricos. De no ser por la constante inmigración, Alemania, España y otros países europeos estarían en estos momentos decreciendo. Otros como Holanda, han tenido crecimientos negativos en algunos años.

Esta realidad es preocupante por muchas razones, entre ellas está la imposibilidad de conseguir mano de obra en una sociedad de viejos. Por otro lado están los cambios culturales de tener una nueva generación constituida sólo por inmigrantes que no se ajusten bien a la cultura nacional. Estas y otras razones han llevado a que varios países ricos, con decrecimiento en su población, hayan instalado sistemas para incentivar a que sus ciudadanos tengan más hijos.

Australia decidió hacerlo a través del aumento en el crédito fiscal por hijo que tienen sus contribuyentes. Al igual que Panamá, otros países conceden deducciones o créditos por cada dependiente. Australia decidió aumentarlo de 700 dólares australianos a 3,000¹. Esto representa 4 veces más crédito a partir del 1ro. de julio del 2004.

Esta decisión produjo un planeamiento fiscal muy interesante. Los periódicos australianos empezaron a reportar un incremento inusual de reservaciones para cesáreas en los días que seguían al 1ro. de julio de 2004. De dar a luz unos días antes se perdería el crédito fiscal. De retrasar el parto un día más se tendría esa cantidad. Tal fue la cantidad de partos retrasados que los periódicos publicaron que gremios médicos solicitaron a Tony Abbott (ministro de salud australiano), que retrasaran la medida fiscal. En los mismos diarios, John Howard, primer ministro australiano, restó importancia al efecto del crédito².

Resulta interesante ver cómo un país industrializado ha afectado en el tiempo corto la conducta de sus ciudadanos. Tendremos que esperar a ver qué pasa con el estímulo fiscal a largo plazo y ver si tiene alguna incidencia en el aumento poblacional buscado por el gobierno australiano.

Un ejemplo similar es el caso del impuesto a las herencias en Estados Unidos. La entonces nueva administración Bush, hizo que el impuesto a las herencias decrecieran en forma constante hasta ser 0% en el 2011. Esta decisión es muy consistente con la política republicana de bajos impuestos, sin embargo, nadie sabe qué administración venga después del 2011. Una administración demócrata podría presionar para que el impuesto se reestablezca antes de esa fecha. Sea como sea, debe haber más de un americano esperando heredar antes del cambio del año y sobre todo esperando que sea en el 2011.

Estas dos curiosidades nos demuestran cómo desde la cuna hasta la tumba la política fiscal afecta al ser humano.

¹ Este crédito fiscal es llamado "baby bonus" por los australianos y usualmente toma la forma de un subsidio directo haya o no renta gravable.

² Ver: World-Canadian Press (Junio 18 de 2004, véase también las ediciones del Daily Telegraph de Sydney y otros diarios australianos para las mismas fechas.

KILLINGTON Y LA TEORÍA TIEBOUT EN LOS PLANES DE DESCENTRALIZACIÓN DE PANAMÁ

Carlos F. Urbina

Killington es un pueblo en Vermont, Estados Unidos. Para nosotros en Panamá no representa más que un pequeño punto en un mapa extranjero. Sin embargo la curiosidad fiscal de enero de 2004 tiene grandes enseñanzas para la hacienda pública nacional y sus planes de descentralización.

En enero de 2004, los funcionarios del municipio de Killington decidieron que el pueblo quería independizarse de Vermont el Estado donde están y anexarse a New Hampshire un Estado vecino. La distancia entre los Killington y New Hampshire es de solo 25 millas.

Esta decisión tan extraña tiene su origen en una disputa fiscal. Killington es un pueblo-resort, lleno de hoteles, restaurantes, tiendas, etc. Su población de un poco más de 1000 residentes, se ha venido quejando por muchos años de sus impuestos estatales elevados. Entre estos está el impuesto estatal a los inmuebles creado en 1997 para financiar la educación pública. En Estados Unidos la educación pública no es responsabilidad del gobierno federal sino del estatal.

Con la escasa población, pero con la gran riqueza inmobiliaria de un pueblo-resort como Killington, no es extraño que los impuestos elevados del pueblo terminen financiando escuelas de pueblos vecinos. Después de todo un pueblo con pocas personas, pero con muchos hoteles, tendrá mucho impuesto de inmueble pero pocas escuelas.

Los números parecen reflejar este razonamiento. Según Associated Press, en enero de 2004, los funcionarios municipales indicaban que el pueblo generaba 10 millones al año en impuestos al Estado de Vermont, pero recibía a cambio sólo 1 millón en ayuda estatal¹.

La disputa fiscal provocó que el martes 2 de marzo de 2004, se convocara a una elección municipal donde el pueblo votó abrumadoramente por la secesión de Vermont y anexión a New Hampshire.

Las intenciones de Killington tienen ciertas bases históricas también, ya que el pueblo fue originalmente de New Hampshire en 1761, hasta que en 1777 Vermont declaró la independencia de New York y New Hampshire. En ese momento Killington formó parte de la República de Vermont. Para ese tiempo los Estados Unidos como tal no existían y la República de Vermont duró hasta que se convirtió en Estado de la Unión Americana en 1791. Desde esa fecha el pueblo de Killington le ha formado parte.

Entendemos que las posibilidades de que Killington deje de formar parte de Vermont son muy escasas, porque tendrían que conseguir la aprobación del senado estatal y después conseguir la aprobación del senado de New Hampshire. Ambas cosas parecieran imposibles. La segunda opción sería conseguir que el congreso de los Estados Unidos aprobase el cambio, cosa que también es difícil.

Esta curiosidad fiscal debe ponernos a pensar en la coyuntura que vive Panamá en el tema de la descentralización fiscal. Bien lo decía Tiebout² en los años 50's, el gobierno local debe proveer buenos servicios públicos o la gente votará con sus pies y se irán a otros pueblos. Estos buenos servicios públicos deben pagarse y por estos los impuestos municipales deben cobrarse. El balance entre cobro de impuestos y provisión de servicios determinará mucho de la política municipal en nuestro Panamá descentralizado y el caso Killington debe servirnos de ejemplo.

¹ Estos números no toman en cuenta una gran cantidad de servicios que el pueblo recibe fuera del término "ayuda estatal", debido a que la defensa estatal (Vermont's National Guard), policía estatal, el sistema judicial estatal y otros más no están cuantificados en este renglón.

² El influyente artículo de Tiebout es una de las piezas fundamentales de la teoría de descentralización fiscal. Fue publicado originalmente en *The Journal of Political Economy*, Vol 64, No 5. Oct 1956, Págs 416-424.

El CAISR no fue el primer IRMA

por: *Carlos F. Urbina*

El cálculo alternativo al impuesto sobre la renta es, en palabras de todos los tributaristas locales, un impuesto a la renta presunta. Este tipo de imposición presuntiva no es nueva en el mundo. Ya existía en Inglaterra desde hace varios siglos con el llamado “impuesto a las chimeneas” que trataba de gravar al que más tenía asumiendo que su riqueza se podía medir con el número de chimeneas que tuviese su casa.

En palabras de Charles Adams, este impuesto fue tan odiado por los ingleses que fue reemplazado por un impuesto a las ventanas de la casa¹. Según Adams, el inspector de hacienda, al fiscalizar el impuesto tenía que entrar a la casa del contribuyente para saber cuál era la base imponible del primero (número de chimeneas), mientras que en el segundo la base imponible del impuesto era “auditada” sin entrar a la casa.

Este segundo impuesto presuntivo (a las ventanas) se ve por algunos como la causante de la forma que adoptan las ventanas francesas (varias ventanas en una), ya que en este país también se aplicó el impuesto. También se ve como la causa de las casas “duplex” y en hilera que ahorran ventanas y por tanto impuestos.

Por interesantes que se vean estos antecedentes del CAISR panameño, más de un lector se sorprenderá con la curiosidad

que generó el título de este artículo. En información provista por el tributarista panameño Osvaldo Lau, la Gaceta conoció que la ley 29 de 1918, fue el primer intento de gravar la renta de los panameños. Para sorpresa nuestra, no sólo fue el primer gravamen a la renta, sino que fue el primer gravamen a la renta presunta del panameño. Es decir, hacía lo que trata de hacer el CAISR casi cien años después.

Veamos el texto de nuestra ley 29 de 1918:

“Artículo 1.

Se cobrará el dos por ciento (2%) sobre la renta bruta probable anual sobre las casas construídas dentro de los ejidos. Este impuesto se cobrará por cuatrimestres vencidos”

Como se lee, éste era un gravamen a la renta presunta de los bienes inmuebles. Lo temprana de esta legislación, siendo un momento donde el mundo experimentaba con el impuesto a la renta, nos hace preguntarnos si no se tratará de algún error. Es decir, será la palabra “renta”, como la usaba la ley 29 de 1918, lo mismo que entendemos hoy por el término?

La Gaceta no ha podido investigar con precisión esta interrogante y nuestro amigo Osvaldo Lau no es tan viejo como para darnos la respuesta. Por eso no podemos más que preguntarnos si no será una mala traducción del inglés “taxes upon rent” que en la vieja escuela económica inglesa eran aquellos que gravaban los inmuebles (al igual que nuestra ley 29 del 18) con una base imponible equivalente al alquiler, es decir el “rent” inglés.

¿Será esta una mala traducción del inglés “rent” por el español “renta”? Al circular el borrador de este artículo surgieron varios comentarios. Entre esos unos fueron... siempre hubo malos traductores y otros fueron... siempre hubo malos tributaristas...

¹ Charles Adams. “The impact of taxes in the course of civilization” Págs 258-259.

ANUNCIO
MOSSACK
FONSECA

LA OBLIGACIÓN DE “FACTURAR”

Noel Augusto Caballero

Origen: Antecedentes de la Obligación de “Facturar” o Documentar.

El origen de la facturación va paralelo a la celebración de los contratos, por lo que se debe tener presente que en materia mercantil, especialmente en la compraventa los contratos no están sujetos para su validez a formas especiales (art. 195 del C. de Co.), por lo que la costumbre y usos en plazas son las premisas básicas en la concertación de estas relaciones. A falta de ellas, es aplicado el derecho común relativo a las obligaciones y contratas.

En el artículo 776 del Código de Comercio se denota la obligación de facturar por parte del vendedor y como contrapartida del derecho del comprador:

“El comprador tendrá derecho a exigir del vendedor la formación y entrega de una factura de las mercancías vendidas, y el precio total o de la parte que hubiera entregado.

.....”
(resaltamos)

Si bien, para el Impuesto sobre la Renta, era y es importante conocer las transacciones realizadas a los efectos de determinar los ingresos, la deducibilidad de los gastos, por ende la renta gravable, es en el Impuesto de Timbre en donde nuestro legislador, ha hecho énfasis por la configuración de la obligación, de manera de que queden constancias o pruebas escritas de todas las operaciones realizadas con bienes y servicios.

El Código Fiscal estableció la obligación de tributar el Impuesto de Timbre en su modalidad de “estampilla” por la expedición de diversos documentos, entre ellos los recibos, las facturas por ventas al por mayor o por documentos en que se hiciera constar actos, contratos u obligaciones por suma mayor de

diez balboas. Posteriormente, se señaló que toda persona natural o jurídica obligada a cubrir este impuesto debería adherir las estampillas, al momento de la expedición, al original o copia del respectivo documento, y que el mismo deba reposar en los archivos. También, se dieron acepciones propias de “recibo” y “factura”

La obligación de instrumentar las operaciones o transacciones, cualesquiera sean su naturaleza, era y es desde su remoto origen una obligación típica de los comerciantes y para ello no importaba si el mismo era un prestador de servicios o vendedor de bienes. Bastaba, pues, que fuera un comerciante sometido a las reglas del comercio, para que la tradición lo identificara con la llamada “obligación de facturar” como constancia de haberse ejecutado o cumplido una obligación de dar, hacer o no hacer.

Aún cuando ello es impropio, puesto que en las relaciones civiles y mercantiles no sólo se expiden facturas sino, también, otros tipos de comprobantes, en el presente trabajo seguimos empleando la vieja denominación, únicamente a los efectos de facilitar la referencia a la obligación de instrumentar, o de documentar o de expedir constancias o comprobantes de las operaciones o transacciones de bienes y servicios que se realicen en las relaciones mercantiles y civiles.

Nuestro Código de Comercio data del siglo pasado (ley 2 de 1916) que inició su vigencia en 1917, y en él encontramos las obligaciones de los comerciantes de conservar la documentación relativa al giro de sus actividades (art. 34, 35, 36), encontrándose, de manera más específica, en el artículo 776, el derecho del comprador a exigir del vendedor, la expedición de una “factura” por las mercaderías vendidas. Importa, a estos efec-

tos, la identificación del comerciante y la consecuente aplicación de la Ley mercantil aún cuando una de las partes no lo fuere.

A similitud, en el ámbito civil, nuestro Código Civil, que también data de 1917, encontramos la obligación de emitir “constancias” de pago (art. 289 y 995) o por el cumplimiento de las obligaciones.

Por su parte, en el Código Fiscal referente al Impuesto de Timbre, encontramos claras disposiciones en que se gravan las “facturas” de ventas y los “recibos” por servicios profesionales y de empeño, sentando, así, premisas en cuanto a la obligación de documentar para la satisfacción del correspondiente Impuesto de Timbre y la distinción del evento o de cuando se emite uno y otro documento. (art. 964, ord. 4, 5 y 6; 965 y 967)

El Sujeto Pasivo.

Por sujeto pasivo de la obligación de facturar podemos identificar al comerciante, al profesional y a los independientes, en general.

Comerciante, según el Código de Comercio, es la persona que teniendo capacidad legal, realiza por profesión y en nombre propio actos de comercio (art. 28), presumiéndose que existe tal profesión desde que el interesado se anuncia como comerciante, establezca un local o establecimiento que tenga por objeto una operación mercantil (art.29); o, bien, aún cuando se realizare accidentalmente un acto de comercio se estará sujeto a las leyes mercantiles (art. 30).

Por acto de comercio, se entiende a todos aquellos que se refieren al tráfico mercantil, entre ellos, la compraventa de bienes muebles, inmuebles e incorporeales, valores, los contratos de que puede ser objeto el dinero y títulos de valor, el transporte, préstamo en general, las empresas de abastecimiento, librería, imprenta, tipografía, construcciones y de espectáculos públicos (art. 2).

De los artículos 964, ordinales 4, 5 y 6; 965 y 967 del Código Fiscal, se colige que quienes ejercen profesiones liberales se constituyen, también, en sujetos pasivos de la obligación de documentar (“facturar”). En igual situación se encuentren los llamados “independientes” o sea aquellas personas que sin tener una infraestructura orgánica administrativas realizan actos de comercio o ejercen alguna profesión.

El artículo 11 de la ley 76 de 1976, subrogado por la Ley 45 de 1980, señala como sujetos de esta obligación de documentar a:

- 1) Todas las personas que requieran licencia comercial o industrial para operar, realicen transferencias, ventas de bienes y prestación de servicios,
- 2) Se incluye a los que realicen actividades agropecuarias y agroindustriales.
- 3) Las personas que trabajen en profesiones, sea en forma independiente o colegiada.

No obstante, existen dos excepciones; una en el artículo 5 de la ley 9 de 1980 y, otra, en el segundo párrafo del literal a) del último texto del artículo 11 de la ley 76/76.



El artículo 5 de la ley 9 de 1980 señala:

“.....

La Dirección General de Ingresos podrá además autorizar que ciertas transacciones, ventas y servicios sean documentados por los usuarios y compradores, cuando los responsables de facturar carezcan de la debida organización administrativa contable para cumplir a cabalidad con la obligación de que trata el artículo anterior.

Para tales efectos, la Dirección General de Ingresos está facultada para dictar las normas necesarias para el control de las personas naturales o jurídicas que utilicen algún sistema de facturación sustitutivo.”

Esta excepción radica en que la expedición de la documentación (“factura”) no la expide el vendedor o prestador del servicio, sino que la realiza **el comprador o adquiriente del bien o del servicio**, cuando los responsables de facturar carezcan de la debida organización administrativa contable para cumplir a cabalidad con la obligación (ejemplo: pequeños productores o agricultores).

Por su parte en el segundo párrafo del literal a) del último texto del artículo 11 de la ley 76/76 se adiciona en esta excepción a las personas que sólo requieran permisos de operación o permisos municipales temporales (ejemplo: buhoneros, ventas en ferias).

Con respecto a los productores agropecuarios, la Dirección General de Ingresos ha expresado que no debe confundirse la obligación de documentar con la obligación de tributar por la expedición de dicha documentación.

Dicha posición se encuentra en la siguiente Nota:

“Panamá, agosto 13 de 2001

Licenciado

.....

E. S. D.

REF: Facturación/Imp. De Timbre
Art. 14 de la Ley 36 de 1999.

CONSULTA: Venta de productos agropecuarios nacionales.

“Si dicha empresa al momento de emitir sus facturas, describiendo en la misma todos los productos agropecuarios nacionales vendidos más otras mercancías que forman parte de dicha venta, podrían -(-sic)- pagar el impuesto de timbre correspondiente a las otras mercancías que no son calificadas como productos agropecuarios nacionales al tenor del artículo 2 de la Ley 36 de 1999.”

RESPUESTA:

El texto del artículo 14 de la Ley 36 de 1999 es suficientemente claro para proceder conforme al mismo; de tal manera que no encontramos asidero para proceder en sentido contrario. El referido texto legal expresa:

“Los vendedores de artículos que se consideren productos agropecuarios nacionales según lo dispone el artículo 2 de la presente Ley, deberán documentar estas operaciones con facturas, en las cuales no se podrán incluir otras mercaderías.

Las facturas que se emitan del modo como se ha expuesto, estarán exentas del impuesto de timbre; pero en el evento de que, contrario a lo que aquí se dispone, incluyan mercaderías que no son productos agropecuarios nacionales, esas facturas causarán el impuesto de timbre por la totalidad de su valor.

Parágrafo.....”

De conformidad con lo que disponen los artículos 17 y 18 de la Constitución Nacional, y para los casos regulados por esta Ley, no

podemos reconocer otras formas de satisfacer el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales (el impuesto) que la contenida en la citada norma.

Atentamente,
ESTELABEL PIAD HERBRUGER.
Directora General de Ingresos.”

En otra oportunidad la DGI se pronunció así:

“CONSULTA:

“¿1. Están los agentes libres, personas naturales o jurídicas, con licencia comercial o sin licencia para operar, obligados a documentar sus ingresos gravables, aunque la fuente de sus comisiones no exige tal documentación por mantener un buen control sobre las ventas o ingresos generados por intermedio de estas personas.?”

RESPUESTA:

Conceptuamos que las leyes 76/76, 9/80, 45/80 y 31/91 no excluyen a ninguna persona, natural o jurídica, de la obligación de instrumentar sus operaciones e ingresos, a los efectos de realizar los respectivos registros, y de conformidad con lo dispuesto en el Código de Comercio o en el artículo 751 del Código Fiscal, según el caso.

CONSULTA:

“¿Cuál es la forma que la Dirección General de Ingresos sugiere que se documenten estos ingresos generados por este tipo de servicios?”

RESPUESTA:

Tomando en consideración las disposiciones legales vigentes (ley 57 de 1978, Ley 31 de 1991, Decreto - Ley 5 de 1997, Decreto 34 de 1998 y el artículo 751 del Código Fiscal) la Dirección General de Ingresos ha dictado las Resoluciones N^o 201- 1916 del 10 de octubre de 1997 y N^o 201- 1000

de abril 14 de 1998 concernientes a los requisitos formales para la debida instrumentación de las operaciones, gastos e ingresos; normas éstas que son de aplicación general.”

(Nota N^o 201- 506 de febrero 28 de 1997)

Por último, importa anotar que el hecho de que no se requiera Licencia Comercial o Industrial de ipso facto se esté eximido de la obligación de documentar o facturar, pues las empresas ubicadas en Zonas Libres u otras Areas Libres de Comercio están compelidas a documentar, aún cuando para el ejercicio de sus actividades no requiera de una Licencia comercial o industrial.

El Objeto de la Obligación

Hemos dicho que el Código de Comercio en su artículo 2 enuncia, en número abierto, los actos de comercio o sea, todos aquellos que se refieren al tráfico mercantil, entre ellos, la compraventa de bienes muebles, inmuebles e incorporales, valores, los contratos de que puede ser objeto el dinero y títulos de valor, el transporte, préstamo en general, las empresas de abastecimiento, librería, imprenta, tipografía, construcciones y de espectáculos públicos.

De manera algo más preciso, el actual texto del artículo 11 de la Ley 76/76 señala la obligación de expedir factura o documento equivalente para documentar toda operación relativa a transferencias, ventas de bienes y prestaciones de servicios; es decir, el objeto de la obligación de documentar recae sobre las transferencias, ventas de bienes y prestaciones de servicios.

No obstante, debemos entender claramente a que se refieren cada una de estas operaciones, así:

- **Transferencias** a cualquier título (gratuito u oneroso), devoluciones, alquileres, compensaciones, daciones en pago, permutas, gestiones de cobro, donaciones, arrendamiento financiero, usufructo, fideicomiso, etc.

- **Ventas de bienes** muebles, inmuebles, semovientes, presentes, futuros, corporales, incorporeales, derechos, frutos civiles, títulos, valores, etc.
- **Prestaciones de servicios** de toda clase, profesionales, artesanales, técnicos, domésticos, mercantiles, civiles, etc.

Tanto las transferencias, ventas de bienes como prestaciones de servicios pueden realizarse bajo las más diversas formas de negociabilidad y/o formas de pago, a saber: al contado, al crédito y por consignación.

No importa cual sea la forma de pago o, mejor decir, la forma de contratar, lo cierto es que la obligación de documentar (facturar) es incuestionable e ineludible, ya que su cumplimiento cabal permite la comprobación de los derechos, acciones y obligaciones entre las partes contratantes, así como la fiscalización en el cumplimiento de las obligaciones tributarias dimanantes o causadas por dicha relación

En ese sentido, el cumplimiento en la documentación permite al adquirente de un bien gravado con el Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y Prestación de Servicios, por ejemplo, el poder, luego, acreditarse el tributo para determinar su crédito fiscal. A su vez, a la Administración Tributaria le facilita la fiscalización en cuanto al propio tributo y en cuanto otros, como sería el Impuesto sobre la Renta.

Parece obvio que las ventas al por mayor requieren de la expedición de la respectiva documentación; sin embargo, surgen cuestionamientos en cuanto a las ventas al por menor y al detal o detalle, quizás por la imprecisión de los requisitos o condiciones para identificar cuando se está ante una venta al por menor o al por mayor o al detal.

La Constitución Nacional preceptúa que: *Comercio al por menor significa dedicarse a la venta al consumidor o la representación o agencia de empresas productoras o mercantiles o cualquiera*

otra actividad que la Ley clasifique como perteneciente a dicho comercio.

(art. 288)

“Se entiende por comercio al por mayor el que no está comprendido en la disposición anterior...”

(art. 289)

La ley 76/76 generalizaba la obligación de documentar.

La Ley 45/80 discriminaba y exceptionaba sobre la base de los ingresos del comerciante cuyos ingresos brutos anuales fueran inferior a los B/. 60,000.00 (panaderías, abarroterías, bodegas, refresquerías, restaurantes y establecimientos similares). Nada decía con respecto a las actividades civiles o de los profesionales.

La Ley 31/91 exceptiona a quienes requieran “permisos de operación o permisos municipales temporales”; que, de acuerdo con la Ley 25 de 1994 (que reglamenta el ejercicio del comercio) es:

- la realización de actividades comerciales o industriales con un capital invertido que no exceda los diez mil balboas (B/. 10.000.00) y,
- las ventas de buhonería, kioscos y de temporadas.

Clases de Documentación o Facturación:

Nuestra legislación mercantil ha sido parca en cuanto a la identificación de los documentos, instrumentos o comprobantes a emitirse ante las ventas, prestaciones de servicios o cualquiera otra transferencia, siendo lo tradicional referirse a la facturación ante cualquiera que sea la operación; tradición, esta, que se reitera en la Ley 76 de 1976:

“Es obligatoria la documentación de toda operación relativa a transferencias, ventas de bienes y prestación de servicios...”

Deberán emitirse también facturas por los servicios que presten los profesionales...”

La Ley 45 de 1980, que modificó el artículo 11 de la Ley 76/76, es similar en cuanto a su texto, empero, al referirse a las presta-



ciones de servicios lo dejó a criterio de los profesionales.

“b) las personas que trabajen en profesiones sea en forma independiente o colegiada deberán documentar sus ingresos por las operaciones y servicios que presten, mediante la expedición de facturas o recibos, a su elección...” (resaltamos)

Similar orientación siguió el legislador del artículo 36 de la Ley 31 de 1991, pero con alguna variante:

“Es obligatoria la expedición de factura o de documentos equivalentes para documentar toda operación relativa a transferencias, venta de bienes y prestación de servicios...”

“b) las personas que trabajen en profesiones, sea en forma independiente o colegiada, deberán documentar sus ingresos por las operaciones y servicios que presten, mediante la expedición de facturas o documentos equivalentes.” (resaltamos)

Pareciera existir aprensión para emplear o señalar que en las prestaciones de servicios profesionales se deben expedir “recibos”, por lo que importa, entonces, es que se cumpla con documentar la operación.

El Código Fiscal, en lo referente al Impuesto de Timbre ha sido más preciso y alude al “**recibo**” cuando hace referencia al gravamen a que están sujetos los recibos por servicios profesionales o de arrendamiento.

“Artículo 964.-

...

Se entiende por RECIBO el documento firmado, en que se declara haber recibido dinero y el concepto de la percepción. ...” (resaltamos)

La Dirección General de Ingresos ha externado su criterio al respecto en la siguiente nota:

“Panamá, abril 6 de 2001.

Licenciado

E. S. D

CONSULTA:

“1.- Existe la obligación de pagar Impuestos de Timbre por parte tanto de las empresas (Bufetes de Abogados), como de las personas naturales que se dediquen al ejercicio de la abogacía?” (sic)

RESPUESTA:

La obligación de instrumentar las operaciones realizadas en ejercicio de las profesiones, actividades comerciales o de

cualquier naturaleza se encuentra en la Ley 76/76, modificada por la Ley 31/91. Si bien esta última Ley, en su Párrafo 2 hace expresa remisión al numeral 2 del artículo 967 del Código Fiscal, es importante indicar los siguiente:

1º) *que se está refiriendo a aquellos comprobantes que la DGI autorice, y*

2º) *que de acuerdo con el numeral 2 del artículo 967 del Código Fiscal, en principio, estarán gravados con B/ 0.10 ya que queda comprendido como “todo documento en que conste un acto, contrato u obligación por suma mayor de diez balboas (B/. 10.00), que no tenga impuesto especial en este Capítulo...” Empero, como quiera que la instrumentación (recibos) que expiden los profesionales sí se encuentra gravada con un impuesto especial de B/ 0.01 ó de B/ 0.02, si los mismos se expiden por suma menor de B/ 50.00 o mayor de B/50.00, respectivamente (Artículos 964 y 965 del Código Fiscal).*

Y, en cuanto a la “**factura de venta**”, cuando se refiere a la venta de bienes o servicios no profesionales (ya que aquellos se encuentran gravados con otro impuesto).

“ Se entiende por FACTURA DE VENTA el documento que se expide para hacer constar una venta, ...”

(art. 967, resaltamos)

En tanto, el artículo 11 de la Ley 76/76, en el segundo párrafo del párrafo 1 anota, de forma más amplia, que.

“Se entiende por factura el documento que se expide para hacer constar la operación a que se hace referencia en este artículo.”

Desde otra perspectiva, se aparenta una contradicción entre lo normado por la Ley 31/91 y el referido “recibo” que establece el Código Fiscal para el cumplimiento de la obligación de instrumentar o documentar,

por parte de las personas prestatarias de servicios profesionales; esto es, si tales profesionales deben expedir factura o recibo. A la Ley lo que le interesa en estos casos, es que se documente la operación, ya sea con factura o documento equivalente, que puede ser el “recibo” a que se refiere la norma fiscal. Dentro de esta concepción se puede asimismo afirmar que en estos casos, aún cuando se expida factura, la tributación será la señalada por los artículos 964 y 965 del Código Fiscal, como lo explica la Dirección General de Ingresos en la citada nota.

De ahí, también, que ante ambos casos (recibos y facturas) se prevé que si al documento le faltare cualesquiera de las condiciones y requisitos deberá timbrarse como tal. (Véase tercer párrafo del numeral 6º del art. 964 y el segundo párrafo del literal b) del art. 967. C.F.)

Los Sustituto de Facturas u otros comprobantes.

El Párrafo 2 del artículo 11 de la Ley 76/76 establece:

“Además de los documentos mencionados en el párrafo, podrán ser utilizados otros comprobantes autorizados por la DGI del Ministerio de Hacienda y Tesoro.”

Boletas de cajas registradoras (Recibos de Caja).

Ya en el artículo 5 de la Ley 76/76 se preveía:

“Cuando por la naturaleza o volumen de sus actividades, el contribuyente no pueda expedir las facturas con los requisitos que establecen los artículos 8 y 9 del Decreto 59 de 1977, La Dirección General de Ingresos podrá autorizarle, previa solicitud, sus sustitución por otros comprobantes de ventas o prestación de servicios, incluso boletas impresas en máquinas registradoras. La Dirección General de Ingresos podrá además autorizar que ciertas tran-

sacciones, ventas y servicios sean documentados por los usuarios y compradores, cuando los responsables de facturar carezcan de la debida organización administrativa contable para cumplir a cabalidad con la obligación de que trata el artículo anterior.

Para tales efectos, la Dirección General de Ingresos está facultada para dictar las normas necesarias para el control de las personas naturales o jurídicas que utilicen algún sistema de facturación sustitutivo."

Como primera sustitución de la factura se menciona a la "*boleta de impresa en máquina registradora*", que la Resolución n° 201- 07 del 1° de febrero de 1977 inicialmente reglamenta de las "*boleta de impresa en máquina registradora*", proyectando su uso sobre la base del volumen de ventas al menor, establece los requisitos, obligaciones de conservación de las cintas de control, y las dimanantes responsabilidades. A estos fines equipara las cajas registradoras con "terminales electrónicos".

Luego, el 1° de febrero 1996 se dicta el Decreto N° 26 "*Por el cual se dictan normas relacionadas con el establecimiento, autorización y uso de dispositivos, sistemas, programas, instrumentación y otros mecanismos de registro y controles fiscalizadores*", que complementa mayormente la temática.

Como quiera que la Ley no define lo que se entiende por "documento sustituto o equivalente" establece, después de enunciar una serie de "ALTERNATIVAS TÉCNICAS" (art. 4) que éstas pueden ser empleadas para:

- a. Sustituto de facturas o recibos
- b. Control de inventarios.
- c. Consignación de datos contables (archivos técnicos) que incidan en la tributación.
- d. Controles de ventas.
- e. Presentación de informes, certificaciones, dictámenes.

- f. Declaraciones de rentas, otros tributos y anexos.
- g. Otros en que a juicio de la Dirección General de Ingresos se estime pertinente su uso.

De tal guisa, que lo que pueda imprimirse o expedirse con estas "*alternativas técnicas*" podrán devenir o constituir "sustituto o equivalente" de factura, pero siempre y cuando los mismos sean emitidos cumpliendo las condiciones y requisitos que para cada uno de ellos y sus respectivas máquinas registradoras y/o terminales punto de ventas, sistemas y programas de facturación por computadoras, sistemas de facturación portátil o equipos de impresión, se han establecido en el mismo Decreto.

Otro aspecto interesante oportuno de anotar, es que las "*boletas de caja registradora o recibos de caja*"- la Dirección General de Ingresos podrá autorizarlos, cuando así haya mediado previamente una solicitud debidamente fundamentada de cualquier personas que tengan la obligación instrumentar o de facturar o documentar sus ventas y/o servicios. Queremos decir que no constituye privilegio para ninguna actividad o persona el uso, previamente autorizado por la Dirección General de Ingresos, de otras formas de documentar sus operaciones o actividades agropecuarias, mercantiles o profesionales; reservándose, sólo, este Despacho la discrecionalidad para autorizarlos o no. (V. Nota N°. 201- 288 de 4 de marzo de 1997)

La documentación por medio de computadoras.

Tanto el Decreto Ejecutivo 26 del 1° de febrero de 1996, "*Por el cual se dictan normas relacionadas con el establecimiento, autorización y uso de dispositivos, sistemas, programas, instrumentación y otros mecanismos de registros y controles fiscalizadores*", como la Resolución N° 201- 1874 del 8 de octubre de 1997, compilan los requisitos y condiciones a cumplirse para la colocación o uso de los mencionados enseres de instrumentación o sus sustitutos.

Es decir:

- 1) desde los enseres, equipo, programas, software, sistemas o mecanismos, etc., y
- 2) hasta el destino o uso:
 - a) individual, privado, exclusivo o personal, y
 - b) para uso pluri o multi personal, comercial, público, universal o colectivo.

Así, en cuanto a la forma o capacidad de impresión o de presentación de la documentación, la autorización de la DGI puede es- tribar en dos (2) sentidos:

- a. Parcial: cuando para la impresión final del documento se requiere una parte – por lo general los requisitos esenciales- pre impresa (por ejemplo para el uso de formularios continuos en computadoras o de rollos metálicos o matrices- como cajas registradoras) que serán complementados con los demás datos o detalles de la operación que se efectúa; pero en ningún caso la autorización puede incluir la facultad de imprimir aquellos requisitos de la esencia o llamados preimpresos que establece la Ley (numeración continua, nombre, RUC, DV) y,
- b. Total o completa: En el artículo 15 del Decreto Ejecutivo 26/96, no sólo se contempla el último caso (de uso pluri o multi personal, comercial, público, universal o colectivo) sino que contempla, incluso, la forma o proceso integral o completa de la impresión y expedición de la instrumentación o documentación de la operación que se lleva a cabo; vale decir, los requisitos y condiciones esenciales y naturales mencionados por la Ley (RUC, nombre o razón social, etc./ y fecha, precio, ITBM, etc.) al momento de la ejecución de la operación

Siendo ello así, no es menos cierto que no existe impedimento legal alguno que el titular de una autorización particular, exclusiva o personal traspase el uso del respectivo programa de facturación o documentación a un tercero. Tampoco la DGI tiene el afán de prohibir su uso; empero, de ahí que se previó que en los casos de autorizaciones de programas de impresión de facturas o de documentación (integral o completa) de las operaciones, tales documentos deben llevar -también- impreso el número de resolución que le autorice su forma de expedición.

Esta medida, a nuestro juicio, conviene tomarla para ser aplicada a las autorizaciones parciales, y a manera de pie de imprenta, por ejemplo:

“ AP. Resl. N° 201-.....+
de.../.. / a...X, S A.....
RUC.....”

(AP= Autorización Parcial

Resl= Resolución

+ = a un número o clave especial (“secreto o confidencial”) que identifique a las “AP” y que puede ser: 1) el respectivo RUC del beneficiarios o autorizado, 2) la suma total del RUC o 3) sus dos últimos y /o dos primeros dígitos de dicha suma, de manera que el uso indebido por un tercero puede ser más evidente.

.../.. /.../ = día, mes, año.

RUC=Registro Único de Contribuyente.

Ello indica, que todo contribuyente que requiera la impresión de una factura por computadora, deberá obtener previamente una autorización de la Dirección General de Ingresos. Esto es, tanto para su impresión total como para la parcial, aportando los elementos probatorios y de juicio que permitan llevar a la convicción de la Dirección General de Ingresos para proceder con forme a autos.

Adicionalmente, debe advertirse, en la referida resolución de autorización, que las facultades que autoriza son intransferibles, por lo que el uso indebido, abuso o inapro-

piado de la misma conlleva todas las responsabilidades - como coautor, cómplice o encubridor - que emanen de las respectivas infracciones, así como a la revocación de oficio de tales facultades o autorización.

Documentos Equivalente Especiales.-

Amén de estas alternativas pueden presentarse y se presentarán nuevos sistemas, programas, instrumentos o equipos aptos para la expedición de facturas y/o recibos y sustitutos, por lo que han de requerir de la autorización especial y previa de la DGI.

Documentos Eventuales.-

Se pueden llamar así a aquellos documentos que la Dirección General de Ingresos autoriza para que ciertas transacciones, ventas y servicios sean documentados por los propios usuarios y compradores, cuando los responsables de documentar o facturar carezcan de la debida organización administrativa contable para cumplir a cabalidad con la obligación de facturar o documentar.

La norma recoge la realidad que se presenta en las prestaciones de servicios o ventas esporádicas, tales como al por menor, detal o detalle y cuya comprobación se requiera a los efectos de la deducibilidad en la determinación del Impuesto sobre la Renta, por ejemplo.

De Los Requisitos

Requisitos Esenciales, Sustanciales o Legales y Comunes a la Factura y al Recibo.-

El artículo 11 de la Ley 76/76, modificado por la Ley 31/91, señalo en sus literales a), b), y c), los objetivos de la obligación de documentar con "*factura o documento equivalente*" sin importar para ello, si se trata de transferencias, ventas o prestaciones de servicios; de tal guisa, que en cuanto a los requisitos que debe cumplir la "*factura o documento equivalente*" son únicos en todos esos casos.

Por otra parte, el orden y/o ubicación de los datos esenciales a comentar no están pre-establecidos en ningún texto legal; ubicación u orden que aveces resulta interesante mantener, especialmente cuando se trata de contribuyentes con sucursales o representaciones por gran parte del territorio nacional.

Dice la primera parte del Parágrafo 1 de este artículo:

- "*La documentación se emitirá en formularios ...*"

El primer requisito que se establece es que la documentación debe consistir en un "*formulario*", esto es "*impreso con espacios en blanco*" (DRALE, n° 4), lo que presume que el documento (factura o equivalente) será pre-impreso y estará disponible, con los espacios en blanco para ser completado, posteriormente o al momento de la transferencia, venta o prestación de un servicio, con los demás datos o requisitos legales. Nada se dice en cuanto a dimensiones por lo que queda a criterio del sujeto pasivo de la obligación de expedirlo.

La forma de complementar los datos, que requiera la documentación original, así como la copia, debe realizarse con medios imborrables e "*indestructible*", de tal manera, que los sustitutos de factura manuales, cajas registradoras, computadoras, también, deberán contar con el papel apto, tinta, etc., para que la transacción pueda ser verificada y fiscalizada oportunamente.

Otro aspecto relevante es la referente a los sustitutos de factura por medio de computadoras, los cuales constituyen, entonces, las excepción en cuanto a la regla general del "*formulario*" o de la pre-impresión que tiene como asidero el Decreto 26 de 1996 y el parágrafo 4° del Decreto de gabinete 109/70, entre otros. Empero, en todo caso, deben cumplirse con las medidas de seguridad jurídica en cuanto a su autenticidad formal, sustancial e ideológica, por lo que las copias deben expedirse de manera que permanezcan legibles e inalterables en el tiempo de su validez legal.

- *“...de numeración corrida...”*

O sea que cada formulario debe llevar una identificación numérica congruente u ordenada con el que continúa y/o que le antecede. Y, como quiera que la disposición ordena que *“La documentación se emitirá en formularios de numeración corrida...”*, no queda duda que la numeración es parte sustancial o esencial del formulario y debe aparecer, de igual forma, pre-impresa y en sentido progresivo.

La Ley no establece de cuantos dígitos se ha de componer la numeración y el orden de identificación de datos.

Ello es importante por cuanto asimismo, permite conocer el lugar de expedición, si se trata de la casa matriz o único local, de una sucursal, agencia, local, oficina o punto de ventas - (o cual ellas, si son varias) - del contribuyente. Por ejemplo, si se trata de casa matriz o único local comenzaría con O; el segundo dígito sería la identificación de la Provincia; el tercero y cuarto: sucursales, y los demás dígitos corresponderían a la identificación o numeración corrida de la facturas.

- *“...y, por lo menos, con una copia...”*

La copia también debe ser un *“formulario”* idéntico a su original. No existe una norma que indique la obligación de que la original de la factura o documento equivalente sea entregado al beneficiario o al que recibe el bien o el servicio.

En igual sentido, se entiende que la copia de todo documento deberá contener los mismos datos que aparecen en el documento (formulario) original, incluyendo aquellos que le han sido adicionados o complementados posteriormente.

- *“...que ha de quedar en los archivos de quien la expida...”*

El flujograma de la documentación o facturación que da la norma legal está limitado al transferente, vendedor o prestamista del servicio, a quien le corresponderá la copia. En consecuencia, en cuanto a ellas se refiere,

las normas del Código de Comercio (art. 71, 81 y sig.) así como las del Código Fiscal (art. 751) respecto a los registros de la contabilidad son de obligatoria remisión y cumplimiento.

“...en los formularios siempre debe figurar...el número de Registro Unico de Contribuyente (RUC)...”

Hemos dicho que el referirse a formularios se presume su pre-impresión por lo que huelga -en la norma- la repetición de que el número correspondiente al RUC debe aparecer *“impreso”*.

El Registro Unico de Contribuyente (RUC) creado mediante la Ley 76 de 1976, es un número de identificación tributaria personal de los contribuyentes, diferente a cualquier otro sistema, método o número de identificación tributaria (*“NIT”*) personal y confidencial que crea o haya creado la Dirección General de Ingresos.

El RUC, para los contribuyentes <personas naturales> está constituido por los números de la cédula de identidad personal que expide la Dirección General del Registro Civil. Para las personas jurídicas lo es el número de inscripción en el registro Público, Sección de Persona Mercantil. (Tomo, Folio, Asiento o Ficha, Rollo e Imagen).

Para otras formas societarias (sociedades de hecho, cuentas en participación, comunidades, etc.) no se establece el mecanismo de identificación, no obstante que el propósito de la misma era para un mayor control del cumplimiento tributario de *“...entes de cualquier especie con o sin personalidad jurídica que causen o deben retener impuestos...”*, y que en otras disposiciones legales se contemplan como contribuyentes (v. gr.: sucesiones y fideicomisos). Sin embargo, la Administración Tributaria, sobre la base del Parágrafo 4º del artículo 5 del Decreto de Gabinete 109 de 1970 que faculta para establecer o autorizar sistemas o métodos de identificación tributaria, número de identificación tributaria u otros que permitan la confiabilidad de la representación y actuación del contribuyente o sus apoderados.

A todos estos efectos, todos estos entes o agrupaciones deben inscribirse en el respectivo departamento de la Administración tributaria.(art. 10, L.76/6)

El Dígito Verificador.-

La Dirección General de Ingresos, mediante Resolución N° 201- 1000 del 14 de abril de 1998 impuso el uso del denominado “Dígito Verificador”, definiéndolo de la siguiente manera:

“está formado por dos (2) componentes numéricos que se calculan mediante la utilización de un módulo especial y se genera de la propia composición numérica del RUC de cada contribuyente. Al ejecutarse automáticamente por el programa el módulo especial al obtenerse el dígito verificador, el mismo constituye un elemento de seguridad y exactitud que, al surgir del propio RUC del contribuyente forma, de esta manera, parte integral del mismo y garantiza la aplicación correcta de todos los documentos relativos a las declaraciones juradas y pagos recibidos de los contribuyentes.

Adicionalmente, La Dirección General de Ingresos considera que la incorporación del dígito verificador (DV) en los comprobantes que utilizan los contribuyente para cumplir con sus responsabilidades de documentar sus operaciones, se hace necesario y obligatorio a fin de obtener de los mismos, registros más exactos que nos permitan desarrollar de manera eficaz la función fiscalizadora. Esto también facilita la realización de mejores cruces de información a través de los sistemas computarizados.
.....”

A pesar de la redacción “cantinfléscica”, podemos ensayar diciendo que se trata un elemento de seguridad y exactitud que garantiza la aplicación correcta de los datos consignados en las declaraciones juradas y pagos

ejecutados, así como en la documentación de las contraprestaciones realizadas por el contribuyente. Está compuesto de numeraciones extraídas del RUC del contribuyente y de otros dos calculados de un módulo especial y confidencial de la DGI.

La Resolución 201-1000 hizo obligatorio el DV en las facturas, el cual, como quiera que ha de estar incluido en los formularios que hacen las veces de factura, debe estar preimpreso.

Ante una consulta, la DGI expresó:

“CONSULTA:

“Mediante Resolución N° 201- 1000 de 14 de abril de 1998, la Dirección a su cargo resolvió implementar la obligatoriedad de la inclusión del dígito verificador (DV) en las facturas de ventas de cada contribuyente a partir del 1° de agosto de 1998, según las normas legales citadas en la resolución en referencia. En base a dicho ordenamiento, deseamos consultarle acerca de aquellos casos en los que las personas realizan trabajos eventuales, tales como albañilería, ebanistería, limpieza de herbazales, arreglos de llantas, composición de goteras, etc. , a muy pequeña escala, podríamos decir, mera subsistencia, toda vez que, esas personas no cuentan con un sistema de facturación ni mucho menos dígito verificador, ya que prácticamente son de muy escasos recursos.”

RESPUESTA:

En primer lugar, debo observar que la Resolución 201- 1000 de 14 de abril de 1998, en su tercer punto, expresa.

“TERCERO: *Exigir a los contribuyentes a partir del 1de agosto de 1998, la inclusión de su Dígito Verificador (D.V.) en sus facturas de ventas. (subrayamos)*

Quiere decir, que la obligación que establece este precepto legal es:

- a) para los contribuyentes; entendiéndose por "contribuyente" la persona natural o jurídica, nacional o extranjera que percibe la renta gravable objeto del Impuesto sobre la Renta, tal como se define en el párrafo segundo del artículo 694 del Código Fiscal.

Según los presupuestos señalados en su misiva, tales personas no llegan a obtener al año, un ingreso superior a B/. 3.000.00, por lo que nos son contribuyentes de conformidad con el artículo 700 del Código Fiscal.

- b) Y, en cuanto a las facturas de ventas, aún cuando fueren contribuyentes; es decir que obtengan ingresos superiores a los B/. 3.000.00, al tenor de los ejemplos enunciados en su nota, hay que observar que ninguno conlleva o aparenta la realización de actos mercantiles o propiamente, de ventas, que los compulsen a la expedición de las facturas referidas por la citada Resolución.

En tal evento, los profesionales o trabajadores manuales independientes deberán expedir "recibos" por los servicios prestados a terceras personas o el Municipio.

En segundo lugar, la Ley 9 de 1980, también, contempla aquellas situaciones típicas como las mencionadas, por lo que a estos efectos, el artículo 5 prevé:

"....."

La Dirección General de Ingresos podrá además autorizar que ciertas transacciones ventas y servicios sean documentados por los usuarios y compradores, cuando los responsables de facturar carezcan de la debida organización administrativa y contable para cumplir a cabalidad con la obligación de que trata el artículo anterior.

....."
Conceptuamos que a los efectos pertinentes de los casos mencionados, los comprobantes de pagos que les expida el Municipio pueden, a su vez, servir como

instrumento de la respectiva transacción (venta o servicio), siempre y cuando en los mismos se haga constar el número de cédula de identidad personal, nombre completo, fecha de la transacción, firma de la persona que percibe el pago y se deje constancia de esta autorización por parte de la Dirección General de Ingresos.

No está demás indicar que a estas personas que, por lo general, no son contribuyentes tal como queda explicado, se le deberá expedir previamente, una constancia a fin de obtener el correspondiente Paz y Salvo en las oficinas de la Administración Regional de Ingresos, y poder, entonces, cobrar las respectivas sumas que le adeude el Municipio, según el artículo 739 del Código Fiscal.

Atentamente,

Rolando a. Mirones Jr.

Director General de Ingresos >

- "...así como el nombre, razón social o nombre comercial."

Resulta obvio comentar que la documentación o facturación debe identificar el nombre del contribuyente ya sea éste persona natural jurídica o entidad de hecho, irregular o accidental, pero para una clara identificación se precisa el nombre y apellidos (si se es persona natural) y las actividades las realiza en nombre propio; o el nombre de la sociedad o ente, corporación, asociación, o de la razón social con que se amparan las actividades o se contrata; o del nombre comercial con que se anuncia o se da a conocer públicamente en el ejercicio de las actividades.

"...Además...se hará constar, cuando sea el caso, el Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles (ITBM) y cualquier otro impuesto que incida sobre la venta o servicio..."

Se refiere a la tributación causada con motivo de la transferencia, venta o servicio realizado y que debe hacerse constar en ella, tal como acontece con la causación del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles y prestación de Servicios (ITBMS) o en el caso del Impuesto Selectivo al Consumo (ISC).

La razón estriba en el que el ITBMS pagado representa un crédito para el adquirente del bien o servicio gravado y para hacerlo efectivo la respectiva documentación o factura deberá cumplir con los requisitos que señala el Parágrafo 13 del artículo 1057V del Código Fiscal, a saber:

- El nombre o razón social y RUC del comprador.
- Nombre y RUC del transmitente; y,
- La Indicación expresa del impuesto causado, esto si se pagó a la tarifa de 5% ó 10%.

Otros Requisitos.-

- *“Fecha de la Operación”*

Es importante para conocer o determinar el período fiscal a que corresponde la venta, traslación o prestación del servicio, y, además a los efectos el orden cronológico de registro contable de las operaciones.

- *“La descripción del bien o servicio objeto de la Transacción”*

Conlleva que la venta o traslación de bienes deben cuantificarse utilizando medidas de peso, cantidades, dimensiones, volumen, etc., así como podrán emplearse numeraciones especiales o códigos de modelo, serie, etc., que identifique de manera indubitable al bien objeto de la operación.

En cuanto a las prestaciones de servicios, estos, también, deben ser descrito o identificados, por su trascendencia en la causación del Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles, Impuesto Selectivo al Consumo o a Ciertos Servicios.

- *“El precio o importe total de lo vendido”.*

El Precio, si bien la Ley lo restringe a bienes vendidos, ha de entenderse que el mismo se refiere, también, al valor de la transferencia y al de la prestación del servicio.

Otro aspecto a resaltar, es que sólo se exige “el precio o importe total” del o de los bienes, y no el precio por unidad ni de otro que incida cuantitativamente en el importe total.

- *Los que establezca la Dirección General de Ingresos.-*

En diversos textos legales (Ley 9/80; Ley 31/91, parágrafo 2; Ley 45/95, art. 30, 36, 38 y 41) se contemplan facultades especiales a la Dirección General de Ingresos para autorizar otros comprobantes o sustitutos de facturas o equivalentes. En base a estos preceptos, la DGI promovió la expedición del Decreto N° 26 del 1° de febrero de 1996 (Gaceta Oficial 22972 febrero 10 del 1996 y dictó la Resolución 201-1874 de 8 de octubre de 1997 (Gaceta Oficial N° 23,4000 del 16 octubre de 1997) y la Resolución N° 201- 1000 del 14 de abril de 1998 impuso el uso del Dígito Verificador (DV).

No obstante hay que precisar, que más que requisitos o condiciones ha cumplirse en el cuerpo textual de la factura, lo que se establece en el Decreto 26/96, son los requisitos y condiciones que los medios impresores o emisores deben cumplir para que a su vez puedan desempeñar su rol de sustituto o equivalente de factura, puesto que está establecido que...

“En las facturas que se expidan o en los documentos que hagan sus veces, además de los requisitos señalados para los documentos en general, se hará constar, cuando sea el caso, el Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles (ITBM) y cualquier otro impuesto...”

De la Tributación.

Art. 964, 965, 967 C.F.

a) Los Recibos.-

De conformidad con el artículo 964 del Código Fiscal, los recibos por alquiler y prestación de servicios profesionales que no excedan de B/. 50.00 causarán un Impuesto de Timbre de B/.0.01. Los que exceden de B/. 50.00 y los de empeño causan un Impuesto de Timbre de B/.0.02 (art. 965 C.F.).

Cualquier otro recibo o documento que haga las veces de tal y no está especificado por la Ley, también causará este impuesto pero sobre la base de B/.10.00 o fracción.

b) Las Facturas (o documentos que hagan las veces de tal.)-

De conformidad con el artículo 967 del Código Fiscal las facturas o documentos que hagan las veces de tal de ventas y servicios al por mayor y menor, al crédito o al contado causará un impuesto de Timbre de B/. 0.10 por cada suma mayor de B/.10.00.

Infracciones y Sanciones.

- *Por No Facturar:* Parágrafo 3 del art.11:

La Primera Vez: Multa de B/. 1,000.00 a B/. 5,000.00, además del cierre del establecimiento por dos (2) días.

La Reincidencia: Multa de B/. 5,000.00 a B/. 15,000.00 además del cierre del establecimiento por quince (15) días.

En caso de Persistencia en la infracción, el cierre del establecimiento será de 30 días.

- *Por eludir el Impuesto de Timbre:*

El artículo 987 del Código Fiscal establece:

“Los que otorguen, admitan, presenten, transmitan o autoricen documentos sin que estos aparezca que se ha pagado el impuesto correspondiente, serán sancionados con multa no menor de diez (10) veces ni mayor de cincuenta (50) veces la suma defraudada o arresto de uno (1) a tres (3) años. En ningún caso la multa podrá ser inferior a cincuenta balboas (B/ 50.00).

...”

- *Por eludir el ITBMS.*

El numeral 2 del Parágrafo 20 del artículo 1057v del Código Fiscal establece que:

“Comete defraudación fiscal por concepto de este impuesto el que se halle en alguno de casos siguientes, previa comprobación de los mismos:

- 1.
2. *El que omita documentar las operaciones de transferencia gravadas cuando*

esté en la obligación legal de hacerlo y que practique deducciones al impuesto sin que estén debidamente instrumentadas.

...”

La sanción señalada para estos casos en que se causa el ITBM será de B/.1000.00 a B/. 10,000.00

Sin embargo, incurre en *falta o contravención*, según el Parágrafo 21 del artículo 1057v del Código Fiscal:

1. *“El que documento irregularmente, ya sea con omisión del número de contribuyente como transmitente o adquiriente en el caso en que ambos sean contribuyentes del impuesto, ya sea con omisión de cualquier otro requisito legal, cuando la irregularidad no se traduzca en disminución del pago del impuesto.*

2. *El que utilice documentación o factura en sus operaciones sin que hayan sido previamente registrados en la Dirección General de Ingresos, cuando estuviera obligado hacerlo.*

...”

La sanción es multa de B/.100.00 a B/.500.00, la primera vez.

La reincidencia es sancionada con multa de B/.500.00 a B/.5,000.00, independientemente del cierre administrativo.

Algunas de estas sanciones son rípidos legales, pues por su drásticidad, lo más probable es que nunca se lleguen a imponer, tal como es la sanción de arresto y el cierre del establecimiento cuya repercusión en el sector laboral y mercantil (compromisos económicos con proveedores) requieren de una concepción más precisa de del “cierre del establecimiento”, por ejemplo. Vale decir, que se requieren sanciones más objetivas y prácticas que verdaderamente compelen al cumplimiento de la obligación, por una parte, y, por la otra, que sean aplicables.

LA LÓGICA INTERNA DEL IVA Y SUS LECCIONES PARA NUESTRO ITBMS

Carlos F. Urbina

Lic. en Derecho (U. De Panamá)
LL.M. in Int. Tax (Leyden)

PARTE I

1.1 Abstract:

Este artículo trata de exponer que la estructura de todo IVA obliga a preservar su cadena débito-crédito. El ITBMS, (equivalente nacional del IVA), está lleno de exenciones, no causaciones y tratamientos especiales. Algunas de ellas terminan distorsionando seriamente la economía nacional, mientras dejan de cumplir el espíritu legal que las inspira.

La estructura de este artículo es la siguiente. Primero se hace una introducción a las razones para la tributación indirecta en oposición a la directa. Luego se habla de la necesidad del IVA por el problema histórico del efecto cascada al tener gravada toda venta o servicio. Segundo está la mecánica del ITBMS, como medida de evitar el efecto cascada. Tercero, la forma en que este mecanismo (crédito-débito) puede hacer inoperante una exención. Como cuarto punto se analizan los tipos de exoneración que hay en nuestro país y la forma de aminorar el efecto nocivo de las exenciones a través del CPC. Luego se analiza cómo la ley puede ayudar a servir estos objetivos de política fiscal. Por último se propone posibles soluciones para la preservación de la cadena ITBMS o aminorar los efectos nocivos de su ruptura.

1.2 Introducción:

Según Adam Smith, padre de la economía moderna, la imposibilidad de gravar al contribuyente de forma directa y proporcional a su renta había dado origen a los impuestos a las ventas¹.

Al mismo tiempo, otro grande del alumbramiento, prefería el impuesto a las ventas (de bienes). El barón de Montesquieu, aseguraba que los impuestos directos eran propios de los gobiernos tiránicos, mientras que los indirectos y específicamente el impuesto a las ventas era propio de los países libres por no referirse tan directamente a la persona².

En estos tiempos el mundo dio la espalda a la tributación indirecta y comenzó a financiar sus presupuestos con el impuesto a la renta.

Ellos se referían a impuestos distintos a nuestro ITBMS, eran impuestos a algunos bienes como la sal, harina, metales y los impuestos de importación/exportación. El estudioso del sistema fiscal moderno se pregunta como podía funcionar un país con los pocos impuestos de siglos atrás. La razón era el bajo gasto gubernamental. En tiempos de Smith, los ingresos públicos de Hamburgo se finan-

¹ La riqueza de las Naciones. Adam Smith. Modern Library Edition. ISBN 0-679-42473-3. Pág. 938. Año 1994.

² Del Espíritu de las Leyes. Montesquieu (Carlos de Secondat, Barón de la Brède y de Montesquieu). Editorial Heliasta, SRL. ISBN 950-0065-48-X. Pág. 248. Año 1984.

ciaban con una farmacia del Estado, préstamos a los ciudadanos y un negocio de vender vinos. Holanda, Venecia y el cantón de Berna se financiaba a través de préstamos a gobiernos extranjeros³. Ningún país tenía impuestos sobre la renta como los conocemos hoy.

Estas fuentes tan inusuales de ingresos se compadecían con el pequeño tamaño de los gobiernos. Méjico tenía sólo 3 ministerios cuando se independizó⁴. Los gastos de estos gobiernos eran la incipiente diplomacia de entonces, la defensa y la burocracia estatal. Los gastos reducidos hacían suficientes los pocos impuestos. La situación cambió con la revolución industrial, que trajo consigo prosperidad mundial y demanda por infraestructura que sólo el gobierno podía proveer (puertos, calles, puentes, etc.). En forma temporal, se recurrió al crédito para financiar estos nuevos gastos hasta que este crédito mermó y se tuvieron que inventar nuevos impuestos, en especial por las grandes guerras del siglo 19⁵.

Mayores impuestos fueron necesarios para financiar la 1ra guerra mundial y el crecimiento del Estado en el siglo 20. Este siglo, vio ambas guerras mundiales y la idea Keynesiana del gran gobierno y el gasto público como medida para activar la economía.

Keynes, tomando una posición contraria a Montesquieu y Smith, seguía la idea común de principios de siglo 20⁶. Esta idea era que los impuestos directos (impuesto

sobre la renta, dividendos y de herencias) habían achicado las diferencias en la distribución de la riqueza⁷. En estos tiempos el mundo dio la espalda a la tributación indirecta y comenzó a financiar sus presupuestos con el impuesto a la renta. La razón de la adopción de este impuesto fue la financiación del esfuerzo bélico de la Ira guerra y luego la necesidad del gasto público para salir de la crisis de los años 20s y 30s. Latinoamérica, no gastó en las dos guerras⁸ pero si entró en la corriente keynesiana del gran gobierno y gran gasto público, necesitando también mayores ingresos⁹.

La adopción de un impuesto a la renta y no de un impuesto general a toda venta, no fue casual. El mundo ya conocía los efectos de una imposición general a toda venta, por lo que al necesitar mayores impuestos se prefirió el impuesto directo frente al indirecto. Lo que el mundo recordaba muy bien era el efecto del alcabala español.

1.3 El alcabala español y el final del titán de Europa.

Para explicar el alcabala español, Charles Adams, historiador fiscal de primera línea, cita a Wellington cuando dijo que España era el único país donde dos más dos no sumaban cuatro. Adams usa esta cita para entender cómo un país con las riquezas de América y con el imperio más grande de la historia se arruinó en forma tan súbita.

La razón la encuentra Adams en el alcabala español. La misma tesis era sostenida por Adam Smith que vio en el alcabala

³ Smith. Op.Cit. Pág 882.

⁴ Las Secretarías de Justicia, de Guerra y de Hacienda. (ver Derecho Administrativo. Rafael I Martínez Mora. Oxford University Press. Pág. 68. Cuarta Edición. ISBN 970-613-404-2, año 2000)

⁵ Ver: Juridicidad y Fiscalidad Internacional. José Mauricio Gaona Bejarano. Universidad Externado de Colombia. Pág 262. Año 2001. ISBN 858-616-584-1.

⁶ A principios del siglo 19, David Ricardo había propuesto reemplazar el sistema de tributación indirecta a la directa basado en el ISR, ver A History of Income Tax. B.E.V. Sabine. Año 1966. George Allen & Unwin. Pág 53.

⁷ The General Theory of Employment, Interest, and Money. John Maynard Keynes. Harcourt Books. ISBN 0-15-634711-3. Pág. 372.

⁸ Recordemos que hubieron países latinoamericanos con cierta participación militar en la 2da guerra mundial, ie Brasil.

⁹ Ver. Juridicidad y Fiscalidad Internacional. José Mauricio Gaona Bejarano. Pags 227 y ss. Universidad Externado de Colombia. Año 2001. ISBN 858-616-584-1.

el final de la industria española¹⁰. El alcabala era un impuesto de 10% sobre toda transferencia de bienes¹¹. Su consecuencia era que al pasar de mano en mano un bien podía llegar a valer todo su precio en impuesto. De la misma forma, la fabricación de un bien, al hacerse mediante la transformación de otros bienes, hacía que el precio final del producto estuviera lleno de alcabalas incurridos en la compra de sus insumos.

Imaginemos un ganadero en Tolé que venda carne a 100 la libra. Esta libra es comprada en el matadero del pueblo a 100 más 10 de alcabala. En el matadero

¹⁰ Otros autores no prestan tanta importancia al alcabala para explicar la ruina española. Esto no necesariamente quiera decir que niegan que el alcabala sea una de las causas, sólo que no la consideran como la causa más importante. Ver. David S. Landes. *La Riqueza y la Pobreza de las Naciones*. Editorial Crítica. 2da edición en castellano. Marzo 2003. Págs 167-170. ISBN 84-8432-079-0

¹¹ El alcabala ya existía en España desde la unión de Castilla con Aragón. Posiblemente tiene origen moro, porque su nombre fue tomado del árabe *al-gabal*. Para el siglo XI se cobraba en algunas ciudades castellanas, pero no se generalizó en Castilla hasta 1342 con Alfonso XI. Fue Isabel la católica la primera que instauró el alcabala para toda venta. Lo hace Isabel porque las fuentes tradicionales de ingreso que eran las indulgencias de las cruzadas (precio pagado para comprar las bendiciones que recibían los cruzados sin tener que ir al frente) y los servicios fueran insuficientes para el tesoro de Castilla. Carlos V llegó también a necesitar del alcabala para controlar la superinflación, usarlo como garantía de préstamos, compensar la cada vez menor importancia de las indulgencias y los servicios. Su hijo Felipe II, en 1575 tuvo que aumentarlo a la tarifa de 10%, para mantener su guerra con los países protestantes (Holanda e Inglaterra) y para solventar sus finanzas luego de cuatro quiebras gubernamentales. Ver: Spain 1474-1598. JOCELYN HUNT. Editorial Routledge. Año 2001. Pág. 18-19, 52, 57, 101-126. ISBN 0-415-22266-4. En 1568, Méjico fue la primera posesión española con alcabala (empezó a cobrarse en 1575). Años más tarde, la implementación del Impuesto en Ecuador causó las llamadas Rebelión de las Alcabalas (1592-93). Su eliminación estuvo contemplada en la fallida revolución de Chirino en la Venezuela de 1795. España derogó el impuesto con la reforma de Alejandro Mon en 1845 (Esta reforma también eliminó el alcabala de Cuba y Puerto Rico). La alcabala parece haber desaparecido de Panamá cuando Colombia la elimina con el gobierno liberal de José Hilario López en 1849-1853.

un vecino la compra a 150 (más 15 de alcabala). Este vecino viaja a David y vende esta carne a 200 más 20 de alcabala a una carnicería que la vende a los supermercados a 300 y 30 de alcabala. Estos supermercados venden a una fonda en Panamá la misma carne a 400 y 40 de alcabala. Al final esta fonda fríe la carne y la vende al consumidor final a 500 más 50 de alcabala. En realidad el precio del alcabala para la misma carne fue de 165¹².

Como vemos del ejemplo anterior, un alcabala de 10% terminaba siendo 33% con sólo 6 transacciones. Esto causa que el porcentaje pagado en impuestos tiene poco que ver con la alícuota establecida por ley. Esto se debe a la aplicación del impuesto en todas las etapas de producción/distribución, y calcularlo sobre una base que incluye los impuestos pagados en las etapas anteriores. Con este sistema, dos productos idénticos que han tenido cadenas de producción/distribución distintas (con más o menos transacciones) tendrán un componente de impuesto distinto. Este componente se reflejara en el precio a pagar por el consumidor.

Este es el efecto cascada explicado por GNAZZO en su libro *Principios Fundamentales de Finanzas Públicas*¹³. GNAZZO explica el mismo fenómeno en el caso de un importador que trae un producto por 200 y al introducirlo a Panamá paga 20 de ITBMS. Luego se lo vende a un distribuidor a 250 y 25 de ITBMS. Este a su vez lo vende al mayorista a 350 más 35 de ITBMS y por último este al minorista por 500 y 50 de ITBMS. Al final terminamos con un ITBMS de 26% con una alícuota de 10%.

¹² Obviamente el rendimiento que asumimos aquí no se encuentran en el mundo real, por motivos didácticos hemos tomado estas ganancias exorbitantes.

¹³ Edison Gnazzo. *Principios Fundamentales de Finanzas Públicas*. Pág 150.

Gnazzo usa el siguiente cuadro:

	Importador	Distribuidor	Mayorista	Minorista	Total
Costo	200	250	350	500	
Importador	20				
Distribuidor		25			
Mayorista			35		
Minorista				50	
Total					130

Para la España imperial, esto hacía imposible que se produjeran bienes para el consumo lejano, forzando a que todo se consumiera localmente para cortar la cadena de producción-distribución, que a su vez disparaba el porcentaje de alcabala pagado por el consumidor.

Este efecto cascada hacía que se encarecieran todos los productos y por tanto que el consumidor tendiera a buscar productos con menos alcabala y por consiguiente menos precio. Esto hacía que el consumidor buscara los productos localmente con cadenas de distribución muy pequeñas que pudieran tener la menor cantidad de alcabala posible. Estos bienes de poca cadena de distribución eran también bienes con poca transformación. De esta forma Smith ve el fin de la industria española. La producción industrial, entendida como la transformación de la materia prima dándole valor agregado, era castigada por el alcabala. He ahí la ruina de España.

En el ejemplo anterior nadie en Panamá compraría carne de Tolé, porque la cadena de distribución llena de alcabala subiría el precio a una cantidad elevada.

Además, hace que se necesitaran muchísimos agentes de impuestos para fiscalizar cada productor, distribuidor y vendedor. Se creaba un incentivo para

auto-suplirse¹⁴, evitándose así la compra de bienes sujetos al alcabala¹⁵.

Esta es vista como la clave del derrumbe del imperio español, forzando la independencia de Portugal y la prolongación de la guerra holandesa que terminó con independizar a los países bajos del dominio español.

Con esta desastrosa historia presente, el mundo no adoptó un impuesto general a las ventas sino que desarrolló el Impuesto Sobre la Renta.

Esta solución duró poco, debido a que el mundo necesitó más dinero para solventar el gran gobierno Keynesiano. Es aquí donde surge la idea de un nuevo impuesto general a las ventas, pero sin los inconvenientes del alcabala¹⁶.

1.4 Maurice Lauret, 1954 y el nacimiento del IVA:

Maurice Lauret, inspector de impuestos de Francia desarrolla la idea del TVA (taxe sur le valeur adjointe). El quería que Fran-

¹⁴ El incentivo a auto-suplirse incita a la integración vertical de las empresas, haciendo que el productor fabrique también sus insumos, los distribuya y venda. Se entiende que este sistema hace menos eficiente a la economía, por hacer que una persona abarque el trabajo que puede ser hecho más eficientemente por otros.

¹⁵ Smith también identifica un impuesto similar con el declive / desaceleración de Holanda en el siglo 18.

¹⁶ Gabriel Franco. Principios de Hacienda Pública. Ediciones de Ciencias Económicas, SRL. Año 1958. Pág 394 y ss.

cia tuviese un impuesto indirecto que sirviera de complemento al impuesto directo a la renta. Una de las necesidades para complementar el ISR, está en que este es un impuesto anual, lo que afecta el flujo de caja del gobierno. Sin embargo, puede asumirse que el gasto es más constante que el ingreso por lo que podría gravarse con más frecuencia produciendo mejor flujo de caja en el gobierno. Otra de las bondades del impuesto a las ventas en oposición al ISR, es que, en teoría, el fisco tiene menos gastos para su recaudación debido a que este impuesto es cobrado por el vendedor.

Con la experiencia del alcabala, Lauret quería que Francia tuviera un impuesto general a las ventas, pero sin los desastres del ejemplo español. Lauret se basó en estudios anteriores como los de Wilhelm von Simmons y Thomas Adams, que habían propuesto formas para mejorar el alcabala¹⁷. Para ese tiempo eran comunes los impuestos generales¹⁸ a las ventas con alícuotas mínimas como el 1.1 % francés de 1925, que después se aumenta a 2%. Para vencer los problemas del alcabala, el primer paso era evitar que el efecto cascada, el segundo evitar el incentivo a la evasión que hacía necesaria toda la fiscalización del alcabala y por último el incentivo a auto-suplirse.

Evitar el efecto cascada podía lograrse gravando una sola transacción en la etapa producción- distribución. Por ejemplo, podía llegar a gravarse toda venta al por mayor. O de la misma forma toda venta al por menor. Esta es la forma en que funcionan algunos impuestos a la venta en la actualidad, en especial el impuesto a las ventas en los estados de la unión americana¹⁹.

Los inconvenientes de esta medida están en que no es fácil determinar quien es el comprador al por mayor o al por menor. El gravamen en la etapa mayorista representará una pérdida para el fisco (debido a que en la etapa minorista está la base/precio más grande). En la etapa minorista la base (precio de venta) es mayor, pero la gran cantidad de comerciantes al por menor dificulta su fiscalización. En ninguno de los dos casos se elimina el segundo problema; controlar el incentivo a no declarar la venta o declararla como al por menor o al por mayor dependiendo de las circunstancias.

Lauret trata de evitar este efecto cascada y el incentivo a no declarar con el sistema crédito/débito de ITBMS.

Se quería dar al proveedor un incentivo para participar en el sistema de valor agregado y al mismo tiempo evitar que el consumidor pagara con el efecto cascada.

La forma de lograrlo era dar un crédito por cada venta en que se cobrara IVA. El crédito (como nuestro sistema actual) representaba la cantidad pagada por el proveedor del bien o servicio. De esta forma cuando el proveedor vendiese y cobrase IVA, recibiría un débito pero tendría un crédito que rebajaría la primera cantidad. La diferencia de este débito, menos crédito sería la cantidad que el proveedor pagaría al fisco.

De esta forma se solucionan dos cosas: El efecto cascada y el incentivo a la evasión. El incentivo a la evasión se soluciona porque el proveedor espera el débito para poder compensar su crédito.

Veamos el caso del productor toleaño y su carne. Al vender a su vecino no hay ningún incentivo para el cobro del ITBMS. Después de todo, este sería un precio adicional a su producto. Sin embargo, su vecino sí tiene un interés en cobrar el ITBMS al revender la carne en David. Ese interés es cobrar el débito fiscal que le sirva para compensar su crédito (la suma que ya pagó

¹⁷ Thomas Adams, parece haber sido el primero en sugerir la figura del crédito del IVA. Ver *The Tax on Value Added*. Clara K. Sullivan. Pag 12. Columbia University Press. 1965.

¹⁸ También llamados turn-over taxes, gross receipts taxes y transaction taxes. Estuvieron presentes en el mundo hasta épocas recientes (Taiwán 1986).

¹⁹ En los EUA no existe impuesto federal a las ventas, por lo que este impuesto es siempre un impuesto estatal y en algunas ciudades también existe.

en ITBMS). Veamos la fonda, la última en la cadena de ITBMS. En nuestro ejemplo había pagado 40 y tiene un incentivo para cobrar los 50 de ITBMS, debido a que estos 50 (débito) tienen los 40 (crédito) que ya él pagó.

De esta forma se consigue que cada proveedor necesite que su consumidor pague ITBMS para poder compensar el crédito que su producto carga. Entre más insumos (y por tanto ITBMS) ha puesto el proveedor en su bien o servicio más grande será su crédito de ITBMS y mayor el incentivo para cobrar el ITBMS a su consumidor. De esta forma Lauret reduce el incentivo a la evasión.

De la misma forma, la figura débito-crédito garantiza que el consumidor final sólo pague una vez el impuesto. La base de este impuesto es el presunto valor agregado que el producto tiene consigo (por esto la lógica de no gravar el producto en estado natural). Al garantizar un solo pago el efecto cascada se elimina.

Con esta eliminación el mundo podía tener un impuesto general a las ventas, sin caer de nuevo en otro alcabala.

Esta es la lógica básica sobre la que descansa el IVA, cualquier desviación de esta forma puede degenerar en el alcabala español.

PARTE II

2.1 Formas en las que nuestro ITBMS deriva en alcabala:

Nuestro ITBMS es una copia de la corriente IVA de la segunda mitad del siglo 20. En esto no hay nada malo ya que todo país ha copiado el IVA desde su introducción en la Francia de postguerra²⁰. Lo que si es lamentable es la poca comprensión que hemos tenido de este impuesto. Lo es porque podemos estar perdiendo considerables cantidades de dinero sin que tengan un beneficio real, podemos estar distorsionando las decisiones económicas del mercado y porque nuestra ley fiscal no alcanza el espíritu que la inspira.

Hasta ahora sólo hemos analizado la situación de un impuesto general a las ventas con efecto cascada y la figura de nuestro ITBMS. En la figura del ITBMS hemos asumido que siempre ocurre una compensación entre el débito (ITBMS pagado por el consumidor final) y el crédito (ITBMS pagado por el proveedor en sus insumos).

La segunda situación no siempre ocurre en Panamá. Existen múltiples ocasiones donde nuestra ley rompe la figura débito-crédito para los proveedores de bienes y servicios. Podemos identificar 4 situaciones donde esta cadena débito-crédito se rompe. Estas situaciones son:

1. En los bienes en estado natural (Art 1057V, Par 8 a1)
2. En los bienes exonerados y Operaciones exentas
3. Cuando la venta es hecha por una persona exonerada
4. Cuando la compra es hecha por una persona exonerada

Analicemos como estas situaciones se transforman en alcabala y veamos como el principio legal de certeza es atentado al mismo tiempo que se deja de cumplir el espíritu de la ley fiscal.

2.1.1 Los bienes en estado natural:

La exención de los bienes en estado natural sigue el razonamiento de que estos bienes no tienen valor agregado. No lo tienen porque han salido directamente de la naturaleza sin ser transformados y será la transformación la que dará este valor agre-

²⁰ Notables excepciones son Estados Unidos e India. En nuestro continente, Suriname y algunas islas caribeñas tampoco tienen IVA.

gado. Este razonamiento lo sigue nuestra ley en el artículo 1057V, parágrafo 8 a (1).

Por lógico que resulte esto, no debemos olvidar que cero valor agregado no necesariamente representa que no se ha pagado ITBMS. El bien puede estar todavía en estado natural y haber sufrido pequeñas transformaciones que sean necesarias para su conservación (1057-V 8 a 1). Estas pequeñas transformaciones han de hacerse con insumos, que muy posiblemente están gravados con ITBMS. En el caso de la carne de Tolé, el vendedor inicial tenía un producto natural, por lo tanto, sin valor agregado, pero podemos asumir que para venderlo tiene que empacar y refrigerar la carne para conservarla. Además de estos “gastos de conservación” se ha tenido que incurrir en otros costos que llevan consigo ITBMS. Ejemplos son el ITBMS pagado en la compra de sus insumos²¹ (alimento y medicina para la vaca, servicios veterinarios, servicio de matanza del animal, transporte de la res, etc²²).

Estos son costos de ITBMS que no serán recuperados. No lo serán porque la ley corta el sistema débito-crédito al exonerar el producto natural. Si el producto hubiera estado gravado estos créditos hubieran sido recuperados. Esta es la razón por la que los vendedores de carne han hecho una consulta reciente a la DGI en el sentido de aclarar si el servicio de matanza está exento o no del ITBMS²³.

²¹ En esta investigación se usa insumo en un sentido amplísimo y abarcará cualquier materia prima, servicio, gastos administrativos, etc. que esté incluido como costo de producción.

²² El art 10 a) del Decreto Ejecutivo 20 de 20 de marzo de 2003 es consistente con la exoneración al producto natural, aún cuando este haya sufrido transformaciones que no afecten su estado.

²³ El website de la DGI continúa siendo la fuente principal de referencia para estas consultas. También existen publicaciones que contienen reproducciones de estas consultas (En los 80s Arturo Hoyos y en los 90s Rubén Bustamante y GrantThornton-Cheng han recopilado estas consultas). Algunos seminarios de firmas contables han reproducido consultas de la DGI (Moreno y Moreno, en marzo de 2004).

La ley exime de ITBMS a la venta de carne²⁴, por ser este un producto en estado natural. Sin embargo el servicio de matanza, al no ser ni siquiera un bien (sino un servicio), no está cubierto con la exención de “bienes en estado natural”. El resultado de esta situación es que la carne al ser vendida está exenta y por lo tanto el vendedor no tiene débito de ITBMS. Por otro lado sí ha tenido un crédito y es el ITBMS pagado en la matanza del animal. Este crédito no es satisfecho por el débito (debido a la exención) y por lo tanto pasa a ser un costo del productor. Este costo disminuirá la ganancia del productor.

Como hemos dicho, esto ha motivado consultas de parte de los productores de carne, de productos avícolas, de café y hasta de un matadero de la localidad²⁵. En todas estas consultas hay una pregunta constante, ¿está exonerado del ITBMS los insumos utilizados en el producto natural? Estos insumos eran el de matanza (para la carne), el servicio de despulpar café (para los cafeteros), el engorde del ave (para los avícolas) y el servicio de sacrificio (para el matadero).

La respuesta a esta pregunta tiene consecuencias importantes para la ganancia del productor. Pensemos en la carne y el servicio de matanza de la vaca. Si el insumo (sacrificio) del bien en estado natural (carne) está exento, el matadero no tendrá débito de ITBMS y perderá su crédito. Como hemos visto, este crédito no compensable disminuirá la ganancia de este matadero.

Ante estas consultas la DGI contesta en forma sigzageante. En una respuesta dice que el servicio de matanza está exento del ITBMS. No podemos comprender esta respuesta porque la ley dice claramente “el

²⁴ Art. 10 (a), DE 20 de 20 de marzo de 2003.

²⁵ Notas 201-01-113 de 20/ago/03, 201-01-1254 de 16/oct/03, 201-01-844 de 18/jun/03, 201-01-1254 de 18/jun/04.

bien en estado natural” y no el “servicio que se use para vender ese bien en estado natural”. Por regla general de hermenéutica legal, cuando la ley es clara no caben interpretaciones a razón de buscar su espíritu. Las palabras de la ley son claras en hablar de bien y no de servicios conexos a este bien.

En una segunda consulta, motivada esta vez por el Ministerio de Desarrollo Agropecuario (MIDA) la DGI cambia de posición y dice lo que sería más correcto, el servicio de matanza es un servicio y no un “bien en estado natural” por lo que no está cubierto con la exención.

Pese a esta interpretación legal, la consulta de los productores de carne es válida desde el punto de vista económico. La ley y su espíritu han querido exonerarlos, sin embargo, desde el punto de vista económico están gravados con un ITBMS (el de sus insumos como la matanza).

El punto económico de ellos es cierto, aunque el legal no lo es. Desde el punto de vista legal, la carne como bien en estado natural, está exenta de ITBMS. Sin embargo desde un punto de vista económico no lo está, porque al venderse, su precio lleva consigo los ITBMS incurridos en los insumos comprados por el vendedor. En el caso en estudio, el ITBMS pagado en el servicio de matanza.

Una situación similar motivó a que los productores colombianos, recientemente reaccionaran contra la iniciativa del gobierno de Uribe para exonerar a los productos listados en la canasta básica. La posición de nuestros vecinos colombianos fue estar gravados al 2%. La pregunta obvia sería por qué un productor quiere tener su producto gravado, si este precio adicional pareciera dejarlo en menor competitividad porque sus consumidores pagarían más. La respuesta está en la forma en que funciona el ITBMS / IVA y las formas en que estos pueden degenerar en alcabala.

2.1.1.1 Forma de recuperar el ITBMS en la venta del producto natural:

Como hemos dicho, el bien en estado natural está exento pero ha pagado ITBMS. Este ITBMS pagado en los insumos o servicios conexos a la venta de carne son claramente un costo del productor. Si este costo no es compensado a través del sistema de crédito y débito del ITBMS, habrá una merma en la ganancia de este productor.

Veamos el ejemplo una vez más. Si un productor gasta 100 para poder vender carne a 120 (teniendo un margen de ganancia de +/- 20%) su ganancia neta serán 20. Si asumimos que esos 100 estaban gravados con ITBMS de 5%, sin la posibilidad de recuperarlos por la exención, ese 5% aumentará los costos de 20 a 25. Por esto la ganancia sería 15 en vez de 20.

Curiosamente esta sería casi la misma ganancia que se tendría sin la exención. El siguiente cuadro presenta esta situación.

Productor de Carne			
	Exento	Gravado	Tasa Cero
Costo de Producción	100	100	100
ITBMS (en insumos)	5	5	5
Valor de Venta	120	115	120
Precio de Venta	120	120.75	120
Crédito ITBMS	0	5	5
ITBMS del Fisco	5	0.75	0
Ganancia	15	14	20

De este cuadro vemos que la exención, en algunas circunstancias, es peor que el gravamen completo. Si las cifras se alteran un poco. Teniendo un rendimiento de 100% (asumiendo que alguna industria pueda tener este rendimiento) vemos que el productor esta mejor con la exoneración. Por otro lado, si acortamos el margen de

ganancia a 10%, el productor estará mejor con el gravamen completo, al igual que el consumidor que se beneficiará con mejores precios. Entre más pequeño sea el margen de ganancia más significativo será el ITBMS como costo no recobrable.

En el caso específico que analizamos, el productor se encuentra en una permanente posición de crédito, sin que este pueda compensarse. La única forma que contempla nuestra ley para corregir esta situación es el artículo 1057-V parágrafo 12 que permite llevar este crédito no compensable como gasto deducible del impuesto sobre la renta²⁶.

2.1.1.2 Desventajas del artículo 1057-V (parágrafo 12) y posible solución del proveedor:

La obvia desventaja del sistema de gasto deducible vs crédito de ITBMS está en la cantidad que representa cada uno. El gasto deducible representa en términos numéricos sólo el 29%²⁷ del ITBMS pagado en los insumos. Con el sistema débito-crédito esta cantidad sería el 100% del ITBMS. Como se ve, de salida se pierde 71% del crédito acumulado.

Esta situación se agrava si consideramos que no siempre se tiene renta. En muchas ocasiones se estará en pérdida, por lo que no se podrá usar el ITBMS pagado en los insumos como gasto deducible.

Otro inconveniente está en el costo del dinero en el tiempo. El ITBMS es un impuesto pagado mensualmente, lo que significa que el crédito de ITBMS será compensado el mismo mes en que se obtiene el débito. Sin embargo el ISR es un impuesto anual y el crédito no compensado tendrá que esperar un año para poder ser compensado como gasto deducible.

Por último, al no causarse el ITBMS, se causa el impuesto de timbre (salvo una exoneración de este). El de timbres, es un impuesto no trasladable al consumidor pero si pagadero por el vendedor (Art 973, parágrafo 28).

Al ver estos inconvenientes, quien se encuentre en una situación como la de los productores de carne pensarán en vías de compensar este crédito perdido.

La forma de hacerlo puede ser cobrar más a sus consumidores. Esto no es siempre posible y nos lleva al segundo ejemplo.

2.1.2 Bienes exonerados y operaciones exentas:

La segunda situación donde la ley rompe la cadena débito-crédito está en los bienes exonerados y operaciones exentas. Por motivos meramente didácticos excluimos de esta clasificación al producto en estado natural. Podemos asumir que estos bienes al no estar en estado natural han sufrido algún tipo de transformación. Esta transformación se hace a través de insumos que en gran parte estarán gravados con ITBMS.

De la misma forma, podemos asumir que para prestar un servicio el proveedor ha tenido que comprar insumos gravados con ITBMS.

La ley, al exonerar de impuestos busca justicia social o incentivar algún tipo de inversión²⁸. Ese es el caso de los productos medicinales, productos alimenticios, etc. que por ser necesarios para la existencia gozan generalmente de una exención. Esta exención busca evitar su encarecimiento en desmedro de las clases populares.

El espíritu de la ley es buscar la justicia social y equidad representada en precios más baratos en estos productos.

²⁶ La figura del CPC también es un mecanismo, pero limitado a exportadores y asimilados. Este caso lo analizamos más adelante con la figura de tasa cero de IVA.

²⁷ Esta cantidad será 28% en los próximos años debido a la ley 61 de 2002.

²⁸ En algunas ocasiones la exoneración puede responder a la dificultad administrativa de cobrar este impuesto o al bajo rendimiento que tendría en algunas circunstancias. El caso de las empresas bananeras, que al exportar constantemente estaban en una permanente situación de crédito compensable vía CPC hizo que el fisco optara por exonerarlos.

También se busca mayor atracción de inversiones. Este es el caso de las leyes de la Ciudad del Saber, Zonas Procesadoras para la Exportación, HOWARD, concesionarios del Estado y otros.

Este objetivo legal no siempre se logra, en parte por las razones que expusimos anteriormente en el ejemplo de la carne como producto en estado natural. La razón continúa siendo la misma, el crédito acumulado puede, en algunas circunstancias, dejar en mejores circunstancias y precios al producto gravado que al producto exento.

En teoría meramente política, legal y contable la exención hace que el consumidor no pague ITBMS. El razonamiento es no encarecer el precio pagado por el consumidor (por justicia social o para incentivar su inversión). Por otro lado que no se encarezcan los costos de los insumos que se requieren para actividades que el gobierno ha querido incentivar. Con esta lógica en mente debemos determinar si el crédito no reembolsable hace que este objetivo legal se cumpla.

Por esto veamos quién paga el ITBMS desde el punto de vista legal-contable y político frente al aspecto económico.

2.1.2.1 Respuesta legal-contable y política de quien paga el ITBMS:

De la lectura del parágrafo 4 del artículo 1057-V, CF²⁹, observamos que es contribuyente de este impuesto el que realice operaciones gravadas y los importadores de bienes gravados.

Esto nos hace pensar que cualquiera que transfiera bienes y servicios o que importe pagará ITBMS³⁰. Sin embargo la

lectura del artículo 11 del DE 20, nos demuestra que esta obligación es trasladada desde el punto de vista meramente legal-contable y político al consumidor a través de la facturación.

De esta forma se habla del contribuyente de derecho (obligado ante el fisco) y contribuyente de hecho (quien realmente paga el impuesto desde el punto de vista legal / contable)³¹.

Como vemos, desde el punto de vista legal-contable y político el ITBMS es trasladado al consumidor a través de la factura correspondiente.

La lógica diría que al no existir ITBMS (producto de la exención) no habría traslado al consumidor ya que el impuesto no existe. Sin embargo, como vimos anteriormente, sí existe un costo que es el crédito acumulado en ITBMS. Este costo alguien tendrá que pagarlo.

En teoría, el crédito acumulado, al ser un gasto no compensable para el productor podría ser trasladado al consumidor en precios más altos. De esta forma el costo al consumidor se incrementaría en la proporción del crédito no compensable. Si asumimos que esto es posible el espíritu de la ley (precios más bajos para el producto exonerado) no se cumple.

Veamos el debate actual de Corea del Sur sobre el impuesto a las ganancias de capital en la venta de inmuebles y su similitud con nuestro ITBMS no compensable.

2.1.2.2 Ganancias de Capital en Inmuebles Surcoreanos:

Korea del Sur, un país altamente sofisticado, esta lidiando con el problema de la traslación del impuesto sobre las ganancias de capital del vendedor (quien debe pagarlo por ley) al comprador.

²⁹ Así como de su regulación en el artículo 4 del Decreto Ejecutivo 20 de 2003

³⁰ Este error ha llevado que algunos piensen que el ITBMS es un impuesto que recae en el proveedor considerándolo un impuesto directo. Esta tesis carece de fundamento legal, tal y como lo expone Rafael Rivera en el artículo "El ITBM: Precisiones sobre su Naturaleza de Impuesto Indirecto" publicado en la REVISTA Conmemorativa del XLVII Aniversario del Colegio de Contadores Públicos de Panamá. Agosto 2004.

³¹ La doctrina no es unánime en esta distinción. Hay académicos que hablan de deudor (responsable de pagar al fisco) y contribuyente (consumidor). Ver El Impuesto Sobre el Valor Agregado (IVA). Mauricio Plazos Vega. Segunda Edición. Temis, pág 387.

Este impuesto sería ligeramente similar al 2% que el vendedor de un inmueble debe pagar al traspasar la propiedad inmueble en Panamá. Al igual que nosotros en Panamá, la ley surcoreana prohíbe el traspaso de este impuesto al consumidor. Pero en un país con casi 50 millones de habitantes y con un territorio muy montañoso, hay muchos queriendo comprar y poca tierra disponible para vender.

Esto ha hecho que la demanda sea tan grande que el vendedor puede subir los precios y de esta forma trasladar el costo del impuesto al consumidor. Este problema contribuye en parte a la especulación que ha hecho que los precios de bienes raíces en Seoul aumenten a ritmos alarmantes. Se teme que el mercado esté artificialmente creando precios alejados del valor real de las casas, formando una burbuja que puede llegar a explotar, produciendo quiebras en el sector de bienes raíces.

Una de las formas que el gobierno surcoreano plantea para lidiar con este problema es gravar en forma más pesada a las propiedades inmuebles y las ganancias de capital³². De la misma forma está planeando implementar procedimientos más estrictos³³ para detectar el “arreglo” del impuesto de inmueble entre el comprador y el vendedor. De esta forma se espera hacer que el vendedor no reciba por debajo de la mesa la cantidad de impuesto de inmueble por ganancia de capital de parte del comprador.

Lo interesante del ejemplo surcoreano es ver que en algunas circunstancias el impuesto legal-contable y políticamente no trasladable al consumidor, termina siendo

trasladado a este a través de mayores precios. Veamos también que la sofisticación del sistema surcoreano no ha podido encontrar una solución fácil al problema. Si un sistema fiscal más avanzado que el nuestro no encuentra soluciones simples, esto debe llamarnos a reconsiderar nuestras políticas en Panamá.

Lo mismo puede estar pasando en algunos sectores e industrias en el ITBMS de Panamá. Esto con el agravante que las soluciones norcoreanas de mayores registros de transacciones de bienes raíces y aumento en impuestos de inmuebles no parecen adaptarse fácilmente a nuestro ITBMS.

