



COMISIÓN TÉCNICA INTERAMERICANA DE TRIBUTACION Y FISCALIDAD

TRABAJOS INTERAMERICANOS TRABAJOS NACIONALES CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES





Detalle
TRABAJO INTERAMERICANO: <i>La digitalización de las Administraciones Tributarias y los derechos de los Contribuyentes en Latinoamérica.</i> Jorge De Velazco - Norma Tello - Bacilio Sánchez
TRABAJO NACIONAL: <i>Fiscalizaciones electrónicas de las Administraciones Tributarias Vs. Derechos del Contribuyente.</i> José Miguel Argandoña Pérez
TRABAJO NACIONAL: <i>EMPRESA DE CAPITAL FAMILIAR, CEO DA ÁREA DE NEGÓCIOS E A AGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL.</i> Anderson Menezes De Macedo - Silvania Neris Nossa - Nadia Cardoso Moreira
TRABAJO INTERAMERICANO: <i>Precios de transferencia en Latinoamérica: implicancias del covid-19 en la comparabilidad.</i> Mario Coyoy González - Luis Castro Gálvez - Rubén Saavedra Rodríguez
TRABAJO INTERAMERICANO: <i>Medidas tributarias de corto y largo plazo para afrontar el impacto del COVID-19 en las empresas en Latinoamérica.</i> Florindo Núñez - Lucilene Florencio
TRABAJO NACIONAL: <i>Medidas implementadas para paliar el impacto económico y tributario del COVID-19 para las PYMES en Paraguay.</i> Carmen Cantero Fleita
<i>INFORME TECNICO DE LOS GRUPOS DE TRABAJO DE DISCUSION DE LA COMISION</i>






**XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
Porto Alegre, RS - Brasil**

TRABAJO INTERAMERICANO

**LA DIGITALIZACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES
TRIBUTARIAS Y LOS DERECHOS DE LOS
CONTRIBUYENTES EN LATINOAMÉRICA**

ÁREA TÉCNICA 7: TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD

**TEMA 7.2: Digitalización de las Administraciones Tributarias y derechos de los
contribuyentes**

Autor: Norma Tello	México	
Autor: Bacilio Sánchez	República Dominicana	
Autor y Presidente de la Comisión de Tributación y Fiscalidad: Jorge De Velazco B.	Perú	

ÍNDICE

1. RESUMEN EJECUTIVO
2. PALABRAS CLAVE
3. INTRODUCCIÓN
4. DESARROLLO DEL TEMA
 - 4.1 FACTURACIÓN ELECTRÓNICA EN LATINOAMERICA
 - 4.1.1 ANTECEDENTES DE LA FACTURACION ELECTRÓNICA
 - 4.1.2 FIRMA ELECTRÓNICA Y FIRMA DIGITAL
 - 4.1.3 IMPLEMENTACION DE LA FIRMA ELECTRÓNICA EN LATINOAMÉRICA
 - 4.1.4 FACTURA ELECTRÓNICA
 - 4.1.5 IMPLEMENTACION DE LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA EN LATINOAMÉRICA
 - 4.2 LIBROS ELECTRÓNICOS EN LATINOAMERICA
 - 4.3 FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA EN LATINOAMERICA
 - 4.4 DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LATINOAMERICA
5. GUIAS DE DISCUSIÓN
6. CONCLUSIONES
7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS
8. CURRICULUM VITAE DE LOS AUTORES

TRABAJO INTERAMERICANO: LA DIGITALIZACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y LOS DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LATINOAMÉRICA

1. RESUMEN EJECUTIVO

Las Administraciones vienen enfrentando enormes desafíos para lograr niveles de recaudación tributaria, en los países de Latinoamérica, que permitan un desarrollo económico y un nivel de competitividad internacional de cada uno de sus países. Asimismo, el cambio disruptivo de la denominada economía digital obliga a modernizar las mencionadas Administraciones Tributarias mediante el uso de las Tecnologías de Información y Comunicaciones - TIC.

Por otra parte, la coyuntura actual de la pandemia global del COVID-19 que ha generado una crisis sanitaria y una recesión económica a nivel mundial es un factor acelerador de la digitalización de las empresas y de las Administraciones Tributarias.

En tal sentido, el presente trabajo de investigación pretende explorar las estrategias que vienen implementando los países de Latinoamérica para digitalizar los procesos de sus Administraciones Tributarias, en especial la universalización de la facturación electrónica, el uso de libros electrónicos, la implementación de la fiscalización electrónica y como ha impactado ello en los contribuyentes, en particular respecto a sus derechos.

Adicionalmente, se analiza dicho impacto en 10 países de Latinoamérica para lo cual se desarrolló una encuesta y en base a las respuestas se plantean varias conclusiones.

Los países de Latinoamérica considerados son los siguientes:

1. Bolivia
2. Brasil
3. Chile
4. Colombia
5. Costa Rica
6. Ecuador
7. Guatemala
8. México
9. Paraguay
10. Perú

2. PALABRAS CLAVE:

- Firmas Digitales
- Facturación Electrónica
- Derechos de los Contribuyentes
- Digitalización de la Administración Tributaria
- Fiscalización Electrónica

3. INTRODUCCIÓN

Actualmente, en el mundo nos encontramos en la era del conocimiento, en la cuarta revolución industrial. Es decir, los agentes económicos de los países utilizan las herramientas informáticas basadas en las tecnologías de información y comunicaciones (TIC).

La pandemia del COVID-19 que actualmente estamos enfrentado a nivel global ha causado una crisis sanitaria y económica, sin embargo, esta situación ha acelerado la digitalización de las empresas privadas y entidades de los Gobiernos, incluidas las Administraciones Tributarias.

No obstante, debemos resaltar que hace más de una década que las Administraciones Tributarias de los países de Latinoamérica vienen haciendo esfuerzos para digitalizarse y hacer uso de las nuevas tecnologías para ser más eficaces y eficientes en su objetivo estratégico de mejorar los niveles de cumplimiento voluntario por parte de los contribuyentes, mediante dos líneas principales de actuación: dando facilidades a los que quieren cumplir y realizando una lucha radical contra el fraude.

De acuerdo al contexto actual de crisis económica por la paralización obligatoria de las actividades producto de la pandemia del coronavirus se viene produciendo una enorme pérdida de ingresos públicos, lo cual será solucionado en parte por endeudamiento, reformas tributarias y nuevas estrategias para recaudar más tributos, lo que implica procesos de modernización de sus Administraciones Tributarias mediante el proceso de la digitalización.

La digitalización de las Administraciones Tributarias implica el cambio de su relación con los contribuyentes pues vienen estableciendo progresivamente obligaciones para que documenten sus actividades en formatos electrónicos estandarizados y lo cual les permite acceder a una enorme cantidad de información en línea y, con las herramientas informática disponibles, pueden gestionar el riesgo de cumplimiento como nunca en la historia.

Para tal efecto, presentamos a continuación los principales conceptos:

➤ **Firmas Digitales**

Es una firma electrónica avanzada que utiliza criptografía asimétrica basada en clave pública y clave privada, se puede utilizar para todo efecto legal, no solo en los procesos del emisor asegurando:

- Autenticidad
- Confidencialidad
- Integridad
- No repudio

➤ **Facturación Electrónica**

➤ Documento electrónico estructurado que sustenta una transacción comercial, donde intervienen tres actores: el emisor, el comprador y la Administración Tributaria, compartiendo el mismo documento electrónico que sustenta la transacción.

➤ **Libros Electrónicos**

Son archivos en formato texto (txt) que cumple con las especificaciones señaladas por la administración tributaria y tiene valor legal para todo efecto, en tanto sea generado en el Sistema de Libros Electrónicos o en la Oficina Virtual (OFV) del contribuyente.

La digitalización de las economías ha dado lugar a importantes cambios en los modelos de negocio y en los procesos de creación de valor de las empresas, desde el punto de vista fiscal, surgen una serie de desafíos para la política tributaria y la fiscalidad, siendo los libros electrónicos una herramienta de alto valor y simplificación del cumplimiento y control fiscal.

➤ **Derechos de los Contribuyentes**

En la Constitución de todos los países se establecen principios tributarios de los ciudadanos que establecen límites al poder que tienen los Estados, tales como los principios de legalidad, reserva de ley, capacidad contributiva, reserva tributaria, entre otros.

En base a dichos principios tributarios, se desarrollan y establecen normativamente los derechos de los contribuyentes en los Códigos Tributarios, como por ejemplo los siguientes:

- Ser tratados con respeto y consideración por el personal de la Administración Tributaria.
- Solicitar la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso,
- Modificar sus declaraciones juradas.
- Presentar demandas contenciosas.
- Interponer queja por omisión o demora en resolver los procedimientos tributarios o por cualquier otro incumplimiento.
- Consultar y obtener la debida orientación respecto de sus obligaciones tributarias;
- Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en que sea parte, así como la identidad de las autoridades de la Administración Tributaria encargadas de éstos y bajo cuya responsabilidad se tramiten aquéllos.
- Acceder a sus expedientes tributarios.
- Tener la reserva tributaria de sus actos por parte de las autoridades de la Administración Tributaria.
- Solicitar copia de las declaraciones o comunicaciones por él presentadas a la Administración Tributaria.
- No proporcionar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración Tributaria.
- Contar con el asesoramiento particular que consideren necesario.
- Solicitar aplazamiento y/o fraccionamiento de deudas tributarias.
- Solicitar a la Administración la prescripción de la deuda tributaria.
- Contar con un servicio eficiente de la Administración y exigir las facilidades necesarias para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En un contexto de la digitalización de las Administraciones Tributarias, la interacción con los contribuyentes se realiza mediante herramientas digitales y es así que también se deben considerar los mencionados derechos en los siguientes nuevos procesos:

- Validación de las estructuras y de la información de las facturas electrónicas de los contribuyentes por terceros, en los servicios tercerizados por las Administraciones Tributarias.
- Seguridad de la información tributaria disponible del contribuyente en los servidores de las Administraciones Tributarias.
- Notificación de las Fiscalizaciones tributarias electrónicas.
- Plazos de la Fiscalización tributaria electrónica para el sustento adecuado.
- Intercambio automático de información bajo los parámetros de la OCDE.
- Algoritmos aplicados a los perfiles de los contribuyentes.
- Notificación oportuna del uso de la información de los contribuyentes.

➤ **Derechos Digitales**

Según (Barrio Andrés, 2021) “el concepto de «derechos digitales» engloba los derechos de los ciudadanos en el entorno digital, ya sean derechos fundamentales o derechos ordinarios. Esta categoría es especialmente relevante por-que la transformación digital debe tener como principio estructural maximizar la calidad de la democracia y los derechos. El Derecho tiene que garantizar que estos derechos pueden ejercerse y están asegurados en el entorno digital con la misma eficacia que fuera de él, lo que plantea el problema de cómo protegerlos adecuadamente dadas las especiales características del mundo digital.”

A diferencia de Latinoamérica, en España si se ha reconocido legalmente los derechos digitales de los ciudadanos, mediante la Ley Orgánica 3/2018 y el capítulo X recoge los siguientes:

1. Derecho a la neutralidad de internet (art. 80).
2. Derecho de acceso universal a Internet (art. 81).
3. Derecho a la seguridad digital (art. 82).
4. Derecho a la educación digital (art. 83).
5. Protección de los menores en internet (art. 84).
6. Derecho de rectificación en Internet (art. 85)
7. Derecho a la actualización de informaciones en medios de comunicación digitales (art. 86).
8. Derecho a la intimidad y uso de dispositivos digitales en el ámbito laboral (art. 87).
9. Derecho a la desconexión digital en el ámbito laboral (art. 88).
10. Derecho a la intimidad frente al uso de dispositivos de videovigilancia y de grabación de sonidos en el lugar de trabajo (art. 89).
11. Derecho a la intimidad ante la utilización de sistemas de geolocalización en el ámbito laboral (art. 90).
12. Derechos digitales en la negociación colectiva (art. 91).
13. Protección de datos de los menores en Internet (art. 92)
14. Derecho al olvido en búsquedas de Internet (art. 93).
15. Derecho al olvido en servicios de redes sociales y servicios equivalentes (art. 94).
16. Derecho de portabilidad en servicios de redes sociales y servicios equivalentes (art. 95).
17. Derecho al testamento digital (art. 96 y 3).

Respecto a la información que manejan las Administraciones Tributarias producto de su transformación digital, consideramos que los derechos digitales que podrían ser afectados son los siguientes:

- Derecho a la seguridad digital, en el sentido que podría filtrarse la información protegida por la reserva tributaria, en especial cuando los servicios son prestados por privados.
- Derecho a la intimidad, producto del uso indebido de la información de los contribuyentes para fines comerciales y de otra índole.
- Derecho a la educación digital, cuando la Administración Tributaria no comunica adecuadamente los nuevos procesos tributarios electrónicos a los contribuyentes lo cual produce luego infracciones y sanciones.

➤ Digitalización de la Administración Tributaria

Las Administración Tributarias viene implementando la digitalización de sus procesos tal como se puede observar en el siguiente gráfico:



Según el artículo ¿Cómo medir la Transformación Digital de las Administraciones Tributarias? de (Collosa, 2021) publicado en el CIAT, se señala lo siguiente:

(...) “entre las ventajas para las AATT de la digitalización tanto en sus estructuras como en sus funciones se pueden mencionar:

- Trabajar expedientes digitales, con firmas electrónicas y notificaciones electrónicas, en lugar de los expedientes en papel que deberían tender a su reducción.
- Considerar las nuevas formas de información y asistencia a los contribuyentes (atención mediante la web de las AATT o mediante aplicaciones móviles) en las cuales la tendencia es la reducción de los contactos físicos con los contribuyentes.
- Utilizar la enorme cantidad de información que disponen las AATT no sólo interna sino externa, producto de las crecientes formas de cooperación / colaboración que se está

produciendo entre otros puntos por los intercambios de información y todo lo vinculado al plan de Acción BEPS de la OCDE.

- Implementar conceptos como la gestión del riesgo de cumplimiento (GRC) siempre que sea posible, tratando de intervenir en etapas más tempranas en lugar de después de que se hayan presentado las declaraciones de impuestos, con lo cual los controles masivos pasarán a tener preponderancia por sobre los intensivos.
- También, el hecho de ofrecer declaraciones juradas prellenadas es muy importante al respecto.
- Potenciar la colaboración e integración entre diferentes Organismos públicos y la AT de un propio estado y entre distintos países mediante procesos tales como ventanilla única.
- Contar con sistemas de información para hacer más eficiente el control, ya que, en definitiva, actualmente el trabajo de las AATT es administrar información y por ello quiero resaltar la enorme importancia de contar con sistemas de información para llevar adelante los controles masivos e intensivos.
- Mejorar la calidad de la información ya que como siempre afirmo, no se trata solo de captar mucha información, lo importante es trabajar fuertemente en su calidad y analizarla y utilizarla de manera efectiva.
- Posibilitar potenciar las opciones de teletrabajo o home office.”

➤ **Buzón Electrónico**

El buzón electrónico es una casilla virtual ubicada en la plataforma de la Administración Tributaria y mediante algún mecanismo de identificación es asignada al contribuyente, Usualmente se utiliza una firma electrónica o una firma digital.

Dicho buzón electrónico es legalmente el “Domicilio procesal electrónico”, es decir es donde se depositan legalmente las notificaciones electrónicas emitidas por la Administración Tributaria y cuenta con mecanismos fehacientes para evidenciar el acuse de recibo de manera fehaciente.

Asimismo, cuenta con mecanismos para recibir descargos del contribuyente en los plazos establecidos legalmente.

➤ **Fiscalización Electrónica**

Como se sabe, los Estados dotan a las Administraciones Tributarias de las facultades de recaudación, determinación, fiscalización y sancionadora, entre otras.

Por otra parte, las Administraciones Tributarias ven como una oportunidad en la coyuntura actual, por razones de eficiencia, eficacia y economía administrativa, el uso de las herramientas informáticas de manera masiva.

En tal sentido, el principal insumo que tiene es la información. Por ello, han venido impulsando en Latinoamérica la obligatoriedad de la emisión de facturas electrónicas, libros electrónicos, declaraciones juradas sugeridas y la fiscalización electrónica.

La fiscalización electrónica está enmarcada dentro de la facultad de fiscalización de la Administración Tributaria, la cual está orientada básicamente a generar riesgo a efectos que los contribuyentes cumplan voluntariamente con sus obligaciones tributarias, formales y sustanciales.

La fiscalización electrónica tiene dos características:

- Es un acto administrativo de naturaleza jurídica, totalmente reglado respecto a los requisitos mínimos, la forma y plazos que debe llevarse a cabo.
- El procedimiento y el medio en que se desarrolla es totalmente electrónico, lo cual implica el uso de alguna plataforma virtual, de firmas electrónicas, de un expediente electrónico y de un domicilio procesal electrónico.

4. DESARROLLO DEL TEMA

4.1 FACTURACIÓN ELECTRÓNICA EN LOS PAISES DE LATINOAMERICA

4.1.1 ANTECEDENTES DE LA FACTURACION ELECTRÓNICA

La Factura Electrónica ha sido una innovación latinoamericana al proceso de transparencia fiscal, que ha sabido utilizar los desarrollos tecnológicos disponibles para mejorar el control de los tributos y para hacer más eficientes los servicios de las Administraciones Tributarias. Con el paso del tiempo, y junto con la mejora de las tecnologías, esta herramienta se ha fortalecido, tanto en términos de fácil y rápida disponibilidad al público, como en resguardo de información.

Al mismo tiempo, se ha podido comprobar que este mecanismo ha generado externalidades positivas, pues muchos gobiernos han encontrado potencial para atender necesidades específicas de cada país. Algunos nuevos usos que se le han dado a la Factura Electrónica han sido: control de mercancías, sistema único de contabilidad, nómina salarial electrónica e incluso el factoring como mecanismo de financiamiento.

El uso generalizado podría permitir cruzar información para combatir la evasión y elusión, e incluso se podría crear una factura electrónica internacional para conocer las fuentes donde se generan las rentas de los contribuyentes.

Asimismo, la gran cantidad de información que se genera en este sistema puede utilizarse para análisis de riesgo; e incluso se podría mejorar la contabilidad nacional y los mecanismos de regulación de competencia. Tener un mapeo electrónico completo de las transacciones de toda la economía y su interacción internacional, se presta para un sinnúmero de usos para el bienestar de la sociedad. Solamente hace falta dejar continuar el esfuerzo para usar esta herramienta como plataforma, no solo para mejorar el cumplimiento voluntario en la región, como el análisis de riesgo sino también para proveer nuevos servicios a la economía adaptados a nuestras realidades.

Esta herramienta llegó para iniciar un proceso de cambios adaptados a las nuevas condiciones tecnológicas, ahora nos queda decidir cómo la vamos a seguir perfeccionando y adaptando a los intereses y necesidades de la región.

La factura electrónica fiscal, entendida que no solo tiene validez para todos los fines fiscales, sino que además son en su totalidad recibidas por la Administración Tributaria; es uno de los aportes de América Latina a la fiscalidad internacional en apoyo a la lucha contra la evasión, al esfuerzo global de transparencia tributaria, y a la digitalización de las administraciones tributarias.

Fue el fruto del esfuerzo innovador de las Administraciones Tributarias más avanzadas de la región, en especial, las que comenzaron su proceso de modernización durante la década de los 90 bajo el impulso de las ideas propuestas del Consenso de Washington y la influencia del “reinventing government”.

El otro factor clave que explica la modernización de las Administraciones Tributarias fue el imperativo de mejorar la eficiencia recaudatoria de los gobiernos de la región, para compensar los desequilibrios causados por las crisis financiero-fiscales. Inicialmente, la FE fue concebida como un instrumento de control documental del proceso de facturación, tanto para evitar la omisión de ventas como para la inclusión de compras falsas.

El concepto original se fue extendiendo a otras áreas de control tributario, por ejemplo, la nómina salarial, mercadería en tránsito y nuevos servicios, como el caso del factoring. De alguna manera, la FE puede considerarse el inicio del proceso de digitalización de la Administración Tributaria en sentido amplio.

La FE también puede considerarse como un instrumento de la tercera revolución industrial basada en la generación y difusión de datos. De hecho, existe evidencia para América Latina que la FE mejora la recaudación.

La implantación de la FE también puede incluir un mecanismo novedoso de colaboración del sector privado. Un ejemplo de ello es el caso mexicano que requirió de un trabajo conjunto con las empresas de infraestructura tecnológica, para asegurar el funcionamiento eficaz de la FE.

El siglo XXI ha sido testigo de este esfuerzo modernizador que inicia en Chile en 2003 y que, a mediados de 2017, cuenta con otras experiencias avanzadas en Argentina, Brasil, Ecuador, México, Perú y Uruguay.

Existen proyectos en proceso en varios países de la región, entre ellos, Costa Rica, Colombia, Guatemala, Panamá y Paraguay, y se ha manifestado la intención de desarrollar sistemas nacionales en El Salvador, Honduras, la República Dominicana y Venezuela.

4.1.2 FIRMA ELECTRÓNICA Y FIRMA DIGITAL

FIRMA ELECTRÓNICA

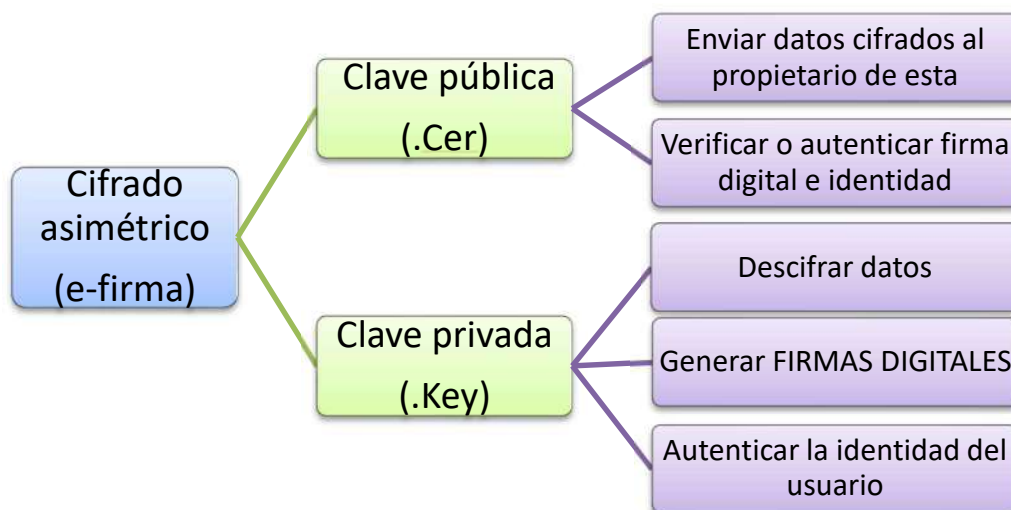
El concepto de firma electrónica nace como una oferta tecnológica para acercar la operatoria social usual de la firma ológrafa (manuscrita) al marco del ciberespacio o el trabajo en redes.

Es un concepto legal que tiene como objetivo dar fe de la voluntad del firmante, es por tanto un conjunto de datos electrónicos que acompañan a una determinada información también en formato electrónico.

Se trata de la transformación de un mensaje utilizando un sistema de cifrado asimétrico, de manera que la persona que posee el mensaje original y la clave pública del firmante pueda establecer de forma segura que dicha transformación se efectuó utilizando la clave privada correspondiente a la pública del firmante, y si el mensaje es el original o fue alterado desde su concepción.

A continuación, se explica la diferencia entre Firmas Electrónicas Simples y Avanzadas:

- **La Firma Electrónica Simple** solo se puede utilizar en los procesos de la entidad que lo emite, no se necesita una infraestructura sofisticada para su emisión; ejemplo: la contraseña que emite el SAT mexicano para tramites digitales.
- **La Firma Electrónica Avanzada**, es un conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, a continuación, se muestra el proceso de cifrado asimétrico de esta firma.



Fuente: Elaboración propia en base al trabajo de investigación

FIRMA DIGITAL

Como ya se comentó las Facturas Electrónicas son firmadas y autenticadas para que permitan precisar la autoría del documento, impidan el rechazo del mismo por parte del emisor. Asimismo, incorporan mecanismos que garantizan, para todos los fines prácticos, que el contenido del documento es íntegro y que no presenta alteraciones después del proceso de firma.

En general esto se ha logrado a través de la firma digital del documento electrónico, soportada por la autoridad nacional de certificación o la propia Administración Tributaria.

La Firma Digital es una firma electrónica avanzada que utiliza criptografía asimétrica basada en clave pública y clave privada.

Se puede utilizar para todo efecto legal, no solo en los procesos del emisor.

La Firma Digital asegura lo siguiente:

- Autenticidad
- Confidencialidad
- Integridad
- No repudio

La mayoría de los países aceptan la firma digital que utiliza algoritmos criptográficos que vinculan un secreto con un conjunto de bytes (el archivo electrónico, en este caso también denominado el mensaje que requiere firma).

La garantía reside en que sólo los que conocen el secreto pueden reproducir el mismo resultado, o sea la firma digital.

El proceso de verificación de la firma digital, similar al reconocimiento de la firma tradicional en documentos impresos, utiliza la información pública extraída del mensaje original para verificar si la persona antedicha efectivamente firmó el mensaje, de manera idéntica a la de la firma manual: firma privada y verificación pública.

Los procesos de firma digital que emplean algoritmos de claves públicas y privadas, también conocidos como criptografía asimétrica, aplican algoritmos de autenticación (hash) para ensamblar dicha firma; esto representa el hash del documento que será firmado y este hash se cifra utilizando la clave privada del firmante.

El algoritmo de clave pública garantiza que el mensaje cifrado con una clave privada pueda descifrarse solo con la clave pública que corresponde. Dado que la clave privada es conocida exclusivamente por el propietario del par de claves, la codificación del hash con esta clave privada puede considerarse la firma digital de esta persona, dado que el algoritmo de autenticación debe garantizar la imposibilidad estadística de la existencia de dos hashes idénticos para dos mensajes diferentes y sólo alguien que conoce la clave privada pudo haber generado el cifrado de ese hash.

El proceso de firma digital completo se lleva a cabo en tres etapas:

- 1) generar el hash;
- 2) cifrado de ese hash con la clave privada;
- 3) agregar el hash cifrado al documento original para formar el documento electrónico firmado digitalmente.

La aplicación de las capacidades criptográficas asociadas al uso de certificados digitales permite además que el contenido de los documentos esté cifrado durante la transmisión de los mismos, a través de Internet, a la Administración Tributaria.

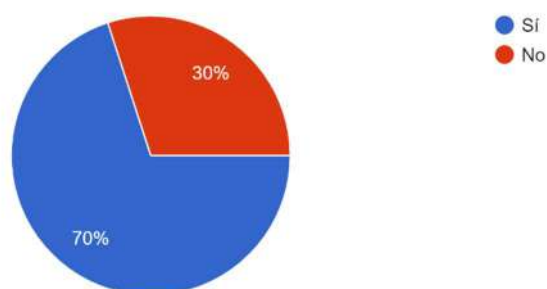
4.1.3 IMPLEMENTACION DE LA FIRMA ELECTRÓNICA EN LATINOAMÉRICA

Respecto al uso de la Firma Electrónica en los países de Latinoamérica, y en base a las respuestas generadas en el trabajo de investigación, se cuenta con las siguientes conclusiones:

¿Los contribuyentes utilizan Firma Electrónica en su país?

1. ¿Los contribuyentes utilizan Firma Electrónica en su país?

10 respuestas

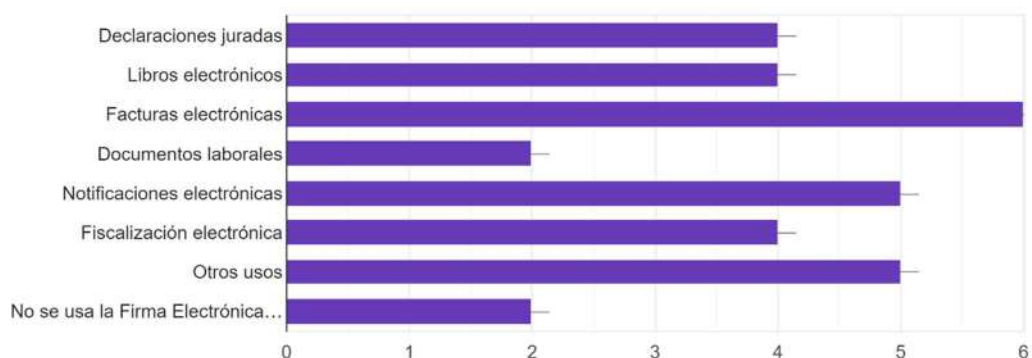


La gráfica nos muestra que el 70 % de los encuestados utilizan la firma electrónica, lo que representa que su utilización ha aumentado en el grueso de los contribuyentes.

De ser afirmativa la respuesta anterior, señale para que utilizan la Firma Electrónica en su país.

2. De ser afirmativa la respuesta anterior, señale para que utilizan la Firma Electrónica en su país.

10 respuestas

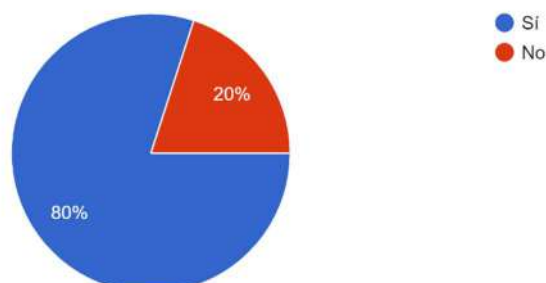


Como se puede observar, el uso principal de la firma electrónica es para la generación de facturas electrónicas, sin embargo, los demás usos han cobrado relevancia, siendo las notificaciones electrónicas, declaraciones juradas y libros electrónicos sus principales usos, de acuerdo al trabajo de investigación realizado.

¿Los contribuyentes utilizan Firma Digital en su país?

3. ¿Los contribuyentes utilizan Firma Digital en su país?

10 respuestas

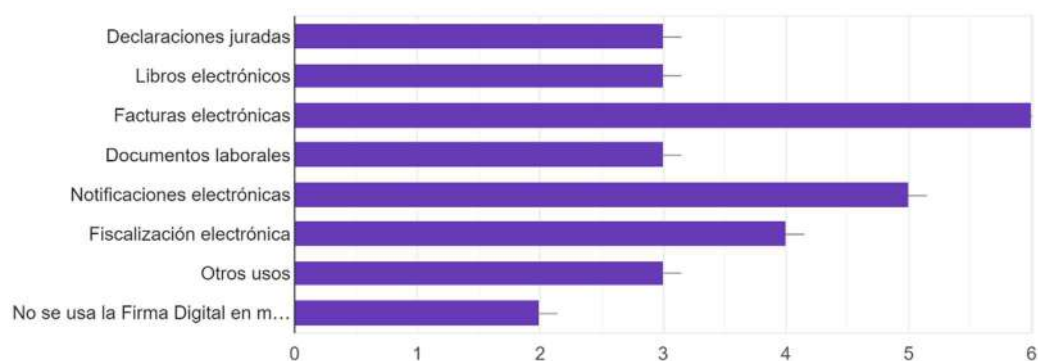


Como se puede observar el uso de la firma digital en América Latina es de un 80% en base al trabajo de investigación, lo que representa que ha tenido un uso muy relevante dentro del ámbito tributario.

De ser afirmativa la respuesta anterior, señale para que utilizan la Firma Digital en su país.

4. De ser afirmativa la respuesta anterior, señale para que utilizan la Firma Digital en su país.

10 respuestas



Como se puede observar el principal uso de la firma digital en América Latina según el trabajo de investigación es para firmar las facturas electrónicas, seguidas de las notificaciones electrónicas y la fiscalización electrónica; sin dejar de lado su uso para las declaraciones juradas y los libros electrónicos principalmente.

Respecto a los certificados digitales, generados por las firmas electrónicas, para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en especial el timbrado de las facturas electrónicas, se encontraron los siguientes resultados, en base al trabajo de investigación:

¿Los Certificados Digitales, que permiten generar las firmas digitales para cumplir con las obligaciones tributarias en su país, son entregados gratuitamente por la Administración Tributaria?

5. ¿Los Certificados Digitales, que permiten generar las firmas digitales para cumplir con las obligaciones tributarias en su país, son entregados gratuitamente por la Administración Tributaria?

10 respuestas



Encontramos que los certificados digitales para poder cumplir las obligaciones tributarias son entregados gratuitamente por la Administración Tributaria en una 30%, mientras que otro 30% solo algunos contribuyentes los reciben gratuitamente, los demás deben comprarlos, otro 30% todos los contribuyentes deben comprarlos y un 10% no utiliza certificados digitales al no utilizarse la Firma Digital.

¿Qué periodo de vigencia legal tiene el Certificado Digital en su país?

6. ¿Qué periodo de vigencia legal tiene el Certificado Digital en su país?

10 respuestas



Como se puede observar la vigencia legal se encuentra paralela entre 1 y 2 años, siendo los menos, la vigencia de más de 2 años

4.1.4 FACTURA ELECTRÓNICA

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) utiliza la expresión “Factura Electrónica” para describir un documento electrónico estructurado que sustenta una transacción comercial.

En la facturación electrónica, los tres actores: el emisor, el comprador y la Administración Tributaria, comparten el mismo documento electrónico que sustenta la transacción y dicho documento, para todos los fines comerciales

La descripción más simple de lo que se entiende por factura electrónica viene dada por su propio nombre. Es una factura que existe electrónicamente y que cumple, en todas las situaciones y ante todos los actores, los mismos propósitos que una factura en papel, tanto para los emisores y receptores, como para terceros interesados; dicho de otra forma, es un documento que registra operaciones comerciales de una entidad en forma electrónica, cumpliendo los principios de autenticidad, integridad y legibilidad en todas las situaciones que aplique y ante todos los actores del proceso, en los ámbitos comercial, civil, financiero, logístico y, ciertamente, tributario.

La característica de ser electrónica añade algunas condiciones propias de la digitalización de documentos. Entre estas, que los documentos pueden ser almacenados y transmitidos por medios electrónicos, que no existen diferencias entre originales y copias, ya que son idénticas, y que existe un conjunto de reglas y procesos definidos que permiten interpretar esa estructura de datos como la documentación de una transacción.

Los sistemas de Facturación Electrónica Latinoamericanos coinciden en ciertas características, aunque al mismo tiempo mantienen diferencias importantes, de tal forma que no hay dos implementaciones iguales de Factura Electrónica. Los puntos en común que caracterizan estos sistemas son:

➤ EXISTENCIA DE UNA FORMATO ESTANDAR

Cada jurisdicción define un único formato para ser utilizado por todos sus contribuyentes emisores, cuya estructura está regulada por la Administración Tributaria. Esta característica es fundamental ya que, dentro del territorio nacional, viabiliza que todos los contribuyentes puedan emitir y recibir facturas con el mismo formato y bajo el mismo modelo operativo; ello evita que el documento electrónico sea viable solo para grupos pequeños de contribuyentes, o que grupos de contribuyentes impongan formatos a los demás usuarios del sistema.

➤ LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA TIENE TODOS LOS DOCUMENTOS

Esta característica genera a la vez enormes potencialidades y desafíos para la administración. El solo almacenamiento de todos los documentos se torna un reto, cualquier procesamiento de los mismos demanda una capacidad de cómputo muy superior a la que una administración determinada habría tenido antes de la implantación del sistema.

Cuando el sistema esté plenamente implantado (masificación), número de facturas electrónicas que la Administración Tributaria recibirá y procesará en unos pocos

días, será significativamente mayor al número de declaraciones y archivos de información de terceros recibidos en un año.

Las características del modelo operativo, que requiere la toma de decisiones que van desde la autorización previa, al uso de terceros como auxiliares de la administración, condicionan y determinan el esfuerzo que se requerirá para una implementación apropiada, tanto en las inversiones iniciales como en el crecimiento continuo de las capacidades de almacenamiento y procesamiento.

Y es que las potencialidades de la Factura Electrónica para la administración son extraordinarias y se presentan tanto en las áreas de control tributario como en las de servicios. En cuanto al control, resulta obvio que la simple acumulación de débitos para un contribuyente en las facturas emitidas y de créditos en las facturas recibidas, contrastados con la declaración periódica del impuesto correspondiente, genera una capacidad de control ligada al procesamiento de declaraciones muy superior a cualesquiera de las prácticas de control masivo aplicadas con anterioridad. Procesos como el muestreo de facturas emitidas en etapas de verificación y auditoría se tornan obsoletos cuando se dispone ya en medio electrónico, dentro de los sistemas de la administración, de la totalidad de los documentos.