Veamos otro ejemplo donde podemos ver señales de algo similar en Panamá³⁴.

2.1.2.3 Servicio profesionales legales de exportación como servicio exento:

En diciembre de 2002, los abogados lograron introducir el parágrafo 7 g, al artículo 1057 V CF para exonerar los servicios legales que se exporten.

Una rara interpretación de este artículo terminó exonerando vía decreto todo servicio que no sea ilegal. Existen serias dudas sobre la correcta interpretación del término “servicios legales” como servicios no ilegales, en oposición a lo que pareciera ser la lógica (servicios prestados por abogados). Pese a estas dudas mientras no se declare la ilegalidad del decreto 20 en su artículo 10 e, todo servicio profesional no ilegal está exonerado. ¿Hasta qué punto esto hace lógica? La respuesta es hasta que punto el servicio es dependiente de insumos gravados con ITBMS y hasta qué punto existe elasticidad en la oferta y la demanda.

³² También se está pensando en trasladar la capital de Seoul a Chungcheon, en el centro del país.

³³ Esta política surcoreana contrasta con nuestra reciente eliminación de algunos requisitos de registro para los traspasos de propiedad inmueble producto de la reforma tributaria de 2002. Entre estos la eliminación del permiso/registro de donaciones ante la DGI, producto de la eliminación del Impuesto de Donaciones.

³⁴ Para mayor información del caso surcoreano ver: The Korea Herald (Junio 9), The Korea Times (31/mayo/04, 2/jun/04), Joong Ang Daily (25/03/04, 5/4/04, 29/4/04, 28/3/04, 26/5/04).

A pesar de la habilidad demostrada en esta maniobra, quizás no es beneficiosa para los exonerados³⁵.

2.1.2.4 Veamos el primero de los ejemplos y tratemos de analizar cuando hace lógica esta exención:

Una exención del ITBMS haría lógica si el servicio prestado no necesita muchos insumos gravados con ITBMS. Ejemplo de esto podría ser el arrendamiento de inmuebles con destino exclusivo a la casa o habitación. Podríamos asumir que el único insumo relevante de este alquiler sería el bien inmueble que no está gravado con ITBMS, ni tampoco su financiamiento. Por lo tanto, no creará la situación de crédito acumulado que observábamos en el ejemplo de los productores de carne³⁶. Si lo que asumimos es cierto, la exención tendrá sentido. Veamos otro tipo de alquiler de inmuebles, el servicio de hoteles. Este requiere una gran cantidad de insumos como jabones, toallas, guardias de seguridad, servicios de lavandería, etc. Esta gran cantidad de insumos hacen del crédito no compensado un problema para el prestador de servicios.

³⁵ Alguien en el futuro argumentará que este servicio de exportación da lugar a CPCs bajo el 1057-V, parágrafo 16. Este argumento tendrá que vencer la prohibición expresa del artículo 10 e) del Decreto 20 de 20 de Marzo de 2003 que niega la posibilidad de CPCs para estos servicios. No cabe duda alguna que esta reglamentación será retada de ilegal en el futuro diciendo que la frase exportaciones o "*asimiladas a estas*" hace del servicio de exportación un asimilado a la exportación. Está lógica se ve truncada por el resto de la frase que lee "*asimiladas a esta por la presente ley*". Lo único que asimila a estos servicios a la exportación es la frase poco técnica de "servicios de exportación", sin embargo la ley (1057V CF) no sigue esta lógica. El razonamiento legal debe inclinarse a interpretar la frase "*asimiladas a esta por la presente ley*" para excluir la posibilidad de que los servicios de exportación, al no estar asimilados por la ley (art 1057v).

³⁶ En el caso de una vivienda alquilada habrán gastos menores de mantenimiento, plomería, etc. Estos gastos por lo general no crean la situación de crédito que hace que el consumidor pierda con el ITBMS.

El caso hotelero se empeora porque este no sólo es un servicio exento, sino que está gravado con una tasa de 10%. El hotelero se convierte en agente retenedor de la tasa de 10% y no tiene la posibilidad de recuperar su crédito. A esto también hay que sumar que la única forma de recuperar los créditos de ITBMS incurridos en los insumos sería la figura del gasto deducible y debido a la ley de turismo muchos de estos hoteles tienen su renta exonerada³⁷. Por consiguiente, un gasto deducible para una renta exonerada no haría ninguna diferencia.

Por esta situación debemos ver que no siempre exonerar un servicio sirve el objetivo de política fiscal en el sentido de bajar los precios de los servicios. En el momento en que se tenga un crédito acumulado, como el caso de los hoteles, se tendrá que buscar la alternativa de qué hacer con este crédito. Hemos dicho anteriormente que la solución para el proveedor puede estar en pasar este gasto a sus compradores vía precios más altos. Este es el caso en que el impuesto de ganancias de capital se traspasa en la actualidad en Korea. La pregunta obvia sería si esto es o no posible; es decir, si el proveedor puede o no pasar este costo a su consumidor.

Esta pregunta nos lleva a la tercera situación donde nuestra ley fiscal rompe la cadena de ITBMS.

2.1.3 Cuando la venta es hecha por una persona exonerada³⁸

Asumamos ahora que hay una persona que está exonerada del ITBMS. Esta persona vende el mismo producto de una persona gravada. A diferencia de la persona

³⁷ Ley 8 de 14 de junio de 1994, art 17 (2), 18 y 19.

³⁸ Usamos "persona exonerada" para referirnos al contribuyente de derecho que no está obligado a servir de agente retenedor de ITBMS. Por lo tanto no tiene que facturar ni cobrar ITBMS a sus clientes. Sabemos que esta no es el término más técnico, sin embargo es el término usado por nuestros reglamentos y legislaciones.

gravada, la persona exenta no puede facturar ITBMS aún cuando venda el mismo bien o servicio.

El Estado es el caso típico porque sus bienes y servicios se encuentran exentos. Usaremos el caso del Estado para ilustrar este punto, sin embargo, este no es la única persona exonerada. La ley exonera a una gran cantidad de personas (Zonas Procesadoras, Howard, Cooperativas, etc.). Esta exoneración a una persona y no a un producto o servicio, se debe al interés de beneficiar al exonerado como tal para que obtenga mejores ganancias y pueda ofrecer mejores precios. El espíritu de la ley es hacer su negocio más rentable. Surge entonces la pregunta de si es esto así? ¿Está la persona exonerada en mayor competitividad que la persona gravada? La respuesta no es tan automática como la ley lo pretende.

Tomemos el ejemplo de un servicio prestado por el estado y el mismo servicio prestado por alguien sujeto al gravamen. Por ejemplo, el alquiler de ATLAPA por parte del IPAT. El IPAT, al actuar como el Estado, está exento de cobrar ITBMS. Al mismo tiempo, incurre en ITBMS al comprar los insumos necesarios para poder prestar el alquiler de ATLAPA. Esta situación lo deja en la permanente posición de crédito no compensado que hemos analizado anteriormente. Como consecuencia, este crédito se transforma en un costo de la persona exonerada y tendrá que resarcírselo de alguna manera. La forma podría ser aumentando el precio de este alquiler en la proporción del crédito perdido.

Volvamos al cuadro 1.1. y pensemos que estamos ante el alquiler de ATLAPA (exonerado del ITBMS) y el alquiler de un gran centro de convenciones en la calzada de Amador.

El Estado está en la misma situación del productor exento. Si regresamos al cuadro 1.1, vemos que el productor exonerado de ese ejemplo tiene la misma ganancia

que el productor gravado (esto asumiendo un margen de ganancia de +/- 20% e insumos gravados con ITBMS).

Como mencionamos anteriormente, a menor margen de ganancia, más significativo será la pérdida del crédito no compensado y mejor será estar sujeto al gravamen completo.

Con este ejemplo, podemos ver que la persona exonerada posee todas las desventajas del producto exento. Podemos añadir una más y es que el precio de esta persona exonerada puede ser comparado a la de sus competidores sujetos al gravamen. A precios iguales, el consumidor preferirá al producto gravado porque este precio, a pesar de ser el mismo, incluye un ITBMS. Este ITBMS será un crédito para el consumidor. De haber comprado al productor exento este precio no incluiría ITBMS y por tanto no se tendría crédito.

Por último veamos el caso de la compra hecha por una persona exenta.

2.1.4 Cuando la compra es hecha por una persona exonerada³⁹

Asumamos ahora que hay una persona exonerada del ITBMS en las compras. El obvio objetivo de la ley es beneficiarla con precios menores en sus insumos. La ley piensa que al prohibir el cobro de ITBMS, los precios de la persona exonerada serán menores. En la práctica se ha venido utilizando un sistema de "certificaciones" expedidas por la DGI a favor del exonerado. Esta certificación es presentada por el exonerado a su proveedor al momento de la compra. Para sorpresa del proveedor, la "certificación" hace que la factura de ITBMS no sea válida para el cliente exonerado.

³⁹ Aquí, "compra por una persona exonerada" debe entenderse como aquellas que siendo contribuyente de hecho la ley les exonera de este ITBMS. De esta forma el contribuyente de derecho o agente retenedor se ve imposibilitado de facturarles ITBMS. Ejemplos típicos son el cuerpo diplomático que por efecto del DG 280 se encuentran exonerados de este ITBMS.

¿Qué consecuencias tiene esto para el proveedor? La consecuencia obvia sería perder su crédito de ITBMS. De la noche a la mañana parte de sus ventas se han convertido en producto exonerado. Como vimos anteriormente, el producto exonerado da un crédito no compensable al productor. Este puede asumirlo (perdiendo parte de su ganancia) o tratar de trasladarlo a su cliente en precios más altos.

¿Cuál de las dos situaciones pasará? ¿Perderá el productor, asumiendo el crédito no compensado por la exención? O subirá sus precios en la proporción del crédito no compensable?

Esta pregunta nos lleva a la respuesta que hemos reservado para este apartado. La respuesta está, entre otras cosas, en la elasticidad de la demanda y la oferta.

Para esto analizaremos el caso reciente del decreto 7 de 9 de febrero de 2004 del Tribunal Electoral, publicado en Boletín del Tribunal Electoral 1,830 el 10 de febrero de 2004.

2.1.4.1 Propaganda electoral plus como exenta para partidos Políticos:

El Código Electoral consagra la exención de todo tipo de impuestos a la propaganda electoral (art 181). La misma norma lista 5 cosas que se entienden como propaganda electoral⁴⁰. Es lamentable que el texto de la ley no tenga mayor apego técnico. Desde el punto de vista técnico, esta frase falla en saber que hay pocos impuestos que graven la propaganda electoral (es decir que tengan como hecho gravable la propaganda). Este no es el caso del ITBMS. Este impuesto no recae sobre la propaganda, sino sobre el servicio o el bien que traspasa la propaganda. Pese a estas argumentaciones doctrinales y contrario a la técnica, se ha decidido que esta frase exonera el ITBMS en el servicio de propaganda.

Sumado a esto, el Tribunal Electoral dicta un decreto “complementando” este artículo. Además de la propaganda, este decreto exonera a los “artículos, bienes o servicios relacionados con la publicidad o propaganda. De esta forma si una valla publicitaria no podía ser facturada junto con el ITBMS, ahora pareciera que tampoco sus insumos (pintura, fotos, tubos metálicos, etc.)

Este decreto provocó que la DGI enviara una nota de alerta al Tribunal. En febrero 19, la nota 201-01-166, indicaba lo poco técnico de esta norma y la complejidad de su fiscalización⁴¹.

La misma alerta puede ser sentida por los proveedores de propaganda electoral. Estos proveedores saben que perderán por el crédito no compensable, que ahora se extiende a otros artículos y servicios relacionado a la propaganda.

El objetivo de la ley y su reglamento es claro, no encarecer la propaganda electoral. La pregunta de nuestro artículo ha sido, ¿cumple la ley su objetivo?

En este caso específico existen tres indicadores que podrían decirnos que no. El primero es la superdemanda de propaganda electoral en esos meses. Algunos cálculos dicen que el 80% del negocio de las

⁴⁰ Escritos, publicaciones, imágenes, grabaciones y expresiones.

⁴¹ Quizás por respeto al Tribunal, la DGI ignoró la falta de competencia de este organismo para dictar este decreto. Recordemos que esta no es materia electoral sino materia fiscal. Por consiguiente no es competencia del TE, regular esta exención. Entendemos que los art 136 y 137 CN, dan al Tribunal competencia privativa de reglamentar e interpretar la ley electoral. Pese a esto el art 153 (10) CN hace privativo de la Asamblea establecer impuestos, por lo que podría retarse de inconstitucional la eliminación (vía decreto del TE) un impuesto creado por la Asamblea. Creemos que estamos frente a una norma fiscal (exención de ITBMS) dentro de una norma electoral. La norma fiscal forma parte de otra “ley”, siendo esta la ley fiscal. Aún cuando se consagra en un marco general de “ley electoral”. Ambas leyes son dictadas por el legislativo y el reglamento no debe ir más allá de la ley y de la competencia del TE.

publicitarias se dedicó a propaganda electoral para ese tiempo⁴².

A esto sumamos que los precios de la publicidad electoral no son fijos (no existe control de precios), debido al artículo 183 C.E. que deja en libertad al medio para fijar sus tarifas. Este mismo artículo señala que las tarifas serán iguales para todos los candidatos y partidos. Con este elemento podemos pensar que bajar el precio sería más difícil. Se hace difícil bajar un precio porque la publicitaria sabe que al hacerlo tendrá que ofrecer el mismo precio a los demás partidos y candidatos. Este es otro incentivo para poder manipular los precios al alza.

Otro de los puntos que podrían mantener el alza del productor es la ausencia de bien sustituto. Los economistas hablan del bien sustituto como limitante para el alza

del precio (si se sube el precio de la cerveza llega el punto que la gente sustituye cerveza por ron, etc.) En la propaganda electoral no hay bien sustituto por lo que no existe alternativa para el candidato o partido⁴³.

Con estos tres indicativos podemos pensar que el proveedor puede subir el precio de su publicidad para poder compensar su crédito. Con esto en mente puede la ley cumplir su objetivo? La respuesta es no, porque la demanda es inelástica. Es decir, necesita el producto y por tanto no cambiará si se suben los precios⁴⁴.

Por esto la exención del ITBMS no se traducirá en precios más bajos y por lo tanto no se cumplirá el espíritu que inspira su ley. Sabiendo esto, debemos ajustar nuestra legislación fiscal a las reglas que mueven el mercado y la economía (elasticidad de la oferta y la demanda).

PARTE III

3.1 Factores que afectan el desfase entre el espíritu de la ley y la realidad:

El grado en que la realidad legal-contable y política se desfazará de la realidad económica dependerá de varios puntos entre los que están.

1. La elasticidad de la oferta y la demanda
2. El nivel de control que el productor tenga sobre los precios
3. La cantidad de insumos gravados
4. El monto del crédito no compensable
5. El tamaño de la cadena de producción y distribución.

3.2 Puede la ley ajustar este desfase?

Luego de esta realidad, debemos preguntarnos si la ley puede ajustar este desfase entre realidad legal-contable –vs– realidad económica.

La forma en que esta realidad ha tratado de ser ajustada en otros países ha sido la utilización del sistema tasa cero o “zero rate”. Otros mecanismos pueden ensayarse y los vemos a continuación.

3.2.1 Opción Tasa Cero:

A diferencia de la exoneración, en el proceso tasa cero se devuelve el crédito no compensable. Esta pareciera ser la forma en que la ley puede ajustarse a la realidad económica.

⁴² Algunos reportajes periodísticos han dicho que entre 70 % y 90 % del negocio publicitario de las fechas electorales se va en propaganda política (ver La Prensa, Domingo 14 de marzo de 2004) Para las que venden vallas es el 80 % según el reportaje “Vallas, donde vayas” MOSAICO Edición 75, Año 2, 2do Período

⁴³ La única alternativa podría ser auto-suplirse de propaganda electoral.

⁴⁴ Reconocemos que un estudio econométrico revelara la certeza o falsedad de estas asunciones. No pretendo más que ilustrar con este ejemplo y reconozco su relatividad al no tomar en cuenta factores que pueden cambiar estas asunciones (número de proveedores, etc.)

Este es el sistema utilizado con nuestros CPCs. La única diferencia es que el CPC no es una devolución en dinero, aún cuando se acerca mucho a serlo. En nuestro país este sistema aplica para casos muy reducidos que son las exportaciones y asimilados (productos medicinales, farmacéuticos y alimenticios únicamente)

Ningún país ha establecido un sistema “zero rate” a todo producto que se quiera exonerar, por lo que los sistemas comparados tienen productos sujetos a tasa cero y otros sujetos a la exoneración.

El obvio problema de la tasa cero es la necesidad de controlar la evasión y el desbalance que haría en la caja menuda del Estado. En un país con las limitaciones fiscales de Panamá, no podríamos mantener este sistema y de adoptarlo corremos el riesgo de dejarlo ineficaz cuando el gobierno sencillamente no pague a tiempo. Esta situación hizo que el hermano país de Colombia tuviera que cambiar sus “tasa cero” a exoneraciones por motivos de liquidez. (Lo ha tenido que hacer dos veces en el 84 y el 90⁴⁵).

Como se verá, el sistema “zero rate” es el que menos distorsiona el mercado y que más ajustaría el desfase entre el espíritu de la ley y la realidad económica. En este sistema todavía quedaría pendiente el problema del costo del dinero en el tiempo, pero sería reducido grandemente si las devoluciones se hacen a tiempo⁴⁶. Con todo parte de este “costo del dinero en el tiempo” sería trasladado al consumidor.

Aún con las perfecciones del sistema, no podemos pensarlo viable para Panamá,

hasta tanto no ajustemos las grandes limitaciones fiscales del erario público.

3.2.2 Sistema opcional:

Una vez reconocido que este desfase entre la ley y la realidad económica no es automático, sino que depende de muchos factores, se puede concluir que el proveedor está en mejores condiciones de decidir qué le es más conveniente.

Dejar que el proveedor exonerado decida su registro voluntario o seguir exonerado quizás sería una alternativa viable.

Este sistema es usado por casi todo el mundo con los pequeños productores que no sobrepasan los límites mínimos para ser considerados contribuyentes⁴⁷. La complicación administrativa para el fisco (y quizás para el contribuyente) parece ser la desventaja más importante de este sistema. A pesar de esto, pareciera ser una alternativa mejor a la poca técnica actual.

3.2.3 Gravar a una tasa menor:

Esta ha sido la respuesta encontrada por muchas jurisdicciones para tratar el problema del traslado del impuesto (vía precios más altos). Ante las limitaciones presupuestarias que impiden el sistema tasa cero se ve la posibilidad de gravar con menor tasa a los productos que se quieren beneficiar.

Este método sigue el razonamiento que el crédito acumulado, debe ser menor que el débito. Si lo que se quiere es no distorsionar los precios del producto a beneficiar, lo que se debe hacer es asumir que los insumos van a ser gravados a una tasa mayor que el débito. De esta forma, el débito será lo más cercano al crédito posible.

Veamos un ITBMS de 10% en insumos y un 5% en la venta del producto. Asumamos que existe 100 de insumos y por tanto 10 de crédito. Pensemos que se quiera ga-

⁴⁵ Para un interesante estudio de estos casos véase: El Impuesto Sobre el Valor Agregado (IVA). Mauricio Plazas Vega. Segunda Edición. Temis. Pág 293 y ss, 367 y ss. Año 1998. ISBN 958-35-0175-1

⁴⁶ En nuestro país la tasa histórica de inflación nunca ha sido un problema, pero el sistema con la inflación de otros países podría hacer irrelevante la devolución si no existe una indexación apropiada para esta inflación.

⁴⁷ The Modern VAT. Liam Ebrill, Michael Keen, JP Bodin y V Summers. IMF Publications. Pag. 116. Año 2001. ISBN 1-58906-026-1.

nar 20% de estos 100. La venta será de 120 y el débito de ITBMS de 11. Como se ve, con esta tasa más baja en ITBMS se llega a cubrir casi todo el insumo, sin encarecer el producto con un crédito no compensable. Tampoco se encarece el producto con el IVA (salvo por un estrecho margen, en este caso 1).

De esta forma se pretende evitar la traslación del crédito no compensable, vía precios más altos. El problema más grande de este sistema es la dificultad de su administración para el fisco y la complicación para el contribuyente.

3.2.4 Eliminar todas las exenciones:

Consientes de esta realidad, en el año 84, el gobierno nacional siguió la política de preservar la cadena de ITBMS. A esto obedece el parágrafo 26 del 1057-V, CF. Esta política tiene la gran bondad de no auto-engañarse con la concesión de exenciones que causen daños al exonerado y distorsión a la economía nacional. La decisión también fue atinada en reconocer las limitaciones que nuestro fisco tiene para conceder devoluciones de saldos pendientes (créditos no compensados).

La estrategia pronto fue erosionada con una gran concesión de exenciones. Después de 20 años, esta política todavía es una opción viable en nuestro Panamá de hoy. Esta misma política fue usada en épocas recientes por Ecuador, quien eliminó todos sus incentivos de IVA⁴⁸.

3.3 El principio de certeza legal –vs- lógica económica:

Mientras no se logra una solución a este desfase entre realidad legal y realidad económica, surge la pregunta de si el Fisco debe obviar el texto de la ley en pro de su espíritu. Es decir, si el Fisco o en su defecto la Corte debe atender a las realidades

económicas para ajustarse al proveedor exonerado que pierde con el crédito no compensable.

De esta forma estaría una de las soluciones al sistema (registro voluntario del exonerado). ¿Con esta solución podría el exonerado pedir la devolución de su crédito no compensable, aún cuando la ley no le da derecho a CPC? ¿De negarlo la DGI, podría pedirlo a la Corte?

Estos cuestionamientos parecieran tener cierta razón económica y parecieran estar basados en el obvio espíritu de la ley al exonerar de ITBMS. Sin embargo, el principio de certeza legal choca con estos razonamientos.

Veamos el caso 276/97 de la Corte Europea de Justicia y el razonamiento que el derecho comparado ha hecho.

3.3.1 Comisión Europea –vs- Francia, (Caso 276/97)

El IVA europeo, forma parte del presupuesto propio de la Unión Europea. Cada Estado miembro debe, por virtud de la sexta directiva europea sobre IVA, aportar uno por ciento de la recaudación del IVA para sufragar los gastos de la Unión.

Esto legitimó a la Comisión Europea para que llevase a Francia ante la Corte Europea por conceder una exención en perjuicio de los fondos propios de la Unión. Esta exención era otorgada a los concesionarios de autopistas en Francia. Al igual que nuestro 1057-V, La sexta directiva europea sobre IVA, permite la exoneración a los servicios prestados por el Estado, siempre y cuando no se causen distorsiones económicas graves.

Esta disposición legal hizo que Francia extendiera la exoneración a sus concesionarios de autopistas, bajo la lógica de que el Estado prestaba servicios a través de ellos.

La comisión argumentaba que este no era un servicio prestado por el Estado, sino por empresas privadas que gozaban de una

⁴⁸ Esto lo hizo el Ecuador de Mahuad (1998) para afrontar una de sus tantas crisis fiscales. Ver: Fiscalidad y Juridicidad Internacional. Pág. 238.

concesión⁴⁹. Al exonerar un servicio prestado por particulares, se violaba la sexta directiva y se perdía un IVA que en parte pertenecía a la Unión⁵⁰.

Francia argumentó que esta era una realidad meramente formal (legal / contable), porque la exoneración se traducía en un crédito no compensable que hacía subir los precios al consumidor y beneficiaba a la Unión con mayor IVA. De la misma forma alegó que diferencias en el crédito de IVA Europeo y el Francés hacían que el sistema utilizado en Francia diese más IVA a la Unión pese a la exoneración.

Es decir, la Unión recibía más IVA con la exoneración que con el gravamen completo. (Véase de nuevo el cuadro de la sección 2.1.1.1. y nótese que el Estado gana con la exoneración sin crédito no compensable).

La corte ignoró este razonamiento económico y atendió al principio de certeza legal que garantizaba a la Unión parte del IVA francés (aunque esta parte en términos numéricos sea menor).

3.3.2 Elementos hermenéuticos que prohibirán esta devolución:

El derecho comparado parece haber desestimado esta lógica económica. Nuestro derecho va, en mi opinión, a confrontarse con esta pregunta en el futuro próximo. Nuestro derecho, debería razonar como el europeo. Esto sobretudo

porque las reglas generales de hermenéutica hacen inclinar la balanza en contra de la realidad económica.

Primero porque las reglas de hermenéutica dicen que las palabras técnicas se interpretan de acuerdo al significado dado por los expertos en su ciencia o arte (art 11, Cód Civil). Toda la doctrina internacional (y la poca nacional) hacen una distinción entre la tasa cero y la exención. Esta última siendo el no gravamen del producto pero si de sus insumos, sin posibilidad de devolución de estos créditos pendientes.

Segundo, el texto de la ley es claro en decir que sólo la exportación y sus asimilados pueden ser devueltos (vía CPC). Cuando las palabras de la ley son claras no caben interpretaciones so pretexto de encontrar su espíritu.

3.4 Certeza legal y la defensa del proveedor ante el exonerado:

Hemos concluido que la exención significa que el productor no tendrá débito de ITBMS. Esta falta de débito hará que el crédito de ITBMS sea en parte incompensable. ¿Está la ley dando certeza al proveedor? ¿Le da seguridad jurídica? ¿Lo está tratando de forma igual? La respuesta puede ser objeto de más de una demanda de inconstitucionalidad o algún amparo en el futuro. El productor no tiene la certeza de cual ley le aplica. Dependiendo de quien sea su cliente, puede que compense o pierda su crédito de ITBMS. Él espera el débito, para poder resarcir su crédito. Sin embargo, este crédito puede no llegar. ¿Le da la ley seguridad jurídica?

La respuesta debe ser no, si se entiende la lógica interna del IVA. Si se entiende esta lógica se sabe que el crédito no compensable es un impuesto al productor. La exoneración le cuesta no sólo al Estado, sino al vendedor. He aquí el impuesto cobrado al vendedor. ¿Es este un impuesto cobrado sin estar legalmente establecido y cuya cobranza no se hace en la forma prescrita por ley (art. 48, CN)?

⁴⁹ La claridad del razonamiento legal europeo riñe con la poca pericia nuestra que, ante un caso similar, hemos dicho a una autopista privada en la ciudad de Panamá que el peaje que cobran no es la contraprestación de un servicio y que por esta razón no deben cobrar ITBMS (ver nota DGI 201-01-223 de 24 de febrero de 2003).

⁵⁰ Esta posición contrasta con la Nota 201-01-223 de 24 de febrero de 2003 donde la DGI contesto diciendo que los corredores Norte y Sur no prestan un servicio y por lo tanto no se causa el ITBMS al transitar por estas vías. Resulta interesante ver si no hay un servicio prestado que hay desde el punto de vista fiscal en este cobro por usar los corredores y a qué se debe la divergencia entre el derecho comparado y la opinión de la DGI.

En la estricta técnica pareciera ser un impuesto (ITBMS) cobrado por vender a una persona exonerada. Su cobranza (negación del crédito) pareciera escapar también de lo establecido en ley.

3.5 La ruptura débito-crédito y el principio constitucional de no confiscatoriedad:

Otra pregunta más extrema pareciera estar en la confiscación de bienes (dinero) por parte del Estado, al prohibir que el vendedor compense su crédito. Está la ley violando el artículo 30 al “confiscar” este crédito? La lógica parece ser sencilla, si el Estado quiere exonerar a alguien que se sacrifique él y no al proveedor, vía el crédito no compensable. Noel Caballero, citando a Spisso, ha dicho que la confiscatoriedad del impuesto indirecto podría verse al no poder trasladarse al comprador y tener que ser absorbido por el vendedor disminuyendo su ganancia. Agrega que la confiscatoriedad es un aspecto probado económica y no jurídicamente⁵¹. Ambos aspectos podrían estar presentes en el crédito no compensable de ITBMS.

Primero, podríamos estar ante una demanda muy elástica que haría imposible aumentar el precio al consumidor para compensar el crédito perdido. De la misma forma podríamos estar ante ventas al por menor, que al tener precios anunciados al público, no podrían cambiarlos una vez anunciados⁵². Segundo, podríamos estar ante la presencia de un productor con un margen de ganancia muy pequeño que depende en parte del crédito de ITBMS para mantener la ganancia esperada.

La confiscatoriedad del tributo puede ser probada con el siguiente ejemplo que aunque extremo, no está fuera de las posibilidades razonables. Si tomamos el cuadro 2 (del productor de carne), observamos

que un margen de ganancia inferior al 20% podría hacer que se dependa más del débito para la compensación del débito de ITBMS. Romper esta cadena, haciendo incompensable el crédito de ITBMS, podría terminar con las expectativas de ganancia de un comerciante que ha planificado bien su negocio y cuyo margen de ganancia sea lo suficientemente estrecho como para perder con la exención. También podría verse el caso con costos muy altos producto del crédito no compensable que, aunque no lo lleven a perder, lo lleven a poder cuantificar un alto costo por el crédito no compensable. A esto se le podría sumar otros costos fijados por ley como el descuento de jubilados. No sería difícil imaginar una cantidad lo suficientemente elevada como para ver lo que Caballero llama confiscatoriedad probada económicamente y no jurídicamente.

Veamos el siguiente cuadro y pensemos en un vendedor que planifica su negocio sin posibilidades de saber que la ley exonerará su producto o a sus clientes, desde ese año. Pensemos además que esos clientes son jubilados con un descuento de 10% y que no existe posibilidad de alterar los precios ya anunciados.

VENTAS A JUBILADOS

	Exento	Gravado
Costo de Producción	100	100
ITBMS (en insumos)	5	5
Precio Anunciado al Público	120	115
Precio con Descuento de Jubilados	108	103,5
Precio con ITBMS y Descuento	108	106,675
Crédito ITBMS	0	5
ITBMS del Fisco	5	0,175
Ganancia	3	3,24125

⁵¹ Ver la primera edición de esta Gaceta. Principios Constitucionales del Derecho Tributario Panameño. Noel Caballero. Pág 163 y siguientes.

⁵² Debido a la protección del consumidor consagrada en la ley 29 de 1996.

La misma situación puede imaginarse si el decreto del Tribunal Electoral, previamente analizado, hubiese decidido exonerar del ITBMS y dar un descuento de 10% a los candidatos y partidos políticos. A corto tiempo, los planes para el traslado del tributo no pueden llevarse a cabo y la cercanía a la confiscatoriedad resulta clara.

Hasta épocas recientes, el derecho tributario luso-hispanoamericano parecía negar la posibilidad de la confiscatoriedad en impuestos indirectos. Esto se debía a que en estricto sentido legal, estos impuestos son trasladables. Esta posición es duramente atacada por Spisso, quien critica a Villegas por desatender la realidad económica y plantear el estricto formalismo legal del impuesto indirecto como siempre trasladable⁵³.

3.6 Negación del Crédito y creación de fueros y Privilegios.

Por último, ¿está creando la ley un fuero y privilegio al exonerado? Evidentemente sí. Nadie negaría que una exoneración es un privilegio. Puede el proveedor pedir la inconstitucionalidad de la exoneración basado en el artículo 19 de la CN? Sabemos que la respuesta de la CSJ tendería a ser que esta es una norma programática. Pero en este caso hay un obvio fuero que perjudica al proveedor exonerado y también existe una ley que parece violar este artículo. Con estos dos puntos valdría ensayar una demanda de inconstitucionalidad y esperar el razonamiento de la Corte. Después de todo una

situación similar produjo un histórico fallo en Méjico. En este caso dos contribuyentes se ampararon contra el gravamen dispar del IVA a los alimentos sólidos y los líquidos. Los primeros eran gravados a 10 o 15%, mientras que los segundos son gravados con tasa cero (en oposición a exoneración). La Corte mejicana consideró violado el principio de equidad tributaria ante este gravamen dispar a cosas iguales⁵⁴. Podría pensarse que nuestra corte llegaría a considerar inconstitucional el gravamen desigual a dos contribuyentes que consuman el mismo bien o servicio? (producto de la exoneración). Más aún cuando este gravamen dispar, ante hechos gravados iguales, afecta a un tercero con el crédito no compensable.

3.7 El futuro de nuestro IVA y las lecciones del Alcabala:

Veamos qué lecciones del Alcabala podemos aplicar a nuestro ITBMS. La primera es la distorsión en la economía cuando la cadena crédito-débito se rompe con la exención. Esta distorsión produce efectos alcalabatorios que pueden llegar a afectarnos de la misma forma que el Alcabala nos afectó cuando pertenecíamos al Imperio Español.

En la era del libre comercio estaríamos incentivando las importaciones al no permitir que el producto nacional compense su crédito. Al mismo tiempo el producto importado ha recibido su descarga de IVA producto de la imposición al destino seguida por casi todo el mundo.

Nuestro IVA se enrumba a ser el impuesto de más importancia para la recaudación en general y para el flujo de caja en especial. Esto último cobra más importancia con el cambio a un presupuesto de caja a partir del 2005.

⁵³ La posición de la jornada latinoamericana de derecho tributario XIV excluía al impuesto indirecto de la posibilidad de ser confiscatorio, bajo el razonamiento de que este es trasladable. Villegas fue el relator del informe de la jornada. Estas ponencias pueden ser encontradas en el website del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (www.iladt.org). Spisso criticó al informe de Villegas en su obra *Derecho Constitucional Tributario*. Pág 257. Ediciones de Palma. 1991. ISBN 950-14-0607-5.

⁵⁴ Sentencia de Agosto de 2003.

Esta realidad nos obliga a preservar intacta la cadena de ITBMS si queremos que el impuesto más importante (o el 2do más importante) no termine distorsionando seriamente la economía nacional.

La preservación de la cadena débito/crédito garantiza que nuestro ITBMS no retroceda 5 siglos atrás, terminando en otro Alcabala. Esta es su importancia.

Las exoneraciones y no causaciones son las principales interrupciones a la cadena de ITBMS. Estas deben ser repensadas, con el objetivo de no auto-engañarnos, pensando que la ley con sólo ser aprobada se va a convertir en precios más bajos para el exonerado.

La necesidad de replantear nuestras exenciones se debe a las complicadas medidas de tipo administrativo para poder distinguir entre costos y gastos destinados a operaciones exentas, gravadas y no gravadas, lo mismo entre compras a “responsables” y no responsables. Estas distinciones conllevan costos adicionales para el proveedor y el Estado. Los primeros tenderán a aumentar el precio del consumidor final y el segundo a aumentar los impuestos de los demás contribuyentes para sufragar a la creciente casta de exonerados.

Cada exoneración nueva se constituirá en un incentivo para que otros pidan exoneraciones similares. Esto erosiona la base del ITBMS aún más.



HABITUALIDAD COMO CONDICIÓN NECESARIA PARA LA CAUSACIÓN DEL ITBMS

Carlos F. Urbina

Ponencia de CARLOS F. URBINA, en el 8vo. Seminario Regional Interamericano de Contabilidad, organizado por la AIC y celebrado en Panamá el 22-23 de octubre de 2004.

I. Introducción

El concepto de la habitualidad como causación del ITBMS, quiere decir que solo existe la condición de contribuyente de derecho si se realizan actos gravados en forma habitual. De esta forma el proveedor de bienes o servicios sólo está en la obligación de cobrar y retener este impuesto dependiendo de si realiza en forma habitual operaciones gravadas.

Este no es un concepto nuevo en nuestro país porque desde la introducción del ITBMS en 1976¹ siempre se dispuso que quienes no superaran límites pequeños de ingresos brutos no eran contribuyentes. En ese tiempo eran 1,500 dólares al mes en la actualidad 3,000. Parece obvio que estos montos tienen (aunque no necesariamente) cierta relación con que tan habitual es la actividad del contribuyente.

De la misma forma existe desde siempre la opinión de que los no comerciantes no entran a estar gravados con el ITBMS. Por ejemplo al vender una joya de la abuela por 50,000. Esta transacción no comercial nunca ha sido percibida por el fisco, ni por la doctrina patria como causadora de ITBMS. Gnazzo, cita ejemplos en donde un no comerciante, al no tener habitualidad en sus transacciones no se ve alcanzado por el ITBMS. Gnazzo cita ejemplos como una venta de patio, venta de un

carro o yate (por un particular, no comerciante)².

La fiscalidad comparada también da casos como este. Rafael Rivera Castillo, en un excelente estudio sobre el tema comenta casos donde la Corte Europea, ha considerado la no causación del IVA europeo, basándose en la no habitualidad de la transacción. Estos casos son:

- (1) Una persona que suministra bienes o presta servicios libres de cargo o sin precio, no puede ser considerada como sujeto pasivo de IVA. Esto tampoco significa que siempre que existe una contraprestación económica, se considera que se hayan realizado operaciones gravadas. La Corte sostuvo que un organista que tocaba música en la vía pública sin un pacto remunerativo no debía considerarse como un servicio realizado a cambio de contraprestación, aún en el evento de que el músico solicite y reciba sumas de dinero cuyo monto no puede ser cuantificado, ni cuantificable;
- (2) Un fideicomiso con fines altruistas que dispuso de sus acciones en una fundación por un monto en exceso de 1.8 billones de li-

¹ Ley 75 de 22 de diciembre de 1976.

² Impuestos y Gastos Públicos de la República de Panamá. Edison Gnazzo. Pág 223. Año 2004.

bras esterlinas debe ser considerado, de acuerdo con la Corte Europea, como habiendo limitado sus actividades al manejo de un portafolio de inversiones de la misma hora en que lo haría un inversionista particular (sin ánimo de explotación comercial o de negocios); y

- (3) En lo que respecta al desarrollo de una actividad económica, la Corte Europea determinó que una sociedad holding "pura", es decir, una sociedad cuyas actividades se refieren exclusivamente a la tenencia de acciones en sociedades subsidiarias, no debe ser consideradas como una sujeto pasivo o contribuyente de IVA. Se determinó que era necesario un cierto grado de interferencia en la administración de esas subsidiarias (como prestación de servicios) para que este tipo de sociedades fueran consideradas como sujetos pasivos del IVA.

(Ejemplos tomados de Rafael Rivera Castillo y su artículo **LA HABITUALIDAD COMO CONDICIÓN NECESARIA PARA LA CAUSACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA TRANSFERENCIA DE BIENES CORPORALES MUEBLES Y LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (ITBMS)**, publicado en la Revista Gaceta Fiscal, Edición 2004.

De esta introducción observamos que la habitualidad como causación necesaria del ITBMS no es un concepto inventado en Panamá, sino que lleva sus raíces en la doctrina nacional e internacional.

La problemática no es aceptar el principio, sino aplicarlo a situaciones prácticas a la luz de nuestro 1057-V, como norma legal del ITBMS.

II. Polémica Actual

La polémica sobre la habitualidad como causación necesaria del ITBMS se ha incrementado por tres cosas:

- 1) la creciente importancia del ITBMS luego de las reformas de 2002
- 2) el fallo de CORPORACIÓN PANAMEÑA DE RADIODIFUSIÓN, S.A. de la Corte Suprema de Justicia.
- 3) la falta de claridad del 1057-V sobre la causación del ITBMS

1) Importancia recaudatoria del ITBMS:

Como sabemos el ITBMS representó un 17% de la recaudación tributaria en el 2003. En el 2002, el año anterior a la reforma se percibía el 14% y se estima que para el final de este año pueda llegar cerca de un 20%. Parece ser que este será el segundo impuesto en importancia en los próximos años.

Esta tendencia sigue el ejemplo de la Unión Europea y Latinoamérica que han abrazado el IVA como la fuente primordial de recaudación.

Esto ha hecho que todo lo relativo al ITBMS cobre más importancia

2) Fallo CORPORACIÓN PANAMEÑA DE RADIODIFUSIÓN, S.A.

Sólo unos meses después de la reforma, en octubre del 2003, la Corte dictó un fallo que reavivó el debate nacional sobre la habitualidad como causación necesaria del ITBMS.

Este fallo versa sobre el gravamen a la transferencia de varios bienes que fueron cedidos de CORPORACIÓN PANAMEÑA DE RADIODIFUSIÓN, S.A. a MEDCOM, S.A.

Ambos contribuyentes se dedicaban al negocio de comunicación radial y televisiva. Por consiguiente, al ser prestadores de servicios, no transferían bienes en forma habitual. Antes de la reforma del 2002, las prestaciones de servicios no estaban gravadas con ITBMS.

Con esto en mente, debemos saber que el giro habitual de estos contribuyentes no era la transferencia de bienes. Estos contribuyentes, acuerdan ceder ciertos bienes muebles la una a la otra. Esta conducta, si asumimos que se transfieren bienes muebles, se configura como hecho generador del ITBMS.

De esta forma el fisco audita al contribuyente y ve una transacción gravada con ITBMS, pero donde no se ha retenido este impuesto. Desde la técnica tributaria, podemos señalar que se ha causado el Impuesto al detonarse el hecho generador del mismo. Hasta ese momento el gravamen es claro (todavía no hemos considerado la naturaleza de estos bienes).

La forma en que alguien puede liberarse del gravamen, después de haber realizado un hecho generador, es estar exento como contribuyente ó, a pesar de estar gravado el acto en forma general, gozar ese acto de una exención por ley especial. La primera es la forma alegada por el contribuyente del caso MEDCOM. Sabemos que existe una obligación general de gravamen a la transferencia de bienes muebles (por esto estamos ante un hecho gravado), este hecho gravado no tiene una ley especial que lo exonere. Es entonces donde se alega el carácter de exención del contribuyente. Pensemos en el Impuesto a la Renta. El impuesto grava de forma general a la renta de cualquier clase producida en Panamá. Pensemos en una persona gravada y cuya renta no está exenta por una ley especial. Este contribuyente puede, de todas formas, estar exenta por su condición misma, a pesar de que su fuente de renta no lo está. Ejemplo de esto serían las rentas del Estado.

Esta segunda forma es la utilizada por el contribuyente. CORPORACIÓN PANAMENÑA DE RADIODIFUSIÓN, alega que no es contribuyente del Impuesto, es decir que a pesar de realizar hechos generadores del mismo no está alcanzado por él. Se

basa en que la ley no la considera contribuyente porque el giro habitual de sus actividades no es realizar hechos gravados con el ITBM.

El contribuyente se basó en el antiguo parágrafo 4 del 1057-V. Esta norma es del tenor siguiente:

1057-V, Código Fiscal

Parágrafo 4

Son sujetos de este impuesto:

- a) El transmitente, sea este comerciante, productor o industrial en razón de la naturaleza de su actividad o del monto de sus operaciones, según lo determina esta ley;
- b) El importador por cuenta propia o ajena;
- c) El prestatario de servicios o arrendador en los casos de los acápite b) y c) del parágrafo 1

La frase en razón de la naturaleza de su actividad, fue suficiente para que la corte aceptara la posición del contribuyente.

En otros países, el requisito de habitualidad se consagra de forma más clara. El antiguo artículo 1 del decreto reglamentario 2815 de 1974 en Colombia utilizaba la expresión "habitualmente" tanto para quienes se ocuparan de la producción de bienes gravados o de la prestación de servicios gravados. Lo mismo hace, en el país hermano, el inciso 1 del artículo 437-1 del Código Tributario que habla de quienes realizan habitualmente servicios financieros (en este caso gravándolos)³.

¿Si la ley quería poner a la habitualidad como requisito, porqué no lo mencionó con mayor claridad?

³ El Impuesto Sobre el Valor Agregado IVA. Mauricio Plazas Vega. Segunda Edición. Temis. Pág 137 y 390.

3) Falta de claridad del 1057-V sobre la causación del ITBMS:

La falta de claridad de esta norma tiene efectos graves para el contribuyente y para el fisco. Los casos no siempre van a estar tan claros como el de MEDCOM. Recordemos que el caso MEDCOM ofrecía un ejemplo de una única transacción (o por lo menos no tenemos constancias de otras más). Esta única transacción no llega a ser habitual, pero ¿qué crearía la habitualidad? Serán 2 o tres transacciones? O se necesitarán 10 o 15? Este es un punto no resuelto con el fallo y no resuelto por la reforma o sus reglamentos.

Sólo podemos imaginarnos que hubiese pasado si en vez de ceder estos bienes en una sola transacción, se hubieran vendido en varias. Crearía la cesión de estos bienes, en momentos distintos de un mismo año, la habitualidad que quiere la corte?

Si se quiere seguir este fallo, el contribuyente tendrá entonces que arriesgarse y tomar la decisión de si hay o no habitualidad en sus transacciones gravadas.

Como ya se ha mencionado en círculos académicos⁴, la corte hacía mucho énfasis en que al fallo MEDCOM le aplicaba el texto viejo del 1057-V. Este texto, según menciona la Corte ha sufrido grandes transformaciones. Qué quiere decir la corte con esto? Veamos que la falta de claridad en la ley se ve incrementada con la falta de claridad en la jurisprudencia.

III. Importancia a futuro del concepto

Este concepto es central en las consecuencias económicas que el ITBMS como impuesto indirecto, tiene en el contribuyente. No conocemos de casos concretos que sean discutidos en la actualidad sobre el concepto. Sin embargo, esta será una herramienta que utilizará el contribuyente en el futuro. De la misma forma el fisco

podrá utilizarla para negar el crédito fiscal en circunstancias donde no exista habitualidad.

La forma en que está estructurado el IVA / ITBMS, hace que la conveniencia en el contribuyente de la causación o no causación varíe. La conveniencia o no de la no causación podrá estar en:

- 1) Al no haber causación del ITBMS, debido a la falta de habitualidad, se perderá el débito del impuesto. Sin débito, el proveedor del bien o servicio no tiene cómo recuperar su crédito, salvo por la figura del gasto deducible (art 1057, parágrafo 12, CF). Este sistema hace que se pierda 70% del crédito de ITBMS (asumiendo un ISR de 30%).
- 2) El costo del dinero en el tiempo, debido a que el ITBMS es un impuesto mensual (o trimestral) mientras que el ISR es un impuesto anual. De esta forma el costo del dinero en el tiempo es un peso más para el proveedor que no puede compensar su crédito con débito de ITBMS.
- 3) Para esto debemos asumir que hay renta, cosa que no siempre pasa, pudiendo el proveedor tener pérdidas en ese año fiscal. Si el proveedor no tiene renta ese año, el gasto deducible le es irrelevante.
- 4) Como agravante adicional está en la causación del impuesto de timbre⁵.

Con estos cuatro puntos, la forma en que se estructura el ITBMS, tiene el potencial de hacer que el proveedor pierda con la no causación. Esto ha hecho que el IVA

⁴ Nos referimos nuevamente al artículo del Lic. Rafael Rivera Castillo.

⁵ Ver artículo 973 (28) Código Fiscal.

europeo y otros, concedan la opción al contribuyente “no alcanzado con el IVA”, de registrarse como contribuyentes.

Ante la creciente importancia del ITBMS y debido a la falta de claridad de nuestra legislación y jurisprudencia, no dudamos que tengamos pronto más controversias basadas en la no habitualidad de las transacciones realizadas.

Ya mencionamos que la Corte no ha sido clara. A esto debemos sumarle que un solo fallo no representa mucho desde el punto de vista legal. Sólo tres fallos en línea de un mismo asunto harían “doctrina probable”. Es por esto que la DGI no está obligada a seguir este fallo, ni tampoco el contribuyente. He ahí la incertidumbre que causará problemas en el futuro. Todo auditor fiscal que tome su papel en serio, tenderá a negar el crédito fiscal si conviene al Fisco, en casos donde no exista habitualidad. Lo mismo hará el contribuyente, cuando se escude en la no habitualidad para desligarse de la causación del ITBMS cuando así le convenga. Estas posiciones divergentes causarán problemas en el futuro cercano.

IV. Soluciones al debate actual

Una posible solución al debate sería desatender a esta única sentencia (que no fija doctrina probable) y seguir la tesis de GNAZZO cuando dice que el comerciante es siempre contribuyente. Con esta tesis, CORPORACIÓN PANAMEÑA DE RADIODIFUSIÓN y MEDCOM, al ser obvios

comerciantes, serían también siempre contribuyentes (de sobrepasar los límites de B/ 3,000 mensual y B/ 36,000 anual). Este criterio llevaría aparejado un concepto más restringido de la habitualidad como causación del ITBMS, dejando este concepto sólo para el no-comerciante.

Todo auditor fiscal que tome su papel en serio, tenderá a negar el crédito fiscal si conviene al Fisco, en casos donde no exista habitualidad.

Lo mismo hará el contribuyente, cuando se escude en la no habitualidad para desligarse de la causación del ITBMS cuando así le convenga.

Estas posiciones divergentes causarán problemas en el futuro cercano.

Una segunda solución, sería aclarar el punto vía reglamentación o vía legislación. La DGI puede bien reformar el decreto 20 de 2003 o dictar un instructivo para aclarar los puntos oscuros de la disposición y de la forma que estime más conveniente, limitar o no el concepto “habitualidad”.

Como tercera solución, la Asamblea podría reformar el 1057-V, CF, para dejar en libertad al contribuyente que se encuentre en un caso de no-habitualidad amplia, decida si va a registrarse o no como contribuyente.

V. Puntos no resueltos con el fallo MEDCOM

Uno de los puntos más interesantes del caso MEDCOM quedó inconcluso con el fallo de la Corte. Este es el concep-

to de la accesión como medio de incorporar bienes muebles a inmuebles, cambiando la naturaleza de un bien por otro.

Este concepto, recogido en el artículo 364 del Código Civil, hace alusión a la naturaleza de los bienes dependiendo del destino que tengan. De esta forma, si un bien mueble se adhiere a un inmueble, de forma que no pueda ser retirado del mismo sin menoscabo de su naturaleza, el mismo se reputa inmueble por accesión.

La accesión era parte del alegato en el caso MEDCOM. Los abogados del demandante decían que algunos de los bienes cedidos (torres de radio comunicación y otros) eran muebles que habían sido adheridos a un bien inmueble (finca) y por lo tanto debían reputarse inmuebles por accesión.

Esta figura es desarrollada por el artículo 325 del Código Civil que considera inmuebles a una serie de bienes muebles como estos:

“Art. 326

1.

2.

3. las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de uso u ornamentación, colocados en edificios o heredades por el dueño del inmueble en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo.

5. las máquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca a la industria o explotación que se realicen de un edificio o heredad, y que directamente concurren a satisfacer las necesidades de la explotación misma;

.....”

Este punto quedó sin resolver después del fallo MEDCOM, pero continúa siendo problemático para la causación del ITBMS. En el caso MEDCOM se tenían una serie de máquinas e instrumentos (torres, etc.) que eran explotados y que se habían unido en forma permanente a una finca.

Sin entrar a considerar mayores, observamos los méritos del argumento esgrimido por los demandantes. El silencio de la corte se ve acentuado por el silencio de la DGI para normar vía resolución o mediante la propuesta de un Decreto al Ejecutivo, la situación de los bienes muebles reputados como inmuebles.

Por ejemplo, el 27 de julio de 1990, Bolos el Dorado dentro del Proceso propuesto por Astro Centro, S.A. vs Lancer Laboratories International Inc., casi logra que las plataformas de boliche usadas en su negocio fuesen consideradas inmuebles. El 1er tribunal Superior de Justicia, bajo la ponencia del Magistrado N.H. Ruíz, no reputó inmuebles a estas plataformas porque el artículo 326 del C. Civil habla de bienes adheridos a la propiedad por su *dueño*. ¿Quería decir esto que la venta o importación de estas plataformas hubieran estado exentas del ITBMS si Bolos el Dorado hubieran sido dueños de la finca donde se llevaba a cabo su negocio? De considerarse la figura de la accesión en este caso ese sería el resultado fiscal.

A falta de un pronunciamiento claro de la Corte, la DGI debe pronunciarse sobre este punto a la brevedad posible.

Otro de los puntos no resueltos por el fallo de la Corte es la aplicación de la habitualidad como condición necesaria de la causación del ITBMS después de la ley 61 de 2002. Como lo ha anotado RAFAEL RIVERA, la corte no mencionó nada al respecto, pero sembró la duda al hacer alusión en varias ocasiones a que el fallo se basaba en la legislación anterior al 2002.

VI. Conclusiones:

El concepto de la habitualidad como elemento necesario para la causación del ITBMS es universalmente aceptado. El problema resulta al aplicar en la práctica este concepto.

La legislación y la jurisprudencia no le dan respuestas claras a las preguntas surgidas en torno a la habitualidad como necesaria para la causación del ITBMS. Tanto el fisco como el contribuyente necesitan esta claridad que hace falta. En algunas ocasiones la habitualidad funcionará a favor del fisco o a favor del contribuyente, por lo que se encuentra el terreno abonado para solucionar esta controversia.

COMPETENCIA FISCAL Y EL FUTURO DEL CENTRO OFFSHORE DE PANAMA*

Lic. Rafael Rivera Castillo

Este artículo describe los acontecimientos más importantes que han ocurrido en los últimos 4 años desde que la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) publicó su reporte sobre la competencia tributaria Nociva, titulado “Competencia Tributaria: Un Asunto Global Emergente”. El controversial reporte de 1998, preparado bajo el auspicio del Comité de Asuntos Fiscales (CAF) de la OCDE estaba destinado a atacar la erosión tributaria en los países desarrollados. El problema central es causado por contribuyentes que toman ventaja de algunas características tributarias de otros países que les permite evitar pagar impuestos en su país de residencia, y muchas veces también en el país anfitrión.

La evolución del proyecto de la OCDE ha sufrido varios cambios. En general, el proyecto originalmente consideró la carga fiscal impuesta por una jurisdicción soberana como un elemento clave en la competencia Nociva. Ahora, la iniciativa ha adoptado dos objetivos, el de promover la transparencia fiscal y el intercambio efectivo de la información. Seguidamente, destacaremos los sutiles cambios en el proyecto de la OCDE e identificaremos los obstáculos principales, si hay alguno, que existen con respecto a adecuar el Sistema Tributario de Panamá conforme a los objetivos de la OCDE. Solamente el tiempo dirá si este país centroamericano va a ser capaz de implementar efectivamente los estándares de transparencia e intercambio de información efectivo, que debe implementar cualquier gobierno que adquiera un compromiso de este tipo con la OCDE.

I. Soberanía Tributaria y el Derecho Internacional

Es un principio aceptado del Derecho Internacional que cada país tiene el derecho de diseñar su sistema tributario, como el instrumento principal para implementar sus políticas económicas y fiscales. Siguiendo esta línea de pensamiento, cualquier país o jurisdicción independiente tiene el derecho a establecer la determinación de su base imponible a nivel local, así como los

impuestos aplicados al capital, trabajo y actividades de negocios, sin la intervención de otro gobierno u organización internacional.

En el ámbito internacional, esta declaración puede ser fácilmente confirmada. Países desarrollados con sistemas tributarios aceptados –esto es, que satisfacen “implícitamente” los estándares internacionales– disfrutaban de la libertad de escoger entre los principios de Exportación Capital Neutral (ECN) o Importación Capital Neutral (ICN) para establecer las características internacionales de su marco legal tributario. Entre los países que han decidido aceptar los principios de ECN

* Traducción al español del reporte especial titulado “Tax Competition and The Future of Panama’s Offshore Center” publicado en la revista *Tax Notes International*, Volumen No. 29, No. 1, 6 January 2003, páginas 73 a 90.

incluyen: Australia, Canadá, el Reino Unido, y los Estados Unidos. Por otro lado, las jurisdicciones que han elegido adherirse a la doctrina ICN incluyen: Bélgica, Finlandia, Holanda y Suecia.

En lo que puede ser una declaración muy simplificada, podemos puntualizar que dentro del ECN, el país residente está dispuesto a cobrar impuestos a los residentes sobre ingresos extranjeros como si éstos hubieran sido causados en el territorio de residencia. Por el contrario, dentro del ICN, el país residente está dispuesto a exonerar de pago cualquier impuesto en ingresos extranjeros obtenido por sus residentes, sin importar que esos impuestos pueden estar sujetos a cargos de impuestos menores.¹ Hay una gran debate a nivel internacional con respecto a la aplicación de un principio u otro. El argumento central gira alrededor de aquellos residentes de un país que están haciendo negocios en otra jurisdicción y a la vez compiten contra residentes de ese país anfitrión. El último grupo de contribuyentes no tendría que pagar impuestos adicionales sobre sus ingresos, mientras que el primero, tendría que pagar un cargo de impuestos adicional sobre esos mismos ingresos, en su país de residencia. Esto se resume en un caso de doble tributación versus tributación en una sola jurisdicción.

1 K.Vogel, Klaus Vogel en *Convenciones sobre Doble Tributación*, Kluwer Law Internacional. Tercera edición 1997, página 14. "La vista predominante es que la mejor eficiencia posible en la asignación es obtenible por la fijación de impuestos a nivel mundial en el Estado de residencia y el crédito permitido en él, de acuerdo al impuesto establecido por el país fuente. Esta práctica, dicen los economistas, garantiza el principio de "exportación capital neutral". Por el contrario, el principio de "importación capital neutral" se obtiene al restringir el pago de impuestos al Estado fuente, de acuerdo al principio de territorialidad, el cual se ha dicho es económicamente ineficiente. Argumentos persuasivos han sido surgiendo en contra de estas ideas, más recientemente por Ture y Gandenberger. Sus comentaristas concordarán con los dos autores mencionados anteriormente en cuanto a que los aspectos de la eficiencia militan a favor de la tributación exclusiva por parte del Estado fuente, por lo menos en lo concerniente a las ganancias de un negocio."

Es común en países desarrollados con grandes mercados para productos y servicios, el depender de ECN para organizar sus sistemas de impuestos. Como sus mercados son tan maduros, hay más interés de sus gobiernos en promover la inversión doméstica y gravar las ganancias obtenidas dentro de su jurisdicción - y menos interés en fomentar entre sus residentes, la inversión en el extranjero, al exonerar parte del impuesto a favor de las autoridades fiscales extranjeras. Por el otro lado, en países más pequeños con economías domésticas más débiles se promueve la inversión en el extranjero, ya que los mercados domésticos no son lo suficientemente grandes para garantizar un retorno positivo en economías de escala.²

Siguiendo con esos principios, parece que proponer el principio de ECN como el estándar internacional para una tributación apropiada es un objetivo impráctico (y tal vez inalcanzable). La economía de un sistema ECN puede privar a países con economías pequeñas de un instrumento necesario para competir contra países grandes con poderosas economías de escala y mercados sofisticados. El mismo concepto se debe tener en mente al referirse a los llamados paraísos fiscales, que usualmente son pequeños países en desarrollo con economías frágiles que necesitan la inversión extranjera y la ayuda económica internacional.

2 H. Vording "Un nivel óptimo para la tasación Empresarial en Europa: Por qué importa el tamaño de un país" Volumen 39 No. 11, *Tasación Europea* (1999) Pág. 410 - 421. El crédito fiscal de un país residente es en verdad una invitación a países más pequeños para establecer un impuesto efectivo en retornos normales de capital, y no habrá ganancias de la competencia fiscal. Los países de origen ahora tienen una oportunidad para exportar impuestos y el país residente va a necesitar limitar el crédito fiscal disponible. En un sistema así el país de capital para exportación puede poner la tasa internacional de impuestos.....

Sin embargo, los países pequeños no pueden permitirse con facilidad adoptar el principio de los países residentes, porque su base fiscal total puede ser muy pequeña para soportar el riesgo de absorber pérdidas extranjeras y originar impuestos de empresas residentes grandes....."

El proceso de globalización se considera mayormente como la piedra angular de la reciente preocupación internacional sobre prácticas de competencia fiscal Nocivas. El proceso de globalización, sin embargo, trabaja de ambos lados. Este proceso ha sujetado a negocios en países pequeños a un nivel de competencia económica mayor frente a entidades extranjeras que han incursionado en sus mercados domésticos. Esta amenaza ha llevado a una reestructuración de casi todos los sectores de las economías de esas jurisdicciones, incluyendo los sectores industriales, de agricultura y de servicios. Como resultado, las economías nacionales de los paraísos fiscales dependen más que nunca de sus centros financieros internacionales.

En países desarrollados, la introducción de una elevada carga fiscal doméstica lleva a la emigración de los mismos agentes económicos que están involucrados en la industria de servicios financieros, comunes en paraísos fiscales. Bajo el proceso actual de globalización, la salida de estos operadores constituye un precio muy alto que pagar para los países en desarrollo (en términos de pérdida de trabajo, cierre de industrias y el alto costo de modernizar los servicios agrícolas). Como ambos tipos de jurisdicción están siendo afectadas por la globalización, se sugiere que cualquier mejoramiento en el nivel de transparencia e intercambio de información requerida por los paraísos fiscales debe estar igualado por un esfuerzo correspondiente para reducir el impacto negativo de esos cambios. Algunos ejemplos pueden ser un aumento en la inversión extranjera directa y ayuda técnica, talvez dirigida a infraestructuras, equipo y capacitación de funcionarios fiscales.

II. Incremento de la Competencia Tributaria Internacional

Desde un inicio, los estudiosos han discutido que la competencia tributaria está promovida por “la supresión de barreras al comercio internacional, la inversión y la in-

tegración resultante de las economías nacionales”.³ Esto es debido al hecho que las empresas multinacionales (MNE) ahora están sujetas a un nivel más alto de competencia y están pendientes cualquier posibilidad de reducir costos, incrementar las ganancias y atraer a los accionistas. Existe la percepción que los impuestos pagados por las MNE a los gobiernos son la asignación de recursos menos deseada en mundo de los negocios. Esta percepción persiste a pesar del hecho (en muchos casos) de que los accionistas, los directores, la administración y los empleados de dichas empresas se benefician de los gastos públicos realizados por los gobiernos en donde son residentes - por ejemplo, en las áreas de seguridad nacional, infraestructuras compartidas, salud pública, o servicios educacionales públicos.

Debido a que la globalización ha motivado a los países a revisar sus sistemas tributarios y gastos públicos para proveer un ambiente favorable para inversionistas locales y extranjeros; las tarifas impositivas han ido consistentemente en descenso desde finales de los años ochenta. Al mismo tiempo, la base imponible se ha ampliado lentamente para compensar la pérdida de ingresos. Este proceso hace más sensitivas las maniobras asumidas por contribuyentes residentes (individuales o corporaciones), para evitar o reducir sus impuestos, en las jurisdicciones con alta fiscalidad. Esto es por lo que, bajo esta situación, cualquier transferencia a otra jurisdicción, de los ingresos fiscales nacionales es visto como un serio ataque contra el bienestar del país que mantiene los impuestos altos.⁴

3 OCDE “Competencia Fiscal Nociva: Un Asunto Global Emergente” Paris OCDE, 1998 Pág. 13.

4 S. Kondo “Finalización del abuso de los paraísos fiscales” Declaración pública por el Sub - Secretario General de la OCDE, Paris, OCDE 18 de Abril 2002. “En los últimos 20 años, los paraísos fiscales han florecido. EL FMI estima que activos por más de 5 trillones se mantienen fuera de los países. Los gobiernos tienen el deber de proteger los intereses de contribuyentes honestos por delante de esos que usan los paraísos fiscales para evitar sus obligaciones legales de pagar impuestos en sus países de residencia”

La erosión de la base imponible en países de elevada fiscalidad es lo que constituye la competencia tributaria Nociva, y para identificar lo Nociva de esta competencia, la técnica utilizada por Carlo Pinto⁵ (utilizando conceptos muy desarrollados en relación a la Competencia Legal) es muy práctica:

–Los sujetos envueltos en la lucha son países soberanos, en vez de empresarios privados;

–Su esfuerzo está dirigido a ganar una mayor parte del ingreso fiscal proveniente de la división internacional de la base imponible que surge con respecto a la tasación de ingresos generados por actividades que cruzan la frontera, en vez de fijar su meta en ganar una mayor parte del sector mercado; y

–Los países involucrados más activos son las jurisdicciones pequeñas que tratan de atraer a contribuyentes de países más grandes con abundancia de recursos e infraestructura, y no viceversa.

La evaluación de esta situación no es tan fácil y directa como aparentaba en un principio. A los países desarrollados, (Estados Unidos es el mejor ejemplo), les es indispensable recaudar una gran cantidad de impuestos para obtener los ingresos requeridos para sostener una pesada infraestructura gubernamental, generalmente improductiva, que usualmente no es tan cara en países con estructuras gubernamentales más pequeñas. Por lo tanto, la cantidad de impuestos requeridos en diferentes países, para cubrir con esos gastos varía en gran escala. Un país pequeño no está necesariamente tratando de “robar” la base imponible de otro país. Es por esto comprensible, que las multinacionales estén tentadas a destinar algunas funciones y actividades a un ambiente con costos más eficientes, sin estar involucrados en crímenes y evasiones fiscales.

Cuando hablamos de las funciones de una multinacional dedicándose a actividades financieras y bancarias, hay algunos países que se han dedicado por décadas a desarrollar altos estándares de conocimiento y eficiencia, por ejemplo Suiza, Bélgica, Austria, Holanda y Luxemburgo, en Europa, entre otros. Esas jurisdicciones están bien reconocidas alrededor del mundo como centros financieros internacionales y (hasta cierto punto) fueron los modelos para centros financieros offshore en lugares como Panamá, las Bahamas, y las Antillas. Esa observación estaba en la mente del Comité de Negocios y Asesoría Industrial (BIAC) cuando por primera vez presentaron sus comentarios sobre el Reporte de 1998. La BIAC, con respecto a las actividades geográficas móviles como actividades financieras, señaló que las multinacionales casi siempre se enfocan en la competitividad de los proveedores de servicios en los centros financieros internacionales, más que en el ahorro de impuestos que se alcanza utilizando esas jurisdicciones.⁶

El problema del aumento de “la competencia fiscal” se debe aparentemente a

5 C. Pinto “EU y la OCDE juntos para combatir la Competencia Fiscal Nociva: Se ha tomado el camino correcto?” Intertax, volumen 26, asunto12, 1998.

6 BIAC El comité de negocios y Consultora Industrial de la OCDE, “Un panorama empresarial en la competencia fiscal Nociva: Comentarios generales” 1999. “Aun así, con respecto a actividades geográficas móviles, que nosotros estamos de acuerdo consisten en varias actividades financieras, las empresas multinacionales que utilizan la atmósfera ofrecida por paraísos fiscales y otras naciones con supuestos regímenes fiscales preferenciales no lo han hecho primordialmente por razones de ahorro de impuestos, sino porque estos países han desarrollado una experticia ofreciendo estos servicios. De la misma manera, han sido creados en estos países un clima más eficiente (incluyendo una estructura de costos mas ventajosa), en donde empresas multinacionales pueden realizar esas funciones corporativas financieras. Somos testigos de que las empresas en países que han adoptado legislaciones denominadas “corporaciones extranjeras controladas” (CFC) continúan utilizando países con regímenes de impuestos preferenciales y/o paraísos fiscales, en donde pueden conducir actividades financieras móviles sin importar el hecho de que los ingresos pueden ser objeto de tributación, en el país de residencia, bajo las reglas de la CFC aplicables.

la globalización del comercio y de la inversión, la cual motiva a la competencia en cuanto a la escogencia del lugar más eficiente para establecer una empresa. Este tema debe ser considerado en detalle al evaluar las razones y ventajas comparativas que justifican que los contribuyentes utilicen un centro financiero offshore, en vez de un proveedor de servicios local. De lo contrario, se pretende forzar a los contribuyentes residentes a utilizar un proveedor de servicios más caro en su país de residencia, atentando en contra del libre comercio y la globalización, tendencias que están, (por lo menos en la perspectiva de la opinión pública) apoyadas por las mismas naciones desarrolladas que están liderando la batalla contra las prácticas fiscales Nocivas. La misma influencia competitiva ha sido un factor importante, en años recientes, para la reducción de los tipos de impuesto en los países industrializados.

III. El Proyecto OCDE sobre Competencia Tributaria Nociva

En mayo de 1996 los ministros financieros de los estados miembros de la OCDE⁷ otorgaron un mandato para una iniciativa de “desarrollo de medidas para responder a los efectos de la competencia tributaria Nociva en decisiones de inversión y financiamiento y sus consecuencias

sobre las bases imponibles nacionales, y el Reporte de 1998.”

El enfoque era el de identificar esas prácticas en los denominados paraísos fiscales⁸, entendiendo por tales países no miembros de la OCDE que poseen sistemas fiscales que son marcados como instrumentos ideales para contribuyentes en jurisdicciones con impuestos altos para trasladar ingresos y capital relacionados con actividades móviles. Pero el proyecto de la OCDE estaba también destinado a “régimen fiscales preferenciales” incluyendo las características especiales de los sistemas fiscales de miembros de la OCDE que llevaba a resultados similares a los obtenidos en los paraísos fiscales.

Para garantizar uniformidad y claridad en la materia, pudo haber sido mejor para la OCDE referirse al primer grupo de jurisdicciones como paraísos fiscales “offshore”, e identificar a los últimos como paraísos fiscales “onshore”. Teóricamente, la eliminación del primer tipo de jurisdicciones Nocivas al segundo grupo de jurisdicciones. De acuerdo con el análisis de la CFA, el término de “paraíso fiscal” y “régimen fiscales preferenciales Nocivas” pueden ser colectivamente referidos como “prácticas Nocivas fiscales”, y comparten las mismas características, como que:

7 Actualmente los países miembros de la OCDE son Austria, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Francia, Alemania, Grecia, Islandia, Irlanda, Italia, Luxemburgo, Holanda, Noruega, Portugal, España, Suecia, Suiza, Turquía, El Reino Unido, Los Estados Unidos, Finlandia, Australia, Nueva Zelanda, México, Republica Checa, Hungría, Polonia y Corea.

8 S.M. Lyons (editor) Glosario Tributario Internacional, IBFD, Tercera Edición, 1996 Pág. 299. A pesar que un país pueda ser caracterizado como un paraíso fiscal por muchas razones, aunque sea un país con impuestos altos (ofrece algunas exoneraciones, incentivos, oportunidades de inversión o algún otro trato preferencial para promover un sector particular de su economía) los paraísos fiscales se refieren en el sentido “clásico” a un país que se utiliza para evitar pagar impuestos, que de otra manera serían pagados en otros países.

Los paraísos fiscales generalmente son países que exhiben las siguientes características: cero o tasas bajas en los ingresos, ganancias de capital, etc; estrictas leyes bancarias o comerciales con relación a la confidencialidad, falta de intercambio de control, rehusarse a colaborar con autoridades fiscales extranjeras, limitados o ningún tratado fiscal, excelentes facilidades de comunicación y promoción como centro financiero. La evasión de impuestos en los paraísos fiscales esta compensada por cargos iniciales y anuales de registro, de donde provienen muchos ingresos en estos países.

Tal y como se menciona arriba, el término también puede incluir países con sistemas fiscales normales pero cuyos códigos fiscales favorecen a algún tipo de industria o actividades. Contrario a un paraíso fiscal clásico, estos países tienen una red extensa que puede ser utilizada para tomar ventaja de estas exoneraciones, preferencias, etc.

- Ambas afectan la ubicación de actividades financieras y otros servicios;
- Ambas erosionan la base imponible de otros países;
- Ambas distorsionan patrones de comercio e inversión;
- Ambas afectan la igualdad, neutralidad, y aceptación social de los sistemas fiscales;
- Ambas disminuyen el bienestar global; y
- Ambas deterioran la confianza de los contribuyentes en la integridad de los sistemas fiscales.

De acuerdo al CFA, la ubicación de estas actividades móviles (servicios financieros y servicios intra-grupo) deben ser impulsada por consideraciones económicas y no primordialmente por factores fiscales. Este proceso ayudará a desarrollar a los países a un nivel óptimo, que es considerado esencial para la expansión del crecimiento económico. En su reporte de 1998, mencionado anteriormente, la OCDE trató de crear un foro multilateral para acabar con estas prácticas fiscales Nocivas. El proyecto estaba basado en la determinación de que, países con altos estándares de vida y mercados desarrollados son confrontados por contribuyentes que utilizan prácticas fiscales Nocivas para beneficiarse de los gastos públicos, mientras evitan contribuir a su financiamiento.

La OCDE reconoció dos situaciones importantes para el propósito de evaluar la naturaleza Nociva de un régimen fiscal particular. Primero, no se incluyen las medidas fiscales especiales dirigidas a promover la inversión en áreas que sufren desventajas relativas como son las regiones geográficamente pobres, en donde faltan recursos naturales y personal capacitado. Este tipo de incentivos económicos son utilizados muchas veces por países en desarrollo (casi todos los paraísos fiscales están incluidos en esta categoría) para atraer la inversión en esas áreas

que no tienen las condiciones necesarias para generar el desarrollo económico y mejorar la calidad de vida de sus habitantes. Algunos ejemplos son zonas de libre comercio, zonas de exportaciones o incentivos fiscales especiales para promover la investigación y el desarrollo de nuevas tecnologías.

La segunda situación se relaciona con el traslape y falta de ajuste, no intencional, entre regímenes fiscales existentes, en donde una jurisdicción no pretende erosionar la base imponible de otro país. En general, estas situaciones no deben ser consideradas prácticas fiscales Nocivas sujetas a sanciones. Este es un asunto interesante porque algunos países latinoamericanos, como Costa Rica, Uruguay, y Panamá, tienen sistemas fiscales territoriales, que equivalen a un impuesto exclusivo en los ingresos producidos en el territorio, de esta manera evitando la doble imposición de tributos.

Cuando estos sistemas fiscales fueron establecidos por primera vez, pudo no haber una intención específica de afectar la base imponible de otro país. Es probable que la intención original era exclusivamente mantener la simplicidad del sistema tributario. Si entendemos que la falta de recursos fiscales gubernamentales es un problema general en el mundo, el sistema territorial fue (y sigue siendo) un sistema con mejor relación de costos versus beneficios para monitorear, controlar, auditar e identificar contribuyentes operando en el territorio de cada país.⁹ En resumen, como

9 V. Thuronyi et al: "Diseño y Redacción de la Ley Fiscal" Volumen 2, Fondo Monetario Internacional, 1998, Pág. 810. "El número y significado de los problemas fiscales internacionales que confronta el ingreso fiscal son razones por las que países en desarrollo y transición hacen bien en contar con bases fiscales alternativas aparte del impuesto sobre los ingresos. El valor fiscal añadido, los impuestos, el seguro social y los impuestos sobre propiedades, generalmente presentan menos dificultades de redacción e implementación, a nivel internacional, que los impuestos sobre los ingresos".

he mencionado anteriormente, la fiscalidad territorial o la que se basa en el principio de la fuente del ingreso, está perfectamente en línea con el principio de la ICN. Como los países latinoamericanos señalados anteriormente son considerados economías pequeñas (menos de 6 millones de habitantes en cada país) no hay razón para que ellos cambien sus sistemas fiscales a sistemas fiscales de renta mundial con todas sus complejidades técnicas y desventajas comparativas.

Con los gobiernos tratando de atraer a los mejores agentes en los mercados de capitales internacionales (bancos, aseguradoras, reaseguradoras e inversionistas institucionales), algunos países han confeccionado legislaciones separadas que contienen las reglas fiscales diseñadas para hacer su entorno de negocios más llamativo. Algunas leyes hacen difícil identificar los propietarios de entidades legales (acciones al portador) o cuentas bancarias (secreto bancario). Otras provisiones consideran una ofensa criminal el acceso de información financiera a terceras personas (incluyendo las autoridades fiscales y cortes civiles). Otras jurisdicciones latinoamericanas han confeccionado, desde hace un tiempo, legislaciones que permiten un trato similar para instrumentos de inversión pasiva, como los fideicomisos y las fundaciones de interés privado. Estos vehículos han sido útiles en la organización de patrimonios y la administración de fondos de pensiones.

Estas características, en su conjunto, representan los componentes principales de los centros financieros offshore. Los centros offshore son la mejor manera para que, sean individuos pudientes o grupos multinacionales poderosos, puedan proteger sus ingresos y activos del alcance de las autoridades fiscales. Esas mismas características legislativas son los elementos principales que la OCDE ha usado para concluir cuáles jurisdicciones son consideradas paraísos fiscales.

Es importante enfatizar que el actual diálogo concerniente a prácticas fiscales Nocivas no está enfocado en la tasación de inversiones pasivas situadas en paraísos fiscales, sino en la habilidad de rastrear fondos, identificar propietarios de fideicomisos, fondos, o cuentas bancarias y principalmente, en la posibilidad del intercambio de información. Como el profesor Martin Ellis señala "...Si las actuales discusiones no tienen otras consecuencias que una mayor transparencia en la competencia administrativa, han valido cada esfuerzo que hemos hecho. La transparencia es la base de la práctica fiscal justa, en negocios y en tasación. La competencia en un mercado abierto, en un mercado transparente."¹⁰

A. Calificación de Paraíso Fiscal

Toda vez que éste artículo se enfoca en el compromiso de Panamá con la OCDE - y los obstáculos que va a enfrentar, y si existe una intención seria de cumplir con estos compromisos - nosotros nos preguntamos sobre la evolución del criterio para identificar un paraíso fiscal.

Qué significa ser un paraíso fiscal? De acuerdo a algunos autores, un país es considerado un paraíso fiscal si impone cargas fiscales bajas o nulas (dirigidas primordialmente a inversionistas extranjeros con poca o ninguna presencia en el país). Pero este tratamiento fiscal preferencial debe ser complementado por un régimen corporativo con gran flexibilidad (sin requerimientos mínimos de capital pagado) y un sistema de banca simplificado (sin un marco regulatorio estricto). En adición, si el marco regulatorio carece de una legislación criminal efectiva para contrarrestar algunos actos financieros (evasión de impuestos, fraude bancario, alteración de estados financieros, corrupción, y lavado de dinero), es muy probable que el país

¹⁰ Ver Prof Marteen Ellis, "Son necesarias las Medidas para controlar la Competencia Fiscal Nociva? Tributación Europea, Volumen 39, No. 3, Marzo 1999, Págs. 78 - 80.

será utilizado por individuos y corporaciones extranjeras para evadir impuestos, cometer fraudes fiscales, y para evitar, de manera agresiva, el pago de los impuestos.¹¹

De acuerdo al Reporte de 1998, los paraísos fiscales cumplen con tres propósitos fundamentales. Proveer una ubicación para acumular ingresos pasivos, un vehículo para asignar dicho tipo de ingresos y permitir a los contribuyentes extranjeros proteger sus negocios del escrutinio por parte de las autoridades fiscales, en sus países de residencia. El Reporte de 1998 identifica cuatro factores importantes para determinar si una jurisdicción debe ser considerada un paraíso fiscal:

–Si una jurisdicción no impone o solo impone impuestos nominales (generalmente o en circunstancias especiales) y se mercadea, o se percibe como que un lugar que pueden utilizar los no residentes, para escapar el pago de impuestos en su país de residencia;

–Leyes o prácticas administrativas que prevengan, efectivamente, el intercambio de información relevante, con otros gobiernos, sobre contribuyentes que se benefician de la baja o nula jurisdicción fiscal;

–La falta de transparencia fiscal; y,

–La falta de cualquier requisito sustancial en la actividad de negocios, ya que sugeriría, que la jurisdicción puede estar procurando atraer inversionistas o transacciones con objetivos puramente fiscales.

1. Impuestos Nominales

El Reporte de 1998 claramente estableció que la tributación nominal era una condición necesaria para la identificación de un paraíso fiscal. A pesar que este factor va en contra del principio de soberanía que permite a cada país escoger los servicios públicos e infraestructura que desea ofrecer a los inversionistas (residentes u

otros), y a la vez diseñar el sistema fiscal que producirá el rédito requerido para cubrir esos gastos públicos. Una línea podría trazarse donde el sistema fiscal de un país no está produciendo el rédito requerido para cubrir el nivel mínimo de gastos públicos, llevando a incrementos significantes en la deuda externa y problemas en el balance de pagos de dichas deudas, tal y como ha sucedido recientemente en países de Latinoamérica.¹²

2. Ninguna Actividad Sustancial

El reporte concluyó que la ausencia del requisito de “sustancia” con relación a las actividades conducidas en un paraíso fiscal sugiere que una jurisdicción no debe (o no puede) proveer un ambiente legal o comercial u ofrecer cualquier ventaja económica que pudiera atraer actividades de negocios, en ausencia de oportunidades fiscales mínimas. Para que una transacción se beneficie de una ley fiscal, normalmente requiere que exista una actividad económica sustancial. Por ejemplo, pagos de intereses a una empresa financiera puede ser deducible siempre que la compañía tenga una “sustancia” económica. ¿Pero qué significa esto en la práctica? En ausencia de un criterio estricto, contribuyentes se enfrentan a una zona gris bastante obvia.¹³

3. Falta de Transparencia

De acuerdo con el Reporte de 1998, la transparencia requiere que un sistema tributario implemente las condiciones de

11 Ver G. Marino “El Paraíso Fiscal Problemática y Perspectiva”. Derecho Tributario Internacional, Editor Victor Uckmar, 1999, Págs. 573-587.

12 “Desarrollando los Diálogos Fiscales Internacionales sobre Tributación: Una Propuesta Conjunta por el Equipo del FMI, OCDE y el Banco Mundial” 13 de marzo 2002. “Los países en desarrollo deben ser capaces de incrementar los ingresos requeridos para financiar los servicios demandados por sus ciudadanos y la infraestructura (económica y social) que va a permitirles salir de la pobreza. La tributación va a jugar un papel clave en esta movilización de ingresos”.

13 R.J. Van Dieren, “Una Introducción a la Planeación Fiscal Internacional” memo, incluido en la unidad de Planeación Fiscal Internacional de la Universidad de Leiden LLM. Programa en Tributación Internacional 2001-2002.

aplicabilidad, de tal manera que, dichas condiciones puedan ser invocadas contra las autoridades y que cada detalle del régimen fiscal pueda estar disponible para las autoridades fiscales de otros países. La falta de transparencia puede surgir debido a una serie de deficiencias en las medidas tributarias, que resulten en ventajas a favor de un contribuyente en particular o de sectores económicos. También puede surgir debido a prácticas administrativas que violen procedimientos fundamentales establecidos en leyes o cuando las autoridades tributarias adoptan una política de auditorías tributarias “especiales”, que operan como “incentivos implícitos” para favorecer a ciertos contribuyentes, evitando que se cumplan las reglas fiscales generales.

Cuando hablamos de centros financieros internacionales, la preocupación principal con relación a la falta de transparencia son las acciones al portador, el secreto bancario, los apremios legales que imposibilitan a las autoridades tributarias recabar información y los privilegios profesionales que prohíben a las autoridades el acceso a datos financieros o fiscales.

4. Falta de Intercambio de Información Eficiente

Otro elemento clave para identificar un paraíso fiscal es la falta de intercambio de información. Este factor está conectado al numeral anterior, ya que las mismas leyes que previenen el acceso a la información, también previenen a las autoridades tributarias de compartir tal información con autoridades tributarias extranjeras. Desde la perspectiva de la OECD, las consecuencias más obvias de la imposibilidad de proveer información es la oportunidad que existe para la evasión de impuestos y lavado de dinero. Las autoridades del país residente están imposibilitadas de trazar la ruta utilizada por residentes para trasladar ingresos y activos de una jurisdicción a otra.

El reporte reconoce que cierto progreso se ha realizado en el área de acceso de

información, porque algunas jurisdicciones con baja tributación han celebrado tratados de asistencia mutua en temas criminales. Estos acuerdos requieren el intercambio de información en materia criminal – tributaria, especialmente los relacionados con ciertos crímenes (por ejemplo, rastreo de narcóticos) o cuando se refiere a fraude criminal. Pero el reporte también estableció que los paraísos fiscales no permiten el acceso, por parte de la administración tributaria, a la información bancaria para los propósitos de detectar y prevenir la evasión de impuestos. Desde la perspectiva de recabar réditos y controlar la base de la erosión, ese propósito es tan importante para contener el fraude fiscal.

B. Reformulación de los Cuatro Factores

Basándonos en los cuatro factores discutidos anteriormente, la OCDE publicó un reporte de seguimiento en junio de 2000, identificado como “Cooperación Global Tributaria, Progreso en la Identificación y Eliminación de Prácticas Fiscales Nocivas”. El Reporte de 2000 identificó (algunos dicen que se introdujeron en la lista negra) 35 jurisdicciones como paraísos fiscales. Otras 6 jurisdicciones de baja fiscalidad (Bermuda, Islas Caiman, Chipre, Malta, Mauricio y San Marino) no fueron incluidas en la lista negra, por sus compromisos previos con la OCDE para la eliminación de prácticas fiscales Nocivas.

El Reporte de 2000 también identificó 47 regímenes fiscales en países miembros de la OCDE que eran potencialmente considerados como prácticas fiscales Nocivas.

El Reporte de 2000 indicaba claramente que el objetivo principal del proyecto no es el de recaudar impuestos, ni promover la uniformidad de los sistemas tributarios, o dictaminar la manera en la que los países deben establecer sus tasas de impuestos. El propósito real de la iniciativa –argumentan– era evitar pérdidas de ingre-

tos por la OCDE y de algunos países no miembros, como resultado de la competencia fiscal Nociva.

Como resultado del Foro Global que se realiza con Estados no miembros, la OCDE eventualmente emitió una tercera declaración referente a su iniciativa fiscal global, se identificó "El Reporte del Progreso 2001" e introdujo modificaciones correspondientes al trabajo adelantado en contra de los paraísos fiscales, presentando que "el criterio de las tarifas impositivas nominales, no es suficiente, por sí solo, para clasificar como un paraíso fiscal. En el reporte 2001, la OCDE reconoció que cada jurisdicción tiene el derecho a decidir si impone impuestos directos y si es así, a determinar la tasa de impuesto apropiada, "La posibilidad que ingresos fiscales bajos o nulos no serían considerados prácticas fiscales Nocivas fue probablemente el desenlace más importante del Reporte 2001."

Otro cambio importante en la iniciativa de OCDE, como fue expresado en el Reporte 2001, es que los requerimientos y factores de las actividades substanciales "no son considerados un indicador primordial de si un país está operando como un paraíso fiscal". Esto es, porque la manera de determinar si las actividades locales son lo suficientemente substanciales, es extremadamente difícil. Por esto, el CFA señala que "debido a las discusiones con las jurisdicciones, el Comité concluye que no debe utilizar estos métodos para determinar si un paraíso fiscal es o no cooperador."

Cuando fue interrogado con respecto a si este criterio ha sido abandonado, Gabriel Makhlof, Presidente del Comité de Relaciones Fiscales de la OCDE declaró que "no va a ser utilizado para determinar si una jurisdicción es cooperadora. Sin embargo todavía es relevante para determinar si una jurisdicción es un paraíso fiscal. Yo diría que países de la OCDE no aceptarán la eliminación, de jurisdicciones consideradas paraísos fiscales, de las prác-

ticas que recaen dentro del criterio de las "actividades no substanciales", en la medida en que ellas impidan la competencia justa".¹⁴

Bajo el criterio reformulado, el desarrollo futuro del proyecto de la OCDE iba a ser dirigido a dos áreas: (1) la falta de transparencia de los sistemas fiscales aplicado a operaciones offshore (2) el efectivo intercambio de información relacionado con asuntos fiscales. La razón principal para este resultado es que las medidas sobre confidencialidad y la falta de transparencia han sido instrumentos ideales utilizados por criminales y terroristas para cometer sus crímenes y para involucrarse en actividades de lavado de dinero. Argumentos a favor del derecho a la privacidad o del derecho a proteger activos personales de riesgos, han sido opacados por la manera en que los carteles de droga y los grupos terroristas han utilizado esas leyes para proteger y transferir fondos. Esos crímenes casi siempre conllevan una ofensa fiscal subyacente.

Es necesario recordar que en estos días, alrededor de US \$ 350,000 millones de dólares anuales son lavados y reinvertidos en el mercado financiero offshore, en otras palabras, casi US \$ 1,000 millones de dólares al día. En épocas pasadas, no fue de gran interés por parte de los gobiernos afectados, el recaudar impuestos sobre dichos fondos, o por lo menos fue considerada una tarea demasiado difícil y costosa para asumir. Pero bajo la situación actual de la economía global, hay muchas probabilidades de que los gobiernos hagan todo lo que está en su poder para recaudar los impuestos de sus residentes, incluso si esto requiere imponer altos recargos fiscales o penalidades en cualquier transacción que involucre un paraíso fiscal.

14 G. Makhlof "Declaraciones sobre la Iniciativa de la OCDE en Prácticas Fiscales Nocivas" Notas Fiscales Internacionales, 26 de Noviembre de 2001, Pág. 875, 2001 WTD 221-15, ODOC 2001-28556 (3 paginas originales).

Desde una perspectiva política, el movimiento de Panamá para involucrarse en la discusión de la iniciativa de la OCDE tiene sentido (aparte del hecho de que algunos sectores económicos no se sienten tan cómodos con esta nueva posición). Hay por lo menos un compromiso diplomático para cambiar el funcionamiento de un centro financiero internacional que ha existido por décadas. La alternativa era mantenerse aislado del Foro de la OCDE y sufrir una posición de negociación débil y ser incluido en la lista de los siete paraísos fiscales no cooperadores que quedan.

C. El Acuerdo Modelo sobre Intercambio de Información

Desde una perspectiva estrictamente legal, el logro más importante de la OCDE contra las prácticas Nocivas es el nuevo Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información con relación a Asuntos Fiscales publicado el 18 de abril de 2002.¹⁵

El modelo desarrollado por el Foro Global de la OCDE, específicamente, su Grupo de Trabajo sobre Intercambio Efectivo de Información. El Grupo de Trabajo incluyó representantes de varios países de la OCDE, como también países que no eran miembros (Aruba, Bermudas, Bahrain, Islas Caimanes, Isla del Hombre, Malta, Mauricio, Holanda, Antillas, República de Seychelles y San Marino). El Grupo de Trabajo fue presidido por Malta y Holanda y marca el primer resultado de la colaboración con las jurisdicciones que se han comprometido a mejorar la transparencia y establecer el intercambio de información en asunto fiscales.

Es importante puntualizar que el nuevo modelo de acuerdo (como todos los instrumentos legales confeccionados por la OCDE) no es un instrumento que obliga a sus suscriptores. Su efectividad dependerá en su uso al confeccionar acuerdos oficiales entre gobiernos. Sin embargo, es la intención de la OCDE y de todas las jurisdicciones involucradas en la preparación de este modelo, que el instrumento será el estándar internacional obligatoriamente requerido a todo los centros financieros internacionales.

Otro factor clave mencionado en la Introducción al modelo de acuerdo es la preocupación general que la implementación de este estándar pueda derivar en una migración de negocios desde jurisdicciones comprometidas a economías que no cooperan con el intercambio de información (la misma preocupación la tiene el sector de servicios de Panamá). Citamos la solución propuesta:

“Para evitar que este sea el resultado se requieren medidas para defender la integridad de los sistemas fiscales contra el impacto de la falta de cooperación en el intercambio de información fiscal. Los miembros del OCDE y las jurisdicciones comprometidas deben iniciar un diálogo continuo para trabajar hacia la implementación del estándar. Un marco legal adecuado será establecido en conjunto entre la OCDE y las jurisdicciones comprometidas para este propósito particularmente, ya que tal marco legal ayudará a lograr un “level playing field” en donde ninguna parte esté en desventaja”.

Una parte importante de este acuerdo modelo es el detallado comentario incluido para cada uno de sus artículos. La relevancia del Comentario (como ha sido la práctica con el Modelo de Convención de Impuestos de la OCDE), es ayudar a ilustrar o interpretar los artículos del instrumento. La fuerza legal del Comentario deberá ser determinado en concordancia

¹⁵ Este documento es el último instrumento legal publicado por la OCDE en Prácticas Fiscales Nocivas abarcando ambos el abandono del “nulo o baja tasación” y la “sustancia” en los problemas para identificar paraísos fiscales, y el marco requerido para asegurar la “transparencia” y el “intercambio de información efectiva” como los nuevos estándares internacionales para atacar las prácticas fiscales Nocivas.

con los principios generales del derecho internacional (la Convención de Viena sobre Tratados). Pero también hay una provisión en el modelo (artículo 4, párrafo 2), que establece que las Partes pueden acordar utilizar el Comentario como una interpretación autorizada del acuerdo modelo.

IV. Compromiso de Panamá de Eliminar Prácticas Fiscales Nocivas

El 15 de abril de 2002, el Ministerio de Economía y Finanzas de la República de Panamá depositó una carta ante el Secretario General de la OCDE¹⁶, comprometiéndolo al país a adoptar los principios de transparencia e intercambio efectivo de información. Como resultado, Panamá fue eliminada de la lista de la OCDE de paraísos fiscales no cooperadores.

16 “La OCDE Publica un Acuerdo Modelo para el Intercambio de Información” OCDE rueda de prensa 18/04/2002, bajado de <http://www.oecd.org>. Wouter Boss describe el modelo como un paso importante: “Holanda siempre han sido de la opinión que la transparencia y el intercambio de información son los elementos principales en la neutralización de las prácticas fiscales Nocivas y ambas deben ser prioridad en la agenda internacional. Por esto estoy muy complacido con la publicación del acuerdo modelo.

El hecho que 11 centros financieros no miembros han tenido la valentía de contribuir activamente con este propósito es muy motivador. Me gustaría expresar mi gratitud a todos ellos, pero en particular a Malta, cuya colaboración ha sido instrumental en alcanzarlo. Espero que este Acuerdo se convierta en el estándar internacional para el intercambio de la información en asuntos fiscales.

El Ministro maltés agregó: “Es crucial que el Acuerdo se convierta en un estándar internacional. El acuerdo de Intercambio reconoce en su introducción que es muy importante que los centros financieros alrededor del mundo cumplan con los mismos estándares de intercambio de información fiscal que mencionamos en este documento. Esto motiva a muchas economías a cooperar en este importante trayecto y aclara que no es el interés de las economías participantes que la implementación de los estándares contenidos en este Acuerdo puedan promuevan la emigración de negocios a economías que no cooperan con el intercambio de información. Los miembros de la OCDE y las jurisdicciones participantes van a sumergirse en un dialogo continuo para trabajar hacia el cumplimiento de esta meta”

Bajo este acuerdo, Panamá está comprometida a cumplir con los nuevos estándares internacionales de transparencia e intercambio de información establecidos por la OCDE como los principios legales rectores para combatir las prácticas fiscales nocivas. Panamá se ha comprometido también a establecer los mecanismos legales para permitir que a partir de enero de 2004, información fiscal pueda ser proporcionada a las autoridades fiscales de países miembros de la OCDE que la soliciten, para la investigación de procesos criminales en materia fiscal, y para asuntos civiles a partir de enero de 2006. Los acuerdos de intercambio de información fiscal definirán los asuntos fiscales cubiertos.

Esta decisión del gobierno panameño es motivada por la visión de que el futuro desarrollo económico del país depende, en gran parte, de la proyección de su prestigio internacional como un centro de servicios de primer nivel. No obstante, todo compromiso adquirido está condicionado al principio de equidad y no discriminación, entendido en el concepto de un “level playing field” para todos los países involucrados en este proceso. A consecuencia de ello, ninguna ventaja competitiva será otorgada a agentes económicos que operen en estados miembros de la OCDE (incluyendo Estados Unidos, Suiza y Luxemburgo), en perjuicio de agentes económicos localizados en Panamá o cualquier otra jurisdicción de baja imposición.

Algunos especialistas tributarios han reconocido que el gobierno panameño no puede mantenerse desvinculado del debate fiscal internacional, y que debe cambiar su imagen de jurisdicción no cooperadora en la lucha contra la elusión y evasión fiscal internacional.

“[Panamá] no puede pretender ser eficiente en el mercado internacional de servicios financieros, si tenemos un sistema bancario internacional y un país alejado de otros centros financieros y países que lu-

chan por minimizar las posibilidades de que sus propios centros financieros sean utilizados para actividades ilícitas, sin sufrir las consecuencias de tal comportamiento no cooperador".¹⁷

La adopción de estándares internacionales como transparencia e intercambio de información por parte del centro financiero panameño, es un serio intento de prevenir actividades ilegales y es el mensaje correcto a la comunidad internacional. El gobierno se ha comprometido a adaptar su estructura legal a los estándares internacionales, a efectos de mejorar la imagen del país.

El concepto de un "level playing field" es el factor clave para llevar el proyecto un paso más adelante. Al parecer los gobiernos no están dispuestos a ceder sus centros financieros internacionales hasta que sus competidores lo hagan primero. Como lo indica el Ministro de Economía y Finanzas de Panamá:

"El gobierno de la República de Panamá considera esencial que la materialización de la iniciativa propuesta por la OCDE, asegure equidad y no discriminación entre todos los países y jurisdicciones, miembros y no miembros de la OCDE, con quien la República de Panamá compita sustancialmente en los mercados internacionales de servicios, particularmente en los financieros y de comercio".

Esta inquietud es una condición esencial para que Panamá emprenda el proceso político y legislativo de cambiar sus leyes y regulaciones relacionadas con las características nocivas de su centro financiero internacional. En otras palabras, todos los países con regímenes fiscales especiales considerados nocivos y los pa-

raísos fiscales, deben hacer lo mismo y al mismo tiempo (o de lo contrario sean sujetos a sanciones fuertes e inmediatas), a efectos de que ningún país no cooperador se vea beneficiado de estos cambios en perjuicio de los países comprometidos.

De estas condiciones, esta claro que Panamá debe obtener los siguientes compromisos por parte de la OCDE:

—respetar su soberanía en asuntos fiscales (incluyendo la determinación de su base tributaria, el nivel de tributación de acuerdo a tarifas altas, bajas o nulas en distintos tipos de rentas, la opción de un mecanismo para evitar doble imposición internacional, etc.);

—respetar la necesidad de que Panamá sea tratada como parte igualmente importante en el Foro Global de Discusión (así como estar pendiente de los cambios en las políticas, nuevas estrategias, el proceso de implementación de las recomendaciones propuestas en esta estructura);

—excluir cualquier requerimiento relacionado con el cobro de impuestos extranjeros por parte de las administración fiscal panameña (lo cual en esta etapa sería fatal para cualquier centro financiero internacional); y

—obtener un compromiso equivalente por parte de la OCDE de aplicar cualquier medida defensiva en forma consistente y transparente, de manera tal que las sanciones sean impuestas en igualdad a países miembros y no miembros de la OCDE.¹⁸ Esto es entendible toda vez que la mayoría de los negocios internacionales offshore es dirigido desde países miembros de la OCDE.

17 Acuña, J.S. "ES necesario un Tratado de Intercambio de Información Tributaria con Estados Unidos?" Revista Legislación y Economía, No. 7, Enero 2002.

18 Probablemente, no sea viable para la OCDE recomendar la no aplicación de tales sanciones hasta que se den las reformas legales requeridas para permitir la recopilación e intercambio efectivo de información.

Es necesario aclarar que todo compromiso realizado por la OCDE en virtud del Foro Global, está restringido (o circunscrito) al mandato autorizado originalmente por sus estados miembros. Ello es importante porque la OCDE no tiene la facultad para dictar o aprobar reglas de obligatorio cumplimiento, como es el caso, por ejemplo, de organizaciones multinacionales como la OMC. Todos los proyectos de la OCDE, lineamientos y recomendaciones constituyen, por consiguiente, “leyes suaves” o meras recomendaciones, por lo que cada estado miembro se reserva el derecho de adoptar o rechazar tales medidas.

V. Trabajando sobre la falta de transparencia: El problema de implementación en la legislación nacional.

El compromiso de Panamá con la OCDE -el cual, sobre la base de un “level playing field”, debe ser idéntico al compromiso de otros paraísos fiscales cooperadores - establece que para el 31 de diciembre de 2005, los principios de transparencia e intercambio efectivo de información deben empezar a regir. El proceso de implementación se llevará a cabo sobre la base de un plan acordado con la OCDE. No obstante, las autoridades fiscales panameñas deben estar preparadas para intercambiar información con autoridades fiscales extranjeras cuando sea solicitada en casos fiscales penales a partir del 1 de enero de 2004, lo cual es casi 24 meses (dos años) antes que la fecha tope del 31 de diciembre de 2005.

Respecto a asuntos fiscales civiles (lo cual puede definirse en un sentido amplio como los procedimientos normales de las autoridades fiscales para auditar y ajustar las declaraciones de los contribuyentes sin implicaciones criminales), las autoridades fiscales panameñas deben estar preparadas para intercambiar esta información a partir del 1 de enero de 2006. Esto es un día

después de la fecha tope establecida para iniciar el intercambio efectivo de información entre todas las autoridades fiscales para combatir prácticas fiscales dañinas. Aun cuando se han firmado instrumentos internacionales como tratados tributarios, ciertos cambios en la legislación nacional serán necesarios para satisfacer estos compromisos. De no ser así, los juicios y apelaciones tardarán años para que los tribunales decidan respecto al derecho de las autoridades fiscales panameñas de obtener la información requerida.

El siguiente es un recuento de las disposiciones legales nacionales más importantes que deben ser revisadas antes del 1 de enero de 2004, en relación con las dos piedras angulares de transparencia e intercambio de información tributaria.

A. El Derecho Constitucional a la Privacidad.

El Artículo 29 de la Constitución Nacional protege las telecomunicaciones, correspondencia y otros documentos privados de los ciudadanos y compañías residentes en el contexto del derecho a la privacidad. Dichos documentos no podrán ser objeto de examen, a menos que ello sea ordenado por una autoridad pública para servir un determinado propósito, en concordancia con los procedimientos formales que para ello han sido aprobados por la Asamblea Legislativa.

Se exige que la revisión y análisis de todo documento e información (en la medida de lo posible) se practique en presencia del contribuyente afectado o de su representante. Debido a la importancia de este derecho fundamental, los abogados especialistas en tributación (fundamentados en bases sólidas) buscarán la forma de asegurarse que en caso de que el Gobierno viole la confidencialidad de sus clientes, los derechos de éstos estén protegidos. Por ejemplo, podría requerirse una notifi-

cación formal y la oportunidad de apelar la solicitud de información fiscal por parte de gobiernos extranjeros.¹⁹

Desde una perspectiva doméstica, si un individuo o corporación está protegido por reglas especiales (tales como disposiciones que permiten las acciones al portador y el secreto bancario) debe existir una “expectativa razonable de privacidad” por parte de los contribuyentes afectados. Dicha expectativa podría también extenderse a contribuyentes que tradicionalmente están cubiertos por disposiciones que no les requieren reportar ingresos de fuente extranjera bajo un régimen fiscal territorial. Debido al requerimiento constitucional de obedecer formalidades legales, la expectativa de privacidad sería violada cuando las autoridades fiscales recopilen cierta información fiscal del contribuyente. En el caso de instrumentos legislativos o internacionales (tratados tributarios o acuerdos de intercambio de información), la inconsistencia entre las actuales regulaciones nacionales y las internacionales erosionará la efectividad del compromiso del Gobierno.

Debemos enfatizar que no existe incompatibilidad entre la Constitución Panameña

y los conceptos de transparencia e intercambio efectivo de información. Es suficiente que se ejecuten los mecanismos legales necesarios que permitan la implementación de dichos principios. Por un lado, la Asamblea debe promulgar nuevas disposiciones legales que eliminen los actuales obstáculos que presenta la estructura legislativa respecto a la transparencia. Por otro lado, cualquier instrumento internacional que procure el intercambio efectivo de información, aún cuando sea negociado y aprobado por el Gobierno de Panamá, deberá ser aprobado por la Asamblea, tal como lo establece la Constitución.

B. Poderes y limitaciones de la Administración Tributaria; auditoría de cuentas fiscales.

Un asunto legal específico que deberá ser considerado para implementar los principios de transparencia e intercambio de información, es el ámbito de aplicación de los poderes fiscales otorgados por Ley. El Ministerio de Economía y Finanzas tiene la responsabilidad de la administración de los tributos. Un Decreto de Gabinete (No.109/70), creó la Dirección General de Ingresos (una agencia dependiente del Ministerio) y le otorgó poderes para vigilar y hacer cumplir las obligaciones fiscales de los contribuyentes. El Decreto también otorgó a esta Entidad el poder de recopilar toda la información requerida (por parte de contribuyentes y terceros) relacionadas con los negocios del contribuyente, activos y transacciones. (Ver el Artículo 19 del Decreto de Gabinete).

Bajo la ley comercial panameña, los comerciantes que lleven a cabo negocios en el territorio nacional, están obligados a mantener un libro de diario, de balance general y de inventarios y balances anuales. En adición, las compañías (sociedades) están obligadas a mantener un registro de acciones y un registro de las actas de asamblea de accionistas y de Junta Directiva. La ley comercial obliga a los

19 B. Zagaris. “El Asalto a Jurisdicciones de Baja Imposición Fiscal: Un Llamado al Balance y al Debate”, *Diario Internacional de Administración Tributaria*, Vol. 28, No. 8, Agosto de 1999, 489. “En los Estados Unidos, el Artículo 4 de la Constitución es la más directa protección a nuestro derecho a la privacidad. Establece que “el derecho de la gente de estar seguros en su persona, casas, documentos y efectos, contra pesquisas no razonables, no debe ser violado” La palabra “privacidad” no aparece en la Artículo 4 o en ninguna otra parte de la Constitución. La Corte Suprema de Justicia ha interpretado este artículo como una protección de la expectativa razonable de privacidad de un individuo.”

“La Constitución requiere que el orden para conducir una búsqueda se base en una “causa probable ... describiendo particularmente el lugar y la persona y cosas que serán revisados”. Por consiguiente, un oficial de policía debe persuadir al juez o magistrado de que tiene razones válidas para creer que encontrará evidencia de un crimen, y luego debe establecer específicamente donde buscará y qué está buscando, antes de obtener una orden.”

negocios a mantener los libros legales durante su existencia y cinco años después de que el mismo ha dejado de operar. La ley también obliga a la emisión de facturas para todas las transacciones comerciales, industriales y profesionales.

Los contribuyentes deben presentar anualmente una declaración de renta en la forma que lo exige la ley. Los no-residentes que tengan ingresos de fuente panameña (adicionales a ingresos sujetos a retención) deben presentar declaración de renta personalmente o a través de un agente. De no presentarse la declaración, los impuestos dejados de pagar por el no-residente deberán ser retenidos de las sumas pagadas o acreditadas al no-residente por el agente de retención designado por la administración.

La principal inquietud en este caso está relacionada con el hecho que la autoridad legal otorgada a la Dirección General de Ingresos (para auditar, examinar y procesar información) está basada en el concepto nacional de contribuyente, tal como lo establece la legislación panameña. Esto es, en concordancia con el sistema de tributación territorial adoptado mediante artículo 694 del Código Fiscal panameño. Aún así, el concepto de transparencia bajo el compromiso con la OCDE requiere que las cuentas financieras sean llevadas en concordancia con estándares generalmente aceptados, y que dichas cuentas sean auditadas o presentadas a fiscalización.

Individuos u otras entidades que no son considerados contribuyentes para propósitos domésticos (aquellos que no generan ingresos de fuente panameña) podrían caer fuera del ámbito de los poderes generales otorgados a la administración tributaria. Bajo la estructura legal actual, los individuos y entidades que no generan renta de fuente panameña no son siquiera considerados contribuyentes exentos (bajo la supervisión de las autoridades fiscales). En resumen, no son siquiera considerados

contribuyentes, por ende, no están obligados a cumplir con las formalidades y reglas de procedimiento establecidas para los contribuyentes.

No obstante, la Dirección General de Ingresos emitió recientemente una reglamentación²⁰ bajo la cual todas las sociedades anónimas registradas e incorporados bajo las Ley de Sociedades Anónimas panameña, deben inscribirse en el Registro Único de Contribuyentes. Este deber de registrarse es independiente del hecho de que las rentas generadas por dicha entidad puedan o no considerarse renta de fuente panameña. Esta reglamentación está en línea con la intención de la DGI de obtener y verificar información fiscal relevante en relación con la utilización del centro financiero internacional. Éste representa un primer paso para el mejoramiento de la supervisión y requisitos de registro necesarios para implementar los principios de transparencia e intercambio efectivo de información.

No obstante lo anterior, las inquietudes generadas por esta nueva regulación tienen relevancia desde una perspectiva doméstica. En concordancia con el artículo 48 de la Constitución Nacional, todos los asuntos fiscales (incluyendo la base imponible, las tarifas impositivas, exenciones, formalidades y demás) deben ser aprobadas mediante Ley para ser obligatorias. También existe una disposición específica que podría representar un serio obstáculo para la Dirección General de Ingresos en su intento de llevar a cabo el intercambio de información. El Artículo 20 del Decreto de Gabinete No.109/70 establece que la información de los contribuyentes y terceros (en relación con los asuntos del contribuyente) es confidencial y las autoridades no están autorizadas para revelar dicha información bajo ninguna

20 Resolución No. 201-4306 fechada 28 de diciembre de 2001, publicada en la Gaceta Oficial No. 24,469 de 14 de junio de 2002.

circunstancia. En caso de una solicitud específica de información tributaria por parte de un Gobierno extranjero, la entidad afectada podría interponer una acción constitucional para bloquear el cumplimiento de la solicitud. Este proceso convertiría al intercambio de información en una experiencia larga y costosa.

C. Consultas Tributarias Secretas

No deben presentarse problemas de transparencia en relación con la confidencialidad de las consultas tributarias. El Artículo 20 del Decreto de Gabinete No. 109/70 establece que la Dirección General de Ingresos puede autorizar la publicación de todas las opiniones y regulaciones emitidas sobre asuntos fiscales. Hasta el año 1998, era bastante difícil tener acceso a estos documentos debido supuestos argumentos sobre una violación al deber de confidencialidad sobre información financiera y de negocios de los contribuyentes²¹.

D. Identificación de los dueños – beneficiarios efectivos.

Uno de los problemas más graves para la implementación del compromiso adquirido por el gobierno panameño ante la OCDE, serán las disposiciones relativas a acciones al portador establecidas en la Ley No. 32 de 1927. Esta norma es uno de los elementos más importantes en la ley de sociedades panameñas y piedra angular de nuestro centro financiero internacional.

–En relación con las características no transparentes de un sistema tributario, según lo establecido por la OCDE en el Reporte del año 2001, los compromisos adquiridos por cualquier paraíso fiscal debe incluir el requerimiento que las autoridades gubernamentales tengan acceso a la información relativa a los verdaderos dueños de cualquier tipo de sociedad. El

concepto se extiende a información bancaria que pudiera ser relevante para asuntos tributarios tanto penales como civiles.

Las disposiciones de la Ley 32 de 1927 autorizan la incorporación de una sociedad panameña luego del cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Nombre y domicilio de cada suscriptor del pacto social.
- Nombre de la sociedad (en cualquier idioma)
- Los fines u objetivos principales de la sociedad.
- El monto del capital social, el número y valor nominal de las acciones o declaraciones especiales en los casos de emisión de acciones sin valor nominal (en cualquier moneda)
- Si hay distintas clases de acciones, el número total de cada clase, todas las designaciones, derechos de preferencia, privilegios y derechos de voto correspondientes a cada clase; o una disposición que indique que tales decisiones serán tomadas y aprobadas por la mayoría de los accionistas o de la Junta Directiva;
- Número de acciones que cada suscriptor se obliga a suscribir; y
- El domicilio de la sociedad, nombre y domicilio del Agente Residente (generalmente un abogado o firma de abogados panameña).

La Ley 32 de 1927 también establece que la sociedad podrá emitir una o más clases de acciones (nominativas, al portador, preferidas y otras similares). Las acciones al portador serán emitidas sólo si las mismas han sido totalmente pagadas y si no están sujetas a ninguna condición (legal o económica) sobre su titularidad. La transferencia de acciones al portador no está sujeta a ninguna formalidad, ya que la sola entrega del documento implica la transferencia de la propiedad de la misma.

El registro de acciones de una sociedad debe reflejar la emisión y subsiguiente

21 Actualmente dichas opiniones y regulaciones pueden ser descargadas de la página web del Ministerio de Economía y Finanzas <http://www.mef.gob.pa> (Consultas absueltas por el Director de Ingresos).

transferencia de las acciones nominativas, al igual que los nombres completos de los accionistas en orden alfabético, su domicilio, el número de acciones que posee cada uno y la fecha de adquisición. El registro también deberá mostrar las sumas pagadas por las acciones (y el saldo a pagar de haber alguno) o una declaración de que dichas acciones han sido completamente pagadas por el adquirente y que no están sujetas a ninguna condición relativa a su propiedad. Para las acciones al portador, sin embargo, los únicos requerimientos para su registro son: la suma total de acciones al portador emitidas por la sociedad, la fecha de emisión y la declaración de que tales acciones han sido completamente pagadas y que no están sujetas a ninguna condición sobre su titularidad.

La identidad separada de una sociedad y de sus accionistas, y la responsabilidad limitada de éstos, ha sido un argumento utilizado extensamente para respaldar el uso de sociedades como vehículo para llevar a cabo negocios. Dichas identidades separadas pueden ser utilizadas también para proteger que bienes privados sean combinados con los bienes corporativos de un empresario. Sin embargo, existe una diferencia significativa entre: (1) la posibilidad de proteger los bienes privados de un individuo mediante la incorporación de una entidad corporativa, y (2) la imposibilidad práctica de identificar quién es el individuo detrás de la estructura corporativa. Esta última inquietud parece estar protegida por las acciones al portador. Esta práctica constituye un impedimento para las autoridades fiscales que buscan información sobre los verdaderos dueños de una sociedad anónima panameña.

La limitación existente para la información sobre la titularidad de los accionistas, también constituye una expectativa razonable de privacidad para aquellos que poseen acciones al portador en sociedades

panameñas – al menos bajo la estructura legislativa actual. Es importante aclarar que excepciones a este derecho de privacidad han sido impuestas alrededor del mundo. En muchos países, los abogados deben invadir la privacidad financiera para entender el negocio de sus clientes e identificar “transacciones sospechosas” bajo el principio de “conozca a su cliente”.²²

Actualmente, existen requerimientos legales que imponen obligaciones (principalmente políticas de conozca a su cliente) a agentes residentes de sociedades panameñas cuyos accionistas son extranjeros. Estas obligaciones están relacionadas con la apertura de cuentas bancarias y otras transacciones financieras llevadas a cabo por la sociedad, pero éstas están limitadas principalmente a transacciones con cierto grado de supervisión bancaria y financiera. En relación con transacciones offshore, existe aún un gran vacío que debe ser llenado.

Algunas asociaciones profesionales tales como el Colegio Nacional de Abogados y la Asociación de Abogados Internacionales, han demostrado gran preocupación respecto a la posibilidad de introducir reglas de transparencia que afecten la institución de las acciones al portador. Muchos críticos se oponen a su completa eliminación de la estructura legislativa. Estas inquietudes están basadas en el hecho que la economía panameña depende del sector servicios (principalmente del sector bancario y financiero), y la celebración de acuerdos de intercambio de información “terminaría con las ventajas fiscales ofrecidas por nuestro sistema (fiscal)”.

Según lo indica la Asociación de Abogados Internacionales, dichas iniciativas “supondrán la aplicación de reglas fiscales extranjeras en nuestro territorio, creando una obligación muy onerosa para el Estado panameño sin beneficio alguno que

22 B. Zagaris, op.cit., 476

compense tal obligación y los perjuicios potenciales al sector de servicios financieros”²³. El Colegio Nacional de Abogados al expresar su opinión sobre el proyecto de la OCDE, habló de “presentar una queja ante la OMC, para notificar legal y formalmente a dicha organización de las medidas (supuestamente discriminatorias) aplicadas actualmente o que se planean aplicar (por la OCDE y sus Estados miembros) creando barreras al comercio y a la libre prestación de servicios y bienes desde Panamá.”²⁴

Estos grupos demuestran las dificultades y oposición que el gobierno panameño enfrentará al implementar el compromiso adquirido con la OCDE. Esto es así debido a la percepción existente en algunos sectores económicos de que esta iniciativa no nos dará nada que ganar y si mucho que perder. Después de todo, estamos discutiendo una estructura que ha funcionado por casi un siglo en Panamá (desde nuestra independencia con Colombia) y que ha producido resultados económicos positivos a lo largo de la historia.

Aquellos que proveen servicios financieros offshore a no residentes, no han sido afectados, hasta ahora, por los nuevos estándares internacionales de “buenas prácticas” que han sido establecidos en otros sectores (la industria bancaria y financiera). De allí la fuerte oposición contra los principios de transparencia y efectivo intercambio de información en asuntos fiscales. Es interesante notar que el sector bancario institucional, de segu-

ros y financiero en Panamá²⁵ está respaldando esta iniciativa del gobierno panameño, dado que dichos sectores ya están obligados a cumplir con las políticas y estándares internacionales aplicables actualmente a los mercados financieros internacionales. De hecho, este sector (el cual, en gran parte, es el principal agente en el centro financiero internacional) ha sido afectado negativamente durante las últimas décadas por el hecho que el sistema tributario panameño es considerado dañino por países desarrollados. Este sector tradicional quiere que el gobierno tome iniciativas para recuperar la competitividad perdida por esta mala reputación.

Desde una perspectiva global más amplia, la transparencia e intercambio efectivo de información son las piedras angulares de iniciativas relativamente recientes que están afectando a los mercados financieros internacionales. Podríamos mencionar los Principios de Basilea de 1997, relacionados con el sector bancario, o las reformas propuestas a los mercados bursátiles (luego de las recientes investigaciones contra Enron, Arthur Andersen y otras). Nuevas leyes y reglamentos han sido también creados para combatir el lavado de dinero por parte de los carteles de la droga y grupos terroristas. Desde una perspectiva más amplia, estos temas son parte del mismo rompecabezas. Existe la necesidad de rastrear y supervisar la forma en que los fondos son invertidos y transferidos, y dada la globalización de los mercados financieros, no hay forma de lograr esto sin la cooperación internacional.

La decisión de cooperar con esta política no es gratis; tiene un costo tanto para los paraísos fiscales como para los países desarrollados. Debería existir una relación

23 Asociación de Abogados Internacionales, “Carta al Vice-Ministro de Finanzas en referencia al Tratado de Intercambio de Información Fiscal con los Estados Unidos de América”, Enero 3, 2002.

24 Colegio Nacional de Abogados, “Posición del Colegio Nacional de Abogados de Panamá con relación al Acuerdo de Intercambio de Información en Materia Tributaria y a las Iniciativas de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en contra de una serie de territorios considerados No Cooperadores en Materia Tributaria”, Abril de 2002.

25 Comunicado de Prensa del Ministerio de Economía y Finanzas de Panamá, “Banqueros apoyan iniciativa del Gobierno de acogerse a los principios de Transparencia e Intercambio de Información Tributaria”, Abril de 2002.

entre el costo-beneficio para cada decisión relacionada con este asunto. Este balance reflejaría el costo de “hacer negocios como siempre” en un paraíso fiscal, y los costos adicionales que los países exportadores de capital impondrán a los agentes económicos que lleven a cabo negocios con países no cooperadores.²⁶

E. Secreto Bancario

Las normas relativas al secreto bancario requieren que un banco se niegue a revelar información sobre sus clientes a terceras personas, incluyendo las autoridades fiscales. Algunos países, sin embargo, no consideran a las autoridades fiscales como un “tercero” cualquiera en casos de posible evasión fiscal. Las autoridades fiscales pueden obligar al banco a revelar la información requerida. Tal como lo establece el Reporte de 1998, “la falta de acceso a la información, ya sea por secreto bancario, instrumentos de deuda anónimos, acciones al portador, podrían constituir una de las más nocivas características de un régimen. La disponibilidad de protección ante las solicitudes de autoridades fiscales es una de las mayores ventajas de muchos regímenes nocivos”.

Cuando centros financieros reconocidos internacionalmente, como Suiza, Luxemburgo, Austria, Islas Vírgenes Británicas o Panamá²⁷ iniciaron operaciones como tales, la razón principal de su éxito podría ser atribuida al estricto secreto exigido por ley en cuanto a los asuntos de sus

clientes. Claramente, este derecho está mejor protegido cuando las leyes protegen explícitamente el derecho al secreto financiero e imponen penas criminales a aquellos que no lo cumplan. Pero con el aumento en los crímenes financieros internacionales (especialmente lavado de dinero), algunos países han visto la necesidad de debilitar las protecciones existentes en cuanto al derecho a la privacidad financiera.

Excepciones al derecho de privacidad financiera han sido establecidas alrededor del mundo. En Panamá, el estricto secreto bancario fue establecido mediante Decreto de Gabinete No. 238 de 1970 (la antigua ley bancaria). La medida prohíbe a los bancos revelar información de sus clientes a ninguna entidad, con la excepción de requerimientos realizados por los Tribunales nacionales. El concepto de secreto bancario fue reemplazado eventualmente por el principio de “reserva bancaria” establecido en el Decreto Ley 9 de 1998 (actual ley bancaria), la cual establece que los bancos no están autorizados para proveer información de sus clientes, salvo en el caso de requerimientos por parte de autoridades competentes de acuerdo a la ley.²⁸

La gran diferencia entre estos dos conceptos está en que la posibilidad de revelar información no está restringida a los Tribunales, sino que es permitida en todos los casos en que una ley (aprobada por la Asamblea) autoriza a la autoridad gubernamental o administrativa a recopilar información sobre un asunto que manejen. En el caso de la Dirección General de Ingresos, esta entidad aparentemente está autorizada para requerir información de los bancos sólo en los casos en que el clien-

26 Reporte de la OCDE de 2000, op. cit. 24. En la aplicación de medidas defensivas coordinadas, no deben hacerse distinciones entre jurisdicciones que son dependencias de países miembros de la OCDE y aquellas que no lo son.

27 Actualmente, existen 74 bancos operando en el centro financiero internacional, 2 bancos del gobierno, 43 bancos privados con licencia general (que conducen negocios en y desde la jurisdicción panameña), 29 bancos con licencia internacional (que conducen negocios exclusivamente fuera de la jurisdicción panameña) y 6 oficinas de representación (como meros contactos para hacer negocios con establecimientos extranjeros).

28 Una excepción a esta nueva disposición sobre confidencialidad bancaria podemos encontrarla en la Ley No. 18 de 1959, mediante la cual se crearon las llamadas cuentas bancarias cifradas en la legislación panameña. Existen argumentos legales sobre la derogatoria implícita o tácita de las anteriores disposiciones sobre secreto bancario, por parte de las nuevas regulaciones sobre “reserva” y “confidencialidad” bancaria.

te sea considerado un contribuyente de acuerdo a la legislación panameña.²⁹

Relacionado con las reformas realizadas a la legislación bancaria panameña, tenemos que la creación de la Ley 41 de 2000 también ha debilitado el secreto bancario a nivel nacional. Ésta adicionó artículos al Código Penal para aumentar las sanciones pecuniarias y penas de prisión para aquellos involucrados en el lavado de dinero y crímenes relacionados (incluyendo a ejecutivos y directivos bancarios). De igual forma, la Ley 42 de 2000 estableció medidas administrativas para requerir a los bancos, instituciones financieras, casas de canje de cheques de viajero, casas de cambio y otros, reportar “transacciones sospechosas” a la Unidad de Análisis Financiero (una dependencia del Ministerio de la Presidencia). Cuando una irregularidad o transacción sospechosa es confirmada, la información relativa debe ser enviada a la Procuraduría General de la Nación para que inicie los procedimientos legales. Estas normas fueron creadas luego de que Panamá fue incluida en el año 2000, en la lista negra de jurisdicciones no cooperadoras con la lucha contra el lavado de dinero del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI). A consecuencia de la creación e implementación de estas leyes, Panamá fue sacado de la lista negra de la GAFI en el 2001.³⁰

29 Existen al menos dos casos en los cuales la Corte Suprema de Justicia ha decidido a favor de la Dirección General de Ingresos en cuanto a solicitudes de información realizadas al Banco Continental y al BBVA Bank (Panamá), S.A., relacionadas con información de sus clientes (considerados contribuyentes de acuerdo a la legislación fiscal nacional).

30 El artículo 3 de la Ley 42 de 2000 establece una excepción expresa en cuanto a responsabilidad relacionada con el incumplimiento de las disposiciones relativas a secreto o confidencialidad (incluyendo secreto bancario y profesional), toda vez que el interés público protegido por esta Ley se considera que tiene una jerarquía mayor, comparada con el derecho a privacidad financiera. También existe una disposición que prohíbe a cualquiera involucrado en este proceso de utilizar información recopilada para cualquier otro propósito, cualquier violación a esta disposición acarrearía responsabilidad penal y civil.

En cuanto al principio de secreto bancario, surge la pregunta sobre la divulgación de información bancaria relativa a clientes (individuos o corporaciones) quienes no son considerados contribuyentes de acuerdo a la legislación fiscal nacional. En esos casos, la administración tributaria pareciera no estar autorizada ni para requerir información ni para solicitar reportes ni declaraciones, ni auditar las cuentas bancarias de dichos clientes.

F. Secreto Profesional

En general, los profesionales que proveen servicios fiscales gozan del secreto profesional en el sentido que los documentos fiscales que se les proporcionen y las comunicaciones con sus clientes, están exentas de divulgación al gobierno. Usualmente, las reglas en esta área siguen el principio general de confidencialidad.

En Panamá, existe una regla general establecida en el artículo 170 del Código Penal, el cual establece que aquel que (por razón de su oficio, empleo, profesión o arte) tenga noticia de secretos cuya publicación pueda causar un daño y los revela sin consentimiento del interesado o sin que la revelación fuere necesaria para salvaguardar un interés superior, será sancionado con prisión e inhabilitación para ejercer sus actividades en el futuro.

Existen también cuatro reglas especiales que vale la pena mencionar:

- El artículo 912 del Código Judicial, exime a abogados de revelar información sobre los asuntos de sus clientes.
- El artículo 85 del Decreto Ley 9 de 1998 regula la reserva bancaria y confidencialidad, en el sentido que los directores, ejecutivos, oficiales y empleados de bancos tienen prohibido revelar información acerca de los clientes del banco y sus transacciones, a menos que ello sea solicitado por una autoridad competente

y de acuerdo a los procedimientos establecidos en la ley.

- El artículo 5 de la Ley 18 de 1959 establece que ningún ejecutivo o empleado bancario podrá revelar información sobre cuentas cifradas a ninguna autoridad judicial o administrativa, que no sea un juez o fiscal a cargo de una investigación o procedimiento criminal; y
- El artículo 21 del Decreto de Gabinete 109 de 1970 establece que todos los oficiales y servidores públicos que laboren para la Dirección General de Ingresos deben mantener absoluta confidencialidad en relación con la información obtenida por motivos fiscales.

Tal como mencionamos anteriormente, dichos obstáculos para recopilar información fiscal tienen relevancia en la implementación del principio de transparencia, de acuerdo al compromiso del Gobierno con la OCDE.

La regla general establecida en el artículo 170 del Código Penal releva de responsabilidad si existe un interés público superior. Es posible que la recaudación de impuestos sea considerada como un ejemplo extraordinario de interés público, ya que de ello dependen los fondos del Estado. No obstante, no existe ninguna norma que establezca que la recopilación de información financiera de personas que no sean considerados contribuyentes, deba ser considerada como un asunto fiscal. Como consecuencia de ello, habrá problemas para recopilar la información requerida. Lo mismo puede decirse en relación con la posición privilegiada de que gozan por un lado los directores, ejecutivos, oficiales y empleados y por el otro, abogados y contadores. Debemos recordar que todas las sociedades panameñas que no mantienen relaciones sustanciales con la economía local están representadas por Agentes Residentes (usualmente abogados

o firmas de abogados), quienes tienen el deber profesional de preservar la confidencialidad de sus clientes.

G. Debate sobre Reformas Tributarias

Desde inicios del 2001, el Gobierno de Panamá ha iniciado una ronda de consultas con distintos sectores económicos (sindicatos, asociaciones de comerciantes y de profesionales) para llegar a un consenso sobre la necesidad de introducir reformas a nuestro sistema tributario para hacerlo “más eficiente, neutral y justo”.³¹

Las reformas propuestas están basadas en un análisis técnico preparado por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), que refleja distorsiones debido a la estructura del sistema tributario actual. El impuesto sobre la renta sobre planillas es equivalente al 2.6 por ciento del PIB, mientras que la contribución de los impuestos corporativos está cerca del 1.3 por ciento del PIB.

La diferencia se debe principalmente a generosas exenciones otorgadas a inversiones específicas – las cuales suman aproximadamente 1.035 millones de dólares al año.³²

Hasta ahora, el debate de la reforma fiscal panameña se ha enfocado en dos puntos principales. Primero, la percepción general de que la clase trabajadora (la cual representa casi la totalidad de la recaudación del gobierno en las últimas décadas) merece una rebaja tributaria para que la carga fiscal recaiga en mayor proporción sobre las sociedades. Segundo, el argumento de los comerciantes en el sentido que el bajón sufrido por la economía nacional como

31 Ver el documento oficial “Propuesta de Reordenamiento y Simplificación del Sistema Tributario de Panamá”, Febrero 7, 2001, descargable de la página web del Ministerio de Economía y Finanzas <http://www.mef.gob.pa>.

32 Ver “Reforma Tributaria mejoraría funcionamiento del Estado” publicado en Martes Financiero, 15 de abril de 2002, descargable en la página web de La Prensa <http://www.prensa.com>.

resultado de factores tanto internos como externos, hace casi imposible que las sociedades asuman un aumento en sus cargas impositivas bajo las circunstancias actuales. Extrañamente, nadie ha mencionado el hecho que las corporaciones son sólo vehículos o instrumentos para invertir. El verdadero debate sobre las reformas fiscales debería enfocarse en la carga tributaria sobre distribución de dividendos (actualmente con una tarifa de 10 por ciento y 20 por ciento para acciones al portador) y gastos por intereses (los cuales actualmente se benefician con exenciones por pagos a acreedores extranjeros).

Sería mejor combatir el problema del sistema tributario actual en una forma amplia, incluyendo las características internacionales del sistema tributario panameño en el debate público. Esto abarcaría, por ejemplo, las reglas actuales en contra de la evasión que afectan nuestro sistema financiero internacional, la implementación de los estándares de transparencia e intercambio de información acordados con la OCDE, o algunas modificaciones al sistema tributario territorial.

Si las dos ramas del debate son manejadas en foros separados (como ha sido el caso hasta ahora), al final del día enfrentaremos inconsistencias entre las políticas fiscales adoptadas nacionalmente e internacionalmente. Debe tomarse en cuenta que "tributación internacional" se refiere en gran parte a las características internacionales de los sistemas fiscales nacionales. El compromiso de Panamá con el proyecto de la OCDE para combatir prácticas fiscales nocivas es sólo el primer paso para lidiar con las características internacionales de nuestro propio sistema tributario.

VI. El "Level Playing Field"

Este autor considera que el éxito final del proyecto de la OCDE yace principalmente en la capacidad de esta organización de

convencer a sus propios países miembros de implementar, a la mayor extensión posible, las recomendaciones realizadas en los tres reportes discutidos anteriormente.

Primero, la OCDE debe convencerlos de aplicar dichas medidas en una manera equitativa y consistente, y tener la capacidad de monitorear su cumplimiento. Esto significará que un paraíso fiscal cooperando con el proyecto estará libre de sanciones y de medidas defensivas. También significa que cualquier miembro no cooperador de la OCDE estaría sujeto a las mismas sanciones y medidas defensivas adoptadas por otro Estado miembro contra paraísos fiscales no cooperadores. Esto es a lo que se refiere el "level playing field", lo cual pareciera ser la piedra angular del proyecto de la OCDE.

En el contexto específico del proyecto de la OCDE, dos países reconocidos tradicionalmente como paraísos fiscales, en su propio derecho (pero identificados para propósitos técnicos como jurisdicciones con "regímenes fiscales preferenciales") han establecido claramente su oposición por el proyecto desde el principio. Suiza y Luxemburgo han expresado en términos generales (tal como fue incluido en el Anexo II del Reporte de 1998) que la CFA adoptó un enfoque parcial y no balanceado" y por lo tanto "no cumple el mandato de 1996".³³ Es interesante evaluar la posición de Suiza y Luxemburgo, debido al hecho que desde 1998 varias cosas han cambiado con respecto a este proyecto de la OCDE. Los cambios más relevantes son los siguientes:

- Treinta y un países no miembros de la OCDE (todos considerados paraísos fiscales por la OCDE) se han comprometido con el proyecto contra prácticas fiscales nocivas, lo que significa que adoptarán los princi-

³³ OCDE, "Competencia Fiscal Nociva, un Tema Global", op.cit., Anexo II, 73, para ver en detalle ambas declaraciones.

pios de transparencia e intercambio efectivo de información.³⁴

- Existe un modelo de acuerdo oficial (redactado con la participación de varios paraísos fiscales) que ha sido propuesto y (condicionalmente) aceptado por paraísos fiscales como el estándar internacional fijado por la OCDE para combatir prácticas fiscales nocivas.
- Existe un Foro Global de Prácticas Fiscales Nocivas que aparentemente ha llegado a un acuerdo con centros financieros internacionales no miembros de la OCDE, respecto a cronogramas de trabajo y futuros pasos a seguir en la implementación de reformas para lograr la meta propuesta.

Como resultado de estos avances, no deben existir más excusas por parte de Suiza y Luxemburgo. El mundo ahora pareciera estar más cerca de implementar “mejores prácticas globales” en asuntos fiscales relacionados con mercados financieros internacionales y centros financieros internacionales (algo que era impensable hasta hace poco).

Aún así, una carga muy pesada recae sobre la OCDE, en cuanto a su habilidad de hacer esta posibilidad una realidad. Si la OCDE no es capaz de garantizar un “level playing field” y trato equitativo, su proyecto para prácticas fiscales nocivas será olvidado como otro debate internacional manejado políticamente. Es censurable que nadie esté dispuesto a (o sea capaz de) asumir el nivel de responsabili-

dad requerido para lograr efectivamente el deseo compartido globalmente de frenar a los pocos que se benefician de lo que debería ser el bienestar común.

VII. Conclusiones

Los tres reportes de la OCDE sobre prácticas fiscales nocivas y la reciente divulgación del Modelo de Acuerdo para Intercambio de Información en Asuntos Fiscales muestra claros signos de que esta organización ha cambiado su política sobre qué constituye un paraíso fiscal. Los principios de transparencia e intercambio efectivo de información han sido adoptados como los nuevos estándares internacionales para combatir prácticas fiscales nocivas. Este desarrollo debe ser reconocido como una victoria para la soberanía de las jurisdicciones afectadas y el reconocimiento de los países desarrollados de la libertad de escoger cualquier política fiscal por parte de un estado independiente.

El Foro Global de la OCDE (el cual abarca tanto estados miembros como no miembros de la OCDE) ha probado ser un instrumento efectivo para alcanzar un cierto grado de consenso. El éxito actual de esta iniciativa puede ser medido por el hecho que 31 jurisdicciones se han comprometido a cooperar. Otras jurisdicciones han sido retiradas de la lista negra original de la OCDE y solo 7 jurisdicciones aún son consideradas paraísos fiscales no cooperadores.

Panamá es una de las jurisdicciones comprometidas a cooperar con el proyecto de la OCDE. Sobre la base de la carta oficial depositada por el Ministro de Economía y Finanzas ante el Secretario General de la OCDE fechada 15 de abril de 2002, el país se verá forzado a reformar su estructura legal (incluyendo leyes fiscales y no fiscales). Los cambios permitirán a las autoridades fiscales recopilar información relevante requerida por otras jurisdicciones para investigar asuntos fiscales civiles y criminales. Estas reformas deberán incluir modificaciones a la ley de sociedades y normas relativas a iden-

34 Notar que no hubo discusión acerca de la opción de “régimen de retención especiales” propuesto por Suiza, compromisos realizados por paraísos fiscales ante la OCDE supone iniciar procesos de implementación que impliquen excepciones o modificaciones al “secreto bancario” y “reglas sobre propietarios o beneficiarios efectivos” en paraísos fiscales, para permitir a sus autoridades fiscales la recopilación e intercambio de información relevante requerida.

tificación de beneficiarios verdaderos, leyes que otorguen poderes a las autoridades fiscales y que establezcan obligaciones de presentar y auditar cuentas financieras, reglas sobre reserva bancaria, y reglas sobre secreto profesional.

El debate que lleva a cabo actualmente el gobierno panameño sobre reformas fiscales debe tratar estos temas y la decisión de cooperar con la OCDE. No es recomendable llevar a cabo dos tipos de discusiones, una que se refiera a política nacional y otra a políticas internacionales. Este camino nos llevara a la incoherencia e inconsistencia entre estos dos planos, y podría crear cierta inseguridad en cuanto a la capacidad del Gobierno de poner en practica todos los compromisos adquiridos en el plano internacional.

Finalmente, el requerimiento de un "level playing field", actualmente considerado como el centro del proyecto de la OCDE, no debe traicionar a nadie involucrado con este proyecto. En ciertos momentos, pareciera que los políticos y funcionarios fiscales de alto rango de los países afectados han intentado crear una especie de circulo vicioso – por el cual, a menos que todos acuerden aprobar las mismas reformas al mismo tiempo, no existe forma de seguir adelante con este proyecto.

Post Data (Diciembre de 2004)

- Si bien es cierto que el debate sobre la competencia fiscal internacional promovido por la OCDE ha perdido mucho de su ímpetu, básicamente por la falta de consenso entre distintos países miembros de la Organización (principalmente, Estados Unidos y Suiza), consideramos que la política exterior del Gobierno de Panamá, en su actual intento por consolidar una base de tratados de comercio internacional, debe abordar esta temática a fin de que se excluya a nuestro país de las denominadas listas negras en materia de tributación.
- Lo anterior se justifica claramente sobre las bases de los parámetros técnicos propuestos por la OCDE para desarrollar su

proyecto sobre Competencia Fiscal Internacional y sobre el hecho de que, dicha entidad ha reconocido su incapacidad e imposibilidad de someter a sus propios miembros, a las reglas propuestas como base del mencionado proyecto. En otras palabras, pese a que se observan las mismas características en países miembros y en países no-miembros (los denominados "paraísos fiscales"), no se aplican sanciones en contra de los primeros y por lo tanto, no se justifica un tratamiento distinto sobre el segundo grupo.

- Es claro que las gestiones diplomáticas para lograr nuestra exclusión de las listas individuales de cada país no han logrado dicho fin, toda vez que nos mantenemos en las listas negras de importantes socios comerciales como Venezuela, España, Perú, Brasil y Argentina. Recientemente (Febrero 2005) México excluyó el uso de "listas", por lo que ya no aparecemos en su antigua "lista negra".
- De igual forma, parece evidente que la voceada "Ley de Retorsión" tampoco a logrado amedrentar a dichos países con el propósito de que se nos excluya de los mencionados listados. Adicionalmente, en un ambiente en donde la corrupción y la falta de transparencia parecen ser características intrínsecas de la Administración Pública, no resulta conveniente otorgar potestades "discrecionales" al Órgano Ejecutivo, para determinar en qué casos se aplicaría la denominada "Ley de Retorsión" y en qué casos no, toda vez que ello podría ser germen de aún mayores manipulaciones en los actos de contratación pública.
- Tal vez es hora de que la República de Panamá promueva la conformación de un Panel para someter este tema a un proceso en derecho ante la Organización Mundial de Comercio (OMC) -ente que ya ha adelantado criterios sobre esta materia a favor de la autonomía y soberanía de los países en materia fiscal- sobre el principio de que dichas "listas negras" constituyen ni más ni menos que una "barrera no arancelaria" al libre intercambio de bienes y servicios.

Recientemente, el Presidente de la República y el Ministro de Economía y Finanzas expedieron el Decreto Ejecutivo No. 100 de 18 de octubre de 2004, publicado en la Gaceta Oficial No. 25,164 de 22 de octubre de 2004, a través del cual se reglamentan las cesiones y compensaciones de créditos tributarios.

Nueva Reglamentación de Cesiones y Compensaciones de Créditos Tributarios

por: *Rafael Rivera Castillo*

Fundamento Legal del Nuevo Reglamento

De acuerdo con lo señalado en la parte motiva del Decreto Reglamentario, las normas de jerarquía legal que se consideran como fundamento de este acto administrativo lo son el artículo 1073-a del Código Fiscal y el numeral 5 del artículo 9 del Decreto de Gabinete No. 109 de 1970.

Para un mejor análisis del tema, consideramos pertinente transcribir el texto literal de las normas legales que constituyen el fundamento legal del Decreto Ejecutivo No. 100 de 2004:

“Artículo 1073-a: La Dirección General de Ingresos podrá decretar, de oficio o a petición de parte, la compensación de los créditos líquidos y exigibles, generados a partir del 1 de enero de 1992, a favor del contribuyente o responsable por concepto de tributos, sus recargos e intereses, con sus deudas tributarias igualmente líquidas y exigibles, refe-

rentes a períodos no prescritos, comenzando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, siempre que éstos sean administrados por la Dirección General de Ingresos.

También serán compensables en las mismas condiciones establecidas en el párrafo anterior, los créditos por tributos con los que provengan de multas firmes.

Los créditos líquidos y exigibles, generados a partir del 1 de enero de 1992, a favor del contribuyente por concepto de tributos, podrán ser cedidos a otros contribuyentes y responsables, mediante el procedimiento que determine el Órgano Ejecutivo, al solo efecto de ser compensados con deudas tributarias que tuviese el cesionario.” (Cursiva nuestra)

Como puede observarse de una primera lectura, el citado artículo autorizó la figura de la compensación de créditos a

favor del contribuyente, contra las deudas tributarias que los contribuyentes mantuviesen pendientes con el Fisco.

La citada norma de jerarquía legal también instituyó la posibilidad de que los contribuyentes cedieran a otros contribuyentes y responsables, los mencionados créditos a su favor, de forma tal que éstos últimos pudieran cancelar sus propias deudas tributarias.

Con ello, se generaba un mercado secundario para los créditos tributarios a favor de los contribuyentes, toda vez que la última parte del 1073-a del Código Fiscal se reconoce expresamente que estas cesiones tendrían como única finalidad ser *compensados con deudas tributarias que tuviese el cesionario* (o sea, el contribuyente que adquiere por cesión, el crédito tributario de que se trate).

Finalmente, se faculta al Órgano Ejecutivo para establecer un procedimiento a fin de que los contribuyentes puedan hacer efectivos los derechos de cesión y compensación previstos en la norma legal.

Por su parte, el numeral 5 del artículo 9 del Decreto de Gabinete No. 109 de 1970, que también se cita como fundamento legal para la adopción de este cuerpo reglamentario, señala en su parte pertinente que:

“Artículo 9: Las dependencias establecidas en el numeral 1 del artículo 3 del presente Decreto de Gabinete, tendrán las siguientes funciones:

...

5. *El Departamento de Recaudación y Servicio al Contribuyente:* la administración, seguimiento y control del Registro Único de Contribuyentes, de los procesos de recepción y reconocimiento de declaraciones tributarias, de los *procesos de recaudación de ingresos*, de la cuenta corriente del contribuyente, del *proceso de reconocimiento de créditos fiscales*, del *registro y apli-*

cación de los incentivos y devoluciones, así como de los procesos de atención al contribuyente.

Adicionalmente, deberá asesorar y supervisar las Administraciones Provinciales y Seccionales de Ingresos y demás dependencias de la Institución en materia de su competencia. (Cursiva nuestra)

Como puede observarse, el mencionado artículo asigna una serie de facultades a una dependencia de la Dirección General de Ingresos, el denominado “Departamento de Recaudación y Servicio al Contribuyente. Entre las mencionadas funciones se incluyen algunas que guardan directa relación con las cesiones y compensaciones de créditos tributarios, como son: (1) los *procesos de recaudación de ingresos*; (2) el *proceso de reconocimiento de créditos fiscales*; y (3) el *registro y aplicación de los incentivos y devoluciones*.

Restricciones y Limitaciones al Uso de Títulos de Créditos Tributarios del Estado

A través del Artículo 1 del Decreto Ejecutivo No. 100 de 2004, se señala que ciertos títulos emitidos por el Estado (como los CAT, CPC y Créditos por Intereses Hipotecarios Preferenciales, entre otros) sólo podrán compensarse con débitos tributarios *hasta por un monto que no exceda del cincuenta por ciento (50%) de la deuda de que se trate*.

En otras palabras, que cada pago que deba realizar un contribuyente deberá estar compuesto por al menos cincuenta por ciento (50%) de dinero en efectivo y sólo el otro cincuenta por ciento (50%) podría cancelarse a través de estos títulos emitidos por el Estado.

Estimamos que para analizar la legitimidad de los citados límites -establecidos reglamentariamente, vale destacar- y su ajuste a las normas legales que sirven de fundamento jurídico para la expedición de

los mencionados títulos, será necesario consultar en su momento la Ley No. 108 de 1974 (CAT); la Ley No. 3 de 1985 (Régimen de Intereses Preferenciales en ciertos Préstamos Hipotecarios); y el Parágrafo 16 del Artículo 1057-v del Código Fiscal (CPC).

Si dichas normas establecen los fines y usos que el contribuyente puede asignar a dichos títulos, y no establecen ningún tipo de límites o restricciones para esos efectos, sería cuestionable hasta qué punto el Decreto Ejecutivo No. 100 de 2004 está simplemente estableciendo un procedimiento para utilizar esos instrumentos, toda vez que finalmente lo que se hace es introducir una restricción —no prevista en las normas de jerarquía legal— para la utilización de esos títulos emitidos por el Estado.

Como botón de muestra basta señalar que el artículo 6 de la Ley No. 108 de 1974 (CAT) establece expresamente lo siguiente:

“Artículo 6: Los Certificados de Abono Tributario, cuya emisión autoriza la presente Ley, serán documentos nominativos, transferibles por endoso, estarán exentos de toda clase de impuesto y no devengarán intereses. Los Certificados de Abono Tributario serán emitidos por el Ministerio de Hacienda y Tesoro, en moneda nacional y servirán para el pago de todos los impuestos nacionales. Los Certificados de Abono Tributario podrán hacerse efectivos después de nueve (9) meses de la fecha de su emisión, siempre y cuando no sean utilizados en el mismo período fiscal en que fueron emitidos.

Las sumas que deben ingresar al Tesoro Nacional en concepto de Impuesto de Transferencia de Bienes Muebles con Crédito Fiscal, podrán hacerse efectivas mediante estos Certificados una vez que transcurra el lapso de tiempo indicado en el párrafo anterior.” (Cursiva nuestra)

Como puede apreciarse de una primera lectura de la norma, la expedición de los CAT fue autorizada a través de una norma de rango legislativo (Ley No. 108 de 1974) que señala expresamente que dichos documentos *servirán para el pago de todos los impuestos nacionales*, las únicas restricciones que imponen son: (1) que se harán efectivos después de nueve (9) meses después de su emisión y (2) que no sean utilizados en el mismo período fiscal en que fueron emitidos.

No encontramos en la norma legal disposición o frase alguna que autorice al Ministerio de Economía y Finanzas a decir que los CAT *servirán para el pago de todos los impuestos nacionales, pero sólo hasta un cincuenta por ciento (50%) de la deuda tributaria de que se trate*, limitación ésta que ha sido introducida por medio del Decreto Ejecutivo No. 100 de 2004.

Ahora bien, pretender que el artículo 1073-a del Código Fiscal contiene una autorización especial para modificar normas de jerarquía legal específicas que autorizan la expedición de cada tipo documento o título emitido por el Estado, pugna con el principio de aplicación de la Ley según el cual la norma especial debe prevalecer sobre la norma general (ver artículo 14, numeral 1 del Código Civil).

Además, lo que consagra el artículo 1073-a antes citado es que el Órgano Ejecutivo puede establecer un procedimiento para que se ejecute la compensación de créditos tributarios reconocidos a favor de un contribuyente, con las deudas tributarias en cabeza de otro contribuyente, en virtud de las cesiones que pueden celebrarse entre unos y otros. En ninguna parte autoriza dicho artículo a establecer un límite al monto que puede ser aprovechado por el cesionario (adquirente) del crédito tributario, máxime cuando imponer esa restricción supone una alteración a la norma legal especial que crea el instrumento.

Exclusión de Obligaciones Tributarias sujetas al Sistema de Retención

Por su parte, a través del Artículo 2 del Decreto Ejecutivo No. 100 de 2004 se establecen varias restricciones o impedimentos que afectan la negociación de los títulos o documentos emitidos por el Estado (como los CAT, CPC y Créditos por Intereses Hipotecarios Preferenciales, entre otros), toda vez que no será posible su utilización en los siguientes casos:

- a) Cuando el débito sobre el cual se pretenda la compensación o pago, se origine o provenga de obligaciones tributarias de otras personas o contribuyentes; o
- b) Sujetas al sistema de retención tributaria (Impuestos al Consumo, Renta de salarios y otras fuentes, Seguro Educativo de empleados, Dividendos, entre otros; o
- c) Que tengan un régimen especial de aplicación de créditos (ejemplo: ITBMS)

Las mismas observaciones realizadas en el apartado anterior caben con respecto a este segundo artículo del Decreto Ejecutivo No. 100 de 2004, con una adición: la norma legal que autoriza la cesión de créditos tributarios entre contribuyentes (artículo 1073-a del Código Fiscal), se ha utilizado como fundamento para prohibir la utilización de dichos títulos para el pago de ciertas obligaciones tributarias.

Lo anterior sería correcto únicamente en el caso de que la Ley que autoriza la expedición del título o documento emitido por el Estado, permita su utilización para el pago de un solo tipo de tributo o cuando expresamente se prohíba el pago de ciertos tipos de tributos.

Por ejemplo, el artículo 6 de la Ley No. 3 de 1985 (Créditos por Intereses Hipotecarios Preferenciales) establece expresamente que los bancos y demás entidades que otorguen este tipo de préstamos podrán

recibir anualmente *un crédito fiscal aplicable al pago de su Impuesto sobre la Renta*, por una suma equivalente a la diferencia entre los ingresos que el banco hubiese recibido, en caso de haber cobrado la tasa de referencia del mercado y los ingresos efectivamente recibidos en concepto de intereses con relación a cada uno de los préstamos hipotecarios preferenciales.

Por su parte, el artículo 14 de la citada Ley No. 3 de 1985 plantea que en *el supuesto de cesión o cualquier otra forma de transmisión del crédito dimanante de un contrato de préstamo hipotecario preferencial, el crédito fiscal previsto en esta Ley pasará al nuevo acreedor*, a partir de la fecha de la cesión o transmisión. Tal cesión deberá notificarse el Ministerio de Hacienda y Tesoro.

En síntesis, podría reglamentarse la no utilización de este tipo de créditos para el pago o compensación de impuestos distintos al Impuesto sobre la Renta, porque la Ley de su creación establece el único fin para el cual puede ser utilizado este crédito. Lo que no estimamos correcto es limitar su utilización a un porcentaje, cuando la Ley de su creación no establece límite o restricción alguna sobre este particular.

Potestad Reglamentaria en Materia Tributaria

Si a través del Decreto Ejecutivo No. 100 de 2004, el Órgano Ejecutivo pretende hacer uso de su potestad de reglamentación de las leyes y establecer ciertos procedimientos y mecanismos para concretar la aplicación práctica de las normas de jerarquía legal que se reglamentan, cualquier exceso o restricción que se introduzca y que no esté autorizada en la Ley, podría ser retada como inconstitucional o ilegal por cualquier interesado. Así lo ha reconocido la Corte Suprema de Justicia en numerosos fallos, de los cuales nos permitimos transcribir dos (2) extractos que consideramos pertinentes:

“... en igual orden de la confrontación constitucional, en lo que

respecta a la violación del artículo 52 de la Constitución, que al señor Procurador General no le parecen muy convincentes los argumentos del advertidor; sin embargo, para el Pleno de la Corte la impetrada infracción del precepto constitucional, resulta clara al disponer que *nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera en la forma prevista en las leyes*. Se trata, evidentemente, como se arguye en la advertencia, del denominado principio de legalidad, recogido también en el inciso 10 del artículo 153 de la Constitución Nacional, en el sentido de que sólo la Ley "... promulgada conforme a los principios constitucionales que regulan la materia puede crear, modificar o suprimir impuestos, el hecho generador de la relación jurídico tributaria, fijar la alícuota del impuesto y la base de su cálculo..." (Sentencia de 4 de febrero de 1992 del Pleno de la Corte Suprema de Justicia. Advertencia de Inconstitucionalidad interpuesta por el Lic. Mario Galindo Heurtematte, en contra del artículo 7 del Decreto de Gabinete No. 109 de 1992 y el de la Resolución No. 201-43 de 18 de octubre de 1977, dictada por el Director General de Ingresos). (Cursiva nuestra)

Ahora bien, también se ha debatido la posibilidad de que el denominado "Principio de Legalidad en Materia Tributaria" pueda ser mediatizado, cuando el propio legislador a través de una ley formal, delega en el Órgano Ejecutivo algunas facultades relacionadas con elementos materiales o sustanciales de la obligación tributaria. También contamos con un pronunciamiento de nuestra Corte Suprema de Justicia sobre el particular:

"De la lectura de la norma constitucional, es fácil percibir que *corresponde al legislador establecer la forma como debe realizarse la cobranza de las contribuciones e impuestos sin facultarlo para delegar en el Órgano Ejecutivo tal función legislativa*. Ante esta situación, le asiste razón al impugnante al sostener que la última parte del párrafo primero del artículo 731 del Código Fiscal es violatorio del artículo 48 de la Constitución Política de la República de Panamá cuando confiere al Órgano Ejecutivo una atribución que le es propia al Órgano Legislativo. Como consecuencia, la parte segunda de esta disposición del Código Fiscal, también quebranta el numeral 9 del artículo 157 de la Constitución Política, que prohíbe a la Asamblea Legislativa la delegación de cualquiera de las funciones que le corresponden, salvo la prevista en el numeral 16 del artículo 153 de esa Constitución" (Sentencia de 3 de enero de 1995 del Pleno de la Corte Suprema de Justicia. Inconstitucionalidad incoada por Jaime Padilla en contra de la segunda parte del artículo 731 del Código Fiscal). (Cursiva nuestra)

En síntesis, siempre que el Órgano Ejecutivo (a nivel Ministerial o a nivel de cualquier otra dependencia) pretenda reglamentar la materia impositiva, tiene que ceñirse al marco y los límites estrictos establecidos por el legislador. Así lo expone el desaparecido Dr. Ramón Valdés Costa, quien al analizar el fenómeno de la llamada "flexibilización del principio de legalidad" señala lo siguiente:

"El principio de legalidad tuvo una evolución importante en la formulación que le dio el art. 23 de la C. italiana al establecer *Nessuna prestazione personale o patrimoniale puo essere imposta se non in base alla*

legge. Es decir, no es necesario que la ley fije esas prestaciones, sino que es suficiente que ella establezca las bases. A esta nueva concepción se le denomina **legalidad flexible o atenuada**. La C. española la tomó como modelo en su art. 31.3 con pequeñas modificaciones terminológicas. La doctrina presenta algunas discrepancias sobre el alcance de la modificación, pero la legislación y la jurisprudencia la han aceptado.

Cualquiera que sea la interpretación que le dé a esta innovación, se imponen dos reflexiones relacionadas con el concepto de legalidad que rige en América Latina. **Primera**, que la atenuación del principio encuentra justificación al ser aplicable a todas las prestaciones, inclusive a los precios que se exigen por servicios monopolizados, lo que significa un progreso al evitar una total discrecionalidad administrativa. **Segunda**, que es una formulación diferente a la que rige en las constituciones latinoamericanas, en su doctrina y en sus códigos. Es por lo tanto, inaplicable mientras rijan los textos actualmente vigentes. En otras palabras, los problemas que presenta la rigidez del concepto tradicional, deben solucionarse mediante reformas constitucionales y no por vía de adopción de doctrinas y legislaciones extranjeras diferentes a las nuestras. (Dr. Ramón Valdés Costa. "Estado Actual de la Codificación Tributaria en América Latina", publicado en la Revista Tributaria del Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios No. 108, pág. 187 a 208). (Cursiva nuestra)

En nuestra opinión, el artículo 52 de la Constitución Panameña sigue el *principio de legalidad estricta* a que hace referencia la doctrina más autorizada y no se reconocen atenuaciones a dicho principio, dentro del precepto superior del siguiente texto:

"Artículo 52: *Nadie está obligado a pagar contribución ni impuesto, que no estuvieren legalmente establecidos y cuya cobranza no se hiciera de la forma prescrita en las leyes*".

Como ejemplo, basta señalar que cuando el Órgano Legislativo pretendió delegar en el Órgano Ejecutivo la potestad de determinar ciertas categorías de agentes de retención del Impuesto sobre la Renta, situación que dio lugar a la declaratoria de inconstitucionalidad de la última parte del primer párrafo del artículo 731 del Código Fiscal.

Conclusiones

Entendemos que producto de la crisis fiscal que atraviesan las Finanzas Públicas, desde un punto de vista de política tributaria se propongan medidas para optimizar la recaudación efectiva de los ingresos tributarios del Estado, como se señala en el propio Decreto Ejecutivo No. 100 de 2004, en el sentido de que se pretende *incrementar el flujo de efectivo hacia el Tesoro Nacional*.

No obstante lo anterior, en estricta técnica tributaria, no pueden obviarse ni transgredirse principios como el de legalidad tributaria o incurrirse en un exceso en la potestad reglamentaria del Órgano Ejecutivo, para lograr dichos fines, ya que los mismos forman los pilares del Derecho Tributario Panameño y no admiten ser obviados o transgredidos por situaciones coyunturales.

Los mismos objetivos podrían lograrse utilizando los mecanismos que constitucional y legalmente han sido establecidos para modernizar el ordenamiento tributario. Debe procurarse la participación y hacer un llamado a la responsabilidad de todos los sectores afectados y sin que se produzcan alteraciones abruptas al principio de seguridad jurídica y certeza que deben imperar en materia tributaria.

Cambios Introducidos por la REFORMA TRIBUTARIA DE TORRIJOS

Introducción.

Mediante la Ley número 6 del 2 de febrero de 2005 titulada “que implementa un programa de equidad fiscal” se impone al país la Reforma Fiscal del actual gobierno, tradición que se remonta, por lo menos, al gobierno de 1964.

La nueva Ley consta de 84 artículos. Los tres últimos, cajoneros, le conceden al Órgano Ejecutivo 120 días para reglamentarla (Art. 82), declaran las normas modificadas, adicionadas y derogadas (Art. 83) y determinan la vigencia a partir de su promulgación (Art. 84); que se dio en la Gaceta Oficial Número 25,232 del día 3 de febrero de 2005.

Los primeros ocho artículos contienen normas programáticas, esto es sin mayor poder coercitivo para obligar al gobierno a que las cumpla, que propenden a la reducción del gasto público.

Se “ordena” que el 1° de enero de 2008 el sector público no tenga mayor número de servidores que el que tenía en la “estructura de personal” al 31 de diciembre de 1999, aunque excluye los sectores amparados por leyes especiales y los servicios públicos de salud, educación y seguridad (Art. 1).

Se “ordena” una disminución decreciente, entre el 1° de enero de 2005 y el 31 de diciembre de 2007, del “monto disponible del valor de las vacantes”, pero se excluyen los cargos regidos por las leyes

Por:
Gilberto Sucre



La Tasa Única Anual sobre Sociedades Anónimas y Fundaciones de Interés Privado que hoy es de US\$250.00 anuales aumentará, a partir del próximo año (2006), a US\$300.00 anuales. Las sociedades que se constituyan en adelante pagarán US\$250.00 el primer año y US\$300.00 en los subsiguientes.

especiales, los de jefatura y el valor de las vacantes que se utilicen para incorporar a la planilla personal bajo contrato (Art. 2). Se limita el valor de los contratos por servicios profesionales al equivalente al 2% del monto de la planilla de funcionamiento o de las inversiones (Art. 3).

El Artículo 4º, tal vez el más efectivo, si se cumple, ordena que el presupuesto de gastos corrientes, excluidos intereses y pagos producto de tributos de uso específico, no pueda incrementarse en más que los ingresos corrientes del período fiscal inmediatamente anterior.

Luego se le atribuye al MEF (Art. 5º) reglamentar, sólo dentro del Órgano Ejecutivo, celulares, automóviles, alquileres, asesores y otros servicios básicos; facultad que de suyo ya tenían. No se pagarán pasajes en primera clase pero nada prohíbe la clase ejecutiva, mucho menos la económica, no importa con que frecuencia (Art. 6). Finalmente, se establece que los ingresos de gestión deben formar parte del presupuesto y no deben financiar gastos recurrentes, lo cual es una sana práctica.

Finalmente, los Artículos 10 y 11 subrogan los Artículos 416 y 482 del Código Fiscal, respectivamente, con el propósito de obligar a los cónsules abrir cuenta bancaria dedicada, con la autorización y en coordinación con el MEF, de manera que éste pueda auto transferirse directamente, a su sola discreción, los fondos recaudados previa deducción de los honorarios consulares y gastos autorizados.

Entrando ya en materia tributaria, el Artículo 12 subroga el 683 del CF, que lista los impuestos nacionales, con el propósito de actualizarlo eliminando los que estaban en desuso e incluyendo los faltantes. También eliminó los que se establezcan en Leyes especiales (parágrafo 1) y la posibilidad de asignarlos a los municipios (parágrafo 2).

El Artículo 83, por su parte, derogó los impuestos sobre llamadas internacio-

nales (Ley 6 del 04), sobre tierras incultas (Art. 798 a 805 del CF), el de producción de azúcar (Art. 938 a 945 de CF), el de boletos timbres (Art. 982 a 985 de CF) y el impuesto anual sobre activos de las aseguradoras (Art. 1014 A del CF); sin que al respecto diera explicación alguna.

Tasa Única Anual sobre Sociedades Anónimas y Fundaciones de Interés Privado.

(El Artículo 9 de L 6/ 05 Subrogó el artículo 318 A del C. F.)

La Tasa Única Anual sobre Sociedades Anónimas y Fundaciones de Interés Privado que hoy es de US\$250.00 anuales aumentará, a partir del próximo año (2006), a US\$300.00 anuales. Las sociedades que se constituyan en adelante pagarán US\$250.00 el primer año y US\$300.00 en los subsiguientes.

De paso, se aumentó el término para pagar sin recargo. Las sociedades cuyo aniversario de constitución sea de enero a junio tendrán hasta el 15 de julio (en lugar de 30 de junio) y aquellas cuyo aniversario sea de julio a diciembre tendrán hasta el 15 de enero (en lugar de 31 de diciembre) del año siguiente para pagar sin recargo.

El cargo por mora en el pago se mantiene en US\$50.00. Antes la mora por más de un periodo ocasionaba una multa de US\$250.00. En adelante la multa sube a US\$300.00 pero sólo procede cuando se adeuden dos períodos consecutivos o alternos.

Igual que antes, la mora en el pago, además del recargo y multas por anualidades vencidas, impide, entre otras cosas, la inscripción de actas, acuerdos o documentos y la expedición de certificaciones relativas a la sociedad; salvo las ordenadas por autoridad competente o las solicitadas por terceros con miras a hacer valer sus derechos frente a la respectiva sociedad. Igual que antes la marginal se levanta al pagar, ahora de inmediato; antes en tres (3) días hábiles.

El cambio más importante es que la falta de pago por diez (10) períodos consecutivos acarreará el retiro del Registro Público, teniéndose como disuelta, la sociedad o fundación, con todos los efectos jurídicos que ello conlleva.

En distintas ocasiones se han presentado problemas en la recaudación con la connivencia de funcionarios recaudadores y empleados de las firmas de abogados. Poniendo punto final, se tienen por pagos ciertos lo consignado en recibos oficiales antes del 31 de diciembre de 2004.

Finalmente, en adelante se multará la apropiación de fondos recibidos para pagar la tasa con multa equivalente de cinco (5) a diez (10) veces el valor de la suma dejada de pagar.

Impuesto Sobre la Renta.

1. Principio de territorialidad (Art. 13 L 6/05 subroga 694 CF)

El artículo 694 del Código Fiscal contiene, desde su aprobación mediante Ley 8 de 1956, el principio tributario de territorialidad, conforme al cual, es objeto del Impuesto Sobre la Renta aquella que se produce dentro del territorio de la República de Panamá, sea cual fuere el lugar donde se perciba.

Es más, en la reforma introducida por el Artículo 5 de la ley 9 de 1964 se establecieron dos ficciones jurídicas con miras, la primera (parágrafo 1), a gravar como si se hubiesen producido en el territorio nacional las remuneraciones a nuestros representantes, diplomáticos y consulares; y, la segunda (parágrafo 2), a considerar exentas actividades que aunque realizadas dentro del territorio nacional se entienden surten sus efectos en el extranjero.

Mediante el Art. 13 de la L 6/05 se incorporan al Artículo 694 CF dos nuevos párrafos que parecieran violentar el principio de territorialidad.

En el parágrafo 1-A se reputa de fuente panameña “toda la renta” produ-

cida por un contribuyente que pase por lo menos el 70% del año en territorio nacional.

Lo contradictorio es que se continúa considerando de fuente extranjera, y por ende no gravable, los servicios que ese mismo contribuyente preste en el exterior que no estén relacionados con las actividades gravables dentro del territorio nacional, así como los servicios esporádicos (consultoría, conferencia, etc.) que se presten fuera del país.

Más grave aún es la reforma introducida mediante el nuevo parágrafo 1-B que considera producida en Panamá la renta percibida por personas domiciliadas en el extranjero cuyo “servicio o acto, documentado o no” beneficie a personas naturales o jurídicas, ubicada en Panamá, en la medida en que dichos servicios incidan sobre la producción o conservación de renta panameña y su valor se considere deducible por quien lo recibió; gravando la suma remitida con el 50% de la tarifa aplicable según sea persona natural o jurídica. Tamaña disposición no sólo violenta el principio de territorialidad tributaria y desconoce realidades económicas y financieras del mundo actual, sino que por razones prácticas traerá como consecuencia que el local se abstenga de deducir los gastos incurridos en el exterior o asuma el impuesto que le corresponda al extranjero con los consiguientes perjuicios y repercusiones trasladadas si se permite la irodisia, sólo falta que para ser realmente equitativos se extienda la norma a las ganancias obtenidas, ya no por extranjeros que prestan un servicio, sino también a los que nos venden productos para su reventa o transformación local.

Curiosamente, la nueva norma que establece la obligación de retener exceptúa a quienes dedicándose a “negocios internacionales” desarrollan operaciones en el extranjero por los bienes y servicios que se financien, contraten o ejecuten en el exterior para generar renta declarada

en Panamá, lo cual pareciera constituirse en una avenida para que al menos ciertos contribuyentes locales adquieran servicios en el extranjero en detrimento del fisco según el esquema que utilicen para ello.

2. Determinación de la Renta Bruta. (Art. 14 L 6/05 subroga 696 CF)

Agrega, entre las remuneraciones por servicios personales, (Lit. a) los “**gastos de representación**, participaciones en las utilidades, uso de vivienda o vehículos, viajes de recreo o descanso, costo de educación de familiares”.

Los gastos de representación ya estaban gravados aunque el Art. 696 no lo dijera, pero se permitía, conforme al numeral 8 del Art. 709, deducir, en el sector privado, el 25% de los gastos de representación y demás asignaciones fijas no reembolsables hasta un 25% con un máximo de B/.6,000.00 balboas anuales, disposición ésta que continúa vigente. Así mismo, los gastos de representación del sector público también pagaban Impuesto Sobre la Renta pero a la tasa fija del 5%, según dispuso el Art. 7 de la Ley 1 de 1985, ahora derogada taxativamente por el Art. 83 de la L 6/05. De manera que, en lo sucesivo, impera la equidad en ambos sectores que pagarán con la misma fórmula.

En cuanto al uso de vivienda o vehículos, viaje de recreo o descanso, costo de educación familiar, ya eran gastos gravables si formaban parte de las remuneraciones del trabajador adicionales al salario en virtud del **principio de legalidad tributaria** según el cual tendrían que estar expresamente tipificados como exentos para no ser gravables.

El problema se presenta cuando las viviendas o los vehículos se usan parcialmente para la producción de renta gravable, en cuyo caso la correspondiente porción debe ser deducible. Así, el Art. 38 del Decreto 170 de 1993, reglamentario del Impuesto Sobre la Renta, permite la deducción de los mismos. Es

más, permite que el contribuyente que use su propio vehículo en la actividad productora deduzca los gastos de funcionamiento y mantenimiento salvo el correspondiente a los traslados de su casa al lugar de trabajo y viceversa. De igual manera estaban sujetos al Impuesto Sobre la Renta, aunque a una tasa fija del 5%, las dietas y gastos de combustible de los diputados, según el Lit. k) del Art. 701 CF (introducido por el Art. 9 de L 36 de 1995), más el mismo fue eliminado en la reforma, ratificándose así la equiparación de ambos sectores.

El Art. 80 L 6/05 establece la obligación de presentar declaraciones jurada y estimada de rentas a quienes reciban gastos de representación y otros beneficios salvo que provengan de un solo empleador.

También la participación en las utilidades causaba impuestos para quien la recibía aunque con ciertas reglas que como se verá más adelante, han variado.

Por otro lado califica en el Lit. b) como ganancias “cualquier tipo” y en el Lit. f) entre los servicios públicos concesionados, las autopistas y corredores que de suyo ya pagan conforme a su correspondiente contrato.

En el caso de las distribuidoras de películas (Lit g) lo uniforman al 50% de los ingresos y lo adecua a la exhibición cinematográfica local actual.

Finalmente, en el Lit. h) se aclara que forman parte de la renta bruta no sólo las actividades comerciales en zonas libres sino también las industriales y de servicios.

Para concluir se constriñe expresamente al Órgano Ejecutivo para que reglamente la determinación de la Renta Bruta.

3. Gastos deducibles. (Art. 15 L 6/05 subroga Art. 697 CF)

En materia de gastos deducibles comienza por actualizar, como igualmente hará en otros artículos posteriores, el Ministerio de Hacienda y Tesoro por el Ministerio de Economía y Finanzas como

conducto del Órgano Ejecutivo para reglamentar la aplicación de los principios legales de deducibilidad; así como para eliminar a la Acción Cívica de la Guardia Nacional como recipiente de donaciones deducibles; y para ampliar a la entidad gubernamental competente el limitado concepto de los Ministerios de Educación, Trabajo o Salud para calificar asociaciones sin ánimo de lucro.

Entrando ya en materia, se limitan las **donaciones** deducibles al 1% del ingreso gravable de las personas jurídicas y a B/.50,000.00 las de las personas naturales (Lit. a).

[Se elimina el Lit. c) que establecía la deducibilidad de **intereses** por préstamos hipotecarios para viviendas de uso propio hasta un máximo de B/.15,000.00 anuales así como los intereses pagados por préstamos educativos.]

También se elimina el Lit. ch) que establecía la deducibilidad del 30% de las sumas invertidas en **actividades agrícolas, pecuarias y agroindustriales** hasta un máximo del 40% de la renta gravable; el que por cierto expiró el 31 de diciembre de 2002 según modificación introducida por el Art. 3 de L 28/95.



Se lista (Lit. d) como gastos deducibles las **ganancias distribuidas** por los patronos a sus trabajadores, poniéndole un tope del equivalente a un mes de sueldo respecto a los trabajadores cuyos parientes dentro del cuatro grado de consan-

guinidad y de afinidad tengan más del 15% de la participación en la empresa.

Por otro lado en el párrafo dos que lista gastos no deducibles eliminó “los valores pagados o adquiridos en concepto de bonificaciones” (antes Lit d), lo que sólo se explica si se sobreentiende que están incluidos tácitamente en el párrafo primero Lit. d); máxime cuando también queda derogado la segunda parte de este antiguo literal que le permitía al empleador deducir las utilidades distribuidas entre los trabajadores hasta el 10% de las mismas, y bonificaciones y aguinaldos hasta el equivalente a un mes de sueldo siempre que este no excediera de B/.750.00.

Finalmente, en el párrafo 3, adiciona como indeducibles las regalías ya no sólo de la Zona Libre de Colón sino también las de la Zona Libre de Tocumen.

4. C. A. I. S. para las personas jurídicas. (Art. 16 L 6/05 subroga 699 CF)

En cuanto a la tarifa aplicable a las personas jurídicas, se mantiene la tasa general del 30% eliminándose de paso el trato diferencial que recaía sobre las personas jurídicas inscritas en el registro oficial de la industria nacional, las que tenían contrato con la nación amparados bajo el D.G. 413/70, o contrato ley de fomento a la industria.

Ahora bien, a partir del 2006, la tarifa se aplica, según resulte más favorable al Fisco:

- a) Sobre la **renta gravable** que conforme el Art. 695 CF es la diferencia que resulta al deducir de los ingresos generales los gastos y erogaciones deducibles; o,
- b) Sobre el 95.33% del **total de ingresos**, deduciendo exclusivamente:
 - Los ingresos exentos y/o no gravables.
 - Los ingresos de fuente extranjera.
 - Los impuestos al consumo de combustible y derivados del petróleo y el impuesto selectivo al

consumo de ciertos bienes y servicios, cuando el contribuyente los tenga incluidos en el precio de venta.

Nota: *La declaración estimada del 2006 se hará y pagará conforme al nuevo método.*

Las **microempresas** definidas en el Artículo 2 de L30/00, que facturan hasta B/.150,000.00 anuales no están sujetas a la aplicación del cálculo alternativo (párrafo 4).

Las **sociedades civiles** constituidas por profesionales tienen la opción de pagar el impuesto aplicando el C.A.I.S. o que cada uno de los socios lo pague sobre su cuota parte en las ganancias en cuyo caso se aplica el C.A.I.S. de personas naturales que es del 6% sobre la utilidades o ganancias gravables (párrafo 5).

El cálculo alternativo sobre los ingresos por comisiones se realizará sobre la totalidad de lo percibido en dicho concepto.

El contribuyente que por pagar el C.A.I.S. incurre en **pérdidas** o aquel cuya tasa efectiva (Impuesto Sobre Renta Causado dividido entre la Renta Gravable) exceda el 30%, podrá solicitar a la DGI que no le aplique el C.A.I.S. hasta por los tres años subsiguientes (párrafo 1).

A partir de 01/01/06 la declaración de renta deberá prepararse en base a registros contables que utilicen el sistema de devengado efectuados conforme a las normas internacionales de información financiera (**NIIFs**). Sólo excepcionalmente, dada la actividad económica del contribuyente, podrá usarse el sistema de recibido, previa autorización de la DGI (párrafo 3).

Con el fin de **validar** las declaraciones de renta la DGI podrá requerir del contribuyente copia de los estados financieros presentados a las instituciones financieras. La incongruencia entre las declaraciones y dichos estados se considera defraudación fiscal (párrafo 2).

Finalmente en un último párrafo transitorio se autoriza al MEF revisar el

coeficiente del C.A.I.S. cuando la tasa efectiva del Impuesto Sobre la Renta exceda el 25%, facultad ésta que pareciera inconstitucional pues no puede el ejecutivo reformar un impuesto de esta manera.

5. C.A.I.S. para las personas naturales. (Art. 17 L 6/05 subroga Art. 700 CF)

Se simplifica la tarifa aplicable a las personas naturales, adecuándola a la exoneración concedida por la reforma tributaria Moscoso, se establece el máximo en 27% sobre el excedente de B/.30,000.00, lo que de paso corrige una inequidad que existía anteriormente al gravarse con el 30% de B/.40,000.00 a B/.50,000.00 y de más de B/.200,000.00, más con el 33% el tramo intermedio de B/.50,000.00 a B/.200,000.00.

Ahora bien, a partir del 2006, las personas naturales con ingresos gravables que exceda de B/.60,000.00 deberá calcular y pagar el impuesto, según resulte más favorable al Fisco:

- a) Conforme a la tarifa aplicada sobre la **renta gravable**; que según el Art. 695 CF es la diferencia que resulta al deducir de los ingresos generales los gastos y erogaciones deducibles; o,
- b) Aplicando el 6% sobre el **total de ingresos**, deduciendo exclusivamente:
 - a. Los ingresos exentos y/o no gravables.
 - b. Los ingresos de fuente extranjera.
 - c. Los impuestos al consumo de combustible y derivados del petróleo y el impuesto selectivo al consumo de ciertos bienes y servicios, cuando el contribuyente los tenga incluidos en el precio de venta.

Nota: *La declaración estimada del 2006 se hará y pagará conforme al nuevo método.*

Se exceptúan aquellos contribuyentes personas naturales, aunque devenguen más de B/.60,000.00, cuyo ingreso esté

constituido por salarios y gastos de representación provenientes de una sola fuente.

Así mismo, si el contribuyente persona natural ejerce el comercio a través de registros o licencias comerciales se efectúa el cálculo conforme al C.A.I.S. aplicable a las personas jurídicas, y no a las personas naturales.

Si por razón del pago del Impuesto Sobre la Renta, la persona natural incurriese en pérdida, deberá solicitar a la DGI la no aplicación del cálculo alternativo.

Las **sociedades civiles** constituidas por profesionales tienen la opción del C.A.I.S. aplicable a las personas jurídicas o a que cada socio aplique el C.A.I.S. de personas naturales sobre su cuota parte de la ganancia.

El cálculo alterno sobre los ingresos por comisiones se realizará sobre la totalidad de lo percibido en dicho concepto.

6. Reglas especiales para el cómputo del Impuesto Sobre la Renta. (Art. 18 L 6/05 subroga 701 CF)

a) Impuesto sobre la enajenación de inmuebles.

Antes se procedía a calcular la **ganancia en la enajenación** deduciendo del precio de la misma su costo básico o de adquisición, las mejoras incorporadas, los gastos de transferencia y el 10% del costo básico por cada doce meses en que el inmueble estuvo bajo propiedad del contribuyente.

Tal ganancia de la enajenación se dividía entre los años calendario en que el bien estuvo bajo propiedad, dando así la **ganancia promedio**.

Acto seguido se sumaba a la ganancia promedio la renta gravable de otras fuentes correspondientes al periodo fiscal en que se efectuó la venta, dando la **ganancia total**.

A la ganancia total se le aplicaba la tasa del 699 o del 700, según fuera persona jurídica o natural, lo cual constituía la **tasa efectiva**.

Para terminar, el Impuesto Sobre la Renta de la enajenación resultaba de aplicar la tasa efectiva sobre la ganancia de la enajenación.

Así mismo se permitía, a opción del contribuyente, pagar el impuesto a la tasa fija del 5% sobre la suma resultante del valor catastral, más el de las mejoras incorporadas, más el 10% anual sobre el valor catastral y mejoras por cada año calendario de propiedad.

Ahora, la ganancia de la enajenación se obtiene restando del precio el costo básico, las mejoras incorporadas y los gastos de transferencia, mas ya no el 10% anual sobre el costo básico.

En adelante el contribuyente pagará el impuesto con base a la tasa previstas en el Art. 699 o 700, según sea persona jurídica o natural, cuando ha sido propietario por menos de 24 meses o cuando la compra venta de inmuebles sea parte de su giro ordinario de negocios.

En adelante, sólo en los demás casos se permitirá el pago con base a una tasa fija y definitiva, ahora del 10%.

Igual que antes si hay varias enajenaciones en un mismo periodo fiscal la ganancia es el total pero este no puede ser negativo para los propósitos del impuesto.

Nota: *Dentro de los 6 meses siguientes a partir de la promulgación de la Ley, en la primera enajenación de cualquier inmueble, su costo básico será el valor catastral o en libros, según sea inferior.*

Vencido este plazo el contribuyente podrá optar por presentar una declaración jurada del nuevo valor catastral que de serle aceptada por la Dirección de Catastro se tomará como costo base.

Nota: *Se elimina por inaplicable el que la enajenación de inmueble adquirido por donación o herencia se tenga por costo básico el valor sobre el que se pagó el impuesto de donación o asignación hereditaria.*

b) Arrendamiento de inmuebles.

Se mantienen iguales las reglas especiales aplicables al arrendamiento de inmuebles (Lit. b).

c) Protectoras y distribuidoras de películas.

Se mantienen iguales las reglas especiales aplicables a protectoras y distribuidoras de películas (Lit. c).

d) Zonas libres.

Tratándose de la Zona Libre de Colón o cualquier otra zona libre que exista o sea creada “en el futuro”, se mantiene la exención sobre operaciones exteriores, en lo que a las exportaciones respecta, más en lo que a los **traspasos internos** se refiere lo limita, en el caso de la ZLC y del Aeropuerto de Tocumen, a los traspasos de **mercancía** (no así a los servicios).

La DGI reglamentará la adjudicación de costos y gastos entre operaciones exteriores e interiores.

Queda expresamente estipulado que, excepción hecha del traspaso de mercancía, son gravables todos los demás ingresos provenientes de servicios internos.

Igualmente se estipula que no sólo los empleados sino los contratados por “servicios profesionales o de cualquier índole” están sujetos al impuesto.

e) Enajenación de valores. (Lit. e)

Continúan siendo gravables las ganancias obtenidas en la enajenación de valores y demás bienes muebles, excepto la de aquellos valores registrados ante la CNV y negociados a través de una bolsa de valores u otro mercado organizado.

La modalidad estriba, respecto al resto de los valores y a los demás bienes muebles, que si estos han sido propiedad del contribuyente por más de 24 meses, éste podrá optar entre pagar el impuesto a la tasa fija del 10% o acumularlo al resto de su ganancia gravable, aplicando entonces la tasa general.

f) Dividendos o cuotas de participación. (Lit. f)

Se mantienen iguales las reglas especiales aplicables a dividendos o cuotas de participación.

g) Artistas, músicos, deportistas y profesionales en general. (Lit. g)

Se elimina la sanción especial que existía (5 a 10 veces el impuesto a pagar) si se declaraba menos de lo percibido. Es de presumirse, no obstante, que se aplican las sanciones generales por defraudación.

h) Préstamos o financiamientos extranjeros. (Lit. h)

Los intereses, comisiones u otros cargos por préstamos o financiamientos del extranjero estaban sujetos a la retención del Impuesto Sobre la Renta a la tasa fija del 6%, ahora pagarán el 50% de la tasa general aplicable a las personas jurídicas o naturales, según sea el caso.

i) Intereses sobre valores. (Lit. i)

Se mantiene el pago del impuesto a la tasa fija del 5% sobre los intereses producidos por los valores de deuda o renta fija (pagarés, bonos, títulos financieros, cédulas hipotecarias, etc.) registrados en la CNV; así como la exención de dicho impuesto cuando los valores sean además colocados a través de una bolsa u otros mercados organizados.

j) Prestaciones por terminación de la relación laboral.

Las prestaciones recibidas en virtud de la terminación de la relación laboral no se suman al salario y demás remuneraciones del período y pagan el impuesto por separado con base a la tasa general de personas naturales. Además, se deduce el 1% por cada 12 meses de servicio y luego B/.5,000.00 adicionales.

Lo que hace la reforma es excluir **taxativamente** de este paquete las vacaciones y el Décimo Tercer mes ya que estas prestaciones corresponden al trabajo ordinario y no a la terminación del mismo.

k) Dietas y gastos de combustible de los diputados.

El Art. 9 de L 36/95 adicionó al Art. 701 el Lit. k) que gravaba con la tasa fija del 5% las dietas y gastos de combustible

de los diputados. Esta disposición fue eliminada.