Sin embargo, la potencialidad con relación al control va más allá de esa simple sumatoria y comprobación que pasa a ser solo un primer paso. Utilizando técnicas y herramientas estadísticas, analíticas y de inteligencia artificial aplicada, se pueden mejorar los procesos de gestión de riesgo y selección de casos para análisis detallado y auditoría de manera significativa, identificado desde probables errores de datos hasta probables esquemas de defraudación que involucran a grupos relacionados.

➤ **BENEFICIOS DEL USUARIO (CONTRIBUYENTE)**

La implementación de un Sistema Nacional de Facturación Electrónica de carácter generalizado supone ventajas importantes para los contribuyentes, tanto en cuanto a la disminución del costo de cumplimiento, como en la posibilidad de mejorar su eficiencia gracias a la reducción de costos operativos y a las posibilidades de automatización.

La disminución de los costos para los contribuyentes que son grandes emisores de facturas viene dada por aspectos como ahorro de papel, espacio físico de almacenamiento de documentos por el tiempo requerido por la norma; y en el ahorro relacionado con el envío físico de documentos a los clientes.

Estos beneficios se extienden a los pequeños y medianos contribuyentes gracias a que las Administraciones Tributarias se han asegurado de que existan mecanismos para que puedan participar del sistema con bajos costos, sea con un sistema en línea operado en un sitio de la Administración Tributaria, como en Chile o Argentina; bien, mediante aplicaciones gratuitas que pueden ser descargadas e instaladas por los contribuyentes como en Brasil o Ecuador; o bien asegurando que los terceros autorizados a certificar documentos ofrezcan opciones gratuitas a los contribuyentes, como en México.

Otro importante beneficio para los contribuyentes es la disminución del costo de cumplimiento y la posibilidad de alivianar ciertas obligaciones ante las Administraciones Tributarias, por ejemplo, el envío de información a la administración, o inclusive la obligación de llevar libros de compras y ventas.

En septiembre 2017, el Servicio de Impuestos Internos (SII) de Chile empieza a generar propuestas de declaraciones prellenadas y ofrece el registro de compras y ventas a una considerable proporción de los contribuyentes del país.

Finalmente, cabe destacar que las oportunidades de reducción de costos de transacción para los contribuyentes incluyen la mejora de sus propios procesos, por ejemplo, la mejora del registro contable de cobranza, pagos a proveedores y gestión de inventarios, a la posibilidad incluso de inter-operar con otros contribuyentes.

➤ **LOS DOCUMENTOS ESTÁN FIRMADOS DIGITALMENTE**

Las FE son firmadas y autenticadas para que permitan precisar la autoría del documento, impidan el rechazo del mismo por parte del emisor. Asimismo, incorporan mecanismos que garantizan, para todos los fines prácticos, que el contenido del documento es íntegro y que no presenta alteraciones después del proceso de firma.

En general esto se ha logrado a través de la firma digital del documento electrónico, soportada por la autoridad nacional de certificación o la propia Administración Tributaria. La aplicación de las capacidades criptográficas asociadas al uso de certificados digitales permite además que el contenido de los documentos esté cifrado durante la transmisión de los mismos, a través de Internet, a la Administración Tributaria.

En el punto 4.1.4 relativo a la Firma Electrónica, se explicarán con más detalle los conceptos de firma electrónica y firma digital, la tecnología utilizada, así como las ventajas y avances que se han alcanzado con la utilización de dichas firmas.

➤ **OBLIGATORIEDAD DE USO**

Aun cuando se puede considerar una buena práctica introducir un sistema de facturación electrónica con carácter optativo durante un amplio espacio de adhesión voluntaria, la experiencia internacional muestra que estos sistemas solo se consolidan con la obligatoriedad de su uso.

Algunos países han optado ya por obligar al uso de documento electrónico a todos los contribuyentes responsables de impuestos indirectos al consumo, otros han establecido estrategias progresivas para extender el alcance de la misma, por aspectos como actividad o sector económico, volumen de facturación, situación previa de los contribuyentes en relación con la emisión de facturas de papel, total de ventas o ubicación geográfica.

Más allá de las objeciones que se han generado al inicio de los proyectos se puede observar que los contribuyentes han recibido de buena manera la utilización de los sistemas de facturación electrónica, incluso su obligatoriedad.

Una vez comentados los puntos en común que caracterizan a los sistemas de Facturación Electrónica en América Latina, es importante mencionar que los modelos operativos de los sistemas de cada país son distintos entre ellos, siendo algunos criterios para agruparlos los siguientes:

- ❖ **POR EL ALCANCE:** los sistemas nacionales de facturación electrónica dan cobertura a otros documentos electrónicos. Las notas de crédito y débito son naturalmente incorporadas en el sistema, pero se puede contar con documentos de soporte al transporte interno de mercancías, certificados de retención, certificados de aportes provisionales de empleo, nóminas, etc.
- ❖ **POR EL GESTOR DEL MODELO:** Un rasgo distintivo entre los distintos modelos de operación de la FE es la figura del gestor del receptor centralizado de los documentos electrónicos, que puede ser la propia Administración Tributaria o empresas privadas autorizadas por la Administración Tributaria para actuar en su nombre.
En este sentido, la administración de México cuenta con operadores autorizados que prestan el servicio, los denominados Proveedores Autorizados de Certificación (PAC). El modelo ha funcionado de manera satisfactoria y está siendo considerado por otros países de la región (Colombia, Perú). Se cuenta con un número importante de PAC, más de setenta, que brindan el servicio de certificación y recepción inicial de los comprobantes. Los demás países desarrollaron sus sistemas con modelos gestionados directamente por las Administraciones Tributarias.
- ❖ **POR EL FORMATO,** la existencia de un formato común, regulado por la administración, de utilización obligatoria dentro del territorio nacional, ha sido uno de los elementos claves en el desarrollo y expansión de los sistemas nacionales de facturación electrónica.
- ❖ **POR EL MOMENTO DE LA TRANSMISIÓN Y EL ROL DE LA ADMINISTRACIÓN:**
 - Aquellos en que el envío de la información a la Administración Tributaria de las facturas ocurre en un momento posterior a la emisión de la factura y de su entrega al receptor
 - Modelos en que el envío a la Administración Tributaria, o a una empresa autorizada para el efecto, para su validación y autorización ocurre necesariamente antes del envío al receptor
 - Aquellos en que el envío de la factura al receptor y a la Administración Tributaria ocurren en términos prácticos de manera simultánea
 - Aquellos en que la administración no recibe los documentos electrónicos sino la información detallada de las facturas emitidas, en un lapso relativamente corto de pocos días después de emitidas las facturas.

Los modelos latinoamericanos de facturación electrónica comparten los siguientes factores:

- Uso de archivos firmados XML (el papel ya carece de validez), transmitidos por medio de servicios Web;

- Los formatos XML son propietarios; hasta los pocos países que adoptan un estándar internacional introdujeron modificaciones locales;
- La tendencia de exigir el uso de facturas electrónicas en el 100 por ciento de las transacciones;
- Las administraciones tributarias son responsables de las definiciones técnicas y jurídicas respecto de la factura electrónica, y con distintas estrategias, aprueban (autorizan) las facturas electrónicas como condición para su plena validez.

Una vez comentadas las generalidades de la facturación electrónica, nos enfocaremos en el proceso de implementación en los países de Latinoamérica.

4.1.5 IMPLEMENTACION DE LA FACTURACIÓN ELECTRÓNICA EN LATINOAMÉRICA

El intercambio de información tributaria es regulado por la Convención Multilateral en Asistencia Administrativa Mutua en Tributación (firmada por 114 países a la fecha). Dicha Convención permite la transmisión periódica y sistemática de información no preseleccionada, desde el Estado de la fuente al Estado de residencia, con relación a una serie de categorías preestablecidas de renta: dividendos, intereses, regalías, salarios, pensiones, etc.

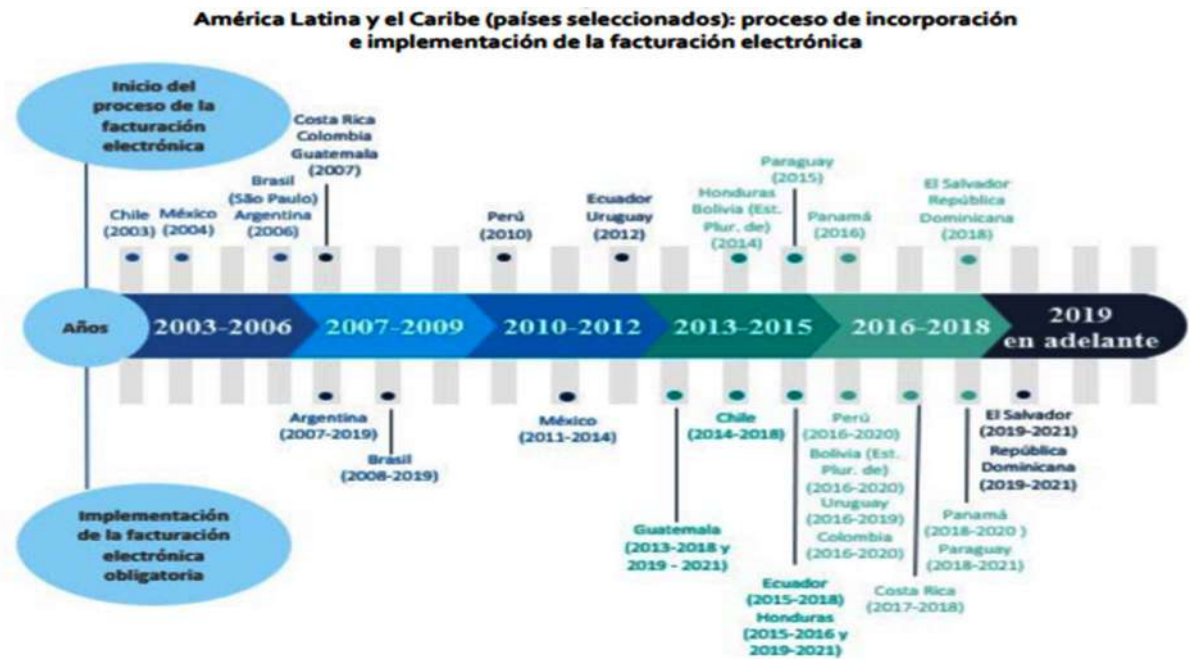
Complementariamente al conocimiento que facilita el intercambio internacional de información tributaria, la Factura Electrónica (FE) y sus desarrollos son herramientas para un mejor conocimiento del sujeto tributario en sus operaciones domésticas, pues quedan bajo control de las instituciones nacionales.

En efecto, la Factura Electrónica es un instrumento que le permite a la Administración Tributaria contar con información casi completa del universo de los contribuyentes y de las transacciones realizadas. De esta manera, se puede dar seguimiento a varios eslabones de la cadena de la actividad económica (producción de bienes y servicios) y, por lo tanto, se mejora la efectividad de la fiscalización tributaria, que gracias a la introducción de la Factura Electrónica ha mejorado su capacidad de validar, agregar y contrastar todos los datos disponibles para identificar errores en las declaraciones, registros contables o indicios de defraudación.

Adicionalmente, una de las extensiones de la Factura Electrónica es la Nómina Electrónica (NE), donde se cuenta con información de los asalariados, que permite transparentar tanto la determinación y el pago de Impuesto de Renta Personal, como las Contribuciones a la Seguridad Social.

Y para completar el círculo de control, el establecimiento de la Factura Electrónica en el comercio exterior ayudaría a resolver desde el “carrusel” europeo a los precios de transferencia. La conjunción de estos tres sistemas, que contendrían los tres pilares de la recaudación a nivel mundial (IVA, renta y contribución a la Seguridad Social), incorporando información vasta y valiosa sobre los contribuyentes.

Sin embargo, el proceso de implementación de la facturación electrónica no ha sido sencillo, ha implicado la conjunción de muchos factores, así como la unión de esfuerzos tanto de las Administraciones Tributarias como de los contribuyentes, lo cual no se logra de manera rápida, lo que se puede observar en la siguiente línea del tiempo donde se muestra el proceso de implementación de la facturación electrónica en América Latina.

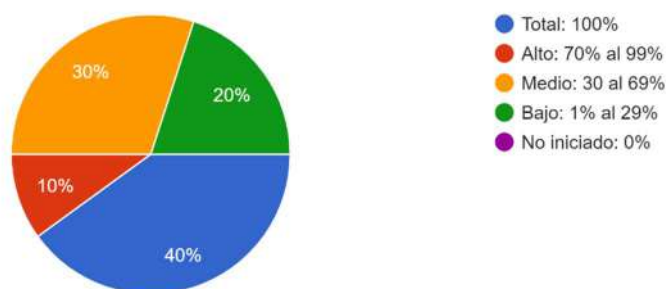


Fuente: Red de Factura Electrónica de Profesionales de la Administración Tributaria del CIAT

A continuación, veremos los resultados del trabajo de investigación respecto de la implementación de la facturación electrónica en América Latina:

¿Qué porcentaje de avance tiene la facturación electrónica en las empresas de su país al 2021?

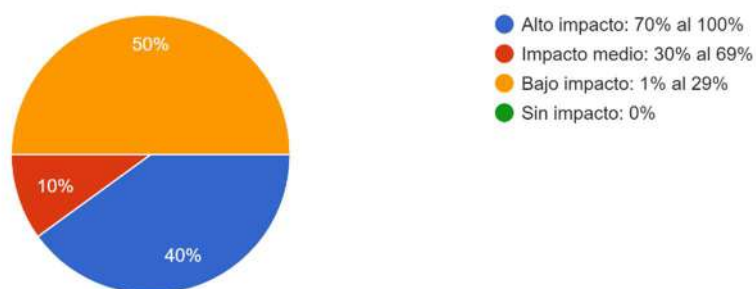
7. ¿Qué porcentaje de avance tiene la facturación electrónica en las empresas de su país al 2021?
10 respuestas



Como se puede observar el avance de implementación de la facturación electrónica en base al trabajo de investigación, arroja que un 40 % de los países encuestados tienen un 100% de avance total, un 10% tiene un porcentaje alto del 70 al 99 %, mientras que un 30% muestra un avance medio de entre un 30 al 69% y sólo un 20% muestra un avance bajo de entre el 1 al 29 %.

¿Qué impacto considera que tiene la facturación electrónica de las empresas en su país en el incremento de la recaudación tributaria?

8. ¿Qué impacto considera que tiene la facturación electrónica de las empresas en su país en el incremento de la recaudación tributaria?
10 respuestas

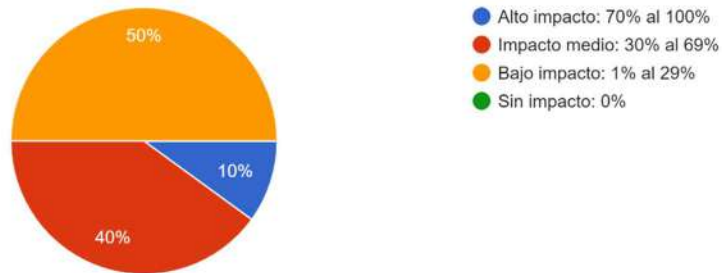


Respecto al impacto que tiene la facturación electrónica de las empresas en el incremento de la recaudación tributaria, un 40 % considera que ha tenido un alto impacto de entre el 70 al 100%, un 50% considera que ha tenido un bajo impacto del 1 al 29 % y por último un 10% considera un impacto medio entre el 30 y el 69%.

¿Cómo ha impactado la implementación de la facturación electrónica en los costos de facturación de las empresas de su país?

9. ¿Cómo ha impactado la implementación de la facturación electrónica en los costos de facturación de las empresas de su país?

10 respuestas

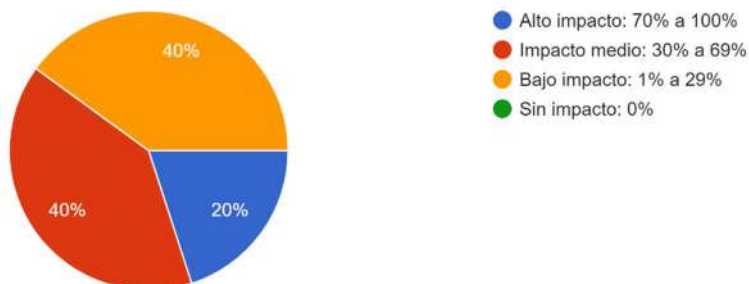


Respecto al impacto de la implementación de la factura electrónica en los costos de facturación de las empresas en América Latina, podemos observar que se ha tenido un bajo impacto que va del 1 al 29% en un 50%, un impacto medio en un 40% que oscila entre el 30 al 69 % y por último el 10% de los encuestados comentaron que el impacto ha sido alto, mismo que va de un 70 a un 100%, como se puede observar no ha sido alto el impacto en los costos, ya que en la mayoría de las ocasiones, el timbrado de la facturación electrónica lo provee la propia Autoridad Tributaria.

¿Cómo ha impactado la implementación de la facturación electrónica en los costos de capacitación y contratación del recurso humano de las empresas de su país?

10. ¿Cómo ha impactado la implementación de la facturación electrónica en los costos de capacitación y contratación del recurso humano de las empresas de su país?

10 respuestas

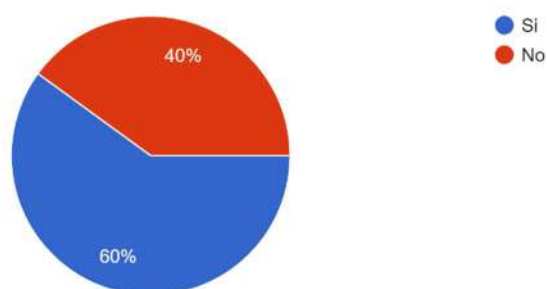


Como se puede observar en la gráfica, un 40 % de los encuestados consideran que ha impactado la implementación de la facturación electrónica en los costos de capacitación y contratación del recurso humano de las empresas en un bajo impacto que va del 1 al 29%, de igual otro 40% considera que el impacto ha sido medio entre el 30 y el 69%, por último, un 20% considera que el impacto ha sido alto entre un 70 y 100%.