1) I.T.B.M.S.

Mediante el Art. 3ro. De L 61/02 se adicionó al Art. 701 el Lit. l) que permitía descontar del Impuesto Sobre la Renta a pagar, hasta el máximo del 10% de la misma, el 50% del I.T.B.M.S. pagado como sujeto activo de dicho tributo; disposición ésta que ahora es eliminada. No obstante, queda vigente la deducción como gasto al tenor de lo dispuesto en el parágrafo 12 del Art. 1057 V del CF.

7. Rentas exentas. (Art. 19 adiciona Lit. o) y r) y modifica s) e y) del Art. 708 CF).

a) Beneficios de fondo de pensión o jubilación.

Aprovechando que el anterior Lit. o) del Art. 708 estaba derogado, la reforma introduce un nuevo Lit. o) exonerando del Impuesto Sobre la Renta los pagos procedentes de los fondos para jubilados y pensionados a que se refiere la L 10/93, reformada por el D L 1/99.

b) Renta bruta anual hasta B/.10,400.00.

Mediante el Art. 4 de L 61/02 (reforma Moscoso) se introdujo el Lit. r) referente a la exención de los asalariados hasta los B/.800.00 mensuales, B/.10,400.00 al año, sin considerar el décimo tercer mes.

La reforma Torrijos, una vez más, para poder afirmar que se deroga la reforma Moscoso, subroga técnicamente este literal por exactamente el mismo texto.

c) Actividad agropecuaria.

Se incrementa de B/.100,000.00 a B/.150,000.00 EL máximo de los ingresos brutos de los contribuyentes dedicados a la actividad agropecuaria, cuyos recipientes quedan exentos del Impuesto Sobre la Renta.

d) Terminación de la relación laboral (Lit y)

Se adiciona a la exención ya aplicable a las prestaciones laborales por terminación los beneficios que reciba el trabaja-

dor jubilado o pensionado de fondos creados conforme a la Ley 10 de 1993.

8. Declaración jurada de rentas. (Art. 20 L 6/05 subroga 710 CF).

En materia de declaración estimada de rentas, cuando ésta sea menor a la jurada, mejora la redacción del tercer párrafo al sustituir el anterior concepto de "falsedad" por el nuevo de "veracidad" al referirse a las investigaciones que al respecto realice la DGI.

Entre las personas exentas de presentar declaraciones de renta se mantienen en el parágrafo 1ro. Numeral 3 a los individuos dedicados a actividades agropecuarias con ingresos anuales menores de B/.100,000.00, norma ésta que debió reformarse incrementándola a B/.150,000.00 para adecuarla a la reforma introducida al Art. 708.

Se reduce de 3 a 2 meses el término para solicitar la prórroga de la presentación de la declaración (el anterior parágrafo 2 pasa a ser el parágrafo 5).

Incluye taxativamente a la Zona Libre de Tocumen entre las obligadas a presentar declaraciones separadas de sus operaciones exteriores e interiores (parágrafo 2 antes 3).

Se permite expresamente la declaración rectificativa pero las presentadas 12 meses después de la original pagarán B/.100.00 si es persona natural o B/.500.00 si es jurídica.

9. Declaración jurada de información. (Art. 21 adiciona Art. 710 A CF).

En adelante conjuntamente con la declaración jurada de rentas, habrá que presentar una declaración jurada de cumplimiento de ciertas obligaciones tributarias, suscrita por el representante legal, el gerente general y el encargado del manejo financiero de la empresa, quienes son solidariamente responsables por la veracidad; constituyéndose automáticamente la falsedad en defraudación fiscal sancionable con multa de 5 a 10 veces el valor defraudado o arresto de 2 a 5

años. Nade se dice respecto al contribuyente persona natural o a la jurídica que carece de tres funcionarios distintos.

10. Preparación y refrendo de declaraciones. (Art. 22 L 6/05 subroga 712 CF)

Cualquier contribuyente con un capital superior a B/.100,000.00 o con un volumen anual mayor de B/.50,000.00 en ventas, ahora se aclara taxativamente “de bienes o servicios”, requiere que un CPA prepare y refrende su declaración.

Más ahora se incrementan las multas a los CPA que consignen datos falsos, que antes era de B/.25.00 a B/.1,000.00, en adelante será entre B/.1,000.00 y B/.5,000.00 por “cada declaración falsa”.

Nota: El Art. 23 adiciona 2 párrafos al 722 que son una repetición del texto anterior adicionado mediante el Art. 5 L 61/02.

11. Retención a funcionarios públicos. (Art. 24 L 6/05 subroga Art. 732 CF).

La retención del Impuesto por la CGR se extiende “a los ingresos por gastos de representación”, de los funcionarios públicos, que será del 10%; y a los honorarios de “las personas contratadas en concepto de servicios profesionales”.

12. Retención a los empleados privados. (Art. 25 L 6/05 subroga 734 CF).

En adelante se deducirá y retendrá el impuesto a “personas contratadas por servicios profesionales”, así como a los “ingresos por gastos de representación” retención ésta última que será del 10%.

Se aumenta de 15 a 30 días el término para remesar.

13. Prescripción.

El Art. 26 adiciona un párrafo al párrafo del Art. 737 que reproduce el texto ya introducido por el Art. 6 de L 61/02.

14. Declaración tardía. (Art. 27 L 6/05 subroga 753 CF).

Por la presentación fuera de término de la declaración, se aumenta el mínimo de la multa de B/.10.00 a B/.100.00, manteniéndose el máximo en B/.1,000.00.

15. Llevanza de registros. (Art. 28 L 6/05 subroga Art. 754 CF).

Aumenta la multa por no llevar los registros contables, que antes era de B/.25.00 a B/.100.00, ahora es de B/.100.00 a B/.500.00. Se introduce una multa por atraso (se permite hasta 60 días) de B/.100.00 a B/.500.00 por mes, lo cual resulta incongruente pues se le da la misma gravedad al no llevar los registros que al llevarlos atrasados.

El Art. 31 subroga el Art. 759 CF a fin de elevar la multa al trabajador o profesional independiente que no lleve el Registro de Ingresos y Egresos, antes de B/.25.00 a B/.100.00, ahora de B/.500.00 a B/.5,000.00.

16. Negativa del contribuyente a cooperar. (Art. 29 L 6/05 subroga 755 CF).

Se incrementa la multa, antes de B/.10.00 a B/.1,000.00, ahora de B/.100.00 a B/.5,000.00. Además, se extiende al cumplimiento de todas las obligaciones tributarias no solo sobre el Impuesto Sobre la Renta.

17. Negativa de terceros a cooperar. (Art. 30 L 6/05 subroga Art. 756 CF).

Incrementa las multas, antes B/.10.00 a B/.1,000.00, ahora B/.1,000.00 a B/.5,000.00 la primera vez, B/.5,000.00 a B/.10,000.00 por reincidencia, además cierre del establecimiento hasta por 2 días la primera vez y hasta por 10 en reincidencia, con clausura hasta por 15 días si persiste el incumplimiento. No queda claro que sucederá si el tercer remiso es un ente gubernamental.

Finalmente, se aumenta la multa a funcionarios públicos o particulares que infrinjan disposiciones referentes a la expedición de Paz y Salvo, antes de B/.10.00 a B/.1,000.00, ahora de B/.1,000.00 a B/.5,000.00, más sanciones penales que correspondan.

Impuesto de Inmuebles.

El Art. 32 de L6/05 subroga el Art. 774 C. F. y los Arts. 33 y 34 adicionan los artículos 764 B y 766 A, respectivamente.

En materia de **exenciones** se eliminan las otrora aplicables a escuelas (# 5) y hospitales privados (# 6), a cambio de hasta 25 becas o la atención gratuita de 25 enfermos más casos de emergencia; substituyéndolos, en el Art. 764 B, por una deducción directa del impuesto, sin límite alguno, lo cual, en efecto, es mas equitativo, aunque continúa siendo un privilegio del que muchos otros contribuyentes quisieran participar, por ejemplo los profesionales prestando servicios pro-bono.

También elimina los exentos “por leyes especiales”, dejando exclusivamente los pactados en convenios internacionales o en contratos ley (# 7, #5).

Asimismo elimina la exoneración genérica de cinco (5) años sobre las mejoras (# 10). Mas adelante, en el artículo 81, transcribe las exoneraciones sobre mejoras tal y como fueron establecidas en leyes especiales.

Aumenta el valor exento de B/.20,000.00 hasta B/.30,000.00 (antes #9, hoy 7) y agrega los inmuebles sin fines de lucro de los sindicatos (numeral 8), las fincas agropecuarias hasta los B/.150,000.00 (#9) y los destinados exclusivamente a actos educativos con fines no lucrativos por parte de congregaciones religiosas (# 3).

Elimina los trámites de solicitud, concediendo las exoneraciones automáticamente (parágrafo primero).

Por último, establece una tarifa progresiva combinada alternativa, que equivale más o menos a la mitad de la normal, para quienes presenten ante la Dirección de Catastro un avalúo profesional a efectos del nuevo gravamen, el que aceptado no podrá variarse en cinco (5) años. Asimismo, condona los intereses moratorios a quienes presenten declaración jurada del valor inmobiliario antes del 30 de junio de 2005.

Impuesto de timbre.

Aunque el Art. 35 expresa subrogar el párrafo segundo y el parágrafo del Art. 946 C.F., en realidad transcribe el texto

de las reformas introducidas mediante el Art. 7 L61/02 (Reforma Moscoso).

Igualmente sucede con el Art. 36 que aduce subrogar el primer párrafo del #28 del Art. 973 cuando no hace más que repetir el texto de la misma reforma que introdujo el Art. 8 de la L61/02.

Lo que sí hace el Art. 83 es derogar en su totalidad el capítulo cuarto de los boletos-timbres (Art. 982 a 985).

Impuesto sobre Patentes Comerciales e Industriales.

El Art. 37 de la L6/05 subrogó el Art. 1004 del C.F. que establece el impuesto anual causado por las licencias comerciales e industriales, una vez más reforma inocua que reproduce el texto de las reformas ya introducidas por el Art. 10 L61/02.

Impuesto sobre Bancos, Financieras y Casas de Cambio.

El Art. 38 de las L6/05 subrogó el Art. 1010 del C.F. que establece los impuestos causados sobre los activos de bancos con licencia general y sobre otras entidades, una vez más reforma inocua que reproduce el texto de las reformas ya introducidas por el Art. 11 L61/02.

ITBMS.

(Art. 39 subroga Art. 1057 V.C.F.)

En materia del impuesto a las transferencias de bienes, muebles y servicios (ITBMS) las reformas son:

- a) Parágrafo 6, #2: En lugar de gravar con el 15% exclusivamente “cigarillos” se amplía a “productos derivados del tabaco, tales como cigarillos, cigarros, puros, entre otros”. Además se destina el 10% de la recaudación al ION (véase L28/01).
- b) Parágrafo 7: Se divide en dos literales, g) y h), la exención a los servicios profesionales al extranjero por un lado, y los servicios legales a las naves por el otro.
- c) Parágrafo 8, literal B, # 17: Se agrega entre los servicios exentos

el expendio de alimentos en locales que no vendan bebidas alcohólicas.

- d) Parágrafo 10: Ahora se permite expresamente las declaraciones rectificativas, pero las mismas tendrán un costo de B/.500.00 si se presentan 12 meses después de la fecha para la presentación inicial.
- e) Parágrafo 20: Aumentan las sanciones que antes eran de 2 a 10 veces la suma defraudada y arresto de 1 a 2 años, a de 5 a 10 veces

la suma defraudada y de 2 a 5 años de arresto.

- f) Parágrafo 25: Se eliminan de entre las medidas precautorias las detenciones preventivas y las retenciones de fondos.

Administración, Fiscalización y Procedimientos.

A continuación se señalan varios artículos supuestamente modificados pero que realmente no hacen otra cosa que copiar el texto de artículos modificados previamente por la L61/02. (Reforma Moscoso)

L6/05	C. F.	Tema	L61/02
Art. 40 sub.	1072-A	Recargos e Intereses Moratorio	Art. 13
Art. 41 sub.	1072-B	Aplicación de Pagos	Art. 14
Art. 42 sub.	1230	Notificaciones	Art. 17
Art. 43 ad.	1238-A	Recursos	Art. 18
Art. 44 sub.	1239	Término para interponer	Art. 19
Art. 45 ad.	1239-A	Sustentación	Art. 20

Dirección General de Ingresos (DGI-DG 109/70).

Se elimina del nivel central la Secretaría General y del nivel provincial las correspondientes Secretarías. Además, agrega a las administraciones provinciales el manejo de "Reconocimiento, exoneraciones y prescripciones" (Art. 47

sub. Art. 3 DG 109/70; Art. 52 sub. 9 DG 109/70).

También a continuación varios artículos del DG 109/70 de la DGI supuestamente modificados pero que no hacen otra cosa que copiar el texto de artículos modificados previamente por la L61/02, en el mejor de los casos con cambios cosméticos.

L6/05	DG 109/70	Tema	L61/02
Art. 46 sub.	Art. 1	DGI	Art. 21
Art. 48 ad.	Art. 3 A	Cargos DGI requisitos	Art. 24
Art. 49 ad.	Art. 3 B	Evaluación desempeño	Art. 25
Art. 50 ad.	Art. 3 C	Carrera Administrativa	Art. 26
Art. 51 mod.	Parag. 2 y Ad. Parag. 5	Red Bancaria / Paz y Salvos	Art. 27
Art. 53 ad.	Parag. 4 al 17	Medidas Cautelares	Art. 29
Art. 54 sub.	Art. 20	Recabar Información	Art. 30
Art. 55 ad.	Art. 20 A	Exigir Garantías	Art. 31

Impuesto selectivo al consumo (ISC).

Igual que se hizo con el ITBMS, en lugar de gravar con los ISC exclusivamente “cigarrillos” se amplía a “productos derivados del tabaco, tales como cigarrillos, cigarros, puros, entre otros”.

Así mismo, antes se gravaban las motocicletas con más de 500 cc de cilindrada, en adelante se gravarán de 125 cc en adelante.

Además, se gravarán los motores fuera de borda de más de 75 cc de cilindrada y se agrega a las embarcaciones “de recreo”, la de “deporte” (#2).

En adelante, también se gravarán los premios mayores de B/.300.00 de los juegos de suerte y azar concesionados por el Estado (# 5). (Art. 56 L 6/05 subroga L 45/95).

La tarifa del ISC se mantiene en el 5%, excepto los premios mayores de B/.300.00 ganados en “máquinas tragamonedas”. (Art. 62 adiciona 28-A L 45/95). Todo parece indicar que esto fue un “lapsus menti” del Legislador, ya que en el proyecto inicial sólo se gravaban los premios de las tragamonedas no así el de los demás juegos de suerte y azar lo cual, tal y como se señaló en aquel entonces, era inequitativo con los jugadores de más bajo perfil.

Mediante el Art. 63 L 6/05 se adiciona el Art. 28B a la L 45/95 con el propósito de definir **la base imponible** de este impuesto.

Mediante el Art. 64 L 06/05 se adiciona el Art. 28C a la L 45/95 a fin de hacer extensivas al reconocimiento, recaudación y vigilancia de éste impuesto las normas generales aplicables al ITBMS.

Por lo demás se subrogan los siguientes artículos innecesariamente ya que se mantiene el mismo texto del artículo codiciado:

- a) Art. 57 subroga 2 L 45/95 (Contribuyentes dispuestos selectivo al consumo).

- b) Art. 58 subroga 3 L 45/95 (Define importación, venta y servicio).
- c) Art. 59 subroga 4 L 45/95 (Hecho generador).
- d) Art. 60 subroga 5 L 45/95 (Determinación de base imponible).
- e) Art. 61 subroga 7 L 45/95 (Pago).

Impuesto de transferencia de bienes inmuebles (ITBI).

En adelante, el impuesto también recaerá sobre la transferencia que se haga a través de **donaciones**. No obstante, quedan exentas las donaciones al Estado y sus entes y entre cónyuges y parientes dentro del primer grado de consanguinidad, tema éste que deberá ser reglamentado por la DGI.

Curiosamente en el Art. 2 original se declaraban exentas, además de las donaciones, las **herencias**, por razones obvias ya que no son producto de una “convención”, a que se refiere el Art. 1ro. En el nuevo artículo no sólo se eliminan como exentas las donaciones en general, sino también las herencias lo cual deja la duda de si en adelante también estarán gravadas con el ITBI las transferencias de inmuebles que se hagan por esta vía.

Además se elimina del artículo original la disposición que señalaba como gravable la adquisición por el comunero de nuevas cuotas del inmueble común. Es de presumirse que se aplican entonces las reglas generales: gravable si es por convención, exenta si es entre cónyuges o consanguinidad de primer grado.

(Art. 65 L 6/05 subroga 1 L 106/74; Art 66 L 6/05 subroga 2 L 106/74).

El ITBI continúa siendo deducible del Impuesto Sobre la Renta causado por la enajenación del inmueble, más sólo en aquellos casos en que el contribuyente no opte por pagar el Impuesto Sobre la Renta a la tasa fija del 10% (Art. 67 L 6/05 subroga Art. 3 L 106/74).

En adelante solo estará exenta la primera operación de venta, ya no sólo de

viviendas sino de cualquier inmueble, que se realice dentro de los 2 años contados a partir del permiso de ocupación. Tampoco estarán exentas las ventas o reventas de viviendas de interés social. (Art. 68 L 6/05 subroga Art. 4 L 106/74).

Se eleva a la categoría de defraudación fiscal las declaraciones falsas sobre el valor real de la transferencia.

Incentivos al turismo. (Art. 69 L6/05 sub. 4 L8/94)

Respecto a la definición de oferta turística se cerró la lista de inversiones colaterales en hoteles.

Fundaciones de Interés Privado. (Art. 70 L6/05 sub. 27 L25/95)

Se eliminó la exención de todo impuesto sobre la transferencia de los bienes por cumplimiento de los fines o extinción de la fundación, al cónyuge y consanguíneos de primer grado del fundador.

Fideicomisos. (Art. 71 L6/05 sub 35 L1/84)

Se eliminó la exención total de impuestos que se otorgaba al la inversión de bienes fideicomitidos en viviendas y

parques industriales.

Obligación de documentar (facturar). (Art. 72 L6/05 sub 11 L76/76; Art. 73 L6/05 sub. 12 L76/76)

En adelante se permitirá que las copias reposen en archivos magnéticos, digitales u otro método tecnológico autorizado por la DGI a solicitud del contribuyente.

Deberá incluirse en la factura el nombre del impresor con su R.U.C., la fecha de la impresión, el tiraje inicial y final.

La DGI, a su discreción, podrá establecer requisitos adicionales de las facturas, así como exigir documentos o sistemas distintos, aunque no lo solicite el contribuyente.

Contabilidad y Auditoria. (Art. 74 L6/05 ad. lit. "i" al art. 14 L57/78)

Se le asigna a la Junta Técnica de Contabilidad la función de adoptar normas y procedimientos de contabilidad y auditoria de obligatorio cumplimiento. Además se adoptan las normas internacionales de información financiera emitidas por la IASB y las normas y guías internacionales de auditoria de la IFC.

Reforestación.

La exención del Impuesto Sobre la **Renta** en las utilidades de la reforestación varía de la siguiente manera:

Antes

- Contribuyente dedicado a la comercialización de productos forestales
- Hasta el corte final
- Plantación establecida dentro de 25 años de la ley
- Propietarios inscritos en el Registro Forestal (Art. 75 L6/05 sub. 4 L24/92)

Ahora

- Exclusivamente
- Al momento del Corte final
- 13 años
- Fincas inscritas

La exención del impuesto de **inmuebles** e **ITBI** varía de la siguiente manera:

Antes

- Fincas reforestadas en más del 50%
- Fincas mínimo 200 hectáreas reforestadas (Art. 76 L6/05 sub. 7 L24/92)

Ahora

- 75% exclusivamente reforestación
- Inscritas en el Registro Forestal

FECL. (Art. 77 L6/05 sub.#2 art. 2 L4/94)

En adelante solo estará excluido del FECL el financiamiento a través de la emisión de bonos y valores cuando éstos estén debidamente registrados en la CNV.

Leasing. (Art. 78 L6/05 sub. 23 L7/90)

Además de cambios tendientes a mejorar la redacción se adiciona como exento del Impuesto Sobre la Renta los alquileres financieros de aeronaves dedicadas al comercio internacional.

Universalización de Incentivos. (Art. 79 L6/05)

Los créditos del Impuesto Sobre la Renta derivados de las inversiones a que se refería el art. 6 de la Ley 28 de 1995 se limitan al 5% anual, y quienes pretendan utilizarlo deberán comunicarlo a la DGI dentro de los 180 días siguientes a la entrada en vigencia de la ley.

Exoneración sobre mejoras.

El art. 81 L6/05 transcribe, salvo en una palabra el texto del artículo 1° de la Ley 50/04 que subrogó el art. 34 de la L61/02. De manera que continúan vigentes las exoneraciones del impuesto de **inmuebles** en iguales términos.

ANEXOS

REFORMAS TRIBUTARIAS 2005 Disposiciones modificadas, adicionadas y derogadas según el artículo 83 de la Ley 6 del 2005

Modificadas

318 A C. F.	sub. X 9	L 6/05
416 C. F.	sub. X 10	L 6/05
482 C. F.	sub. X 11	L 6/05
683 C. F.	sub. X 12	L 6/05
694 C. F.	sub. X 13	L 6/05
696 C. F.	sub. X 14	L 6/05
697 C. F.	sub. X 15	L 6/05
699 C. F.	sub. X 16	L 6/05
700 C. F.	sub. X 17	L 6/05
701 C. F.	sub. X 18	L 6/05
708 (S-Y) C. F.	mod. X 19	L 6/05
710 C. F.	sub. X 20	L 6/05
712 C. F.	sub. X 22	L 6/05
732 C. F.	sub. X 24	L 6/05
734 C. F.	sub. X 25	L 6/05
753 C. F.	sub. X 27	L 6/05
754 C. F.	sub. X 28	L 6/05
755 C. F.	sub. X 29	L 6/05
756 C. F.	sub. X 30	L 6/05
759 C. F.	sub. X 31	L 6/05

Modificadas

764 C. F.	sub. X 32 L 6/05
946 (2 parr y parg) C. F.	mod. X 35 L 6/05 (=)
973 (1 parr # 28) C. F.	mod. X 36 L 6/05 (=)
1004 C. F.	mod. X 37 L 6/05 (=)
1010 C. F.	mod. X 38 L 6/05 (=)
1057 V. C. F. _	sub. X 39 L 6/05
1072 A C. F.	sub. X 40 L 6/05 (=)
1072 B C. F.	sub. X 41 L 6/05 (=)
1230 C. F.	sub. X 42 L 6/05 (=)
1239 C. F.	sub. X 44 L 6/05 (=)
1 DG 109/70	sub. X 46 L 6/05
3 DG 109/70	sub. X 47 L 6/05
5 (parg 2) DG 109/70	sub. X 51 L 6/05
9 DG 109/70	sub. X 52 L 6/05
20 DG 109/70	sub. X 55 L 6/05
1 L45/95	sub. X 56 L 6/05
2 L45/95	sub. X 57 L 6/05 (=)
3 L45/95	sub. X 58 L 6/05 (=)
4 L45/95	sub. X 59 L 6/05 (=)
5 L45/95	sub. X 60 L 6/05 (=)
7 L45/95	sub. X 61 L 6/05
1 L106/74	sub. X 65 L 6/05
2 L106/74	sub. X 66 L 6/05
3 L106/74	sub. X 67 L 6/05
4 L106/74	sub. X 68 L 6/05
4 L8/94	sub. X 69 L 6/05
27 L25/95	sub. X 70 L 6/05
35 L1/84	sub. X 71 L 6/05
11 L76/76	sub. X 72 L 6/05
12 L76/76	sub. X 73 L 6/05
4 L24/92	sub. X 75 L 6/05
7 L24/92	sub. X 76 L 6/05
# 2 art. 2 L4/94 (ad x L56/95)	sub. X 77 L 6/05
23 L 7/90	sub. X 78 L 6/05 (=)

(=) Texto no varía

REFORMAS TRIBUTARIAS 2005

Disposiciones modificadas, adicionadas y derogadas según el artículo 83 de la Ley 6 del 2005

Adicionadas

708 (O-R) C.F.	ad. X 19 L 6/05
710 A C.F.	ad. X 21 L 6/05
2 parr 722 C.F.	ad. X 23 L 6/05
1 parr 737 C.F.	ad. X 26 L 6/05
764- B C.F.	ad. X 33 L 6/05
766- A C.F.	ad. X 34 L 6/05
1072 B C.F.	ver 41 L 6/05 (=)
1238 A C.F.	ver 43 L 6/05 (=)
1239 A C.F.	ver 45 L 6/05 (=)
3-A DG 109/70	ver 48 L 6/05 (=)
3-B DG 109/70	ver 49 L 6/05 (=)
3-C DG 109/70	ver 50 L 6/05 (=)
PARAG 5 A/ Art. 5 DG 109/70	ver 51 L 6/05 (=)
PARAG 4 A/ Art. 17 DG 109/70	ver 53 L 6/05 (=)
20 A DG 109/70	ver 55 L 6/05 (=)
28-A L45/95	ad. X 62 L 6/05
28-B L45/95	ad. X 63 L 6/05
28-C L45/95	ad. X 64 L 6/05
Liti al Art. 14 L57/78	ad. X 74 L 6/05

(=) ya existía- texto no varía

REFORMAS TRIBUTARIAS 2005

Disposiciones modificadas, adicionadas y derogadas según el artículo 83 de la Ley 6 del 2005

Derogadas

L61/02 y sus modificaciones (Reforma Tributaria Moscoso)
 # 8 Art 709 C. F.
 7 L1/85 (Gastos de Representación del Sector Público)
 # 2 Art. 269 DL 1/99
 DG 44/90 Mod. X L 28/95 (Construcción)
 5 L24/92 (Reforestación)
 8 L24/92 (Reforestación)

9 L24/92 (Reforestación)
 11 L24/92 (Reforestación)
 L 6/04 (Llamadas Internacionales)
 L 11/04 (Industrias)
 798-805 C.F. (Tierras Incultas)
 938-945 C.F. (Producción de azúcar)
 982-985 C.F. (Boletos Timbres)
 1014-A (Seguros)
 10 L10/93 (Pensiones y Jubilaciones)

REFORMAS TRIBUTARIAS 2005
Artículos Nuevos, Artículos que modifican textos anteriores
y artículos que repiten textos anteriores

Nuevos	Cambian		Iguales
1	9	32	37
2	10	35	38
3	11	36	41
4	12	39	42
5	13	47	43
6	14	52	44
7	15	55	45
8	16	56	46
21	17	65	48
33	18	66	49
34	19	67	50
62	20	68	51
63	22	69	53
64	23	70	54
79	24	71	57
80	25	72	58
81	26	73	59
82	27	74	60
	28	75	61
	29	76	78
	30	77	
	31		

ANUNCIO
GRAN
THORNTON

EL FRAUDE EN EL IVA DENTRO DE LA UNIÓN EUROPEA

(La lucha contra los “Operadores Carrusel”)

*Antonio Alvarado Weffer**

Breves respecto de la lucha contra el fraude en el IVA por parte de la Comisión al Consejo y al Parlamento Europeo

“La fiscalidad es la base de la soberanía de las naciones, hasta el punto en que los Gobiernos no podrían conducir sus políticas si se vieran privados de recursos financieros.”

(Presidencia del Parlamento Europeo Bruselas 2000)

(*) Abogado Especialista en Derecho Tributario LL.M. en Tributación Internacional de la Universidad de Leiden-Holanda, Magíster en Derecho Tributario y Magíster en Gerencia Tributaria, Caracas - Venezuela. Investigador Asociado del Buró Internacional de Documentación Fiscal Internacional IBFD, Ámsterdam - Holanda. Ex profesor Universitario en el área de Tributación Internacional. Miembro de ASOVEDEFI y AVDT.

ÍNDICE

Introducción	102
Estructura de la Acción comunitaria	103
El IVA comunitario	104
La Sexta Directiva IVA (Directiva 77/388/CEE)	104
Algunas excepciones	105
Características esenciales	106
EL Sistema del IVA y su control	106
El fraude en el IVA	107
Recomendaciones del Consejo	108
El Operador Carrusel	108
Algunas causas del fraude carrusel	111
Obstáculos legales	111
Falta de recursos	111
Coordinación insuficiente	112
Problemas con el VIES	112
Acciones en la lucha en contra de los operadores carrusel	113
El nuevo reglamento	113
Intercambio de información directo	113
Fiscalis 2003-2004.	113
Sistema de análisis de riesgos	114
Auditoría informática	114
Retención de las devoluciones IVA	114
Responsabilidad fiscal solidaria	114
Soluciones propuestas	115
Suspensión del pago del IVA	115
Supresión del pago del IVA sólo en Inter.-empresas nacionales	115
Supresión del pago del IVA sólo en Inter.-empresas intracomunitarias	115
Pago efectivo del IVA sólo sobre determinadas transferencias Inter.-empresas intracomunitarias	115
Agente de percepción del IVA	116
Crédito IVA sólo cuando es efectivamente pagado	116
Conclusiones Generales	116
Específicas	116
Bibliografía	117

Introducción

La fiscalidad es la base de la soberanía de las naciones, hasta el punto en que los Gobiernos no podrían conducir sus políticas si se vieran privados de recursos financieros. También es un instrumento de regulación económica capaz de influir en el consumo, fomentar el ahorro u orientar la organización de las empresas. Por lo tanto, la política fiscal es de gran importancia para todos los Estados miembros, y lo que se hace en un determinado país puede producir efectos no sólo en este país, sino también en los vecinos. En la Unión Europea del mercado único es importante que los Estados miembros trabajen juntos y no en direcciones opuestas en lo que se refiere a sus políticas fiscales.¹

La preparación del mercado interior requirió la instauración de un sistema de impuestos sobre el consumo que fuese lo más neutral posible. En efecto, en el caso de exportación de mercancías de un Estado miembro a otro, si se concedían condonaciones de impuestos superiores a los importes pagados, el efecto era el mismo que si se hubieran concedido subvenciones a la exportación².

Esta es la razón por la cual la Comunidad adoptó el impuesto sobre el valor añadido (IVA), aunque por entonces los Estados miembros podían fijar las categorías de ese impuesto con total libertad. Cuando el mercado interior se convirtió en realidad y los consumidores pudieron finalmente comprar mercancías en cualquier Estado miembro y traerlas a su país sin detenerse en las fronteras, las diferencias de tipos impositivos sobre los productos pudieron dar lugar en algunos casos a desvíos del comercio. Esta distorsión de la competencia en la producción y la distribución no está exenta de consecuencias sociales.

La necesidad de actuar concertadamente parecía menos evidente para los impuestos

directos. Sin embargo, algunas personas pueden decidir vivir y trabajar en un país para pagar menos impuestos, las empresas pueden pretender disminuir sus cargas fiscales y eso puede dar lugar a una competencia entre Estados por la percepción de impuestos mediante la aplicación de desgravaciones fiscales³.

La política fiscal de la Unión Europea podrá aún fijarse nuevas prioridades, pero su esencia seguirá siendo la misma: se tratará de garantizar que las políticas fiscales de unos Estados miembros no tengan efectos indeseables sobre los otros Estados miembros y de asegurar mediante una acción común la soberanía real de los ciudadanos y de sus representantes⁴.

La idea del presente artículo es exponer de modo breve y sencillo uno de los problemas reales que actualmente confronta la Unión Europea en cuanto a esquemas evasivos del IVA, el cual se ha identificado como "fraude carrusel", así como sus consecuencias, las medidas tomadas y las propuestas para contrarrestar esta amenaza particular.

El presente artículo está desarrollado sobre la base de la información contentiva dentro de los record de la Comisión del Consejo y al Parlamento Europeo y muy especialmente en su informe COM(2004) 260 final, así como orientado hacia fines didácticos y no constituye en modo alguno una consulta u opinión jurídica definitiva, ni la posición de la institución a la cual pertenezco; más aún: es flexible y por lo tanto admite posiciones discrepantes, siempre y cuando sean fundadas sobre la base de la documentación e información legal, social y económica comprobable y confiable.

El Autor
Ámsterdam - 2004

¹ Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo COM(2000) 28 final de 28.1.2000

² (CF) Comisión Europea. Europa en movimiento. Boletín Series. Bruselas. 2000. Pág. 38.

³ (CF) Comisión Europea. Tipos de IVA aplicados en los Estados miembros de la Comunidad Europea. Boletín Series. Bruselas. 1999.

⁴ (CF) Comisión Europea. La política fiscal en la Unión Europea. Boletín Series. Bruselas. 2000. Pág. 4.

Estructura de la Acción Comunitaria

A diferencia de lo que muchos creen, como consecuencia del principio de soberanía nacional, la política fiscal forma parte de la política económica de cada país, contribuyendo a la financiación de los gastos públicos y a la redistribución de las rentas. En la Unión Europea, las políticas fiscales son competencia sobre todo de los Estados miembros, que pueden delegar una parte de esa competencia en las entidades regionales o locales, de acuerdo con la organización constitucional o administrativa de los poderes públicos. En consecuencia, en el ámbito de las exacciones fiscales y sociales, la acción europea es meramente subsidiaria: no tiene por objeto uniformar los sistemas impositivos nacionales, sino hacerlos compatibles entre sí y con los objetivos del Tratado constitutivo de la Comunidad Europea (Tratado CE).

El Tratado CE prevé en su artículo 269 que el presupuesto de la Comunidad se financiará íntegramente con los recursos propios, vinculados a las capacidades contributivas de los Estados miembros. Los recursos que actualmente se destinan al presupuesto son los derechos agrícolas, los derechos de aduana, un porcentaje de los ingresos del IVA calculado a partir de una base armonizada, y un cuarto recurso basado en el producto interno bruto (PIB). La Unión Europea no tiene atribuido ningún poder que le permita crear impuestos ni aumentar los ya existentes⁵.

Sin embargo, en el marco del mercado interior, hay que considerar si las medidas fiscales adoptadas por los Estados miembros pueden obstaculizar la libre circulación de las mercancías, los servicios y los capitales y falsear el libre juego de la competencia. La lentitud de los progresos en la armonización y la coordinación de la

fiscalidad comunitaria se ha debido a la complejidad de la materia, y también al hecho de que los artículos del Tratado CE aplicables en la materia requieren la unanimidad.⁶

En tal sentido, el artículo 90 del Tratado CE prohíbe toda discriminación fiscal que, directa o indirectamente, suponga una ventaja para los productos nacionales respecto de los productos procedentes de otros Estados miembros. Por otra parte, el artículo 93 del Tratado CE invita a la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos.

El IVA, primer impuesto armonizado en 1977, se adaptó en 1992 a las exigencias del mercado único sin fronteras, al mismo tiempo que los impuestos sobre consumos específicos, que también entonces se sometieron a un marco armonizado.⁷ Una aproximación parcial de los tipos de ambas clases de impuestos indirectos y un refuerzo de la cooperación administrativa completaron este dispositivo. Pero el mercado único no surte efecto plenamente en aquellos ámbitos en los que no está totalmente conseguida la armonización comunitaria de las legislaciones nacionales. Paralelamente a los actos legislativos del Consejo, las sentencias del Tribunal de Justicia han precisado no sólo las condiciones de la prohibición de toda discriminación fiscal establecida en el artículo 90 del Tratado CE, sino también algunos conceptos importantes que emanan de las directivas fiscales. En particular, una abundante jurisprudencia relativa al sistema común del IVA ha permitido precisar los conceptos esenciales de la legislación comunitaria:

⁵ (CF) Comisión Europea. Estructura de los sistemas de imposición en la Unión Europea. Boletín Series. Bruselas. 1999.

⁶ Comisión Europea. La política fiscal en la Unión Europea. Boletín Series. Bruselas. 2000. Pág. 6

⁷ (CF) Comisión Europea. Tipos de IVA aplicados en los Estados miembros de la Comunidad Europea. Boletín Series. Bruselas. 1999.

ámbito de aplicación del impuesto, lugar de imposición, base imponible y derecho a deducción.

El ejercicio anual de “las grandes orientaciones de política económica” adoptadas por el Consejo incluye recomendaciones sobre el volumen y la estructura de los sistemas fiscales nacionales y sobre la necesidad creciente de coordinación entre Estados miembros. Los sistemas de exacciones obligatorios deben estructurarse de manera que favorezcan el crecimiento económico, la competitividad y el empleo, y también permitan la obtención de ingresos suficientes para garantizar la financiación de los gastos sociales y de bienestar. Se trata, en efecto, de garantizar el equilibrio entre eficacia económica y cohesión social, contribuyendo al mismo tiempo a la disciplina presupuestaria, esencial para la Unión Económica y Monetaria de la Comunidad.⁸

El IVA comunitario

Una de las primeras medidas de armonización fiscal a escala comunitaria fue la relativa a los impuestos indirectos, los cuales representan un importe total cercano al 13,8 % del producto interno bruto (PIB) europeo⁹.

La Primera Directiva IVA, y después la Segunda, introdujeron en la Comunidad

Económica Europea el impuesto sobre el valor añadido a partir de 1970, en sustitución de los distintos impuestos sobre la producción y el consumo aplicados hasta entonces por los Estados miembros. Estos impuestos, por su efecto acumulativo o “en cascada”, constituían un obstáculo a los intercambios, especialmente en caso de importación/ exportación entre Estados

miembros¹⁰, dificultando la determinación exacta del importe del impuesto incluido en el precio de los bienes y servicios. El IVA, al contrario, presenta la ventaja de permitir el cálculo exacto del contenido fiscal de un producto en todas las etapas de la cadena de producción o distribución. Se eligió como tipo de impuesto indirecto porque evita el efecto acumulativo de los impuestos en cascada y garantiza una neutralidad fiscal tanto a nivel interno como en los intercambios entre los Estados miembros y con terceros países. La decisión tomada en 1970 de destinar a la financiación del presupuesto comunitario, como recurso propio, un porcentaje de los ingresos del IVA calculado a partir de una base armonizada dio un impulso a la armonización del IVA. La Sexta Directiva IVA (Directiva 77/388/CEE) tuvo el efecto de garantizar que el impuesto grave las mismas transacciones en todos los Estados miembros, de modo que éstos contribuyan a la financiación comunitaria sobre una base común¹¹.

*La Sexta Directiva IVA (Directiva 77/388/CEE)*¹²

Ha fijado una base común y constituye un verdadero cuerpo legislativo con definiciones comunitarias. Por otra parte, ha permitido establecer un programa de trabajo orientado hacia un objetivo ya mencionado en la Primera Directiva IVA: la supresión de las “fronteras fiscales”. Para lograr este objetivo, **la Comisión propuso en 1987 la aplicación inmediata del principio de imposición en origen**, que se completa con un sistema de compensación destinado a evitar desplaza-

⁸ (CF) Comisión Europea. Paquete de medidas para luchar contra la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea. Boletín Series. Bruselas. 1997.

⁹ Comisión Europea. La política fiscal en la Unión Europea. Boletín Series. Bruselas. 2000. Pág. 11

¹⁰ (CF) Comisión Europea. Tipos de IVA aplicados en los Estados miembros de la Comunidad Europea. Boletín Series. Bruselas. 1999.

¹¹ (CF) Comisión Europea. Estructura de los sistemas de imposición en la Unión Europea. Boletín Series. Bruselas. 1999.

¹² Comisión Europea. La política fiscal en la Unión Europea. Boletín Series. Bruselas. 2000. Pág. 12

mientos de ingresos importantes entre Estados miembros¹³. Pero no pudieron reunirse las condiciones para pasar rápidamente a un sistema de imposición en origen, sobre todo las relativas al sistema de compensación y a una aproximación suficiente de los tipos. En consecuencia, se adoptó un régimen transitorio que permitió abolir los controles en las fronteras fiscales combinando normas de imposición en origen y en destino. Para garantizar la libre circulación en el interior de la Comunidad, los intercambios entre Estados miembros no debían ya tratarse como importaciones y exportaciones. Este resultado se obtuvo con el régimen transitorio que no considera ya el paso de una frontera como un hecho generador del impuesto, sino que se interesa solamente por los hechos imposables, como en el régimen interior. Desde 1993, los particulares que se desplazan a otro Estado miembro pueden comprar bienes y servicios destinados a su

uso personal en las mismas condiciones de imposición que los nacionales de ese país. Pueden llevar los objetos adquiridos a su país sin que se les aplique de nuevo el impuesto.

*Algunas excepciones*¹⁴

- a) La compra de vehículos nuevos (de menos de seis meses o con menos de 6 000 kilómetros) en otro Estado miembro; esta operación se grava en el Estado miembro de destino con los tipos vigentes en dicho Estado y en las mismas condiciones. En efecto, el vehículo debe registrarse y someterse a los impuestos en el país donde el comprador tiene su residencia habitual.
- b) Las ventas a distancia por una empresa situada en otro Estado miembro. Cuando el vendedor acepta el transporte de las mercancías encargadas, se aplica, según el caso (en función del importe de las ventas anuales realizadas por el vendedor en el país de destino), el tipo del IVA del país donde reside el comprador o el tipo del país donde está establecido el vendedor. Aunque el gravamen en origen sigue siendo un principio esencial del régimen común del IVA para los particulares, el régimen transitorio mantuvo paralelamente distintos regímenes de imposición en el lugar de destino para las empresas, con el fin de garantizar que el impuesto se perciba en cada Estado miembro en función de la importancia del consumo efectuado en su territorio. Rápidamente surgieron dificultades y se adoptaron dos directivas de simplificación (en 1992 y 1995) para atenuar las distorsiones más flagrantes. Las simplificaciones aportadas fueron necesariamente limitadas, pues subsistían diferentes normas impositivas (en origen y en destino), no se aplicaba la legislación comunitaria de manera uniforme y la convergencia de los tipos era insuficiente.

¹³ El programa de trabajo presentado por la Comisión en 1996 para un nuevo sistema común del IVA Tras la aprobación por el Consejo del régimen transitorio del IVA, la Comisión presentó en julio de 1996 un programa de acción acompañado de un calendario de propuestas destinadas a la vez a solucionar los problemas inmediatos y a introducir progresivamente un sistema común de IVA basado en el principio de gravamen en el Estado de origen. Para escapar a las críticas hechas al régimen transitorio y responder a los objetivos del mercado interior, el nuevo sistema de IVA debe cumplir las condiciones siguientes:

- poner fin a la segmentación del mercado en tantos espacios fiscales como Estados miembros;
- ser simple y moderno;
- garantizar la igualdad de trato para todas las operaciones realizadas en la Comunidad;
- garantizar la seguridad y el control de los impuestos, para asegurar el mantenimiento del nivel de los ingresos procedentes del IVA. A tal efecto, el programa prevé una acción comunitaria en tres direcciones:
- garantizar la aplicación uniforme del impuesto;
- modernizar el impuesto;
- cambiar el sistema de imposición (impuestos en el lugar de origen).

La realización de estos objetivos implica revisar el conjunto de las opciones y excepciones (transitorias o definitivas) que los Estados miembros están autorizados a aplicar. Se trata de llevar a la práctica el impuesto de manera uniforme y coherente, de garantizar una mejor percepción y una recaudación más eficaz por medio de una cooperación administrativa reforzada.

¹⁴ Comisión Europea. La política fiscal en la Unión Europea. Boletín Series. Bruselas. 2000. Pág. 13

El régimen del IVA resultante parece excesivamente complejo para los operadores y hace que se mantenga todavía una cierta compartimentación del mercado interior en la Unión Europea.

Paralelamente, se realizaron algunas acciones legislativas destinadas a establecer de manera permanente dos regímenes especiales: uno para los bienes de ocasión, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección, y otro para el oro de inversión.

*Características esenciales*¹⁵

El IVA es un impuesto general sobre el consumo directamente proporcional a los precios de los bienes y servicios, percibido de manera fraccionada en cada fase del circuito económico, y neutral respecto del tipo de organización de dicho circuito.

- (i) Es un impuesto *general*, ya que debe en principio gravar todas las actividades económicas de producción y distribución de bienes, así como las prestaciones de servicios.
- (ii) Es un impuesto *de consumo* porque debe repercutir, en última instancia, sobre los gastos de consumo efectuados por los consumidores finales. No constituye un gravamen sobre las empresas.
- (iii) Es *proporcional al precio*, lo cual permite, en cada fase del proceso de producción y distribución, conocer la carga fiscal real incorporada a la misma.
- (iv) *Se percibe de manera fraccionada* por el sistema de deducciones que permite al sujeto pasivo deducir del impuesto que debe pagar según su volumen de negocios el importe del impuesto que pagó a otros sujetos pasivos sobre sus compras destinadas a la actividad gravada. Este mecanismo garantiza la *neutralidad* del impuesto, independientemente de la longitud de los circuitos económicos.

*El sistema IVA y su control*¹⁶

En 1991 el Consejo decidió establecer el régimen transitorio del IVA¹⁷ para lograr la supresión de los controles fronterizos a efectos fiscales dentro de la Comunidad a partir del 1.1.1993. Estas disposiciones establecen que las operaciones intracomunitarias entre sujetos pasivos siguen gravándose con los tipos y condiciones del Estado miembro del destino. Se introdujo una exención para los suministros de bienes destinados a otro Estado miembro con el fin de sustituir la exención para las exportaciones, y la operación imponible de "importación" fue reemplazada por la "adquisición" en el Estado miembro de llegada de los bienes. El valor anual de estos bienes que circulan en la Comunidad sin el IVA se cifra actualmente en más de 1.500 billones de euros (que representa entre 150.000 y 200.000 millones de euros en ingresos de IVA).

La supresión de los controles fronterizos trajo consigo la integración del control de la tributación del comercio intracomunitario en el control del IVA nacional, y una nueva dimensión en la cooperación entre los Estados miembros. En especial, los Estados miembros necesitaban información de otros Estados miembros para poder controlar el impuesto porque ya no podían obtener información sobre la entrada de bienes en su territorio mediante el uso de controles aduaneros tradicionales en sus fronteras.

Esta información, requerida en la metodología de los Estados miembros para controlar el IVA en las transacciones intracomunitarias, es proporcionada por el VIES, que es una red informática común que proporciona información detallada de control sobre todas las transacciones intracomunitarias exentas.

¹⁶ Comisión de las Comunidades Europeas Bruselas, 16.4.2004 COM(2004) 260 final.

¹⁷ Directiva 91/680/ CEE del Consejo, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376 de 31. 12. 1991, p. 1).

¹⁵ (CF) Comisión Europea. Tipos de IVA aplicados en los Estados miembros de la Comunidad Europea. Boletín Series. Bruselas. 1999.

Además de estos cambios introducidos por el régimen transitorio del IVA, se introdujeron también regímenes especiales respecto de la tributación de los nuevos medios de transporte, las ventas a distancia y las ventas a personas jurídicas no imponibles. El propósito de estos regímenes especiales era mantener la recaudación tributaria de los Estados miembro mediante tributación en destino de los suministros específicos de bienes distintos de los suministros entre sujetos pasivos.

Estos regímenes especiales, que no son tratados por el sistema VIES, también necesitan un control especial. De una manera general, una imposición correcta exige un flujo de información entre Estados miembros sobre las transacciones efectuadas en estos regímenes.

También existen regímenes especiales en relación con determinados servicios intracomunitarios, particularmente los contemplados en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la 6ª Directiva sobre el IVA¹⁸, que se gravan en destino y están sujetos a un mecanismo de inversión del sujeto pasivo¹⁹. En este caso es igualmente necesario que haya un flujo de información entre Estados miembros para tener la absoluta seguridad de que el cliente en el país del destino declare la cantidad exacta del impuesto. Sin embargo, los datos VIES solamente se refieren a suministros intracomunitarios de bienes, y por lo tanto no cubren estas prestaciones de servicios.

El fraude en el IVA

El fraude en el IVA se ha convertido en un problema real en muchos Estados miembros. En este contexto, ha quedado claro para la Comisión y los Estados miembros que la

cooperación administrativa y los sistemas de control nacionales aún no están completamente adaptados a esta nueva situación creada en 1993.

Aunque el índice de detección de fraude es incierto y la cantidad exacta de dinero en juego resulta difícil de cuantificar, las cantidades son indudablemente considerables. Algunos Estados miembros han calculado pérdidas de hasta un 10 % en la recaudación neta de IVA.²⁰ Por lo tanto, el fraude en el IVA se ha convertido en un problema real en muchos Estados miembros. Además de la pérdida de ingresos nacionales, este fraude compromete el comercio legítimo en algunos sectores económicos y distorsiona la competencia a beneficio de los operadores fraudulentos.

La situación de fraude ya fue calificada de particularmente preocupante por la Comisión en enero de 2000 en su tercer informe basado en el artículo 14, y por el Consejo en junio de 2000²¹.

La necesidad de tomar ciertas medidas urgentes a escala comunitaria para abordar esta situación de fraude se subrayó tanto en dicho informe de la Comisión como en las recomendaciones del Consejo de junio 2.000. La mayoría de estas recomendaciones han llevado a acciones concretas.

En resumen, estas recomendaciones del Consejo de junio 2000, se subdividen en tres categorías a saber:

(i) *Recomendaciones que afectan al ámbito de competencia de la Comisión* (lista de recomendaciones en recuadro de la siguiente página), donde la intención pilar sería eliminar todos los obstáculos legislativos existentes a nivel comunitario para permitir una cooperación administrativa rápida y eficaz entre los diversos Estados miembros, permitir un contacto más directo entre las autoridades de control

¹⁸ DO L 145 de 13.6.1977, p 1. Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 2003/92/CE (DO L 125 de 11.10.1996, p. 8).

¹⁹ Esto significa que el servicio se factura sin el IVA y que el impuesto es declarado por el cliente, de unamanera similar a los suministros y adquisiciones intracomunitarios de bienes.

²⁰ Comisión de las Comunidades Europeas Bruselas, 16.4.2004 COM(2004) 260 final. Pág.6

²¹ Comisión de las Comunidades Europeas Bruselas, 28.1.2000 COM(2000) 28 final.

RECOMENDACIONES QUE AFECTAN AL ÁMBITO DE COMPETENCIA DE LA COMISIÓN

1. Eliminar todos los obstáculos legislativos existentes a nivel comunitario para permitir una cooperación administrativa rápida y eficaz entre los diversos Estados miembros en casos de fraude fiscal o en caso de signos claros de prácticas fraudulentas. En especial, sería necesario:
 - considerar la introducción de excepciones a las diversas disposiciones de secreto que obstaculizan o retrasan el intercambio de información
 - examinar la posibilidad de fijar plazos más cortos para el intercambio de información sobre los casos de fraude más graves;
 - prescindir de la notificación previa del intercambio de información al contribuyente;
 - aclarar las ambigüedades en la Directiva 77/799/CEE y examinar las limitaciones en el uso de la información.
2. Modificar la legislación comunitaria con el fin de permitir un contacto más directo entre las autoridades de control de los diversos Estados miembros. Este objetivo puede lograrse, por ejemplo, con la presencia de funcionarios que participen en actividades de control en otros Estados miembros, lo que puede aumentar la eficacia de la lucha contra el fraude. Estas operaciones de control conjuntas serían en cualquier caso objeto de acuerdos bilaterales o multilaterales y se efectuarían bajo la dirección, el control y la responsabilidad de un funcionario del Estado miembro en que se lleve a cabo la inspección.
3. Estudiar la posibilidad de modificar el sistema VIES para considerar la inclusión de las prestaciones de servicios, particularmente los contemplados en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 de la 6ª Directiva sobre el IVA.
4. Modificar el Reglamento (CEE) nº 218/92 y la Directiva 77/799/CEE de manera que, a ser posible, se establezca un marco jurídico único apropiado que permita reforzar la cooperación en la lucha contra el fraude y suprimir los obstáculos identificados anteriormente.
5. Examinar las normas fijadas en la 6ª Directiva sobre el IVA al objeto de simplificarlas y de presentar una propuesta de Directiva pertinente cuanto antes.

de los diversos Estados miembros, modificar el sistema VIES y por último simplificar o eliminar las normas fijadas en la 6ª Directiva sobre el IVA.

- (ii) *Recomendaciones que afectan al ámbito de competencia de los Estados miembros* (lista de recomendaciones en recuadro de la siguiente página). Del mismo modo la intención se concreta en eliminar todos los obstáculos legislativos existentes a nivel nacional para lograr una cooperación administrativa rápida y efectiva entre los diversos Estados miembros, por ejemplo a través de operaciones de control conjunto bajo la responsabilidad de un funcionario del Estado miembro en que se lleva a cabo la Inspección, organizar mecanismos que establezcan sanciones administrativas y avanzar, por medio de acuerdos, en los intercambios espontáneos y automáticos de información, particularmente en los casos u operaciones específicos que generalmente entrañan mayor riesgo de fraude o evasión fiscal, tales como la venta a distancia o de medios de transporte nuevos por particulares.
- (iii) *Recomendaciones que requirieron una actuación comunitaria (no legislativa)* (lista de recomendaciones en recuadro de la página 10), tales como estudiar la posibilidad de modificar el sistema del intercambio de información sobre el IVA (VIES) para facilitar a cada Estado miembro el acceso directo a la base de datos VIES de los demás Estados miembros, considerar en los planes nacionales de inspección ciertas orientaciones basadas en los denominadores comunes de la evasión fiscal y del fraude, así como adaptar los sistemas de control a las realidades del comercio electrónico y otros.

El Operador Carrusel²²

Un modelo de fraude que parece haber crecido durante los últimos años y que plantea ahora una preocupación importante

²² Comisión de las Comunidades Europeas Bruselas, 16.4.2004 COM(2004) 260 final. Pág.6

RECOMENDACIONES QUE AFECTAN AL ÁMBITO DE COMPETENCIA DE LOS ESTADOS MIEMBROS

1. Eliminar todos los obstáculos legislativos existentes a nivel nacional para lograr una cooperación administrativa rápida y efectiva entre los diversos Estados miembros en casos de fraude fiscal o en caso de signos claros de prácticas fraudulentas.
En especial, sería necesario:
 - considerar la introducción de excepciones a las diversas disposiciones en materia de secreto, que dificultan o retrasan el intercambio de información;
 - examinar la posibilidad de establecer plazos más cortos para el intercambio de información en los casos de fraude más serios;
 - suprimir la notificación previa del intercambio de información al contribuyente.
2. Modificar la legislación nacional para permitir contactos más directos entre las autoridades de control de los distintos miembros. Este objetivo puede, por ejemplo, lograrse con la presencia de funcionarios que participan en actividades de control en otros Estados miembros, lo que puede producir un incremento en la efectividad de la lucha contra el fraude. Estas operaciones de control conjunto serían en todo caso objeto de acuerdos bilaterales o multilaterales y estarían bajo la dirección, el control y la responsabilidad de un funcionario del Estado miembro en que se lleva a cabo la inspección.
3. Estudiar la posibilidad de modificar el sistema VIES para acelerar el acceso a la información disponible en el sistema, teniendo en cuenta que el factor de tiempo desempeña un papel fundamental en los mecanismos de fraude, por lo que la cooperación administrativa necesita ser más sencilla y rápida a través de este sistema de otros.
4. Proporcionar a las oficinas centrales de enlace (OCE) los adecuados recursos humanos y materiales, organizando sus relaciones apropiadas con los departamentos de inspección, y en particular con los grupos antifraude, para garantizar el cumplimiento de los plazos de respuesta y la calidad de la información intercambiada.
5. Desarrollar esfuerzos para asegurar que los departamentos de control locales o regionales pertenecientes a la organización propia de cada Estado miembro cuenten con los recursos humanos necesarios para responder rápidamente a las peticiones de información de otros Estados miembros y efectuar su apropiado seguimiento.
6. Considerar la importancia de los contactos directos, con autorización previa de la autoridad competente, en relación con casos específicos o tipos de casos: medidas de control multilateral y transmisión directa de datos en casos de fraude o en casos de signos claros de prácticas fraudulentas, en áreas limítrofes e investigaciones conjuntas.
7. Organizar mecanismos que establezcan sanciones administrativas en caso de presentación tardía de tales declaraciones; organizar el tratamiento de tales declaraciones en tiempo oportuno y promover la rectificación rápida de los errores encontrados en ellas, de modo que los datos se remitan en el plazo estipulado y sean lo más completos posible. La aplicación de medidas en este terreno aceleraría el flujo de información más fiable y por lo tanto permitiría que se utilizara a efectos de análisis de riesgos y para unas operaciones de control mejor orquestadas.
8. Avanzar, por medio de acuerdos, en los intercambios espontáneos y automáticos de información, particularmente en los casos u operaciones específicos que generalmente entrañan mayor riesgo de fraude o evasión fiscal, tales como la venta a distancia o de medios de transporte nuevos por particulares.
9. Optimizar los métodos de selección sobre la base de análisis de riesgos. Estos métodos, sin perjuicio de la subsidiariedad y hasta donde sea posible, deberían basarse en principios comunes a los distintos Estados miembros, que quedan por definir.
10. Esforzarse por considerar en los planes nacionales de inspección ciertas orientaciones basadas en los denominadores comunes de la evasión fiscal y del fraude, preferiblemente y hasta donde sea posible definidos de conformidad con los métodos mencionados en la recomendación anterior, específicamente con el objetivo de combatir el fraude de manera concertada y no caso por caso y de alcanzar conclusiones sobre la frecuencia de ciertos tipos de fraude en la Comunidad.
11. Definir una estrategia para supervisar los procedimientos de registro, tomando en cuenta las señales de alerta que adviertan la incidencia de un posible fraude fiscal. Si a través de comprobaciones se detecta que la actividad no se está desarrollando o que no existen las condiciones para su desarrollo, los Estados miembros deben considerar la aplicación de medidas cautelares.
12. Adaptar los sistemas de control a las realidades del comercio electrónico e introducir una amplia utilización de procedimientos informatizados en la auditoría.

RECOMENDACIONES QUE REQUIRIERON UNA ACTUACIÓN COMUNITARIA (NO LEGISLATIVA)

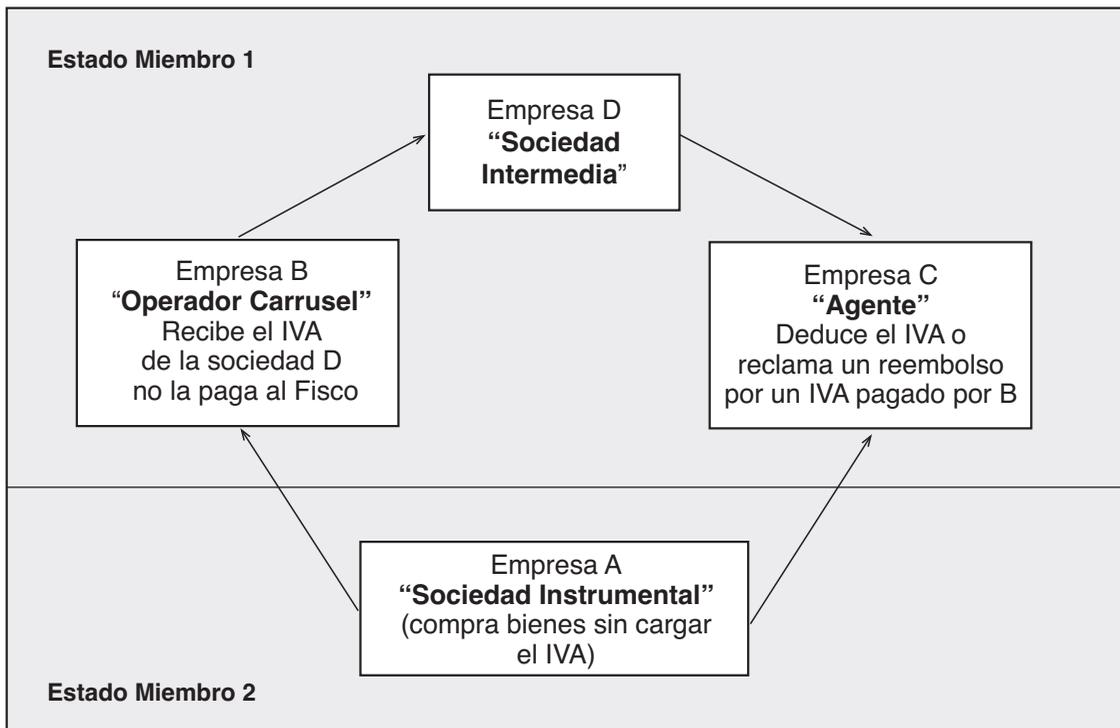
1. Estudiar la posibilidad de modificar el sistema del intercambio de información sobre el IVA (VIES) para facilitar a cada Estado miembro acceso directo a la base de datos VIES de los demás Estados miembros, condicionado a salvaguardias que se determinarán posteriormente para prevenir la violación de secretos comerciales, etc., permitiéndole así identificar a sus sujetos pasivos nacionales beneficiarios de transferencias intracomunitarias de un operador dado registrado en otro Estado miembro.
2. Optimizar los métodos de selección sobre la base de análisis de riesgos. Estos métodos, sin perjuicio de la subsidiariedad y hasta donde sea posible, deberían basarse en principios comunes a los distintos Estados miembros, que quedan por definir.
3. Esforzarse por considerar en los planes nacionales de inspección ciertas orientaciones basadas en los denominadores comunes de la evasión fiscal y del fraude, preferiblemente y hasta donde sea posible definidos de conformidad con los métodos mencionados en la recomendación anterior, específicamente con el objetivo de combatir el fraude de manera concertada y no caso por caso y de alcanzar conclusiones sobre la frecuencia de ciertos tipos de fraude en la Comunidad.
4. Adaptar los sistemas de control a las realidades del comercio electrónico e introducir una amplia utilización de procedimientos informatizados en la auditoría.
5. Pedir al Grupo Pluridisciplinar sobre la Delincuencia Organizada que prosiga activamente sus esfuerzos para asegurar que ciertos tipos de fraude en el IVA se combatan de manera más eficaz.

para los Estados miembros en el comercio intracomunitario es el denominado fraude carrusel. Este mecanismo de fraude es un ejemplo claro de abuso de la exención del IVA en el comercio intracomunitario, que podría muy bien aprovecharse de la ampliación de la Unión Europea y extenderse a los nuevos Estados miembros.

El modelo del fraude funciona del modo siguiente: una empresa llamada "sociedad instrumental" ("*conduit company*") (A) efectúa un suministro intracomunitario de bienes exentos a un "operador carrusel" ("*missing trader*") (B) en otro Estado miembro. Este operador (B) adquiere bienes sin pagar el IVA y posteriormente realiza un suministro nacional a un tercer operador (C) llamado "agente" ("*broker*"). El operador carrusel carga el IVA en sus ventas al "agente", pero no lo paga al fisco y desaparece. El "agente" (C) reclama una devolución del IVA sobre sus compras a B. Por lo tanto, la pérdida financiera de la administración tributaria es igual al IVA pagado por C a B. Posteriormente, la empresa C puede declarar un suministro intracomunitario exento a la empresa (A) y, a su vez, (A) puede efectuar un suministro intracomunitario exento a (B) y se reanuda el ciclo de fraude, lo que explica el término "fraude carrusel".

Para distorsionar las investigaciones en materia de IVA, los bienes serán a menudo suministrados por (B) a (C) a través de "sociedades intermediarias" ("*buffers*"). Puede suceder que la "sociedad intermediaria" no tenga conocimiento del fraude, pero en la mayoría de casos sabe que participa en un tipo de transacción irregular (por la naturaleza inusual de la transacción comercial).

En la práctica, estos tipos de fraude están contruidos de forma compleja con transacciones entre varios Estados miembros y varias empresas en cada Estado miembro. No obstante, el mecanismo que subyace al fraude del operador perdido en el comercio intracomunitario puede ilustrarse del siguiente modo:



Algunas causas del fraude carrusel

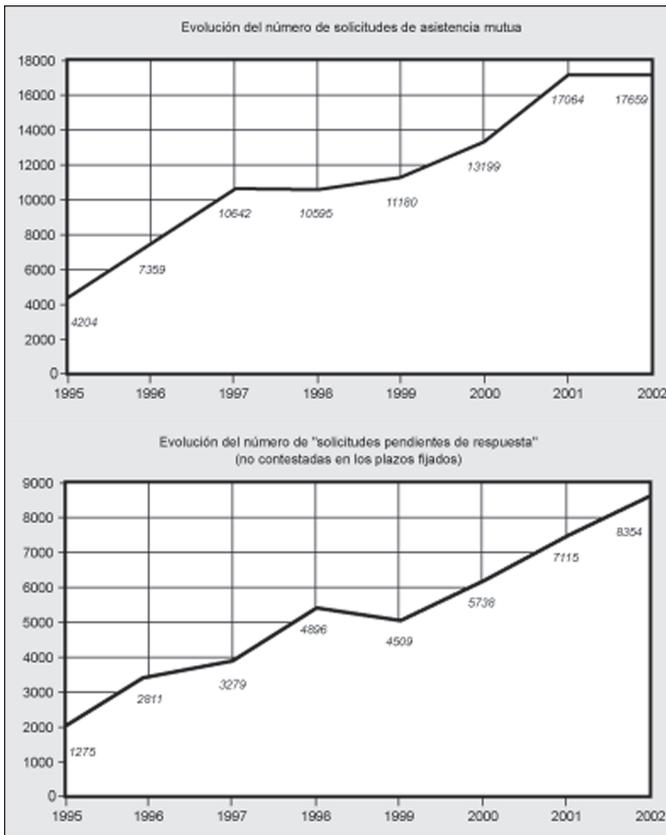
Obstáculos legales. Algunos Estados miembros no tienen la posibilidad de acceder a determinada información por razones legales. En este caso, tal información tampoco puede transmitirse a las otras administraciones fiscales que pudieran necesitarla. Se trata de un obstáculo que sigue siendo importante para una cooperación administrativa eficaz en la lucha contra el fraude, y que queda por suprimir en los Estados miembros en cuestión.

Otro obstáculo es que en la mayoría de los Estados miembros no existe la posibilidad de perseguir judicialmente a un sujeto pasivo cuyas acciones fraudulentas causen perjuicio sólo a los ingresos fiscales de otro Estado miembro. Se trata de un obstáculo especialmente perjudicial en la lucha contra el fraude carrusel²³.

Falta de recursos. Convertir a la asistencia mutua en una herramienta cotidiana del control fiscal supone, en definitiva, que se asignen los medios necesarios para responder a las cada vez más numerosas solicitudes de asistencia.

Si bien es cierto que algunos Estados miembros han realizado esfuerzos para dotar a las OCE de recursos suplementarios, las estadísticas del SCAC sobre los intercambios de información indican que resultan insuficientes. En efecto, el número de respuestas fuera de plazo es aún demasiado importante y no deja de crecer. Así, si comparamos el aumento del número total de solicitudes del 18% en 2000 respecto de 1999 y del 29% en 2001 respecto de 2000. El año 2002 registra, por su parte, una estabilización de estas cifras con el número total de respuestas fuera de plazo fue del 27% en 2000 (respecto de 1999), del 24% en 2001 (respecto de 2000) y del 17% en 2002 (respecto de 2001). A partir de estas cifras se observa con palmaria claridad que el número de solicitudes anuales de asistencia vs. las cifras de respuesta representan más de la mitad.

²³ Por este motivo, y para poner remedio al problema existente, la Comisión quiere proponer, a principios de 2005, una Decisión marco en el contexto del tercer pilar para su posterior transposición a las legislaciones nacionales.



Ahora bien, este aumento sensible del número de solicitudes de asistencia mutua de los últimos años puede provocar atascos en el sistema, ya sea en los servicios responsables de la asistencia (en particular, las OCE) o en los servicios de control que trabajan para la asistencia mutua. Tal crecimiento, por otra parte, deberá intensificarse durante los próximos años con la entrada en vigor del nuevo Reglamento sobre la cooperación administrativa y con la ampliación de la Unión Europea a 25 Estados miembros en 2004²⁴.

Coordinación insuficiente. Si bien parece que los Estados empiezan a utilizar la asistencia mutua como una herramienta diaria del control fiscal, también es cierto que todavía queda por establecer una verdadera coordi-

nación de las políticas de control²⁵; por ejemplo, en 2003 sólo se organizaron 3 controles, en 2002 eran 4 y en 2001 el doble del año anterior, 8, y esto en toda la Unión Europea frente a 15 durante el año 2000, lo que ya era una cifra escasa comparada con las 1.500.000 empresas que desarrollan una actividad intracomunitaria²⁶.

Esta tendencia decreciente neta es especialmente preocupante. Está sin duda vinculada a las dificultades para la organización práctica de tales controles, lo que permite una utilización más frecuente de las operaciones carrusel.

Adicionalmente, la escasa prioridad concedida por las administraciones fiscales a este tipo de controles, así como la carencia de funcionarios que dominen varias lenguas contribuyen en la proliferación de esquemas que violenten el IVA Comunitario.

Problemas con el VIES. Otro problema señalado por los Estados miembros desde 1993 es el carácter incompleto de los datos VIES. VIES es el sistema que permite proporcionar información de control sobre la mayor parte del comercio intracomunitario, éste se concibió con una duración de cuatro años, pero aún sigue funcionando.

Actualmente el VIES ejecuta alrededor de 15 millones de peticiones anuales de información específica y el ritmo de validación de números de identificación IVA por Internet se sitúa actualmente en más de 3 millones de validaciones mensuales²⁷.

²⁴ Para acompañar esta evolución es, pues, urgente que todos los Estados miembros dediquen más recursos humanos a la asistencia mutua (en las OCE y en los nuevos servicios descentralizados de asistencia mutua, así como en los servicios de control que trabajan para la asistencia mutua).

²⁵ Una de las herramientas principales de esta coordinación es la organización de controles multilaterales, es decir, de controles coordinados de la situación fiscal de uno o de varios sujetos pasivos que presentan un interés común.

²⁶ Comisión de las Comunidades Europeas Bruselas, 16.4.2004 COM(2004) 260 final. Pág. 14

²⁷ Comisión de las Comunidades Europeas Bruselas, 16.4.2004 COM(2004) 260 final. Pág. 10

En tal razón, debido al volumen de información solicitada vs. la procesada, el VIES ha demostrado ser una causa más del fraude carrusel, ello en virtud de que normalmente transcurren por lo menos tres meses entre la fecha de la transacción y la fecha de la correspondiente transmisión de datos, lo cual es tiempo suficiente para que un operador fraudulento pueda desaparecer²⁸.

Adicionalmente, la calidad de los datos enviados a través del VIES depende de lo completo y correcto de las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos; la eficacia del sistema de sanciones por incumplimiento de esta obligación ha sido a menudo inadecuada²⁹. Por ello en la visión de la Comisión el VIES pasó de ser una herramienta de lucha contra el fraude carrusel a un aliado inesperado.

Acciones en la lucha en contra de los operadores carrusel

En junio 2.001 la Comisión presentó una propuesta relativa a un nuevo reglamento para consolidar la cooperación entre las autoridades tributarias de los Estados miembros para luchar contra el fraude en el IVA.³⁰ El Consejo adoptó esta propuesta el 8 de octubre de 2003, y el 1 de enero de 2004 entró en vigor un nuevo Reglamento, el No. 1798/2003 relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido³¹.

El nuevo reglamento. Permite a los Estados miembros ir más allá de un simple intercambio de información. Ahora, por ejemplo, una administración fiscal puede pedir a otra administración fiscal que en su nombre notifi-

que una decisión a uno de sus sujetos pasivos establecidos en el territorio de ese otro Estado miembro. Es también posible formular una petición específica de auditoría o incluso solicitar la posibilidad de enviar a uno de sus auditores fiscales al otro Estado miembro para participar en una auditoría³². Estas normas resultarán de especial utilidad para sujetos pasivos no residente y sin representante fiscal en dicho país, o en situaciones en que una empresa tenga todos sus documentos contables en un país distinto del suyo propio. Todo ello, aunado a la posibilidad de solicitar una investigación administrativa específica conjuga acciones importantes en la lucha en contra del "fraude carrusel".

Intercambio de Información directo. El nuevo Reglamento también prevé contactos directos entre inspectores fiscales de diferentes Estados miembros en lugar de tener que pasar siempre por las oficinas centrales de enlace (OCE). Las OCE seguirán teniendo la responsabilidad de gestionar la cooperación administrativa. Sin embargo, ahora todas las administraciones fiscales también podrán designar a otros departamentos de enlace y funcionarios competentes habilitados para intercambiar información directamente³³.

Las nuevas disposiciones obligan a los Estados miembros a intercambiar información en todos los casos en que ello pueda ayudar a los otros Estados miembros a detectar y combatir el fraude en el IVA. Las categorías exactas de información y el modo en que deberá manejarse el intercambio en cada Estado miembro se decidirán en un reglamento de aplicación. Ello contribuirá a detectar el fraude carrusel y a impedir el registro de empresas capaces de entablar tales actividades fraudulentas³⁴.

Fiscalis 2003-2004. Este programa contempla la financiación de seminarios para funcionarios del fisco, intercambios y visitas de estudio a otros países participantes³⁵, controles

²⁸ (CF) Comisión de las Comunidades Europeas Bruselas, Informe presentado por el Concejo de Control de Operaciones del VIES. 2004.

²⁹ Dado que los sujetos pasivos tienen ahora el derecho a presentar declaraciones recapitulativas por vía electrónica¹⁸, se espera que opte por la presentación electrónica de estas declaraciones un mayor número de operadores, lo que hará aumentar la calidad del intercambio de datos. Sin embargo, podría hacerse más para automatizar el envío de datos procedentes de los registros de sujetos pasivos, lo que tendría el doble efecto de reducir la carga de obligaciones para el sujeto pasivo y al mismo tiempo aumentar la calidad de los datos.

³⁰ COM (2001) 294 final de 18.6.2001

³¹ www.europe.eu.int.en.comm.tax

³² (CF) DO L del 8.10. 2003, Reglamento N° 1798/2003.

³³ (CF) DO L del 8.10. 2003, Reglamento N° 1798/2003.

³⁴ COM (2001) 294 final de 18.6.2001

³⁵ Los países participantes son los Estados miembros, países adherentes y países candidatos.

multilaterales³⁶, y grupos de proyectos donde funcionarios de diversos países puedan trabajar juntos en áreas específicas. Este programa también prevé la financiación de sistemas de tecnología de la información en el ámbito tributario, principalmente en lo relativo al VIES. Se han organizado para ellos varios seminarios de formación intensivos en ámbitos tales como el análisis de riesgo, la auditoría informática y el fraude carrusel.³⁷

Sistema de análisis de riesgos. En este marco, todos los Estados miembros han integrado en la organización del control del IVA un sistema de análisis de riesgos. Algunos Estados miembros han desarrollado, además, sistemas específicos para el registro o el reembolso del IVA. Estos sistemas permiten entre otras, minimizar el tiempo de espera impuesto a la mayoría de los sujetos pasivos para la obtención de un número de identificación IVA o para un reembolso de impuestos. Al mismo tiempo que permiten concentrar los esfuerzos de control en las personas o sectores calificados como área de riesgo.

Auditoría informática. La auditoría informática no es más que una respuesta necesaria a la adopción, cada vez más frecuente, por parte de las empresas, de medios electrónicos de transmisión y conservación de datos contables tales como pedidos, custodia temporal o fija de entrega, facturas, libros contables, etc. Resulta notoria la importancia de la informática en la contabilidad y como resultado, la facturación del IVA no hará sino crecer en el futuro, al ritmo del comercio electrónico. Esto se materializa en torno a la adopción, de la Directiva 2001/115/CE³⁸ el 20 diciembre de 2001, que tiene por objeto hacer posible la facturación electrónica ente los diversos Estados miembros limítrofes en condicio-

nes armonizadas, lo que provoca indefectiblemente la urgente necesidad de su uso³⁹.

Retención de las devoluciones IVA. Según se evidencia de las recomendaciones del Consejo a través del informe del año 2001 antes comentado, para que las estrategias de lucha contra el fraude carrusel surtan efecto es necesario combinar la detección precoz se combine con la retención de las devoluciones del IVA al comprador, en espera del resultado de la investigación ulterior, motivo por el cual algunos Estados miembros han adaptado su legislación y procedimientos administrativos relativos a la devolución del IVA. Adicionalmente a ello, rige la retención preventiva o definitiva según sea el caso, de los números de IVA de los empresarios presuntamente fraudulentos que simulan actividades económicas⁴⁰.

Responsabilidad fiscal solidaria. En este sentido sobresale el hecho de que no hay ninguna posibilidad real de recuperar el IVA del operador fraudulento, por lo tanto rechazar la deducción o exención del IVA a las otras partes implicadas en el fraude constituye un planteamiento efectivo.

En tal razón, fue la visión del Consejo que a los fines de facilitar la carga de la prueba en mecanismos de fraude complejos, los Estados miembros deberían incorporar una legislación antifraude introduciendo la figura legal del "responsable fiscal solidario".⁴¹

Dicha propuesta fue aceptada y ya en práctica por algunos países.

La introducción de tal responsabilidad implica que si un sujeto pasivo conoce o debe haber conocido las actividades fraudulentas de su co-contratante, será responsable del pago del IVA pagadero por su co-contratante. En algunos Estados miembros la introducción de la responsabilidad solidaria ha tenido un efecto claro de disuasión y parece ser efi-

³⁶ Un control multilateral es un control simultáneo, por dos Estados miembros o más, de la situación fiscal de uno o más sujetos pasivos que son de interés común o complementario.

³⁷ Comisión de las Comunidades Europeas Bruselas, 16.4.2004 COM(2004) 260 final. Pág.9

³⁸ DO L 15 de 17.1.2002, p. 24.

³⁹ (CF) Comisión de las Comunidades Europeas. Reporte Cambios Producidos a Nivel Nacional en Respuesta a las Recomendaciones del Consejo. Bruselas, 2004

⁴⁰ Comisión de las Comunidades Europeas Bruselas, 16.4.2004 COM(2004) 260 final. Pág.16

⁴¹ COM (2001) 294 final de 18.6.2001

caz. Esta medida tiene su fundamento jurídico en el artículo 21 de la Directiva 77/388/CEE, a condición de que se respete el principio de proporcionalidad.

Soluciones Propuestas⁴²

Las autoridades tributarias, gremios profesionales, comerciales e industriales y académicos de varios Estados miembros han estudiado las posibilidades de un cambio sustancial en el funcionamiento del régimen del IVA para abordar el problema del fraude carrusel. Varias de las sugerencias contemplan: (i) la supresión de la combinación de transacciones en la que se paga el IVA y (ii) la supresión de aquéllas en que no se paga. Ello con miras a aspirar que en toda la UE se conceda a las transacciones dentro de un Estado miembro el mismo trato que a las transacciones intracomunitarias. En su criterio, estos resultados podrían obtenerse bajo la implantación de los siguientes mecanismos:

Suspensión del pago del IVA.

Las pérdidas financieras causadas por el fraude carrusel obedecen al impago por un operador fraudulento del IVA que se ha repercutido o se ha reembolsado a otro operador. Por lo tanto, la suspensión del pago del IVA en todas las transacciones Inter.-empresas ofrece ciertas ventajas en la lucha contra el fraude carrusel, puesto que ya no habrá deducción o reembolso del impuesto.

La suspensión del pago del IVA puede lograrse ya sea mediante la exención de las transacciones Inter.-empresas, ya sea mediante un mecanismo de reversión donde el cliente dé cuenta y al mismo tiempo deduz-

ca el impuesto sobre sus ingresos en virtud de la compensación del impuesto soportado.

Supresión del pago del IVA sólo en Inter.-empresas nacionales. Algunas administraciones fiscales han sugerido la aplicación del mecanismo de reversión a determinados sectores; otras han sugerido un sistema de suspensión opcional. Sin embargo, esto llevaría a la coexistencia un comercio Inter.-empresas nacionales con y sin pago de IVA, lo que podría crear un potencial para las construcciones de fraude carrusel puramente nacionales mediante combinación de transacciones nacionales normales donde los proveedores cargarán el IVA a sus clientes y transacciones nacionales en el sistema de suspensión.

Supresión del pago del IVA sólo en Inter.-empresas intracomunitarias. Otra posibilidad sería cargar el IVA en todas las transacciones intracomunitarias dentro de la UE. Esto reinstalaría el mecanismo de pagos fraccionados, que asegura hasta cierto punto el autocontrol del sistema impositivo. Si se paga-

ra el IVA en todas las transacciones de entrada y de salida, sólo estaría en juego la diferencia entre el IVA soportado y el IVA repercutido y los riesgos financieros del fraude carrusel disminuirían considerablemente. Se eliminarían así los vacíos legales del sistema actual que causan el fraude carrusel. Es exactamente este tipo de sistema el que la Comisión siempre ha preconizado como sistema de IVA definitivo e ideal en el mercado interior (el llamado "régimen de origen").

Pago efectivo del IVA sólo sobre determinadas transferencias Inter.-empresas intracomunitarias. La mayor parte de los casos de fraude carrusel se practica con bienes de alto valor que son fáciles de transportar como, por ejemplo, componentes informáticos y teléfonos móviles⁴³.



⁴² El contenido completo del presente apartado constituye un síntesis de las distintas sugerencias presentadas por los actores involucrados en diversos papeles de trabajo que se pueden observar dentro de los record de la Comisión del Consejo encargada del tema del fraude en el IVA y presentados dentro del Informe final de la Comisión del 16.4.2004.

⁴³ Aunque hasta ahora se han identificado unos 40 sectores diferentes.

Teóricamente, el pago efectivo del IVA sobre las transacciones intracomunitarias podría restringirse a estos sectores económicos. Por supuesto, cargar el IVA en las transacciones intracomunitarias eliminaría los fraudes carrusel practicados con bienes de alto riesgo. Sin embargo, surgirían los mismos problemas de asignación de los ingresos fiscales y de armonización impositiva que en un sistema enteramente basado en el país de origen. Por otra parte, podrían utilizarse otras clases de bienes, por ejemplo vehículos, materias textiles, tarjetas telefónicas, alimentos, bebidas sin alcohol, productos de metal, alcohol, gasolina, etc. Por lo tanto, atacar el fraude en los sectores más vulnerables podría desviarlo a otros sectores, al menos en parte.

Agente de percepción del IVA. El fraude carrusel sólo es posible porque que se permite a los sujetos pasivos deducir el IVA independientemente del ingreso del impuesto en la administración tributaria por parte del pro-

veedor. Por consiguiente, algunas autoridades tributarias nacionales están estudiando la posibilidad de modificar las normas sobre deducción del IVA para vincularlas en cierta medida al ingreso del impuesto por parte del proveedor. Es evidente que el derecho de deducción es un principio fundamental del IVA y que todas las medidas que restrinjan este derecho deben atenerse estrictamente al principio de proporcionalidad.

Crédito IVA sólo cuando es efectivamente pagado. Otro de los sistemas propuestos contempla hacer uso de la opción establecida por el tercer párrafo del apartado 2 del artículo 10 de la sexta Directiva sobre el IVA para reforzar las normas sobre deducción del IVA. Para determinadas transacciones o categorías de operadores, los Estados miembros podrían disponer que el IVA resultase pagadero (y por lo tanto, deducible) sólo en el momento del pago del precio. Para ser realmente eficiente, tal sistema iría acompañado de un sistema de cotejo.

CONCLUSIONES

Generales

Sentado lo anterior, en mi opinión, el fenómeno conocido como Operador Carrusel puede estar cultivado en todos los regímenes impositivos de tipo valor agregado. Más aún, pecho de temerario al advertir que existe desde hace ya tiempo atrás de la instauración de la Sexta Directiva y la armonización del IVA en la Unión Europea y que gracias al esfuerzo común, se están implantando los correctivos acordes con el fenómeno intracomunitario. Desde mi óptica, la respuesta del por qué al problema, causas y consecuencias se puede condensar en una sola expresión: "carencia de información a tiempo" del mismo modo en que las posibles soluciones se pueden concentrar también en una sola frase: "Cooperación entre los distintos actores".

Las frases arriba planteadas que se explican por sí solas y del contenido del presente documento se evidencia de modo reiterativo su

alcance y necesidad. Es hora no sólo de entender sino de actuar sobre la base de que no hay norma, sistema o ente que ejecute sus resultados de manera impecable, así como tampoco ciudadanos o comunidades 100% obedientes de la Ley.

Por ello, nuevos retos demandan nuevas soluciones y no podemos dejar por ende la tributación del presente y del futuro en manos de esquemas que hace más de 4 décadas se consideraron perfectos e infalibles. Cooperación, respecto y legalidad son las bases y el resto dependerá del momento espacial y circunstancias especialísimas de la época que se está atravesando.

Específicas

1. El fraude en el IVA se ha convertido en un problema real en muchos Estados miembros los cuales han calculado pérdidas de hasta un 10 % en la recaudación neta de IVA.

2. El denominado fraude carrusel es un ejemplo claro de abuso de la exención del IVA en el comercio intracomunitario, que podría muy bien aprovecharse de la ampliación de la Unión Europea y extenderse a los nuevos Estados miembros.
3. La incompatibilidad de los sistemas legales de los Estados miembros, la falta de recursos asignados como la coordinación insuficiente, son las principales causas detectadas del desarrollo del fraude carrusel.
4. Los Estados miembros recurren a la asistencia mutua mucho más que en el pasado. Este aumento del número de solicitudes de asistencia es una tendencia que va continuar o incluso a aumentar con la ampliación de la Unión Europea y con la aprobación del nuevo Reglamento sobre la cooperación administrativa en el ámbito del IVA.
5. Los Estados miembros han trabajado para que sus procedimientos de control sean más eficaces y modernos, en particular, al adoptar sistemas de análisis de riesgos e invirtiendo en auditoría informática.
6. Dentro de las posibles soluciones aportadas por parte de las autoridades tributarias, así como los demás representantes de la sociedad civil organizada llamados para abordar el problema del fraude carrusel. Tanto las sugerencias de: (i) la supresión de la combinación de transacciones en la que se paga el IVA como la (ii) de aquéllas en que no se paga. En definitiva exhortan al uso del sistema del IVA definitivo e ideal en el mercado interior (el llamado "régimen de origen").

BIBLIOGRAFÍA

Comisión Europea. Paquete de medidas para luchar contra la competencia fiscal perniciosa en la Unión Europea. Boletín Series. Bruselas. 1997.

Comisión Europea. Tipos de IVA aplicados en los Estados miembros de la Comunidad Europea. Boletín Series. Bruselas. 1999.

Comisión Europea. Estructura de los sistemas de imposición en la Unión Europea. Boletín Series. Bruselas. 1999.

Comisión Europea. Europa en movimiento. Boletín Series. Bruselas. 2000.

Comisión Europea. La política fiscal en la Unión Europea. Boletín Series. Bruselas. 2000.

Comisión de las Comunidades Europeas Bruselas, Informe presentado por el Consejo de Control de Operaciones del VIES. 2004.

Comisión de las Comunidades Europeas Bruselas, COM (2001) 294 final de 18.6.2001

Comisión de las Comunidades Europeas Bruselas, 16.4.2004 COM(2004) 260 final.

Comisión de las Comunidades Europeas. Reporte Cambios Producidos a Nivel Nacional en Respuesta a las Recomendaciones del Consejo. Bruselas, 2004

Decisión del Parlamento Europeo y del Consejo COM(2000) 28 final de 28.1.2000

Directiva 91/680/ CEE del Consejo, que completa el sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO L 376 de 31. 12. 1991).

Directiva CEE del Consejo 03/15 DO L del 8.10. 2003, Reglamento N° 1798/2003.

Directiva CEE del Consejo 02/ DO L 15 de 17.1.2002.

Directiva CEE del Consejo 77/ DO L 145 de 13.6.1977. Directiva cuya última modificación la constituye la Directiva 2003/92/CE.

Directiva CEE del Consejo 96/ DO L 125 de 11.10.1996.

www.europe.eu.int.en.comm.tax.

PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LOS SERVICIOS

(O la Historia Sin Fin)

*Antonio Alvarado Weffer**

Comentarios respecto a los cambios propuestos por los E.U.A y su posible incidencia dentro de los regímenes de precios de transferencia en la Comunidad Andina de Naciones

“La fiscalidad es la base de la soberanía de las naciones, hasta el punto en que los Gobiernos no podrían conducir sus políticas si se vieran privados de recursos financieros.”

(Presidencia del Parlamento Europeo Bruselas 2000)

(*) Abogado Especialista en Derecho Tributario LL.M. en Tributación Internacional de la Universidad de Leiden - Holanda, Magíster en Derecho y Gerencia Tributaria, Caracas-Venezuela. Investigador Asociado del Buró Internacional de Documentación Fiscal Internacional IBFD, Amsterdam - Holanda.

ÍNDICE

	<i>Página</i>
Introducción	119
Generalidades	119
<i>¿Por qué precios de transferencia?</i>	119
<i>Diseño y alcance</i>	120
<i>Contingencias prácticas</i>	121
<i>Contingencias puntuales</i>	122
<i>El uso compartido de tangibles</i>	122
<i>El uso compartido de préstamos</i> <i>o avances del flujo de caja</i>	123
<i>El uso o transferencia de intangibles</i>	123
<i>Prestación de Servicios</i>	123
Cambios propuestos por los E.U.A	124
(i) <i>El método del precio comparable no controlado de servicios</i>	124
(ii) <i>El método del precio de reventa de servicios</i>	124
(iii) <i>El método del costo adicionado de servicios</i>	124
(iv) <i>El método de beneficios comparable</i>	124
(v) <i>El método simplificado basado en el costo</i>	124
(vi) <i>El método de división de beneficios</i>	124
(vii) <i>Otro método no-especificado</i>	124
<i>¿Cómo funcionan?</i>	124
Críticas	126
1. <i>En el caso de la aplicación del método de costo adicionado de servicios</i>	126
2. <i>En el caso de la aplicación del método simplificado basado en el costo</i>	126
3. <i>El concepto de transacción de servicios controlados</i>	128
4. <i>Determinación del propietario de un intangible del grupo vs. su concesión al derecho de uso</i>	129
Conclusiones	130
<i>Generales</i>	130
<i>Específicas</i>	131
Bibliografía	132

Introducción

Introducción

Después de mucho tiempo de estudio, críticas, práctica y evaluación de resultados, el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de Norteamérica presentó su propuesta de modificaciones al régimen de precios de transferencia en lo que a servicios concierne, conocido como Regulaciones del Departamento del Tesoro, Sección 1,482. En opinión de algunos expertos la propuesta complica más aún el ya engorroso procedimiento actual de evaluación y análisis de las funciones y actividades del estudio de precios de transferencia, lo que hasta el momento había sido relativamente sencillo, por cuanto el tratamiento se limitaba a una justa distribución de costos a menos que se tratase de los denominados “servicios integrales” de negocios, tanto para el proveedor como para el adquirente.

La idea del presente artículo es exponer de modo breve y sencillo cuáles son los cambios propuestos y brindar algunas ideas de cómo estos cambios podrían afectar al régimen de precios de transferencia acogido por los países de la Comunidad Andina de Naciones¹ y probablemente al resto de los países Latinoamericanos², partiendo del

notorio supuesto que gran parte de los contribuyentes sujetos al régimen de precios de transferencia dentro de Latinoamérica sean empresas relacionadas con contribuyentes residentes en los Estados Unidos de Norteamérica y de allí lo imperioso, en mi opinión, de su análisis.

El presente artículo esta enfocado hacia fines didácticos y no constituye en modo alguno una consulta u opinión jurídica definitiva, ni la posición de la institución a la cual pertenezco; más aún: es flexible y por lo tanto admite posiciones discrepantes, siempre y cuando sean fundadas sobre la base de la documentación e información legal, social y económica comprobable y confiable.