¿Hay validación por empresas privadas, autorizadas por la Administración Tributaria, de las facturas electrónicas?

11. ¿Hay validación por empresas privadas, autorizadas por la Administración Tributaria, de las facturas electrónicas?

10 respuestas

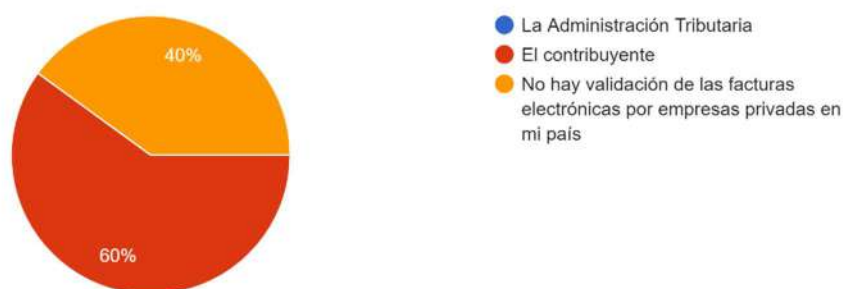


Respecto a la validación de las facturas electrónicas por empresas privadas de certificación autorizadas por la Administración Tributaria, encontramos que un 60 % de los países encuestados si cuentan con esta validación, mientras que un 40 % no hacen esta validación por parte de empresas privadas.

De ser afirmativa la respuesta anterior ¿Quién asume el costo de validación de las facturas electrónicas?

12. De ser afirmativa la respuesta anterior ¿Quién asume el costo de validación de las facturas electrónicas?

10 respuestas



Respecto a quien asume el costo de la validación de facturas electrónicas, un 60% lo asume el contribuyente y el 40% no hay validación de las facturas electrónicas por empresas privadas en su país.

Es importante resaltar que la facturación electrónica es una realidad que no sólo se remite a los fines tributarios y la sociedad puede esperar los siguientes beneficios:

- Reducción del consumo de papel: es el beneficio más obvio, lejos de ser el más importante o el de mayor valor en términos monetarios para las empresas;
- Promoción del comercio electrónico y del uso de las nuevas tecnologías: la disponibilidad de tecnologías estándar y accesibles de facturación electrónica aumentan el comercio electrónico en todas sus variantes, no sólo el comercio de bienes digitales;
- Reducción de los costos de cumplimiento: permite usar la información registrada en las facturas de forma estructurada y estándar para que las empresas cumplan con las reglamentaciones tributarias y no tributarias con mayor eficiencia;
- Mejorar el cumplimiento tributario y promover la formalidad: cuando el mismo documento se emplea en la relación entre empresas, y entre empresas y la administración tributaria, el cumplimiento cuesta menos que el incumplimiento;
- Impulsar la capacidad informática local: si bien las pequeñas empresas tienden a adoptar soluciones gratuitas que les proporciona la administración tributaria, las medianas empresas requieren más funcionalidades que normalmente dichas soluciones no incluyen. Asimismo, no pueden asumir los costos y los cargos de las soluciones que ofrecen los proveedores internacionales; esta realidad genera demanda de soluciones desarrolladas localmente.
- Estandarización de las relaciones electrónicas entre empresas, con el fin de estimular la interoperabilidad: cuando no exista un estándar nacional, tanto los grandes proveedores como los grandes compradores impondrán sus propios estándares a sus respectivas cadenas de suministro.

4.2 LIBROS ELECTRÓNICOS EN LOS PAISES DE LATINOAMERICA

En el 2020 como consecuencia de la pandemia del COVID-19, en los países de América Latina se tomaron importantes medidas fiscales para contrarrestar el impacto social, productivo y económico generado por este fenómeno, así como un acelerado cambio en el uso de las tecnologías, provocando que las administraciones tributarias innovaran, fortalecieran e implementaran nuevos modelos de recepcionar las informaciones, fiscalizarlas y liquidar los impuestos, dentro de estos modelos se encuentran los libros electrónicos, los cuales cada vez más, se convierten en herramientas indispensables para el control y trazabilidad de la información tributaria de los contribuyentes.

La implementación de libros electrónicos por parte de las administraciones tributaria, y demás herramientas, deberán estar fundamentados en la aplicación de mejores prácticas en el uso de la tecnología y procesos de información para la recaudación de impuestos

Según el trabajo de investigación realizado por la División de Gestión Fiscal del BID (Reyes, Santin, & Cadena, 2021), sobre la política y la gestión fiscal nacional y subnacional de América Latina y el Caribe han consideramos que las mejores prácticas parten de los siguientes principios:

- a) Los datos entran al sistema una sola vez (data-only-once).
- b) Los datos se gestionan y procesan de manera centralizada para diversos productos y servicios (single source of truth).
- c) Los datos viajan y se almacenan en medios digitales (paperless).
- d) La información se recibe y procesa en tiempo real (real time).

Bajo estos principios y las experiencias de mejores prácticas, se construye el índice de madurez digital, compuesto por una escala con cuatro niveles de madurez: inicial, intermedio, avanzado y mejores prácticas que permiten caracterizar el avance de una determinada Administración Tributaria en una serie de dimensiones que agrupan los aspectos más críticos relacionados con los datos y los servicios de información para la recaudación de impuestos.

➤ Dimensiones de madurez digital

La efectividad de la implementación de libros electrónicos y demás herramientas como la factura electrónica estarán condicionados a las dimensiones del Índice de Madurez Digital (IMD) las cuales están agrupadas, por un lado, en los habilitadores del proceso de la transformación digital como son el entorno digital del país y los recursos con los que cuenta la Administración Tributaria; y por el otro, en los ejes de la transformación digital bajo el enfoque de proceso de información que son la recolección de los datos y la generación de productos y servicios digitales.

Dimensiones de madurez digital



Fuente: Banco Mundial: Índice de Madurez Digital: Cómo medir el avance de la transformación digital en las administraciones tributarias.

En la primera dimensión, que es el entorno digital del país, en el cual opera la Administración Tributaria, se caracterizan las condiciones externas que enfrenta la Administración Tributaria en su proceso de la transformación digital, como la política digital del país, el grado de conectividad, el marco legal para la identidad digital, los trámites electrónicos y la existencia de un liderazgo en el desarrollo digital del país.

En la segunda dimensión, que son los recursos con los que cuenta la Administración Tributaria para la incorporación de tecnologías y la implementación de procesos soportados en medios digitales, se analizan la base de capital humano, el financiamiento, la planeación estratégica, y de manera más profunda, se analiza la plataforma tecnológica y la arquitectura e integración de sus sistemas de información.

En la tercera dimensión, se analiza la recolección de los datos, se evalúan aspectos de la organización de la Administración Tributaria y sus procesos como la política de datos, la existencia de un órgano especializado responsable de esta política, la seguridad y la calidad de los datos, los canales específicos que usan para recibir los datos como los portales de trámites, las declaraciones y los pagos, la información de terceros y, de manera especial, la factura electrónica.

La cuarta dimensión, se refiere a la generación de los productos y servicios de información, se revisa que existan procesos automatizados para generar productos como declaraciones pre-llenadas para los contribuyentes, programas de auditorías, gestión de riesgos, controles masivos de congruencia fiscal e instrumentos de planeación a través de información transaccional.

Los libros electrónicos constituyen unos de los pilares fundamentales en la transformación digital y para el índice de madurez de las Administraciones Tributarias en América Latina, el aumento de la cantidad de datos electrónicos recogidos a través de estas herramientas permite la planificación de diversas actividades para administrar los riesgos, planificar auditoría puntuales, seguimientos a transacciones y proceso y otros. Esta información puede ser utilizada a fin de año para preparar una declaración pre-llenada de impuesto sobre la renta que el contribuyente puede acceder en Internet y modificar o enviar con su probación, con la integración de la factura electrónica y la información aduanera facilita la preparación de un formulario llenado previamente para la declaración del Impuesto al Valor Agregado - IVA.

Los tipos de libros electrónicos implementados por las Administraciones Tributarias en América Latina, dependiendo del tipo de información requeridas, según los formatos de envíos de datos se encuentran los siguientes:

- a) Libro de nómina o planilla.
- b) Libro de compras de bienes y servicios.
- c) Libros contables (Diario/Mayor).
- d) Libro de caja.
- e) Libro de ventas de bienes y servicios.
- f) Libro de facturas anuladas.
- g) Libro de pago al exterior.
- h) Libro de retenciones del Estado o sector público.
- i) Libro de ventas.
- j) Libro de compras de divisas.
- k) Libro de ventas de divisas.
- l) Libro de reembolsos o pagos de reclamaciones por seguros.
- m) Libro de pago de comisiones de las aseguradoras.
- n) Libro de reporte de siniestros de vehículos de motor.
- o) Libro de información de los fideicomisos.

➤ **Los libros electrónicos y su Impacto en la recaudación**

La implementación de los libros electrónicos permite a las Administraciones Tributarias, mejorar el cumplimiento y aumentar los ingresos, este resultado se observa de manera significativa en el Impuesto al Valor Agregado y muestra que su digitalización debe iniciarse con el reclutamiento de contribuyentes y el procesamiento de las declaraciones, según trabajo realizado por Job KAVOYA, sobre las tecnologías digitales en la Industria Tributaria. El autor del documento se basa en evidencia de países que han iniciado la travesía de la digitalización a fin de desarrollar un caso que pueda ser aplicado en cualquier administración. Su principal contribución consiste en señalar que la inteligencia artificial puede dar resultados positivos en términos del compromiso entre el contribuyente y la agencia tributaria.

➤ **Implementación de los libros electrónicos en países de Latinoamérica**

Más del 95% de los países de Latinoamérica están implementando algún tipo de declaración electrónica, este avance es posible debido a que previamente se han establecido libros electrónicos de ventas y compras donde se evidencia que en un 98% de los países que han implementado libros electrónicos. Estos avances se están impulsando conjuntamente con la implementación de la factura electrónica, lo cual aportará en un incremento en las ventas y utilidades reportadas, y a su vez, en los impuestos recaudados (IVA y Renta). En tal sentido, según el análisis sobre la Factura Electrónica en América Latina, realizado por el CIAT y el BID, se señala que se encontró evidencia de que la factura electrónica aumenta las ventas y utilidades reportadas y recaudación de impuestos. La implementación de la Factura Electrónica conjuntamente con los libros electrónicos puede causar aumentos significativos en la recaudación de los países de la región.

➤ **¿Cómo afecta a los contribuyentes la implementación de los libros electrónicos?**

Los libros electrónicos son formas de simplificar el cumplimiento tributario y constituyen un mayor control tributario para la Administración Tributaria. Su efecto en el contribuyente apunta a una mayor transparencia y cumplimiento oportuno, visto que esta obligación es monitoreada a través de las tecnologías, las Administraciones Tributarias mantienen una constante alerta y notificaciones ante la falta del deber formal de remitir dichos archivos.

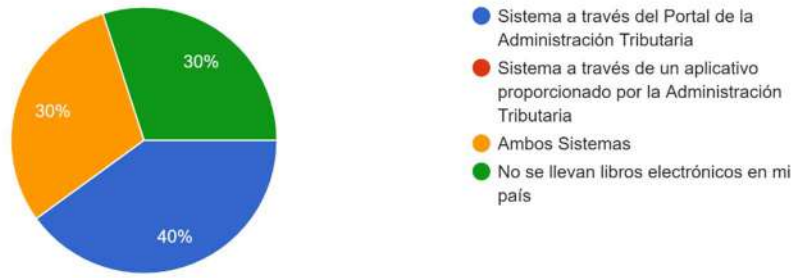
En vista de que los libros electrónicos forman parte de los desarrollos de sistemas, las inversiones para su homologación no son relevantes y, en el caso de medianos y pequeños contribuyentes, las Administraciones Tributarias han ofrecido soluciones o desarrollos en hojas de cálculo, como el Excel, para facilitar su cumplimiento.

A partir de las informaciones obtenidas en los libros electrónicos y facturas electrónicas, las Administraciones Tributarias llevan registros electrónicos actualizados de las compras y ventas de cada compañía que factura en forma electrónica o física. La tendencia es que, a partir de la implementación de las facturas electrónicas, el libro de ventas y compras que las compañías están obligadas a llevar, y cuya información deben enviar a la Administración Tributaria, obligación que será desmontada en la medida que el sistema madure según la curva de experiencia de cada país, la experiencia de Chile constituye un marco de referencia para este proceso.

Conforme a la encuesta recogida sobre los libros electrónicos en América Latina, se ha obtenido el resultado siguiente:

¿Qué sistema de libros electrónicos ha implementado la Administración Tributaria en su país?

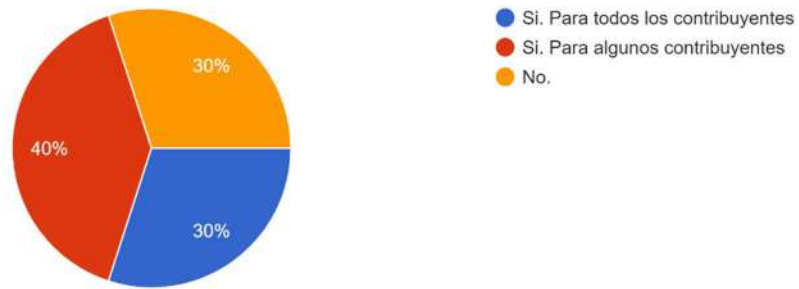
13. ¿Qué sistemas de libros electrónicos ha implementado la Administración Tributaria en su país?
10 respuestas



Como se observa en el gráfico, el 70% de los 10 países señalaron que, existe la obligación de llevar libros electrónicos, un 40% indicó que este se genera a partir del portal de la Administración Tributaria y un 30% indicó la modalidad mixta.

¿Es obligatorio el llenado de libros electrónico en su país?

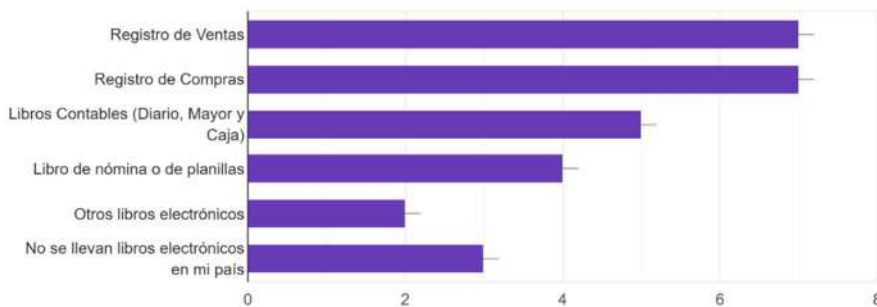
14. ¿Es obligatorio el llevado de libros electrónicos en su país?
10 respuestas



Se muestra en el gráfico, que el 30% de los contribuyentes tiene obligación de llevar libros electrónicos, el 40% de contribuyentes listados y el 30% no tienen obligación.

¿Qué libros electrónico son obligatorios en su país?

15. ¿Qué libros electrónicos son obligatorios en su país?
10 respuestas



Según el gráfico más arriba los libros de compras y ventas son lo de mayor obligatoriedad en los países encuestados.

4.3 FISCALIZACIÓN ELECTRÓNICA EN LOS PAISES DE LATINOAMERICA

La generación de riesgo tributario que realizan las Administraciones Tributarias responde a una estrategia de acuerdo al perfil de riesgo de los contribuyentes siguiente:

N°	Actitud del Contribuyente	Estrategia
1	Siempre cumple	Facilitarles su cumplimiento tributario
2	A veces no cumple por desconocimiento de las normas	Ayudarlos a que cumplan
3	A veces no cumple porque no quiere	Desalentarlos mediante acciones de control fiscal
4	Definitivamente no cumple y crea mecanismos de evasión tributaria	Aplicarles toda la fuerza de la ley (delito tributario)

Para tal efecto, los mecanismos de control fiscal que se utilizan son los siguientes:

- Acciones informativas
- Acciones inductivas
- Cruces de información
- Fiscalización Parcial
- Fiscalización Definitiva

Cabe señalar que hay dos modelos para seleccionar la aplicación los mecanismos de control fiscal a los contribuyentes:

- Por inconsistencias de la información del mismo contribuyente y la de terceros.
- Porque hay una gran desviación estadística de la información del contribuyente respecto del promedio del segmento de contribuyentes que pertenece.

Con la obligación de los contribuyentes de facturar electrónicamente, de llevar la contabilidad electrónica y presentar formularios virtuales, las Administraciones Tributarias tienen por primera vez en la historia la posibilidad de realizar controles fiscales en línea y utilizar herramientas informáticas tales como la inteligencia artificial, el blockchain, la big data y el machine learning.

En este contexto, la fiscalización electrónica es una forma nueva de aplicar la fiscalización tradicional con los siguientes componentes:

- Se utiliza un canal virtual que es el Buzón Electrónico para lo cual es necesario implementar legalmente la figura del Domicilio Procesal Electrónico.
- Se crea el Expediente Electrónico que debe considerar la incorporación de diferentes documentos electrónicos y su identificación ordenada mediante un índice.
- Se crea un acceso virtual al contribuyente mediante un mecanismo de identificación seguro mediante una firma electrónica o firma digital.
- Se orienta fundamentalmente a identificar inconsistencias de la información del contribuyente con respecto a su propia información o la de terceros.

- Se limita a revisar algunos elementos de los tributos mediante una fiscalización parcial.
- Permite la trazabilidad en línea tanto a la Administración Tributaria como el contribuyente.

Las principales ventajas de la fiscalización electrónica son las siguientes:

- Mejorar los controles fiscales porque se puede hacer evaluaciones en línea, por ejemplo, se puede alertar al contribuyente que está realizando una compra ajena al giro del negocio.
- Mayor eficiencia y eficacia de la labor fiscal ya que se pueden generar algoritmos y utilizar la inteligencia artificial.
- Mayor ahorro de tiempo, tanto al contribuyente como al auditor tributario, dado que no deben trasladarse ni es necesario presentar documentos impresos.
- Menores costos de transacción para el contribuyente para atender al auditor tributario.
- Mayores ingresos para la Administración Tributaria porque incentiva el cumplimiento tributario.
- Mayor transparencia pues se puede acceder en línea para conocer el avance del procedimiento y la documentación relacionada.
- Luchar contra la corrupción ya que no hay posibilidad de hacer contacto salvo el canal formal.
- Cooperar entre las Administraciones Tributarias.
- Utilizar la información en otros procesos, por ejemplo, en el caso de devoluciones de impuestos.
- Utilizar la ventanilla única, para trámites en otras entidades del Estado.