El Autor
Ámsterdam - 2004

¹ Conformada por Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela. De los cuales todos con exención de Bolivia poseen un régimen de precios de transferencia.

² En virtud que, con la exención de Brasil, los países de Latinoamérica que prevén dentro de su legislación un régimen de precios de transferencia, utilizan las guías de precios de transferencia para administraciones tributarias y empresas multinacionales, elaborado por la OECD. Claro está, desviaciones en cada régimen se presentan pero en líneas generales, los regímenes son bastante homogéneos.

Generalidades

¿Por qué precios de transferencia?

Precios de transferencia es el precio establecido por un contribuyente cuando vende, compra o comparte recursos con otro contribuyente con el cual está vinculado. Este tipo de vinculación normalmente ocurre en el ámbito internacional conocida como “*cross border situations*”; No obstante ello, en las legislaciones domésticas Colombiana, Ecuatoriana y Peruana, los contribuyentes legalmente independientes, residentes en la misma jurisdicción impositiva están sometidos al régimen de precios de transferencia. A diferencia de Venezuela, donde esta vincu-

lación ha sido limitada al ámbito internacional y por ende se encuentran fuera del régimen aquellos contribuyentes vinculados que sean contribuyentes residentes en el país.

A comienzos de los años sesenta Estados Unidos de Norteamérica protagonizó el desarrollo de técnicas y generó las políticas que serían aplicadas más tarde a los fines de limitar los abusos en materia de precios de transferencia cometidos por sus contribuyentes respecto a sus operaciones internacionales. La definición del concepto de *arm's length* presentado en aquel momento e incluido dentro de la sección 482 del código de rentas internas promulgado en 1968, causó al

comienzo posiciones encontradas, que posteriormente con el pasar del tiempo no sólo fueron reconocidas y aceptadas a escala mundial, sino que también se convirtieron en el pilar fundamental del desarrollo de las guías de precios de transferencia para administraciones tributarias y empresas multinacionales, de acuerdo con lo promulgado por la OECD una década más tarde y en la actualidad en plena práctica.

El concepto de *arm's length* recoge en esencia la voluntad de permitir el desarrollo del mundo de los negocios bajo un ambiente internacional, bajo el principio de asignar a cada jurisdicción el justo valor que le corresponde en la medida de su participación en la generación de la renta fiscal gravable. Aún cuando podemos hablar de otros métodos o principios, al final todos convergen en lo mismo. De allí que en mi opinión, la complejidad y poca probabilidad de que el principio *arm's length* sea sustituido, por cuanto no se trata de un concepto o un método *per se*; se trata de un término que encierra la frase "*justa distribución de las cargas*" y por ello su importancia insustituible en el ámbito tributario.

Múltiples han sido las interpretaciones y conceptos creados en torno al término *arm's length*; por ejemplo la legislación norteamericana identificó el término *arm's length*, pero no le bastó definirlo, sino que además explicó su alcance a través de ejemplos donde se confunden la literatura legal con aplicaciones aritméticas, lo cual despliega su alcance al punto de transformarlo en metodología, y que con el pasar de los años resultó ser el método principal a los fines de la elaboración de un estudio de precios de transferencia. Todo ello bajo el auspicio y soporte de un sector importante de la doctrina tributaria internacional como la jurisprudencial, provocando que en primer lugar el término de *arm's length* evolucionara, pasando por método, hasta llegar a ser considerado principio y más adelante el pilar fundamental en el desarrollo teórico-práctico de los precios de transferencia.

Diseño y alcance

En un régimen de precios de transferencia bien diseñado, las autoridades tributarias deberían tener el poder suficiente para ajustar,

conforme a derecho, los precios de transferencia establecidos entre las partes vinculadas. Este poder debería incluir la posibilidad de reasignar ingresos brutos, deducciones, créditos fiscales y otros ítems establecidos por las partes vinculadas, gracias al uso de los indicadores de precios establecidos en el mercado independiente, de cuyos márgenes se servirá la administración tributaria para hacer sus respectivas comparaciones y posteriores observaciones. No obstante, recordemos que por más parecidas que sean las operaciones así como las empresas, no existen dos entes idénticamente iguales, tanto desde el punto de vista operativo como organizativo; inclusive bajo el concepto de franquicia entre una tienda y otra siempre existirán diferencias y por ello es necesario el debido respeto de los ajustes, ya sea que estos vengan dados por su ubicación geográfica, entorno social, económico o cultural, por nombrar sólo algunos aspectos externos. De allí la necesidad de un estudio de función de análisis y riesgos independiente.

Este poder de ajustar los precios de transferencia de bienes o servicios asignado a las autoridades tributarias, en teoría, sirve como medida de control fiscal, a los fines de contrarrestar posibles prácticas fiscales dañinas a las jurisdicciones impositivas de la fuente, como la de la residencia de los entes económicos vinculados tales como: el reenvío o asignación de estos ingresos a paraísos fiscales o a jurisdicciones de baja imposición fiscal, jurisdicciones éstas que no intervienen de modo substancial en la generación de la renta fiscal gravable.

Algunos expertos comparan el régimen de precios de transferencia con las medidas anti-elusivas. Yo prefiero no incursionar en estas diatribas, por cuanto como su nombre lo indica, es un régimen y por tanto su desarrollo y tratamiento va más allá de un simple esquema combativo de prácticas de planificación fiscal erosivas y constituye a la vez, un sistema complejo de identificación de ganancias de modo justo, respetando los criterios y resultados que se deriven de las funciones y riesgos asumidos por los entes vinculados en la explotación internacional de bienes y servicios en los mercados globales; esto con el propósito de observar las normas internacionales de

pro-competencia y desarrollo armónico de los Estados participantes, ya sea que éstos exporten como receptores de inversión extranjera, o participen en el crecimiento del producto interno bruto y no en la balanza de depósitos a plazo en virtud de los beneficios fiscales que ofrezcan tales jurisdicciones.

Este poder de ajustar los precios de transferencia debe ser el resultado de un análisis profundo y detallado de los precios presentados por el contribuyente, para lo cual es hartamente conocido que no basta contar con un grupo de expertos en el área, sino además de herramientas idóneas para poder rechazar o aprobar los resultados presentados por el contribuyente, tales como: acceso a bases de datos de precios comparables durante los ejercicios declarados, tendencias presentes y futuras proyectadas en el sector económico en el que se desenvuelva el contribuyente, así como el rescate de los datos registrados por la administración tributaria del ente vinculado a los fines de un cruce de información. De allí la vital importancia de los acuerdos de intercambio de información entre las administraciones tributarias. Por lo tanto, todos estos elementos, aunados a las otras herramientas propias para interpretar el estudio de precios de transferencia y los resultados emitidos por parte de la administración tributaria pueden resultar lejanos a la realidad pragmática, causando daños irreversibles al contribuyente, en virtud de la impensada y desproporcionada norma venezolana que establece en fase administrativa que la carga de la prueba reposa sobre los contribuyentes.

El ámbito internacional acuña la expresión: *“transfer pricing rules may be important to buttress other governmental policies”* cuyo sentido general refleja el reconocimiento de que el régimen de precios de transferencia constituye un soporte importante para el desarrollo de otras políticas tributarias como parte de ese gran todo llamado sistema tributario, con la coherencia e interacción con el resto de las normas impositivas tal y como nuestros maestros siempre nos lo presentaron.

Contingencias prácticas

En la práctica, aquellas jurisdicciones que poseen reputación de ser meticulosas y leoninas y por tanto imponen ajustes de relevancia tales como la administración tributaria Alemana

(*Steuerbehorden*), la Holandesa (*Belastingdienst*), y por supuesto la norteamericana (*Internal Revenue Service*), provocan que los contribuyentes declaren más ingresos que los que el *arm's length* pudiera reflejar, sólo con el propósito de mitigar la posibilidad de una doble tributación o reparo fiscal, ocasionando por ende, una erosión de la base impositiva en la otra jurisdicción con pleno conocimiento de causa. Esta práctica trae como consecuencia gerencial la proliferación de solicitudes de Acuerdos de Precios Anticipados en tales jurisdicciones, lo cual para el caso Latinoamérica, en mi opinión, es poco atractivo en la actualidad en virtud de los inestables resultados que develan los indicadores económicos internos.

Los conflictos entre jurisdicciones sobre precios de transferencia tienen comúnmente lugar, a pesar de la buena fe expresada en los tratados para evitar la doble tributación en virtud de encontrarse en posiciones que posiblemente mitigarían intereses internos, dejando a los contribuyentes aislados de participación activa y peor aún dejando de promover pruebas que probablemente disipen las dudas claves de la disputa. En este sentido los tratados modernos o algunas legislaciones domésticas como la Colombiana, la Peruana y la Venezolana, disponen la obligatoriedad de aceptar los ajustes hechos por el estado contratante siempre y cuando los ajustes sean con base al respeto de la Ley y al principio *arm's length*; sin embargo, cuando hablamos de disputas de interpretación técnica esa salvedad nos puede llevar a una inaplicabilidad material de la norma, por cuanto no existe norma alguna que obligue a una estado contratante de asumir de pleno derecho en contra de su criterio los resultados de otro estado, cuando en su perspectiva el contribuyente declaró y declaró bien y si a esto le adicionamos una minoración de rentas gravables, la disputa se convierte en un sendero sin fin donde la última palabra la tendrá el juez que conozca de la causa en su última instancia; de ahí el “seudónimo” que he querido darle a al título presente artículo. En virtud de ello ha surgido la proliferación de los acuerdos de arbitraje tributario como medida de solución técnica y legal, cuyas resultas reposarán en manos de expertos en el área con el auxilio de tantos prácticos como sean necesarios.

Uno de los mayores objetivos perseguidos con la suscripción de un acuerdo anticipado de precios así como el uso de los arbitrajes tributarios es reducir tiempo y dinero, tanto para el contribuyente como para la administración tributaria.

Otro punto a considerar es la aplicación del régimen de precios de transferencia a contribuyentes residentes fuera de Venezuela, los cuales poseen un establecimiento permanente a través del cual explotan su actividad económica ocurrida dentro de Venezuela. El hecho de que estos contribuyentes “sucursales” no-residentes en Venezuela reciban el mismo tratamiento impositivo de los contribuyentes residentes dibuja una situación controversial respecto de la obligatoriedad de aplicar el régimen de precios de transferencia a estos establecimientos permanentes en virtud del alcance del concepto legal de la parte vinculada previsto en la legislación venezolana. Si bien es cierto que la legislación venezolana define como parte vinculada a aquel ente independiente que interactuó económicamente con otro ente independiente donde la participación en ganancias, dirección o control es compartida o exista identificación accionaria que permita pensar que puede haber manipulación en la relación económica, no menos cierto es que, en el ámbito internacional, bajo el contexto de los comentarios de los artículos 7, 9 y 5 del convenio modelo OECD, los establecimientos permanentes deberán estar sometidos a la aplicación del régimen de precios de transferencia en atención al respeto del principio de operador independiente “*arm’s length principle*”

Por lo tanto otro conflicto se adicionaría: ¿Cómo extender la aplicación del régimen de precios de transferencia a los establecimientos permanentes en Venezuela cuando existan convenios de doble tributación? y ¿Cómo no aplicarlo cuando no existan?

¿Cómo se entiende esta discriminación menos favorable a la luz de la previsión constitucional de igualdad entre extranjeros y nacionales?

¿Cómo extender el concepto cuando no queda claro cuál es valor legal o alcance de los comentarios del convenio modelo?. Y por último pero no menos importante, ¿Cómo entender su alcance bajo un criterio estático o dinámico?

En esencia el tema es poco preciso y abierto a múltiples interpretaciones, lo cual nos da base para desarrollarlo de manera fragmentada en otro aparte.

Contingencias puntuales

Sentado lo anterior se establece que un precio de transferencia es aquel que reúne los estándares del *arm’s length* y que el precio pactado entre las partes vinculadas y reportado como ingreso fiscal gravable ante las autoridades tributarias también debe ser comparable al precio que el mercado independiente utiliza, respetando claro ésta, las especificidades del bien o servicio.

Ciertas y determinadas contingencias puntuales se desarrollan en virtud de que cada jurisdicción estatuye en su legislación interna el contenido y alcance en cuanto a aquello que se debe entender por los estándares del *arm’s length* y por ello el desarrollo de los llamados métodos para la determinación de precios entre vinculadas, que buscan, desde el punto de vista aritmético, armonizar las diferencias conceptuales legales hasta las idiomáticas que se presentan, debido al alcance de los términos y conceptos utilizados por parte de cada jurisdicción involucrada.

En la práctica, las partes vinculadas frecuentemente comparten el flujo de caja, las líneas de crédito, la sede de dirección, el *know-how*, nombres de marca; , empleados y demás recursos. Los estándares *arm’s length* requieren que el propietario de los recursos a ser compartidos acredite a su favor una cantidad dineraria que será debitada al usuario del recurso. En teoría, esta cantidad dineraria debería ser igual a aquella facturada a un tercero no vinculado. En la práctica es poco posible ya que entes no vinculados por regla general no comparten recursos; por ejemplo:

El uso compartido de tangibles

El uso compartido de una oficina o equipo propiedad de una de las vinculadas no acarrea mayores problemas, por cuanto los precios *arm’s length* de arrendamiento son accesibles. El problema se suscita cuando tratamos de aplicar la misma regla a subarrendamientos dentro de espacios indivisos o equipos que interactúan en tiempo real (redes de comunicación bajo la plataforma de Intranet o

Internet); en este caso es notorio el hecho de la carencia de comparables y en el supuesto negado de aceptación, los mismos son muy inciertos ya que en el mercado inmobiliario, así como de leasing de equipos la figura del subarrendamiento no es permitida o de serlo requiere de autorización por parte del propietario, donde normalmente el arrendatario se transforma en responsable solidario o principal en caso de daño ocasionado por parte del subarrendatario. Esto asigna un nuevo riesgo en cabeza del principal que no debería ser reconocido de modo individual, ya que la idea de compartir recursos es disminuir riesgos, costos, gastos, así como hacer uso de economías de escala y demás ventajas que el mercado internacional permita. Por lo tanto, estaríamos en presencia de un nuevo elemento de ajuste con asignación de precio cuyos comparables se limitan en función de la naturaleza del negocio.

El uso compartido de préstamos o avances del flujo de caja

Generalmente las personas involucradas en el negocio de préstamos comerciales deberían requerir el uso de tasas de interés por aquellos préstamos o avances de dinero otorgados a partes vinculadas que reflejen el costo actual de tal préstamo. El problema surge cuando la naturaleza del negocio o actividad de la parte vinculada no es la de otorgar préstamos. Por tal motivo muchas jurisdicciones, como la brasilera por citar una, disponen dentro de su legislación doméstica un *safe harbor* en materia de intereses, cuyos porcentajes, factores o fórmulas deberán ser aplicados al monto del préstamo o avance dinerario. Por ejemplo, una norma doméstica puede permitir a los contribuyentes el uso de las tasas de interés fijadas para los préstamos concedidos al gobierno.

El uso o transferencia de intangibles

La regla general es muy clara cuando somete al propietario de tal intangible a requerir de su parte vinculada el pago por el uso del intangible al mismo precio que ofertara a un no vinculado en circunstancias similares. El problema que se origina tiene múltiples variantes, por ejemplo: cuando este intangible es caracterizado como royalty (regalía) y a su vez la legislación doméstica del lugar de uso

lo considera como una renta presunta y aplica la retención de impuesto en la fuente, sin tomar en consideración los costos para suplirlo de parte del propietario del intangible. Otro caso sería la transferencia del intangible, por cuanto nos encontramos con el problema de los descuentos en el precio de transferencia, forma de pago, amortización del intangible, cómo expresar su vida útil, costos asociados para su reposición o R&D, etc. Ciertamente, es cuesta arriba lograr ubicar comparables tanto para las administraciones tributarias como para los contribuyentes y por ello en la práctica, existe un gran número de reparos fiscales en espera de decisión dentro de los distintos tribunales competentes.

En tal sentido, debido a la falta de armonización tributaria, cada jurisdicción entiende el fenómeno de modo diferente y en la práctica la visión de una puede perjudicar a la otra jurisdicción o peor aún provocar al contribuyente una irrecuperable doble tributación o doble excepción. En busca de una solución, como parte de la política norteamericana se incluyó en 1986 dentro del US Regulations 1,482 una provisión conocida como “El Súper-royalty”, la cual tiene como fin que el contribuyente ajuste el pago de royalties ya pactados; por ejemplo: si por factores inexistentes al momento de la contratación del uso del intangible el uso del precitado intangible coadyuva al incremento de ingresos fiscales gravables o si por demanda del mercado independiente o externo el precio por el uso de este tipo de intangible se incrementa.

Prestación de Servicios

En mi opinión, este es el nudo gordiano de los precios de transferencia de ésta década. Difícilmente se puede ubicar una empresa multinacional que no centralice sus servicios internos. Resulta notorio que los servicios de marketing, técnicos, de telecomunicación e informática, así como de dirección en general, por nombrar algunos, son prestados por una parte en beneficio propio y de sus vinculadas, lo cual requiere de un presupuesto que debe ser subsidiado por los beneficiarios efectivos. Dicho presupuesto debe cubrir los costos ocasionados, más un margen de ganancias conforme al precio *arm's length*. El problema es como aplicar estos precios *arm's length* a los servicios cuando los indicadores presentan

diferencias abismales respecto del costo real vs el precio *arm's length*. Estos servicios son prestados por empleados, son costos y no el corazón del negocio y aislados no representan ningún valor agregado.

Como soluciones actuales podemos mencionar que algunos Estados sugieren que se reflejen los costos directos e indirectos que estos servicios ocasionan. Por su parte la OECD a través de sus guías en materia de precios de transferencia, ubica la posibilidad de la suscripción de contratos de costos compartidos, los cuales serían la presentación más sincera de imputar estos costos y según ellos, un tratamiento acorde con el principio de *arm's length*, donde todos participan y todos deben en su justa medida aportar.

Por último, hasta la fecha, en materia de servicios, el ya mencionado US Regulations 1,482 dispone safe harbors para el tratamiento de los servicios, lo cual según la propuesta presentada al congreso debe ser modificado por cuanto no refleja precios *arm's length*. Es decir, deja en manos del mercado independiente el margen de los ajustes a los precios por los servicios intra-grupo.

Cambios propuestos por los E.U.A

En términos generales, la propuesta de modificaciones al régimen de precios de transferencia en cuanto a servicios concierne específicamente la incorporación de seis métodos aplicables para el control de operaciones de servicios controlados, tales como:

- (i) El método del precio comparable no controlado de servicios (*comparable uncontrolled services price method*);
- (ii) El método del precio de reventa de servicios (*the gross services margin method*);
- (iii) El método del costo adicionado de servicios (*cost of services plus method*)

Estos métodos son directamente análogos con los métodos previstos para la transferencia de bienes tangibles establecida en el actual US Regulations 1,482-3, (*método del precio comparable no controlado; método del precio de reventa; y método del costo adicionado*) diseñados para determinar contablemente las circunstancias

particulares en la transferencia de servicios. (*Propuesta US Regulations 1,482-9(b), (c) y (d)*);

- (iv) El método de beneficios comparable (*the comparable-profits method*). También previsto en el actual US Regulations 1,482-5 (*Propuesta US Regulations 1,482-9(e)*);
- (v) El método simplificado basado en el costo (*simplified cost-based method*). El mismo, en teoría es compatible con el actual safe harbor's US Regulations (*Propuesta US Regulations 1,482-9(f)*);
- (vi) El método de división de beneficios (*profit-split method*). Ídem dentro del US Regulations 1,482-6 (*Propuesta US Regulations 1,482-9(g)*) y;
- (vii) La incierta pero siempre presente puerta trasera a la aceptación de cualquier otro método no especificado que podrá ser usado en circunstancias inapropiadas a las descritas en la propuesta US Regulations 1,482-9(h)

¿Cómo funcionan?

La propuesta de modificaciones al régimen de precios de transferencia en cuanto a servicios se refiere prevé que las reglas generales del actual US Regulations 1,482-1 aplicaran en el área de servicios (*Propuesta US Regulations 1,482-9(a)(1)*). En tal razón, la regla de aplicar el mejor método (*the best method rule*) así como las reglas para la determinación y respeto del principio de *arm's length* previstas dentro del US Regulations 1.482-1 (c), (d), (e) son vinculantes.

- (i) El método del precio comparable no controlado de servicios dispone que este método deberá utilizarse cuando los servicios controlados son idénticos o tiene un alto grado de similitud con servicios no controlados. Recordemos que los ajustes razonables y apropiados en la práctica son la regla y obtener comparables idénticos la excepción. En tal razón, los factores de comparabilidad descritos en las reglas generales del US Regulations

deben tomarse en cuenta, a sabiendas que su énfasis es la semejanza con el servicio y el valor de uso del intangible. Lógicamente al referirnos a las reglas generales encontramos que según la visión del US Regulations, la aplicación de este método resulta ser la fórmula más directa y la medición más confiable de los precios *arm's length* y de allí en principio "*the best method*".

- (ii) El método del precio de reventa de servicios a semejanza del tradicional método del precios de reventa previsto dentro del US Regulations, prevé que debería ser utilizado en los casos donde el contribuyente vinculado desarrolla servicios que serán aprovechados tanto por su(s) vinculada(s) como por terceros no vinculados. La metodología de cálculo del precio es, en teoría, inicialmente más sencilla que las de los otros métodos tradicionales por cuanto los precios *arm's length* se corresponderán con el precio pagado por aquellos terceros no vinculados; claro está, respetando siempre los ajustes debido a las diferencias y especificidades de los servicios prestados a ambos receptores.
- (iii) El método del costo adicionado de servicios funciona sobre la base del método del costo adicionado, ídem previsto en el US Regulations y su uso es recomendado en los casos en que el prestador de los servicios explota su actividad proveyendo del mismo servicio o uno similar, no sólo a su parte vinculada sino también a terceros no vinculados. Este método evalúa si los márgenes de utilidad calculados sobre el costo determinado para la prestación del servicio, facturados tanto a la parte vinculada como a la no vinculada respetan los precios *arm's length*.
- (iv) El método de beneficios comparable funciona sobre la base de la normativa, ídem prevista en el US Regulations 1,482-5, que generalmente

puede aplicar para la prestación de servicios entre partes vinculadas mejor conocido como "transacciones de servicios controlados". El punto neurálgico es que la normativa 1,482-5 fue aparentemente diseñada en un sólo sentido, y por lo tanto aplicable cuando la parte vinculada sujeta al control del régimen de precios de transferencia es el proveedor del servicio; sin embargo, pareciera que no aplica cuando se trata del receptor del servicio.

- (v) El método simplificado basado en el costo debería aplicar a los servicios de bajo margen o rendimiento, tales como los servicios administrativos rutinarios (*routine back-office services*), método que en teoría permite que en los servicios no-integrales se determine sólo el costo tal y como lo prevé el actual US Regulations' safe harbor. Como su nombre lo indica, la intención al aplicar este método es brindar mayor seguridad y reducir los costos y obligaciones administrativas a los contribuyentes cuando los servicios sean del tipo no-integral. En teoría, desde el punto de vista contable, estos servicios por sí solos no contraen ningún valor agregado al grupo, además que pareciese que no son divisibles o atribuibles a un factor cuantitativo específico, ya que forman parte de una cadena de procesos internos y dada la naturaleza del servicio *per se* de modo aislado no estiman o proyectan un valor agregado diviso que pudiera registrarse desde el punto de vista contable respetando los precios *arm's length*.
- (vi) El método de división de beneficios (*profit-split method*). Ídem dentro del US Regulations 1,482-6 está diseñado a fin de que sea aplicado a aquellos supuestos de hecho donde los servicios entre vinculadas sean de alto valor o las operaciones sean de una integración tan elevada que no permitan ser divididas y hacer la distribución de los beneficios a nivel

de sectores con determinación de ingresos por jurisdicciones.

Consiste en asignar la utilidad de la operación a través de la determinación de la utilidad de la operación global mediante la suma de la utilidad de cada una de las partes vinculadas y para hacer posteriormente una redistribución, tomando en cuenta los elementos esenciales para el desarrollo de las prorratas según los resultados obtenidos por parte del estudio de análisis de funciones. Este método, como se puede apreciar con palmaria claridad, viene a cubrir la otra categoría de servicios de alta interrelación, con el aditivo de que los servicios en ésta oportunidad sí presentan un alto valor agregado a las operaciones generadoras de la renta fiscal gravable.

Críticas

Múltiples son los comentarios y críticas a la *Propuesta US Regulations* por parte de expertos, doctrinarios, prácticos e instituciones gremiales, así como por parte de contribuyentes organizados. Los mismos recogen el malestar general de los contribuyentes debido a lo que algunos llaman vacíos legales y otros prefieren llamar falta de claridad en el desarrollo de los ejemplos presentados por la propuesta US, que deberían explicar cómo deberían aplicarse los nuevos métodos. En tal virtud, a continuación comento algunos ejemplos puntuales.

1. *En el caso de la aplicación del método de costo adicionado de servicios*, la *Propuesta US Regulations*, en su sección 1,482-9(j) dispone que el costo total de los servicios se entenderá como: todos los costos de los servicios prestados sobre la base del análisis de los hechos y circunstancias que puedan ser directamente identificados con la prestación del servicio y todos aquellos otros costos razonablemente asignables a estos servicios, concepto que no es aceptado dentro del vigente método de costo adicionado de servicios. En tal sentido, surge la interrogante: una vez en vigor la norma en referencia contenida en *Propuesta US Regulations*, ¿deberían los contribuyentes analizar e incluir dentro de los costos adicionados de servicios la compensación de los beneficios de los empleados involucrados en la prestación

de los servicios, como por ejemplo stock-options o cualquier otro beneficio que éstos obtengan?

Según el contenido del texto de la *Propuesta US Regulations*, 1,482-7(d) (2) todos los beneficios que reciban los empleados involucrados en la prestación del servicio a la vinculada se tomarán como elemento de compensación para la determinación del costo del servicio a los fines del estudio de precios de transferencia. Claro está, son parte del costo, pero ¿cómo hacer divisible ese costo cuando los beneficios tipo stock-options en multinacionales difieren en más de una categoría? Dependiendo de la política laboral de la empresa multinacional pueden ser contratos particulares que dependen del nivel del empleado o pueden otorgar acciones de la casa matriz y no la de la vinculada a la cual ellos pertenecen o coadyuvan en la prestación de este servicio. ¿Cómo hacer deducciones por rebajas de beneficios que son garantías laborales de entes fuera de la competencia del Servicio de Rentas Interna de los Estados Unidos de Norteamérica? O más aún ¿que afectan las cuentas de la parte vinculada en los E.U.A. cuando los empleados de una vinculada no están en la nómina del ente controlado por las US Regulations?

Sentado lo anterior, en mi opinión, además de no haber claridad respecto de su tratamiento, en la práctica, se pueden lograr resultados diferentes dependiendo de los comparables utilizados vs. la metodología empleada. Determinar los precios arm's length fuera de un acuerdo de costos de servicios compartidos obliga no sólo a determinar y analizar los comparables utilizados, sino que abre la puerta a la administración tributaria en cuanto a emitir criterios respecto de la rentabilidad de la estructura organizacional operativa de la empresa, so pretexto de un posible impacto negativo elusivo en las rentas gravables, lo cual es a todas luces, contrario a su norte como ente administrativo.

2. *En el caso de la aplicación del método simplificado basado en el costo*, en la práctica este método simplificado no es tan simple como su nombre lo sugiere. El texto de la *Propuesta US Regulations*, 1,482-9(f) busca su aplicación en torno a los servicios de bajo margen de rendimiento conocidos como

servicios administrativos rutinarios. La intención es mantener el mismo margen reducido de cumplimiento de obligaciones administrativas fiscales dispuesto en el actual US Regulations en cuanto a los precios de los servicios no integrales. Los contribuyentes deberán conservar los libros y registros del mismo modo que cuando hacen uso de los otros métodos, con la salvedad de tener que cumplir solamente con los requerimientos generales mínimos que imponen los principios contables generalmente aceptados o las normas de contabilidad del impuesto sobre la renta federal. Asimismo el simple hecho de contar con contratos escritos que soporten las operaciones de los servicios prestados es suficientes para avalar los precios, sin necesidad de formalización o legalización de los mismos, es decir, no necesariamente deben ser autenticados o registrados para poder tener valor probatorio.

Adicionalmente, la *Propuesta US Regulations, 1.482-9(f)* dispone a imagen y semejanza del actual régimen (normas sobre los servicios integrales) que no se podrá utilizar este método simplificado en el caso de servicios de re-venta, distribución, comisión, transacciones financieras, intermediación, garantía, investigación y desarrollo, experimentación, ingeniería o proyectos científicos. De igual modo, no formarán parte del cálculo de los precios bajo este método simplificado los servicios que preste una vinculada a otra, si los mismos servicios son explotados y prestados de modo rutinario en el mercado independiente, así como tampoco cuando la misma vinculada preste su servicio al mismo tiempo tanto a la vinculada como a terceros no vinculados.

Como comentara anteriormente, tampoco formarán parte de los precios de uso objeto de este método, aquellos intangibles únicos que reporten ingresos significativos o contribuyan de modo importante al desarrollo de los servicios. Del mismo modo, la combinación de la prestación de servicios controlados en los cuales se mezclan tangibles con intangibles, tales como los servicios de manufactura, producción, extracción y actividades de construcción, tampoco pueden ser objeto del uso de este método simplificado.

No obstante lo anterior, el nuevo método difiere de la actual regulación en significantes aspectos, por cuanto al estar soportado en los principios de comparabilidad, en la práctica provoca que los beneficios administrativos disminuyan, al mismo tiempo que incrementa los supuestos márgenes de distribución del precio de los servicios prestados. El uso de este método incorpora la necesidad del uso de comparables a la fecha de la prestación de estos servicios, donde los costos no sólo tienden ya a permanecer más fijos durante todo el ejercicio fiscal, sino que también puede registrarse fluctuación en los precios, debido a fenómenos externos que ocurran en el mercado independiente. En tal sentido, se crea una incertidumbre con respecto a si estos servicios administrativos rutinarios normalmente calculados sobre la base de su costo y distribuido para ese sufragado entre las partes vinculadas requerirán o no de la búsqueda de comparables. Según se puede intelecgrir de la redacción de la norma, es obligatoria la búsqueda de los mismos. Por ejemplo, los costos de la gerencia de recursos humanos, los cuales según el actual régimen han sido determinados y distribuidos proporcionalmente entre las subsidiarias sobre la base única del costo global de la gerencia, requerirán de la búsqueda de comparables. Ahora bien, ¿existirán comparables? ¿Se deberá entonces hacer uso del CPM (*cost plus mark up*)? De lograr identificar los comparables, ¿seguirá siendo este método simplificado el aplicable, partiendo del punto de que el contribuyente deberá siempre considerar y aplicar el mejor método, según el mismo texto US Regulations 1.482-1(c)?

En mi opinión, a la final, lo que podremos encontrar con la aplicación de este método es un giro de 180 grados, el cual indefectiblemente nos llevará a la aplicación de otros métodos que se basen en el principio de comparabilidad, donde el verdadero detrimento se materializa al perder el contribuyente las ventajas teóricas que implica el uso de este método, tales como: la limitación de realizar ajustes en los precios por parte del Servicio de Rentas Internas si estos precios de costos de servicios no integrales resultan ser menores que el 6% de *arm's length mark up* tal como se verifica en el cuadro sinóptico a continuación:

IRS Allocation of Income Under Simplified Cost-Based Method ³						
Mark up charged by taxpayer (X)						
Applicable number of percentage points (Y)	6	5	5	4.5	4	3.5
Arm's-length markup necessary for allocation by IRS (Z)	6%	6.5%	7%	7.5%	8%	8.5%
Markup charged by taxpayer (X)	6%	7%	8%	9%		
Applicable number of percentage points (Y)	3	2.5	2	N/A		
Arm's-length markup necessary for allocation by IRS (Z)	9%	9.5%	10%	10%		
³ Wolosoff, Todd and others. <u>The Proposed U.S. Transfer Pricing Regulations</u> . WTD. Tax Analysts. Doc 2004-8292. WTD91-9.						

Por último, tengo confianza en que, en teoría, la adopción de estos cambios propuestos incrementará la incertidumbre y las controversias entre los inspectores fiscales y los contribuyentes, generando así más reparos fiscales, en un área donde normalmente no se presentaba este tipo de conflictos.

3. *El concepto de transacción de servicios controlados*; La *Propuesta US Regulations, 1.482-9(1)* presenta un concepto de servicio controlado mucho más amplio que el actual previsto dentro del *US Regulations*, al modificar no sólo el concepto *per se*, sino el alcance de las definiciones de los términos

actividad y beneficio, utilizados dentro del concepto. Se entiende por transacción de servicio controlado, toda aquella actividad de parte de un contribuyente controlado que resulte en un beneficio de otro(s) contribuyente(s) controlado(s). (aaw).

Por una parte, el término *actividad* es definido como "cualquier intención de incluir el uso por parte del mismo prestador o hacer accesible para el receptor cualquier propiedad o recurso del prestador".

Por otra, el término *beneficio* se define de diversas formas según el caso:

- (i) cualquier actividad considerada que provea de un beneficio al receptor, si directa o razonablemente identifica resultados que incrementan el valor económico o comercial del receptor o que puedan razonablemente anticipar que tal actividad le proveerá de una mejor posición comercial.
- (ii) una actividad considerada que confiere beneficios si un contribuyente no controlado en circunstancias comparables a las que se encuentra el contribuyente controlado receptor, el primero estaría en disposición de pagar por el mismo o similar servicio el mismo precio que el contribuyente controlado ha pagado o si un contribuyente no controlado está en la disposición de desarrollar el mismo para sí mismo la misma o similar actividad.
- (iii) cuando un beneficio es también recibido por parte del propietario de un intangible cuando otro contribuyente controlado desarrolla una actividad que contribuye con el desarrollo o incremento del valor de ese intangible.

Sentado lo anterior, observamos que tradicionalmente, el US Regulations (*the benefit rule*) establece que el elemento determinante se da si un contribuyente no controlado en circunstancias similares a las del prestador del servicio cobrara por esos servicios. En mi opinión, la modificación de los términos actividad y beneficio presentes en la *Propuesta US Regulations, 1,482-9(1)* crearía no sólo más de un nuevo escenario, sino que en definitiva todo evento que constituya interacción entre los entes vinculados pudiera ser considerado como una actividad que reporta beneficios y probablemente sobre la base de tecnicismos jurídicos, nos veríamos en el hipotético absurdo de considerar como sujeta al estudio de precios de transferencia, toda interacción ínter compañías, bien sea esta de base o no, inclusive aquellas que no tienen ningún valor asignable sino que son consideradas gastos corrientes y muchas veces hasta independientes. Un ejemplo de ello serían las revistas de información interna del grupo destinadas a

estimular y motivar a los empleados del grupo y mantenerlos al día, lo que limita el potencial creativo interno, ya que el sólo hecho de poder ser auto aprovechado, podría traer como consecuencia la necesidad de buscar comparables.

4. *Determinación del propietario de un intangible del grupo vs. su concesión al derecho de uso.*

Conforme al actual esquema, el propietario de un intangible es aquel ente que posea la titularidad, según se evidencie de los registros legales por ante las autoridades competentes, como en el caso de los registros de propiedad intelectual de las jurisdicciones competentes y aquellos entes que detenten los derechos plenos del intangible de conformidad con términos contractuales o demás provisiones legales en materia de propiedad intelectual. El nuevo esquema propuesto por parte de la *Propuesta US Regulations, 1,482-4(f)(3)* prevé, a los únicos fines impositivos, un sistema, en mi opinión, mucho más sencillo, menos jurídico y más acorde con los lineamientos del régimen de precios de transferencia, sobre la base de los conceptos de aprovechamiento y uso de los bienes. Para ello presenta más ejemplos puntuales respecto de situaciones clásicas tales como:

- (i) En los casos donde una parte relacionada concede una licencia a otra de sus partes relacionadas, otorgándole el derecho de uso o explotación de un bien intangible, se identifica como propietario de los derechos contractuales de la licencia al adquirente de estos derechos y por otro lado se identifica como propietario del intangible a quien conceda estos derechos de modo contractual. A través de este nuevo esquema se establece lo que la *Propuesta US Regulations, 1,482-4(f)(3)* denomina como propietario único por cada intangible de modo discreto (*identification of a single owner for each discrete intangible*) evitando así la complejidad que en ciertos y determinados casos se puede presentar con respecto de la propiedad compartida de bienes intangibles. Bajo este nuevo esquema se elimina la posibilidad de utilizar el

término propietario múltiple de un intangible.

- (ii) El propietario de un intangible no seguiría siendo aquel ente que posea la titularidad, según se evidencie de los registros legales por ante las autoridades competentes, que podrían ser: los registros de propiedad intelectual de las jurisdicciones competentes, y aquellos entes que detentan los derechos plenos del intangible de conformidad con términos contractuales o demás provisiones legales en materia de propiedad intelectual. Por tanto, en lo sucesivo, a los únicos fines del régimen previsto, se entendería como propietario único de un intangible, aquella parte relacionada quién ejerza o tenga el control sobre el intangible, sobre la base de todos los hechos y circunstancias que permitan identificar individualmente dentro del grupo cuál es el ente que posee control efectivo y práctico del bien intangible.

Los anteriores supuestos se desarrollaron a través de ejemplos claros y precisos, donde nuevamente, el concepto de sustancia económica sobre la forma toma un valor preponderante al momento de determinar cuál es la parte vinculada realmente propietaria del bien intangible.

En mi opinión, cabe destacar que el esquema propuesto por la *Propuesta US Regulations, 1,482-4(f)(3)* se convierte en una norma anti-elusiva, buscando evitar los posibles efectos negativos que implican algunas planificaciones fiscales internacionales al establecer la titularidad de bienes intangibles en cabeza de partes vinculadas, las cuales son residentes en jurisdicciones distintas a la de la parte vinculada que efectivamente ejerce el control y disposición del intangible. Su intención final no es más que minimizar los efectos impositivos a nivel consolidado que acarrearía su asignación de propiedad dentro de Balance General de la parte vinculada que efectivamente controla y dispone del mismo.

En tal sentido, vale señalar la importancia que cobra el convenio de cooperación de

revisión de esquemas operativos de multinacionales suscrito entre Australia, Canadá, el Reino Unido y los Estados Unidos de Norte América, con el propósito de desconocer la creación de planificaciones fiscales o estrategias legales formales entre partes vinculadas con respecto de la distribución de ingresos pasivos, los cuales lógicamente hacen uso de las bondades impositivas dispuestas dentro de las diversas legislaciones, así como de lo previsto dentro de la red de tratados para evitar la doble tributación entre ellos.

Conclusiones

Generales

Estoy convencido que, la adopción de estos cambios propuestos incrementará la incertidumbre y las controversias entre los inspectores fiscales y los contribuyentes, generando así más reparos fiscales, en un área donde normalmente no se presentaba este tipo de conflictos. Esto afectará su interacción con los regímenes de precios de transferencia utilizados por los países de la Comunidad Andina de Naciones, por cuanto se estarían siguiendo patrones confinados cada vez más al aislamiento.

La *Propuesta US Regulations*, se convierte en una norma anti-elusiva, en contra de algunas planificaciones fiscales internacionales, lo cual en mi opinión, pone en riesgo el desarrollo normal de las actividades económicas, en virtud de los excesivos gastos que deben incurrirse en actividades de control interno vs. las generadoras de rentas gravables, lo que pudiera generar alzas injustificadas en los precios a los únicos fines de cubrir estos nuevos gastos asociados sin mayor valor agregado al pagador final.

Frente a toda controversia la última palabra le corresponderá a los jueces de la jurisdicción respectiva, los cuales en Venezuela, debido a la base jurídica existente deberían emitir criterios en contra de los resultados que propone la *Propuesta US Regulations*; por lo tanto, dada la falta de coherencia entre los resultados de ambos estudios éstos no serán adoptados en ninguna de las jurisdicciones, por lo que estaríamos presenciando entonces una verdadera historia sin fin. No habrá jurisdicción

que tenga la razón, sino que se habrá producido una simple incompatibilidad, lo cual se aleja cada día más de los modelos modernos, donde la armonización de los sistemas como estrategia para alcanzar el concepto de la aldea global es el objetivo y los intereses individuales de los Estados pasan a segundo plano.

Específicas

1. En Venezuela, el régimen de precios de transferencia ha sido limitado al ámbito internacional y por ende se encuentran fuera del régimen aquellos contribuyentes vinculados que sean contribuyentes residentes dentro de Venezuela.
2. Los conflictos entre jurisdicciones sobre precios de transferencia tienen comúnmente lugar, a pesar de la buena fe expresada en los tratados para evitar la doble tributación en virtud de encontrarse en posiciones que posiblemente mitigarían intereses internos.
3. Un precio de transferencia es aquel que reúne los estándares del *arm's length*; asimismo el precio pactado entre las partes vinculadas y reportado como ingreso fiscal gravable ante las autoridades tributarias también debe ser comparable al precio que el mercado independiente utiliza, respetando claro ésta, las especificidades del bien o servicio.
4. La prestación de servicios, en mi opinión, es el nudo gordiano de los precios de transferencia de ésta década. Difícilmente se puede ubicar una empresa multinacional que no centralice sus servicios internos. El problema es como aplicar estos precios *arm's length* a los servicios cuando los indicadores presentan diferencias abismales respecto del costo real vs. el precio *arm's length*. Estos servicios son prestados por empleados, son costos y no el corazón del negocio y aislados no representan ningún valor agregado.
5. Determinar los precios *arm's length* fuera de un acuerdo de costos de servicios compartidos obliga no sólo a determinar y analizar los comparables utilizados, sino que abre la puerta a la administración tributaria en cuanto a emitir criterios respecto de la rentabilidad de la estructura organizacional operativa de la empresa, so pretexto de un posible impacto negativo elusivo en las rentas gravables, lo cual es a todas luces, contrario a su norte como ente administrativo.
6. Estoy convencido de que con la aplicación del método simplificado basado en el costo nos desplazaremos hacia la aplicación de otros métodos que se basen en el principio de comparabilidad, donde el verdadero detrimento se materializa al perder el contribuyente las ventajas teóricas que implica el uso de los safe harbor previstos en la US Regulations, así como las limitantes de realizar ajustes o reparos en los precios por parte del Servicio de Rentas Internas.
7. La modificación de los términos actividad y beneficio presentes en la *Propuesta US Regulations, 1,482-9(1)* dispone en definitiva, que todo evento que constituya interacción entre los entes vinculados pudiera ser considerado como una actividad que reporta beneficios y probablemente, sobre la base de tecnicismos jurídicos, sujetas al estudio de precios de transferencia, todas las actividades inter-compañías.
8. El nuevo esquema propuesto por parte de la *Propuesta US Regulations, 1,482-4(f)(3)* prevé, a los únicos fines impositivos, un sistema, en mi opinión, mucho más sencillo, menos jurídico y más acorde con los lineamientos del régimen de precios de transferencia, sobre la base de los conceptos de aprovechamiento y uso de los bienes.

Bibliografía

Boletín electrónico Interno del Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de Norte América. Enero 2004.

Código de Rentas Internas de los Estados Unidos de Norte América de 1986 y sus respectivas reformas.

Convenio Modelo OCDE versión 2003 con sus respectivos comentarios.

Guías OCDE sobre Precios de Transferencia para Multinacionales y Administraciones Tributarias versión 2001.

Regulación del Departamento del Tesoro Sección 1.482 de 1968, sobre el Régimen de los Precios de Transferencia y sus respectivas reformas.

República Bolivariana de Venezuela. Ley de Impuesto sobre la Renta. 2001.

Republica de Colombia. Ley 788 (Ley de Reforma parcial al Impuesto a la Renta) Diciembre 2002.

República del Ecuador. Decreto Ley 2430 (Reforma parcial al Reglamento de la

Ley de Régimen Tributario Interno) Diciembre 2004.

Republica del Perú. Decreto Ley 945 (Ley de Reforma parcial al Impuesto a la Renta) Diciembre 2003.

Revista Tributaria Internacional Precios de Transferencia en Servicios. Volumen 14 Número 9. Reino Unido. 2003.

Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de Norte América. Propuesta de Reforma de la Sección 1.482, con respecto del tratamiento de los Servicios y distribución de ingresos y deducciones en cuanto a intangibles se refiere.

Trascripción no-oficial del Foro Abierto de fecha 14 de Enero de 2004, convocado por el Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de Norte América a los fines de debatir la Propuesta de Reforma de la Sección 1.482, con respecto del tratamiento de los Servicios y distribución de ingresos y deducciones en cuanto a intangibles se refiere. Publicada en "Tax Analysts" de fecha 19 de Enero 2004.

LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO *ARM'S LENGTH* A LAS OPERACIONES DENTRO DE UNA MISMA EMPRESA: VUELTA A LOS ORÍGENES

*Raffaele Russo**

1. INTRODUCCIÓN

El principio *arm's length* requiere que empresas asociadas cobren, en relación con una transacción entre dichas empresas (*controlled transaction*), los mismos precios que serían cobrados entre partes independientes (*uncontrolled transaction*) en circunstancias comparables¹. El principio *arm's length* se expresa en el art. 9 del Modelo de la OCDE² y las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia contienen detalladas explicaciones sobre su aplicación. Aunque hay dificultades prácticas y discusiones interminables sobre el mismo, los países miembros de la OCDE han acordado que el principio *arm's length* sea el principio internacional utilizado para determinar los precios de transferencia a efectos fiscales³.

La génesis del principio *arm's length* como principio consensuado a nivel internacional se remonta a 1933, cuando la Liga de Naciones aprobó el Proyecto de Convención sobre la atribución de beneficios empresariales entre Estados a efectos fiscales. El Proyecto de Convención de 1933 está basado en el principio de que los EP deben ser tratados de la misma manera que las empresas independientes que operan bajo las mismas o similares condiciones. Esto provoca que las rentas gravables de un EP se deban determinar en función de la propia contabilidad del EP, separada esta de la que corresponde a la empresa matriz. Por tanto, el



principio *arm's length* nace en el campo de las transacciones dentro de una misma empresa (Ej. entre la casa central y el EP) y, solamente después, se extenderá a las transacciones entre empresas jurídicamente separadas, tales como matrices y filiales de un mismo grupo⁴.

Sin embargo, la aplicación del principio *arm's length* a las operaciones dentro de una misma empresa (matriz-EP) ha estado sujeta a una serie de excepciones contenidas en los Comentarios de la OCDE, debido fundamentalmente a las dificultades prácticas que plantea su aplicación. Para hacer frente a estas dificultades la OCDE aprobó en 2001 la primera parte de un Borrador sobre la Atribución de Beneficios a los EP (*Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*). En el 2003, se aprobaron las partes segunda (relativa a los bancos) y tercera (relativa a las empresas implicadas en el comercio global de los instrumentos financieros). Una versión revisada de la parte primera del Borrador fue aprobada en el 2004 en la que se contiene el

* International Bureau of Fiscal Documentation (Amsterdam).

¹ IBFD International Tax Glossary, IV Edición, p. 21.

² A menos que otra cosa se indique, todas las referencias a los artículos de los convenios de doble imposición (en adelante CDI) se refieren al Modelo de la OCDE.

³ Vid. Parágrafo 6 de las Directrices de la OCDE de 1995 sobre Precios de Transferencia.

⁴ Para una visión histórica vid. H.Hamaekers "Arm's length – How long?", 8 *International Transfer Pricing Journal* (2001), pp. 30 y ss.

denominado “enfoque autorizado de la OCDE” (“*OECD Authorized Approach*”) relativo a la atribución de beneficios a los EP.

El enfoque autorizado de la OCDE aplica los postulados contenidos en las Directrices de la OCDE de 1995 sobre Precios de Transferencia con el fin de determinar la atribución de beneficios a los EP. Después de más de 60 años desde la publicación del Proyecto de la Liga de las Naciones en 1933, el principio *arm's length* está volviendo lentamente al campo del que procedía en un primer momento, es decir, al campo de las operaciones entre la casa matriz y el establecimiento permanente. La finalidad de este artículo es describir el denominado “enfoque autorizado de la OECD” contenido en el Borrador de 2004 para compararlo con los actuales Comentarios al Art. 7.

2. LA ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS A LOS EP

2.1. COMENTARIOS PRELIMINARES

A nuestro juicio, la relevancia de determinar los beneficios atribuibles a un EP se debería apreciar desde una doble perspectiva: (a) desde la perspectiva del Estado del EP para averiguar, de acuerdo con el art. 7 del CDI en cuestión, la suma máxima de beneficios que pueden ser gravados en ese Estado, y (b) desde la perspectiva del Estado de la residencia para determinar, de acuerdo con el art. 23 del CDI, los beneficios con respecto a los cuales se debe garantizar la reducción o eliminación de la doble imposición.

El Modelo de la OCDE aclara como se deberían determinar los beneficios imputables a un EP. De acuerdo con el Art. 7 (2) los beneficios imputables a un EP son los beneficios que este obtendría si fuera una empresa distinta y separada dedicada a las mismas o similares actividades bajo las mismas o similares condiciones y tratase con total independencia con la empresa de la que es parte. El art. 7. (3) especifica además que para determinar los beneficios atribuibles al EP se debe permitir la deducción de los gastos realizados para los fines del EP, incluyendo los gastos de dirección y generales de administración, sean estos ocasionados en el Estado del EP o en otro Estado. A primera vista, la aplicación de estos artículos no parece

ser especialmente complicada. Los Estados contratantes necesitan tratar el EP como una entidad separada y aplicar el principio *arm's length* a las relaciones entre el EP y las otras partes de la empresa a la cual este pertenece. En este contexto, los gastos ocasionados por la empresa en su conjunto que directa o indirectamente beneficien al EP, deberían ser atribuidos a este en función del costo de los mismos, al igual que sucede en un acuerdo de costos compartidos (*cost-sharing agreement*) entre entidades separadas.

2.2. LOS COMENTARIOS ACTUALES AL ART. 7 DEL MODELO OCDE

La coherencia que existe entre los Arts. 7(2) y (3) del Modelo de la OCDE está minada por los Comentarios al Art. 7, en los que se contiene varias excepciones al principio *arm's length* para determinar los beneficios atribuibles a los EP. En relación al tratamiento fiscal de las operaciones entre la casa central y su EP, los Comentarios al Art. 7 afirman que la cuestión relevante es si la transferencia casa matriz-EP, sea temporal o definitiva, es de la misma clase que aquellas que la empresa habría realizado en el curso normal de su negocios con una tercera parte bajo un precio de plena competencia⁵.

En nuestra opinión, salvo en circunstancias muy concretas (por ejemplo bajo un acuerdo de costos compartidos), una empresa cobrará un precio de plena competencia a una tercera parte con la que mantiene una relación empresarial (EP). El Comentario de la OCDE al Art. 7⁶ señala que la operación entre la casa central y el EP será equivalente a una transacción entre partes independientes si el gasto ocasionado inicialmente es para realizar una función cuyo propósito directo consiste en vender un bien específico o servicio y obtener beneficios a través de un EP. Por el contrario, la operación no será equivalente a una transacción entre partes independientes si, sobre la base de los hechos y circunstancias del caso específico, resulta que el gasto ocasionado inicialmente es para realizar una función cuyo propósito

⁵ Parágrafo 17.1 de los Comentarios de la OCDE al Art. 7

⁶ Parágrafo 17.2 de los Comentarios de la OCDE al Art. 7

esencial consiste en minimizar los costos totales de la empresa o incrementar de forma general sus ventas. Consideramos que esta última frase se refiere a una posible justificación de un acuerdo de costos compartidos entre empresas independientes con la finalidad de reducir costos y, por tanto, incrementar beneficios a través de un acuerdo con una o más partes independientes. Hasta ahora, los Comentarios de la OCDE parecen respetar el principio *arm's length*.

Los problemas comienzan cuando la OCDE señala clases específicas de transacciones entre un EP y la empresa de la cuál este es parte. En relación con la *transferencia de activos* desde una parte de la empresa a otra, el párrafo 17.3 de los Comentarios al Art. 7 afirma:

... cuando los bienes no se entregan para la venta sino para un uso temporal en el mercado, puede ser adecuado para las partes de la empresa que comparten el uso del material soportar solamente la participación que les corresponda en el costo de tal material, por ejemplo, en el caso de maquinaria, los costos de depreciación correspondientes al uso realizado por cada una de las partes de la empresa.

Aunque podría haber circunstancias específicas donde, de acuerdo con sensatos principios empresariales, una empresa transfiera temporalmente un activo (ya sea un activo de capital o unas existencias) a una tercera parte de manera gratuita. El planteamiento en los Comentarios es tan general que se podría aplicar a todas las transferencias temporales. En realidad, no sería rentable transferir temporalmente un activo a una tercera parte de manera gratuita. No obstante, la OCDE cree que esta es la aplicación correcta del Art. 7, por lo que se debería hacer una excepción al principio *arm's length*.

En cuanto a los *intangibles*, la posición de la OCDE es similar. La OCDE afirma que:

En el caso de los intangibles, las reglas relativas a las relaciones entre empresas del mismo grupo ... no pueden ser aplicadas a las relaciones entre partes de la misma empresa. ... En tales circunstancias sería adecuado

repartir los costos efectivos por la creación de los derechos intangibles entre las distintas partes de la empresa sin ningún margen de beneficio comercial (*mark-up*) o canon. ...⁷

Por estas razones, si una propiedad intangible, adquirida o desarrollada por la casa matriz, se transfiriere a un EP y los costos del intangible son capitalizados y plenamente deducibles, no se permitiría una deducción para calcular los ingresos del EP. La justificación dada por la OCDE para tal excepción al principio *arm's length* es que al haber sólo una entidad jurídica no es posible atribuir la propiedad a una parte de la empresa y, en la práctica, será normalmente difícil atribuir los costos de creación exclusivamente a una parte de la empresa⁸.

En el campo de los *servicios*, la regla principal manifestada en los Comentarios al Art. 7 es la siguiente:

Con mayor frecuencia la prestación de servicios es simplemente parte de la actividad de administración general de la empresa en su conjunto, como por ejemplo cuando la empresa lleva a cabo un sistema común de formación y los empleados de cada parte de la empresa se benefician de ello. En tal caso, sería normalmente adecuado tratar el costo de prestar el servicio como parte de los gastos administrativos generales de la empresa en su conjunto, los cuáles deberían ser distribuidos, sobre la base de los costos efectivos, a las diversas partes de la empresa en la medida en que tales gastos se hayan ocasionado para los fines de cada una de ellas, sin incluir ningún margen de beneficio comercial representativo de los ingresos de otra parte de la empresa⁹.

Por consiguiente, el margen de beneficio comercial o costo incrementado (*mark-up*) no

⁷ Párrafo 17.4 de los Comentarios de la ODE al Art. 7.

⁸ *Ibidem*

⁹ *Ibidem*

se debería tener en cuenta y solamente el costo del servicio debería ser distribuido a las diferentes partes de la empresa que se beneficiaron del mismo. Sin embargo, se da una solución diferente (a) cuando la actividad de la empresa o parte de la misma es la prestación de servicios¹⁰ o (b) cuando la actividad principal de un EP es suministrar servicios específicos que proporcionan una ventaja real a la empresa y cuyos costos representan una parte significativa de los gastos de la misma¹¹. En el primer caso, se considera adecuado cobrar el servicio al mismo precio que se cobra a los clientes externos, mientras que en el segundo caso, se afirma que el Estado del EP puede exigir que se incluya un margen de beneficio.

La posición de la OCDE sobre los servicios puede reconciliarse más fácilmente con el principio *arm's length* del Art. 7. En este sentido, se puede apreciar de nuevo un acuerdo de costos compartidos entre partes independientes con la finalidad de distribuir el costo de los servicios que benefician a los participantes en dicho acuerdo. Sin embargo hay casos donde los Comentarios no reflejan lo que habrían hecho partes independientes - por ejemplo cuando un servicio es prestado por un EP a una parte diferente de la empresa sin que se deriven ventajas reales para la misma o cuando la prestación de ese servicio no es el negocio principal del EP - .

En relación con los *intereses*, los Comentarios parecen otra vez estar en conflicto con el Modelo de la OCDE. Según los Comentarios, si los fondos son transferidos desde la casa matriz al EP, el factor decisivo es determinar si tales fondos fueron recaudados a través de un préstamo a terceros. Si la respuesta es afirmativa, los intereses pagados al tercero deberían poder deducirse a nivel del EP. La OCDE afirma:

Si las deudas contraídas por la casa matriz de una empresa fueron utilizadas solamente para financiar su actividad o clara y exclusivamente para financiar la actividad de un EP

en particular, el problema se reduciría a un asunto de subcapitalización del usuario efectivo de tales préstamos. ...¹²

Por el contrario, no se permitirá la deducción de los intereses a nivel del EP cuando los fondos transferidos desde la casa central al EP no hayan sido recaudados mediante un préstamo a terceros. El párrafo 18.3 del Comentario al Art. 7 señala que la prohibición a la deducción de intereses sobre deudas internas debería continuar aplicándose, con una excepción para el caso de los bancos. La justificación dada por la OCDE para tal postura se encuentra en el Comentario:

Desde el punto de vista jurídico, la transferencia de capital contra pago de un interés y un compromiso para liquidar completamente una deuda en tiempo debido es, ciertamente, un acto formal incompatible con la auténtica naturaleza jurídica de un EP.

Desde el punto de vista económico, las deudas y créditos internos pueden probarse inexistentes, ya que si una empresa está sola o predominantemente financiada mediante capital propio (*equity-funded*) no debe permitirse deducir el interés que evidentemente no ha tenido que pagar. La verdad es que, mientras los pagos y rendimientos simétricos no distorsionan los beneficios del conjunto de la empresa, los resultados parciales si pueden ser alterados arbitrariamente.¹³

La primera justificación, es decir el argumento jurídico, parece ser una contradicción *en re ipsa*, como sucede también en el caso de intangibles. La segunda justificación se aplicaría solamente a empresas que están única o principalmente financiadas mediante capital propio.

A nuestro juicio, la mayor parte de la confusión sobre la atribución de beneficios a un EP se debe a las "excepciones" al principio

¹⁰ Párrafo 17.5 de los Comentarios de la OCDE al Art. 7.

¹¹ Párrafo 17.6 de los Comentarios de la OCDE al Art. 7.

¹² Párrafo 18.1 de los Comentarios de la OCDE al Art. 7.

¹³ Párrafo 18 de los Comentarios de la OCDE al Art. 7.

arm's length contenidas en los Comentarios al Art. 7. El problema reside en que la OCDE intenta justificar la no-deducibilidad de ciertos gastos a nivel del EP a través una argumentación basada en los acuerdos de costos compartidos. Cada día, partes independientes celebran acuerdos de costos compartidos para minimizar determinados gastos y, desde luego, no se discute si se debe cobrar un margen de beneficio sobre los mismos. Sin embargo, la OCDE utiliza indiscriminadamente el argumento de los acuerdos de costos compartidos sin tener en cuenta los hechos y circunstancias actuales de las transacciones.

Por esta razón no compartimos la posición de los Comentarios al Art. 7. Es desde luego posible que partes independientes celebren un acuerdo de costos compartidos, pero este no es siempre el caso. Cuando no se celebre esta clase de acuerdos entre partes independientes, ello deberá ser tenido en cuenta para determinar la atribución de beneficios al EP. Por otro lado, en el caso de intereses y cánones, el argumento expuesto en los Comentarios es sencillamente inaceptable al tratarse de una contradicción *en re ipsa*¹⁴. El Comentario afirma que los intereses y cánones no deberían tenerse en cuenta porque casa matriz y EP son partes de la misma entidad jurídica. Sin embargo esta es exactamente la razón por la que se introduce una ficción en el Art. 7, esto es, que los EP deberían ser considerados como partes independientes cuando se atribuyan beneficios a los mismos.

Al parecer la propia OCDE consideró insatisfactoria toda esta serie de contradicciones. El Grupo de Trabajo N° 6 de la OCDE (Precios de Transferencia) comenzó a trabajar sobre la materia con el objetivo de conseguir un consenso entre los Estados miembros acerca de como interpretar el Art. 7 y reconciliarlo con el principio *arm's length*. El primer resultado tangible de este esfuerzo es el Borrador sobre atribución de beneficios a los EP, cuya parte I fue publicada en 2001 y presentada a la opinión pública. La versión revisada de esa parte I se aprobó en el 2004.

2.3. EL BORRADOR DE LA OCDE DE 2001

En Febrero de 2001 la OCDE publicó un documento titulado "Borrador sobre la Atribución de Beneficios a los Establecimientos Permanentes" (en adelante Borrador 2001) (*Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*)¹⁵. El Borrador 2001 reconoce que no hay consenso entre los países de la OCDE en cuanto a la correcta interpretación del Art. 7. Además, el Borrador afirma que la OCDE ha desarrollado una hipótesis de trabajo (*working hypothesis*) para averiguar cual es la posición preferida por los países miembros.

Por razones de sencillez, comodidad administrativa y coherencia, el Borrador 2001 consideró como principio preferido el principio de la "entidad funcionalmente separada" (*functionally separate entity*). Por lo tanto, y de acuerdo con los Comentarios actuales, el término "beneficios de una empresa" del Art. 7 (1) es interpretado en el sentido de prohibir la aplicación del principio de la "fuerza de atracción" y no en el sentido de limitar el derecho del Estado de la fuente a gravar los beneficios obtenidos por la empresa en su conjunto. El Borrador 2001 pretende aplicar a las operaciones entre las diferentes partes de la empresa el principio *arm's length*, tal y como se recoge en las Directrices de la OCDE de 1995 sobre Precios de Transferencia. El Borrador 2001 aclara que esto se debe hacer por la vía de la analogía porque en estos casos hay solamente un contribuyente, mientras que en las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE de 1995 se exige la presencia de empresas asociadas.

La hipótesis de trabajo requiere determinar las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por un EP, como si este fuera una empresa independiente y separada. Una vez realizado este análisis, el siguiente paso consiste en determinar los be-

¹⁴ En el mismo sentido vid. K. Van Raad "Deemed Expenses of a Permanent Establishment under Article 7 of the OECD Model", 28 *Intertax*, 6-7 (2000), p. 255.

¹⁵ Para una visión general del Borrador vid. G.D. Sprague y R. Hersey, "Attribution of Profits to Permanent Establishment", en 25 *Tax Notes International* 6 (2002), pp. 629 y ss.; Josine Van Wanroij "Attribution of profits to a Permanent Establishment: The OECD Model, the Working Hypothesis and the Dutch Approach", *British Tax Review* 3 (2004), pp. 248 y ss.

beneficios imputables al EP en cuanto empresa distinta y separada. La cuestión que se plantea es como tener en cuenta a efectos fiscales las operaciones entre el EP y la empresa de la cual es parte. En este sentido, el Borrador 2001 afirma que estas operaciones solamente se reconocen a efectos fiscales si las mismas se refieren a un hecho identificable y real. Además, el Borrador indica que, como no se dispone de términos contractuales para analizar, todos los hechos y circunstancias que rodean a las transacciones se deben tener en cuenta. Más en concreto, el Borrador 2001 considera cuatro casos específicos: (a) el uso de activos de capital, (b) el uso de propiedades intangibles, (c) la prestación interna de servicios, y (d) el reparto de capital y la financiación de las operaciones de los EP.

Con referencia al *cambio en el uso de un activo de capital*, el Borrador 2001 considera el caso en el que un activo se transfiere desde la casa matriz al EP. La transferencia se podría caracterizar bien como una venta, un arrendamiento o un acuerdo de costos compartidos. Si se caracteriza como una venta, el Estado del EP debería permitir al propio EP calcular la depreciación del bien sobre la base del justo valor de mercado del activo en cuestión. De acuerdo con la OCDE, este enfoque debería ser aplicado simétricamente. Esto significa que si un activo se transfiere desde el EP a la casa matriz, el Estado de la casa matriz debería considerar la transferencia como una disposición del activo por la empresa y como una readquisición inmediata por su justo valor de mercado. Según el Borrador 2001, esto permitirá al Estado de la casa matriz reducir o eliminar la doble imposición con respecto a los impuestos gravados en el Estado del EP. Si la transferencia se caracteriza como un arrendamiento, los beneficios deberían ser atribuidos a las partes de la supuesta transferencia sobre la base de transacciones comparables y el EP debería poder deducirse esa supuesta renta. Por último, si la transferencia se caracteriza como un acuerdo de costos compartidos, no habría necesidad de reconocer ninguna revalorización o depreciación al tiempo del cambio de uso de un activo de capital.

En lo que se refiere a los *intangibles*, y a diferencia de los Comentarios actuales, se deberían utilizar los criterios expuestos para las transferencias de activos de capital. Por lo tanto, los beneficios podrían ser atribuidos tomando como referencia las transacciones comparables entre partes independientes. La OCDE añadió que la aplicación de la hipótesis de trabajo al uso de intangibles dentro de una empresa estaba todavía en período de prueba.

En cuanto a los *servicios internos*, el Borrador 2001 pone de manifiesto como los Comentarios OCDE utilizan una interpretación anterior a las Directrices de 1995 sobre Precios de Transferencia. Por consiguiente, la hipótesis de trabajo sugiere seguir las Directrices sobre Precios de Transferencia para atribuir beneficios a un EP en relación con los servicios realizados por otras partes de la empresa (y viceversa).

En relación con el *reparto de capital y la financiación de las operaciones de los EP*, el punto de partida del Borrador 2001 es repartir el “capital libre”. El Borrador 2001 define el capital como aquel procedente de las participaciones en una sociedad y de las ganancias retenidas. Uno de los métodos de reparto consiste en determinar el capital libre de la empresa en su conjunto para distribuirlo a las distintas partes de la empresa, basándose en el lugar en el que se usan los bienes y se asumen los riesgos. Otro método consiste en referirse al capital mínimo que la legislación interna exige a un EP o empresa similar (el método de la cuasi-subcapitalización) o bien referirse a la estructura del capital y a la *ratio* deudas/capital de empresas comparables (método de la subcapitalización). Una vez que se determina el capital libre imputable a un EP, el siguiente paso consiste en determinar si los pagos de intereses entre las diferentes partes de la empresa (intereses internos) deberían ser reconocidos como gastos deducibles del EP. El Borrador 2001 rechaza la posición de los actuales Comentarios (en los que se distingue entre empresas financieras y no financieras) y está a favor de la aplicación de las Directrices OCDE sobre Precios de Transferencia también a las operaciones entre empresas no financieras. Sin embargo, en cuanto a los pagos por intereses internos, el Borrador 2001 solamente reconoce

éstos en relación con las instituciones financieras. En el caso de las instituciones no financieras, la hipótesis de trabajo contiene una excepción al principio general y afirma que, para evitar dificultades administrativas, no se reconocerían intereses internos sino solamente una suma adecuada de los gastos efectivos de intereses de la empresa en su conjunto.

El Borrador 2001 tiende a una aplicación más comprensiva del principio *arm's length* para atribuir beneficios a los EP, pero contiene una importante excepción para el caso de los intereses internos. Además, en los que se refiere a los intangibles, no se dan unos criterios precisos y se afirma que la hipótesis de trabajo todavía debe ser probada en relación con esa materia. Por último, el Borrador tampoco da directrices detalladas en cuanto a la distribución del capital libre a los EP. Es necesario mencionar que, dado el gran uso de los EP en el sector financiero y la diferente estructura que los caracteriza, la OCDE publicó en el 2003 la Parte II y la Parte III del citado Borrador, que tratan, respectivamente, de los bancos y las empresas implicadas en el comercio global de los instrumentos financieros¹⁶.

2.4. EL ENFOQUE AUTORIZADO DE LA OCDE DE 2004

2.4.1. COMENTARIOS PRELIMINARES

En agosto del 2004 la OCDE ha aprobado una versión revisada de la Parte I del Borrador sobre la Atribución de Beneficios a los EP (en adelante Borrador 2004). Esta nueva versión se basa fundamentalmente en los contenidos de la anterior (y en las observaciones efectuadas a la misma), pero también en los contenidos de las otras partes del Borrador (a saber Parte II y

Parte III). La nueva versión afirma que la hipótesis de trabajo está llegando a su conclusión, de forma que lo que allí se contiene se podría considerar como el "Enfoque Autorizado de la OCDE". Además, una sección específica de la nueva versión trata del asunto de la atribución de beneficios a la agencia EP (el cual fue señalado por primera vez en la Parte III del Borrador)

El principio general que subyace en el nuevo Borrador consiste de nuevo en que el principio *arm's length* debería ser aplicado para atribuir beneficios a los EP. En consecuencia el Art. 7 (3) es interpretado en el sentido de permitir solamente la deducción de los gastos realizados para los fines del EP (ya sean tales gastos ocasionados en el Estado del EP o en otro Estado) y se recomienda eliminar el Art. 7 (5) relativo a las oficinas de compra.¹⁷ La OCDE recomienda aplicar por analogía sus Directrices sobre Precios de Transferencia de 1995. El enfoque de la OCDE sobre la atribución de beneficios a los EP se basa en un análisis que comprende dos fases: la primera es la consideración del EP como una empresa separada de aquella de la que es parte y, la segunda, consiste en atribuir beneficios a tal EP considerado este como separado de la empresa a la que pertenece.

2.4.2. EL REPARTO DE FUNCIONES, RIESGOS Y PROPIEDADES AL EP

Para considerar al EP como una empresa separada, es necesario identificar las funciones que realiza, los riesgos que asume y los bienes utilizados por el mismo. El punto de partida consiste en determinar cuáles son las actividades económicamente relevantes y las responsabilidades emprendidas por o a través del EP y, por lo tanto, identificar que es lo que la OCDE define como "las funciones empresariales clave" (*key entrepreneurial risk-taking functions*). Esto tiene que hacerse a través de un análisis funcional y casuístico que tenga en cuenta las funciones realizadas por el personal de la empresa. Los riesgos y los bienes deben ser atribuidas al EP sobre la base de las funciones

¹⁶ Para un comentario de la Parte II del Borrador vid. A.J. Bakker y A. van Hoey Smith "Recent Developments Regarding Allocation of Profit to Permanent Establishment of Banks", 11 *International Transfer Pricing Journal*, 1 (2004), pp. 20 y ss.; J. Marshall, M.K. Brans, A.A. Rubinstein "OECD Discussion Draft on the Attribution of Profits to Permanent Establishment: Representations of KPMG's Worldwide Banking Tax Practice", *The International Tax Journal* (2004), pp. 1 y ss.. Para un comentario de la Parte III vid. A.J. Bakker "Attribution of Profit to a Permanent Establishment of a Global Trading Company", 11 *International Transfer Pricing Journal*, 6 (2004), pp. 255 y ss.

¹⁷ El Art. 7 (5) del Modelo de la OCDE indica lo siguiente: "No se atribuirán beneficios a un establecimiento permanente por razón de la simple compra de bienes o mercancías para la empresa".

realizadas y, en este sentido, se requiere un esfuerzo mental para determinar a que parte de la empresa se debería atribuir la propiedad de los bienes.

El principio de propiedad económica es vital para determinar la atribución de beneficios a los EP. Este principio se basa en la presunción de que los bienes se atribuyen económicamente a la parte de la empresa que los necesita para realizar sus funciones. Este ejercicio se debe realizar a través de un análisis funcional y casuístico, cuyo punto de partida son las cuentas simétricas de la empresa, con la condición de que estas reflejen las circunstancias económicas reales. Por tanto, las cuentas son de nuevo el punto de partida, si bien se pone un gran énfasis en el hecho de que las mismas deben reflejar la realidad económica. En otras palabras, "las funciones empresariales clave" deben ser determinadas con base en la realidad económica, tal y como se refleja en la contabilidad de la empresa. La parte de la empresa que realice esas funciones debe ser propietaria de los bienes necesarios para el desempeño de las mismas y debe asumir los riesgos que deriven de tales bienes. Por tanto, el reparto de las propiedades y los riesgos resulta esencial para la determinación de las funciones del EP. Una vez realizado este ejercicio, el siguiente paso consiste en atribuir "capital libre" al EP, definido por el Borrador 2004 como los ingresos que no dan lugar a un beneficio fiscalmente deducible.

2.4.3. EL REPARTO DEL CAPITAL LIBRE AL EP

Al EP se le debe atribuir la suma de capital libre necesaria para cubrir el desempeño de sus funciones, las propiedades que utiliza y los riesgos que asume. La OCDE considera la atribución del capital libre un asunto fundamental en la imputación de beneficios al EP. El primer paso es determinar todas las necesidades financieras del EP (comprendiendo tanto el capital libre como las deudas) y determinar que cantidad de las mismas está compuesta de capital libre. Para las empresas que no miden los riesgos, la distribución o reparto se debe realizar solamente en función de las propiedades utilizadas. El valor contable, el valor de mercado o los precios de venta originales de los bienes se deberían tomar en consideración.

La OCDE recomienda diferentes métodos para determinar la cantidad existente de capital libre. Estos son (a) el método de la atribución del capital, (b) el método de la atribución del capital económico, (c) el método de la subcapitalización y (d) el método de la cuasi-subcapitalización o del capital mínimo reglamentario. De acuerdo con el *método de la distribución del capital*, el capital libre efectivo de la empresa en general se atribuye al EP en proporción con las propiedades y riesgos que se atribuyan a este con base en el análisis funcional. Sin embargo, este método podría crear problemas cuando el negocio del EP es muy diferente del negocio llevado a cabo por la empresa general, por lo que tener en cuenta estas diferencias resultaría difícil. Otra cuestión es la que se plantea cuando la empresa general está subcapitalizada o cuando hay un exceso de efectivo en la casa matriz. Según el *método de la distribución del capital económico*, el capital libre se atribuye en función de los riesgos según el análisis de la medida de los mismos. Aunque la OCDE considera especialmente atractivo este método, lo cierto es que la medida del riesgo es bastante extraña fuera del campo de las instituciones financieras. Bajo el *método de la subcapitalización*, se determinaría la misma cantidad de capital que necesita una empresa independiente que realiza las mismas o similares actividades bajo las mismas o similares condiciones, y la parte de capital libre se calcularía bien mirando a la estructura del capital de la empresa en general o bien mirando a la estructura del capital de una empresa independiente en condiciones comparables. El principal inconveniente de tal método es la posibilidad de acabar con una cantidad de capital libre atribuida a los EP mayor que el capital libre de la empresa en general. Por último, el *método de la cuasi-subcapitalización* o *método del capital mínimo reglamentario* distribuye al EP, al menos, el capital mínimo exigido a efectos de control. Aunque la OCDE rechaza este método, considera que podría ser usado como un método alternativo para controlar o matizar el resultado de otros métodos.

Es interesante señalar que la OCDE reconoce que la diferencia entre los costos totales de financiación y el capital libre puede dar lugar a intereses internos. En este sentido, el núcleo del enfoque de la OCDE va desde el

reconocimiento de las operaciones como tales (*dealings*) a la determinación de la suma *arm's length* de los intereses deducibles por el EP. Por tanto, la atención no se centra en la operación específica, sino en las funciones desempeñadas por las diferentes partes de la empresa y en la rentabilidad de la mismas. El Borrador 2004 continua diciendo que cuando una parte de la empresa realiza una función de tesorería, esa parte debería ser remunerada por ello y esa remuneración reduciría el beneficio de las otras partes de la empresa que se benefician de ello. De acuerdo con este mismo razonamiento, si ninguna parte de la empresa realiza las denominadas "funciones empresariales clave" en relación con el dinero y otras propiedades financieras de la empresa, entonces, solamente los intereses efectivos serán tenidos en cuenta a los diferentes niveles de la empresa. Además, la OCDE afirma que cada parte de la empresa debería disfrutar de la misma capacidad de crédito y que las comisiones de garantía interna pagadas por una parte de la empresa a otra (para beneficiarse de la capacidad de crédito de la misma) no deberían reconocerse a efectos fiscales. La justificación de la OCDE es que el capital es fungible y, por lo tanto, la atribución de los beneficios de cada parte de la empresa a una sola parte sería contrario al análisis funcional y casuístico.

La OCDE reconoce que no hay acuerdo sobre que método debería utilizarse para atribuir capital libre e, igualmente, reconoce que el uso de los diferentes métodos por los Estados contratantes puede dar lugar a doble imposición o doble exención. Para superar este inconveniente, la OCDE recomienda utilizar el planteamiento contenido en los Comentarios al Art. 23, relativo a los denominados "conflictos de calificación"¹⁸, previsto para los casos

de las sociedades de personas (*partnerships*) y utilizado ahora también en otros ámbitos. Aplicando este planteamiento para la atribución del capital libre, el Estado de la residencia está obligado a aceptar la aplicación de la normativa interna del Estado del EP siempre que esta sea conforme con el principio *arm's length*. Esto significa que cuando el Estado del EP haya aplicado uno de los métodos autorizados por la OCDE para repartir capital libre al EP, las mismas reglas deberían ser aplicadas por el Estado de la residencia, incluso, aunque según su Derecho interno, este hubiera aplicado un método diferente, calculando así la suma de capital libre de otra forma. La OCDE aclara que esto solo se aplica a la atribución de capital libre y a los precios de las operaciones, pero no afecta a la interpretación del término "beneficios" del Art. 7. Como consecuencia, las diferencias derivadas de la aplicación de las distintas reglas fiscales (tales como diferentes reglas de depreciación o de deducibilidad de ciertos gastos) no están cubiertas por este planteamiento, por lo que cada Estado puede todavía aplicar su propio Derecho interno en esa materia.

2.4.4. LA ATRIBUCIÓN DE BENEFICIOS AL EP

Una vez que el EP ha sido considerado como una empresa separada, el paso siguiente es la atribución de los beneficios al mismo, de conformidad con el Art. 7 (2). Este artículo exige que el EP se relacione de manera totalmente independiente con la empresa a la que pertenece. Las operaciones entre las diferentes partes de la misma empresa deben ser equiparadas a las transacciones entre entidades jurídicamente independientes y se deben aplicar por analogía las Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia. En este sentido, la OCDE señala que, dado que las operaciones dentro de una misma empresa no tienen efectos jurídicos, existe la necesidad de una mayor vigilancia y la carga de la prueba sobre su existencia recae sobre el contribuyente. Las orientaciones sobre los requisitos de documentación contenidas en las Directrices OCDE sobre Precios de Transferencia deberían también ser aplicadas por analogía. El punto de partida son siempre los documentos contables, con la condición de que estos reflejen la realidad económica.

¹⁸ Vid. Parágrafos 32.1-7 de los Comentarios de la OCDE al Art. 23. Para las últimas posturas sobre este asunto vid. A. Rust "The new approach to qualification conflicts has its limits", *57 Bulletin for International Fiscal Documentation* 2 (2003), pp. 45 y ss.; K. Vogel "Conflict of qualification: the discussion is not finished", *57 Bulletin for International Fiscal Documentation* 2 (2003), pp. 41 y ss.; J. A. Jones "Conflicts of qualification : comment on Prof. Vogel's and Alexander Rust's articles", *57 Bulletin for International Fiscal Documentation* 5 (2003), pp. 184 y ss.

Al igual que en el Borrador 2001, el Borrador 2004 trata del caso de (a) el uso de activos de capital, (b) el uso de propiedades intangibles y (c) la prestación de servicios internos. El asunto del reconocimiento de intereses internos no se señala expresamente ya que está íntimamente ligado al tema de la atribución de capital libre a los EP y, por tanto, es tratado cuando se considera al EP como una empresa separada. Por otro lado, mientras que en el Borrador 2001 la aplicación de la hipótesis de trabajo a los casos de intangibles estaba todavía en período de prueba, el Borrador 2004 contiene ya detalladas directrices sobre las propiedad intangibles.

En cuanto a los *activos de capital*, una vez que el propietario económico del bien ha sido identificado sobre la base del análisis casuístico y funcional (es decir la parte de la empresa que desempeña las “funciones empresariales clave”, el asunto consiste en como tratar a efectos fiscales los cambios en el uso de los activos de capital dentro de la misma empresa. Los mismos criterios contenidos en el Borrador 2001 se reinsertan en el Borrador 2004. Por tanto, cuando se transfiere un activo desde la casa central al EP, la transferencia se podría caracterizar como una venta, un arrendamiento o un acuerdo de costos compartidos. Si la transacción se caracteriza como una venta, el Estado del EP debería permitir al EP calcular la depreciación sobre el valor justo de mercado del bien. De acuerdo con la OCDE, este método se debería aplicar simétricamente, así que si un activo es transferido desde el EP a la casa central, el Estado de esta debería considerar la transferencia como una disposición del activo por parte de la empresa y como una readquisición inmediata por el valor del mercado. Esto permitirá, de acuerdo con la OCDE, que el Estado de la casa matriz elimine o reduzca la doble imposición por los impuestos finalmente gravados en el Estado del EP. Sin embargo, esto está sujeto a la aplicación del Derecho interno del Estado de la casa matriz, ya que si ese Estado no reconoce una ganancia bajo su normativa interna, no sería posible obtener la eliminación o reducción de la doble imposición con respecto al impuesto pagado en el otro Estado contratante. Si la transferencia se caracteriza como un arrendamiento, los beneficios

deberían ser atribuidos a las partes de la sujeta transferencia basándose en transacciones comparables. Por último, si la transferencia se caracteriza como un acuerdo de costos compartidos, se deberían aplicar por analogía las Directrices OCDE sobre Precios de Transferencia (Capítulo VIII).

En cuanto a los *intangibles*, el Borrador 2004 es partidario de reconocer la aplicación del principio *arm's length* a los pagos dentro de una misma empresa. En primer lugar, la propiedad económica del intangible debe ser atribuida a una o más partes de la misma empresa, posteriormente, se debe tener en cuenta el impacto que produce el intangible en la atribución de beneficios al EP y, finalmente, se debe averiguar si deben ser reconocidas las operaciones internas. El Borrador 2004 (como las Directrices OCDE de 1995 sobre Precios de Transferencia) distingue, por un lado, entre intangibles del comercio (*trade intangibles*) e intangibles de la mercadotecnia (*marketing intangibles*) y, por otro lado, distingue entre intangibles desarrollados internamente (*internally developed intangibles*) e intangibles adquiridos (*acquired intangibles*). Los postulados que recoge el Borrador 2004 se refieren especialmente a los intangibles del comercio y se afirma que los mismos postulados se deberían aplicar a los intangibles de la mercadotecnia, aunque se reconoce que estos últimos tiene una naturaleza global y, por tanto, puede ser más difícil determinar quien es su propietario económico.

En el caso de intangibles desarrollados internamente, la propiedad económica debe atribuirse siguiendo el análisis casuístico y funcional, después de realizar un borrador detallado de la dinámica y de la estructura organizativa de la empresa en cuestión. Esto significa que si la propiedad económica de un determinado intangible se asigna a una parte de la empresa, esta debe tener la cantidad de capital necesaria para el desempeño de esta función, esto es, para desarrollar el intangible. Según la OCDE, la persona que desarrolla el intangible tiene que asumir las pérdidas derivadas de un investigación sin éxitos y debe, igualmente, tener suficiente capital para hacer frente a tales riesgos. La

OCDE afirma, en términos generales, que se podrían utilizar los mismos criterios para los intangibles adquiridos externamente.

Una vez que se ha asignado la propiedad económica del intangible a una parte de la empresa, esta parte tendrá derecho al beneficio correspondiente. Este beneficio es parte del conjunto de los beneficios de la empresa que proceden de las transacciones con terceros (beneficio global o total) y, por tanto, la cuestión no consiste exactamente en determinar el beneficio de plena competencia en sí mismo sino, más bien, en repartir el beneficio global dentro de la empresa de acuerdo con el principio *arm's length*. Según la OCDE, el reparto del beneficio total dentro del misma empresa se puede realizar a través de pagos internos que adopten la forma de cánones, pero esta no es la única forma de lograrlo. Si por ejemplo el intangible está íntimamente relacionado con un modelo empresarial integrado, la aplicación del método de distribución del beneficio (*profit split method*) ya remuneraría al propietario económico del intangible por sus funciones realizadas y, por tanto, no habría necesidad de reconocer unos supuestos cánones.

En lo referente al reconocimiento de las operaciones dentro de una misma empresa, estas serán reconocidas cuando el análisis casuístico y funcional demuestre la existencia de dicha operación. Si este es el caso, los beneficios deberían atribuirse como si se tratará de partes independientes. Pueden surgir diferentes situaciones debido a que el intangible puede ser utilizado al mismo tiempo por más de una parte de la empresa. Por lo tanto, en caso de que sea el EP quien use el intangible se podría considerar bien que el intangible ha sido adquirido por el propio EP, bien que el EP ha adquirido un derecho exclusivo de uso sobre el mismo, bien que el EP ha adquirido un interés (*beneficial interest*) o bien que el EP ha adquirido un derecho de uso no exclusivo; todo ello con diferentes consecuencias fiscales en cada caso. El análisis se debe realizar caso por caso, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias relevantes.

Por último, en materia de *servicios*, para determinar los beneficios imputables a un EP se deberían aplicar los mismos postulados contenidos en las Directrices OCDE sobre Precios de

Transferencia (Capítulo VII y VIII). En consecuencia, se debe determinar, en primer lugar, si el servicio ha sido en realidad prestado y, en segundo lugar, cuál es cobro de plena competencia por tal servicio. Merece la pena mencionar que el Borrador cita las Directrices de 1995 refiriéndose a la afirmación de que, en algunos casos, cobrar todos los costos relevantes en lugar del precio de plena competencia puede resultar satisfactorio para los contribuyentes y las autoridades fiscales. Sin embargo, también es necesario indicar que, según las Directrices de 1995, esta clase de compromiso es poco probable de alcanzar en los siguientes casos: cuando la prestación de servicios constituye la principal actividad que desempeña la parte de la empresa que presta dichos servicios, cuando los beneficios son significativos o cuando se aplica un método directo en la determinación del precio de mercado¹⁹.

2.4.5. CONSIDERACIONES ESPECIALES PARA EL CASO DE LA AGENCIA EP

Debido al aparente temor de la comunidad empresarial ante la aplicación de una cierta "fuerza de atracción", la OCDE ha tratado expresamente el tema de la atribución de beneficios a la agencia EP. El Borrador trata de este asunto dejando a un lado la cuestión de si el EP existe o no bajo las previsiones del CDI que resulte aplicable²⁰. En este marco, la OCDE ha presentado algunas aclaraciones sobre la polémica cuestión de si los pagos del principal al agente en concepto de comisión de libre mercado reducen siempre a cero los beneficios atribuibles a la agencia EP (el llamado "método de beneficio cero", *zero-profit approach*)²¹.

¹⁹ Vid. Parágrafo 7.37 de la Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE de 1995.

²⁰ Es necesario indicar que la OCDE ha publicado los modificaciones propuestas a los Comentarios al Art. 5 en Abril de 2004. Las modificaciones parecen estar bastante influenciadas por la sentencia del Tribunal Supremo italiano en el caso *Philip Morris*. Para una visión general de las modificaciones propuestas vid. IBFD TNS on-line (País: OECD; Clave: PE).

²¹ Para una visión de las diferentes posiciones sobre este tema vid. Deitmer *et al.* "Invitational Seminar on Tax Treaty Rules Applicable to Permanent Establishments – in Memorandum of Prof. Dr Berndt Runge", 58 *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 5 (2004), p. 187.

La OCDE considera que los mismos principios aplicables para determinar la atribución de beneficios a un “centro fijo de negocios” EP deben también aplicarse para determinar la atribución de beneficios a una agencia EP. Por lo tanto, las “funciones empresariales clave” se deben identificar y distribuir dentro de la empresa. Se atribuirán entonces beneficios según las funciones que desempeñe, los riesgos que asuma y las propiedades que utilice. No debería haber diferencia en los resultados cuando un no residente decide llevar sus actividades en el otro Estado contratante mediante un agente dependiente en lugar de un lugar fijo de negocios.

La OCDE indica la diferencia fundamental que existe entre los impuestos que debe pagar el agente en si mismo y los que debe pagar la agencia EP y la importancia que esta diferencia tiene para determinar los beneficios sujetos a imposición en el Estado del EP. El agente debe ser remunerado por el valor de mercado, de conformidad con el Art. 9 y, según el Borrador, la remuneración estará sometida a imposición en el Estado del EP²². Por otro lado, la agencia EP tendrá que ser remunerada en plena competencia según lo dispuesto en el Art. 7 del CDI. En este sentido, la comisión pagada al agente se debería deducir de los ingresos imputables al EP, pero esto no significa necesariamente que después de la deducción no queden beneficios. En realidad, a la agencia EP se le deben atribuir los beneficios procedentes de las funciones que realiza teniendo en cuenta los riesgos asumidos y los activos utilizados. Si por ejemplo el riesgo del crédito sobre los clientes no es asumido por el propio agente, sino directamente por el principal, se tendrá que conceder por ello algún beneficio a la agencia EP.

²² Sin embargo, consideramos que este no siempre puede ser el caso porque también podría tratarse de un residente de un Estado diferente y el CDI entre su Estado de residencia y el Estado del EP podría impedir a este último Estado gravar las rentas obtenidas por el agente. Supongamos el caso de un agente residente en el Estado del principal, que concluye contratos en otro Estado contratante; si la remuneración obtenida por el agente se caracteriza como beneficios empresariales bajo el CDI entre el Estado del EP y el Estado de residencia del agente, tal remuneración sólo se podrá gravar en el Estado del EP si el agente tiene allí su propio EP al que se imputan tales rentas.

La OCDE acepta el método del beneficio cero como un posible resultado cuando se atribuyen beneficios a una agencia EP pero no considera que éste sea el único resultado posible y apoya este planteamiento con una serie de argumentos. En primer lugar, la OCDE considera que si ese fuera el único resultado habría una distribución inadecuada de los riesgos dentro de la empresa. El hecho de que jurídicamente el riesgo corresponda a la empresa no residente no debería impedir la atribución del mismo al EP a los efectos de determinar sus beneficios. En segundo lugar, habría en principio una diferencia cuando se atribuyen beneficios al EP dependiendo de la clase de EP que se esté considerando (esto es, la agencia EP o el “centro fijo de negocios” EP) En tercer lugar, la OCDE afirma que si de la existencia de una agencia EP no se derivaran consecuencias para los beneficios, el Art. 5 (5) sería en gran parte redundante, y ello está en contra del principio básico de interpretación jurídica según el cual una norma no se debería interpretar de manera que una parte de la misma resulte superflua.

3. CONCLUSIONES

El Borrador 2004 presenta la posición que allí se mantiene como el Enfoque Autorizado de la OCDE para atribuir beneficios a los EP. A primera vista, la atribución al EP del mismo crédito de la empresa general y la negación de la deducción por una supuesta comisión de garantía parece ser, en este sentido, la única excepción al principio *arm's length*. La OCDE fundamenta esta excepción en el hecho de que el capital es fungible y, por tanto, distribuir a la casa matriz todos los beneficios que produce cada parte de la empresa sería contrario al análisis funcional. El próximo paso es la preparación de una propuesta para modificar los Comentarios al Art. 7 y su aprobación por los Estados miembros. Desde luego, deberán ser tenidos en cuenta muchos aspectos, con especial atención a una serie de asuntos aún pendientes y a la necesidad de encontrar un consenso entre los Estados miembros de la OCDE. A continuación se realizan una serie de comentarios en relación con el impacto que produce el enfoque autorizado de la OCDE sobre (a) la aplicación de retenciones sobre los supuestos pagos efectuados dentro de una

misma empresa, (b) el cálculo de los beneficios atribuibles al EP a los efectos del CDI, y (c) la atribución de beneficios a la agencia EP.