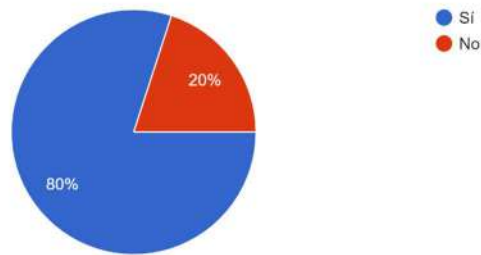
Las principales desventajas de la fiscalización electrónica son las siguientes:

- Puede generar un mayor costo de cumplimiento para las micro y pequeñas empresas dado que algunas tienen limitaciones económicas y humanas para usar la tecnología.
- El paradigma papel puede durar por algún tiempo más.
- Afectación a los derechos de los contribuyentes si hay problemas de seguridad informática o venta de información.

A continuación, se muestran los resultados de las encuestas realizadas respecto al tema de fiscalización electrónica:

¿Existe la fiscalización electrónica en su país?

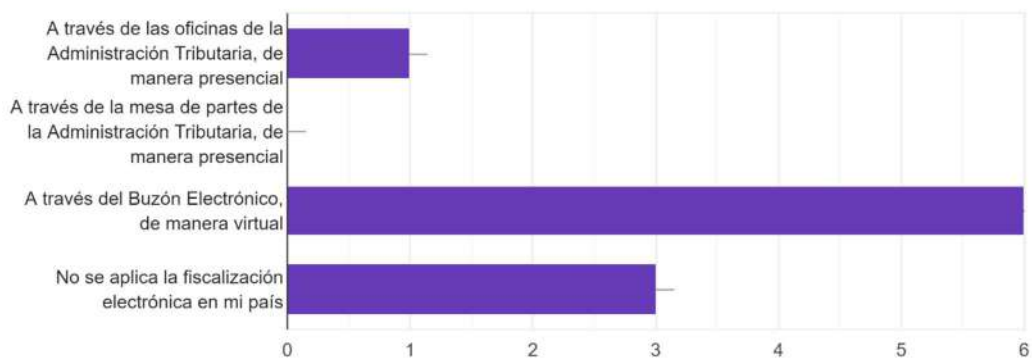
16. ¿Existe la fiscalización electrónica en su país?
10 respuestas



Tal como se aprecia en el gráfico, el 80% de los 10 países señalaron que, si existe implementado la fiscalización electrónica.

De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Cómo el contribuyente responde a la Administración Tributaria?

17. De ser afirmativa la respuesta anterior, ¿Cómo el contribuyente responde a la Administración Tributaria?
10 respuestas

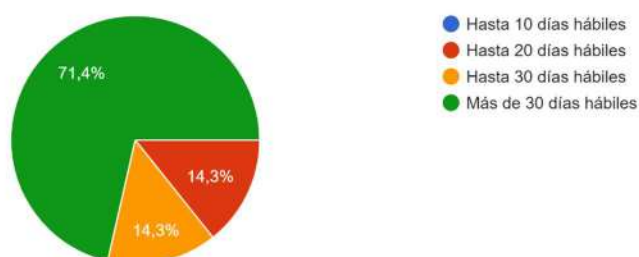


Como se aprecia, la forma más usual que los contribuyentes responden a la Administración Tributaria, en el caso de una Fiscalización Electrónica, es a través del Buzón Electrónico.

¿Cuál es el plazo máximo legal para que concluya todo el procedimiento de fiscalización electrónica?

18. ¿Cuál es el plazo máximo legal para que concluya todo el procedimiento de fiscalización electrónica?

7 respuestas

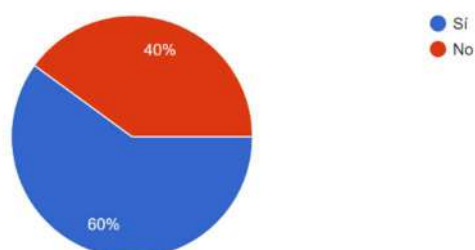


De acuerdo al gráfico anterior, el 71% respondió que era más de 30 días hábiles. Sin embargo, en el resto el plazo es menor.

¿Existe el Expediente Digital en su país para fines tributarios?

19. ¿Existe el Expediente Digital en su país para fines tributarios?

10 respuestas

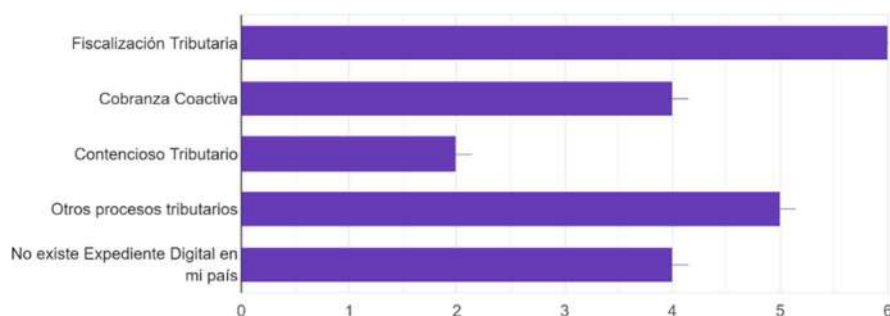


Por otra parte, en el 60% de los países se utiliza el Expediente Digital para fines tributarios, lo cual se muestra en el gráfico anterior.

De ser afirmativa la respuesta anterior ¿En qué procesos tributarios se utiliza el Expediente Digital en su país?

20. De ser afirmativa la respuesta anterior ¿En qué procesos tributarios se utiliza el Expediente Digital en su país?

10 respuestas

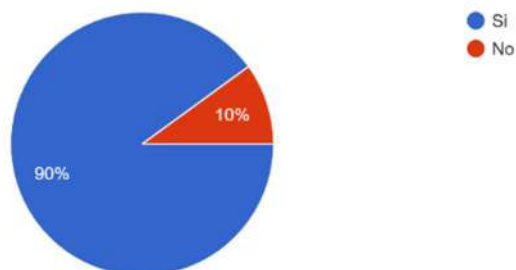


De acuerdo al gráfico, el Expediente Digital se utiliza principalmente para soportar la Fiscalización Electrónica, otros procesos tributarios y la cobranza coactiva.

¿La Administración Tributaria proporciona un Buzón Electrónico a los contribuyentes de su país?

21. ¿La Administración Tributaria proporciona un Buzón Electrónico a los contribuyentes de su país?

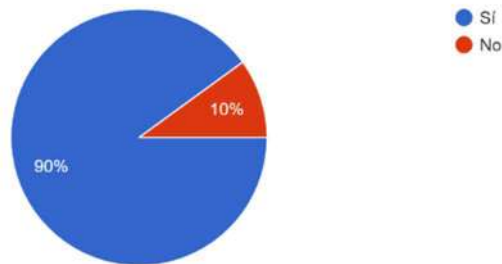
10 respuestas



Por otra parte, en el 90% de los países encuestados, la Administración Tributaria es la que proporciona el Buzón Electrónico.

De ser afirmativa la respuesta anterior ¿El Buzón Electrónico se considera legalmente como un Domicilio Procesal Electrónico?

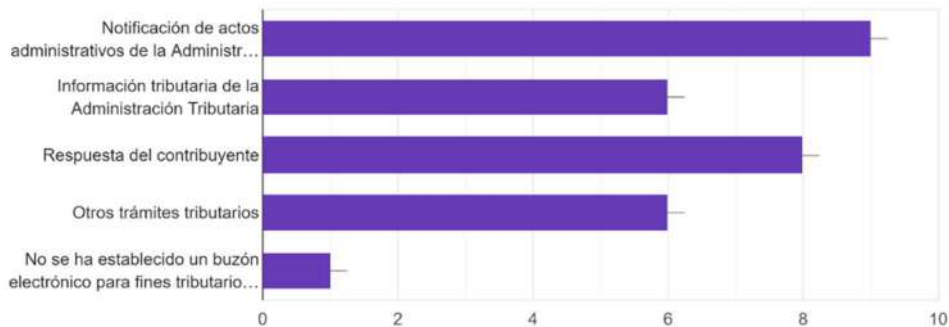
22. De ser afirmativa la respuesta anterior ¿El Buzón Electrónico se considera legalmente como un Domicilio Procesal Electrónico?
10 respuestas



En dichos países, el Buzón Electrónico es considerado legalmente como el Domicilio Procesal Electrónico, lo que se muestra a continuación:

¿Cuáles son los tramites asociados al Buzón Electrónico en su país?

23. ¿Cuáles son los tramites asociados al Buzón Electrónico en su país?
10 respuestas

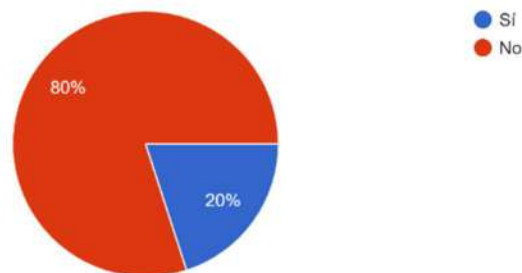


Tal como se muestra en el gráfico, en dichos países, el Buzón Electrónico se usan mayoritariamente para notificar los actos de la Administración Tributaria y recibir la respuesta de los contribuyentes.

¿Se cuenta con algún dispositivo jurídico que establezca los derechos digitales de los contribuyentes en relación con la Administración Tributaria de su país?

24. ¿Se cuenta con algún dispositivo jurídico que establezca los derechos digitales de los contribuyentes en relación con la Administración Tributaria de su país?

10 respuestas



De acuerdo a lo relevado, podemos concluir lo siguiente:

- Que la Fiscalización Electrónica es un proceso irreversible y que será el estándar en el futuro cercano en todos los países de LATAM.
- Los plazos están estandarizados en cada país y tenderán a ser cada vez más cortos.
- El Buzón Electrónico será el medio más eficiente para notificar las Fiscalizaciones Electrónicas a gran cantidad de contribuyentes.
- El Expediente Digital para fines tributarios será el más utilizado por su bajo costo.

Respecto a los derechos de los contribuyentes, el 80% de los países no cuenta con algún dispositivo jurídico que establezca los derechos digitales de los contribuyentes en relación con la Administración Tributaria.

4.4 DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES EN LATINOAMERICA

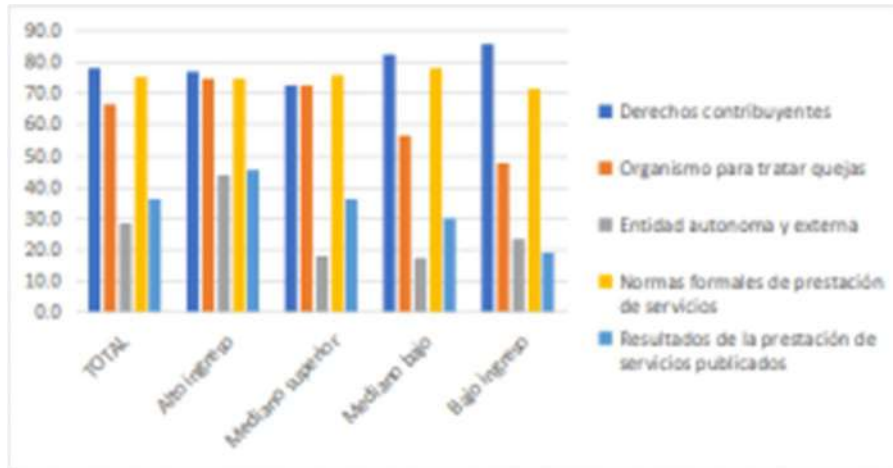
En todos los países de Latinoamérica se reconocen formalmente los derechos que tienen los contribuyentes mediante diversos mecanismos:

- Reconocimiento taxativo en una norma legal, generalmente el Código Tributario.
- Expedición de cartas o estatutos del contribuyente.
- Creación de entidades o autoridades autónomas encargadas de proteger esos derechos

Al respecto del último mecanismo, el CIAT en su documento “Facilitando el cumplimiento: los servicios al contribuyente” (Sarralde, 2019) señala:

“el cumplimiento cooperativo y la simplificación tributaria cerca del ochenta por ciento (78,4%) de ellas declaran tener establecido un documento que formalmente regula los derechos del contribuyente, sin diferencias significativas entre los niveles de ingresos (Cuadro 1).

Sin embargo, surgen algunas diferencias significativas en cuanto a la existencia de un órgano formal para lidiar con las quejas (75% de las administraciones tributarias de renta alta; 47% en países de bajos ingresos) y, en general, el número de administraciones tributarias en donde este cuerpo es autónomo y externo cae drásticamente (sólo 28,8 en promedio).”



Asimismo, en el documento del CIAT “Atributos Mínimos para una Sana y Eficaz Administración Tributaria” (Collosa, 2021), se estableció la necesidad de garantizar la confianza de los contribuyentes, para lo cual se requiere:

- Una administración que garantice la aplicación justa, confiable y transparente de las políticas y leyes fiscales, el acceso, el servicio confiable y la consulta con los contribuyentes.
- Que la administración garantice el rápido procesamiento de las solicitudes de los contribuyentes (reintegros, prórrogas, etc.) resolución de apelaciones y respuesta oportunas y precisas a sus consultas.
- Que la administración y el resto del Gobierno colaboren para crear conciencia tributaria, haciendo presente a los contribuyentes sus obligaciones tributarias a través de la implantación de una estrategia de comunicaciones integral que incluya formularios, guías, información pública, educación y asistencia en los que se utilice un lenguaje sencillo.
- Que la administración garantice los **derechos de los contribuyentes**, difundiéndose entre éstos y entre sus funcionarios y haciéndolos respetar.

Por otra parte, el Observatorio de Protección de los Derechos del Contribuyente (IBDF, s.f.) señala lo siguiente:

- “Actualmente existe una relación clara e innegable entre los derechos humanos y la fiscalidad, donde los derechos humanos influyen directamente en diferentes facetas de la relación fiscal, tanto material como formalmente. Los derechos humanos facilitan el reconocimiento formal de la posición del contribuyente frente a los reclamos tributarios y, por ende, su derecho a la participación y defensa en los procesos administrativos y judiciales relacionados con la determinación de la obligación tributaria. Los derechos humanos brindan más ayuda para definir las relaciones entre la administración tributaria y las personas.

- La globalización y la creciente internacionalización del derecho tributario han agregado una mayor complejidad al análisis. El equilibrio entre la prevención de la tributación múltiple internacional (el resultado de transacciones transfronterizas en un entorno de creciente globalización) y la lucha (de los estados) contra la evasión fiscal internacional, la evasión fiscal y el fraude fiscal (particularmente evidente durante el Proyecto BEPS) ha resultó en el desarrollo de una red enredada de regulaciones legales “duras” y “blandas”. Indiscutiblemente, las consideraciones de derechos humanos desempeñan un papel fundamental a la hora de garantizar la libertad y la dignidad con respecto a la interpretación y aplicación de tales normas.
- El clima político actual y la respuesta a los llamados a la prevención del fraude fiscal ha propiciado el aumento de las facultades de investigación de las administraciones tributarias, destinadas a abordar tanto la elusión y la evasión fiscales, como la denominada “planificación fiscal agresiva”. Este aumento de poderes debe equilibrarse con la protección oportuna y efectiva de los derechos fundamentales de los contribuyentes. A partir de la investigación actual, es posible establecer los principios, estándares mínimos y mejores prácticas que aseguren el goce de esos derechos (en el ámbito de los derechos humanos). Es igualmente importante, a la luz de los poderes cada vez mayores de las administraciones tributarias, actualizar y ayudar continuamente en el desarrollo y la aplicación de dichos principios, normas y prácticas.”

En tal sentido, considerando el entorno de creciente digitalización de las actividades de recaudación y control fiscal de las Administraciones Tributarias, se vuelve crucial el respeto de los derechos de los contribuyentes, debiendo resolverse los siguientes aspectos:

- La forma, los plazos y la designación del responsable de almacenar los documentos fuente electrónicos.
- Los mecanismos de mantener la privacidad de los datos del contribuyente, especialmente cuando se subcontrata al sector privado en algún proceso de la Administración Tributaria.
- La restricción al acceso de los datos generados por las obligaciones tributarias que pueden ser analizados y comercializados.
- La designación de responsables de la seguridad y la protección de los datos personales de los contribuyentes.
- La transparencia en el financiamiento de la implementación de la digitalización obligatoria de las transacciones de los contribuyentes.
- Los límites para otorgar las facultades administrativas e investigativas de la Administración Tributaria.
- La obligación de alertar al contribuyente que su información tributaria está siendo analizada por una Administración Tributaria de otro país en un intercambio automático.

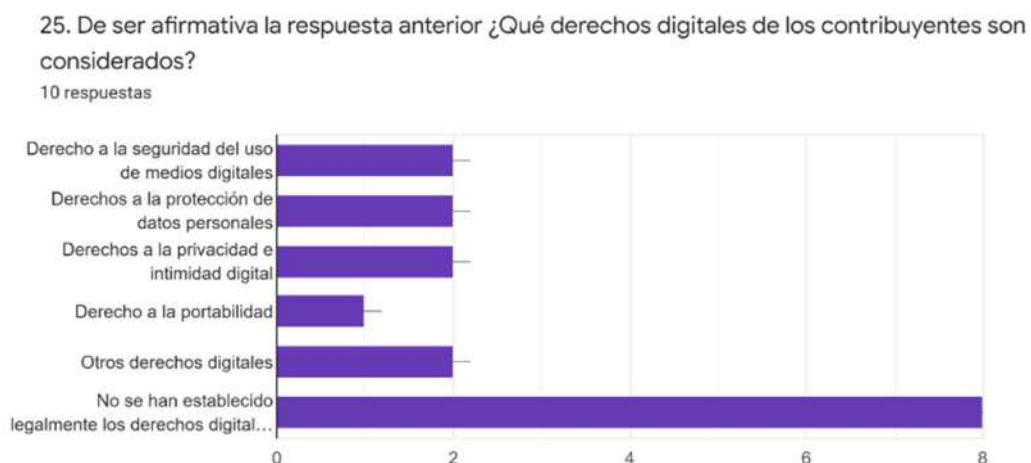
En relación con el procedimiento de fiscalización realizado por las Administraciones Tributarias, los contribuyentes tienen los siguientes derechos:

- Ser informados sobre el ejercicio de sus derechos para facilitar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- Conocer oportunamente el sentido y alcance de las actuaciones administrativas o procedimientos de fiscalización que los afecten, respecto de la materia y del período que se trate.
- Ser informados, de manera oportuna y por un medio idóneo, de su situación tributaria y del estado del procedimiento que es parte y de toda clase de anotaciones que realice la Administración Tributaria.
- Acceder a los documentos presentados en las actuaciones y los procedimientos de fiscalización y obtener certificaciones o copias en formato electrónico, dentro de los plazos previstos en la ley.
- Ser notificados del término de las actuaciones administrativas o procedimientos de fiscalización que los afecten, así como del resultado y los valores emitidos relacionados con la determinación y sanciones correspondientes.
- No entregar documentos a la Administración Tributaria cuando ella cuente o cuando no corresponda a la actuación o procedimiento.
- Respetar la vida privada y proteger los datos personales de acuerdo a ley.
- Desechar las copias de información generada por los sistemas al término de la fiscalización, guardando la reserva tributaria.
- No filtrar información de índole personal y confidencial.

Consideramos que estas situaciones deberían ser establecidas a nivel normativo para asegurar la protección de los derechos de los contribuyentes y, en tal sentido, se formularon preguntas relacionadas con los derechos digitales de los contribuyentes para ver su posible afectación.

De ser afirmativa la respuesta anterior ¿Qué derechos digitales de los contribuyentes son considerados?

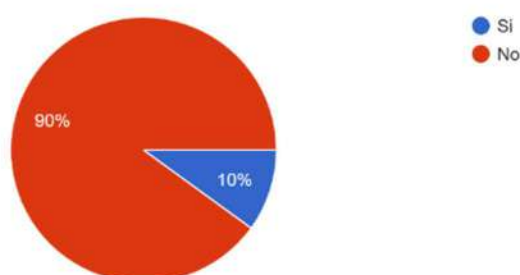


Del 20% de los países que, si cuentan con algún dispositivo jurídico que establezca los derechos digitales de los contribuyentes en relación con la Administración Tributaria, se consideran el derecho a la seguridad, la protección de datos personales, a la privacidad, de acuerdo al siguiente gráfico:

¿Se han creado organismos y/o autoridades en su país encargadas de proteger los derechos digitales de los contribuyentes?

26. ¿Se han creado organismos y/o autoridades en su país encargadas de proteger los derechos digitales de los contribuyentes?

10 respuestas

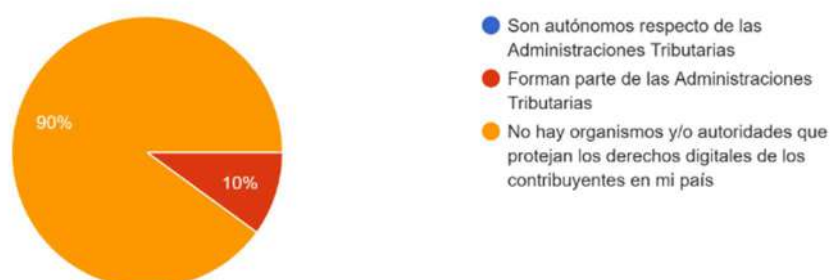


Es de resaltar que en el 90% de los países encuestados no se han creado organismos y/o autoridades encargadas de proteger los derechos de los contribuyentes, como se muestra a continuación:

De ser afirmativa la respuesta anterior ¿Cuál es la relación con las Administraciones Tributarias de estos organismos y/o autoridades?

27. De ser afirmativa la respuesta anterior ¿Cuál es la relación con las Administraciones Tributarias de estos organismos y/o autoridades?

10 respuestas

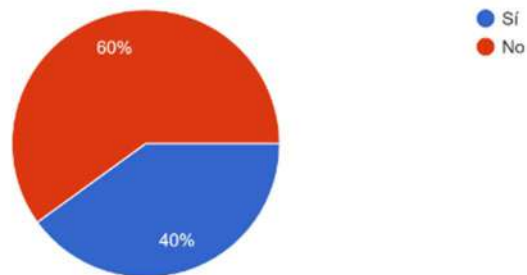


Del 10% de los países que si han creado organismos y/o autoridades encargadas de proteger los derechos de los contribuyentes, en la totalidad de ellos dichos organismos y/o autoridades forman parte de las mismas Administraciones Tributarias, de acuerdo a lo siguiente:

¿Se ha producido filtraciones de información tributaria relacionadas con libros y/o facturas electrónicas en su país?

28. ¿Se ha producido filtraciones de información tributaria relacionadas con libros y/o facturas electrónicas en su país?

10 respuestas

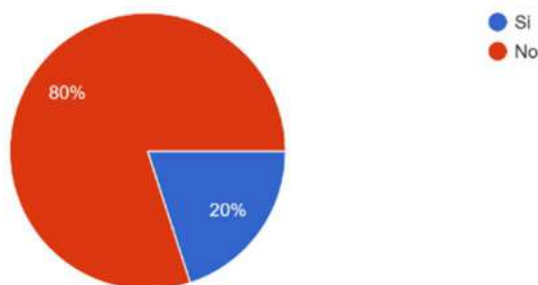


Otro aspecto muy importante, con relación a los derechos de los contribuyentes, es que en el 60% de los países encuestados se han producido filtraciones de información tributaria relacionada con libros y/o facturas electrónicas, tal como se aprecia en el gráfico anterior.

¿La Administración Tributaria de su país asume los riesgos y la responsabilidad civil y/o penal ante fallas de los sistemas, por ejemplo, cuando se producen filtraciones de la información?

29. ¿La Administración Tributaria de su país asume los riesgos y la responsabilidad civil y/o penal ante fallas de los sistemas, por ejemplo, cuando se producen filtraciones de la información?

10 respuestas

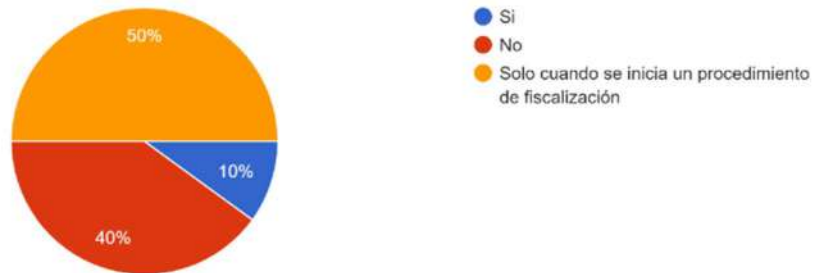


Al respecto, el 80% de las Administraciones Tributarias no han asumido los riesgos y la responsabilidad civil y/o penal ante fallas de los sistemas, de acuerdo al gráfico anterior.

Cuando se realiza un intercambio de información entre las Administraciones Tributarias a nivel internacional ¿Se informa formalmente al contribuyente en su país?

30. Cuando se realiza un intercambio de información entre las Administraciones Tributarias a nivel internacional ¿Se informa formalmente al contribuyente en su país?

10 respuestas



Por último, el 40% de las Administraciones Tributarias no informa formalmente al contribuyente cuando se realiza un intercambio de información a nivel internacional. Sin embargo, hay un 50% que lo hace solo cuando se inicia un procedimiento de fiscalización, tal como se aprecia en el gráfico anterior.

5. GUIAS DE DISCUSIÓN

Las principales preguntas, que se plantea discutir en el presente trabajo de investigación, son las siguientes:

- ¿Cuántos países de Latinoamérica han implementado o iniciado la digitalización de sus Administraciones Tributarias?
- ¿Qué cambios implica la digitalización de la Administración Tributaria?
- ¿En cuántos países de Latinoamérica se han implementado la facturación electrónica?
- ¿Cómo afecta a los contribuyentes la facturación electrónica?
- ¿Cómo funciona la facturación electrónica en los países de Latinoamérica?
- ¿En cuántos países de Latinoamérica se han implementado los libros electrónicos?
- ¿Cómo afecta a los contribuyentes la implementación de los libros electrónicos?
- ¿Cómo funciona los libros electrónicos en los países de Latinoamérica?
- ¿Cuántos países de Latinoamérica han implementado la fiscalización electrónica?
- ¿Cómo funciona la fiscalización electrónica en los países de Latinoamérica?
- ¿Cómo afecta a los contribuyentes fiscalización electrónica?
- ¿Cómo ha avanzado en Latinoamérica el reconocimiento de los derechos de los contribuyentes en relación con la digitalización de las Administraciones Tributarias?

6. CONCLUSIONES

Las principales conclusiones en los países de Latinoamérica son las siguientes:

Respecto a la digitalización de las Administraciones Tributarias:

- En la totalidad de las Administraciones Tributarias de los países de Latinoamérica se han implementado o están en proceso de implementarse.
- Este proceso irreversible comprende cambios de procesos, de personas y de cultura organizacional.
- De cara al contribuyente comprende la obligación de facturar electrónicamente, de llevar libros electrónicos y declara y pagar virtualmente.
- Un aspecto a considerar son los costos de cumplimiento y la afectación a los derechos de los contribuyentes.

Respecto a la facturación electrónica:

- América Latina es reconocida como región líder a nivel mundial en el ámbito de la factura electrónica.
- La facturación electrónica y su potencial de generación de información, así como su capacidad incrementada de control del comportamiento tributario, puedan influir en la creación de nuevos diseños de política tributaria.
- La facturación electrónica facilita el intercambio internacional de información tributaria, convirtiéndose en una herramienta para un mejor conocimiento del sujeto tributario en sus operaciones domésticas, pues quedan bajo control de las instituciones nacionales.
- Es un instrumento que le permite a las Administraciones Tributarias contar con información casi completa del universo de los contribuyentes y de las transacciones realizadas. De esta manera, se puede dar seguimiento a varios eslabones de la cadena de la actividad económica (producción de bienes y servicios)
- La facturación electrónica permite que las Administraciones Tributarias mejoren su capacidad de validar, agregar y contrastar todos los datos disponibles para identificar errores en las declaraciones, registros contables o indicios de defraudación.

Respecto a los libros electrónicos:

- Facilitan el control y cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.
- Incrementa la base de datos de los Contribuyentes.
- Crea condiciones para implementar las declaraciones juradas sugeridas.

- El 70% de las Administraciones Tributarias de los países de Latinoamérica tienen implementado el Libro de Compras y Ventas electrónico.
- Facilita los procesos de auditoría de oficina y seguimiento a casos puntuales.
- Limita el uso de las facturas falsas, según el nivel de riesgo de los contribuyentes.

Respecto a la fiscalización electrónica:

- Tiene múltiples ventajas para las Administraciones Tributarias y permiten un amplio control fiscal con bajo costo, mayor eficiencia y eficacia mediante el uso de herramientas informáticas como el big data y la inteligencia artificial.
- Se basa en comunicar al contribuyente aquellas inconsistencias detectadas, de la información propia o de terceros, las cuales deben ser sustentadas en plazos cortos haciendo uso del buzón electrónico.
- El 80% de las Administraciones Tributarias de los países de Latinoamérica encuestados ya lo utilizan.

Respecto a los derechos de los contribuyentes:

- Un aspecto en que los países no han avanzado con la misma velocidad de la digitalización de las Administraciones Tributarias es el reconocimiento explícito de los derechos de los contribuyentes en este nuevo contexto digital.
- Es necesario que se establezcan mecanismos automáticos para que los contribuyentes tomen conocimiento oportunamente del sentido y alcance de las actuaciones administrativas o procedimientos de fiscalización que los afecten.
- Resulta importante que las Administraciones Tributarias asuman los riesgos y la responsabilidad civil y/o penal ante fallas de los sistemas ya que el 80% de los países de Latinoamérica no lo han hecho.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Barrio Andrés, M. (2021). Génesis y desarrollo de los derechos digitales. *Revista de las Cortes Generales*, 197-233. Obtenido de <https://revista.cortesgenerales.es/rcg/article/view/1572/1541>

Collosa, A. (29 de Junio de 2021). *CIAT*. Obtenido de <https://www.ciat.org/como-medir-la-transformacion-digital-de-las-administraciones-tributarias/>

IBDF. (s.f.). *Observatorio de Protección de los Derechos del Contribuyente*. Obtenido de <https://www.ibfd.org/ibfd-academic/observatory-protection-taxpayers-rights-optr>

Reyes, T. G., Santin, O., & Cadena, L. F. (28 de Mayo de 2021). *Banco Interamericano de Desarrollo*. Obtenido de <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/es/indice-de-madurez-digital-como-medir-el-avance-de-la-transformacion-digital-en-las-administraciones-tributarias/>

Sarralde, S. D. (1 de Marzo de 2019). *CIAT*. Obtenido de <https://www.ciat.org/facilitando-el-cumplimiento-los-servicios-al-contribuyente-el-cumplimiento-cooperativo-y-la-simplificacion-tributaria/>

8. CURRICULUM VITAE DE LOS AUTORES

<p>Jorge Luis De Velazco Borda</p> <ul style="list-style-type: none"> – Contador Público y Magister en Tributación y Política Fiscal en la Universidad de Lima. – Presidente del Comité Técnico Nacional Permanente de la Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos del Perú. – Past Miembro del Consejo Normativo de Contabilidad. – Past Presidente del Grupo Técnico “Digitalización de la Contabilidad” del Comité de Integración Latino Europa América - CILEA. – Docente de la Facultad de Ciencias Contables de la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. – Gerente General de TRIBUTEK, empresa de consultoría tributaria, auditoría tributaria y facturación electrónica. – Presidente de la Comisión Técnica Interamericana de Tributación y Fiscalidad de la Asociación Interamericana de Contabilidad. 	
<p>Norma Tello Figueroa</p> <ul style="list-style-type: none"> – Contador Público Certificado, Doctora en materia Fiscal – Licenciada en Administración de Empresas. – Docente en la Universidad Michoacana de San Nicolás de Hidalgo. – Presidenta de la Comisión de Tecnologías Financieras del Colegio de Contadores Públicos de Michoacán adherido al Instituto Mexicano de Contadores Públicos. – Socia y Gerente del despacho Tello Garfias y Asociados. – Miembro de la Comisión Técnica Interamericana de Tributación y Fiscalidad de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) 	
<p>Bacilio Sánchez</p> <ul style="list-style-type: none"> – Contador Público Autorizado, Universidad Dominicana O & M – Auditor Forense Anti Fraude (AFA) IIAFA-ICPARD – Master en Auditoría Integral y Control de Gestión Doble Titulación Universidad de Valencia/ Universidad APEC – Master en Contabilidad Impositiva Universidad Autónoma de Santo Domingo (UASD) – Especialidad en Formación en Tributos Internos Instituto de Capacitación Tributaria (INCAT) – Presidente Instituto de Contadores Públicos Autorizados de la Rep. Dominicana – Socio-Director firma de Auditores SPA Consultores – Miembro Adherente Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC) – Miembro Instituto de Auditores Internos de la Republica. Dominicana 	

**FISCALIZACIONES ELECTRÓNICAS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS VS.
DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE**

Tipo de Trabajo: Nacional

Área temática: Área 7

Tema específico 7.2.: Digitalización de las Administraciones Tributarias y
Derechos de los Contribuyentes

Subtema: Fiscalizaciones electrónicas de las Administraciones
Tributarias

Nombre del autor: Jose Miguel Argandoña Pérez

País: Bolivia

Director Nacional: Remy Ángel Terceros Fernandez

FISCALIZACIONES ELECTRÓNICAS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS VS. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

INDICE:

I	Resumen ejecutivo
II	Palabras clave
III	Introducción
IV	Desarrollo del tema
V	Resultados
VI	Discusión de resultados y guía de discusión con aspectos básicos a deliberar
VII	Conclusión derivada del desarrollo del tema
VIII	Referencias
IX	Curriculum Vitae con fotográfica 2" x 2"
X	Seudónimo

FISCALIZACIONES ELECTRÓNICAS DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS VS. DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

I RESUMEN EJECUTIVO

Si bien es cierto que por los elevados índices de evasión y defraudación fiscal en general, se han establecido amplias potestades a las Administraciones Tributarias, entre las que se encuentran la potestad de efectuar fiscalizaciones electrónicas, no es menos cierto que las solicitudes de información de parte de las Administraciones Tributarias pueden vulnerar en muchos casos no solo los Derechos Constitucionales de los Contribuyentes, sino también otros derechos establecidos por el Derecho Internacional como la Declaración de los Derechos Humanos, el Pacto de San Jose y en los ordenamientos de Derecho Tributario de los países, siendo todos ellos un límite a las amplias facultades de solicitud de información de parte de los Organismos de Administración Tributaria de un Estado, encargados de las recaudaciones de tributos.

II PALABRAS CLAVE

Las palabras clave del presente trabajo de investigación son:

- Fiscalizaciones electrónicas
- Evasión fiscal
- Amplias potestades
- Derechos de los contribuyentes
- Límites a las facultades

III INTRODUCCIÓN

En el presente trabajo se efectúa una evaluación respecto a las fiscalizaciones electrónicas efectuadas por las Administraciones Tributarias vs. los derechos y garantías de los contribuyentes en Bolivia, comenzando por los Derechos Constitucionales y otros derechos tales como los establecidos en la Declaración de los Derechos Humanos, el Pacto de San Jose de Costa Rica y en el ordenamiento del Código Tributario Boliviano frente al pedido de información de parte de la Administración Tributaria Boliviana.

Primeramente se efectúa un resumen de las normas vigentes en Bolivia relacionadas con la fiscalización electrónica y un resumen sobre los libros electrónicos que actualmente son enviados a la Administración Tributaria y luego se detallan los derechos de los contribuyentes reconocidos en Bolivia y al final de todo se incluye un resumen sobre los derechos de los contribuyentes y las transgresiones a esos derechos en los que incurre la Administración Tributaria boliviana en sus actuaciones de fiscalización, con énfasis en las fiscalizaciones electrónicas. (Parte IV punto 4.4.1 siguiente)

Asimismo, en la Parte IV, punto 4.3 siguiente, se analizan los derechos de los contribuyentes frente al intercambio de información por parte de la Administración Tributaria Boliviana por solicitudes de información de parte de Administraciones Tributarias de otros países. Intercambio efectuado en aplicación del principio de colaboración mutua que rige las relaciones bilaterales y multilaterales de los países en general que, si bien no está formalizado en tratados o convenios escritos, en embargo son parte de las relaciones entre estados.