El Borrador 2004 afirma que no tiene en cuenta asuntos tales como la aplicación por parte de un Estado de retenciones sobre los pagos realizados desde una parte de la empresa (que, por tanto, los ha deducido) a otra parte de la misma empresa. Básicamente, la cuestión se plantea en los casos de intereses y cánones cuando el CDI difiere de la formulación de la OCDE y permite la tributación de los cánones en el Estado de la fuente²³. Por lo que respecta al caso de los “supuestos intereses” pagados por un EP de un Estado contratante a una casa central de otro Estado contratante, la interacción de los apartados 1 y 5 del Art. 11 y una interpretación amplia de los términos allí contenidos, permitiría la aplicación del artículo y, por lo tanto, una sujeción limitada en el Estado del EP. En cuanto al caso de los “supuestos intereses” pagados por la casa central de un Estado contratante al EP de otro Estado contratante (y también en el caso de los intereses pagados por un EP en un Estado a otro EP de la misma empresa situado en otro Estado) parece más difícil reconciliar el enfoque de la OCDE con otros artículos de los CDI de forma que se permita una sujeción limitada en el Estado del EP. Los comentarios aquí realizados están, sin embargo, sujetos a otras y más detenidas consideraciones debido a la complejidad e importancia del tema.

En lo referente al impacto del Enfoque Autorizado de la OCDE sobre el cálculo de los beneficios atribuibles a los EP, es interesante anotar que el Borrador 2004 hace una referencia expresa a los Comentarios al Art. 23 relativos a los conflictos de “calificación”²⁴. Bajo este planteamiento, cuando el Estado del EP ha atribuido beneficios al EP de conformidad con el Art. 7 del CDI (esto es, de conformidad con el principio arm’s length), el Estado de la residencia debe eliminar o reducir la doble imposición con respecto a la renta gravada en el Estado del EP. Nótese que esto no atribuye al Estado

del EP la autoridad para atribuir beneficios indiscriminadamente al EP porque siempre tiene que ser de conformidad con el principio arm’s length. La OCDE, sin embargo, sólo restringe la aplicación de este planteamiento a la atribución de capital libre al EP y al precio de las operaciones dentro de la misma empresa. La OCDE excluye expresamente que este planteamiento se aplique para definir el término “beneficios” contenido en el Art. 7. En otras palabras, la teoría de los conflictos de calificación solo se aplicaría al EP considerado como una entidad separada a los efectos del Art. 7 del CDI, pero dicha teoría no afectaría al cálculo de los beneficios por los dos Estados contratantes. El enfoque de la OCDE es desde luego bien recibido²⁵, pero nos preguntamos si se podría ir más adelante y obligar al Estado de la residencia a aceptar el cálculo realizado por el Estado del EP de acuerdo con el Derecho interno de ese Estado, a fines de reducir o eliminar la doble imposición. Como ya se recomendó por distinguidos autores²⁶, el término “beneficio” no está definido en el CDI y por tanto para definirlo, según el Art. 3 (2), se debería acudir al Derecho interno del Estado que aplica el CDI. En este caso el Estado que aplica el CDI es el Estado del EP, el cual calcula la cantidad máxima de beneficios que podrá sujetar a imposición de acuerdo con el CDI. Por otro lado, el Estado de la residencia debe eliminar o reducir la doble imposición con respecto a las rentas gravadas por el Estado del EP. Dado que esta interpretación evitaría la doble imposición y por tanto respeta el objeto y fin del CDI, debería preferirse a otras posibles interpretaciones que no logren este resultado. Por lo tanto, ese paso adelante que comentábamos consistiría en aplicar el principio de la aplicación simétrica del CDI, hasta ahora desarrollado en relación con la caracterización de las rentas, para el cál-

²³ En este artículo nos referiremos solamente a los intereses.

²⁴ Parágrafo 32.1-7 de los Comentarios de la OCDE al Art. 23.

²⁵ Vid. R. Russo “Tax Treatment of ‘Dealings’ Between Different Parts of the Same Enterprise Under Article 7 of the OECD Model: Almost a century of uncertainty”, 58 *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 10 (2004), pp. 472 y ss.. Sin embargo, aquí se mantiene una visión diferente en cuanto a las relaciones entre la casa central y su EP (vid. p. 481 ibid.).

²⁶ Vid. B. J. Arnold, J. Sasseville, E. M. Zolt “The Taxation of Business Profits Under Tax Treaties”, *Canadian Tax Foundation* (2003), Toronto, p. 122.

culo de los beneficios atribuibles al EP a los efectos de los Artículos 7 y 23 del CDI.

La OCDE también ha incluido en el Borrador 2004 aclaraciones sobre la atribución de beneficios a las agencias EP. De acuerdo con el Borrador, esto se debió fundamentalmente a la preocupación entre la comunidad empresarial sobre la aplicación de una cierta “fuerza de atracción” para atribuir beneficios a las agencias EP. La OCDE ha diferenciado la obligación fiscal del agente de la de la empresa no residente y ha afirmado que los beneficios atribuibles a la agencia EP deben ser determinados con base en el principio arm’s length. En nuestra opinión, el temor por esta fuerza de atracción no es solo consecuencia de una equivocada interpretación del Art. 7, sino también de la redacción del propio Art. 5 (5). De hecho, el art. 5 (5) afirma que cuando un agente dependiente constituye un EP de la empresa no residente, se considerará que esa empresa tiene un EP en relación con cualquiera de las actividades que esa persona realice para la empresa. En este sentido, los Comentarios al Art. 5 no son del todo coherentes. Por un lado, afirman que cuando concurren los requisitos expuestos en el Art. 5 (5) existe un EP de la empresa hasta el punto de que la persona actúa para dicha empresa, esto es, no solo hasta el punto de que tal persona ejerce la autoridad para concluir contratos en nombre de la empresa y, con ello, parece referirse a una cierta fuerza de atracción²⁷. Por otro lado, afirman

que cuando un agente no solamente vende bienes o mercancías de la empresa en su propio nombre sino que también actúa normalmente como un agente permanente de esa empresa estando facultado para concluir contratos, se consideraría que el agente es un EP en relación con la actividad particular que realiza. La referencia a la actividad particular que da lugar a un EP excluiría, por tanto, cualquier otra actividad llevada a cabo por el agente que no da lugar a un EP. La OCDE podría tener en cuenta también este aspecto en el Proyecto que contenga los cambios a los Comentarios de la OCDE.

Por último, es necesario indicar que también deberían tenerse en cuenta otros asuntos. En concreto, nos referimos a la interacción del Enfoque Autorizado de la OCDE con el Derecho Comunitario por un lado y con los CDI que siguen el Modelo de las Naciones Unidas por otro. En este sentido, por lo que se refiere al Derecho Comunitario, podría tener alguna relación el principio de libertad de establecimiento y la forma en que hasta el momento ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia. En lo referente a los CDI que siguen el Modelo de las Naciones Unidas²⁸, se debería considerar que probablemente el Enfoque Autorizado de la OCDE no resultaría aplicable, debido a que estos CDI deniegan expresamente el reconocimiento de ciertos pagos dentro de una misma empresa.**

²⁷ Parágrafo 34 de los Comentarios de la OCDE al Art. 5.

²⁸ Vid. Art. 7 (3) del Modelo de Convenio de las Naciones Unidas sobre la Renta y el Patrimonio, 2001.

** El artículo ha sido publicado en el *International Transfer Pricing Journal* (2005), no. 1. Artículo traducido por Alejandro García Heredia, Becario de Investigación de la Universidad de Oviedo.

POR QUÉ EL ARRENDADOR NO PUEDE TRASLADAR EL IMPUESTO DE INMUEBLES

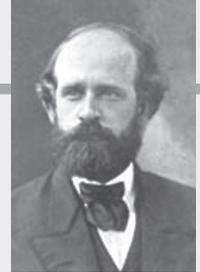
*Un editorial
originalmente
publicado a finales
del siglo 19 por
el diario
estadounidense
The Standard*

**Traducido por
CARLOS F. URBINA**

Una objeción muy común a la propuesta para concentrar todos los impuestos en el impuesto de inmuebles es que el arrendador añadiría el impuesto al precio del alquiler que tendrían que pagar los inquilinos. Es esta noción (que el incremento en el impuesto de inmuebles caerá en los inquilinos, no en el dueño de la propiedad), lo que, quizás, más que todo, previene a los hombres de ver el gran alcance y lo beneficioso de los efectos que tendría la eliminación de los impuestos que caen en el trabajador o en los productos afines al trabajo y tomar para el uso público los valores que se adhieren a la tierra por razón del crecimiento y progreso de la sociedad.

Los impuestos que gravan los inmuebles o para usar el término político-económico,

Henry George



Henry George (1839-1897) fue un hombre sencillo nacido en los Estados Unidos en el siglo 19. Aunque nunca tuvo educación formal, llegó a ser apreciado por la más alta doctrina económica de la época. Su fama empezó con el libro *EL PROGRESO Y LA POBREZA*, publicado por él mismo. Luego de esta edición el libro fue editado en Inglaterra donde fue apreciado por escritores y economistas como Alfred Russel Wallace, John Dewey, Leo Tolstoy y Bernard Shaw.

El pensamiento fiscal de Henry George se concentraba en gravar con un sólo impuesto. Para George este impuesto debía ser el Impuesto de Inmuebles. En este número de la Gaceta Fiscal hemos traducido al español un editorial de George y su idea sobre gravar la tierra y otro sobre la idea de que este impuesto reemplazara todos los demás.

Según George, el impuesto de inmuebles no podía ser trasladado al inquilino. George se basaba en que la ecuación de la oferta y la demanda no era alterada por el impuesto, debido a que no alteraba el precio de producción de tierra. Como se entenderá la tierra es un bien finito y por tanto tiene (en teoría) una oferta completamente inelástica.

La idea del impuesto único de George desapareció pronto del pensamiento fiscal internacional. Sin embargo su teoría sobre el impuesto de inmueble ha sobrevivido hasta nuestra época e inspira en parte la idea del gravamen al valor económico (registrado en el catastro) de nuestro Código Fiscal Panameño. El gravamen a la tierra en Taiwán, Dinamarca, Inglaterra, Australia y Nueva Zelanda han sido influenciados profundamente con la teoría de George. De la misma forma, teorías izquierdistas como la teología de la liberación, han tomado muchas de las ideas de George para fundamentar sus ideas de gravamen a la tierra.

impuestos que gravan la renta¹, no caen sobre el inquilino y no pueden ser transferidos por el dueño a su inquilino. Esto es aceptado por todos los economistas de reputación. Por mucho que discutan otros temas en este punto no hay disputa. Cualquier razón débil que ellos hayan tenido para no dar más importancia al impuesto de inmueble, todos admiten que el impuesto de inmueble justamente desmejora las ganancias del dueño y no puede trasladarlo al inquilino, ni puede añadirlo a su alquiler, ni a lo que su tierra produce.

Para no multiplicar a los autores, será suficiente citar a John Stuart Mill. Él dice (sección 2, capítulo 3, libro 5, "Principios de Política Económica"): "Un impuesto de inmuebles cae totalmente en el inquilino. No hay forma en la cual él puede trasladar este peso a nadie más. No afecta el valor o precio del producto agrícola ya que este se determina por el costo de producción en las circunstancias más desfavorables, y en estas circunstancias, como ya hemos varias veces demostrado, no hay alquiler pagado. Un impuesto de inmuebles, por consiguiente, no tiene otro efecto que el que es obvio. Sólo toma del propietario y lo transfiere al Estado".

La razón de esto será clara para cualquiera que haya entendido y aceptado la teoría del alquiler – esa teoría que se le ha dado el nombre de Ricardo, y a la que, John Stuart Mill dice, que sólo tiene que ser entendida para ser probada. Estará clara para cualquiera que la considere un momento, aún si nunca ha pensado en la causa y na-

turalidad del alquiler. El alquiler de la tierra representa un retorno de la propiedad sobre el retorno que sería suficiente para inducir a su uso – es un precio pagado por el permiso de usar (la tierra). Tomar, a través de impuestos, una parte de este precio en ninguna forma afecta el incentivo para usar o el retorno por usar; en ninguna forma disminuye la cantidad de tierra que hay para usarse, o hace más difícil su obtención para el uso. De modo que no hay forma que el impuesto sobre el alquiler de la tierra o sobre el valor del inmueble, pueda ser transferido al usuario. Lo que sea que el Estado demande sobre este precio, simplemente desmejora la cantidad neta que el propietario puede obtener del uso de la tierra o el precio que puede pedir como precio de compra, que es, por supuesto, alquiler o expectativas de alquiler capitalizados.

Aquí, por ejemplo, está una parcela de tierra que tiene un valor – esté donde esté. Su precio de alquiler, o su valor, es el valor más alto que cualquiera esté dispuesto a pagar por ella – es un precio que el hombre que quiera usarla debe pagar al hombre que posee la tierra por el permiso para usarla. Ahora, si un impuesto es puesto sobre ese valor o alquiler, este en ninguna forma añade a la voluntad de cualquiera de pagar más por la tierra que antes; tampoco añade en ninguna forma a la habilidad del dueño para pedir más alquiler. De hecho, suponer que este impuesto puede ser trasladado por los dueños a sus inquilinos es suponer que los dueños de la tierra no obtienen en este momento todo lo que pueden obtener, es suponer que, cuando lo quieran, pueden aumentar los precios a su voluntad.

Por supuesto esto es absurdo. No puede haber límite alguno a los precios si la voluntad de su arreglo fuera exclusiva del vendedor. Para el precio que se da y se recibe para cualquier cosa, dos voluntades deben concurrir – la voluntad del comprador y la voluntad del vendedor. El uno quiere dar lo menos que pueda, el otro obtener lo más que pueda, y el punto al que

¹ Recordemos que George escribe en el siglo 19, para la vieja escuela económica de Inglaterra y EEUU los llamados "taxes upon rent" eran los impuestos de inmuebles. Esos impuestos tenían como base imponible el precio del alquiler. En esta traducción traducimos el término "tax upon rent" como equivalente a impuesto de inmueble, pero debemos tener presente que nuestra base imponible no es el alquiler sino el valor de la propiedad, según está registrado en Catastro. George proponía un impuesto parecido al que usamos en la actualidad para gravar los inmuebles (con base imponible en el valor de la propiedad, ie. "Land Values").

transen será el punto donde estas dos voluntades se balanceen y se llegue a un acuerdo. En otras palabras, el precio es determinado por la ecuación de la oferta y la demanda. Y, evidentemente, los impuestos no pueden afectar el precio a menos que afecten el poder relativo del uno o del otro o los elementos de la ecuación.

El mero deseo del vendedor de obtener más, el mero deseo del comprador de pagar menos, no puede ni subir ni bajar los precios. Nada elevará los precios salvo que disminuya la oferta o incremente la demanda. Nada bajará los precios salvo que incremente la oferta o disminuya la demanda. Ahora, el gravamen a los inmuebles, que es simplemente la toma del Estado de una parte del precio que el dueño puede obtener por el permiso de usar su tierra, ni incrementa la demanda de tierra ni disminuye la oferta de tierra, y por consiguiente no puede incrementar el precio que el dueño puede obtener de su inquilino. Por esto es imposible para los dueños de propiedades traspasar este gravamen en los inquilinos por medio del aumento del alquiler. *Ceterisbus Paribus*, el alquiler no será más alto que antes, mientras el precio de venta de la tierra, que es determinada por el precio del alquiler, será significativamente disminuido. Quien sea que compre tierra de una vez tendrá que pagar menos al vendedor, porque este pagará más al Estado.

Pero, mientras el gravamen a los inmuebles no puede aumentar el alquiler, sí hará, especialmente en un país como este, donde hay mucha tierra cara y sin uso, una fuerte tendencia a bajarlos. En todas nuestras ciudades, y a través de todo el país, hay mucha tierra que no es usada, o no es usada en su mejor uso, porque es mantenida a precios altos por hombres que no quieren o no pueden usarla ellos mismos, pero que la mantienen en especulación de mayores ganancias por el incremento en su valor que traerá el crecimiento poblacional del futuro. El efecto del gravamen a los inmuebles será compeler a estos hombres que busquen inquilinos o compradores. La

tierra sobre la que no hay gravamen hasta un hombre pobre puede fácilmente mantenerla esperando precios más altos, debido a que la tierra no come nada. Pero pongamos impuestos pesados sobre ella y hasta un hombre rico se verá guiado a buscar compradores o inquilinos, y para obtenerlos tendrá que bajar los precios que pide, en vez de ponerlos al alza; debido a que es al pedir menos, no al pedir más, que aquellos que tienen lo que están forzados a disponer pueden buscar clientes. En vez de seguir pagando impuestos pesados sobre la propiedad que no le produce nada, y por el futuro incremento en el valor del que no puede tener ninguna expectativa de ganancia, debido a que el incremento de valor significará un incremento en el impuesto, él estará complacido de dejarla ir o dejarla revertir al Estado. De esta forma, los monos gordos, que por todo el país mantienen la tierra que no pueden usar ellos mismos de hombres que estarían contentos en usarla, estarán forzados a dejarla ir. Gravar con impuesto de inmuebles hasta el nivel de su valor total sería destructor de la especulación y reductor de todos los alquileres que se entablan con este elemento especulativo. La falta de fundamento de creer que los propietarios con inquilinos pueden trasladar el impuesto de inmuebles a sus inquilinos puede fácilmente verse en el efecto que habrá en los dueños que no tienen inquilinos. Es cuando los inquilinos buscan tierra, no cuando los dueños buscan inquilinos que el alquiler sube.

Para poner el asunto en una forma que pueda fácilmente entenderse, tomemos dos casos. El primero un país donde toda la tierra disponible esta toda en uso y el alquiler ha alcanzado un punto en el que el inquilino paga al dueño todo lo que tiene posibilidades de pagar, salvo lo necesario para su subsistencia. El segundo, un país donde no toda la tierra esta en uso y el alquiler que el dueño obtiene está limitado por la condición de que el inquilino puede obtener tierra sin uso. ¿Como en cualquiera de los casos, puede el dueño compeler a

su inquilino a pagar el impuesto de inmuebles (sobre el valor de la propiedad o sobre el valor del alquiler)?

Es bueno llamar la atención al hecho de que el impuesto sobre inmuebles (sobre el valor de) no es un impuesto a la tierra. Son cosas muy distintas, y la diferencia debe notarse, porque una confusión de pensamiento respecto a ellas puede llevar a la asunción de que el impuesto de inmuebles recaerá en el inquilino. Descartar este efecto como el que tendrá en la especulación, un impuesto en la tierra — es decir, un impuesto de tanto por acre (cuadrado) o de tanto por pie (cuadrado) sobre toda la tierra — será una condición impuesta en el uso de cualquier tierra, del que no puede haber escape, y por tanto los dueños de tierra rentable pueden añadirlo a su alquiler. Su operación será análoga a aquella de un impuesto en los bienes producidos y hará en efecto reducir la oferta de tierra suficiente para pagar el impuesto. Pero un impuesto en el valor del inmueble no recaerá en toda la tierra. Recaerá sólo en tierra de valor y en la proporción de ese valor. No tendrá que ser pagado sobre la tierra más pobre en uso (que siempre determina el alquiler), y por tanto no se convertirá en una condición del uso, o restringirá la cantidad de tierra que puede ser usada de forma rentable. Esta distinción, sobre la naturaleza y efectos, entre el impuesto a la tierra y el impuesto de inmuebles (sobre el valor), es necesario tenerla en mente. Es también necesario tener en mente que el valor de la tierra es algo totalmente distinto al valor de sus mejoras. Es un valor que incrementa no con el esfuerzo de ningún particular sino con el crecimiento y progreso de la comunidad. Por consiguiente, un impuesto sobre los inmuebles (sobre el valor de), nunca disminuye el incentivo al esfuerzo o la acumulación. Solamente toma para toda la comunidad ese valor que la comunidad entera crea.

Mientras que no es cierto que un impuesto de inmuebles cae sobre el inquilino, y por consiguiente se distribuye a través de

un incremento en el precio del alquiler, si es cierto que un número más grande de impuestos que nuestro erario público se conforma sí lo hacen. Por lo tanto, hablando de forma general, los impuestos patrimoniales caen, no sobre los dueños del capital, pero sobre los usuarios del capital, y son transferidos a los consumidores de cualquier capital que se usa para producir; impuestos sobre edificios o sobre materiales de construcción deben al final ser pagados en incremento del alquiler por los inquilinos de estos edificios; impuestos sobre la producción o los aranceles a la importación recaerán al final sobre el consumidor de las mercancías. Este hecho está lejos de ser apreciado popularmente, porque, si lo fuera, las masas jamás consintieran con el sistema por el que la mayoría de nuestros recursos fiscales ingresan. Pero, sin embargo, es la vaga aprehensión de esta la que lleva a la confusión de ideas y a la noción de que el impuesto a los inmuebles se transfiere al alquiler. Esta noción desaparecerá si se considera como es que cualquier persona que debe pagar un impuesto tiene el poder de trasladarlo a otra mediante un aumento en los precios.

Un impuesto a los fósforos, por ejemplo, hará, como sabemos por experiencia, que el manufacturero o el vendedor obtengan un mayor precio. ¿Cómo? Evidentemente al añadir al costo de producción de fósforos en ventas, por consiguiente controlando la cantidad de fósforos que puede ser ofrecida hasta que el precio suba lo suficiente para compensar el impuesto. Es el conocimiento de que el impuesto se añadirá al costo de producción, y por lo tanto, bajo un cierto precio y el control de la competencia en la oferta, lo que permite que el proveedor aumente el precio de su inventario de fósforos tan pronto como el impuesto es aprobado o lo obliga a bajarlo tan pronto como el impuesto es eliminado.

Pero el impuesto de inmuebles no añade al costo de producir tierra. La tierra no es cosa producida por los hombres. El hombre no produce tierra! Ya la encuentra

en existencia cuando viene al mundo. Su precio, por tanto, no es fijado por la producción humana, sino que es siempre el precio más alto que cualquiera puede dar por el privilegio de usar una parcela en particular. La tierra, no como las cosas que constantemente produce el trabajo humano, no tiene un valor normal basado en el costo de producción, sino que oscila en valor desde nada hasta todos los enormes valores que tienen los mejores lugares en las grandes ciudades, o los depósitos de riquezas naturales, cuando el crecimiento en la población causa una demanda en ellos.

Por lo tanto un impuesto de inmuebles, en vez de permitir que el propietario de tierra aumente el precio de su alquiler, no le da poder de traspasar un solo centavo. Por el contrario, al hacer más costoso poseer tierra baldía, tenderá a hacer que los dueños luchen por buscar inquilinos o compradores. Por esto el efecto de un impuesto de inmuebles no es incrementar el alquiler que el inquilino debe pagar al dueño por el uso de la tierra, pero en vez de esto, reducirlo. Y debido a que el impuesto debe ser pagado de lo que produzca la tierra a su dueño, su efecto será reducir el precio por el que puede venderse la propiedad.

Aquí está, digamos, una parcela de tierra en una calle principal de una ciudad que tiene un alquiler anual de \$10,000.00. Este lote ahora tiene un precio de venta de unos \$ 250,000.00. Un incremento en el impuesto de inmuebles no reducirá su valor anual de alquiler, a menos que tenga el efecto de forzar el uso de tierra desocupada a una distancia más lejana del centro de la ciudad. Pero mientras menos de este valor sea retenido por el dueño, el valor de venta disminuirá. Y si un impuesto de inmuebles puede implementarse en esta perfección teórica de forma que el total del valor del alquiler sea tomado por la comunidad, el dueño perderá ambos, el ingreso de su valor presente y cualquier especulación de ganancias por el futuro valor de la propiedad. Mientras tiene el mismo valor para el inquilino, no tendrá ningún valor para el propietario. En vez de tener un valor de

venta de \$ 250,000.00 tendrá un precio de venta de cero, debido a que el alquiler irá del todo a la comunidad. Con un impuesto de esta clase, aún cuando no pueda ser implementado con esta pureza técnica, el mero dueño de la propiedad desaparecerá. Nadie estaría interesado en poseer tierra, a menos que quiera incorporarle mejoras o usarla.

El principio general que determina la incidencia tributaria es esta: Un impuesto sobre todo o sobre los métodos o medios de producción de todo, cuyo precio es mantenido bajo por la habilidad de incrementar la producción, hará, al incrementar el costo de producción, controlar la oferta y por lo tanto añadirá al precio de ese producto y al final recaerá en el consumidor. Pero un impuesto sobre cualquier cosa que tenga una producción fija o que sea monopolizada, y de la cual el costo de producción no es, por lo tanto, un elemento determinante, porque no tiene efecto en controlar la oferta, no aumenta los precios y recae enteramente en el dueño.

En vista de los esfuerzos que son hechos para oscurecer la mente popular en este punto, he considerado apropiado demostrar porqué los impuestos de inmuebles no pueden ser trasladados por los dueños a sus inquilinos. Pero el hecho de que este impuesto no puede ser trasladado es entendido bien por los terratenientes. Sino porqué la oposición al impuesto único² y porqué la queja de “confiscación”? Nuestra experiencia nacional, como la experiencia de cualquier otro país prueba que estos que están llamados a pagar un impuesto que puede ser trasladado a otros muy pocas veces o nunca se oponen a él y que cuando se impone, ellos generalmente se oponen a su abolición. ¿Pero, ha alguien escuchado a los terratenientes darle la bienvenida al impuesto de inmueble o oponerse a la abolición de este impuesto?

² Nótese que George, como otros pensadores de la época, pensaban que el mundo podía tener un solo impuesto. George abogaba por el impuesto de inmuebles, teniendo como base imponible el valor de la tierra sin sus mejoras.

Expondré brevemente
los principios
fundamentales
de lo que, quienes
lo defendemos,
llamamos
IMPUESTO ÚNICO

El Impuesto Único^(*)

*Lo que es
y por qué lo pedimos*

por: **Henry George**

Proponemos la supresión de todos los tributos, excepto un único impuesto establecido sobre el valor de la tierra, independientemente del valor de las mejoras en ella o sobre ella.

Lo que nosotros proponemos no es un impuesto sobre la propiedad inmueble, porque la propiedad inmueble abarca las mejoras.

No es un impuesto sobre la tierra, porque no gravaría toda la tierra, sino únicamente la tierra que tiene un valor aparte de sus mejoras y lo gravaría en proporción a este valor.

(*) Usado en Panamá con el permiso escrito dado a Carlos F. Urbina el 4 de noviembre de 2004 por Hanno T. Beck, del Banneker Center for Economic Justice, dueños de la propiedad intelectual de esta traducción.



Nuestro plan no implica la imposición de un tributo nuevo, puesto que ya gravamos el valor de la tierra al gravar la propiedad inmueble. Para establecerlo, no tendremos mas que suprimir todos los impuestos, excepto el impuesto sobre la propiedad inmueble y suprimir toda la parte de este que ahora recae sobre los edificios o mejoras, dejando únicamente aquella parte del que ahora pesa sobre el valor de la tierra desnuda, aumentándolo de modo que tomemos cuanto sea posible del total de la renta económica o de lo que algunas veces se denomina "El incremento no ganado del valor de la tierra."

Que el valor de la tierra bastaría por sí solo para proveer a todas las rentas públicas necesarias -- municipales, provinciales, generales y nacionales -- es indudable. Para explicar brevemente por qué instamos este cambio trataré: primero, de su conveniencia, y segundo, de su justicia.

Del impuesto único esperamos estas ventajas:

1. Dispensaría del ejército de recaudadores y otros funcionarios que los actuales tributos requieren y llevaría al Tesoro una parte mucho mayor de lo que se toma del pueblo, a la par que, simplificando y abaratando el Gobierno, tendería a hacerlo más puro. Eliminaría impuestos que necesariamente promueven el fraude, el perjurio, el soborno y la corrupción, que exponen los hombres a la tentación y que gravan aquello que la nación más necesita: la honradez y la conciencia. Como la tierra está a la vista de todos, no puede ser trasladada y su valor es el más fácilmente determinable de todos los valores. El impuesto a que recurriremos sería recaudado con el mínimo de coste y el menor estrago en la mora pública.
2. Aumentaría enormemente la producción de riqueza:

- a) Abolviendo las cargas que ahora pesan sobre la actividad y la laboriosidad. Si gravamos las casas, habrá menos casas y más mezquinas; si gravamos la maquinaria, habrá menos maquinaria; si gravamos el comercio, habrá menos comercio; si gravamos el capital, habrá menos capital; si gravamos los ahorros, habrá menos ahorros. Por consiguiente, todos los impuestos que aboliremos nosotros son aquellos que refrenan la industria y disminuyen la riqueza. Pero si gravamos la tierra, no habrá menos tierra.
- b) Por el contrario, el impuesto sobre el valor de la tierra produce el efecto de hacer la tierra más fácilmente utilizable para la actividad, puesto que hace más difícil a los propietarios de la tierra utilizable que no usan por sí propios, retenerla ociosa para alcanzar un mayor precio futuro. Mientras la abolición de los impuestos sobre el trabajo libertaría los elementos activos de la producción, el tomar el valor de la tierra por el impuesto libertaría el elemento pasivo, destruyendo el valor especulativo de la tierra e impidiendo retener fuera de uso aquella tierra que se necesita usar. Quien quiera que mire hoy en torno y vea las tierras no usadas o medio usadas, el capital no empleado o miserablemente empleado, alcanzará una idea de cuán enorme sería la producción de la riqueza donde fueran libres para acometerla todas las fuerzas productoras.
- c) El impuesto sobre los procedimientos y productos del trabajo de un lado, y la insuficiente tributación de la tierra por otro, produce una injusta distribución de la riqueza que va acumulando en las manos

de unos pocos fortunas más monstruosas de las que el mundo jamás vio, mientras que las masas del pueblo van con rapidez haciéndose más pobres relativamente. Estos impuestos caen necesariamente con más peso sobre el pobre que sobre el rico; aumentando los precios, requieren un mayor capital para todos los negocios y, por consecuencia, dan una ventaja a los grandes capitales, y algunas veces llevan el deliberado propósito de dar ventajas especiales y monopolios a las asociaciones o trusts. Por otro lado, la insuficiente tributación sobre el valor de la tierra permite a los hombres hacer grandes fortunas por la especulación en tierras y por el aumento en los valores territoriales, fortunas que no representan una adición hecha por aquellos a la riqueza general de la sociedad, sino únicamente la apropiación por unos de lo que el trabajo de otros crea.

Esta injusta distribución de la riqueza engendra por un lado una clase ociosa y un despilfarro, porque aquélla es demasiado rica, y por otro lado una clase ociosa y un despilfarro, porque ésta es demasiado pobre: priva a los hombres del capital y de las oportunidades que los harían más eficaces productores. Así, disminuye grandemente la producción.

- d) La injusta distribución que nos está dando, de un lado, los millonarios cientos de veces y de otro los vagabundos y pobres, engendra ladrones, jugadores y parásitos sociales de todas clases, y requiere gran empleo de dinero y de energía en guardias, policías, tribunales, cárceles y otros medios de defensa y represión. Enciende una avidez de ganancias y un culto por la riqueza,

y produce una amarga lucha por la existencia que impulsa al alcoholismo, acrecienta la locura y es causa de que los hombres, cuyas energías debieran ser consagradas a la producción honrada, gasten su tiempo y sus fuerzas en combatir y luchar unos con otros. Junto a la pérdida moral, todo esto implica una enorme pérdida económica que el impuesto único evitaría.

- e) Los impuestos que nosotros aboliemos caen más pesadamente sobre los distritos agrícolas más pobres y tienden a arrojar la población y la riqueza desde éstos a las grandes ciudades. El impuesto, que nosotros acrecentaríamos, destruiría el monopolio de la tierra, que es la gran causa de esta distribución de la población que hacina a la gente en algunos lugares y la disemina demasiado en otros. Las familias viven en tandas superpuestas en las ciudades por el enorme precio de especulación asignado a los solares vacantes. En el campo están demasiado diseminadas, con daño de la relación social y de la comodidad, porque en vez de tomar cada uno aquella tierra que puede usar, quienes pueden, acaparan toda la tierra que les es posible, con la esperanza de aprovecharse de su aumento de valor, y los nuevos colonos tienen que ir mucho más lejos. Así tenemos grupos de familias viviendo en una sola habitación y otras familias viviendo en chozas, por las praderas, lejos de toda vecindad. Unas viviendo demasiado apretadas para lo que conviene a la salud moral, mental o física de cada una de ellas; otras demasiado separadas para lo que importa al influjo estimulante y civilizador de la sociedad. Los despilfarros en salud, en

vigor mental y en innecesarios transportes son pérdidas económicas que el impuesto único ahorraría.

Vayamos al aspecto moral y examinemos la cuestión de justicia.

El derecho de propiedad no se funda en las leyes humanas; éstas lo han desconocido y violado con frecuencia. Se funda en leyes naturales, es decir, en la ley divina. Es un derecho claro y absoluto, y cualquiera violación del, cometida por un hombre o una nación, es una violación del mandato "No robarás". El hombre que coge un pescado, alcanza una manzana, captura un buey, edifica una casa, pinta un cuadro, construye una máquina, tiene respecto de cada una de estas cosas un derecho de propiedad exclusivo, derecho que lleva consigo el de dar, vender o legar hereditariamente dicha cosa.

Pero ¿quién hizo la tierra para que ningún hombre pueda llamarse propietario de ella, ni de parte alguna de ella, ni tenga el derecho de darla, venderla o legarla? Puesto que la tierra no fue hecha por nosotros, sino que es únicamente una temporal residencia, sobre la cual las generaciones de los hombres se suceden; puesto que, si nosotros nos encontramos aquí, es manifiestamente por un igual permiso del Creador, es patente que nadie puede tener un exclusivo derecho de propiedad sobre la tierra y que los derechos de todos los hombres a la tierra tienen que ser iguales e inalienables.

Tiene que haber un derecho exclusivo de posesión de la tierra, porque el hombre que la usa necesita una segura posesión de la tierra, a fin de cosechar los

productos de su trabajo. Pero su derecho de posesión tiene que estar limitado por el derecho igual de todos y ha de ser, por consiguiente, condicionado, pagando el poseedor a la sociedad la equivalencia de cualquier privilegio especial valioso que le sea conferido así.

Cuando gravamos las casas, las cosechas, el dinero, los muebles, el capital o la riqueza en cualquiera de sus formas, tomamos del individuo lo que justamente pertenece a éste. Violamos el derecho de propiedad, y en nombre del Estado, cometemos un robo. Pero cuando gravamos el valor de

la tierra, tomamos de los individuos lo que no pertenece a éstos, sino que pertenece a la sociedad, y lo que no puede dejarse a los individuos sin que resulten robados los otros individuos.

Pensad lo que es el valor de la tierra. No se refiere al coste de la producción, como se refiere el valor de las casas, caballos, barcos, telas y otras cosas producidas por el trabajo, porque la tierra no es producida por el

hombre; fué creada por Dios. El valor de la tierra no proviene del ejercicio del trabajo sobre la tierra, porque el valor así producido es un valor de las mejoras. Ese valor adscrito a un pedazo de tierra, significa que ese pedazo de tierra es más deseable que la tierra que otros ciudadanos pueden obtener y que éstos están deseosos de pagar un premio por el permiso de usarla. La justicia, por consiguiente, requiere que este premio del valor sea tomado en beneficio de todos, a fin de garantizar a todos los derechos iguales.

El derecho de propiedad no se funda en las leyes humanas; éstas lo han desconocido y violado con frecuencia.

Se funda en leyes naturales, es decir, en la ley divina.

Considerad la diferencia entre el valor de un edificio y el valor de la tierra. El valor de un edificio, como el valor de las mercancías o el de cualquiera cosa denominada propiamente riqueza, es producido por el esfuerzo individual y, por tanto, pertenece propiamente al individuo; pero el valor de la tierra surge especialmente con el desarrollo y progreso de la sociedad y, por tanto, pertenece propiamente a la sociedad.

No es peor lo que han hecho sus propietarios, sino por la presencia del conjunto de una gran población, por lo que el acre de tierra vale millones en Nueva York. Este valor, por consiguiente, es el caudal adecuado para sufragar los gastos comunes del conjunto de la población; y tiene que ser tomado para uso público, so pena de engendrar la especulación de la tierra y el monopolio, que acarrea la escasez artificial de lo que el Creador ha suministrado con abundancia para todos aquellos a quienes su Providencia ha traído al mundo. Es, pues, una violación de la justicia gravar el trabajo o las cosas producidas por el trabajo, y es también una violación de la justicia no gravar el valor de la tierra.

Estas son las razones fundamentales por las que nosotros pedimos el impuesto único, creyendo que es la más grande y la más fundamental de todas las reformas. Nosotros no esperamos un cambio de la naturaleza humana. Esto nunca puede obtenerlo el hombre; pero engendrarían condiciones en las cuales la naturaleza humana pudiera desenvolver lo que hay en ella de mejor, en vez de desenvolver como ahora, en tantos casos, lo que hay en ella de peor. Permitiría una producción tan enorme como ahora apenas podríamos nosotros concebir. Aseguraría una distribución equitativa. Resolvería el problema del trabajo y disiparía las oscuras nubes que ahora van encapotando el horizonte de nuestra civilización. Haría de la desamparada miseria una cosa

desconocida. Disminuiría la avidez de ganancias, destructora del espíritu.

Permitiría a los hombres ser por lo menos tan honrados, tan sinceros, tan educados y tan elevados de pensamientos como quisieran serlo. Suprimiría la tentación de la mentira, los falsos juramentos, la corrupción y la violación de las leyes. Abriría para todos, aun los más pobres, la comodidad, refinamiento y oportunidades de una civilización progresiva. Allanaría de este modo, así lo creemos reverentemente, el camino para la venida de aquel reino del derecho y de la justicia, y por consecuencia de la abundancia, de la paz y de la felicidad, por el cual enseñó el Maestro a orar y trabajar a sus discípulos. No es que nosotros esperamos que el impuesto único haga todo esto por una prometedora invención o un ingenioso artificio, sino porque implica la conformidad de las más importantes y fundamentales disposiciones sociales con la suprema ley de justicia; porque implica el basar las más importantes de nuestras leyes en el principio de que procedamos con los demás como queramos que ellos procedan con nosotros.

El lector de este artículo creará, como yo creo, fundadamente lo presumo, aún hay más allá de nosotros un mundo. Los límites del espacio me han impedido señalar algo más que hitos para el pensamiento. Indicaré para terminar dos:

1. *¿Cuál sería en el propio cielo el resultado, si quienes llegaron primero instituyeran la propiedad privada de la superficie del cielo y se la repartiesen en absoluta propiedad como nos repartimos la superficie de la tierra?*
2. *Puesto que no podemos concebir un cielo en el que los derechos iguales de las criaturas de Dios a la herencia de su padre sean negados como los negamos ahora sobre esta tierra, ¿cuál es el deber que impone a las criaturas cristianas la cotidiana oración: "Vénganos el tu reino, hágase Tu voluntad, así en la tierra como en el cielo?"*

PROBLEMÁTICA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE A LA REFORMA FISCAL 2005

PREPARADO POR:

Edgar Camarena	José Jaime González
Omar Camero	Mitzela de González
Rubén Bustamante	Rosa de Jaramillo
Alex NG	Carmen Murillo
Bartolomé Mafla	Aracelis de Mata
Bolívar Altamiranda	Jonathan Pacheco

Dirigido por:

CARLOS F. URBINA
LL.M in Int Tax (LEIDEN)



INTRODUCCIÓN:

La reforma fiscal/tributaria de 2005 sorprendió a los colaboradores de este artículo. En las semanas que precedieron a la reforma, el Prof. Carlos Urbina dictaba la clase, PROBLEMÁTICA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, para la Universidad Especializada del Contador Público (Postgrado en Tributación). Alumnos y profesor consideraban que el aumento de impuestos de la reforma 2005 vendría a través del ITBMS. No podía (en opinión de los autores de este ensayo) existir otra alternativa. Para nuestra sorpresa, el gobierno nacional contuvo esta tentación y decidió incrementar sus recursos vía impuesto sobre la renta¹.

La acción del gobierno es valiente y bien intencionada. No gravar al más pobre, mediante impuestos regresivos (ITBMS/ISC), demuestra esta valentía y buena intención.

Sin embargo, las buenas intenciones y valentía no se compaginan con el poco tiempo en que se redactaron estas reformas. Este poco tiempo impidió que la reforma fuera analizada exhaustivamente, por expertos en tributación y por los gremios locales vinculados a la materia (contadores, abogados, etc.)

A diferencia de la reforma de 2002, la actual no contó con la participación del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Tampoco se conoce una institución de prestigio que haya participado en la reforma. Al no haber estos elementos, la reforma tiene defectos de forma e inconsistencias entre lo que se desea y las herramientas para lograrlo.

La herramienta más importante y prácticamente ignorada por la reforma es la labor de fiscalización de la DGI. Esta investigación analiza porqué este elemento es una de las causas de la reforma y puede también ser la causa del éxito o fracaso de las mismas.

1. Resumen Ejecutivo

Esta investigación trata de probar los siguientes hechos, surgidos a raíz de la reforma fiscal de 2005 y la evolución de los ingresos gubernamentales en los últimos 15 años:

1. El peso de la recaudación de ingresos corrientes de Panamá, dependerá en forma creciente, de la labor de la Dirección General de Ingresos.
2. Que esta labor de fiscalización es mucho más compleja hoy que hace 15 años atrás.
3. Que hay razones para pensar que la DGI por lo complicado de estos retos, necesita una atención inmediata
4. Que la Reforma fiscal / tributaria de 2005 está en riesgo de no rendir los resultados deseados si no se hace un

¹ Reconocemos que el IRMA / CAISR tiene efectos alabatorios y que quizás no sea técnicamente un ISR. Esto lo decimos porque no grava la renta neta del contribuyente y porque la doctrina internacional lo considera equivalente a los impuestos a la venta (por gravar la renta bruta o "turn-over").

intento genuino de fiscalización a nivel de la DGI.

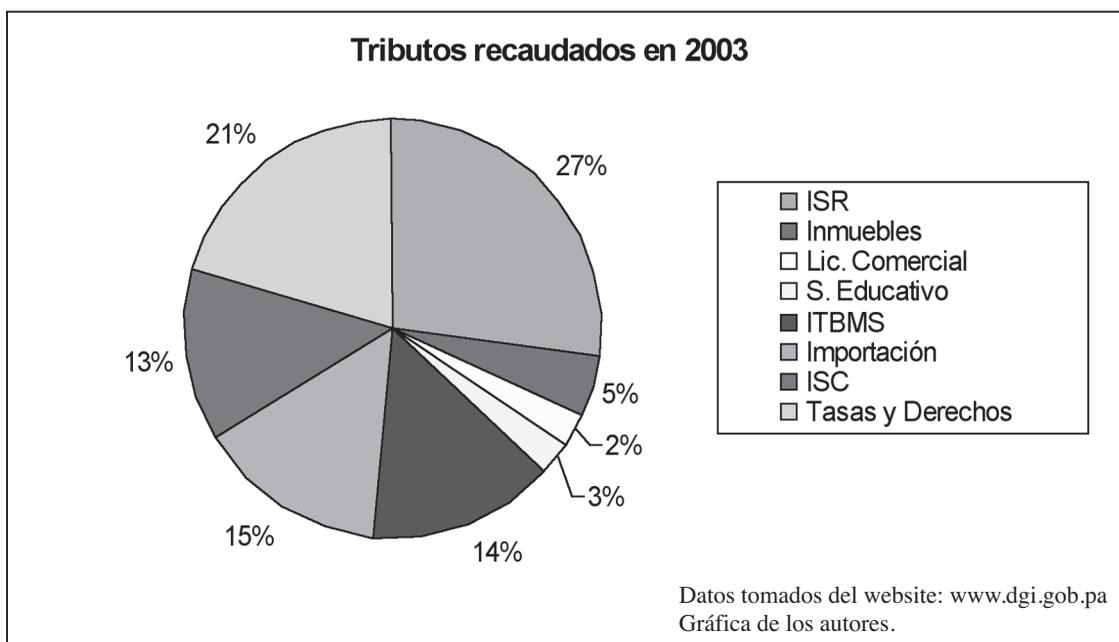
Una vez analizados los retos de la DGI, enumeraremos parte de la problemática que afecta su funcionamiento y propondremos algunas soluciones a las mismas.

2. Mayor peso recaudatorio de la DGI:

Tres cuartos de los ingresos corrientes de Panamá están compuestos por tributos². Estos tributos son cobrados por los llamados agentes recaudadores enumerados en el artículo 1064 del Código Fiscal. Estos agentes son los siguientes:

- Dirección General de Ingresos
- Dirección General de Aduanas
- Dirección de Correos y Telégrafos
- Lotería Nacional
- Consulados de la República
- Banco Nacional
- Otros que la ley designe (Registro Público, IPAT, etc.)

Pese a esta enumeración, la mayor parte de estos ingresos tributarios³ es llevada a cabo por la Dirección General de Ingresos y por la Dirección General de Aduanas. El siguiente cuadro nos lo indicará.



Como se nota, los impuestos de importación (administrados por la DGA) y los tributos administrados por la DGI (ITBMS en ventas locales, ISR, ISC y los relacionados con inmuebles) representan casi toda la recaudación tributaria. Con estas cifras, esta investigación no prestará atención al resto de los recaudadores del tesoro que enumera el código fiscal (Consulados, Lotería y Dirección General de Catastro).

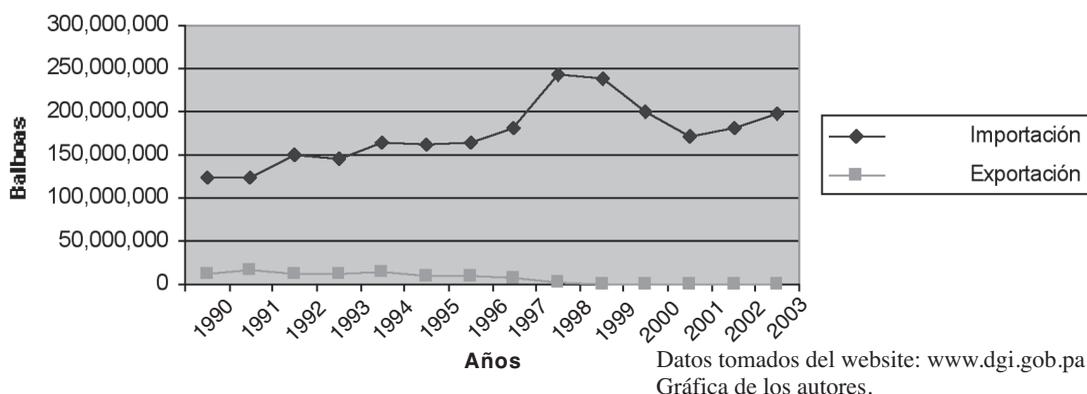
² Para el año 2003, los ingresos corrientes fueron US\$ 1,968,744,241. De este total unos US\$ 418,919,842 fueron aportaciones de las empresas públicas o con participación estatal y US\$ 110,046,680 a los intereses del fondo fiduciario y otros ingresos corrientes.

2.1 Pérdida de importancia de la DGA como agente recaudador:

Luego de hacer este análisis, debemos observar que la reforma 2005 llega en un momento donde uno de los dos recaudadores del tesoro, está destinado a perder su rol como instrumento del fisco. La Dirección General de Aduanas, que en este momento re-

³ En este trabajo tomamos los ingresos tributarios de forma distinta a la clasificación presupuestaria. Nuestro presupuesto agrupa ingresos tributarios como "no tributarios" (ie. Tasa única). Esto es corregido por este artículo para que los ingresos tributarios reflejen la definición del término tributo, tal como es entendido en nuestra tradición ítalo-luso-hispanoamericana.

Impuestos al Comercio Exterior de 1990 a 2003



cauda sumas importantes de dinero, ha ido perdiendo importancia recaudatoria. Vemos en la gráfica de arriba el caso de los impuestos de importación y exportación y su comportamiento en los últimos 14 años.

Esta gráfica nos demuestra que el impuesto de exportación ha dejado de existir y que el impuesto de importación ya dejó atrás sus mejores años, llegando a estar US\$ 50 millones por debajo del rendimiento obtenido a finales de los 90s⁴. Resulta lógica esta pérdida de importancia recaudatoria, debido a la entrada de Panamá a la OMC en 1997 y a la firma de los tratados de libre comercio con El Salvador y con Taiwán.

Este impuesto seguirá perdiendo importancia recaudatoria con la firma de un tratado de libre comercio con Estados Unidos, nuestro primer socio comercial. Según cifras extraoficiales, este TLC representará un sacrificio fiscal de US\$ 80 a 90 millones al año. No dudamos que nuevos TLCs sean firmados por Panamá en un futuro cercano. Estos TLCs tendrán su consecuente sacrificio fiscal.

Informalmente se ha sugerido que el impacto fiscal de los TLCs no se notará debido a que será compensado con más ISR y más ITBMS. No existen datos ni estudios que prueben esta tesis. Alejándonos de

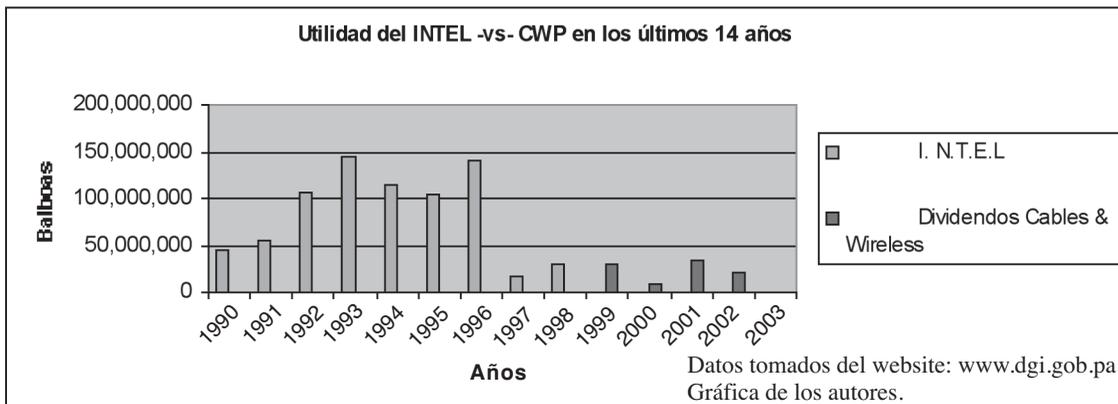
este debate, lo que nos interesa para este estudio es que ambos son impuestos administrados por la DGI. Adicionalmente son impuestos que requieren más fiscalización que los impuestos de importación. Primero, hay un solo hecho generador del impuesto de importación (la importación), mientras que el ITBMS tiene múltiples hechos generadores que van desde la introducción de las mercancías al Istmo hasta su distribución final. Segundo, el universo de contribuyentes es más numeroso en un impuesto que en el otro. Tercero, el engranaje de Aduanas ya existe y continuará existiendo en forma independiente al impuesto de importación para propósitos fito-sanitarios, para certificar el origen de los productos, para proteger la propiedad intelectual, entre otros. Este engranaje continuará funcionando sin poder aumentar su aporte recaudatorio.

2.2 Nuevas cargas tributarias para la DGI ante el agotamiento de otras fuentes de ingresos:

Junto a la pérdida de importancia recaudatoria de la DGA, observamos el agotamiento de otras fuentes tradicionales de ingresos nacionales.

El presupuesto nacional ha perdido fuentes tradicionales con las privatizaciones de los años 90s, la crisis de la deuda externa y perderá con la próxima ampliación del canal. A esto le sumamos la eliminación de este impuesto con la reforma 2005.

⁴ En 1998 el mejor año de este impuesto rindió US\$ 243,925,295.00, en el 2003 y pese a un leve repunte de los dos años anteriores está cifra llegó a US\$ 197,785,331.00.



2.2.1 Privatización del INTEL:

La ley 6 del 9 de febrero de 1995 abrió la vía para la privatización del INTEL. Desde el punto de vista fiscal, nos interesa saber que en 1993, año de mayor rendimiento del INTEL, esta institución aportó US\$ 145,522,745.00 al presupuesto. Por otro lado, los dividendos de Cable & Wireless en su mejor año, 2001, sólo aportan US\$ 34,300,000.00⁵

La gráfica de arriba nos representa esta situación.

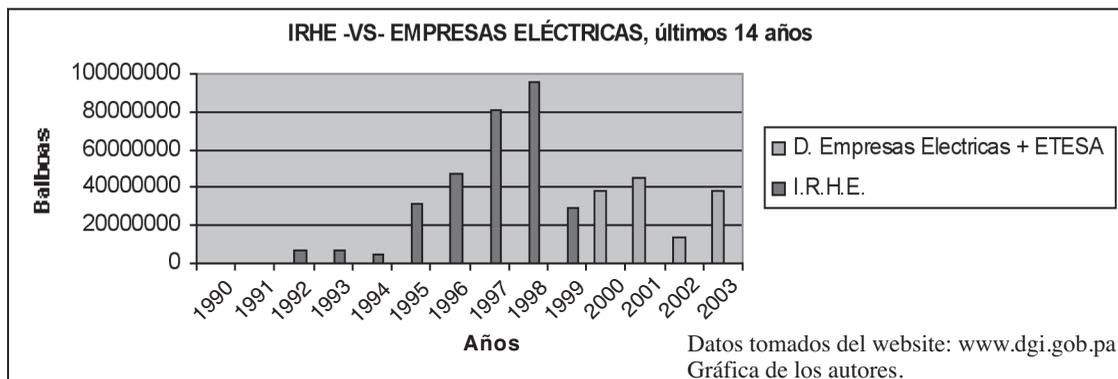
A esta pérdida se suma el cambio en la forma de liquidar el impuesto sobre llamadas telefónicas. Desde el año 2004, esta liquida-

ción cambio de \$ 1.00 por cada llamada a 12% en el valor de la misma. Esto produjo una disminución de 50% del monto recaudado en el 2004 con relación al año anterior. Por fin, este impuesto fue derogado con la reforma 2005.

2.2.2 Privatización del IRHE:

Una situación similar se presenta con la privatización del IRHE. En su mejor año, 1998, esta institución aportó US\$ 95,000,000.00 al presupuesto. En cambio ETESA y las empresas eléctricas en su mejor año, 2000, sólo han aportado US\$ 38,747,745.00⁶

La siguiente gráfica nos ilustra estas cifras.



⁵ Esta cifra no toma en cuenta el ISR pagado por C&W y otros aportes pagados por esta empresa pública y sus competidores privados (Bellesouth/Telefónica, Tricom, Cableonda, etc.). Tampoco se toman en cuenta los aportes del fondo fiduciario, que es producto de las privatizaciones de los 90s. Por esta razón no se debe exagerar el valor de esta medición, ni considerar esta cifra como el único aporte de la empresa privatizada. Pese a esta aclaración, se puede notar el hueco fiscal creado por la privatización de la empresa telefónica.

⁶ Al igual que con las cifras de C&W, esta cifra no toma en cuenta el ISR pagado por ETESA y las empresas eléctricas, ni toma en cuenta otros aportes realizados al presupuesto por estas empresas privatizadas. Por consiguiente, volvemos a advertir que esta cita tiene el objeto de indicar el hueco fiscal creado por las privatizaciones, sin indicar una cifra definitiva para este sacrificio.

2.2.3 Crisis de la deuda pública panameña y agotamiento del Fondo Fiduciario:

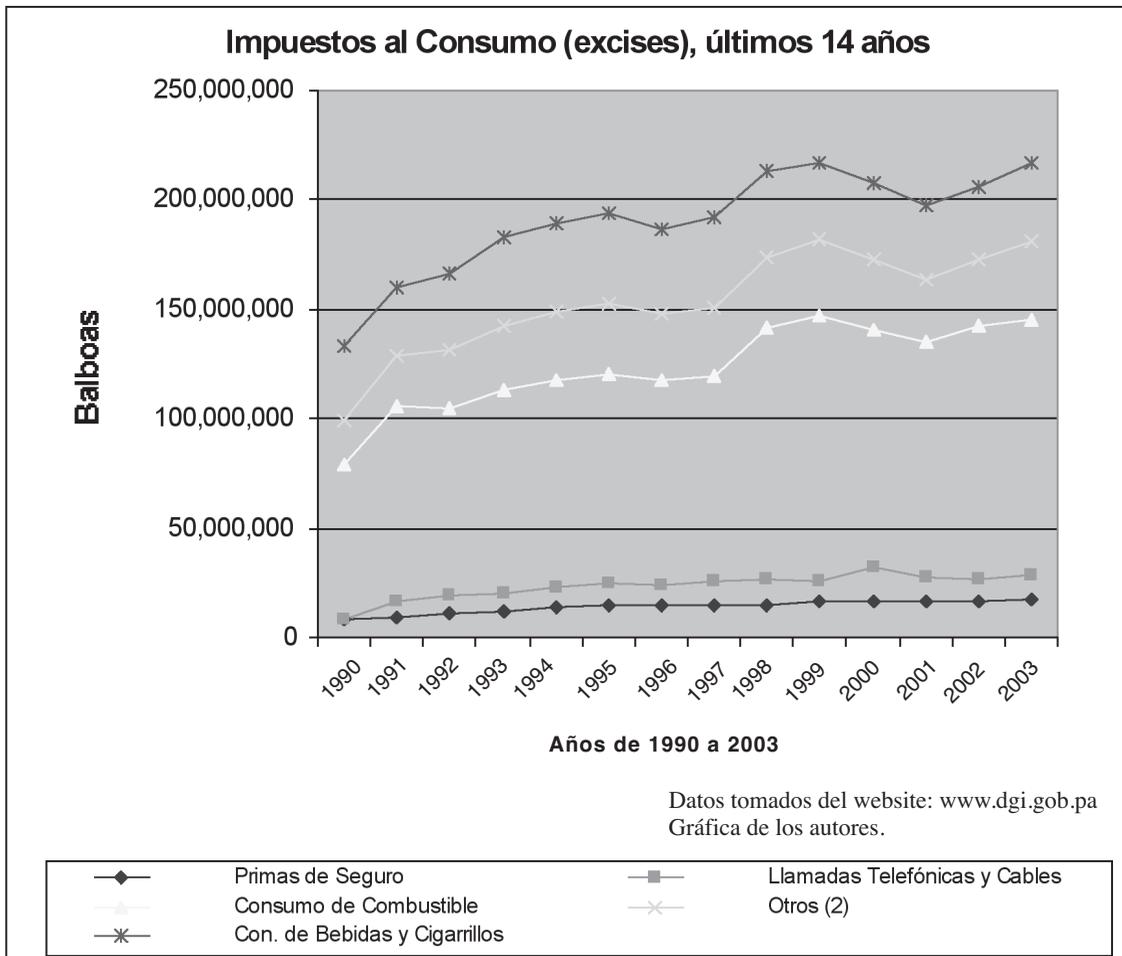
La deuda pública panameña ha sostenido el presupuesto desde la década del 70. Esta situación está variando con lo que el actual Ministro de Economía, al momento de la redacción de este artículo, llamaba un “endeudamiento insostenible”⁷. El ministro se basa en que la deuda en el año 2003 asciende a 9 mil 783 millones de dólares y el servicio de la deuda está en mil 299 millones de dólares (22.9% del presupuesto del Estado en el 2005).

Con este endeudamiento podemos presumir que la deuda pública no tendrá la importancia recaudatoria del pasado reciente. En estos momentos nuestra capacidad de crédito

es más limitada que en el pasado y los ingresos de capital que obtuvimos del endeudamiento tendrán que ser reemplazados con nuevos impuestos administrados por la DGI.

2.2.4 Próxima Ampliación del canal:

El impacto fiscal de las privatizaciones ha sido aminorado por las aportaciones del Canal luego de revertir a Panamá y los mejores rendimientos del Banco Nacional y la Lotería Nacional. En 2003, el canal aportó más de US\$ 100 millones al presupuesto, compensando así la privatización del INTEL. Al mismo tiempo el Banco Nacional y la Lotería aportaron alrededor de US\$ 150 millones. La segunda de estas instituciones doblando sus aportes de US\$ 34 millones en 1990 a US\$ 63,991,800.00 en 2003.



⁷ Diario La Prensa. Jueves 2 de diciembre de 2004. Deuda de Panamá a Reestructuración.

Pese a estos resultados, no podemos olvidarnos que el Canal de Panamá, será ampliado en el futuro cercano. Si esto es así, parte de estos 100 millones no entrarán al presupuesto y empezarán a pagar el préstamo que financie esta ampliación⁸.

2.2.5 Eliminación de impuestos de bajo costo de recaudación:

La reforma de 2005 intentó eliminar el impuesto de producción de azúcar, exportación, boletos timbres, llamadas telefónicas y empresas de seguros⁹.

Los últimos 2, recaudaron 27 millones¹⁰ de dólares en el 2003. Recordemos que estos impuestos son de muy fácil recaudación. Adicionalmente eran impuestos que no dependían de los vaivenes de la economía. A diferencia de otros impuestos al consumo, estos dos no disminuyeron en los años de recesión.

Parte de estos 27 millones se tendrán que recaudar vía ISR. Con estos dos impuestos, la DGI sólo tenía que auditar unas cuantas aseguradoras y un número similar de operadores telefónicos para poder cortar la evasión y recaudar.

2.3 Más dependencia en la labor fiscalizadora de la DGI:

Luego de la reforma 2005 y ante el agotamiento de las fuentes tradicionales de ingresos, el rol recaudatorio de la DGI se hace cada vez más importante. Esto se debe a que la reforma 2005, pretende recaudar vía el impuesto IRMA / CAISR. Este impuesto tiene todas las debilidades de recaudación del ISR. Es decir, un número de contribuyentes superior a otros impuestos, lo que hace más dependiente al fisco, de la labor de fiscalización de la DGI.

⁸ No conocemos qué periodos de gracia se pactarán en estos préstamos, ni cuándo el canal generará ingresos después de su ampliación. Ambas cosas podrán amortizar el impacto fiscal de estas cifras.

⁹ Al final derogó el 1014-A, sobre un gravamen relativamente bajo al capital de las aseguradoras de \$10,000 mínimo a \$25,000 dólares como máximo.

¹⁰ Esta cifra toma en cuenta el impuesto sobre las primas de seguros. Este gravamen no fue derogado con la reforma, aunque sí se contemplaba su derogación en el proyecto original presentado al Órgano Legislativo

Esta dependencia en la DGI se agrava luego de los 14 años que preceden a la reforma y que han complicado la labor de cobranza de la DGI. Analicemos los puntos más importantes que han complicado la labor de la DGI, en los años que preceden a la reforma.

2.4. Complicación de la labor de cobranza en los últimos 14 años:

En los 14 años previos a la reforma 2005, la DGI tomó retos complicados. Entre estos:

1. Más impuestos que tasas en la estructura de gastos públicos
2. Más ITBMS que impuestos de importación
3. Más ITBMS en operaciones internas que en la importación
4. Eliminación del Solvet et Repete (1991)
5. Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (CAISR / IRMA)
6. Utilización de las Normas Internacionales de Información Financiera

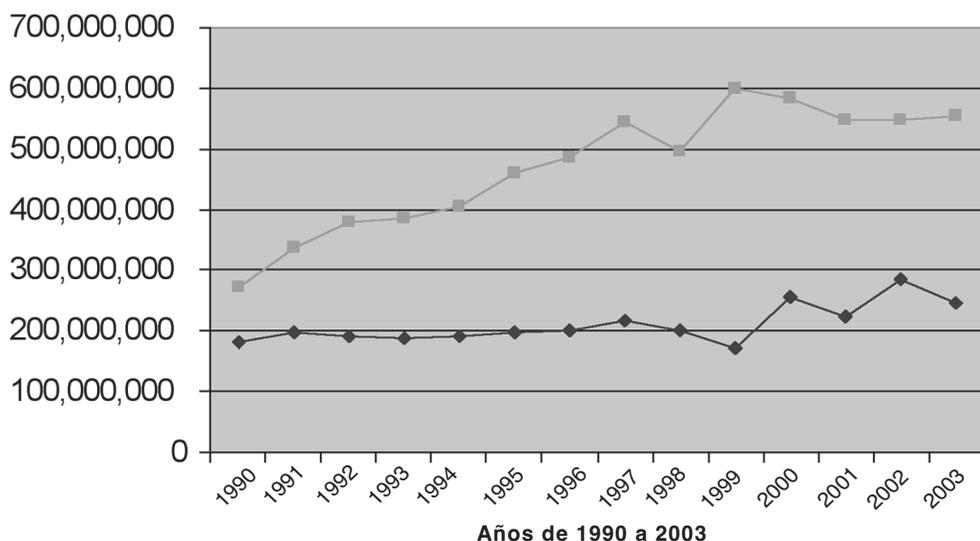
2.4.1 Dependencia en impuestos sobre tasas

En los últimos 14 años, la DGI ha visto, más dependencia en los impuestos que en las tasas. Esta situación complica la recaudación porque la fiscalización de los impuestos es más complicada que las tasas. En las tasas el contribuyente busca al fisco para recibir un servicio, mientras que en el impuesto el fisco debe buscar al contribuyente.

Tomemos el ejemplo de la tasa única de sociedades o el derecho de peaje por la Autopista Panamá-Chorrera. En ambos casos el contribuyente busca al recaudador, en el primer caso para el cambio de junta directiva y demás inscripciones en el registro público y en el segundo para el paso por la autopista. La liquidación del monto a pagar en las tasas es más fácil de calcular que en el impuesto. Tomemos el caso de la tasa única con un monto fijo y del impuesto sobre la renta cuyo monto a liquidar difícilmente será igual de un contribuyente a otro.

En el período de tiempo analizado hemos visto una creciente dependencia en los impuestos sobre las tasas. La siguiente gráfica lo demuestra.

IMPUESTOS -VS- TASAS, DERECHOS Años 1990 a 2003



Datos tomados del website: www.dgi.gob.pa
Gráfica de los autores.

◆ Tasas, Derechos y Otros
■ IV. IMPUESTOS DIRECTOS

2.4.2 Mayor importancia del ITBMS que del Impuesto de Importación:

Los años anteriores al 2005, han visto una creciente importancia del ITBMS en relación con los impuestos de importación. La razón de esta situación está en la entrada de nuestro país a la OMC, la firma de TLCs y la reciente ampliación de la base del impuesto a los servicios.

Este impuesto es más complicado de administrar que el de importación por el mayor número de contribuyentes, por los distintos lugares donde puede ocurrir el hecho generador y por la mayor complicación en la determinación de la base imponible del impuesto.

En los impuestos de importación, el número de contribuyentes se limita a los importadores, mientras que en el ITBMS todos son contribuyentes, desde el importador hasta el consumidor final. En el impuesto de importación, el hecho generador ocurre en el puerto de entrada (aeropuerto, puerto, frontera, etc.), mientras que el ITBMS el hecho

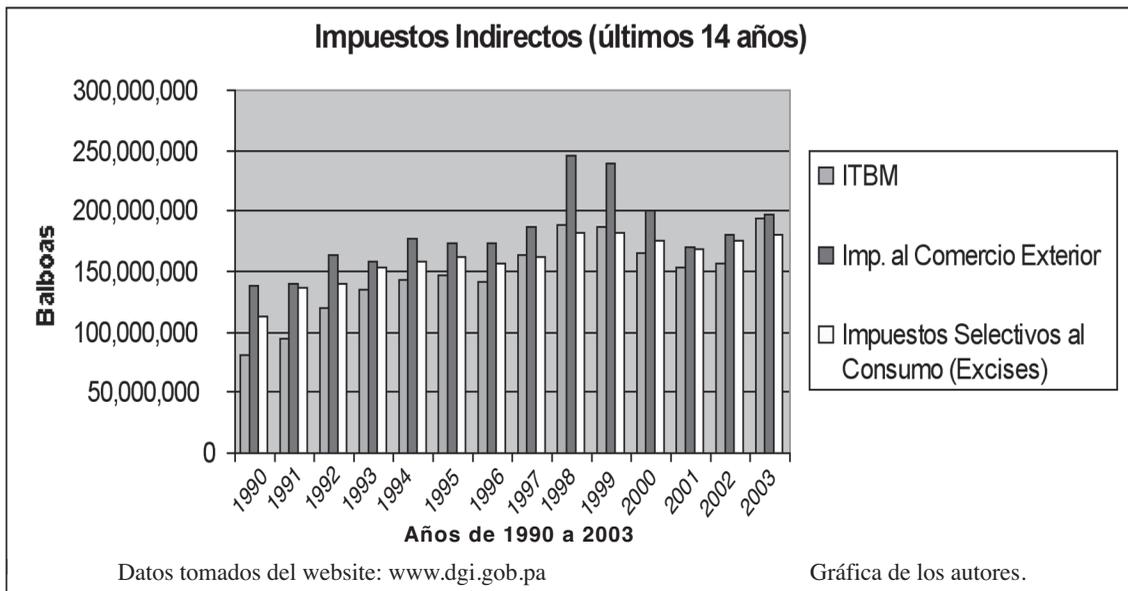
generador puede ocurrir en cualquier lugar del país. En el impuesto de importación, la base imponible es una sola (valor FOB o CIF) del bien importado, mientras que en el ITBMS la base imponible dependerá de la diferencia entre débito y crédito indicada por el artículo 1057-V del Código Fiscal.

Estas consideraciones nos hacen pensar que el ITBMS es más complicado de administrar que el impuesto de importación. La siguiente gráfica nos demuestra como los últimos años nos han hecho más dependientes en el ITBMS, que en el impuesto de importación.

2.4.3 Mayor dependencia en el ITBMS en operaciones locales, en relación al ITBMS en la importación:

En los años anteriores a la reforma 2005, el ITBMS cobrado en la importación, también disminuyó en importancia con relación al ITBMS en las operaciones locales.

Los mismos argumentos utilizados para explicar la mayor complicación del cobro del ITBMS en operaciones locales, con relación al

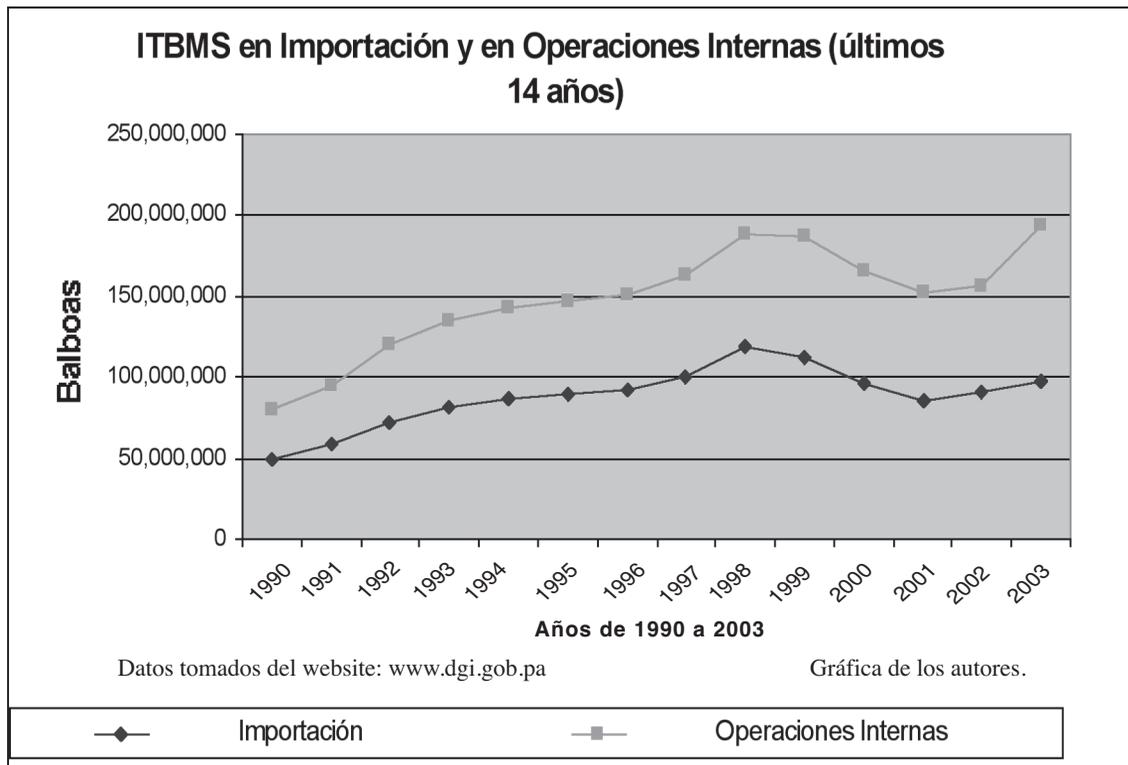


impuesto de importación, aplican para este con relación al ITBMS en la importación. Es decir, un mayor número de contribuyentes en uno (ITBMS en operaciones locales), más lugares donde ocurre el hecho generador, mayor complicación en el cálculo de la base imponible del impuesto.

La siguiente gráfica nos muestra la creciente importancia de un ITBMS sobre otro.

2.4.5 Eliminación del Solvet et Repete luego de la reforma del 1991:

Una complicación adicional a la labor de cobranza de los impuestos nacionales, se dio en 1991, con la eliminación del *solvet et repete*.



Esta figura hacia obligatorio la consignación del monto supuestamente adeudado, para poder recurrir contra las resoluciones de la administración ordenando pagos de impuestos.

Esta figura fue eliminada con cierta base constitucional en cuanto a la gratuidad de la justicia. Pese a lo interesante de este argumento constitucional, su efecto fiscal complica la labor de cobranza de la DGI, porque facilita la interposición de recursos contra esta labor de cobranza.

2.4.6 Cálculo Alternativo del Impuesto Sobre la Renta (CAISR / IRMA)

El nuevo cálculo alternativo del impuesto sobre la renta, consagrado por la reforma 2005, prevé que el contribuyente con pérdidas o que terminen pagando más de la tasa efectiva con el nuevo cálculo, pueda solicitar a la DGI la no aplicación de este régimen.

Esta situación es interesante y desde el punto de vista teórico, soluciona el problema del impacto económico del nuevo cálculo. Sin embargo, no parece haber capacidad en la DGI de procesar estas solicitudes. Como se verá más adelante, la DGI sólo realiza 700 auditorías al año. Con estas cifras parece imposible que pueda cumplir con la revisión de las solicitudes de contribuyentes afectados con el CAISR/IRMA. Estas solicitudes serán un problema enorme en el futuro cercano y la solución encontrada en la teoría no parece poder llevarse a la práctica.

Un teórico hacendista citó a un congresista americano que cuestionó a impuestos presuntivos diciendo: "Establecer un impuesto mínimo supone reconocer un fallo. Demuestra no solamente que el sistema está en quiebra, sino también que el congreso no tiene agallas para arrestarlo". Sen. Bill Beadley. (Citado por Harvey Rosen. Hacienda Pública, 5ta. Edición).

2.4.7 Utilización de las Normas Internacionales de Información Financiera

Los parágrafos 2 y 3 del artículo 699 del Código Fiscal, tal como fue reformado por la ley 6 de 2005, de reformas fiscales, incorpora a las NIIFs¹¹ dentro del sistema fiscal panameño. Según estas reformas, la DGI podrá, mediante el uso de las NIIFs, determinar

quién puede o no usar el sistema de recibido, validar los datos presentados en la declaración de renta y determinar si hay o no defraudación fiscal.

Estos parágrafos no se leen bien y su alcance no parece haber sido determinado por la ley en forma precisa. Lo que si es cierto es que la DGI no cuenta, según la investigación realizada al momento de escribir estas líneas, con ejemplares suficientes de las NIIFs. Un breve recorrido por las instalaciones de la DGI nos demostró que el departamento de auditoría no cuenta con estas normas, el departamento legal tampoco, ni tampoco la biblioteca del Ministerio (la DGI no tiene, desde hace varios años, una biblioteca propia).

La situación no es mejor en el sector privado. En un recorrido rápido por las pocas librerías locales, ninguna de ellas contaba con una edición actualizada de las NIIFs.¹²

Por interesante que resulte contar con un mecanismo legal que de validez al uso de las NIIFs, no podemos dejar de pensar que la DGI no se encuentra en condiciones para aplicarlas. Por esta razón, este peso adicional es otro reto que complica la labor de fiscalización de la DGI.

3. Problemas en la cobranza realizada por la DGI:

Las reformas de 2002 y de 2005, se provocan en parte, por la escasa labor de fiscalización de la DGI. Esta escasa fiscalización ha producido la disminución de la presión tributaria como porcentaje del PIB, incluso en años donde este valor PIB ha aumentado a niveles superiores del 5%¹³.

Esta escasa fiscalización puede apreciarse con los indicadores que siguen.

3.1 Poca labor de Cobranza de la DGI

La escasa labor de cobranza realizada por la DGI puede apreciarse por los siguientes indicadores:

1. Número de casos resueltos por la Sala 3ra de la Corte Suprema de Justicia.
2. Número de auditorías y alcances en los últimos 14 años

¹² Encontramos unos viejos ejemplares de 1999.

¹³ Veamos el discurso del Ministro Vásquez ante Asamblea de diputados al presentar la reforma 2005, el día 20 de enero de 2005.

¹¹ Normas Internacionales de Información Financiera.

3. Número de apelaciones en la comisión de apelaciones

3.1.1 Números de casos fallados por la Sala 3ra. de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia.

Todos los alcances reconsiderados y apelados pueden ser recurridos ante la Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo de la Corte Suprema de Justicia. El número de estos recursos presentados ante la Corte, nos puede indicar qué tan efectiva es la labor de cobranza de la DGI.

Desde el año 1990 a 2003 tenemos sólo 106 Casos. Con un monto promedio de US\$ 274,198.12 al año y un promedio de 7.57 casos al año. Con lo que podemos asumir es la cartera morosa más grande del país (asumimos esto porque cada panameño es potencialmente un contribuyente y por lo tanto posible deudor) nos extrañan los pobres números que apreciamos. Esto parece indicar que la DGI no está haciendo la labor de cobranza que necesitamos.

La pobreza en el número de casos fallados en sala tercera puede deberse también a la cantidad de tiempo que demora un proceso fiscal en fallarse. Estos procesos suelen durar de 2 a 3 años en los mejores casos y de 5 y hasta 6 en los peores. Esto desalienta al contribuyente para llevar sus diferencias con el fisco ante la Corte. Lamentablemente esto invita a que la diferencia se pacte en vías distintas a las contempladas formalmente (arreglos amistosos, consenso entre contribuyente y fisco, etc.). Lo más agravante de esta situación es que en el período previo a la reforma 2005, la DGI ha asumido un rol cada vez más protagónico en la recaudación, sin mejorar e incluso empeorando sus rendimientos (por lo menos analizando el número de alcances que le han sido impugnados). De la misma forma es lamentable que las reformas de 2002 y de 2005, no hayan podido promover intentos serios tendientes a acortar el período tan largo que hay entre la resolución de alcance y la decisión jurisdiccional sobre el mismo, produciendo efectos de cosa juzgada.

El siguiente cuadro lo demuestra.

Año	Número de casos	Duración ¹⁴	Monto de fallos ¹⁵	Ganados por DGI
1990	2	4.6	N/A	2 de 2
1991	3	3.5	N/A	3 de 3
1992	2	2.58	763.71	1 de 2
1993	6	4	14,012.63	5 de 6
1994	3	3.6	20,077.22	3 de 3
1995	9	5.6	530,618.34	4 de 9
1996	11	1.43	75,525.08	7 de 11
1997	14	1.98	250,357.76	7 de 14
1998	9	2.76	287,797.19	8 de 9
1999	24	2.44	38,454.88	17 de 24
2000	8	4.20	70,414.94	6 de 8
2001	10	4.50	1,669,095.72	8 de 10
2002	3	4.86	235,076.28	1 de 3
2003	2	4.25	98,183.76	0 de 2
Total	106 ¹⁶	3.59 ¹⁷	274,198.12 ¹⁸	72 de 106 ¹⁹

Cuadro confeccionado en base a los Registros Judiciales de Sala 3era. de la Honorable Corte de Justicia.

¹⁴ Duración medida en término de años. Esta medición se hace desde la fecha de la resolución que exige el pago a la fecha del fallo por la Sala Tercera de la Corte.

¹⁵ Monto en dólares.

¹⁶ En este número no se toman en cuenta las demandas presentadas pero no admitidas por la sala tercera.

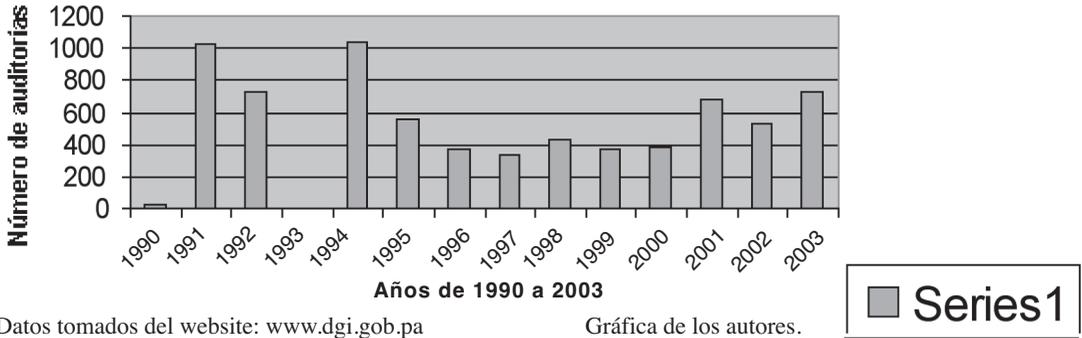
¹⁷ Estos promedios representan los años desde la resolución que ordena el pago y la fecha de la sentencia en firme de la Corte produciendo efectos de cosa juzgada. En consecuencia, este promedio no toma en cuenta el tiempo de auditoría para llegar a la Resolución de al-

cance, ni el tiempo que demore cobrar mediante jurisdicción coactiva o de algún otro modo el monto del alcance.

¹⁸ Este promedio debe ser visto con especial cuidado porque algunos de los fallos analizados no hacían mención al monto exacto del alcance. En estos casos no se incluyeron estos alcances en este promedio, lo que puede afectar su precisión.

¹⁹ En esta columna contabilizamos como perdidos para la DGI, varios casos donde la Corte declaró parcialmente ilegal la resolución de alcance.

Número de Auditorías desde 1990 a 2003



3.1.2 Número de auditorías y alcances en los últimos 14 años

Las memorias del Ministerio de Economía y Finanzas (Antes Hacienda y Tesoro), indican el número de auditorías realizadas y el número / monto de alcances al año.

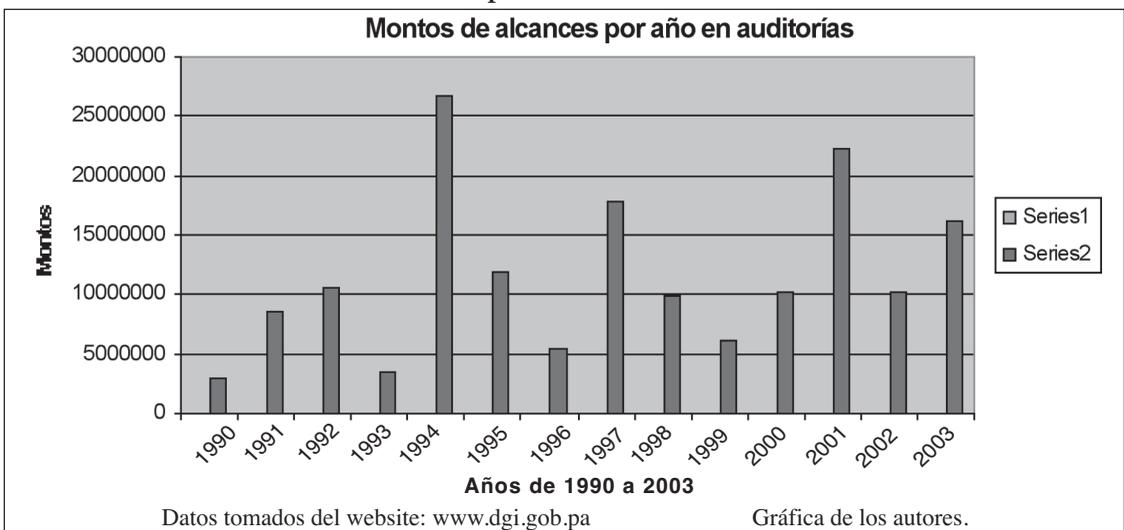
En el año 2003, el número de auditorías reportadas fue de un poco más de 700. Este número es superior a las menos de 400 en el año 2000.

Las cifras también nos indican el bajo rendimiento que la DGI tuvo en el primer año de la administración Moscoso. Este mismo bajo rendimiento lo vemos en el año 2002 donde se llevó a cabo la reforma tributaria Moscoso. Estas cifras nos revelan que en 2 de estos años 2000 y 2002, el personal de la DGI estuvo ocupado entrenando a un nuevo personal y preparando la reforma en los años 2000 y 2002, respectivamente.

Al mismo tiempo en 1995, siendo el último año de la administración Endara, las cifras nos demuestran la más alta recaudación por auditorías. Este monto se vio seriamente reducido el año siguiente con la nueva administración. Si de algo sirven estas cifras, son para advertir al nuevo gobierno las consecuencias de los tradicionales cambios de personal en la DGI, con la llegada de cada administración. Este bajo rendimiento de auditorías se correlaciona con los 8 casos que vimos en sala tercera ese año. Una segunda lección de este bajo rendimiento son los efectos en la DGI de cada año de reforma fiscal. La reforma de 2005 puede repetir el fenómeno de descuido de auditorías en la DGI, al tener a la institución ocupada en los cambios legales y no en la labor de fiscalización.

Con este número de auditorías, veamos que recaudación hay en millones de balboas.

Tabla 1 (Recaudación por auditorías en millones desde 2000)



Para una mejor comprensión de esta gráfica, reproducimos el número de auditorías realizadas desde 1990 y el monto recaudado por estas gestiones.

Años	Número de Auditorías	Monto recaudado ²⁰
Año 1990	28	2,890,738.00
Año 1991	1027	8,539,529.00
Año 1992	733	10,600,000.00
Año 1993	29 ²¹	3,453,934.68
Año 1994	1037	26,658,663.00
Año 1995	559	11,891,040.76
Año 1996	368	5,368,366.20
Año 1997	335	17,789,612.28
Año 1998	438	9,960,300.53
Año 1999	368	6,147,961.67
Año 2000	386	10,256,918.59
Año 2001	686	22,240,582.59
Año 2002	530	10,180,056.21
Año 2003	734	16,109,896.43

Datos tomados de las Memorias del Ministerio y suministrados por la DGI.

Estos números son muy bajos para un país de 3 millones y en donde la evasión es evidente. No tendría sentido comparar estas cifras con los rendimientos de países avanzados como los EUA, que han logrado auditar a 2% de sus contribuyentes. De igual forma, es lamentable que no tengamos todos los datos de auditoría de los países del área. A pesar de esto, sí contamos con datos de algunos países como el nuestro. Por ejemplo, el CIAT ha preparado datos de Guatemala, Chile, Colombia, El Salvador, Bermuda y Trinidad y Tobago²².

Guatemala, un país pobre igual que el nuestro, realizó 4,676 auditorías en el 2003. En el mismo año, Chile hizo 13,933. Colombia hizo 23,538. Trinidad y Tobago hizo 6,670. Bermuda hizo 150. Para el mismo tiempo, Panamá sólo tiene 734.

Si tratamos de transformar esto a números de auditorías por habitante, veremos que Guatemala con 11 millones de habitantes, tiene 1 auditoría fiscal por cada 2,352.43 habitantes. Chile, con 15 millones de habitantes tiene casi 1 auditoría por cada mil personas. Colombia con 33 millones, promedió 1 auditoría por cada 1400 colombianos. Trinidad y Tobago, con 1.3 millones de habitantes, promedió 1 por cada 194 habitantes. Bermuda, siendo un paraíso fiscal, hizo 150 auditorías con sólo 62 mil habitantes, promediando 1 auditoría por cada 413 habitantes. Mientras los países mencionados tienen estos niveles, Panamá tiene 1 auditoría fiscal por cada 4,087.19 habitantes.

Tomando otro dato interesante, para las fechas en que se debatía la reforma 2005, el fisco de Costa Rica anunciaba en su revista "Boletín de Actualidad Tributaria" la persecución de dos delitos fiscales por defraudaciones de US\$ 1,740,262.52 la primera y la segunda por US\$ 1,301,942.04²³. Dos auditorías de este monto en el mismo mes es algo impensable en Panamá. En nuestro país, un boletín informativo de la DGI, jamás podría tener este anuncio porque no hemos podido llegar a rendimientos semejantes.

Reconocemos la dificultad de compararnos a países con mejores resultados que los nuestros y que no podemos evaluar más que un puñado de países comparables. Sin embargo, sí podemos compararnos con nosotros mismos, observando que el número de auditorías realizadas por la DGI no ha aumentado en los 14 años que preceden a la reforma 2005, a pesar de que somos un país que depende cada vez más de tributos recaudados por la DGI. Resulta increíble que los mejores años, en números de auditorías, se quedaron atrás a principios de los 90s.

3.1.3 Número de apelaciones en la comisión de apelaciones

La cantidad de fallos producidos por la Comisión de Apelaciones no son muy cuantiosos. Para el año 1993 hubo 68 casos y para

²⁰ En balboas.

²¹ Ignoramos por qué las memorias de la DGI nos hablan de aproximadamente 29 auditorías.

²² Según entendemos el CIAT publicará estos datos en el futuro próximo.

²³ En colones son 802 millones la primera cifra y 600 millones la segunda. Esta revista puede ser consultada en el website del Ministerio de Hacienda Tica: www.hacienda.go.cr

1995 hubo 93. Para el año 1997 se produjeron 110 casos, con un valor total en discusión de US\$ 4,333.279. La DGI ganó 103 de estos casos y perdió 3. Para 1998 hubo 31 casos con un monto de US\$ 12,965.873. La DGI ganó 26 y perdió 5. Para 1999 hubo 65 casos con un monto de 9,335,574. La producción fue de 32 casos resueltos con un monto de 1,508,726.00

Para el año pasado (2004), la DGI no superó los 100 casos apelados. Si lo comparamos a los datos de años atrás, esta cifra es similar a la de los años 1995 y menor a la de los años 96 y 97.

Año	Número de Apelaciones
1992	55
1993	68
1994	43
1995	93
1996	160
1997	120 ²⁴
1998	41 ²⁵
1999	55
2000	40
2001	45
2002	66
2003	44
2004	94

Datos gentilmente suministrados por la DGI para esta investigación

Estos datos nos indican la poca labor de fiscalización de la DGI, sobretodo porque parte de estas apelaciones corresponden a resoluciones ajenas a la labor de cobranza (exoneraciones, devoluciones, etc.)

3.2 Despidos de todos los funcionarios nombrados luego de 1999:

Sólo 2 meses antes de la reforma 2005, dos decretos de personal han despedido a más de 200 funcionarios de la Dirección

General de Ingresos. Según tenemos entendido, la mayoría de estos despidos son funcionarios nombrados luego de 1999. Al haberse despedido a funcionarios nombrados recientemente, se hace más ligera la carga que representa la pérdida de personal entrenado y el posterior entrenamiento de los nuevos funcionarios.

No dudamos que los nuevos funcionarios terminen trabajando igual o mejor que sus antecesores, sin embargo, esto acontecerá luego de meses o años de entrenamiento. Este cambio de personal hace que la carga fiscal de la DGI sea más difícil de llevar y que la reforma de 2005 esté en peligro de no rendir los frutos que el gobierno desea.

3.3 Nula fiscalización de la DGI:

A pesar de que la Constitución Nacional en su artículo 276, la ley 32 de 1984²⁶ y el libro 5to del Código Fiscal²⁷ nos hablan que la Contraloría General de la República ha de fiscalizar el manejo de fondos públicos, nadie ha fiscalizado a la labor de recaudación de la DGI en el pasado reciente²⁸.

Esto hace que nuestro fiscalizador no tenga nadie quien lo fiscalice. Ante un escaso debate académico y poco entrenamiento del personal de la DGI, no tenemos quién dé una segunda opinión a la dirección activa de la DGI. De la misma forma no hay quien fiscalice en forma habitual el actuar de la DGI.

4. Posibles soluciones para este problema:

Luego de la reforma 2005 y a ante la complejidad de los retos que las finanzas públicas atraviesan, es necesario crear conciencia de que la Dirección General de Ingresos tendrá en forma creciente el peso de la recaudación nacional. Por esta razón necesitamos fortalecer a la institución en los siguientes puntos:

²⁶ Artículo 17, 73 y demás concordantes.

²⁷ Artículos 1076 a 1087 y 1164 y 1165, Código Fiscal.

²⁸ La dirección pasiva (devoluciones) si ha sido y es, en términos generales, fiscalizada por la Contraloría. La única excepción sigue siendo las compensaciones y cesiones de créditos fiscales. Esta opción para la cancelación de deudas fiscales, se instituye en 1991 con la adición del artículo 1073-A del Código Fiscal. A pesar de ser una labor que afecta fondos públicos la Contraloría no fiscaliza esta actividad.

²⁴ Esta cifra es de 110 en las memorias del Ministerio de Economía y Finanzas, pero se reportan 120 en el libro de entrada de la Comisión.

²⁵ Esta cifra es de 31 en las memorias del Ministerio de Economía y Finanzas, pero se reportan 41 en el libro de entrada de la Comisión.

4.1 Mejorar los rendimientos de las auditorías actuales

Necesitamos mejores y quizás mayores auditorías de las actuales. Los números de auditorías que presentamos en la parte anterior y el monto total en discusión, podrían indicarnos mala selección de auditorías, mala preparación de los auditores fiscales o pocas herramientas / preparación de estos.

Luego de la reforma 2005, la nueva DGI debe implementar un plan de aumento en los números de auditorías. De hacerlo, esta política tendrá una incidencia en el número de casos en la comisión de apelaciones y en sala tercera de la CSJ.

4.2 Acortar el procedimiento contencioso tributario

El procedimiento fiscal ordinario va desde el acto administrativo que ordena pagar al contribuyente, pasando por el recurso de reconsideración, apelación y finalmente el recurso de plena jurisdicción ante la Sala Tercera de la CSJ.

Los números indicados arriba nos hablan de un promedio de tiempo de este procedimiento que va desde 2 en los mejores y 5 en los peores años.

Este período tan largo ofrece poco incentivo a un gobierno de financiarse a través de administración activa del tesoro. La razón es que se estaría cobrando para la próxima administración, por lo que la tentación del gobierno, cualquiera que sea, está en recurrir al crédito, al ser una fuente más rápida de financiación o a aprobar reformas desesperadas para poder cumplir con las exigencias del gasto público.

4.3 Entrenamiento y estabilidad para los nuevos empleados de la DGI

Para evitar las destituciones que siguen a cada nueva administración, necesitamos la implementación y el respeto a la carrera administrativa dentro de la DGI.

Luego del reestablecimiento del régimen democrático en 1990, el personal de la DGI estaba muy desprestigiado. Esto llevó a una ola de despidos en un intento de sanear la institución. Ignoramos si este saneamiento era necesario y si logró sus objetivos. Lo

cierto es que empezó una política de despidos que se ha repetido en cada nueva administración.

No es hasta la reforma tributaria de 2002 donde se empieza a legislar sobre la necesidad de dar estabilidad al personal de la DGI²⁹. La exposición de motivos de esta reforma, aludía en su página 4 y 5 a que ese proyecto hacía que la DGI tuviese la capacidad de nombramiento y promoción de su personal.

Esta exposición de motivos se refería a los artículos 3 y 3A del DG 109 de 1970, tal como quedaron luego de la reforma de 2002. Estos artículos ordenaban a la DGI a incorporar a su personal solamente mediante concursos de méritos, a tal punto que incluso los Administradores Provinciales de Ingresos debían someterse a concurso en enero de 2005. Estas normas continúan vigentes con la reforma 2005.

Esta ley fue regulada mediante el Decreto Ejecutivo 75 de 2003. La parte motiva de este decreto dice que este tiene como propósito reglamentar y precisar el alcance de la autonomía de la DGI dadas por la ley 61 de 2002. El artículo 2 de este Decreto habla de que la DGI, como máxima autoridad nominadora para incorporar a los funcionarios de los niveles técnicos y administrativos. El artículo 4 del mismo Decreto le permite a la DGI la gestión, administración y disposición de sus propios recursos, **humanos**, materiales, etc.

Luego de este Decreto el Ministerio de Economía y Finanzas dicta la Resolución 30 de 15 de marzo de 2004. Esta Resolución establece la estructura y perfil de cargos en la DGI. Entre sus disposiciones establece que los cargos de los puestos de la DGI son de carrera administrativa salvo los de Director, Sub Director y su personal más cercano (artículos 4 y 5).

Luego de esta Resolución se dicta en abril de 2004 la 201-689 de la Dirección General de Ingresos que establece entre las funciones de

²⁹ La reforma del 91 aunque no dio estabilidad al personal de la DGI, sí dio un incentivo conocido como el fondo de gestión o 1%, consistente en la repartición de este porcentaje del excedente en la recaudación presupuestada en los tributos administrados por la institución.

la Dirección General la de ejercer, por delegación, las funciones de autoridad nominadora.

Con esta normativa no podemos pensar que la falta de estabilidad de los empleados de la DGI, se deba a ausencia de regulación. La razón debe ser buscada en la falta de interés en respetar esta normativa, debido a que pese a la misma, ninguna de las dos administraciones que se han regido por estas normas la han respetado. La pasada administración no implementó la carrera administrativa ni abrió a concursos los puestos de la institución. Lo mismo hizo la nueva administración al despedir a todos los funcionarios nombrados luego de 1999, ignorando que de ellos depende el éxito de la reforma 2005.

Por esto decimos que no sólo basta con implementar un régimen de carrera administrativa, sino también respetar lo que la ley ya ha establecido.

4.4 Dictar normas claras para el combate a la evasión

Al depender menos en las tasas y el impuesto a la importación y más del impuesto a la renta y el ITBMS, necesitamos mejorar sus rendimientos. El rendimiento de estos dos impuestos se ve afectado por la ausencia de normas claras para controlar la evasión fiscal.

En el mundo, las normas claras anti-evasión surgen en el siglo 20 con la aparición del impuesto sobre la renta y del ITBMS. Antes de este siglo, la evasión era probada en forma objetiva a través del contrabando (evasión del impuesto de importación). Sin embargo, el ISR nos trajo la complicación de determinar la base imponible, el momento de realización del ingreso, la fuente de generación, etc.

Esto hace que los países desarrollen conceptos como la sustancia sobre la forma (EUA), fraude a la ley (Francia), abuso de las formas / leyes (Holanda) y otros más para controlar la evasión fiscal. Para maximizar los rendimientos de nuestros dos impuestos más importantes, se hace necesario elaborar una normativa general anti-evasión.

Al mismo tiempo que desarrollamos una norma general anti-evasión, hace falta desarrollar normas específicas a la usanza de otras naciones como los precios de transferencia, regímenes de sub-capitalización, etc.

La reforma 2005 trata de evitar el abuso en los pagos a partes relacionadas, a través del IRMA / CAISR y no a través de una normativa sobre precios de transferencia a la usanza del resto del mundo civilizado. Urge que encontremos soluciones probadas ya en otras latitudes y no improvisar soluciones cuyas consecuencias no conocemos.

No nos corresponde en este artículo desarrollar este tema, pero sí señalar que la ausencia de normas generales y específicas contra la evasión fiscal hace que nuestros dos impuestos más importantes, se encuentren con rendimientos muy pobres en comparación a las mismas latitudes.

4.5 Mejoramiento de la fiscalización de la DGI

La confidencialidad de la información manejada por la DGI garantiza que nadie tenga acceso a las cuentas del contribuyente. El lado negativo de esta disposición es la inexistencia de un fiscalizador para la DGI. Lamentablemente las cuentas de nuestro fiscalizador no son fiscalizadas por nadie, haciendo que nadie sepa si están ingresando adecuadamente los fondos provenientes de los impuestos administrados por la DGI.

Podemos analizar muchas ventajas para una fiscalización para la DGI. Primero está tener una segunda opinión de las cuentas de la DGI. Segundo la seguridad en el fiscalizador de que alguien revisará su trabajo creará un freno psicológico a la evasión, desidia administrativa y la rumorada corrupción. Tercero, al verse alguna discrepancia entre las opiniones del fiscalizador y el fiscalizado se podría recurrir a otro para dirimir la controversia (sala tercera de la CSJ, tribunal de cuentas de la contraloría, etc.)

Como todo agente de manejo, la DGI, debe rendir cuentas a la Contraloría General de la República (de acuerdo a los artículos 1089 y 1164, C.F.) Lamentablemente la contraloría sólo fiscaliza la labor pasiva de la DGI³⁰ y no la labor activa del tesoro público.

³⁰ Incluso esta labor es pobremente fiscalizada porque la CGR sólo fiscaliza los desembolsos hechos por la DGI y no las cesiones y compensaciones que desde 1991 son otra forma de administrar la dirección pasiva del tesoro.

También pueden ensayarse otras formas de fiscalización para la DGI. Entre ellas una comisión o junta técnica de tributación integrada por miembros de los gremios afines a la labor activa del tesoro y funcionarios de la contraloría.

4.6 Recurrir al sector privado, delegando parte de la labor de la DGI

La problemática de la Administración Tributaria hace pensar si parte de la dirección activa y pasiva del tesoro puede ser delegada al sector privado.

La historia recuerda buenos y pésimos momentos de intervención privada en esta dirección pasiva y activa. Charles Adams, historiador fiscal de primera línea, recuerda a la liturgia, en la antigua polis griega. Esta liturgia era un tributo pagado por los griegos en forma progresiva donde el ciudadano consideraba un honor el pago. Según Adams, el griego era retribuido por el respeto de la comunidad al pagar y avergonzado sino aportaba lo que se esperaba de él. Adams ve en este sistema una administración del tesoro sin burocracia gubernamental.

Otra situación histórica donde la intervención privada puede ser vista en la administración del tesoro, está en la figura del publicano romano (conocido como "tax-farmer" en inglés). Esta figura precedió a las administraciones tributarias modernas. A falta de un cuerpo permanente y profesional de cobranza, existían publicanos ("tax farmers") que recibían un contrato del gobierno para el cobro de impuestos. De esta forma se subastaba la cobranza de determinado tributo al mejor postor (o de cualquier otra forma de asignación del cobro al sector privado).

El mismo Adams recuerda la pésima intervención privada en otros momentos históricos. La liturgia griega no sobrevivió mucho y luego de la conquista romana nadie pagó de buena gana ningún tributo romano. Los publicanos son recordados en el Nuevo Testamento como los más odiados del pueblo judío, el Egipto de los Ptolomeos sufrió guerras civiles por culpa de publicanos extranjeros. En los siglos de la

conquista, España e Inglaterra comisionaban a personajes del sector privado para cobrar impuestos (luego de haber pagado por esta comisión). Esta práctica se trasladó a sus colonias en América.

Sin embargo somos del criterio, que en todo momento debemos analizar las funciones que puedan ser susceptibles a ser transferidas a las empresas privadas de nuestro país. Buscar todo lo que es compatible con la misión del Estado de administrar sus tributos.

Debemos tomar en consideración los siguientes elementos a la hora de traspasar derechos al sector privado:

1. Hay tareas que se pueden delegar, otras sencillamente no. Hay que evaluar cuidadosamente cuales son.
2. Se hace necesario un estudio de costo beneficio que, en forma científica, nos lleve a resultados prácticos y costeables.
3. Tener siempre claro que la función de la DGI es recaudar y conducir la política fiscal del país. Por tanto, es recomendable delegar tareas que puedan distraerla de esta función.
4. Los servicios a subcontratar deben ser extremadamente transparentes, que pasen por procesos de compras honestos y responsables, y darle amplia participación a diferentes contratistas.
5. Al igual que hace necesario que los pagos que haga el gobierno central a través de los pagadores oficiales se realicen oportunamente. Que no resulten demorados, de otra forma los contratistas privados les puede parecer no beneficioso hacer trabajos al Estado, sin perjuicio de medidas poco transparentes encaminadas al cobro oportuno.

En la problemática actual podemos proponer sectores de la administración activa y pasiva del tesoro que pueden ser delegados al sector privado y que pueden ser subcontratados. Estos son los siguientes:

1. Recolección de formularios y no únicamente de los dineros relacionados

con la administración y presentación de tributos en la banca privada. Así como evaluar un sistema de informática que emule en sus pantallas de entrada la captura de información de pagos de tributos. De esta forma se disminuiría el esfuerzo de digitación en la oficina central de la DGI.

2. A nivel de jurisdicción coactiva, es posible pagar honorarios profesionales a abogados o contadores en la agilización de gestión de cobro de la cartera morosa de la DGI. Podría ser aceptable llevar a concurso carteras limitadas de deudores morosos. La historia impositiva en las grandes civilizaciones nos ha demostrado su eficacia e ineficiencias en cuanto a la carencia de administraciones tributarias en el pasado.

Esta parece haber sido la intención del artículo 1328 del Código Fiscal adicionado por la reforma de 1991. Este artículo permite que la DGI contrate, como gestores de cobranza extrajudicial de deudas morosas, a estudiantes de derecho en los últimos años. La remuneración de estos estudiantes sería una parte del recargo y el interés de la morosidad recuperada.

Este artículo nunca se puso en práctica y es momento de considerarlo una vez más. Al momento de la redacción de esta investigación el IRS americano recibía la autorización de contratar a recaudadores privados para el cobro de 13 billones de impuestos morosos (ver el "American Jobs Creation Act", aprobado por el presidente Bush en el mes de octubre de 2004).

Esta opción sería interesante aplicarla en Panamá. Sólo debemos hacer la salvedad de que en 1996, el mismo IRS, trató de implementar algo parecido y los resultados no fueron muy alagadores, teniendo que cancelar el proyecto en 1997.

3. Subcontratar la capacitación intensiva de funcionarios de la DGI a través de cursos internos y externos. La existencia de dos universidades que ofrecen el postgrado en tributación, puede redundar en beneficio a los funcionarios, incluso de poder interactuar con representantes del sector privado.
4. Se puede contratar un servicio de mensajería que funjan como notificadores a los contribuyentes o bien para hacer llegar al contribuyente cualquier documentación legal de interés.

CONCLUSIONES:

La reforma 2005 no puede ser entendida sin analizar los 14 años que le preceden. En estos años la presión tributaria como porcentaje del PIB se ha deteriorado en forma significativa. Esto puede deberse a la gran cantidad de incentivos tributarios, pero también puede deberse a una pobre labor de cobranza por parte de la DGI.

La reforma 2005, mediante el IRMA / CAISR, da pesos adicionales a la DGI, en el cobro de los impuestos nacionales. Esto hace que la DGI sea clave en el éxito de la reforma. Lamentablemente este peso llega en un momento donde el gobierno despidió a casi 1/3 de los funcionarios de la DGI y cuando la Dirección General de Aduanas está destinada a tener un menor rol en la recaudación de ingresos públicos.

La reforma 2005, pretende recaudar 300 millones de dólares con una DGI que no ha sido reforzada. Esta parece ser una receta para rendimientos pobres de toda reforma. Ha llegado el momento de replantear el rol de la DGI, dándole autonomía en la práctica y no sólo en la ley, entrenar a su personal, darle estabilidad y repensar el funcionamiento de la institución en cuanto a número y calidad de auditorías.

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO Y PRINCIPIOS DE NEUMARK

Investigación, Análisis y Estudio Preparado por:
RUBÉN BUSTAMANTE, EDGAR CAMARENA y JONATHAN E. PACHECO G.

ÍNDICE

	<i>Pág.</i>
ANTECEDENTES	176
CAPÍTULO I: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO	178
A. Naturaleza y características	178
B. Tipos de impuestos sobre la venta	178
1. Impuesto general sobre ventas y servicios	178
2. Impuesto específico o selectivo sobre bienes y servicios	178
C. Modalidades del impuesto general sobre ventas y servicios	178
1. Impuesto en todas las etapas	178
2. Impuesto en una sola etapa	178
3. Impuesto en todas las etapas, pero sobre el valor agregado (IVA), en cada una	179
D. Impuesto sobre el valor agregado	179
1. ¿Qué es el IVA?	179
2. Ventajas del IVA	180
3. Desventajas del IVA	182
4. Efectos económicos del impuesto sobre el valor agregado	184
4.1. Efectos sobre la neutralidad	184
4.2. Efectos sobre la inversión	184
4.3. Efectos sociales del IVA en la distribución de los ingresos ¿es regresivo el IVA?	185
4.4. Efectos en el nivel de precio - ¿es inflacionario el IVA?	185
4.5. Efectos económicos de las exenciones (efectos sociales)	186
4.6. Efectos económicos sobre el ahorro	186
4.7. Efectos sobre las exportaciones y ajustes en Frontera	187
4.8. Efectos sobre la competitividad exterior del país	187
4.9. Efectos sobre la implantación del IVA	187
4.10. Efectos sobre una eventual transacción hacia un impuesto empresarial tipo flujo de caja	188
4.11. Efectos sobre la comodidad recaudatoria	188
CAPÍTULO II: PRINCIPIOS DE IMPOSICIÓN	189
A. Principios de Fritz Neumark	189
1. Generalidad	189
2. Igualdad	189
3. Proporcionalidad o gravamen sobre capacidad de pago	190
4. Redistribución	191

5. Evitar el dirigismo fiscal	192
6. Minimizar la intervención tributaria en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica	192
7. Evitar distorsiones a la competencia y favorecerla	192
8. Suficiencia	192
9. Capacidad de adaptación o incrementación	193
10. Flexibilidad activa	193
11. Flexibilidad pasiva (incorporada)	194
12. Favorece al desarrollo	194
13. Congruencia y sistematización	194
14. Transparencia	195
15. Factibilidad	195
16. Continuidad	195
17. Economicidad	195
18. Comodidad	195

CAPÍTULO III: EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO FRENTE A LOS PRINCIPIOS DE FRITZ NEUMARK	196
A. Principios políticos sociales	196
1. Justicia	196
B. Principios técnicos tributarios	197
1. Transparencia	197
2. Economicidad	198
3. Comodidad	199
4. Conveniencia financiera	199
CONCLUSIONES	200



Antecedentes

El **impuesto general sobre ventas**, puede ser considerado en sus modalidades actuales, como una creación tributaria del siglo 20, aunque se reconoce la existencia de figuras similares en Egipto, 3.300 años antes de Cristo, en Grecia y luego en Roma.

Antecedentes más recientes pueden encontrarse en 1292 con un impuesto establecido en Francia por Felipe el Hermoso, con el “**maltote**” francés de la Edad Media y con la “**alcabala**” de la época de Alfonso XI en España y que se aplicara más tarde en América con la Real Cédula de 1591.

La actual estructura del **impuesto sobre ventas** se conoce por primera vez con el “**umsatzsteuer**” implantado en Alemania en 1916, seguido con impuestos sobre ventas establecidos luego en otros países europeos. En América, Canadá lo implanta en 1920 y EEUU en 1932 a nivel estatal.

En América Latina, Brasil lo aplica en 1934, Argentina en 1935 y de ahí casi todos los países lo establecen, constituyéndose en la mayoría de ellos, **en el más importante en términos de recaudación.**

El IVA consiste en un impuesto sobre el consumo de bienes y servicios (sobre ventas), pero sobre el valor agregado.

Fue **Maurice Lauré**, un joven funcionario francés, quien en 1952 recomendó con éxito mejorar el impuesto (conocido como IVA), que anteriormente se cobraba sobre el volumen de ventas, sin tener en cuenta los volúmenes de compras.

La entonces CEE, recomendó a sus miembros en 1962, la adopción del IVA, bajo el nuevo método. Se argumentó entonces **neutralidad** y **uniformidad** de la carga tributaria.

Desde 1967 se impuso en las mayorías de los países por exigencia de la entonces Comunidad Económica Europea.

Es necesario resaltar a efecto de reconocer el mérito correspondiente, que en **1919**, el alemán **Vos Siemens** había recomendado adoptar el IVA, en lugar del impuesto a las ventas.

Sin embargo, anteriormente **en 1949** el **comité Shoup**, había defendido un tipo de IVA, para ser implementado en Japón.

En América Latina se implanta a mediados de la década de los 70.

PAÍSES DE AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE QUE APLICAN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	
hasta 1970	(2) - Brazil y Uruguay.
de 1970 a 1980	(9) - Argentina, Bolivia, Chile, Costa Rica, Ecuador, Honduras, Nicaragua, Panamá, Perú.
desde 1980 en adelante	(8) - Colombia, El Salvador, Guatemala, Granada, Haití, México, Paraguay, República Dominicana y Venezuela.

Este impuesto al cabo de pocos años de vigencia se ha convertido en el **impuesto que mayor recursos aporta a América Latina.**

La mecánica recaudatoria del IVA, consiste en rebajar de la deuda tributaria el impuesto que ha repercutido sobre las adquisiciones de bienes y servicios, inclusive sobre bienes de inversión.

La aplicación del método financiero de **impuesto contra impuesto** no ofrece mayores dificultades facilitando su control y recaudación.

El impuesto opera sobre la base de **aplicar en cada transferencia**, el derecho a **deducir los impuestos pagados en etapas anteriores.** De esta manera, **se paga**

solamente el monto que corresponde al **valor que se agrega a esa etapa.**

En algunos países ha existido la tendencia de incorporar como materia gravada la transferencia de **bienes inmuebles nuevos** y en algunos casos, bienes muebles que se transfieren entre particulares.

Sobre los servicios, hay países en los que se incorpora los mismos en sentido amplio; otros países **enumeran** los mismos de forma amplia, mientras que algunos **pocos sólo incluyen** como servicios los hoteles, restaurantes y similares (sentido amplio y restringido).

La Comunidad Económica Europea tomó la decisión política de tomar el IVA como instrumento de armonización tributaria entre los países de la región, con el fin de evitar distorsiones por el intercambio de comercio.

Para lograr eficientemente el objetivo central del IVA es necesario que la **base imponible sea lo más amplia posible y no exista exoneración**, para evitar la **carga o acumulación** de la imposición del impuesto en el precio de los bienes.

En los países de América Latina la base imponible ha sido más restringida aunque la tendencia actual es ampliar la misma.

El propósito de los países de la región ha sido incrementar la recaudación para sustituir otras formas de recaudación ineficientes.

Con ese objetivo han permitido **cierto grado de acumulación** en beneficio de la **simplicidad administrativa.**

En nuestro país, el IVA comenzó a regir a partir de enero de 1977, por la ley 75 de 1976 denominado ITBM gravando solamente a la transferencia de bienes muebles. Luego en el año 2002, con la reforma tributaria se extendió a los servicios (ITBMS).



CAPÍTULO I: IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO

A. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS

Como regla general el **impuesto sobre las ventas** inciden económicamente en el consumidor final. Por esa razón, comúnmente se les llama **“impuestos al consumo”**. Sin embargo, desde el punto de vista técnico se reconoce la existencia de contribuyentes de derecho o jurídicamente obligados ante el Fisco (por ejemplo importadores, fabricantes, intermediarios, minoristas), que en la mayoría de las veces actúan como **“agentes de retención”** o **“responsables”**.

El consumidor final es simplemente un **contribuyente de hecho**, que en la mayoría de los casos soporta económicamente (paga) el impuesto.

Estos tributos son fiscalmente recomendados por cuanto cumplen en general con el llamado principio de **“anestesia fiscal”** de tal manera que **no son percibidos** con precisión por los consumidores y por ende pueden no ofrecer la lógica resistencia que también como regla general, se produce con los impuestos directos.

B. TIPOS DE IMPUESTOS SOBRE LA VENTA

La imposición sobre las ventas asume generalmente dos formas; impuesto general sobre ventas e impuesto específicos sobre el consumo.

1. Impuesto general sobre ventas y servicios:

Como su nombre lo indica, bajo este tipo de tributo se deben someter la generalidad de las ventas y servicios realizados por el contribuyente, siendo las excepciones determinados productos y servicios (es el caso del IVA y del ITBMS en particular en Panamá).

2. Impuesto específico o selectivo sobre bienes y servicios:

En este caso se gravan determinados productos y servicios y quedan fuera la

mayoría de los bienes y servicios (es el caso en Panamá del Impuesto Selectivo al Consumo y del Impuesto al Consumo de Combustibles y Derivados del Petróleo).

C. MODALIDADES DEL IMPUESTO GENERAL SOBRE VENTAS Y SERVICIOS

1. Impuesto en todas las etapas

- Durante la circulación económica de los bienes (impuestos en **casca**da o **“turnover taxes”**) tiene **directa incidencia en los precios**.
- Implica una **administración más compleja**, en cuanto involucra a todos los contribuyentes (importadores, fabricantes, intermediarios y minoristas).
- Es **neutral** en cuanto **promueve la verticalización** del proceso de circulación económico (por ejemplo una sola empresa para todas las etapas, minimizando el efecto cascada).
- **Afecta las exportaciones**, porque no tiene tasa cero.
- Es importante como **fuer**te de **recaudación**. En la práctica, no se aplica (sin embargo, podría ser el caso del impuesto municipal de Panamá sobre actividades comerciales).

2. Impuesto en una sola etapa.

- Es de más **sencilla administración** cuando se aplica en la primera etapa (importación y fabricación).
- Sin embargo, en este caso **no es neutral** en cuanto **promueve la creación de empresas intermedias** (por ejemplo si se aplica en la primera etapa, el fabricante puede vender a menor precio a

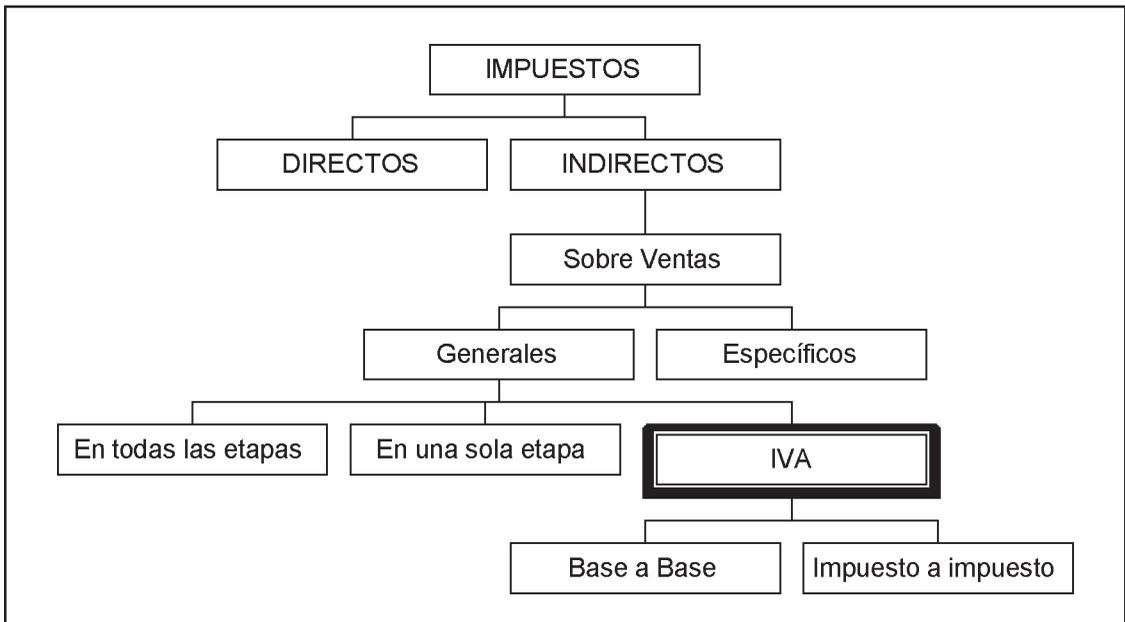
una empresa vinculada y desde allí rehacer la circulación hacia el minorista).

- Si se aplica en la etapa minorista, como en los EEUU, **se complica la administración** por la gran cantidad de contribuyentes. Sin embargo, desde el punto de vista recaudatorio **es más conveniente su aplicación** en la etapa final.

- **Afecta las exportaciones** porque no tiene tasa cero.

3. Impuestos en todas las etapas, pero sobre el valor agregado (IVA), en cada una.

- Es el **más justo y neutro**. Favorece las exportaciones por cuanto se puede identificar el impuesto determinado en cada etapa y aplicar el sistema de “tasa cero”.



D. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO

1. ¿Qué es el IVA?

Desde la elaboración inicial a la distribución y el consumo final el impuesto sobre el valor agregado (IVA) **grava el incremento del valor** de un bien o servicio; en otras palabras, la resta entre el precio de venta y el costo para el vendedor.

Para analizar los efectos del Impuesto al Valor Agregado, vale la pena comentar algunos aspectos técnicos vinculados a este tipo de tributo.

La modalidad “**pura**” de Impuesto al Valor Agregado, representa un sistema proporcional de imposición a la renta del punto de vista intertemporal.

En ese sentido, si se analiza la incidencia del impuesto en el tiempo, o sea no se distingue entre renta consumida o ahorrada, la **incidencia es idéntica para los individuos** (el impuesto es proporcional a su renta). Desde ese mismo punto de vista, es proporcional porque grava la renta a una alícuota única a todos por igual.

A pesar de ello, los impuestos a las ventas no son estrictamente impuestos a la renta. Aunque producen ciertos efectos equivalentes en largo plazo, en períodos más cortos **inciden sobre la renta en virtud de procesos de traslación**, derivando en un impuesto a la renta consumida.

De ahí surge que los mismos no sirvan como **herramientas para mejorar la distri-**

bución de ingresos y por el contrario, si se analizan períodos más cortos, **terminan siendo regresivos**.

El impuesto a las ventas se considera de “**características impuras**” cuando, aún definida una tasa general y uniforme, la **incidencia final** sobre los precios de los bienes **es distinta según el bien adquirido** por el consumidor (**efecto acumulativo**).

Lo anterior se produce por efectos de **doble imposición** (no es el caso panameño), o cuando se verifican saltos del sistema **por exención** del valor agregado inherente a alguna etapa de producción y / o distribución del producto.

Técnicamente el Impuesto al Valor Agregado es un **tributo plurifase, no acumulativo**, sobre el valor agregado. Es “**plurifase**” porque lo pagan todas las empresas en todas las etapas de la producción y “**no acumulativo**” pues el objeto de la imposición no es el valor total sino el mayor valor que el producto adquiere en cada etapa de la producción y distribución.

Como la suma de los valores agregados en las diversas etapas del proceso productivo y de distribución, corresponde a un importe igual al valor total del bien adquirido por el consumidor, tal impuesto **permite gravar en distintas oportunidades las cuotas parciales del valor del bien y en conjunto el valor total del bien**.

A través del IVA es posible fraccionar la obligación tributaria lo que constituye su principal diferencia con otros impuestos.

El IVA se puede determinar por cualquiera de las **dos siguientes formas**:

- Sistema de **base a base** que es tomar las ventas, restarles los costos y sobre el remanente aplicar la alícuota.
- Sistema de **impuesto a impuesto** consiste en aplicar el impuesto sobre las ventas (Débito Fiscal) y deducir el impuesto aplicado sobre las compras (Crédito Fiscal).

2. Ventajas del IVA

- La reducción de los impuestos directos **incentivan el consumo, la inversión** y con ello el empleo, de tal manera que al aumentar la renta disponible, y con ello el consumo, evidentemente **la recaudación por el IVA aumentará** sin necesidad de subir los impuestos.
- El IVA es un impuesto muy *eficaz*. **El fraude es bastante bajo**, ya que existen pocos incentivos al mismo. El consumidor que no quiere pagar IVA, no tendrá garantías en su producto.
- Al empresario **no le interesará vender sin IVA** para deducirse el IVA que ha pagado y obtener así liquidez.
- Existe **oposición de intereses** entre los contribuyentes de las distintas etapas del proceso (auto control de los agentes).
- **La regresividad** de este impuesto es poco relevante, porque el sistema fiscal y de gasto público es perfectamente capaz de anular este problema, a través de ayudas sociales de cualquier tipo a las clases más bajas, créditos blandos al consumo, introducir otro tramo en el Impuesto de Sociedades, etc. Además, casi todo el dinero que las administraciones recaudan van para gasto social porque sus costos son crecientes, aun suponiendo que la calidad de los mismos sea baja.
- Si **se eliminará o redujera el IVA**, ese esfuerzo que hace la administración en reducir sus recursos (renuncia a recaudar) no equivaldría a los beneficios que les reportaría a los consumidores. Por poner un ejemplo, por cada balboa que se deja de gravar, el consumidor se ahorraría, por ejemplo B/.0.05. Sin

embargo, como no existe competencia perfecta en el conjunto de los mercados, esa rebaja fiscal la aprovecharían las empresas para subir los precios, ya que la gente demandaría más de ese bien porque su precio final en el momento de la rebaja fiscal bajaría.

- Por tanto, en función del nivel de competencia del sector, el consumidor se vería beneficiado en mayor o menor medida de la rebaja del IVA, pero nunca en la misma cuantía en que la administración se vería perjudicada.
- A través del IVA se evita la doble imposición de los bienes, que generaría el impuesto en todas las etapas. Además favorece su adquisición mediante la práctica de las deducciones legalmente previstas. (Crédito fiscal). Siempre que el IVA se apoye, como es imprescindible, en un adecuado nivel de información contable, **la comprobación e inspección del tributo se facilita mediante el recurso a sistema de contabilidad cruzada elemental.**
- Resulta de **fácil control para la administración.**
- Es el instrumento más idóneo para asegurar la **desgravación de las exportaciones.**
- **Incentiva el ahorro**, y por consiguiente la inversión, en tanto **grava el ahorro** recién cuando se consume.
- Permite fácilmente establecer mecanismos de devolución de impuestos a los exportadores. Es más difícil cuantificar la incidencia de impuestos directos a los efectos de establecer reintegros para no “exportar impuestos”.
- Se puede establecer una tasa más baja que en impuestos **monofase**

a la importación y producción, desestimulando la evasión.

- **La incidencia** en el consumo final es la prevista cuando se fija la tasa correspondiente, **al no existir distorsiones** que dificultan los cálculos de incidencia económica.
- Permite **neutralidad** del comercio y las formas de producción dado que su incidencia no cambia en función del grado de concentración vertical de actividades por parte de las empresas.
- Combina la generalidad de sujetos pasivos del impuesto múltiple, y la distribución de la **presión del impuesto** exigido en una sola fase. El IVA no favorece la integración empresarial y afecta con generalidad al sistema de producción y distribución.
- El impuesto sigue a los **bienes en su itinerario de transformación** y el cálculo más sencillo de su propia base requiere el conocimiento de las compras y ventas entre empresas y ventas al público, lo que facilita la **comprobación e inspección del tributo.**
- La neutralidad económica del mismo al evitar los efectos económicos adversos del impuesto sobre volumen de ventas. La organización de la producción, el grado de integración y la localización de las funciones específicas no afectan a la **base impositiva global**, siempre que el impuesto incida sobre todos los sectores, incluidos los minoristas.
- Otra ventaja que se ha señalado, es la inherente a las **facilidades** que presenta el impuesto en relación a su **fiscalización** en tanto permite la **comprobación cruzada.**
- Quizás la gran ventaja del impuesto que obliga a renovados

esfuerzos por parte de hacendistas, teóricos, políticos y administradores, a forzar las ventajas y bondades del impuesto se encuentran en su **gran potencial recaudatorio**, tal como lo ha confirmado la experiencia que se nutre en el derecho comparado.

3. Desventajas del IVA:

- Este impuesto **se considera regresivo**, ya que su carga es **independiente de la persona que lo paga**: no se paga un tipo de gravamen o porcentaje mayor conforme la renta de quien paga aumenta, sino una **misma proporción**. Los tipos **reducidos tratan de corregir**, al menos parcialmente, la naturaleza regresiva de este impuesto, puesto que por ejemplo el consumo en determinados alimentos es prácticamente independiente de la renta.
- **Castiga a las rentas más bajas**, porque su carga (el tipo de gravamen) es prácticamente equivalente a la de las rentas altas: **el pobre**, para comprar un bien, paga el mismo impuesto que **un rico** que compra ese bien. De hecho, los grupos políticos que critican las injusticias de este impuesto proponen **reducciones del tipo** para determinados bienes, para intentar que las rentas bajas paguen una proporción menor.
- **El precio que agota las existencias** (punto de equilibrio) del mercado está **adulterado** por un impuesto **soportado** directamente por **el consumidor**, e indirectamente por **el oferente**.
- Le exige al contribuyente de derecho un **control adicional de administración** y control sin mayor contraprestación.
- **Las exenciones**, principalmente en los **sectores primarios**, y los numerosos **regímenes especiales**, crean **complicaciones en la administración del tributo y graves perturbaciones en el funcionamiento normal del sistema**.
- Existe dificultad a la hora de introducir diferenciación entre las alícuotas de los productos o sectores. En ese sentido, es de difícil aplicación a la producción agropecuaria.
- Se generan problemas para la identificación de cuáles importes pueden descontarse.
- **Complejidad administrativa** derivada de la **multiplicidad de sujetos pasivos** y la dificultad de evaluar la base con generalidad, que impiden la extensión del impuesto. Los problemas para determinar la base imponible suponen limitar el campo de acción, dejando sin gravar actividades que deberían incluirse en el impuesto.
- **Dificultad para establecer un IVA neutral** a causa de la limitación de su campo de aplicación.
- **Dificultad** generada en la necesidad de **evitar o minimizar las exenciones** y las diferenciaciones de tipos.
- Problemas surgidos por la exención de grupos de empresas. Si excluye formalmente a un grupo determinado, las ventas hechas a dicho grupo estarán sujetas a gravamen y no existe ningún mecanismo sencillo para deducir el impuesto pagado por las compras de los impuestos subsiguientes devengados por los bienes. Una solución sería la de excluir las ventas hechas a estos grupos, pero originaría graves problemas, a no ser que se limiten unas cuantas categorías principales. La alternativa es

permitir que el impuesto pueda ser trasladado hacia adelante como crédito, más allá de la correspondiente fase.

- Se ha dicho que **las exenciones son el cáncer del IVA**, habida cuenta de la operativa que rige la liquidación del tributo, poco favor se hace a aquellas actividades declaradas no sujetas o exentas, pues si bien las empresas de los sectores no sujetas no tienen obligación de cargar el IVA a sus clientes en factura, tampoco tienen derecho a deducir el IVA que han pagado al abonar las facturas a sus proveedores, por lo que soportan la carga del tributo como si fueran consumidores finales.

Se desvirtúa así la naturaleza de un impuesto que pretende gravar el consumo final y en el que la empresa y el profesional aunque sean los sujetos pasivos, no deben soportar carga fiscal alguna, limitándose a **recaudar en forma anticipada y fraccionada el tributo sobre el consumo final** a medida que el valor del producto va generalizándose a lo largo del proceso productivo.

- Con la presencia de **exención de exenciones** y supuestos de **no sujeción o sea** lo que se denomina la **erosión del hecho imponible** teórico, el IVA deja de ser una forma de recaudar un impuesto general sobre el consumo, para convertirse en un **impuesto sobre determinadas empresas**, las cuales trasladarán la carga fiscal a los consumidores a través de un incremento de los precios. Ante la imposibilidad de repercusión de Jure fiscal, se produce la **traslación de facto económica**.

- La existencia de tipos diferenciados y el derecho a la devolución del IVA devengado en la adquisición de bienes de inversión, como corresponde al ya analizado IVA tipo consumo, pueden dar lugar a situaciones en las que determinadas empresas sean acreedoras de la Hacienda Pública, por ser mayor la cuantía del impuesto repercutido en las adquisiciones, respecto al devengado en las ventas.

El caso se daría por ejemplo en empresas sometidas a ambiciosos planes de inversión, o de larga duración, o en caso de que facture a un tipo menor que el de sus compras.

En estos casos, si la devolución no es inmediata, la empresa se encontraría financiando a la Hacienda, sin interés, con las consiguientes repercusiones negativas en la financiación de la empresa.

- **En caso de los clientes morosos** en el que la empresa que gira la factura, tiene que adelantar a Hacienda una recaudación, que en el mejor de los casos, tardará en recuperar.
- A la **complejidad administrativa** que surge para la administración, corresponde añadirle la dificultad que implica el impuesto para el empresario y el sujeto pasivo en general. Más aún si se contemplan una diversidad de tipos impositivos, supuestos de exención y no sujeción y multiplicidad de regímenes de retención, percepción y pagos a cuenta.
- Se indica que los **altos costos administrativos del IVA**, se producen principalmente por el número muy grande de productos sujetos a tasas diferentes, el problema no es las diferentes tasas sino la cantidad de productos a diferentes tasas.

4. Efectos económicos del impuesto sobre el valor agregado

4.1. Efectos sobre la neutralidad

Cuando nos referimos a la neutralidad de un impuesto, se alude a situaciones que **no alteran el comportamiento de los agentes económicos**, primando fiscalmente determinadas opciones frente a otras sin motivo económico o social alguno.

Un impuesto sobre las ventas tipo IVA, con **deducción de las cuotas pagadas** en las adquisiciones **no afectaría las decisiones** sobre la estructura productiva y conseguiría mas producto a igualdad de costos o menos costos a igualdad de producto.

El **autoconsumo** no gravado con el IVA, **podría afectar la neutralidad** del impuesto.

Las **exenciones** que suponen la **imposibilidad de deducir el crédito**, podrían conducir a que el precio del producto exento conlleve implícitamente el impuesto, lo que **podría afectar su neutralidad**.

Este efecto se produce sobre los productos que generan **margen fijo de utilidad**, lo cual provocaría un **efecto en cascada** hasta el **precio final**, eliminando la independencia de la carga fiscal con relación al número de empresas que intervienen en su producción y distribución y **eliminando la característica de impuesto explícito** y diferente del precio que se presenta antes del IVA.

Ejemplo del efecto de las exenciones en el precio de venta del IVA

Venta Gravada		Venta exenta	
Costo.....	B/. 100.00	Costo.....	B/. 105.00
Margen fijo	30.00	Margen fijo	31.50
P.V.....	130.00		
+ 5% IVA.....	6.50		
P. total.....	B/. 136.50	P.V.....	B/. 136.50

Para solucionar este efecto y beneficiar efectivamente al consumidor final, se ha recomendado un **tipo cero**, que permita la deducción del IVA como crédito por las compras de insumo efectuadas, en lugar de permitir exenciones.

El IVA es un impuesto **neutral**, **siempre y cuando no existan exenciones** que lo afectan mayormente, lo que favorece su adopción especialmente en las integraciones económicas internacionales.

4.2. Efectos sobre la inversión

No tiene efectos sobre la inversión porque no grava la misma o **si grava los bienes de capital, permite la deducción de IVA, como crédito fiscal**.

En la mayoría de los casos no se grava con el IVA a los bienes de capital, porque se argumenta que **si se grava en la adquisición, también se gravaría nuevamente en su amortización**, cuando se incluye el costo de la depreciación en el costo de producción y finalmente en el precio de venta.

La amortización del IVA, pagado en la adquisición de **bienes de capital**, se puede efectuar bajo uno de dos métodos, sistema de valor agregado **“tipo renta”**, mediante el cual se deduce el impuesto según la vida útil del activo, o por el sistema tipo **“consumo”**, mediante el cual se deduce el impuesto como crédito fiscal inmediatamente.

Se dice que las empresas que pueden **renovar más rápido sus bienes de capital tienen ventajas** sobre las que no cuenta con la misma capacidad, **por sus efectos en los precios.**

4.3. Efectos sociales del IVA en la distribución de los ingresos ¿es regresivo el IVA?

Se señala que **existen resultados que demuestran que el IVA es “progresivo”** en cuanto existan **excepciones y tasas diversas**, que beneficien a los sectores con menor capacidad contributiva.

Se indica también que el IVA es **levemente regresivo**, en la medida que **no tiene en cuenta la condición individual de las personas.**

La crisis sobre la recaudación directa como instrumento redistribuidor, ha generado que el **peso de la recaudación** se centre en la **imposición indirecta.**

El IVA, puede resultar regresivo, de acuerdo a **como se distribuya su carga** entre los niveles de renta de la población. Un estudio hecho en España, demostró que el IVA, se comporta en forma **progresiva para los niveles inferiores de renta** y de forma **regresiva para los niveles superiores de renta.**

4.4. Efectos en el nivel de precio - ¿es inflacionario el IVA?

El IVA, **no es inflacionario** porque el mismo **no acelera la tasa de crecimiento de los precios.**

En el menor de los casos, solo se ha ocasionado un **movimiento de los precios una sola vez**; la primera vez, al implantarse el impuesto, lo cual se estabiliza luego.

Para justificar que el IVA no es inflacionario, se debe tener clara la definición de inflación: La cual consiste en la variación de la tasa o tipo de cambio del nivel de precios.

El crecimiento del nivel de precios por si solo **no constituye inflación**, consecuentemente, el hecho que el nivel de precio aumente y con dicho aumento aumente la recaudación del IVA, no constituye inflación.

El IVA, **no cambia la tendencia de los precios al alza**, se le puede acusar de tener impacto una sola vez, en la introducción del IVA, pero el **incremento** de los precios **obedece a otros factores**, entre ellos **los de producción.**

Alan Tait, en un estudio de 35 países, efectuado en 1988, en el que observa y **estudia el movimiento de los precios** anteriores y posteriores a la introducción del IVA, llega a la siguiente conclusión:

- 22 países no sufrieron tendencias alcistas en sus precios.
- 8 países sufrieron una subida en el índice de precios al consumo la cual no se repitió.
- 3 no se informó de su resultado.

En muchos casos el efecto del IVA, se ha absorbido **minimizando márgenes y aumentando la productividad.**

En algunos casos, **la implantación del IVA**, ha sido **utilizada por grupos económicos para mejorar sus márgenes** en el mercado local; creando un aparente concepto de inflación.

4.5. Efectos económicos de las exenciones (efectos sociales)

En muchos países se han realizado exenciones al consumo básico llamado "**Canasta Básica**", las cuales no compensan el sacrificio que realiza el estado, debido a que el comerciante eximido del cobro del IVA, **le traslada al consumidor** en el precio final el IVA de los insumos adquiridos, hasta donde le sea posible y dependiendo de la **elasticidad de la demanda**.

Las exenciones sobre el IVA no producen el débito fiscal sobre las ventas, pero no permiten rebajar el crédito fiscal sobre las compras de insumos gravados, lo cual produce un efecto de **gravabilidad parcial del IVA**, inmerso en el costo de producción. Dicha gravabilidad parcial, produce el pago de **alícuotas múltiples**, aún existiendo **legalmente una sola alícuota**.

Así, **los productos gravados pagan la alícuota única**, en tanto que **los exentos pagan diferentes alícuotas** en la medida y proporción que sus insumos estén gravados y se incluyan como parte del costo de los productos, **quien lo incluirá encubiertamente en su precio de venta**.

Consecuentemente hay quienes proponen **en lugar de exenciones, la tasa cero** a efecto de **que sea posible acreditar el crédito fiscal de la compra** de los insumos, para **no incluirlo en el precio de venta** al contribuyente de hecho.

Los estudiosos están convencidos de que con **las exenciones se reproduce el efecto acumulativo** que es, precisamente, lo que con **el IVA se trata de evitar**. El gravamen por las compras de insumo se integra al costo de producción y genera mayores precios de venta, al no poderse ejercer el derecho a la deducción del IVA pagado por los insumos.

El otro efecto es que al otorgarse exenciones tratando de beneficiar a los sectores de menores ingresos, **nada impide que los que tiene mayores rentas se beneficien igualmente con dichas exenciones**. (Ver ejemplo anterior).

4.6. Efectos económicos sobre el ahorro

Los efectos de la introducción del IVA, o un aumento de las alícuotas del IVA, sobre el ahorro, dependen de la elasticidad de la demanda de los bienes gravados.

Con una elasticidad cero, el nivel de **consumo no cambia** y el aumento de las **alícuotas del IVA**, produciría una **reducción del ahorro del sector privado**, pero un **aumento en el ahorro del sector público** (Macroeconómicamente).

Con una **elasticidad unitaria**, el **consumo se reduce en la magnitud del tributo** y por consiguiente, **se mantiene el ahorro privado, aumentando el ahorro total** en la medida del aumento de la recaudación que fluya al sector público.

El caso más realista es el de enfrentar una elasticidad de **demanda intermedia** entre cero y uno: la consecuencia es que **el ahorro se incrementa pero en menor medida que la recaudación**. Por lo

tanto, en cualquier alternativa, el **ahorro total aumenta**.

Un aumento de la **presión fiscal** indirecta, tipo IVA **constituye un estímulo al ahorro nacional** más eficaz que el aumento de la fiscalidad directa. La actuación sobre la imposición indirecta no afecta a toda la renta sino sólo a la renta consumida.

4.7. Efecto sobre las Exportaciones y Ajustes en Frontera

Entre las ventajas que se le reconocen al IVA; se pueden mencionar, **su efecto favorable sobre las exportaciones**, porque al establecerse el mecanismo de **tasa cero**, **no se afecta con el IVA, a las exportaciones**. Además el IVA, pagado sobre los insumos que se requirieron para la fabricación del producto **es acreditado o devuelto** mediante algún mecanismo de devolución o acreditamiento **a favor del exportador**.

La segunda ventaja económica del IVA, es que ofrece las **mejores facilidades, para efectuar los llamados ajustes de frontera**, en los procesos de integración internacional, en los cuales se ha decidido que sea **el país del destino quien grave la importación**, y no el país, exportador.

Este mecanismo provoca **dos ventajas**, primera, que **no grava las exportaciones** con el impuesto y segunda, que **el importador puede deducir el IVA**, pagado en la importación **como crédito fiscal**, al liquidar el pago del IVA, por ventas locales.

Si se eliminan las fronteras fiscales se plantearía una doble posibilidad; o cambiar aun principio de **tributación en origen o man-**

tener el principio de tributación en destino.

4.8. Efectos sobre la Competitividad Exterior del País

Se indica que **reemplazar** contribuciones de **seguridad social por el IVA**, pueden **producir efectos positivos, para la exportación** y consecuentemente para el país.

El efecto es que los costos de seguridad social del salario de los trabajadores, no se le cargarían a los costos de producción, lo cual **bajaría o disminuiría el precio final de las exportaciones**, mejorando la ventaja comparativa del país, al producirse las devoluciones del IVA por exportaciones.

El Estado **recaudaría menos seguridad social**, pero la **compensaría** con más **recaudación del IVA**, que se cargaría sobre la venta de productos para consumo local.

El asunto y las diferencias consisten en que actualmente los costos de la seguridad social no son acreditables cuando se exporta en tanto que el IVA, si lo es.

4.9. Efectos sobre la Implantación del IVA

Efecto sobre los niveles de cumplimiento: Una de las características mas destacadas del IVA, es su **capacidad de ejercer controles cruzados** y su **potencia autorreguladora**.

Si el proveedor de un producto es consciente de que sus compradores van a declarar todas las compras a objeto de deducir el crédito fiscal, se **ve obligado a declarar** toda sus ventas y consecuentemente **obligado a pagar todo el IVA** y también el impuesto a la Renta.

Un efecto secundario del IVA, es que si el mismo es anunciado por una **administración con credibilidad**, provoca e implica **mayores niveles de cumplimiento fiscal**. Sin embargo, **otros contribuyentes buscarán evadir el cumplimiento realizando operaciones con efectivo**, a fin de no documentar las mismas para evitar ser alcanzados por los mecanismos de recaudación.

4.10. Efectos sobre una eventual transición hacia un impuesto empresarial tipo flujo de caja

La teoría sobre la cual se fundamenta esta transición consiste en que **la propia declaración del IVA**, menos los salarios y los costos de seguridad social, **constituyen la base imponible** de un impuesto sobre el **flujo de cada de base real**, a fin de gravar las operaciones financieras **en el origen de éstas**, es decir, en las **empresas y negocios**.

Entre las ventajas se indica que **armonizarían la base imponible** y conducirían a **una tributación en origen**.

4.11. Efectos sobre la Comodidad Recaudatoria

La **elevación progresiva del IVA** a través de exenciones, alícuotas cero y múltiples, genera importantes **costos de cumplimiento y de gestión recaudatoria**.

Estudios han demostrado una **disminución de costo de cumplimiento del 10%**, cuando se **elimina el tipo de alícuotas incrementadas** y se mantienen las alícuotas normales y el tipo cero.

El país con mayor diversidad de alícuotas para el IVA, **es Italia**, el cual a su vez es el país con mayores problemas de cumplimiento fiscal.

Facilita su administración por el control que se genera entre **compradores y vendedores**.



CAPÍTULO II: PRINCIPIOS DE LA IMPOSICIÓN

Para aplicar un impuesto se requiere encontrar reglas, principios y atributos que logren que el impuesto sea óptimo.

Ello es así porque de lo contrario, se podría afectar negativamente la vida y el bienestar de las personas, en función de lo importante que es para éstas, el pago de un impuesto y el impacto que éste puede tener para la vida de éstas.

Los principios fundamentales de la Imposición aspiran a redistribuir los impuestos de manera ética.

A. PRINCIPIOS DE FRITZ NEUMARK

Durante la segunda mitad del siglo XX nos encontramos con una importante revisión científica de los principios de Adam Smith, formulada por Neumark en 1970 con la publicación de su obra "Principios de la Imposición" (traducida al español en 1974 por el Instituto de Estudios Fiscales de Madrid). La virtud de Neumark fue la de destacar el carácter dinámico de la imposición y su papel instrumental dentro de la política económica. El citado autor alemán identifica 18 postulados, a los que agrupa según las cinco finalidades que le atribuye a la tributación: justicia (que responde al postulado de justicia de Smith); económica (eficacia en la asignación de recursos); logro de la estabilidad; logro del desarrollo económico; eficacia operativa o técnica (que reúne los principios de conveniencia financiera de Smith).

El cuadro de la siguiente página ilustra en forma resumida la estructura de los principios de la imposición formulados por Neumark.

1. Generalidad

El principio se define indicando que el impuesto debe alcanzar a todos los sujetos (NEUMARK, Fritz, Principios de la imposición, Instituto de Estudios Fis-

cales, Madrid, 1974 pág. 109 y sgtes.) Se podría medir su cumplimiento observando si todos los sujetos posibles están incluidos en el hecho imponible.

Exige que, por una parte, todas las personas, naturales o jurídicas, sean sometidas al impuesto en la medida que tengan capacidad de pago, se encuentren en las situaciones definidas por la ley, sin tener en cuenta la nacionalidad, clase social, raza, religión u otro criterio meta-económico; y por otra parte, que no se admita en el marco de un impuesto particular otras excepciones que no sean inexcusables por razones de política económica, social, cultural, sanitaria y de técnica tributaria.

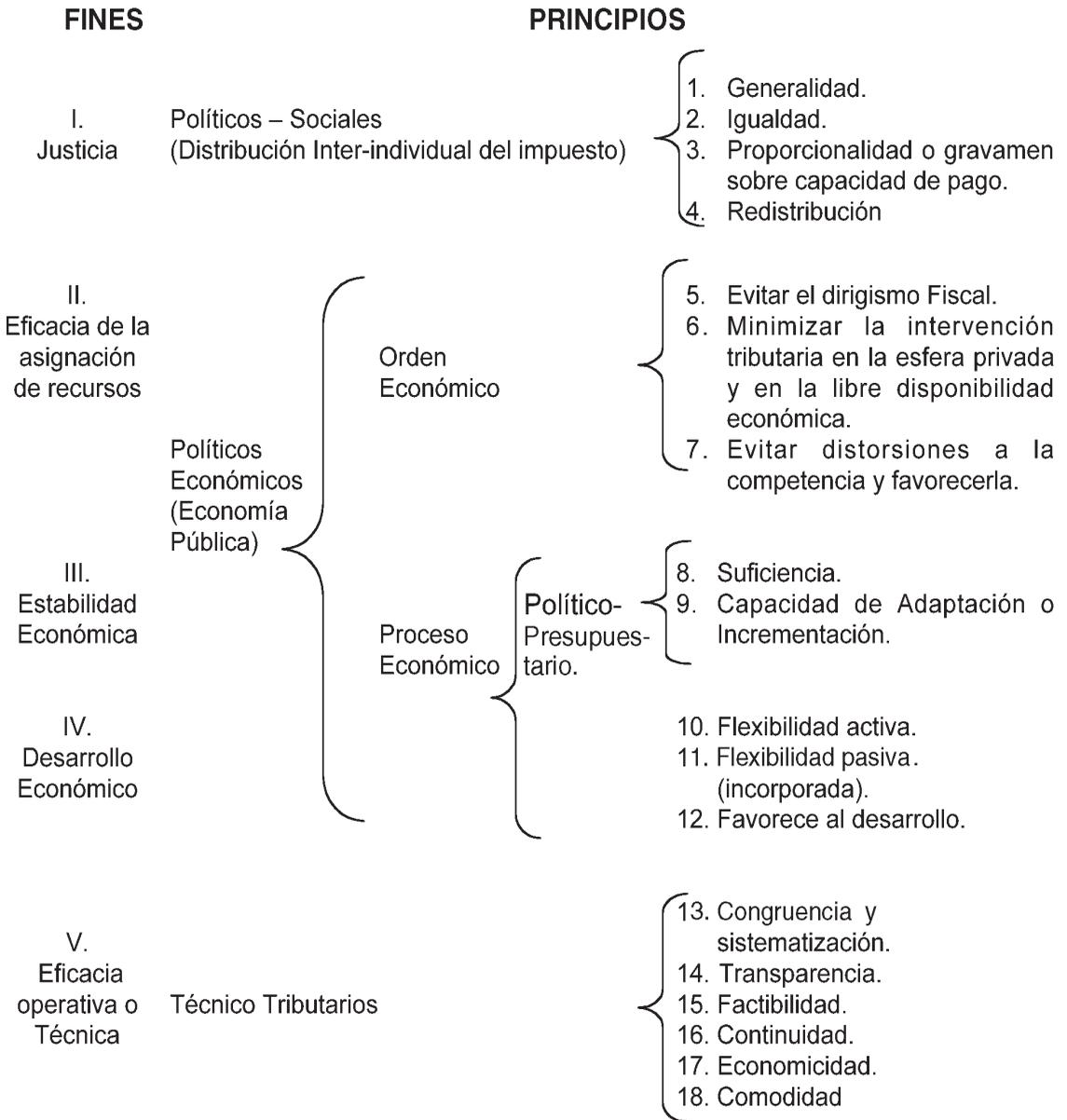
Las infracciones más importantes al principio de generalidad se encuentran en las exenciones, que abundan en todas las legislaciones, que pueden ser objetivas o subjetivas. Un caso claro en Panamá fue la exoneración de 1,200 millones de balboas a una empresa portuaria.

El principio de Generalidad implica o significa que todos debemos pagar impuestos, si tenemos la capacidad de pago y que nadie quede excluido.

2. Igualdad

Este principio se suele definir como tratar igual a quienes están en igual situación (NEUMARK, Fritz, op.cit. p. 127 y sgtes). También se le conoce como principio de igualdad o equidad horizontal.

La parte primera "tratar igual" se deduce de la estructura del impuesto y no habrá mayores problemas de contrastación, salvo que el tributo tenga incoherencias lógicas, tales como gravar en distinta forma a sujetos que estén en igual condición; en tal caso habrá que ver si este hecho se origina en la aplicación de algún otro principio.



La parte segunda "estar en igual situación", aunque implicada lógicamente en la primera, es más compleja ya que no es trivial establecer cuando se esta en igual situación porque esto depende de un parámetro ajeno: ¿igual respecto de qué?

Entonces, en el impuesto a la renta, la igualdad consistiría en igual trato a igual nivel de renta en cada momento. Este principio consiste en que perso-

nas iguales o parecidas deben recibir igual trato tributario (igualdad horizontal). Personas en condiciones desiguales deberían recibir trato desigual (igualdad vertical).

3. Proporcionalidad o gravamen sobre capacidad de pago.

Este principio sostiene que "la imposición debe resultar igualmente onerosa, en términos relativos, a cada contribuyente (NEUMARK, Fritz, op.cit. p. 161 y sgtes).

Exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo, se estructuren de tal manera que reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y, en consecuencia, que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, puedan ser consideradas igualmente onerosas en términos relativos.

Existe amplio consenso de que éste es el único principio satisfactorio para distribuir la carga fiscal.

Este principio considera que las cargas fiscales totales, incluyendo las pérdidas se deben estructurar de forma tal, que reflejen la proporción de la capacidad de pago individual de cada persona. Este principio debe satisfacer las Cargas Fiscales.

El mejor indicador de la capacidad de pago es la Renta, aunque el concepto ideal sería que incluya el patrimonio y tenga en cuenta el consumo.

La capacidad de pago individual se observa con la disponibilidad financiera individual, e incluye aumento de patrimonio, ingresos del azar, ganancias de capital y renta fija o regular.

La capacidad contributiva es la medida en que los ciudadanos pueden soportar la carga tributaria, teniendo en cuenta la situación personal de cada una.

La autentica capacidad contributiva se grava con base en la renta global.

4. Redistribución

Este principio tiene como propósito alterar la distribución de la renta que produce el mercado, disminuyendo las diferencias entre los sujetos (NEUMARK, Fritz, op.cit. p. 232 y sgtes.) Existe un supuesto implícito: la distribución de rentas que produce el mercado es injusta y, por tanto, se debe alterar; ésta es una cuestión valorativa ajena a toda prueba empírica.

Para este principio es necesario estructurar toda la política tributaria de tal manera que la distribución interindividual de las cargas fiscales discurra progresivamente, por encima de las proporciones necesarias para la realización del principio de la capacidad de pago; a fin de conseguir una distribución de rentas y patrimonio que sea compatible con las instituciones fundamentales de un orden económico basado en la economía de mercado y que, de acuerdo con la concepción dominante, se considere justa. La redistribución habrá de consistir en una disminución de las diferencias en la distribución primaria provocadas por el mecanismo y las fuerzas del mercado.

La distribución interindividual de la carga fiscal debe ocurrir progresivamente a fin de que se redistribuyan a través del Estado, las rentas y el patrimonio entre todos, **para balancear el libre mercado en forma justa para todos.**

Se persigue **redistribuir equitativamente**, las rentas y patrimonios **que los mercados primarios y sus fuerzas económicas no han logrado.**

Wagner clasificó a los impuestos en financieros y sociales y propugno por la distribución de las rentas y del patrimonio individual y global.

Este Principio es aplicable fundamentalmente por los modernos estados Intervencionistas, quienes con el propósito de lograr una mejor redistribución de las rentas o riquezas, producen medidas de política económica fundamentadas en el Principio del dirigismo, específicamente del Intervencionismo fiscal, para generar empleo, controlar precios, promover el consumo y el ahorro, inclusive la producción.

El principio de redistribución de la renta se debe manejar y enfocar como un principio de Ética.

5. Evitar el dirigismo fiscal

Neumark define al principio con las siguientes palabras: "...la política fiscal debe abstenerse de aquellas intervenciones en la economía de mercado que de manera asistemáticamente fragmentaria favorezcan o perjudiquen grandes o pequeños sectores parciales de la vida económica en su evolución y/o en su estructura formal..." Op. Cit. P. 284.

El dirigismo tiende a premiar el retraso económico y lleva a una asignación subóptima de recursos. Son siempre simultáneamente ventajas y perjuicios aunque no sea ésta su apariencia.

En íntima relación con el dirigismo fiscal está el poder político de los grupos organizados de intereses. Hoy son asociaciones no sólo económicas los que puján por ventajas parciales que se convierten en "derechos adquiridos". A veces el Estado o el fisco está acosado por un movimiento coordinado de estos intereses sectoriales.

6. Minimizar la intervención tributaria en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica.

Neumark lo define del siguiente modo: "el principio de minimización de las intervenciones tributarias en la esfera privada y en la libre disponibilidad económica de los individuos exige que la intromisión por parte de la Administración tributaria en las condiciones privadas y personales de los contribuyentes, así como la restricción, fiscalmente condicionada, de la libre disponibilidad económica de los individuos, se mantengan dentro de los límites que permita la observancia de los principios presupuestario-fiscales y de justicia, considerados como de rango superior, así como de los principios derivados de la política de estabilización y de la de crecimiento".

Se trata de un principio subsidiario pues debe ceder al de capacidad de pago; el autor menciona que este último hace imprescindible la invasión de la esfera privada.

La cuestión es, hasta que punto prima la libertad de los ciudadanos en relación con las necesidades del Estado. En Estados Unidos se defiende la libertad más que en Alemania mientras que Suiza está en una posición intermedia.

7. Evitar distorsiones a la competencia y favorecerla.

El principio se basa en la afirmación de que la libre competencia es una institución deseable porque asegura una aproximación a la asignación óptima de los recursos y revela las escalas individuales de preferencia, aunque reconoce su incapacidad para alcanzar los objetivos de la economía del bienestar. Esto implica tanto la abstención de intervención en situaciones en las que existe razonable competencia (siempre que no sea necesario por el principio de justicia) como su estímulo, en tanto sea imperfecta por razones no fiscales. Tradicionalmente se le conoce como principio de neutralidad.

El impuesto sobre la renta no afecta, en general, la competencia salvo en lo relativo a las formas jurídicas y a la tributación de las ganancias de capital entre otros.

8. Suficiencia.

Este principio postula que el sistema tributario pueda cubrir las necesidades financieras del Estado, por lo que se deben tomar en cuenta dos aspectos: el gasto público a cubrir y los ingresos necesarios para ello. Es conocido que estas dos magnitudes están íntimamente relacionadas, al postular algo de una, se requiere ineludiblemente abordar la otra.

Por un lado, podemos observar que existen límites al nivel de tributación que puede soportar una economía, mientras que por el otro también es cierto que hay ciertas necesidades que el Estado debe indefectiblemente cubrir. Estos serían los dos extremos del análisis y son una cuestión previa al problema planteado. Además, en la actualidad -a diferencia de las nociones corrientes cuando se editó la obra de Neumark- no es aceptable la financiación del gasto con déficit o deuda.

El autor lo define de la siguiente forma: "el principio de suficiencia de los ingresos tributarios exige que la totalidad del sistema fiscal de un país, bajo el supuesto de un racional equilibrio financiero vertical, se estructure cuantitativa y cualitativamente de manera tal que los ingresos tributarios permitan en todo 'nivel' político, la cobertura duradera de los gastos que este haya de financiar tributariamente" (Op.Cit. p, 85).

9. Capacidad de adaptación o incrementación

Este principio intenta solucionar el problema que causan necesidades de financiación adicionales al margen de la "expansión normal" de los gastos o la existencia de nuevos proyectos de gastos continuados; en ambos casos, se requieren ingresos tributarios adicionales.

"el principio de suficiencia de los ingresos tributarios exige que la totalidad del sistema fiscal de un país, bajo el supuesto de un racional equilibrio financiero vertical, se estructure cuantitativa y cualitativamente de manera tal que los ingresos tributarios permitan en todo 'nivel' político, la cobertura duradera de los gastos que este haya de financiar tributariamente"

El autor lo define de la siguiente forma: "el principio de la capacidad de adaptación de la imposición en la política de cobertura implica que el sistema fiscal ha de permitir que, en caso necesario y a corto plazo, se consigan mediante medidas jurídico-tributarias, los ingresos complementarios que sean imprescindibles para la cobertura económicamente racional de unas necesidades adicionales, notablemente superiores a la medida usual ("normal"), surgidas como consecuencia de nuevos gastos de carácter permanente o de carácter único y extraordinario" (Op.Cit. p. 89).

10. Flexibilidad activa

El autor formula el principio como sigue: "el principio de flexibilidad activa de la imposición comporta el imperativo de, mediante una correspondiente

organización de las estructuras del sistema fiscal y de los procedimientos de imposición, por una parte, y de las facultades jurídico-políticas para una variación de las cargas fiscales que se corresponda con la coyuntura y que asegure la estabilidad aproximada del valor del dinero y del empleo, por otra, poner a la política fiscal en condiciones de contrarrestar tanto las tendencias inflacionistas del desarrollo como las deflacionistas" (Op.Cit. p. 342.). Para ello, la variación de las cargas fiscales deberá operar en dirección opuesta a movimiento del valor del dinero y del empleo.

Tiene por finalidad facilitar la ejecución de medidas anticíclicas aumentando la presión fiscal en fases de prosperidad para evitar inflación; o reduciendo aquella, para que la recesión no se convierta en depresión.

El impuesto más adecuado es el de la renta por el efecto inflacionista que tienen los impuestos generales a las ventas. La experiencia indica que el trámite legislativo puede demorar la aplicación oportuna de este principio. Pueden establecerse procedimientos que permiten al Poder Ejecutivo variar la incidencia de ciertos índices como la renta nacional, empleo, precios, etc.

11. Flexibilidad pasiva (incorporada).

Este es un principio estrechamente relacionado con el de flexibilidad activa que requiere de intervenciones ad hoc, mientras que el que analizamos provoca efectos estabilizadores en términos casi automáticos. El autor lo define del siguiente modo: "de acuerdo con el principio de flexibilidad pasiva ('incorporada') de la imposición se ha de estructurar el sistema fiscal, en lo relativo a su composición cualitativa y a los procedimientos técnico tributarios aplicables a cada uno de los impuestos, de manera que la evolución de sus rendimientos, supuesta la invariabilidad del derecho tributario, contribuya a amortiguar las fluctuaciones a corto plazo de la actividad económica general, particularmente las del valor monetario y **las del empleo sin que resulte perjudicado a cierto plazo el crecimiento económico que se considera satisfactorio**" (Op.Cit. p. 356.).

Esta flexibilidad pasiva o incorporada se mide por la relación entre la **variación absoluta de la recaudación de un impuesto y la variación absoluta del PIB**; en este efecto tienen gran importancia la escala de tipos, la amplitud

de la base del impuesto en relación con su totalidad (en el impuesto a la renta relación entre ganancias gravadas y ganancias totales), la distancia entre el momento en que se producen los hechos imposables y el efectivo ingreso del impuesto y otros.

12. Favorece al desarrollo

La política fiscal no debe tener efectos que frenen el crecimiento y debe promoverlo cuando su tendencia a largo plazo esté por debajo de lo deseado.

Es un objetivo como en toda política económica, el crecimiento vigoroso hasta continuo. Neumark entiende que las medidas de la política de gastos o crédito poseen en general una importancia mucho mayor que la tributaria como instrumentos en la política de crecimiento.

Es adecuado cuando permite o facilita una política racional de estabilidad, de distribución y de estructuras.

También favorecen el crecimiento, a través de una racional asignación de recursos, las medidas estabilizadoras de promoción de la competencia.

13. Congruencia y sistematización.

Neumark define a este principio como "...una estructura del sistema fiscal en su totalidad y en sus particularidades de tal naturaleza que, de un lado, no se desatienda por entero o en su mayor parte éste o aquel objetivo perseguido por otros principios de la Política Fiscal como consecuencia de la existencia de lagunas en tanto que, simultáneamente, se presta una atención unilateral (desmesurada) a los objetivos perseguidos por otros principios y que, por otra parte, no haya contradicción alguna entre cada una de las medidas tributarias en particular" (Op. Cit. p. 399).

14. Transparencia.

El autor lo define en los siguientes términos: "El principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir: con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, líneas directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en éstos mismos como en los funcionarios de la Administración Tributaria, y con ello la arbitrariedad en la liquidación y recaudación de los impuestos" (Op. Cit. p. 408).

15. Factibilidad

Este principio es definido de la siguiente forma: "...postulado de que se configure la política Fiscal, en sus principios generales y en sus particularidades, de manera que sus medidas y los objetivos que con ellas se persiguen satisfagan la comprensión intelectual y las tendencias políticas del contribuyente medio (típico), por una parte, y las atribuciones institucionales y materiales de los órganos de exacción, recaudación y control, por otra, resultando así eficazmente aplicables y practicables" (NEUMARK, Fritz. Op. Cit. p. 424.).

16. Continuidad

Neumark define al principio con los siguientes términos "El principio de continuidad de las normas jurídico-tributarias exige que las disposiciones contenidas en las leyes tributarias, en los reglamentos, etc., cuya modificación a corto plazo no resulte imperativa por razones derivadas de los objetivos perseguidos con los principios de capacidad de adaptación y de flexi-

bilidad activa de la imposición, no se modifiquen más que después de grandes intervalos de tiempo y, en lo posible, en el marco de reformas generales y sistemáticas" (Op. Cit. p. 432).

17. Economicidad.

La definición del principio aportada por Neumark es la siguiente: "...la composición de un sistema fiscal y la estructuración técnica de sus elementos han de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control, bien sean a cargo de los organismos públicos o de los contribuyentes, no sobrepasen en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos político-económicos y político-sociales de rango superior de la imposición" Op.Cit., p. 440.

18. Comodidad

Este principio integra también uno de los cánones de la imposición de Adam Smith quien lo definió diciendo que "...todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la manera que sean más cómodos para el contribuyente" (SMITH, Adam: Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, octava reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 1994, p.726). Neumark lo define diciendo: "de acuerdo con el principio de comodidad de la imposición deberán estructurarse las disposiciones de cada impuesto, en cuanto a las obligaciones de los contribuyentes relacionadas con el cálculo y pago de la deuda tributaria, de manera que se "les concedan a éstos todas las facilidades posibles" previa observancia de los principios impositivos de rango superior" (Op. Cit., p. 448).

CAPÍTULO III:

EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO FRENTE A LOS PRINCIPIOS DE FRITZ NEUMARK

A. Principios político Sociales

Con el hito del surgimiento del IVA, los impuestos han pasado de medio de coberturas eventuales a fines determinados en forma permanente (redistribución). De ser cargados a ciertos grupos a gran parte de la población mediante el gravamen al consumo (desigualdad vertical y generalidad). De la mera recaudación como instrumento de la Hacienda Pública al logro de fines extrafiscales como **redistribución de riquezas, promoción de actividades económicas** y a favorecer regiones geográficas escogidas por el potencial económico que representan para una nación.

Si bien es cierto que valorizar la justicia de un tributo a la luz de Neumark o bien de su antecesor Smith, se hace imprescindible, integrar **postulados de generalidad, uniformidad** e igualdad. Entonces coincidimos que el IVA grava a los consumidores de una población que somos todos. Que independientemente de contar con la discapacidad de ser uniforme, pues grava sin importar clase social o nivel de renta (no se observa la igualdad vertical). Su carga por lo menos en forma horizontal es neutral, porque no se da lugar a efectos económicos discriminatorios contra bienes y servicios, pero si entre personas (violando la igualdad).

Dentro de sus grandes ventajas que apuntalan hacia reivindicar un tributo injusto por naturaleza encontramos:

a.1. Premia a los habilidosos de un circuito de producción que logran darle valor agregado a lo que comercializan y neutraliza a los que no. Dando al consumidor final (el gran incidente de este impuestos) precisamente eso productos de valor y calidad agregada.

a.2. El principio de generalidad es simpatizante del principio de uniformidad en donde podemos observar con críticos de nuestra realidad política que los problemas internacionales ha adquirido cada vez mayor importancia para efectos de la reforma tributaria. La tan denominada integración que favorece esfuerzos de armonización, nos lleva a avanzar hacia un mercado común que implique más libertad de movimiento de las materias impositivas.

En Panamá, el impuesto entró en vigencia en 1976, y con cerca de 26 años de vigencia; mantenía restringido el componente de los servicios, que perjudicaba la técnica del tributo y su propia filosofía impositiva. Una materia tributaria reducida en un país donde más de 80% del PIB lo integran casualmente actividades de servicios, constituye una distorsión de los principios de justicia de Neumark.

1. Justicia

El IVA no constituye necesariamente una violación del principio de generalidad pero es criticable en la medida que afecta el principio de igualdad o dificulta una racional asignación de recursos económicos.

Tal como vimos con el impuesto sobre la renta, en muchas ocasiones existe evasión y el IVA al gravar el consumo es un medio indirecto para lograr que dichos evasores paguen impuestos.

En cuanto a la igualdad con el IVA no se cumple ya que al mantenerse una misma alícuota sin importar las condiciones del contribuyente,

se está gravando de igual forma a personas de distintas realidades (igualdad vertical).

La proporcionalidad es afectada ya que con el IVA en términos relativos no es igualmente oneroso la pérdida ocasionada a cada individuo. Inclusive grava los ingresos que están dentro del mínimo exento del Impuesto sobre la renta.

Sin embargo, pueden ser indicadores de la capacidad de pago los gastos de consumo sufragados con la renta. En las economías ricas el consumo representa alrededor del 90% de la renta personal disponible. En el IVA es muy difícil evaluar las características personales que dan origen a la capacidad de pago por lo que tiene efectos distintos a los del impuesto a la renta.

En general el IVA se aplica junto con un impuesto sobre la renta. Dado el alto grado de consumo de la renta no hay grandes diferencias entre ambos impuestos siempre que aquél se traslade plenamente y excluya a los alimentos. De todas maneras no tiene la posibilidad del impuesto sobre la renta de atender la situación familiar, edad, estado de salud, etcétera (postulados de justicia).

Al gravar por igual a ricos y pobres el IVA sólo puede ser redistributivo en la medida de que las personas con mayores ingresos consumen más y por tal razón aportarían más al fisco.

La tributación directa presenta mayores ventajas en el terreno de la equidad. Un aspecto comúnmente criticado del IVA es su regresividad, esto es, grava mayor porción de la renta de quienes perciben menores ingresos y menores porciones de la renta de quienes obtienen mayores ingresos.

B. Principios técnico tributarios

Muchos de los sistemas tributarios modernos cuenta con el IVA, como elemento catalizador de modernismo y liberalidad.

Siendo el IVA una modalidad de impuesto plurifásico que recae sobre la totalidad de las operaciones de venta, cualquiera sea la fase en que se efectuó, permite un tratamiento igualitario para distintos bienes tanto de importación como de producción nacional, y la trascendencia de atraer la transparencia en las relaciones económicas internacionales.

Si bien los **principios de justicia** son el principal alegato de los contribuyentes, la conveniencia financiera alegada por Smith, hoy distorsionada por la voz de la administración tributaria, que clama por recursos que refuercen la recaudación del ingreso.

La productividad del tributo se ha visto menoscabada por la constante erosión de la materia tributaria y fallas constantes y sostenidas de las propias administraciones, que prácticamente han complicado la comodidad tributaria y el principio de suficiencia.

1. Transparencia

El principio de transparencia se realiza mediante este tributo, al intentar ser barrera a la discrecionalidad de la administración o de que el contribuyente burle la legislación que nos regula.

- Éste fomenta los intereses contrapuestos entre el comprador y el vendedor a la hora de la elusión del tributo. Por un lado si el vendedor omite algún pago de impuesto retenido, el comprador en cuanto que el IVA soportado es deducible de su obligación tributaria será contrario a ocultar el impuesto. De ahí que el procedimiento permita efectuar con un buen nivel de

perfeccionamiento, el denominado cruce de información, ya que lo que es venta para una empresa, es compra para la otra. Y ello definitivamente favorece la comprobación e inspección del tributo, cumpliendo con el principio de transparencia.

- Otro elemento de transparencia es la exigibilidad documentaria y de registros que deben utilizar los sujetos pasivos. Esto es porque la modalidad aplicada a distintos sistemas es de tener un crédito del impuesto, lo que permite descontar por vía de la compensación el importe del IVA soportado por él; lo que requiere en base a razones cautelares de la Administración, como una garantía, el registro contable de las operaciones que confieren dicho derecho.
- Otro elemento que ha jugado un papel importante en el caso de este impuesto ha sido el utilizarlo como instrumento para fiscalizar a los inscritos o no en los registros tributarios de la administración. Incluso a detectar personas que entidades que no facturan.
- Esa neutralidad que puede ser negativa o sea que la política fiscal no debe intervenir en el mecanismo competitivo cuando exista una competencia aproximadamente perfecta. Y la negativa que nos recuerda que el mercado falla y que debe diseñarse una política fiscal que estimule esa competencia cuando esta sea imperfecta se manifiesta en dos formas: Neutralidad interna y externa.

2. Economicidad

Por otro lado, uno de los antiguos cánones de Smith que abarca tres tipos de costos a saber:

- El costo de la administración del tributo por el fisco
- Y la presión fiscal indirecta que son los **costes de cumplimiento** de las obligaciones del contribuyente y **los costos que deben afrontar los contribuyentes**, para cumplir con la retención, percepción o información de impuestos a terceros

Por un lado, todos sabemos que disponer de una estructura que fiscalice la administración correcta y oportuna es altamente deseada como costosa. Si bien es cierto es fácil su cálculo, la gran demanda de liquidaciones y revisiones que pueden surgir, deben tomarse en cuenta, a la hora de introducir el impuesto para darle sostenibilidad a las recaudaciones.

Por otro lado, en materia de exoneraciones, si se utiliza conceptos o base excesivamente amplias, tanto del punto de vista subjetivo como objetivo, aplicando en ciertos casos las denominadas exenciones en destino, entonces se puede correr el riesgo de aprobar controles que son de difícil realización y elevados costos.

Desde el punto de vista del fisco, se hace necesario como lo establece Alan Tait en su artículo de **“Es inflacionario un impuesto sobre el valor agregado”**, que al introducir el impuesto y administrar con eficacia se puede pensar que éste producirá efectos inflacionarios o anticiparlos y se puede caer en políticas expansionistas de salarios o bien del crédito y una intervención del gobierno por controlar los efectos de estas políticas que pueden resultar costoso y adverso al desarrollo.

Por el lado del contribuyente, los controles y registros que si bien son importantes para la inspección del impuesto, los

mismos, incluyendo los asesores tributarios son incurridos por el contribuyente. Por otro lado, están los costos del cobro de impuestos a terceros, costos indirectos que son absorbidos dentro de la logística de importaciones, exportaciones y comercialización nacional.

Sin embargo, el sistema de retención para los contribuyentes de derecho aunque es mucho más práctico para el Gobierno cobrarle a una sola persona más organizada que directamente al contribuyente final; le impone una carga organizativa al contribuyente de derecho el cual no es reconocido por el impuesto.

3. Comodidad

Finalmente es necesario resaltar los postulados de comodidad; recordemos que el pago se debe hacer lo más próximo al hecho generador, que da nacimiento a la obligación tributaria.

Este enunciado valorativo en el caso de nuestro país, se hace en forma declarativa. En el caso de la importación, se cancela junto a los impuestos aduaneros donde son declarados en forma cómoda, mediante el uso de una boleta de pago de múltiples tributos, para el caso de las declaraciones en caso de las ventas.

Sin embargo, transcurren hasta 15 días posteriores al cierre del periodo mensual en caso de los contribuyentes y existen condiciones para que el pequeño comerciante que al exceder el mínimo imputable cancele trimestralmente este impuesto.

Se cumple el principio de comodidad, cuando el contribuyente de hecho, delega en el de derecho, su responsabilidad de tributar el impuesto.

4. Conveniencia financiera

El IVA al tener sistema de débitos y créditos fiscal, convierte el tributo en complejo convirtiendo su aplicación en difícil de administrar y controlar violentando el principio de practicabilidad, comodidad y economicidad.

Al tratar de exonerar a por ejemplo operaciones no gravadas con el IVA lo transforma en aún más complicado porque exige mayores controles tanto del contribuyente de derecho como por parte de la administración.

La imposición indirecta permite limitar los consumos innecesarios y que contribuyen en menor medida al desarrollo y obstaculizan las importaciones menos beligerantes en el crecimiento.

La imposición indirecta posee una potencia recaudatoria que puede ayudar notablemente en el desarrollo de los países que encuentran en la disponibilidad de recursos financieros el principal obstáculo a su desarrollo.

La imposición indirecta presenta facilidades de administración y recaudación que hacen de ella una institución mucho más factible en los países en vía de desarrollo que otros tributos personales y directos que no pueden ser más que la meta final en el camino del perfeccionamiento fiscal.

La imposición indirecta permite mejorar la asignación de recursos y financiar el desarrollo con facilidad y eficiencia, cuando las circunstancias económicas e institucionales hacen imposible acudir a otras fuentes impositivas o no impositivas, con igual eficacia.

CONCLUSIONES

A. EL IVA FUE CONCEBIDO POR LOS ESTUDIOSOS:

1. Para que el denominado circuito económico y productivo de una nación, pudiera ser gravado con base a la incorporación de valor agregado a sus productos, para que el que más consume pague más sin importar su capacidad contributiva (según su renta o patrimonio).
2. Desde su nacimiento se diseñó, para incrementar los recaudos de los sistemas tributarios que buscaban satisfacer necesidades económicas debido a la disminución en la recaudación de impuestos al comercio exterior y sobre la renta.

B. EL IVA RECONOCE QUE EL AUMENTO DEL VALOR AGREGADO, ES APROXIMADAMENTE IGUAL A LA RENTA PERCIBIDA POR LOS PROPIETARIOS DE LOS FACTORES PRODUCTIVOS, PUDIENDO APLICARSE A LA SUMA DE CADA UNO DE LOS PAGOS EN CADA ETAPA DEL PROCESO PRODUCTIVO.

LA APLICACIÓN DEL IVA GENERA SITUACIONES DE INJUSTICIA TRIBUTARIA QUE SON CONTEMPLADOS COMO VIOLACIÓN A LOS POSTULADOS DE IMPOSICIÓN DE NEUMARK. PERO CONSECUENTEMENTE OFRECE UNA DIVERSIDAD DE INSTRUMENTOS QUE FACILITAN SU COMODIDAD, TRANSPARENCIA Y COSTO BENEFICIO EN FUNCIÓN AL SUJETO

ACTIVO DE LA RELACIÓN FISCO-CONTRIBUYENTE.

C. LA EVIDENCIA EMPÍRICA INDICA QUE LA IMPOSICIÓN INDIRECTA PROPORCIONA UN MAYOR PORCENTAJE DE RECAUDACIÓN QUE LA DIRECTA EN LOS PAÍSES EN VÍA DE DESARROLLO.

D. SE INDICA QUE LOS SISTEMAS FISCALES HAN DE APOYARSE SOBRE VARIOS IMPUESTOS, NO SOBRE UNA SOLA FORMA DE TRIBUTACIÓN.

SE RECONOCE GENERALMENTE, QUE LA MULTIPLICIDAD DE IMPOSICIÓN ES ABSOLUTAMENTE NECESARIA Y QUE HA DE SER RASGO TÍPICO DE CUALQUIER SISTEMA IMPOSITIVO EFICIENTE. LA IMPOSICIÓN INDIRECTA ES NECESARIA Y EN CONJUNTO CON LA DIRECTA, CONSTITUYEN LOS PILARES DE LA HACIENDA PÚBLICA.

E. EL IVA CUMPLIRÍA PLENAMENTE SU OBJETIVO DE JUSTICIA Y CON ÉL LOS PRINCIPIOS DE NEUMARK EN LA MEDIDA EN QUE:

- Se simplifique,
- Se amplie la base imponible,
- Se eliminen las exenciones innecesarias,
- Se equilibre la presión tributaria,
- Y cumpla la función redistributiva esperada por la sociedad.

LA APLICACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SOBRE LAS VENTAS

Bartolomé Mafla - José González - Bolívar Altamiranda

ÍNDICE

	<i>Página</i>
INTRODUCCIÓN	201
CAPÍTULOS	
I. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	202
II. EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS	203
III. MARCO GENERAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	203
IV. LINEAMIENTOS Y ALTERNATIVAS PLANTEADAS POR LOS ORGANISMOS INTERNACIONALES CON RELACIÓN A LA TRIBUTACIÓN Y EL COMERCIO ELECTRÓNICO	207
V. EL COMERCIO ELECTRÓNICO Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	210
VI. EL COMERCIO ELECTRÓNICO Y EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO (IVA)	212
VII. CONCLUSIONES	214

INTRODUCCIÓN

En este trabajo, es nuestra intención exponer los tratamientos tributarios que sugieren los organismos internacionales y algunas naciones, en relación a la tributación que debe aplicarse a las operaciones de comercio electrónico, más precisamente en concordancia al Impuesto sobre el Valor Agregado. Además hablaremos de los problemas que se plantean para gravar estas operaciones, así como las acciones que se encuentran desarrollando esos organismos, tendientes a dar respuesta a este fenómeno y beneficiarse de las ventajas que otorga la implementación de las nuevas tecnologías.

Fenómeno, porque el comercio electrónico se puede realizar de manera indirecta, es decir, enviando los bienes comercializados a través

de canales tradicionales de distribución (por ejemplo, envío postal y servicios de mensajería), o de manera directa, es decir, que el pedido, pago y envío de los bienes intangibles y/o servicios se realice a través de la Web (como por ejemplo, programas informáticos, servicios de información y otros).

De antemano advertimos que este trabajo no aportará nuevas posturas o soluciones, sino que presentará la recopilación de estas. Y más bien, por lo revolucionario del comercio electrónico y su relación a la tributación, al terminar la lectura de este documento, con toda seguridad, surgirán nuevas interrogantes, porque la velocidad de los avances tecnológicos, probablemente, ya han puesto estos criterios a prueba.

I. EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Origen

Tiene su nacimiento a finales del siglo XVIII en el Reino Unido como medida para financiar la seguridad del estado. No fue hasta entrado el siglo XX que su desarrollo se propago por Europa y América. Es curioso señalar que solo existen dos países que no gravan la renta personal en América; Uruguay y Paraguay.

Concepto

Renta, utilidad o beneficio que rinde anualmente una cosa, o lo que de ella se cobra y lo que paga en dinero o en frutos un arrendatario este es el significado que nos da el diccionario de la lengua española. Concepto simple y amplio, pero en el sentido práctico o más bien en el técnico, como nos indica el profesor Gnazzo, tiene un contenido complejo, de naturaleza esencialmente económica y jurídica, que se hace necesario precisar al incorporarlo como materia imponible del impuesto.

Tipos

Teniendo en cuenta este sentido técnico, tributariamente tenemos que se reconocen dos tipos o formas de renta: renta producto y renta ingreso.

La renta producto, considera a la misma como una corriente o flujo regular de riqueza. Este aspecto es restringido toda vez solo trata como renta al producido regular derivado de una fuente permanente. Lo que puede ser salario, alquileres, dividendos, intereses y el resultado positivo de actividades comerciales, industriales y agropecuarias

La renta ingreso, se define como todo incremento patrimonial. Este aspecto es amplio, integral de renta que incluye la renta producto y además a todas las ganancias de capital, ocasionales y las llamadas imputadas o psicológicas.

Ganancias de capital incluyen fundamentalmente las utilidades de la venta de bienes muebles e inmuebles. Las ganancias ocasionales son las generadas por herencias, donaciones y juegos de azar. Por su parte, las psicológicas o imputadas, comprenden las puedan cuantificarse por el goce o disfrute de una casa de recreo o de un avión o nave.

Existe por lo general el hecho de gravar la renta producto. Las ganancias de capital y las ocasionales son, o bien exoneradas o bien tratadas especialmente dentro o fuera del impuesto regular.