En Bolivia, la Administración Tributaria está representada por tres instituciones encargadas de recaudar tributos: el Servicio de Impuestos Nacionales, Aduana Nacional y Alcaldías Municipales.

IV DESARROLLO DEL TEMA

4.1 Fiscalizaciones electrónicas de la Administración Tributaria

Fiscalización es una facultad de comprobación de la Autoridad, la cual surge de la relación tributaria; de acuerdo a las Constituciones Políticas los ciudadanos están obligados a contribuir con el gasto público, es en esta disposición donde se le confiere la calidad de sujeto activo al país o nación y como sujeto pasivo al contribuyente. Uno recaudador y el otro pagador.

Por fiscalización habrá que entender toda una amplia gama de actos llevados a cabo por los órganos de la Administración Tributaria que tienen por finalidad constatar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones y deberes fiscales. Por consecuencia se entiende que, la fiscalización electrónica es aquel acto por el cual la Administración Tributaria verifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales haciendo uso de las tecnologías de la información y de la comunicación.

Para legalizar las fiscalizaciones tributarias se van creando mediante ley, nuevas figuras, herramientas y mecanismos, que se traducen en procedimientos de fiscalización, aunque de acuerdo con fallos existentes en varios países no constituye un acto de fiscalización el solo hecho de entregar por ejemplo la contabilidad electrónica, si se escudriña el sentido que tiene la obligación en sí, es claro que encuadra en el concepto de fiscalización.

Como obligaciones de forma se tienen por ejemplo en Bolivia el expedir facturas electrónicas aunque ello no es para todos los contribuyentes; asimismo existe la obligación de enviar los libros de compras y ventas IVA, efectuar declaraciones juradas de impuesto por medios

digitales, bancarizar las transacciones de compras y ventas por montos mayores a Bs50.000 (aproximadamente equivalente a US\$ 7.180.-) asimismo existe el buzón tributario y es válida la notificación digital de parte de la Administración Tributaria..

La estrategia de control fiscal es contar oportunamente con múltiples fuentes de información directamente obtenidas de los documentos fuente, lo cual les permite la detección, gestión y control del riesgo tributario de las empresas y personas naturales, independientemente de su volumen de facturación, de su tamaño o del sector al que pertenezcan.

Para tal efecto, las administraciones tributarias han venido implementado la fiscalización y notificación electrónica. Sin embargo, esta situación generalizada podría vulnerar algunos derechos digitales de los contribuyentes.

El presente estudio tiene como objetivo analizar la implementación de la fiscalización electrónica por parte de la autoridad fiscal, detallar los derechos de los contribuyentes para finalmente efectuar un resumen sobre los derechos que son violados por parte de la Administración Tributaria por efectuar fiscalizaciones digitales.

La fiscalización electrónica tiene su origen dentro del concepto de gobierno electrónico, este se refiere o encamina, hacia el uso y aplicaciones de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) enfocadas al funcionamiento del sector público, permitiendo la interacción entre el gobierno y los ciudadanos.

En el mundo, las administraciones tributarias impulsan cambios en las leyes para adaptar la realidad jurídica de los diversos órdenes legales a las interacciones de la modernidad, con proyectos que promuevan y simplifiquen el cumplimiento de las obligaciones fiscales, facilitando con el uso de la tecnología, el acceso a la información y a los servicios tributarios.

4.1.2 Sistema de Fiscalización Electrónica

La problemática a la cual se enfrentan los contribuyentes es que con estos nuevos procedimientos que se encuentran normados en disposiciones de reciente creación, las cuales no son del conocimiento de todos los contribuyentes, al ser un tema que requiere de ciertas habilidades y nociones en computación, en manejo de software y en el uso de paquetería contable, convirtiéndolas en obligaciones formales que deberán cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria. Si a esto se le agrega el hecho de que constantemente se modifican las disposiciones en materia de fiscalización electrónica o se añaden nuevas modalidades o complementos a los esquemas ya existentes.

La Fiscalización electrónica tiene una repercusión directa en las pequeñas y medianas empresas, ya que incrementa las obligaciones formales de los contribuyentes, implicando mayores cargas en materia fiscal, financiera y administrativa. De esta hipótesis se desprenden

3 variables dependientes; el efecto fiscal, el efecto financiero y el efecto administrativo. La variable independiente es la fiscalización electrónica.

4.1.3 Normas bolivianas relacionadas con la fiscalización digital

Las normas bolivianas relacionadas con la obligación de parte de los contribuyentes de proporcionar información electrónica son las siguientes:

- Artículos 78 y 79 de la Ley N° 2492 de 2 de agosto de 2003 (Código Tributario Boliviano) que facultan a la Administración Tributaria a reglamentar la presentación de declaraciones juradas de forma impresa o por cualquier medio tecnológicamente disponible en el país.
- Parágrafo II del Artículo 79 de la Ley N° 2492, establece que las Vistas de Cargo y Resoluciones Determinativas y todo documento relativo a los trámites en la Administración Tributaria, podrán expedirse por sistemas informáticos, debiendo las mismas llevar inscrito el cargo y nombre de la autoridad que las emite, su firma facsímil, electrónica o por cualquier otro medio tecnológicamente disponible, conforme a lo dispuesto reglamentariamente.
- Numeral 1 del Parágrafo I del Artículo 83 (Medios de Notificación) de la Ley N° 2492, modificado por el Parágrafo III del Artículo 2 de la Ley N° 812 de 30 de junio de 2016 establece los medios electrónicos, como un medio de notificación de los actos y actuaciones de la Administración Tributaria.
- Parágrafo I del Artículo 83 Bis del citado Código Tributario Boliviano, señala que la vista de cargo, auto inicial de sumario, resolución determinativa, resolución sancionatoria, resolución definitiva y cualquier otra actuación de la Administración Tributaria podrá ser notificada por correo electrónico, oficina virtual u otros medios electrónicos disponibles, estableciendo que este tipo de notificación tendrá la misma validez y eficacia que la notificación personal. Asimismo, el Parágrafo II del citado artículo 83 Bis del mismo texto legal prevé que la Administración Tributaria contará con los medios electrónicos necesarios para garantizar este tipo de notificación a los contribuyentes.
- RND 10180000004 de 02.03.2018, sobre obligación de presentar Estados Financieros e Información Tributaria Complementaria en físico y digital
- RND 10180000007 de 16.03.2018, sobre obligación de presentar Estados Financieros e Información Tributaria Complementaria – incluye algunas modificaciones a la RND 10180000004 de 02.03.2018
- RND 10170000005 de 17.03.2017 - Reglamento de notificaciones y avisos electrónicos a través del buzón tributario de la oficina virtual
- RND N° 10-0021-16 del 1 de julio de 2016, reglamenta la implementación del Sistema de Facturación Virtual (SFV) en la Oficina Virtual del Servicio de Impuestos Nacionales, estableciendo las modalidades de Facturación Electrónica Web, Electrónica por Ciclos, Oficina Virtual, Computarizada, Manual y Prevalorada, además procedimientos, aspectos técnicos, formalidades y otros aspectos contemplados en el mismo.
- RND 10200000038 de 29.12.2020, modificaciones a la RND N° 10-0021-16 sistema de facturación virtual (sfv)

4.2 Derechos y garantías del contribuyente frente al pedido de información de parte de la Administración Tributaria (actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la inspección de los tributos); transgresiones de parte de la Administración Tributaria

4.2.1 Derechos constituciones de los Contribuyentes que también son reconocidos por Convenciones o Declaraciones Internacionales

A Presunción de inocencia

El principio de inocencia o presunción de inocencia es un principio jurídico que establece la inocencia de la persona como regla. Solamente a través de un proceso o juicio en el que se demuestre la culpabilidad de la persona, podrá el Estado aplicarle una pena o sanción.

Lo opuesto de la presunción de inocencia son las medidas precautorias como la prisión preventiva. En el derecho penal moderno solamente se admiten medidas precautorias cuando hay riesgo de fuga o peligro cierto de que la persona afecte la investigación del hecho de manera indebida.

La presunción de inocencia es una garantía consagrada en la Declaración Universal de los Derechos Humanos y en tratados internacionales sobre derechos humanos como, por ejemplo, la Convención Americana sobre Derechos Humanos (conocida como Pacto de San Jose de Costa Rica) o la Convención Europea de Derechos Humanos.

Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en un juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias a su defensa.

Así el Artículo 11 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos establece:

“Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad...”

El Artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos, establece que el derecho a la presunción de inocencia debe estar presente en todas las fases y en todas las instancias del proceso penal. A diferencia del proceso penal en el sistema inquisitivo en el cual bastaba que existiera una denuncia penal en contra de una persona y la referencia de su comisión por dos testigos para que pudiera ponerse en cuestión la reputación del denunciado, incluso se generaba un mandato de detención.

Se considera a la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, aprobada por la Asamblea Nacional Constituyente francesa el 26 de agosto de 1789, como la primera reglamentación expresa de la presunción de la inocencia, en los sistemas legales del mundo occidental.

Esta presunción de inocencia no es solo aplicable al ámbito penal, también es aplicable al ámbito tributario.

La Constitución Política del Estado Boliviano en su Art. 116 establece textualmente lo siguiente:

“I. Se garantiza la presunción de inocencia. Durante el proceso, en caso de duda sobre la norma aplicable, regirá la más favorable al imputado o procesado.” (Subrayado Propio)

Como puede apreciarse en Bolivia la misma CPE establece como un derecho fundamental de las personas la presunción de inocencia.

La aplicación de la presunción de inocencia en materia tributaria tiene su punto de partida en el Art. 115 de la Ley No. 2492 (Código Tributario Boliviano) que establece textualmente lo siguiente:

“Recursos. - La interposición de un recurso implica la suspensión de la ejecución.

Esta suspensión debe ser aplicada hasta que el acto recurrido por el contribuyente tenga sentencia de última instancia dictada por el órgano competente y como tal adquiera la calidad de cosa juzgada.

No obstante, de todo lo anterior, la Administración Tributaria boliviana, en varios casos, continúa ejecutando acciones destinadas a recuperar la supuesta deuda tributaria a pesar de que el contribuyente interpuso un recurso contra el acto que pretendía el cobro de una supuesta deuda tributaria, acciones tales como: congelamiento de cuentas bancarias, confiscación de pagos de proveedores, anotación preventiva de bienes, etc.

Este derecho tuvo que ser ratificado por el Tribunal Constitucional Plurinacional (TCP) de Bolivia, mediante varias Sentencias existentes a la fecha, algunas de las cuales son las Sentencias Nos. 0003/2005; 535/2005 y 1224/2005R. que recuerdan a la Administración Tributaria boliviana que los procesos interpuestos contra las Resoluciones Determinativas emitidas interrumpen cualquier acción de la Administración Tributaria.

Asimismo, el derecho a la presunción de inocencia está íntimamente ligado al derecho de no auto inculparse; Si bien se reconoce el derecho del sujeto pasivo de no auto inculparse, sin embargo, esto podría ocasionar que el sujeto pasivo, en cierto momento, se niegue a brindar información a la Administración Tributaria.

En el ámbito internacional, más propiamente en el ámbito de la Unión Europea (UE), el Tribunal Europeo de Estrasburgo (DDHH) (Sentencia Saunders – Reino Unido) estableció que la entrega de documentos, no vulnera el derecho del contribuyente a no auto inculparse, porque tienen una “existencia independiente de la voluntad del sujeto pasivo”; Esta sentencia compara con la obligación de entrega de muestras de sangre, orina, aliento, etc., mencionando que la existencia de estos elementos es independiente de la voluntad de las personas por lo que no debería existir objeción de proporcionarlas.

En base a lo anterior, se puede establecer dos grupos de material aportado a la Administración Tributaria:

- Cuya existencia es independiente de la voluntad del obligado tributario. - El origen del documento tiene una génesis diferente a la voluntad del obligado, también se incluye en este grupo el material que tenga existencia con independencia de la voluntad del obligado Ej.- La contabilidad. La aportación de este material no implica auto inculparse
- Cuya existencia depende de la voluntad del sujeto pasivo. - Ej.- Respuestas orales o escritas a consultas de la Administración Tributaria.

B Non Bis in Ídem

El término latín “non bis in ídem”, en español “no dos veces por lo mismo”, es un principio general del derecho, y más concretamente un principio informador del derecho penal.

España, Ecuador, Colombia, Australia, República Dominicana e India entre otros, es un derecho fundamental reconocido por la Constitución que prohíbe que un acusado sea enjuiciado dos veces por un mismo delito.

En otro sentido implica que no pueda valorarse dos veces un mismo hecho o fenómeno para calificar el tipo de un delito o evaluar la concurrencia de circunstancias modificativas de la responsabilidad penal.

Ante un tribunal, un acusado además de declararse inocente o culpable puede manifestar que *autrefois acquit* (en francés ya he sido exculpado) si ya ha sido encontrado inocente en un juicio previo, así como *autrefois convict* (en francés ya he sido condenado) si el acusado ya fue enjuiciado y condenado.

La Convención Americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José de Costa Rica) en su artículo 8 inciso 4 enuncia:

"El inculpado absuelto por sentencia firme no podrá ser sometido a nuevo juicio por los mismos hechos".

Con lo cual esta garantía ha sido reconocida con carácter constitucional en muchos países. Por eso se entiende que dicho principio tiene relación con el objeto procesal en sí.

El principio del Non Bis In Ídem, tiene dos vertientes:

- i) Material. - No se pueden imponer dos sanciones;
- ii) Procedimental. - No se pueden efectuar dos procedimientos sobre un mismo hecho

Este principio es reconocido por la Constitución Política del estado de Bolivia que en su Art. 117 establece:

"II. Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho. La rehabilitación en sus derechos restringidos será inmediata al cumplimiento de su condena." (Subrayado propio)

En materia tributaria, el derecho de los contribuyentes de no ser fiscalizados más de una vez, es reconocido por el Código Tributario Boliviano (Ley No. 2492) en su Art. 93 y es ratificado por el D.S. 27310 (Reglamento de la Ley No. 2492) en su Art. 30.

En muchos países como los Estados Unidos, México, Argentina, Venezuela, Canadá, Perú.

Sin embargo, al igual que varios derechos de los contribuyentes, la Administración Tributaria Boliviana tampoco reconoce "de oficio" este derecho que tuvo que ser "recordado" por el Tribunal Constitucional mediante Sentencia No. 0057/2005.

El artículo 93 establece textualmente lo siguiente:

ARTICULO 93° (Formas de Determinación) – CTB:

"I. La determinación de la deuda tributaria se realizará:

- 1. *Por el sujeto pasivo o tercero responsable, a través de declaraciones juradas.....*
- 2. *Por la Administración Tributaria.....*
- 3. *Mixta.....*

II. La determinación practicada por la Administración Tributaria podrá ser total o parcial. En ningún caso podrá repetirse el objeto de la fiscalización ya practicada, salvo cuando el contribuyente o tercero responsable hubiera ocultado dolosamente información vinculada a hechos gravados." (Subrayado propio)

C Debido proceso

El debido proceso es un principio jurídico procesal según el cual toda persona tiene derecho a ciertas garantías mínimas, tendientes a asegurar un resultado justo y equitativo dentro del proceso, a permitirle tener oportunidad de ser oído y a hacer valer sus pretensiones legítimas frente al juez.

El debido proceso se ha interpretado frecuentemente como un límite a las leyes y los procedimientos legales por lo que los jueces, no los legisladores, deben definir y garantizar los principios fundamentales de la imparcialidad, justicia y libertad. Esta interpretación resulta controvertida, y es análoga al concepto de justicia natural y a la justicia de procedimiento usada en otras jurisdicciones.

Esta interpretación del proceso debido, se expresa a veces como que un mandato del gobierno en sentido de que no debe ser parcial con la gente y no debe abusar físicamente de ellos.

El término procede del derecho anglosajón, en el cual se usa la expresión "due process of law" (traducible como "debido proceso legal").

El derecho al debido proceso es reconocido por la CPE boliviana que en sus Arts. 115 y 117 que establecen textualmente lo siguiente:

“Artículo 115° - CPE:

- I. Toda persona será protegida oportuna y efectivamente por los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos.*
- II. El Estado garantiza el derecho al debido proceso, a la defensa y a una justicia plural, pronta, oportuna, gratuita, transparente y sin dilaciones.*

Artículo 117° - CPE:

- I. Ninguna persona puede ser condenada sin haber sido oída y juzgada previamente en un debido proceso. Nadie sufrirá sanción penal que no haya sido impuesta por autoridad judicial competente en sentencia ejecutoriada.*
- II. Nadie será procesado ni condenado más de una vez por el mismo hecho. La rehabilitación en sus derechos restringidos será inmediata al cumplimiento de su condena.” (Subrayado propio)*

Derecho que también es reconocido por el Código Tributario Boliviano (Ley No. 2492) en su Art. 115

“Artículo 115° - CTB:

Recursos. - La interposición de un recurso implica la suspensión de la ejecución

La suspensión se aplica hasta que sea firme (con Sentencia de una autoridad de última instancia).

El Código Tributario boliviana establece, al respecto lo siguiente:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS

ARTICULO 131° (Recursos Admisibles). Contra los actos de la Administración Tributaria de alcance particular podrá interponerse Recurso de Alzada..... Contra la resolución que resuelve el Recurso de Alzada solamente cabe el Recurso Jerárquico..... Ambos recursos se interpondrán ante las autoridades competentes de la 4.5.-Superintendencia Tributaria que se crea por mandato de esta norma legal.

La interposición del Recurso de Alzada, así como el del Jerárquico tienen efecto suspensivo.”
(Subrayado propio)

A este respecto es importante mencionar que originalmente la Ley No. 2492 estableció que la única vía de defensa que tenía el contribuyente era la vía Administrativa, para lo cual se creó la Superintendencia Tributaria (hoy Autoridad de Impugnación Tributaria), sin embargo el Tribunal Constitucional de Bolivia mediante Sentencias Constitucionales Nos. 0009/2004 de 28 de enero de 2004 y 0018/2004 de 2 de marzo de 2004, restableció el proceso Contencioso Tributario vigente con anterioridad a esta Ley como medio alternativo de defensa que tiene el contribuyente.