Musgrave escribe que, "El concepto de renta imponible que ha conseguido creciente aceptación entre los teóricos de la hacienda, es el acrecentamiento total. La renta se define como igual al consumo durante un periodo dado, más el aumento del valor neto. De acuerdo con este concepto, todos los aumentos de la riqueza son incluidos, sea cualquiera la forma en que se reciben o cualquiera la fuente de la que proceden. Las retribuciones de los factores, tales como rentas de la propiedad, intereses, beneficios y salarios, están incluidas junto con las donaciones, herencias, ganancias del juego y cualquier clase de ganancias debidas a suerte. Todos estos acrecentamientos están incluidos con independencia de que tengan lugar a intervalos regulares o irregulares, de que sean esperados y de que sean realizados (convertidos en dinero). Análogamente, todas las disminuciones de la riqueza son tenidas en cuenta, ya tomen la forma de uso y desgaste, envejecimiento técnico, disminución del valor debido a cambios en el mercado, perdidas en el juego o cualesquiera otras. Consideraciones de tipo administrativo, no siempre permiten una adhesión drástica a este concepto general de acrecentamiento, pero este no evita la necesidad de un concepto teórico coherente."

Existen discrepancias sobre el tratamiento tributario que debe hacerse a las ganancias de capital y las ocasionales entre los expertos en tributación a lo largo del desarrollo y evolución de este tema. Entre lo principal a destacar en este punto con referencia a la renta es que evidentemente son parte o formas de renta. Debido a sus particularidades propias de cada caso y al ser un tema en constante dinámica y tratamiento especial en diferentes latitudes, cada sistema velará basados en sus intereses y enmarcados en los principios de la tributación para su mejor incorporación a los sistemas de cada uno. Lo importante es no caer en la doble tributación e injusticias a los individuos participantes.

Con el desarrollo del comercio y el nacimiento obligado de las sociedades se hace

imperiosa la necesidad de incluir las mismas en el tema tributario, al tener estas las rentas de sus actividades mercantiles. Surge entonces la polémica al no poder identificar a los socios o accionistas de la sociedad. De este punto nacen cuatro formas básicas en miras de resolver esta situación:

- Gravar solo la renta de las sociedades. Teniendo en cuenta el fundamento económico, una sola renta.
- Gravar solo a los accionistas. Basados igualmente en una sola renta.
- Sistema clásico. Basado en dos personas distintas gravando a la sociedad y a los accionistas, cayendo en la doble tributación. Paradójicamente es el más utilizado ya que se basa en el fundamento jurídico de que son personas distintas ante la ley.
- Sistema de Imputación. Gravando a ambas personas, pero atenuando la doble tributación a través de sistemas de imputación total o parcial (tendencia actual).

II. EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS

Concepto

Este tipo de impuesto es parte de los llamados impuestos al consumo, ya que inciden económicamente en el consumidor final. Consiste en grabar con alcúotas fijas las ventas de transferencias de bienes y servicios. En este tipo de impuesto es importante señalar que existen dos tipos de agentes que participan en su ejecución. El contribuyente de derecho, aquel que está obligado ante el fisco a presentar la declaración de las operaciones y que en muchas ocasiones actúan como agentes de retención o responsables, y el de hecho aquel que finalmente paga el impuesto, el consumidor final.

Modalidades

Antes de explicar los tipos de impuestos sobre las ventas, es importante señalar que en la operación mercantil de ventas existen diferentes agentes que intervienen agregando valor agregado al producto hasta llegar a un consumidor final. Teniendo esto presente es que existen diferentes eslabones en esta cadena que van desde los productores pasando por los importadores, fabricantes, mayoristas, distribuidores, minoristas hasta llegar el producto al consumidor final. Claro esta que dependien-

do del producto o servicio esta cadena puede acortarse así como también alargarse.

Teniendo presente esto, se identifican tres tipos de impuestos generales sobre ventas y servicios:

- Impuestos en todas las etapas. En la práctica no se aplica aunque algunos lo relacionan con el impuesto municipal en el caso de Panamá. Consiste en gravar todas las etapas de la comercialización del producto o servicio. Tiene incidencia directa en los precios, implica una administración más compleja en cuanto involucra a todos los contribuyentes. Promueve la verticalización del proceso de comercialización, "acorta la cadena". Afecta duramente las exportaciones y es una importante fuente de recaudación, pero implica una administración más compleja.
- Impuestos en una sola etapa. Se aplica a una de las tantas etapas o eslabones de la cadena de comercialización. Aplicarla en las diferentes etapas tiene sus ventajas y desventajas desde igualmente diferentes puntos de vista. Por ejemplo, si se aplica en la primera etapa, promueve la reducción de los precios de venta de estos, promoviendo la creación de agentes intermediarios con la consecuente inflación de los precios de estos. Si se aplica en la última etapa se tendría una mayor recaudación una administración más complicada (mayor cantidad de contribuyentes) pero afecta directamente a las exportaciones.
- Impuestos en todas las etapas pero sobre el valor agregado en cada una. Conocido por sus siglas IVA, es el más justo y neutro, por cuanto que grava solamente la porción de valor que se le agrega en cada una de las etapas al producto o servicio. Favorece las exportaciones, por cuanto que se puede identificar el impuesto determinado en cada etapa y aplicar el sistema de alcúota cero.

Cálculo del Valor Agregado

Existen dos formas de calcular el valor agregado, una es la suma de las ventas y restar las compras y multiplicar el neto resultante por la alcúota, este es lo que se llama "base a base", el otro es el sistema de "impuesto a impuesto"; el cual consiste en deducirle al impuesto de las ventas (Débito Fiscal) el impuesto sobre las compras (Crédito Fiscal).

III. MARCO GENERAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

El uso de la Internet ha permitido el vertiginoso desarrollo de una novedosa y alternativa forma de hacer negocios, denominada comercio electrónico, en inglés e-commerce.

El comercio electrónico se ha constituido en el medio por excelencia, para que, tanto las grandes, como las medianas y pequeñas empresas puedan hacer sentir su presencia en este mundo globalizado. Porque, el uso de las tecnologías, particularmente la Internet, permiten que se negocien, concluyan, paguen y entreguen bienes digitales y se presten servicios, sin intermediario, con velocidad, sencillez y a bajos costos.

Este capítulo tratamos el concepto y las peculiaridades del comercio electrónico.

Concepto

Por parecernos el más amplio, porque reúne la mayoría de los criterios formulados sobre este tema, escogimos el concepto siguiente:

“Entendemos por “comercio electrónico” al conjunto de aquellas transacciones comerciales y financieras realizadas a través del procesamiento y la transmisión de información, incluyendo texto, sonido e imagen. Dicha información puede ser el objeto principal de la transacción o un elemento conexo a ella.

Como puede apreciarse, la definición es amplia e incluye cualquier forma de transacción de negocios en las cuales las partes interactúen electrónicamente en lugar de hacerlo en forma física. Establecer contacto con clientes, intercambiar información, vender, realizar soporte pre y posventa, efectuar pagos electrónicos y distribución de productos son algunas de las formas de negociar electrónicamente.

El comercio electrónico es un subconjunto de la sociedad de la información, en la cual las nuevas tecnologías, en particular el uso de la red, se aplican a transacciones comerciales de contenidos muy diferentes, realizadas, tanto entre empresas (business to business) o entre empresas y consumidores privados o públicos

(business to consumers o business to administrations)”.⁽¹⁾

Cualquiera sea la definición del término comercio electrónico, amplia o restrictiva, sus relaciones con la sociedad de la información o su trascendencia, nos enfrentamos ante un fenómeno novedoso que lógicamente influye en la tributación.

Clasificación

La clasificación a la que más se recurre en esta materia, es la que distingue en cuanto a los sujetos, catalogándola así:

- Entre empresas o business to business: donde son entes jurídicos tanto el comprador como el vendedor.
 - Entre empresa y consumidor o business to consumers: las empresas venden sus productos y prestan sus servicios -a través de un sitio Web- a clientes que los utilizarán para uso particular.
 - Entre consumidor y consumidor o consumers to consumers: esto es factible en el comercio electrónico, tal es el caso de los remates en línea, donde los consumidores realizan operaciones entre sí.
 - Entre consumidor y la administración o consumers to administrations: los ciudadanos interactúan con las Administraciones Tributarias a efectos de presentar sus declaraciones juradas y/o realizar el pago de los tributos. También para obtener asistencia informativa u otros servicios.
 - Entre empresa y administración o business to administrations: Las administraciones públicas actúan, tanto como agentes reguladores y promotores del comercio electrónico como usuarias del mismo.
- Por otro lado, existe otra clasificación de vital importancia y es la que concierne a la entrega y pago del bien:
- Indirecto: Consiste en adquirir bienes tangibles que necesitan ser enviados usando canales convencionales de distribución (envío postal y servicios de courier).

(1) “Las Administraciones Fiscales en un Mundo Electrónico” (Montreal, Canadá, 3-6 de junio de 2001) encontrada en: http://www.mecon.gov.ar/comercio/electronico/operaciones_montreal.htm

Esta clase sigue subordinada a la regulación tributaria de modalidad tradicional.

- **Directo:** Aquí el pedido, pago y envío del bien se produce online; son bienes de naturaleza intangible que viajan por la red. Para la materia tributaria es el Directo quien posee mayor relevancia, pues se torna dificultoso establecer la naturaleza intrínseca de la operación, ya que en los derechos y productos que se transmiten vía digitalización, no se materializan los objetos.

A esa problemática se suma la localización del sujeto pasivo, a fin de determinar la imposición indirecta. Lo cual se ve acrecentado por la reducción o supresión de intermediarios en la cadena de comercialización. A los cuales, la Administración Fiscal suele asignar el carácter de agentes de retención.

La cuestión radica en determinar si un servidor o el sitio Web de un vendedor incorporado en un servidor, constituye un establecimiento permanente para los efectos fiscales.

Medios de pago

En el comercio electrónico, además de realizar la entrega del bien mediante un medio electrónico, también se puede concretar el pago por vía electrónica. Los más usados medios de pago en el comercio electrónico son los siguientes:



- **Tarjetas de crédito y débito:** Mediante un registro generado por el propio sistema informático que realiza la transacción, quedan plasmados los datos del banco originario, el motivo de la transacción y el banco aceptante.

Para los negocios con el exterior, en virtud de las reglas de prevención del blanqueo de capitales, los giros se complican, quedando siempre debidamente controlados, incluso de forma física.

- **Dinero electrónico:** Dinero almacenado en una tarjeta inteligente (Smartcards), también llamada genéricamente monedero. Las tarjetas inteligentes son similares en tamaño a las tarjetas de crédito, con un conjunto de contactos que proveen la interfaz electrónica a un microprocesador interno, con su propia memoria y sistema operativo. Puede no tener la identificación del usuario, dificultando en ese caso rastrear la fuente.
- **Cheques digitales:** Son similares a los cheques físicos, donde las palabras claves (passwords) utilizadas por las personas adherentes, tendrán el mismo valor jurídico que la firma ológrafa. Este mecanismo está aun en desarrollo, contando entre sus desarrolladores más fieles a los EUA y Argentina.

Establecimiento permanente

Una de las formas más comunes en que se determina la presencia del desarrollo local de actividades generadoras de rentas o ingresos en una determinada jurisdicción, consiste en la identificación de un establecimiento permanente.

De acuerdo al artículo 5to. del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y el Patrimonio elaborado por la OCDE establecimiento permanente se define como "lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad comercial".

La cuestión radica en determinar si un servidor o el sitio Web de un vendedor incorporado en un servidor, constituye un establecimiento permanente a efectos fiscales.

Primero debe hacerse referencia a la función que realice dicho servidor o página Web; porque si es utilizado únicamente para actividades complementarias, tales como la publicidad o promoción, sería entonces de los casos que el Modelo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo del Comercio (OCDE) excluye. Cuestión contraria será si está dirigi-

do a desarrollar actividades principales del trabajo de la correspondiente empresa, que pueden ser: suministro y alojamiento de sitios informáticos, mantenimiento a distancia de programas y equipos, provisión de programas y su actualización, suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos, suministro de enseñanza a distancia, suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio, etc. Ya sea la venta directa de estos bienes o la contratación de servicios, así como cualquier otra actividad de recepción de pedidos u órdenes de compra, servicios post-venta y de organización de envíos de mercancías.

Lo cierto es que un sitio Web no tiene otra apariencia física que su servidor y por otro lado el servidor puede encontrarse en un edificio, pero también en el ordenador portátil de una persona que cambia constantemente de sitio, es posible que se cambie el sitio Web electrónicamente a otro servidor sin necesidad de trasladar los servidores, incluso la empresa puede tener su sitio pero no ser propietaria del servidor o no ser dueña de ninguno de ellos, arrendados ambos por un proveedor de servicios y compartidos entonces con otros usuarios. Además puede ser muy difícil establecer las transacciones que deberían ser atribuidas al servidor como establecimiento permanente, pues pueden haber servidores conectados entre sí y localizados en muchas jurisdicciones que intercambian las señales y actúan alternativamente dependiendo del volumen del tráfico electrónico en cada momento, lo cual plantea enormes problemas prácticos en orden a determinar qué servidor fue usado en un momento particular y para qué actividad.

Al respecto no existe un criterio conclusivo ni absoluto, de hecho en la práctica existen casos de doble o múltiple imposición y de hasta de nula imposición.

Pero sí hay determinadas propuestas de soluciones a tener en cuenta:

- Fijar la obligación de señalar, por parte de la empresa, el lugar que considera su principal sede de dirección efectiva. Por su-

puesto que esta alternativa asume el riesgo que la empresa elija su sede en países de baja tributación, los llamados Paraísos Fiscales.

- Aplicar la regla del lugar de residencia del autor intelectual, tomando por país la residencia de quien explota la propiedad intelectual de una idea o concepto por intermedio de una empresa virtual. Aquí también podrá manipularse a fin de disminuir la tributación; además se tendrá que fijar un establecimiento permanente tantas veces como el titular se mude de residencia.
- Utilizar la regla del artículo 17 del Modelo OCDE, generalmente aplicable a artistas y deportistas, según la cual las rentas obtenidas puedan someterse a imposición en el país en donde se realicen las actividades, sin necesidad de que exista o no un establecimiento permanente. Sin embargo, se mantiene el problema de la cuantificación o determinación de la renta gravable.
- Valerse del criterio de la cifra relativa global (cifra relativa de negocios), entendiéndose aplicar a los beneficios mundiales obtenidos una fórmula entre las diferentes jurisdicciones en donde la empresa realice actividades. Debido a la aplicación compleja y poco fiable de este método, es que ha sido prácticamente descartado por la OCDE; quien prefiere optar por la contabilidad separada.
- Abandonar el concepto de establecimiento permanente. De acuerdo con esta regla, el Estado de residencia del cliente o usuario de la red se abstiene de gravar la renta generada en una operación, siendo el Estado de residencia de la empresa que otorga el servicio o vende el bien, el que gravará la renta generada en la operación. Esta solución es prácticamente inviable ya que estancaría la negociación de convenios entre países en vías de desarrollo y desarrollados, así como que se tendrían que revisar los convenios vigentes, perjudicando la repartición de renta entre los países.

Las ventajas del comercio electrónico son evidentes. El comprador puede ver de manera rápida todo el escaparate electrónico y no

tiene que ir tienda por tienda en busca del producto deseado. Se optimiza también el tiempo de atención al cliente, que no tiene que esperar largas colas para ser atendido. Por su parte, el vendedor también se beneficia, puesto que puede ofertar sus productos sin necesidad de mostrarlos físicamente al comprador. Otras ventajas del comercio electrónico son las siguientes:

- 1) Reduce los retrasos gracias a la velocidad de transmisión,
- 2) Disminuye el ciclo de producción, creando mercado más competitivos,
- 3) Hace posible la igualdad de trato a los clientes independientemente de sus características individuales: nacionalidad, lugar de residencia, etc.,
- 4) Amplia de forma considerable el mercado potencial de las empresas, y
- 5) Faculta a las pequeñas y medianas empresas el acceso a mercados que de otra manera tendrían vetados por su elevado costo.

Pese a todo, también es cierto que este tipo de comercio presenta sus inconvenientes, algunos de ellos potencialmente peligrosos y todavía por solucionar. Entre ellos, el más importante es la falta de seguridad en los procesos de compraventa. En el caso del comercio tradicional, como se ha indicado anteriormente, la mayoría de las transacciones se efectúan cara a cara, por teléfono o por correo. Todas estas actividades pueden considerarse intrínsecamente seguras. Sin embargo, en el caso del comercio electrónico, la interacción entre comprador y vendedor se realiza a través de una red abierta (Internet), que no puede considerarse un canal de comunicación seguro a menos que se adopten ciertas medidas de protección.

El estudio y desarrollo de estas medidas de protección es precisamente uno de los objetivos fundamentales de la criptografía. Ésta proporciona al comercio electrónico las herramientas necesarias para garantizar, dado el caso, el carácter secreto de la información intercambiada (confidencialidad), así como la no manipulación de la misma entre el origen y el destino (integridad).

Sin embargo, el problema de la identificación de las partes (autenticación) todavía no

está del todo resuelto. A este respecto, conviene señalar que una de las situaciones más preocupantes actualmente es la publicación de los datos personales y confidenciales del comprador (como por ejemplo el número de su tarjeta de crédito) en un medio totalmente abierto como es Internet. Otro tema pendiente de resolver es el de cómo obtener los resguardos que permitan realizar posteriores reclamaciones tanto al comprador como al vendedor en el caso de que alguno de ellos se sienta perjudicado por el otro una vez concluida la transacción.

Hoy en día existen diferentes protocolos como el SET (Secure Electronic Transaction) o el SSL (Secure Sockets Layer) que se ocupan de que este tipo de transacciones a través de redes informáticas sean lo más seguras posibles. Sin embargo, ninguno de ellos ofrece todavía una seguridad completa, ya que únicamente son capaces de solucionar de forma parcial los problemas antes apuntados, con lo que tanto el comprador como el vendedor pueden todavía ser engañados. Así, por ejemplo, puede darse la situación de que el comprador pague un producto y posteriormente no lo reciba, o bien que el vendedor entregue un producto y posteriormente no pueda cobrarlo. Además, lo que es más peligroso, que ninguno pueda demostrar que ha sido engañado por el otro.

IV. LINEAMIENTOS Y ALTERNATIVAS PLANTEADAS POR ORGANISMOS INTERNACIONALES

Aun cuando el desarrollo del comercio electrónico comenzó en Estados Unidos, ya las principales organizaciones internacionales y muchas otras naciones, se ocupan activamente de cuestiones relacionadas con el comercio electrónico, como: la propiedad internacional, la seguridad de la Internet y la aplicación de impuestos. Para asegurar que el comercio que se realice en la Internet esté libre de restricciones comerciales y que tanto los países en desarrollo como los industriales tengan acceso a las oportunidades que ofrece el negocio electrónico.

En uno de los pocos aspectos en que coinciden los teóricos es precisamente en que se trata de un problema mundial, de modo que las soluciones legislativas deberán venir de

instituciones internacionales. Analicemos entonces las posiciones de algunas de estas entidades:

Organización Mundial del Comercio (OMC): En Ginebra, 1998, presentó un informe denominado Comercio Electrónico y el Rol de la Organización Mundial del Comercio (Electronic Commerce and The Rol of the WTO), el cual explica el impacto, costos y beneficios financieros del comercio electrónico, destaca lo significativo que sería para los países en desarrollo, y además toca en un punto, la necesidad de resolver el problema de la tributación. Al respecto determina que los Acuerdos Generales, Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT) y el Acuerdo sobre Comercio de Servicios (GATS), deben ser primero analizados y ajustados a la tributación del comercio electrónico; dejando hasta ahí el tema, sin emitir un pronunciamiento formal y expreso sobre política fiscal y tributación en el comercio electrónico. En reuniones posteriores se ha vuelto a hablar sobre el tema, pero la falta de consenso impide alcanzar conclusiones.

Organización para la Cooperación y Desarrollo del Comercio (OCDE): Representa alrededor del setenta por ciento (70%) del comercio global. Es una de las organizaciones internacionales más activas en la promoción del comercio electrónico, ya en 1997 y 1998 celebró dos conferencias ministeriales sobre el tema.

Por su parte, el Comité de Asuntos Fiscales (CAF, Committee on Fiscal Affairs) de la OCDE ha realizado un proyecto de "*Condiciones Marco para la Tributación*" (The Taxation Framework Conditions), además de un programa de trabajo, cuya finalidad es el establecimiento de normas tributarias destinadas a regular el comercio electrónico. Las discusiones respecto a tales condiciones marco se pueden resumir en cuatro posiciones básicas:

- **Tratados Internacionales:** se afilian a la posición que establece que las normas internacionales vigentes son aplicables al comercio electrónico, requiriéndose solamente de algunos ajustes y aclaraciones.
- **Imposición al consumo:** que el gravamen se lleve a cabo en el lugar donde se

consume el producto. Se ha establecido además considerar el suministro de productos digitales como una prestación de servicio y no como una provisión de mercancías; lo cual implica alarmantes injusticias si pensamos que una misma mercancía por el hecho ser transmitida por uno u otra vía se gravará de manera distinta.

- **Administración Tributaria:** plantea que la recaudación del comercio electrónico debe ser neutral y justa, entendiéndose impuesto al mismo nivel de los comercios tradicionales, aunque se hagan efectivos por vías distintas.
- **Servicios al contribuyente:** apuesta por nuevas alternativas tecnológicas para mejorar el servicio al contribuyente.

Adicionalmente en Ottawa, Canadá, en 1998, en la Conferencia Ministerial sobre Comercio Electrónico, preparado por el Comité de Asuntos Fiscales, se aprobaron siete reglas básicas que se recomienda a los gobiernos adoptar en cuanto a la tributación del comercio electrónico se trata, a saber:

- **Equidad en el sistema:** iguales impuestos para transacciones similares en situaciones similares.
- **Sencillez en el sistema:** minimización de los costos de recaudación para las autoridades y de los costos de cumplimiento para los contribuyentes.
- **Certidumbre:** generar certeza, de modo que se pueda prever las implicaciones fiscales de una transacción.
- **Eficiencia del sistema adoptado:** Reducción al mínimo de las posibilidades de elusión fiscal y garantía de la oportunidad del impuesto.
- **Neutralidad en el sistema:** debe evitar las distorsiones económicas. Las decisiones de las empresas deben basarse en motivos comerciales y no fiscales.
- **Flexibilidad en el sistema:** En vista del acelerado ritmo de desarrollo de la informática.
- **Igualdad en la distribución del impuesto:** Todos los acuerdos a escala nacional o internacional referentes a la tribu-

tación, deberán asegurar un reparto justo de la base del impuesto en Internet entre países.

Asociación Internacional Fiscal (International Fiscal Association, IFA): En su reunión anual de 1998, en Londres, Inglaterra, arribó a cardinales conclusiones, además de respaldar las de la OCDE, entre las que se destaca el apego al impuesto al consumo. Se extendió largamente sobre la imposición indirecta, añadiendo que debe actuarse por el consenso internacional, a fin de evitar la doble o nula imposición y dejó claro que para tal cosa no se requiere que el proveedor esté registrado en el país donde se realiza el consumo. Para los inconvenientes que surgen cuando el fisco se encuentra ante la imposibilidad de ubicar a los sujetos, se planteó que exista un registro de todos los proveedores y consumidores que realizan actividad económica en todos los países y que implementen intermediarios (verbigracia bancos u otras entidades financieras) para que perciban el impuesto.

Unión Europea (UE): Es criterio de Mario Monti, comisario europeo de Mercado Interior, que se debe evitar "regular (refiriéndose al comercio electrónico) por el mero hecho de regular", además de que "es vital que los sistemas impositivos ofrezcan certeza legal y neutralidad fiscal"; lo que evidencia la conducta cautelosa que ha caracterizado a esta organización. De cualquier modo el propio comisario ha sintetizado tal posición al decir "El comercio electrónico en bienes y servicios cae claramente dentro del ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, del mismo modo que otras formas comerciales tradicionales. Por lo tanto, no es necesario introducir impuestos nuevos y alternativos, como un impuesto sobre el 'bit' dentro de la UE".

En su Proyecto de Reglamento la UE distingue entre las operaciones llevadas a cabo dentro y fuera de algún país de los Quince, quedando de la forma siguiente:

Operaciones Extracomunitarias

- Si el operador está ubicado en un tercer país y el comprador es europeo, la operación estará sujeta al IVA.
- Si el operador es europeo y el comprador está ubicado en un tercer país, la operación no estará sujeta al IVA.

Operaciones Intracomunitarias

- Si es business to business, el lugar de prestación será el establecimiento de la empresa compradora.
- Si es business to consumers, el lugar de prestación será el del establecimiento del operador.

Los proveedores de países fuera de la UE deben registrarse en los países de la UE a efectos del IVA, si su actividad incluye ventas a consumidores finales. Si prestan los servicios a empresas establecidas en la UE, no rige esa obligación, ya que las empresas están sujetas al IVA sobre la base del principio de repercusión. Las empresas establecidas fuera de la UE pueden utilizar el régimen simplificado autorizado, con declaración simplificada y en línea. Tienen además la posibilidad de registrarse en el estado miembro de la UE a su elección y están obligadas a aplicar el IVA a sus clientes que no sean empresas, según la alícuota del país miembro donde reside el cliente. Bajo un sistema temporal, aplicable por 3 años, cada 3 meses las empresas deben abonar el IVA al país donde están registrados en base a una declaración. Con esa declaración, el país miembro redistribuye los ingresos entre los diferentes países miembros donde residen los clientes. ⁽²⁾

También son tema de polémica en la UE, que en ciertos casos la exportación de bienes está sujeta a tasa cero y hay reintegro por los IVA cargados y la sustitución de la factura en papel, como documento esencial no solo para el IVA sino además para otros impuestos, por otros tipos de instrumentos reflejados en medios electrónicos, informáticos o telemáticos,

Área de Libre Comercio de las Américas (ALCA): El tema fue tratado por primera vez en la "Declaración Ministerial de San José de la Cuarta Reunión Ministerial de

Comercio de la Cumbre de las Américas", celebrada en San José, Costa Rica, en marzo de 1998. Básicamente se refiere a dirigir un comité de expertos del sector público y privado para que hagan recomendaciones sobre la materia en la siguiente Reunión Ministerial, todo esto

(2) Anexo 2 – El IVA y El Comercio Electrónico del material los Impuestos Generales Sobre Ventas y Específicos – Profesor Gnazzo – Página 8 y 9.

bajo la solicitud del CARICOM (Caribbean Community) y ante la rápida expansión del comercio electrónico en el hemisferio.

La agenda de reuniones de expertos del Comité Conjunto de Expertos del Gobierno y del Sector Privado sobre Comercio Electrónico ha traído consigo que en la Declaración Ministerial de Toronto, de la Quinta Reunión Ministerial de Comercio, celebrada en noviembre de 1999 y en la Declaración Ministerial de Buenos Aires de la Sexta Reunión de Ministros de Comercio del Hemisferio celebrada en abril de 2001, se agradecieron los grandes aportes presentados. Este Comité ha desarrollado dos documentos con relación al comercio electrónico y la fiscalidad: "Asuntos relacionados con los impuestos y los pagos: Consecuencia del comercio electrónico sobre los impuestos domésticos" del 22 de marzo de 1999 e "Impuestos y pago: Aspectos prácticos de la recaudación fiscal" de fecha 9 de noviembre de 2000. En los cuales se da libertad a los gobiernos de determinar si usan o no los impuestos tradicionales a los efectos del comercio electrónico, presentando solo algunas reflexiones al respecto y quedando pendiente en la agenda del ALCA.

Mercado Común Suramericano (MERCOSUR): La primera manifestación de interés respecto al tema fue en junio de 2000 cuando se llevó a cabo en Buenos Aires la XXXVIII Reunión del MERCOSUR y se creó el Grupo AdHoc sobre Comercio Electrónico (hoy Subgrupo de Trabajo No. 13); el cual tuvo por finalidad coordinar las posiciones que los países miembros tenían sobre la materia. Con miras a fortalecer la opinión de este bloque de países frente a otros grupos u organismos y mejorar el marco jurídico (fiscal) respecto a los medios de pago, para permitir un rápido desarrollo del comercio electrónico en dicho mercado común. La primera reunión se llevó a cabo en Asunción, Paraguay en mayo de 2001.

Comunidad Andina de Naciones (CAN): La Corporación Andina de Fomento (CAF), organismo líder del CAN, ha desarrollado esfuerzo por llegar a una normativa común a fin de hacerse más fuertes ante los otros bloques económicos, lo que deben poder lograr por ser los más avanzados al respecto. Han concretado sus metas en armonizar las legislaciones sobre comercio electrónico,

desarrollar proyectos de e-Government y agilizar por medios digitales los trámites aduanales en sus países miembros. Dichos objetivos se vislumbraron ya desde el seminario sostenido en Cochabamba, Bolivia los días 20 y 21 de noviembre de 2001.

Organización de las Naciones Unidas (ONU): El Comité Ad.Hoc de Expertos sobre Cooperación Internacional ha trabajado sobre el tema de la tributación del comercio electrónico. En un informe presentado en Agosto de 2003, dicho Grupo propuso que las Naciones Unidas realicen investigaciones y pongan en marcha nuevas iniciativas para determinar los principios de la tributación del comercio electrónico, en particular los conceptos del establecimiento permanente, que podrían ser útiles para los países en desarrollo y las economías en transición. Se deben elaborar directrices con miras a la promulgación de legislación que fomente los impuestos directos e indirectos sobre la base de un fortalecimiento de la base impositiva, evitando el trato preferencial de un uso particular del comercio electrónico y sobre la base de los principios de transparencia, certidumbre, eficacia, eficiencia y no discriminación. ⁽³⁾

V. EL COMERCIO ELECTRÓNICO Y EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El comercio electrónico o e-business ha sido un punto de incertidumbre en lo que a materia fiscal se refiere, cuando hablamos de comercio electrónico nos estamos refiriendo a la entrega de información, productos, servicios o transferencias de fondos. Su incremento ha sido principalmente por las transacciones por medio de Internet el cual es utilizado como un medio de mercadeo, ventas y comunicaciones. Esto quiere decir que el comercio electrónico es un medio de hacer negocios, teniendo como beneficios acceso a la información, precios más competitivos, mejores alternativas, facilidad de pago y mayor rapidez.

Dentro de los riesgos que crea el comercio electrónico tenemos la posibilidad de fomentar la evasión fiscal, en los paraísos fiscales se

(3) Anexo 2 – El IVA y El Comercio Electrónico del material los Impuestos Generales Sobre Ventas y Específicos – Profesor Gnazzo – Página 9

unen nuevos paraísos informáticos facilitando el fraude a nivel del mundo, sin embargo, el desarrollo de la tecnología trae beneficios a los administradores tributarios, como la presentación de las declaraciones de rentas por Internet, que trajo una reducción en los costos de la gestión tributaria, uso de la Red para la asistencia al contribuyente, además de esto las operaciones por medio de esta tecnología tienen por obligación identificación del lugar de operaciones del contribuyente, servicios sometidos a imposición en la fuente y la residencia del adquirente.

El comercio electrónico se clasifica en Directo e Indirecto.

El directo es las operaciones on line, es en el cual desde el pedido hasta la entrega son por medios electrónicos.

El indirecto es operaciones off line, en donde lo único electrónico es el pedido del bien o el servicio, la entrega se realiza por medios físicos los cuales tienen que cumplir con los requisitos tradicionales de aduana y valor agregado.

En materia fiscal el comercio electrónico genera muchas dudas en el derecho tributario a niveles locales e internacionales, de esta premisa surge la controversia del impuesto sobre la renta, dependiendo de los países que formen parte de la transacción, como por ejemplo:

Que efecto tiene las nuevas tecnologías con respecto al concepto de residencia fiscal, el cual tiene como base principal la presencia física, el comercio electrónico entonces presenta problemas en lo que respecta a la localización.

El lugar de domicilio, principalmente del vendedor es un punto cuestionable dado que no se tiene claro si se aplica el domicilio, se debe determinar si la Web ha sido incorporada a un servidor ubicado en el país del comprador lo que para gravar la transacción sería un detalle importante.

Surgen las dudas en los países que cobran impuesto sobre la renta por las regalías, en que lugar se gravaría ésta renta.

Con respecto a los precios de transferencia resulta una problemática la determinación de la forma de valoración del bien y lugar donde se obtuvo la renta.

Residencia Fiscal

Por medio de un convenio de la OCDE vinculan el concepto de residencia en el lugar en que se desarrolla efectivamente la actividad, para evitar la creación de localizaciones ficticias de las sociedades en países o territorios de impuestos bajos o libre de impuestos, esto quiere decir que se grava es sobre el lugar donde se ejerce la actividad sin importar el domicilio de la sociedad. Los inconvenientes surgen en que las partes que intervienen en el Internet pueden quedar en el anonimato, las direcciones de correo (e-mail) y las world, wide, web, (www) no dan una certeza de la localización.

Establecimiento Permanente

La OCDE ha definido el establecimiento permanente como el lugar fijo de negocios a través del cual se lleva a cabo total o parcialmente el negocio de una empresa, tiene que tener además los siguientes elementos:

Un lugar fijo de negocios, (local, máquinas).

El lugar debe ser fijo, con un grado de permanencia.

Ejercer la actividad económica, desarrollada en el lugar fijo de negocios.

El establecimiento permanente se basa en establecer las definiciones para determinar si el Estado donde está el establecimiento tiene poder tributarios sobre los ingresos obtenidos o si el derecho corresponde al Estado donde se halle la casa matriz.

Si se da el caso de una compañía que tenga en el exterior un servidor ubicado en cualquier país y las Web en distintos países para comercializar sus productos estamos ante una situación de una compañía que no tiene un establecimiento permanente.

Con esto tenemos que se atribuirá al establecimiento permanente todas las rentas obtenidas por la empresa no residente que haya sido localizada en el Estado donde opera la Sucursal, con esto tiene el poder de cobrar el Estado de la fuente de renta.

Cuando surgen problemas con respecto al establecimiento permanente considerando que el Internet es completamente diferente a las fronteras y territorios delimitados ya que carece de ubicación física, es necesario ver lo siguiente:

- Señalar el lugar de la residencia del sujeto que desarrolla el comercio electrónico, con la ayuda de empresas certificadoras.
- Identificar el establecimiento permanente de este sujeto no residente. Si no existe el establecimiento con base a lo desarrollado, no habrá renta.
- Identificar si la actividad desarrollada en el país (donde se va a gravar la renta) relacionado con el comercio electrónico se ha realizado a través de este establecimiento.

Localización de la fuente de ingresos

Atribuyen como renta gravable en los casos en los cuales una empresa no domiciliada ofrece sus servicios en un país, paga la renta es ese país, lo que me parece correcto, sin embargo este mecanismo puede derivar una doble tributación, que el contribuyente pague en el lugar de su establecimiento permanente y el lugar donde obtuvo la renta que pueden ser dos países diferentes, por ello es imperante la aplicación en estos casos de los acuerdos bilaterales y la consideración de reglas precisas en esta materia.

Identificación de las partes

- Cuando se genere una transacción entre un sujeto no domiciliado y brinda sus bienes y servicios desde el exterior a un sujeto residente en el país, las rentas son gravadas en el país donde se realiza el consumo.
- Cuando se genere una transacción por un sujeto domiciliado y brinda sus bienes y servicios a sujetos en el exterior, las rentas concuerdan con los principios establecidos por el establecimiento permanente, pero debe tributar en este caso sobre las rentas mundiales.
- Cuando se genere una transacción por un sujeto domiciliado en el país –consumidor final– y un sujeto no domiciliado, las rentas del sujeto tributarán en el país en donde se ubica el consumidor final en calidad de agente de retención.

Calificación de la renta en el país tratándose de empresas no domiciliadas en el país

La calificación de las rentas obtenidas por sujetos no domiciliados en el comercio común

y corriente no deben cambiar significativamente de los que se norman en el comercio electrónico, de aquí surgen las dudas si las rentas obtenidas en las ventas de tecnología y otras vía Internet tiene la condición de renta en el país fuente.

Estamos ante una situación que genera el pleno conocimiento de la transacción para determinar si es gravada con el impuesto sobre la renta, tendríamos los siguientes casos:

- Si la operación la genera un prestador del servicio domiciliado en exterior y desde el exterior, deberá ser gravada en su país de origen con el impuesto, ya que constituye una ganancia generada en su país.
- Si la operación la genera un prestador de servicios domiciliado en el país y el usuario está en el país o en el exterior, la misma se encuentra gravada con el impuesto sobre la renta y tributará sobre todos sus ingresos generados desde el país de su domicilio.

VI. EL COMERCIO ELECTRÓNICO Y IMPUESTO SOBRE EL VALOR AGREGADO

Como en el comercio electrónico se dan transacciones de transferencia (venta) de bienes y servicios no escapan de ser gravadas con los impuestos sobre ventas, estos se subdividen en los siguientes:

- Ventas de mercancías o bienes muebles
- Prestación de servicios
- Importación de bienes y servicios

En América Latina se grava el IVA en el país donde es consumido el producto o servicio, es totalmente contrario a los países europeos y asiáticos donde se grava al país de origen.

Venta de mercancías o bienes muebles

Principalmente en la venta de mercancías o bienes muebles es donde nace el hecho generador del impuesto, se incluyen además como una prestación accesoria, como la publicidad, transporte, manejo, intereses y otros, en otras palabras la venta es la transmisión de propiedad de un bien, en la mayoría de los países se grava a las mercancías que están físicamente en el país, sin embargo las exportaciones o

ventas al exterior no están gravadas con este impuesto, la duda en esta materia surge en las ventas vía electrónica donde al no tener evidencia física surge los cuestionamientos de su ubicación.

En este sentido tenemos que basado en el hecho que se debe gravar el consumo surge el dilema con respecto a la naturaleza misma de los bienes, resulta imposible la determinación de la ubicación de los bienes al momento de realizarse la operación, entonces las dudas son:

1. ¿Donde están ubicados los bienes?
2. ¿Donde es la ubicación fiscal del vendedor?
3. ¿Donde está ubicado el servidor?

En este escenario tenemos los siguientes puntos:

- Establecer la ubicación de los bienes el lugar donde se encuentra el servidor o la página Web, desde donde se transmiten los mismos, la desventaja de esta solución es la dificultad de establecer la ubicación del servidor, suponiendo que una empresa tenga páginas Web en diferentes países.
- Establecer que en toda transmisión de bienes se ubiquen en el lugar donde se localiza el domicilio del vendedor, de esta forma todas las transacciones estarían gravadas con el impuesto excepto las exportaciones.
- La última salida sería gravar todos los bienes y servicios digitales.

En este análisis se desprende el hecho que todas las transacciones de venta de bienes muebles y servicios vía Internet están gravadas con el IVA, el problema surge en los casos de diferentes países con tasas desiguales.

Prestación de servicios

Para comenzar este punto tenemos que los servicios representan una prestación intangible, donde una persona natural o jurídica realiza para otra por medio del ejercicio de una actividad.

En este sentido en el comercio electrónico las operaciones que son totalmente vía Internet sería calificadas como un servicio, de esta manera tenemos que tomar en consideración lo siguiente:

- el lugar de realización de la prestación del servicio
- la individualización del prestador del servicio y su ubicación
- el objetivo del servicio para determinar el lugar de explotación

El lugar de realización del servicio es sumamente importante para efectos de la aplicación del impuesto, en América Latina la mayoría de los países manejan el Principio de Territorialidad, por ende es el punto de partida la competencia fiscal del País que cobrará el impuesto.

En resumen es preciso indicar que el servicio que se brinde vía Internet será gravado con el IVA, siempre que sea realizado por una persona ubicada en el país donde se grava con este impuesto, basado en este indicativo el hecho imponible se aplica en el lugar de domicilio del prestador del servicio.

Otra figura que hace difícil la fiscalización y determinación del responsable del impuesto de las operaciones vía Internet es que las partes regularmente están en anonimato, la individualización del prestador de servicio es vital para la determinación del pago del IVA, en este sentido el responsable del pago es el domiciliado, para ello se deben crear mecanismos de identificación del prestador del servicio para la administración tributaria.

El lugar donde se utiliza el servicio es un punto importante en los países donde se grava sobre el consumo para efectos del responsable del pago del impuesto.

Importación de bienes y servicios

Las normas reglamentarias del IVA gravan en los diferentes países todas las importaciones de bienes y servicios excepto determinados casos, en el comercio electrónico indirecto donde la entrega de los bienes es físicamente no debe haber mayores problemas, las dudas surgen en los casos de comercio electrónico directo dado que por lo general y según lo estudiado las pistas o evidencias son pocas y en algunos casos es nula, las soluciones que han dado varios estudiosos es gravar como utilización de servicios, la utilización de servicios del exterior abarca lo siguiente:

- Que sea un servicio prestado por un no-domiciliado.
- Que el servicio sea consumido o utilizado en el territorio nacional.
- Que el adquirente de los servicios sea un domiciliado en el territorio nacional

Basado en estas premisas una transmisión vía Internet del producto digital produciría el hecho generador del impuesto, vale la pena mencionar que cuando el adquirente es una persona registrada ante el fisco, posible encontrar estas transacciones sin embargo cuando son personas no registradas la fiscalización es más difícil.

VII. CONCLUSIONES

- El comercio electrónico es un tema en auge desde hace unos años. Muchos han creído que podría ser la piedra angular del futuro. Pero seamos realistas, ¿han desaparecido los libros o periódicos desde que existe Internet? El futuro nunca reemplaza al pasado por completo, sino sólo en aquellas áreas donde el pasado se nos queda corto. ¿Cómo es que seguimos subiendo las montañas a pie si ya se han inventado los ascensores?

El comercio electrónico no va a reemplazar al comercio tradicional. En todo caso, el comercio tradicional puede reforzarse con comercio electrónico. Las tiendas virtuales más exitosas son extensiones del comercio tradicional.

- Se debe dar más importancia a los aspectos relacionados con la seguridad, la criptografía y la legislación informática en los planes de estudio de facultades y escuelas de informática. La mejor forma de anticipar la generalización del comercio electrónico en sus diversas formas está en minimizar los fraudes que puedan producirse inicialmente. Por eso los pasos hay que darlos uno a uno. Y lo primero es formar en serio y en profundidad.

En su momento costó mucho tiempo y esfuerzo que se aceptaran sin problemas el papel moneda y los cheques y que se confiara en los cajeros automáticos. Si

queremos que las expectativas puestas en el comercio electrónico no se vean defraudadas, hay que poner mucho cuidado en que todo funcione bien desde el principio.

- Conforme a los lineamientos adoptados a nivel global, el comercio electrónico es un fenómeno global que rebasa el ámbito territorial de los Estados, por esta razón éstos deben realizar todos sus esfuerzos para colaborar entre sí con miras a dispensar un tratamiento internacional uniforme aplicable a la imposición del comercio electrónico y, evitar de esta manera, la doble tributación y la no imposición no intencional.
- Asimismo, se ha indicado que, resulta completamente innecesaria la creación de nuevos impuestos destinados a gravar el comercio electrónico y que, los impuestos existentes son perfectamente aplicables para afectar las expresiones de riqueza que se evidencian a través de esta forma de hacer negocios, aunque puede presentarse casos en que las legislaciones tributarias de los países requieran de determinados ajustes en sus disposiciones.
- Los países y organizaciones internacionales coinciden en señalar que, en el caso que se decidiese efectuar reformas legislativas de los impuestos existentes para aclarar su aplicación al comercio electrónico, estas deben respetar el principio de neutralidad con miras a no distorsionar ni obstruir el comercio, por el contrario, se deben realizar esfuerzos para incentivar que las decisiones empresariales se basen en motivos comerciales y no fiscales, por cuanto la imposición no debe afectar la estructura y libre funcionamiento del mercado.
- La tributación sobre el comercio electrónico no debe conducir a discriminaciones significativas con las modalidades de tributación del comercio tradicional de manera que no se produzcan ventajas ni desventajas competitivas respecto de la utilización de uno u otro tipo de comercio, como por ejemplo, la doble imposición o la no imposición.

- La observancia del principio de neutralidad favorece la existencia de un sistema impositivo equitativo en el que a transacciones y situaciones similares se aplican los mismos tributos. Asimismo, las reformas deben estar orientadas a favorecer la existencia de un sistema impositivo equitativo de tal manera que, a transacciones y situaciones similares se apliquen los mismos tributos, sin importar el medio a través del cual se realizan, sea por medios convencionales o electrónicos (principio de equidad).
- La legislación tributaria que se aplique al comercio electrónico debe proporcionar certidumbre para los contribuyentes, en buena cuenta importa el respeto al principio de seguridad jurídica de modo que éstos puedan conocer eficazmente por anticipado, las consecuencias fiscales que involucran las transacciones comerciales que ejecutan. Así se deberá establecer claramente qué se va a gravar y cuándo y, dónde se va a exigir el tributo. De esta manera, el comercio electrónico podrá desenvolverse dentro de un marco legal que otorgue seguridad jurídica a los agentes económicos y permita su desarrollo en todas sus potencialidades.
- Los sistemas tributarios deben caracterizarse por su simplicidad (principio de simplicidad); de esta manera, las reformas o normas que se adopten deberán encontrarse orientadas a minimizar los costos de cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes; así como los costos de recaudación de la administración.
- Los países y organizaciones internacionales coinciden en señalar que, los sistemas tributarios de los países del orbe deberán ser lo suficientemente flexibles y dinámicos con la finalidad de asegurar su adecuación futura al ritmo de evolución de la tecnología y del comercio.
- La tributación aplicable a las operaciones que se efectúen en el comercio electrónico, debe generar el menor costo posible tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria. Así también la Administración Tributaria debe procurar mejorar el servicio al contribuyente y minimizar la evasión o elusión fiscal.
- En materia de imposición al consumo, los países y organizaciones internacionales han concluido en que (i) los impuestos indirectos deben ser aplicados donde tenga lugar el consumo, debiendo existir consenso internacional sobre qué se entiende como lugar de consumo, como medida esencial para impedir la doble imposición, (ii) el suministro de productos digitales debe ser tratado como prestación de servicios en vez de suministro de bienes, (iii) la adquisición de servicios y propiedad intangible de proveedores ubicados fuera de la jurisdicción un país debe ser gravada en el país del consumo como utilización de servicios y (iv) que es difícil controlar la recaudación fiscal en los casos de consumidores finales.
- Urge la necesidad que se establezca una postura al interior de los organizaciones supranacionales (CAN y MERCOSUR) y, en general una postura americana (ALCA) sobre el comercio electrónico y la tributación a efectos de que existan pautas comunes y claras para el tratamiento de la tributación de la contratación electrónica que, orienten la normativa interna de cada país, a efectos de que no se genere ningún tipo de distorsión en el comercio que obstaculice su desarrollo en perjuicio de las naciones americanas y en general, del resto de países del orbe.
- Los servidores o sitios Web no deben ser considerados como establecimientos permanentes. Internet tiene un soporte físico, sin embargo, este por sí mismo no puede ser materia de tributación; siempre serán los sujetos de derecho y su propia realidad los que deben ser sujeto de la misma.

Académico español visita UNESCPA

Luis Durá García, tributarista español, visitó la Universidad Especializada del Contador Público Autorizado (UNESCPA) el día 3 de marzo de 2005.

Durá García, es parte de Price Waterhouse Coopers – Madrid, donde está asignado al tratamiento fiscal de las inversiones españolas en Latinoamérica. Además posee una sólida preparación académica al haberse graduado de derecho en la Universidad de Navarra, obtener su maestría en fiscalidad internacional en la Universidad de Leiden (Holanda) y su doctorado en la Universidad de Valencia bajo la supervisión del Prof. Dr. García Prats.

Los alumnos de UNESCPA tuvieron el gusto de escuchar una disertación sobre las

ETVES (Entidades de tenencia de valores extranjeros) españolas y su utilización en las inversiones de la madre patria en nuestro continente. Disertó además sobre la forma en que el fisco español valora las transacciones con Panamá, al ser considerado por España como un paraíso fiscal. Finalmente, expuso sobre un proyecto de investigación de Establecimientos Permanentes conducido por el *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)*, próximo a publicarse y donde Durá participa junto a otros académicos europeos.

Los estudiantes del post-grado en tributación de UNESCPA, pudieron intercambiar impresiones con el tributarista español y conocer sus comentarios sobre la reforma tributaria panameña de 2005. Durá se mostró interesado en los planes de estudio de UNESCPA y felicitó al Colegio de Contadores por la iniciativa de implementar los post-grados de auditoría y tributación.

Esta presentación se dio en la clase Marco Jurídico Panameño asignada al Prof. Carlos F. Urbina.



Luis Durá García (Izquierda) y Prof. Carlos F. Urbina (Derecha)



Alumnos y profesor de la Clase Marco Jurídico Panameño, junto a Luis Durá García.

De izquierda a derecha:

Primera fila: Jonathan Pacheco, Bolívar Altamiranda, José González Chea, Edgar Camarena, Omar Camero y Rubén Bustamante.

Segunda fila: Felipa Flashy (invitada especial), Bartolomé Mafla, Miztela de González, Carmen Murillo, Luis Durá García, Prof. Carlos Urbina, Aracelly Mata, Rosa Jaramillo y Alex NG.



Luis Durá García,
exponiendo a los
estudiantes de
UNESCPA

ANUNCIO
UNESCPA

DERECHO TRIBUTARIO PROCESAL

Ponencia dictada como expositor invitado en el curso “Marco Jurídico de la Tributación”, del profesor Rafael Rivera Castillo, correspondiente al Postgrado en Tributación dictado en la Universidad Especializada del Contador Público Autorizado (UNESCPA).

Javier Said Acuña

En la presente exposición revisaremos los principales aspectos doctrinales, legales y jurisprudenciales del Derecho Tributario Procesal, o Derecho Tributario Formal como también se le reconoce en la doctrina. Dentro de este contexto haremos referencia por su relación estrecha con el tema bajo estudio, con el Derecho Tributario Material.

De igual forma, nos referiremos a cada uno de los puntos que contiene el programa o la charla de Derecho Tributario Procesal, enfatizando lo que dice la doctrina, así como la legislación fiscal vigente, puntualizando en el derecho fiscal ordinario y las normas del Código Judicial que le son aplicables.

Finalmente revisaremos algunos antecedentes de la Corte Suprema de Justicia y entregaremos algunos modelos para interponer distinto tipo de acciones.

1) Derecho Tributario Procesal

El reconocido tributarista Héctor B. Villegas, en su obra Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, páginas 245 y 246, nos brinda la siguiente definición de Derecho Tributario Material:

1. NOCIÓN GENERAL. – Si considerando en sentido lato, el derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, **el derecho tributario material tiene la específica misión de prever los aspectos sustanciales de la futura relación jurídica que se trará entre Estado y sujetos pasivos con motivo del tributo.**

A su vez, será complementado por otro sector jurídico que le está indisolublemente unido (el derecho tributario formal, *infra*, cap. X). Este último proporcionará las reglas mediante las cuales comprobará (“*accertare*”) si corresponde cobrar cierto tributo a cierta persona y la forma en que la acreencia se transformará en un importe tributario líquido, que será el finalmente ingresante en el tesoro público. (destacado nuestro)

Básicamente, el derecho tributario material contiene el presupuesto legal hipotética y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da lugar a la pretensión crediticia tributaria (*hecho imponible*). Además, son sus normas las que establecen tácita o expresamente quién es el pretensor (sujeto activo), quiénes son (sujetos pasivos) y quiénes “pueden ser” (capacidad jurídica tributaria) los obligados al pago. Abarca asimismo las circunstancias objetivas o subjetivas que neutralizan los efectos normales de la configuración del hecho imponible, de modo tal que dicha configuración no se traduzca en el mandato de pago originariamente previsto en la norma (exenciones y beneficios tributarios). Comprende también el derecho tributario material, los elementos

indispensables para fijar la magnitud pecuniaria de la pretensión crediticia (elementos cuantitativos), así como los medios mediante los cuales se deshace el ligamento que temporariamente vinculó a los dos polos de la relación (medios extintivos de la obligación tributaria). Regula, por último, otros importantes aspectos, como la solidaridad, el domicilio, los privilegios. Es a este sector jurídico a quien el corresponde investigar si existe o no la "causa" como elemento jurídico integrante de la relación obligaciones. (destacado nuestro)

A fojas 325 y 326 el prenombrado autor Hector Villegas en su obra ya citada nos indica el concepto de Derecho Tributario formal, veamos:

DERECHO TRIBUTARIO FORMAL

1. NOCIÓN GENERAL. – **El derecho tributario formal es el complemento indispensable del derecho tributario material por cuanto contiene las normas que la administración fiscal utiliza para comprobar (*ascertare*) si corresponde que determinada persona pague determinado tributo, y – en su caso – cuál será el importe que por tal concepto le corresponderá percibir.**

Esa inseparabilidad es la misma de todo derecho sustantivo que no puede ser aplicado a los casos concretos sin la existencia de un derecho adjetivo que proporcione las reglas de aplicación. (destacado nuestro)

Efectuemos entonces el debido deslinde: el derecho tributario material prevé los aspectos fundamentales del ligamento jurídico sustancial que nace cuando el Estado se considera acreedor de un tributo y lo pretende de un inte-

grante de la comunidad. Es decir, el derecho tributario material que ocupa –entre otras cosas– nada menos que de *la vital cuestión de decidir cómo se origina la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona.*

Pero –claro está– no basta con engendrar las previsiones generatrices abstractas. Esas previsiones son sólo normas "actuales" cuya operatividad necesita de normas "actuantes".

Es entonces cuando surge el derecho tributario formal, porque tal sector normativo contiene las regulaciones en que se puntualiza concretamente y detalladamente cuáles son las vías de acción que el organismo fiscal (brazo ejecutor de la norma) debe seguir para corporizar las previsiones generatrices abstractas. O sea: El derecho tributario suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente percibido.

Tal actividad ejecutante implica la previsión de otras relaciones jurídicas a surgir entre fisco e integrantes de la comunidad y que deben ser previamente delineadas. Ello es así porque el fisco puede desarrollar su actuación en forma debida, sólo si los sometidos a la potestad tributaria cumplementan diversos deberes formales. Dentro del derecho tributario formal se suelen englobar todas las normas reguladoras de relaciones jurídicas derivadas de deberes formales (o instrumentales).

Por su parte Autor Alejandro Ramírez Cardona en su obra Derecho Tributario Sustancial y Procedimental, Tercera Edición, Editorial Temis, 1985, fojas 12 y 13 se refiere al Derecho Sustancial y Procedimental Tributario en los siguientes términos:

El derecho tributario sustancial tiene por objeto el estudio de la *obligación tributaria sustancial*, es decir, aquella por la cual un sujeto (pasivo) se encuentra obligado, mediante la ley, a dar determinada cantidad de dinero (prestación) a un ente público (sujeto activo) a título de impuesto, una vez verificado determinado presupuesto fáctico (hecho imponible). El derecho tributario procedimental tiene por objeto el estudio de las *obligaciones tributarias accesorias*, activas y pasivas del Estado como sujeto activo, y del contribuyente como sujeto pasivo, derivadas de la principal como forma de hacerla efectiva. También corresponde al derecho tributario procedimental estudiar las normas que regulan el proceso tributario de discusión administrativa y contenciosa de las obligaciones tributarias principal y accesorias. Además de ciertos *deberes* que se establecen a terceros, relacionados con la obligación de pagar impuestos. (Véase núm. 6). (destacado nuestro)

El derecho sustancial constituye la parte *estática* y el derecho procedimental la parte *dinámica* del derecho tributario. Aquel se refiere a las instituciones jurídico-tributarias sin hacer referencia a su desarrollo en el tiempo. Este se refiere a esas mismas instituciones en cuanto les da movimiento dentro de un proceso que se desarrolla en el tiempo. De allí que no se encuentren totalmente desligadas esas dos partes.

Sostiene DINO JARACH “el conjunto de normas jurídicas que disciplina la relación jurídica principal y las accesorias (...)”, forma parte del derecho tributa-

rio sustantivo o material. Y “el conjunto de normas jurídicas que disciplina la actividad administrativa, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y de las relaciones entre administración pública y particulares que sirven al desenvolvimiento de esta actividad (...)” forma parte del derecho tributario administrativo o formal.

Como lo anota RAMÓN VALDÉS COSTA, el derecho tributario material es “el relativo a la existencia de la relación jurídica que tiene como contenido la obligación tributaria; trata del *presupuesto de hecho*, o sea el hecho cuyo acaecimiento la ley considera como causa necesaria y suficiente para el nacimiento de la obligación y las excepciones correspondientes (exoneraciones); *de los sujetos* acreedor y deudor por deuda propia y ajena, y del *objeto* de la obligación, estableciendo su cuantía o los elementos necesarios para fijarla, así como sus garantías y privilegios”.

Y el derecho formal “se refiere a la aplicación de la norma material al caso concreto en los diversos aspectos de su determinación (*ascertainment*), percepción del tributo, control y decisión de los recursos administrativos planteados por los interesados”. (destacado nuestro)

Hay otros autores como Edison Gnazzo en su obra Principios Fundamentales de Finanzas Públicas que identifican un Derecho Tributario Procesal y lo separan del Derecho Tributario Administrativo o Formal. Para este reconocido tributarista el Derecho Tributario Procesal es el conjunto de normas y principios que gobiernan el proceso tributario. Por otra parte el Derecho Tributario Administrativo o For-

mal comprendería el estudio de dos temas interrelacionados: las facultades y deberes de la Administración; derechos y obligaciones de los sujetos pasivos y terceros.

Como se puede colegir de las definiciones de los distinguidos autores antes citados, existe una estrecha relación del Derecho Tributario Material o Sustancial y del Derecho Tributario Formal o Procesal. El primero se refiere al estudio de las normas por las cuales se establecen las relaciones entre el Fisco y el contribuyente desde el hecho generador de la obligación tributaria, el monto del impuesto a pagar, los plazos para satisfacer dicha obligación, las excepciones a la misma, término de prescripción, etc.

Por su parte el Derecho Tributario Procesal se refiere al grupo de normas que regulan el proceso tributario, la forma como la Administración Tributaria hará efectivo los impuestos, tributos, contribuciones especiales y tasas contempladas en el Código Fiscal y en las demás leyes que lo adicionan y complementan.

Lo anterior nos llevará al estudio de las solicitudes, reclamos, recursos en cabeza del contribuyente, el instituto de la consulta previa y los recursos jurisdiccionales de que pueden hacer uso los afectados con una resolución expedida por las autoridades fiscales.

Ejemplos de normas en nuestra legislación fiscal que se refieren al Derecho Tributario Material la encontramos ampliamente en todo el Código Fiscal, así el artículo 694 del Código Fiscal que establece el principio de territorialidad en materia de Impuesto sobre la Renta. De igual forma el artículo 695 que define el concepto de renta gravable, el artículo 696 sobre renta bruta, el 697 sobre gastos deducibles.

En este mismo orden de ideas los artículos 699, 699-A y 700 del Código Fiscal que establecen las tarifas para el Impues-

to sobre la Renta a cargo de personas jurídicas, las micros, pequeñas y medianas, y de las personas naturales. El artículo 701 del Código Fiscal que establece reglas para el cómputo del impuesto sobre la renta, en los casos que allí se mencionan, el 708 que establece exenciones y deducciones de dicho impuestos, entre otras.

También encontramos normas que se refieren al Derecho Tributario Material o Sustantivo en los artículos 763 al 797 que regulan el impuesto de inmuebles (aclaramos que algunas de dichas normas contemplan procedimiento para solicitar avalúos de inmuebles, lo que podría considerarse dentro del Derecho Tributario Formal).

En esta misma línea están las normas que se refieren al impuesto de timbres (artículo 946 a 993), impuesto de bancos, financieras y casas de cambio (art. 1004 a 1013), impuesto sobre seguros (1014 al 1022), impuesto al consumo de gasolina (art.1057-G al 1057-M), impuesto a las bebidas gaseosas (1057-R al 1057-U)

Otras normas de este corte la encontramos en los artículos 1072-A del Código Fiscal que regula el interés moratorio por mes o fracción de mes por los créditos a favor del Tesoro Nacional, el artículo 1072-B que establece la figura de la omisión de pago para las personas que estando obligados como contribuyentes o como responsables e incurran en actos que impliquen una disminución del tributo que realmente correspondía al Fisco, sin que dicha conducta sea considerada como una defraudación fiscal, y el artículo 1072-C que regula la multa por la omisión de pago.

Importante el artículo 1073 que regula la extinción de los créditos a favor del Fisco, por su pago, por prescripción en 15 años, salvo en casos que se fije otro plazo y por falta de persona legalmente responsable.

El Libro Séptimo del Código Fiscal regula los procedimientos Administrativos en Materia Fiscal de los artículos 1180 al artículo 1336 contienen disposiciones que se enmarcan dentro del Derecho Tributario Procesal o Derecho Tributario Formal.

El artículo 1180 dispone que toda solicitud, petición o reclamación de carácter fiscal, cuya tramitación no esté especialmente regulada en otro título del Código se regirá por estas disposiciones.

El artículo 1183 establece el derecho que tiene todo afectado por un acto expedido por el Fisco para comparecer directamente o por medio de apoderado ante la oficina correspondiente y solicitar verbalmente al Jefe de ésta que le manifieste los fundamentos y datos que hayan sido tenidos en cuenta para expedir el acto administrativo, quedando facultado para hacer las objeciones por escrito para defender sus derechos, mismas que deberán ser admitidas por el funcionario cuando el error resulte evidente.

Importante es el contenido del artículo 1185 que dictamina que no deberá exceder de dos meses el tiempo para resolver una solicitud o recurso, contados a partir de su fecha de presentación.

El artículo 1186 obra a favor de la Administración Tributaria en el sentido de que cuando transcurran más de dos meses sin que los interesados hayan presentado los documentos necesarios para resolver el expediente, que les hubiese sido reclamado, o cuando por su causa no pueda fallarse el negocio en igual plazo, se decretará de oficio caducada la instancia y se archivará el expediente.

De igual forma caducará la instancia cuando se trate de expedientes en única o primera instancia, siempre que el interesado haya dejado transcurrir el plazo en un año sin hacer gestión por escrito para que el negocio siga su curso.

El artículo 1187 indica que la caducidad de instancia no conlleva la caducidad de la acción, pero las solicitudes caducadas no interrumpirán el término de prescripción.

En materia de notificaciones de las resoluciones y demás actos administrativos que dan inicio o la terminación de la instancia de un proceso, las mismas deben ser notificadas personalmente, según lo establece el artículo 1230 del Código Fiscal, conforme quedó modificado por el artículo 17 de la Ley 61 de 2002 por la cual se introducen medidas de reordenamiento del sistema tributario.

La notificación de los actos administrativos se llevará a cabo en el domicilio fiscal que el contribuyente haya informado en el Registro Único de Contribuyente. Para estos efectos el Contribuyente está obligado a inscribirse en el Registro Único y debe informar cualquier cambio que se produzca sobre este particular. El incumplimiento de esta obligación no causa la nulidad de las notificaciones que se hagan al último domicilio o dirección que le aparezca registrada al Contribuyente.

En caso de no encontrarse al contribuyente o persona responsable, en dos días hábiles distintos se levantará un informe para emplazar por edicto y proceder con la notificación de esta forma. El edicto se colocará en la oficina correspondiente durante el plazo de 10 días hábiles, término dentro del cual se publicará dicho edicto en un diario de circulación nacional durante tres días consecutivos.

2) Medios de Impugnación

La doctrina y la legislación nacional y la comparada reconocen la existencia de recursos jurídicos de los cuales pueden hacer uso los sujetos pasivos de la relación tributaria y en especial los contribuyentes, con la finalidad de proteger y resguardar sus legítimos derechos, cuan-

do consideren que por un acto u omisión de la Administración Tributaria, los mismos han sido vulnerados.

Algunos autores dividen estos recursos en dos tipos: los interpuestos en la vía administrativa; y los interpuestos en la vía no administrativa. Otros prefieren distinguir los recursos administrativos de los recursos jurisdiccionales. (ver fojas 73 y 74 de la obra Principios Fundamentales de Finanzas Públicas del Profesor Gnazzo)

Por regla general, a lo cual no escapa nuestro procedimiento administrativo fiscal, ante la Administración Tributaria caben dos tipos de recursos: el de reconsideración, que se interpone ante el mismo funcionario que expidió el acto o resolución, y el de apelación, que se interpone ante el superior jerárquico.

Así lo señala taxativamente el artículo 1238 del Código Fiscal, en el procedimiento administrativo fiscal proceden los siguientes recursos:

- a. El de Reconsideración ante el funcionario de primera instancia para que aclare, modifique o revoque la resolución y;
- b. El de apelación, ante el superior jerárquico con el mismo objeto.

3) Solicitudes y Reclamaciones Tributarias

Este es uno de los deberes de la Administración Tributaria reconocido ampliamente por la doctrina más destacada y consiste en el derecho que tienen los contribuyentes y asociados de consultar, pedir o solicitar un pronunciamiento de la administración.

En nuestro caso en particular, el artículo 1195 del Código Fiscal establece que las solicitudes pueden consistir en peticiones o reclamaciones. La petición es la solicitud que haga un particular para obtener un beneficio, bien sea apoyándose

en un derecho establecido legalmente o acudiendo a la facultad discrecional de la Administración para reconocerlo (art. 1196 del Código Fiscal).

La reclamación según reza el artículo 1197 es la acción administrativa que ejerza un particular para obtener la reparación de un derecho vulnerado. Tanto las peticiones como las reclamaciones pueden ser presentadas y promovidas por las personas directamente interesadas en ellas, tal como lo establece el artículo 1199 del Código Fiscal.

Las personas naturales, cuando se hallen en ejercicio de sus derechos civiles, podrán comparecer y gestionar por sí mismas en los asuntos que no impliquen controversia. También tienen la opción de hacerse representar por un apoderado legal. En el caso de las personas jurídicas deberán comparecer por medio de un apoderado legal (art. 1199).

Sigue indicando el artículo 1200 del Código Fiscal que los poderes que se otorguen en asuntos administrativos fiscales podrán ser conferidos en cualquiera de las formas admitidas por el Código Judicial.

Los requisitos de las solicitudes están detallados en el artículo 1201 del Código Fiscal. Cabe mencionar que las solicitudes ya no se extienden en papel sellado en virtud de lo dispuesto en la Ley 41 de 1996 que en su artículo 11 señala que no se requerirá el depósito a que se contrae el artículo 49 de la Ley 135 de 1943 para recurrir ante la jurisdicción contencioso administrativa, por razón de reclamaciones tributarias. A partir del 1 de enero de 1997, las gestiones y actuaciones en procesos administrativos ante las autoridades fiscales, se harán en papel simple y no causarán el impuesto de timbres.

A pesar de la clara disposición antes señalada a nivel del Ministerio de Economía y Finanzas, salvo que se tratara de

un recurso donde hubiese controversia, en el resto de las gestiones se exigía a los contribuyentes que extendieran sus memoriales en papel sellado, o papel habilitado. En virtud de lo anterior fue necesario que la Dirección General de Ingresos expediese la Resolución No.201-2809 de 30 de septiembre de 2002, publicada en Gaceta Oficial No. 24,656 de 9 de octubre de 2002, mediante la cual se aclara o establece que se formularán en papel simple, y por lo tanto, no causarán el impuesto de timbres en ningún caso las solicitudes; sean peticiones, consultas, o reclamaciones que se hagan ante las autoridades fiscales. Las autoridades fiscales del Ministerio de Economía y Finanzas están constituidas por la Dirección General de Ingresos, la Dirección General de Aduanas y la Dirección de Catastro y Bienes Patrimoniales.

4) La Consulta Tributaria

Esta figura tiene como finalidad principal la de formalizar la seguridad jurídica del contribuyente como medio de asegurar la correcta interpretación y aplicación de las normas tributarias con anterioridad al cumplimiento de las obligaciones por parte del contribuyente. Por medio de la misma quien la formula aspira a que la administración exponga su criterio técnico sobre la aplicación del derecho a un caso real y actual.

Un asunto que se debate doctrinalmente tiene que ver con los efectos jurídicos de la consulta. En general, se reconoce que la consulta cumple con todos los requisitos formales y sustanciales, exime de sanciones al consultante por el excedente que resulte de la resolución administrativa, si dicho excedente fuera pagado en el término que ésta fijare. (ver fojas 81 y 82 de la obra Principios Fundamentales de Finanzas Públicas de Edison Gnazzo).

En nuestro país el Decreto Ejecutivo No.170 de 1993 por el cual se reglamenta

el Impuesto sobre la Renta en su artículo 170 regula la evacuación de consultas. Dicha norma regula la forma como ha de elevarse la consulta ante la Dirección General de Ingresos.

Un antecedente en la regulación de las consultas tributarias en Panamá lo tenemos en la Resolución No.201-030 de 7 de agosto de 1985 que guarda bastante similitud con el contenido del artículo 170 antes mencionado, no obstante lo anterior, en el artículo Quinto de esta Resolución se indica expresamente que las consultas absueltas no constituyen principio vinculante, y sólo tienen por objeto facilitar al consultante una información u orientación en su proceder ante el Fisco.

Aunque en nuestro país no existe norma expresa que regule el carácter vinculante para la Administración Tributaria de las consultas absueltas al contribuyente, lo cierto es que en la práctica la Dirección de Ingresos respeta una consulta efectuada por un contribuyente, siempre y cuando en la misma se expongan todos los elementos de hecho y de derecho que rodean la cuestión o la interrogante planteada al Fisco.

5) Recursos en la Vía Gubernativa

Los recursos ante la vía gubernativa como explicamos anteriormente en materia del procedimiento fiscal ordinario son los de reconsideración con apelación en subsidio. También pueden ser anunciados e interpuestos individualmente o de forma directa.

6) Recurso de Reconsideración (con Apelación en Subsidio)

El recurso de Reconsideración se podrá interponer o anunciar en la diligencia de notificación de la resolución objeto del recurso. Con la sola sustentación del recurso dentro del plazo legal, se entenderá interpuesto o anunciado oportunamente (ver numeral 1 del artículo 1238-A del Código Fiscal).

Conjuntamente con la presentación del recurso de reconsideración el recurrente deberá presentar o aducir pruebas que estime convenientes en la forma en que las admite el Código Judicial, mismas que serán sometidas a un examen para su admisión.

El acto administrativo que niegue la admisión de pruebas es apelable en el efecto devolutivo ante el superior jerárquico, o ante el pleno del organismo si fuere colegiado. Debe sustentarse el recurso de apelación dentro de los 5 días hábiles de haberse notificado el acto. Se contempla expresamente que agotado el procedimiento el asunto puede ventilarse ante la jurisdicción contencioso administrativa de la Sala Tercera (ver parte final del artículo 1238-A).

De acuerdo el artículo 1239 a partir del día siguiente de la notificación de la resolución objeto del recurso, se tendrá un término común de 15 días hábiles para interponer o anunciar el recurso de reconsideración, apelación o ambos, según se desee hacer uso de ellos.

El contribuyente puede solicitar desde la notificación de la resolución una relación exacta y detallada del objeto sobre el cual se ha expedido la resolución ante el funcionario que la dictó, el cual debe contestar dentro de 5 días hábiles. Dicha solicitud y su respuesta no interrumpen los términos para la sustentación o interposición de las acciones o recursos.

El artículo 1239-A indica que en la sustentación de los recursos se seguirán las siguientes reglas:

- a. La reconsideración y apelación interpuesta en forma directa se sustentarán dentro de 15 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución.

Por su parte el artículo 1240 del Código Fiscal señala que interpuesto el recurso de reconsideración el organismo o

funcionario de que se trate deberá fallar sin más trámites dentro de un plazo máximo de diez días hábiles.

7) Recurso de Apelación Directa

De acuerdo al artículo 1238 del Código Fiscal, el recurrente tiene la opción de renunciar al recurso de reconsideración e interponer directamente el recurso de apelación, previo a la Contencioso Administrativo. Esta frase se indica en estos términos, ya que para acceder a la jurisdicción contencioso administrativa, cuando se trata de un acto que afecta directa y particularmente a un contribuyente se debe agotar la vía gubernativa, esto significa interponer los recursos que en la administración caben contra el acto administrativo, bien sea el de reconsideración, o directamente el de apelación, en los casos que el procedimiento administrativo lo permita, para luego acudir a la Sala Tercera de la Corte dentro de los dos meses siguientes a la notificación de la resolución que pone fin a la vía gubernativa.

El Recurso de Apelación podrá interponerse o anunciarse de forma subsidiaria, en la notificación de la resolución objeto del recurso, o en la sustentación del recurso de reconsideración. O bien, directamente interponiéndolo o anunciándolo en la diligencia de notificación de la resolución objeto del recurso, con lo cual se entenderá que se renuncia expresa o tácitamente al recurso de reconsideración. (ver artículo 1238-A del Código Fiscal)

Cuando el Recurso de Apelación es interpuesto en forma subsidiaria se sustentará dentro de los 10 días hábiles siguientes a la fecha de notificación de la providencia o resolución en donde se concede el recurso. (ver literal b del artículo 1239-A del Código Fiscal).

8) Recurso de Revisión

Como ha quedado sentado en líneas anteriores el procedimiento fiscal ordinario no contempla el Recurso de Revisión.

Sobre este tema es menester destacar que el artículo 1194 del Código Fiscal contempla como norma supletoria para llenar los vacíos contenidos en el procedimiento fiscal ordinario, por las disposiciones del Código Judicial y las leyes que lo adicionan y reformen en cuanto sean compatibles con la respectiva naturaleza de la actuación.

El Código Judicial contempla la posibilidad de interponer un Recurso de Revisión en casos de sentencias dictadas por un Tribunal Superior o por un Juez de Circuito, cuando se trate de procesos de única instancia o cuando existiendo el Recurso de Apelación, éste no se haya surtido por cualquiera de los siguientes motivos contenidos en el artículo 1204 de dicho Código. También es importante señalar que en base a lo que dispone el artículo 1206 el Recurso debe ser interpuesto dentro del término de un año desde el día que se recobren los documentos o se descubra el fraude o haya sido hecha la declaración de falsedad o se cumplan las condiciones en que debe fundarse.

Ahora bien, a pesar de la remisión expresa al Código Judicial para llenar los vacíos del procedimiento fiscal ordinario, debemos remitirnos al artículo 166 de la Ley 38 de 31 de julio de 2000 por la cual se regula el Procedimiento Administrativo General el cual contempla como recursos en la vía gubernativa los recursos de i) reconsideración, ii) el de apelación, iii) el de hecho y iv) el de revisión administrativa contra resoluciones o decisiones que agoten la vía gubernativa, para lograr la anulación de la resolución respectiva, con base en algunas de las siguientes causales:

- a. Si la decisión ha sido emitida por una autoridad carente de competencia;
- b. Cuando se condene a una persona a cumplir una prestación tributaria o económica, o una sanción

por un cargo o causa de no le ha sido formulado;

- c. Si se condena a una persona a cumplir una prestación tributaria o económica, o una sanción por un cargo o causa distinta de aquél o de aquélla que le fue formulada;
- d. Cuando no se haya concedido a la persona que recurre oportunidad para presentar, proponer o practicar pruebas;
- e. Si dos o más personas están cumpliendo una pena o sanción por una infracción o falta que no ha podido ser ejecutada por más de una persona;
- f. Cuando la decisión se haya basado en documentos u otras pruebas posteriormente declarados falsos mediante sentencia ejecutoriada;
- g. Si con posterioridad a la decisión, se encuentran documentos decisivos que la parte no hubiere podido aportar o introducir durante el proceso, por causa de fuerza mayor o por obra de la parte favorecida;
- h. Cuando la resolución se haya obtenido por cohecho, violencia u otra maquinación fraudulenta, o cuando la resolución se haya fundado en un dictamen pericial rendido por soborno o cohecho, en el caso que estos hechos hayan sido declarados así en sentencia ejecutoriada.
- i. Cuando una parte afectada por la resolución no haya sido legalmente notificada o emplazada en el proceso.
- j. De conformidad con otras causas y supuestos establecidos en la ley.

El recurso de revisión conforme lo dispone el artículo 188 de la Ley 38 de 2000 será interpuesto en el término de un mes, contados a partir de la fecha de notificación de la resolución que agotó la

vía gubernativa cuando se invoque algunas de las causales señaladas en los literales a, b, c, d del artículo 166 de la Ley 38. Mientras tanto si se trata de las causales señaladas en los literales f, g, h, i del artículo 166 se deberá interponer dentro del término de dos meses. Este término se contará a partir de la fecha en que tuvo conocimiento o debió tener conocimiento la persona afectada de la sentencia ejecutoriada en los casos de los literales f y h del artículo 166. Contado a partir de la fecha de la aparición de los documentos decisivos en el caso del literal g del referido artículo y contado a partir de la fecha en que la parte afectada tuvo conocimiento de la resolución impugnada, en el caso del literal i de ese artículo. Cuando se trate del literal e, no estará sujeto a término.

El artículo 189 de la Ley 38 de 2000 señala que será opcional de la persona agraviada utilizar el recurso de revisión administrativa cuando éste se fundamente en los literales a, b, c, d del artículo 166 o ejecutar la acción o recurso de plena jurisdicción en la vía contencioso administrativa. Cuando se utilice una vía o recurso, se excluirá la utilización del otro.

El artículo 190 de la Ley 38 de 2000 dispone que deberá ser interpuesto ante la máxima autoridad de la dependencia en la que se emitió la resolución impugnada.

En mi opinión el recurso de revisión contemplado en la Ley 38 de 2000 no cabe dentro del procedimiento fiscal ordinario por la remisión al Código Judicial que hace el artículo 1194. De igual forma se puede acudir a jurisdicción contencioso administrativa para dilucidar muchos de los temas a que se refiere el Recurso de Revisión.

También el Fisco conforme lo señala el artículo 736-A tiene la potestad en caso de que llegue a su conocimiento que el contribuyente está realizando actos tendientes a evitar el pago del impuesto, puede proceder directamente al cobro mediante el juicio de jurisdicción coactiva y poner fuera del comercio los bienes del contribuyente para asegurar el cobro del impuesto.

9) Jurisdicción Coactiva

Es la facultad que tiene el Fisco para exigir judicialmente o mediante procedimiento ejecutivo el cobro de la deuda tributaria pendiente. Para ello la resolución que exige el pago de impuestos debe estar firme y ejecutoriada, contra la cual no pueda interponerse recurso alguno.

Por su parte el artículo 736 del Código Fiscal en materia de impuesto sobre la renta señala que si a los 60 días siguientes al vencimiento del término para el pago del impuesto, éste no ha sido hecho por el contribuyente, se procederá contra él por el trámite de juicio ejecutivo por jurisdicción coactiva.

También el Fisco conforme lo señala el artículo 736-A tiene la potestad en caso de que llegue a su conocimiento que el contribuyente está realizando actos tendientes a evitar el pago del impuesto, puede proceder directamente al cobro mediante el juicio de jurisdicción coactiva y poner fuera del comercio los bienes del contribuyente para asegurar el cobro del impuesto.

Similares facultades tiene el Fisco en materia de impuesto de inmueble para obtener su cobro según lo dispone el artículo 788 del Código Fiscal, norma que indica que al vencimiento de los plazos correspondientes sin que se haya pagado el impuesto, el recaudador requerirá al contribuyente que efectúe el pago, en caso de no hacerlo queda facultado para exigirlo por la vía ejecutiva, estando incluso facultado para embargar los bienes sobre los cuales recaiga la deuda tributaria (ver artículo 789).

Por su parte el Código Judicial en sus artículos 1777 y siguientes regula el Proceso por Cobro Coactivo indicando que a los funcionarios públicos a los que la ley le atribuya el ejercicio del cobro coactivo procederán ejecutivamente en la aplicación de dicha jurisdicción de conformidad con las disposiciones de los procesos ejecutivos y demás normas legales aplicables. En estos procesos el funcionario ejerce las funciones de juez y tendrá como ejecutante la institución pública en cuyo nombre actúa.

El artículo 1779 del Código Judicial indica que prestan mérito ejecutivo i) las liquidaciones de impuestos contenidas en resoluciones ejecutoriadas que practiquen los respectivos funcionarios fiscales, a cargo de los contribuyentes, y la copia de la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios para el cobro de las sumas adeudadas; ii) las copias de los reconocimientos y estados de cuenta a cargo de los deudores por créditos a favor del Tesoro Nacional, de los municipios, de las instituciones autónomas, semiautónomas y demás entidades del Estado; iii) los alcances líquidos definitivos deducidos contra los responsables por la oficina encargada de examinar y fenecer dichos estados de cuenta, acompañados en todo caso del documento público o privado legalmente constitutivo de la obligación por la cual

se deducen; iv) las resoluciones ejecutoriadas de las cuales surjan créditos a favor del Tesoro Nacional, de los municipios etc...

El artículo 1780 dispone que es competencia de la Sala Tercera de la Corte conocer de las apelaciones, incidentes, excepciones, tercerías y nulidades que fueren presentadas en las ejecuciones por cobro coactivo, correspondiéndole sustanciar y resolver los recursos, incidentes, excepciones o tercerías.

10) Demandas Contencioso-Administrativas (Plena Jurisdicción y Nulidad)

Las demandas contenciosas administrativas de Plena Jurisdicción y de nulidad podrán interponerse conforme lo establece la legislación Contencioso administrativa regulada por la Ley 135 de 1943, reformada por la Ley 33 de 1946.

El artículo 22 de la Ley 135 de 1943 establece que podrán demandar las personas afectadas por el acto, resolución, orden, disposición de que se trate; y, en ejercicio de la acción popular, cualquier persona natural o jurídica, nacional o extranjera, en cualquier caso que la Administración haya incurrido en una injuria de derecho.

Más adelante señala el artículo 36 de la Ley 135 de 1943, conforme quedó modificada por la Ley 33 de 1946 que se considerará agotada la vía gubernativa cuando interpuestos los recursos de reconsideración o apelación hayan transcurrido más de dos meses sin que recaiga decisión resolutoria sobre ellos (lo que se conoce como silencio administrativo negativo). También se dará esta situación cuando no se admita el escrito en que se interponga cualesquiera de los recursos antes señalados. El silencio administrativo también se puede producir cuando se interpongan solicitudes a los funcionarios y transcurran dos meses sin que

recaiga decisión sobre los mismos, siempre que dichas solicitudes contengan actos que sean recurribles ante la jurisdicción contencioso administrativa.

Importante señalar el artículo 42 de la misma excerta legal que para recurrir dentro de una demanda contenciosa administrativa de plena jurisdicción es necesario que se haya agotado la vía gubernativa, lo que se entenderá cuando los actos o resoluciones no sean susceptibles de los recursos de reconsideración o apelación, o dichos recursos se hayan decidido, ya fuesen resoluciones definitivas o de mero trámite, si éstas últimas deciden directa o indirectamente el fondo del asunto, de modo que le pongan un término o hagan imposible su continuación.

Para la acción o Demanda de Nulidad contra un acto administrativo de carácter general la misma puede ejercitarse en cualquier momento, a partir de su expedición o después de su publicación, si se precisa de este requisito para tener vigencia. (ver artículo 42 a).

Para interponer la demanda de plena jurisdicción a que alude el artículo 42, para obtener la reparación de derechos subjetivos, se cuenta con un plazo de dos meses, a partir de la publicación, notificación, o ejecución del acto o de realizado el hecho o la operación administrativa que causa la demanda.

Dentro de estos tipos de procesos se pueden presentar o aducir las pruebas que el afectado o contribuyente estime pertinentes para hacer valer sus derechos. Generalmente esta etapa debe ser aprovechada para traer al proceso jurisdiccional mayores elementos de juicio que le permitan a los Magistrados que integran la Sala fallar en derecho la cuestión debatida o con pruebas adicionales que le permitan arribar a una decisión distinta de la arribada por la administración.

Como prueba indispensable para que se admita la demanda amén de acreditar su condición de parte agraviada cuando se trata de una demanda de plena jurisdicción, se deberá acompañar copia autenticada del acto impugnado donde aparezca claramente la notificación del mismo, para que la Corte pueda computar si la demanda ha sido presentada dentro de los 2 meses de haber agotado la vía gubernativa.

En este tipo de procesos el demandado es el funcionario que expidió el acto impugnado y la Procuraduría de la Administración interviene en representación de la Administración cuando se trata de una demanda de plena jurisdicción, mientras que si se trata de una demanda de nulidad la Procuraduría de la Administración deberá intervenir en interés de la Ley.

11) Acción de Inconstitucionalidad

Conforme lo establece el artículo 2559 del Código Judicial cualquier persona por medio de apoderado legal puede impugnar ante la Corte Suprema de Justicia (entiéndase el Pleno de la Corte) las leyes, decretos de gabinete, decretos leyes, decretos, acuerdos, resoluciones y demás actos provenientes de autoridad que considere inconstitucionales y pedir la correspondiente declaración de inconstitucionalidad.

Además de los requisitos comunes a toda demanda, ésta deberá tener la transcripción literal de la disposición, norma o acto acusados de inconstitucionales y la indicación de las disposiciones constitucionales que se estimen infringidas y el concepto de la infracción.

Debe acompañarse junto con la demanda copia autenticada de la ley, decreto de gabinete, decreto ley, orden, acuerdo, resolución o acto que se considere inconstitucional, a menos que se trate de una ley u otro documento publicado

en Gaceta Oficial en cuyo caso no habrá necesidad de acompañar la copia, bastando citar el número y fecha de la respectiva Gaceta Oficial.

12) Consulta y Advertencia de Inconstitucionalidad

El artículo 2557 del Código Judicial permite que un servidor público al impartir justicia cuando advierta que la norma o disposición legal o reglamentaria aplicable al caso es inconstitucional, elevar una consulta a la Corte Suprema de Justicia y continuar con el curso del negocio hasta colocarlo en estado de decidir.

La facultad antes señalada, de igual forma está consagrada en el artículo 2558 del Código Judicial para que cuando alguna de las partes en un proceso advierta que la disposición legal o reglamentaria es inconstitucional, hará la advertencia respectiva ante la autoridad correspondiente, quien en el término de dos días, sin más trámites elevará la consulta ante la Corte Suprema de Justicia.

Por su parte la Ley 38 de 2000 antes mencionada contempla en su artículo 73 la advertencia de inconstitucionales en similares términos a los indicados en los artículos 2557 y 2558 del Código Judicial señalados en párrafos superiores, agregando una advertencia de ilegalidad para que sea la Sala Tercera de la Corte para que a instancia de la Administración o de alguna de las partes dentro de un proceso administrativo advierta que una norma o normas reglamentarias o el acto administrativo que debería aplicar para resolver el proceso tiene vicios de ilegalidad, dentro de los dos días siguientes deberá someter la consulta a la Sala Tercera.

En el caso de la advertencia de inconstitucionalidad la redacción de las normas correspondientes y reiterada jurisprudencia de la Corte exige que para

que se le dé trámite a la advertencia de inconstitucionalidad la norma legal o reglamentaria objeto de la advertencia no debe haberse aplicado al caso concreto, pues ello impide a la Corte conocer del recurso.

En el caso de la advertencia de ilegalidad se aplica la misma máxima arriba indicada. Aquí toma relevancia nuevamente el tema de si es aplicable o no la Ley 38 de 2000 por lo menos en lo que corresponde la advertencia de ilegalidad, ya que la de la inconstitucionalidad está espesamente consagrada en el Código Judicial.

13) Amparos de Garantías Constitucionales

En los casos en que se dicte o ejecute por parte de un servidor público, una orden de hacer o no hacer, que viole los derechos y garantías que la Constitución consagra tendrá derecho a que la orden sea revocada a petición suya o de cualquier persona, tal como lo señala el artículo 2615 del Código Judicial, cuando por la gravedad e inminencia del daño que representan requieren de una revocación inmediata.

Esta acción se tramitará mediante procedimiento sumario y será de competencia de los tribunales de justicia. La misma puede interponerse contra resoluciones judiciales siguiendo las siguientes reglas: i) la interposición de la demanda de amparo no suspenderá la tramitación del proceso en que se dictó la resolución judicial o su ejecución, salvo que el tribunal a quien se dirija la demanda considere indispensable suspender la tramitación o ejecución para evitar que el demandante sufra perjuicios graves, evidentes y de difícil reparación, ii) Sólo procede la acción de amparo cuando se hayan agotado los medios y trámites previstos en la ley para la impugnación de la resolución judicial de que se trate.

Para conocer de la acción de amparo tienen competencia según lo dispone el artículo 2616:

- i) El Pleno de la Corte Suprema por lo actos que procedan de autoridades o funcionarios con mandos y jurisdicción en toda la República o en dos o más provincias;
- ii) Los Tribunales Superiores de Distrito Judicial cuando se trate de actos que procedan de servidores públicos con mando y jurisdicción en una provincia; y
- iii) Los Jueces de Circuito, cuando se trate de servidores públicos con mando y jurisdicción en un distrito o parte de él.

Quien promueve la demanda será el demandante y será demandado el funcionario que haya dictado la orden (ver artículo 2617 del Código Judicial).

Además de los requisitos comunes la demanda deberá contener:

- i) Mención expresa de orden impugnada;
- ii) nombre del servidor público, funcionario, institución o corporación que la emitió;
- iii) los hechos en que fundamenta su pretensión; y iv) las garantías fundamentales que se estimen infringidas y el concepto en que lo han sido. Con la demanda se presentará la prueba de la orden impartida, si fuere posible. (ver 2619).

En caso de admitirse la demanda se requerirá de la autoridad acusada que envíe la actuación o en su defecto, un informe acerca de los hechos materia del recurso, debiendo el funcionario por su parte cumplir con la orden impartida dentro de las dos horas siguientes al recibo en su oficina de la nota requisitoria. El Tribunal una vez recibido el informe deberá fallar dentro de los dos días siguientes denegando o concediendo el amparo (artículos 2620, 2621, 2624).

14) Los Medios de Prueba

Dentro del procedimiento fiscal ordinario, tal como lo señala el artículo 1214 del Código Fiscal, serán admisibles todos los medios de prueba reconocidos por el Código Judicial. Las pruebas serán valoradas conforme a las reglas previstas en el mismo.

Cuando se trate de prueba documental la misma deberá presentarse junto con su reclamación. De no tenerla debe indicarse con claridad y precisión y decir el archivo o lugar donde se halle, para que el funcionario pueda solicitarlas. (ver 1215 C.F.)

Importante es el caso de la prueba testimonial que según dispone el artículo 1216 del Código Fiscal sólo podrá consistir en declaraciones rendidas extrajudicialmente ante Juez de Circuito o Notario y deben ser presentadas junto con la reclamación. Queda a discreción del funcionario ratificar o ampliar dichas declaraciones de estimarlo necesario.

Por su parte el Código Judicial admite una amplia gama de pruebas entre las que se encuentran el aseguramiento de pruebas cuando el demandante tenga reserva de que las mismas pueden perderse, destruirse o trasponerse con el paso del tiempo, tales como la diligencia exhibitoria, la inspección judicial, el reconocimiento de documentos privados y los testimonios prejudiciales.

Respecto de los documentos los tenemos públicos y privados, documentos procedentes del extranjero, también está la prueba de informe, la confesión, declaración de parte, inspección judicial y reconstrucción, y la prueba pericial.

El contribuyente o reclamante a su opción podrá utilizar, uno o varios medios de prueba admitidos por el Código Judicial dentro de las reclamaciones de carácter fiscal pues así lo permite expresamente el artículo 1194 del Código Fiscal.

ANUNCIO
EXCEDRA BOOKS

ANUNCIO