Por todo lo mencionado actualmente, en materia tributaria, el contribuyente tiene dos vías de impugnación de las actuaciones de la Administración Tributaria: La vía Administrativa (ante la Autoridad de Impugnación Tributaria) y la Vía Judicial ante del Tribunal Supremo de Justicia.

A nivel internacional toda persona, para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter tiene derecho a garantías del debido proceso que se encuentran consagradas por los artículos 7 a 9 y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, en el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (arts. 2, 3 y 14), la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (art. XVIII, Derecho de Justicia) y la Declaración Universal de Derechos Humanos (arts. 8, 9, 10 y 11).

Este principio procura tanto el bien de las personas, como de la sociedad en su conjunto.

Las personas tienen interés en defender adecuadamente sus pretensiones dentro del proceso y la sociedad tiene interés en que el proceso sea realizado de la manera más adecuada posible, para satisfacer las pretensiones de justicia que permitan mantener el orden social.

No existe un catálogo estricto o limitativo de garantías que se consideren como pertenecientes al debido proceso. Sin embargo, en general, pueden considerarse las siguientes como las más importantes:

- **Derecho al juez natural:**

El contenido esencial del derecho señala la prohibición de establecer un órgano jurisdiccional ad-hoc para el enjuiciamiento de un determinado tema, lo que la doctrina denomina "tribunales de excepción". Como consecuencias adicionales se establece el requisito que todos los órganos jurisdiccionales sean creados y constituidos por ley, la que los inviste de jurisdicción y competencia. Esta constitución debe ser anterior al hecho que motiva el proceso y debe contar con los requisitos mínimos que garanticen su autonomía e independencia.

- **Derecho a un juez imparcial:**

No puede haber debido proceso si el juez es tendencioso. El juez debe ser equidistante respecto de las partes, lo que se concreta en la llamada "bilateralidad de la audiencia". Para evitar estas situaciones hay varios mecanismos jurídicos:

- La mayor parte de las legislaciones contemplan la posibilidad de recusar al juez que no aparezca dotado de la suficiente imparcialidad, por estar relacionado de alguna manera (vínculo de parentesco, afinidad, amistad, negocios, etc.) con la parte contraria en juicio.
- Una de las garantías básicas en el estado de derecho, es que el tribunal se encuentre establecido con anterioridad a los hechos que motivan el juicio y, además, atienda genéricamente una clase particular de casos y no sea, por tanto, un tribunal ad hoc creado especialmente para resolver una situación jurídica puntual.

- **Legalidad de la sentencia judicial:**

En el área civil, la sentencia judicial debe ceñirse a lo pedido por las partes en el proceso, lo que se concreta en la proscripción de la institución de la "ultra petita" (no fallar más allá de lo demandado). En el área penal, la sentencia judicial sólo puede establecer penas establecidas por la ley, por delitos también contemplados por la misma.

- **Derecho a asistencia letrada:**

Toda persona tiene derecho a ser asesorado por un especialista que entienda de cuestiones jurídicas (generalmente un abogado). En caso de que la persona no pueda procurarse defensa jurídica por sí misma, se contempla la institución del defensor o abogado de oficio, designado por el Estado, que le procura ayuda jurídica gratuita.

Esto con la finalidad de garantizar que cualquier particular inmerso en un proceso judicial pueda contar con las mejores formas de defender su derecho (y de estar realmente informado del verdadero alcance del mismo) es que se consolida dentro del derecho al debido proceso, el derecho de toda persona a contar con el asesoramiento de un letrado (abogado), una persona versada en Derecho. De esa forma se busca garantizar el cumplimiento del principio de igualdad y el uso efectivo del derecho de contradicción.

4.2.2 Otros derechos de los Contribuyentes

A Suspensión de ejecución tributaria una vez interpuesto un recurso por parte del contribuyente

La suspensión de la ejecución tributaria, una vez interpuesto un recurso por parte del sujeto pasivo en contra de los actos definitivos de la Administración Tributaria es parte de la presunción de inocencia.

Suspensión que es reconocida por el Art. 115 del Código Tributario boliviano, tal como se menciona en el punto anterior.

En Bolivia, en este caso, existe una violación al derecho de los contribuyentes de la suspensión de la ejecución tributaria una vez interpuesto un recurso por parte del contribuyente, que también se constituye en una violación al principio de presunción de inocencia, violación que está en la misma norma, así el Art. 131 del Código Tributario que establece textualmente o siguiente:

“RECURSOS ADMINISTRATIVOS

La interposición del proceso contencioso administrativo, no inhibe la ejecución de la resolución dictada en el Recurso Jerárquico, salvo solicitud expresa de suspensión formulada a la Administración Tributaria por el contribuyente y/o responsable, presentada dentro del plazo perentorio de cinco (5) días siguientes a la notificación con la resolución que resuelve dicho recurso. La solicitud deberá contener, además, el ofrecimiento de garantías suficientes y el compromiso de constituir las dentro de los noventa (90) días siguientes.

Si el proceso fuera rechazado o si dentro de los noventa (90) días señalados, no se constituyeren las garantías ofrecidas, la Administración Tributaria procederá a la ejecución tributaria de la deuda impaga.” (Subrayado propio)

Como puede apreciarse es necesario el ofrecimiento de garantías a objeto de evitar la ejecución tributaria, cuando el proceso Contencioso Administrativo es la última instancia del proceso por la vía administrativa.

B Prohibición de analogía

Para la teoría general del Derecho, la analogía es un recurso que se utiliza para llenar vacíos en la norma o situaciones no legisladas, porque las normas no pueden ser verdaderos catálogos, que incluyan todas las situaciones posibles, más aun considerando que el desarrollo general de la humanidad, hace que cada día surjan nuevas actividades y por ende nuevos delitos; En consecuencia, en derecho, cuando un determinado caso no se encuentra previsto por las normas positivas, es posible, por analogía, aplicarlo a otro semejante.

A propósito de la analogía en el derecho tributario, un ejemplo que grafica mejor la prohibición de la aplicación de la analogía sería el siguiente: Al crearse un impuesto sobre las facturas por consumo de energía eléctrica (entendiéndose que el servicio de energía eléctrica es prestado por una empresa de servicios del rubro), que la Administración Tributaria pretenda aplicar, por analogía, este impuesto a un hecho, no previsto por la Ley, como sería el consumo de energía eléctrica que sea producida por generadores propios; Situación está, que debe ser impugnada, porque el tributo pretendido es un impuesto jurídicamente inexistente, por lo tanto ilegal.

En lo relativo a la analogía, el Art. 8 de la Ley No. 2492, establece que la analogía es admitida solo para llenar vacíos legales, pero en virtud de ella no se pueden crear tributos, establecer exclusiones ni exenciones, tipificar delitos y definir contravenciones, aplicar sanciones, ni modificar normas existentes.

La analogía, para la teoría del derecho es un instrumento que facilita la aplicación de la norma jurídica, porque permite el llenado de vacíos jurídicos en la norma, a través de la aplicación de normas similares en otras ramas del derecho.

Al haber limitado la aplicación de la analogía, el Art. 8 de la Ley No.2492, deja muy poco espacio para la aplicación de la analogía en materia tributaria, lo cual tiene como parte positiva el evitar la aplicación discrecional de la analogía para situaciones o hechos no previstos en la norma tributaria y por otro, la restricción a su aplicación impuesta por la misma norma, tomando en consideración que ninguna norma prevé todas las situaciones posibles y que no necesariamente va de la mano de los avances tecnológicos que ocasionan la aparición de nuevos delitos, siendo un ejemplo típico de ello, los delitos informáticos en materia tributaria.

Con relación a la analogía, Eusebio Gonzáles García dice:

“..... que está relacionado a si se pueden o no prohibir determinados resultados interpretativos. La respuesta en principio, debe ser negativa”.

Más adelante sobre el mismo tema menciona lo siguiente:

“No cabe duda que el legislador puede prohibir la analogía, entre otros, en temas de hecho imponible, exenciones y sujetos pasivos, como sucede en varios ordenamientos”

Sobre el tema, Rafael Calvo Ortega menciona:

“La integración analógica como actividad parcialmente creativa es contraria al principio de reserva de ley. Este principio supone la sujeción a un tributo debida a una ley específicamente dictada para un caso concreto y no para otro similar” (Subrayado nuestro)

En la legislación española, el Art. 14 de la Ley General Tributaria, establece que:

“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”. (Subrayado nuestro)

Asimismo, se ha establecido que para aplicar la analogía deben concurrir los siguientes requisitos:

- 1) Que exista una laguna legal, respecto al caso concreto planteado
- 2) Que exista una norma jurídica que regule un supuesto de hecho, que parezca semejante
- 3) Que pueda establecerse identidad de razón, entre el supuesto de hecho regulado y el planteado; es decir, una igualdad jurídica esencial entre ambos.
- 4) Que la analogía no esté proscrita por ley

C Obligación de parte de la Administración Tributaria, de recibir pagos por concepto de impuestos

Se establece la obligación de parte de la Administración Tributaria, de recibir pagos por concepto de impuestos, el Art. 54 de la Ley No. 2492 establece que en ningún caso y bajo responsabilidad funcionaria, la Administración Tributaria podrá negarse a recibir los pagos que efectúen los contribuyentes, sean éstos parciales o totales, siempre que los mismos se realicen de conformidad a lo establecido en el mismo Código Tributario.

Siendo el pago de los tributos, una obligación y también un derecho de los contribuyentes, la Administración Tributaria no puede coartar este derecho de los contribuyentes de pagar sus tributos, por ello se ha establecido la obligación de la Administración Tributaria de recibir tributos bajo responsabilidad funcionaria, sin importar si se tratan de pagos parciales o totales, también debe entenderse que existe la obligación de recibir el pago de tributos, sin importar si existen errores que el contribuyente se negara a subsanar al momento de efectuar el pago; A este respecto, no debe perderse de vista que la Administración Tributaria tiene todas las potestades para revisar el correcto llenado de las declaraciones juradas de impuestos y, en su caso, solicitar la corrección de los datos y/o reclamar el pago de los tributos adeudados en caso en que compruebe que los mismos fueron ingresados en defecto, al estar plenamente reconocidos estos derechos de la Administración Tributaria no existe por tanto, motivos para negarse a recibir el pago de impuestos, obviamente guardándose el derecho de revisiones y fiscalización posteriores.

D Impugnación de normas por parte de los Contribuyentes

El Art. 130 del Código Tributario – Ley 2492, establece, con relación a la Impugnación de Normas Administrativas, que las normas administrativas (reglamentos) que dicte la Administración Tributaria en uso de las facultades, respecto de tributos cuya recaudación se encuentre a su cargo, podrán ser impugnadas en única instancia por asociaciones o entidades representativas o por personas naturales o jurídicas que carezcan de una entidad representativa, dentro de los veinte días de publicadas.

Asimismo, establece que la impugnación presentada no tendrá efectos suspensivos y que la autoridad que conozca de la impugnación, deberá pronunciarse dentro de los cuarenta días computables a partir de la presentación. La falta de pronunciamiento dentro del término, equivale a silencio administrativo negativo.

Finalmente, establece que el rechazo o negación del recurso, agota el procedimiento en sede administrativa y que la Resolución que declare probada la impugnación, surtirá efectos para todos los sujetos pasivos alcanzados por dichas normas, desde la fecha de su notificación o publicación.

Si bien se establece que las normas administrativas (reglamentos) que dicte la Administración Tributaria pueden ser impugnadas en única instancia, el hecho de establecer que deben serlo a través de asociaciones o entidades representativas o por personas naturales o jurídicas que carezcan de una entidad representativa, limita el derecho individual de los contribuyentes, que pudieran ser afectados de manera individual por el contenido de normas dictadas por las Administraciones Tributarias, sometiendo este procedimiento a que el sujeto pasivo que pudiera ser individualmente afectado deba recurrir al consenso de su entidad representativa para impugnar una norma, lo cual no siempre es factible debido a lo particular que puede ser el caso.

Asimismo, otra limitación de este derecho es que no existe el silencio administrativo positivo y tampoco se establecen sanciones a la falta de respuesta a esta impugnación por parte de la Administración Tributaria.

E Prescripción

La prescripción es un modo de extinción de la obligación tributaria, mediante la prescripción termina el derecho de la Administración Tributaria de ejercer sus facultades, tanto de cobro como de fiscalización y para los sujetos pasivos por lo que se constituye tanto en un derecho como también en la pérdida de ciertos derechos; derecho en sentido de no permitir las revisiones o fiscalizaciones por parte de las Administraciones Tributarias y pérdida de derechos con relación a las Devoluciones Tributarias, a la Acción de Repetición y a la presentación de declaraciones juradas rectificatorias.

En general los ordenamientos jurídicos en materia tributaria, permiten a las Administraciones Tributarias en el ejercicio de sus funciones que tienen encomendadas, la determinación de la deuda tributaria y la obtención de su importe por medio de un procedimiento que debe iniciarse en un plazo determinado y se desarrollará durante un determinado plazo. El transcurso o la expiración de uno u otro plazo, a su vez, generan derechos al administrado: vencido el plazo de prescripción, el deudor tiene derecho a que no se determine o no se cobre la deuda, y tiene derecho a no ser objeto de un procedimiento Administrativo de liquidación o de cobro por un periodo de tiempo superior al del plazo de prescripción.

Con relación a la prescripción Rafael Calvo Ortega dice:

“La prescripción es una figura extintiva de las obligaciones y, por lo que aquí interesa, de la obligación tributaria. El transcurso de un periodo de tiempo determinado y la falta de actividad administrativa del acreedor producen ese efecto extintivo. Siempre la prescripción supone una tensión entre los principios de justicia tributaria (que exige el cumplimiento de la obligación) y de seguridad jurídica (que justifica que las relaciones jurídicas no se mantengan permanentemente abiertas cuando los interesados no realizan su contenido).”

La Ley 1340, de 28 de mayo de 1992 (Código Tributario anterior), establecía en su art. 52:

“Artículo 52.- La acción de la Administración Tributaria para determinar la obligación impositiva, aplicar multas, hacer verificaciones, rectificaciones o ajustes y exigir el pago de tributos, multas, intereses y recargos, prescribe a los cinco años.”

El término precedente se extenderá:

“A siete años cuando el contribuyente o responsable no cumplan con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes, de declarar el hecho generador o de presentar las declaraciones tributarias y, en los casos de determinación de oficio cuando la Administración no tuvo conocimiento del hecho.”

A los efectos de la extensión del término se tendrá en cuenta si los actos del contribuyente son intencionales o culposos, conforme a lo dispuesto por los artículos 98º, 101º y 115º.

Asimismo, el Art. 53 establecía, respecto del cómputo del término de la prescripción:

“El término se contará desde el 1º de enero del año calendario siguiente a aquel en se produjo el hecho generador.

Para los tributos cuya determinación o liquidación es periódica, se entenderá que el hecho generador se produce al finalizar el período de pago respectivo”.

La Ley 2492, Código Tributario Boliviano vigente, de 2 de agosto de 2003, en el art. 59, contenido en la Subsección V, referida a la Prescripción como forma de extinción de la obligación tributaria, dentro de la Sección VII del Capítulo III (Relación Jurídica Tributaria), del Título Primero (Normas Sustantivas y Materiales), disponía:

“ARTICULO 59° (Prescripción).

- I. Prescribirán a los cuatro (4) años las acciones de la Administración Tributaria para:
 - 1) Controlar, investigar, verificar, comprobar y fiscalizar tributos.*
 - 2) Determinar la deuda tributaria.*
 - 3) Imponer sanciones administrativas.*
 - 4) Ejercer su facultad de ejecución tributaria.**
- II. El término precedente se ampliará a siete (7) años cuando el sujeto pasivo o tercero responsable no cumpliera con la obligación de inscribirse en los registros pertinentes o se inscribiera en un régimen tributario que no le corresponda.*
- III. El término para ejecutar las sanciones por contravenciones tributarias prescribe a los dos (2) años”.*

El art. 60 de la Ley No.2492, señala:

“ARTICULO 60° (Cómputo).

- I. *Excepto en el numeral 4 del párrafo I del artículo anterior, el término de la prescripción se computará desde el 1 de enero del año calendario siguiente a aquel en que se produjo el vencimiento del período de pago respectivo.*
- II. *En el supuesto 4 del párrafo I del Artículo anterior, el término se computará desde la notificación con los títulos de ejecución tributaria.*
- III. *En el supuesto del párrafo III del Artículo anterior, el término se computará desde el momento que adquiera la calidad de título de ejecución tributaria”.*

Por su parte, el D.S. 27310, de 9 de enero de 2004, que Reglamenta al Código Tributario Boliviano, en su Disposición Transitoria Primera en su párrafo tercero establece:

“A efecto de la aplicación del criterio de validez temporal de la Ley tributaria, establecido por la Disposición Transitoria Primera de la Ley N° 2492, el concepto de procedimiento administrativo en trámite se aplicará a todos los actos que pongan fin a una actuación administrativa y por tanto puedan ser impugnados utilizando los recursos administrativos admitidos por Ley. En consecuencia, los procedimientos administrativos abajo señalados que estuvieran en trámite a la fecha de publicación de la Ley 2492, deberán ser resueltos conforme a las normas y procedimientos vigentes antes de dicha fecha:

- a) *Fiscalización y determinación de la obligación tributaria;*
- b) *Procedimiento sancionatorio (sumario infraccional;*
- c) *Control y cobro de autodeterminación;*
- d) *Impugnación, y;*
- e) *Cobranza coactiva.*

La impugnación de los procedimientos administrativos que estuvieran en trámite antes de la vigencia de la Ley N° 2492 resueltos con posterioridad a dicha fecha, será realizada utilizando los recursos administrativos señalados en el Título III de dicha Ley.

Las obligaciones tributarias cuyos hechos generadores hubieran acaecido antes de la vigencia de la Ley N° 2492 se sujetarán a las disposiciones sobre prescripción contempladas en la Ley N° 1340 de 28 de mayo de 1992 y la Ley N° 1990 de 28 de julio de 1999”.

La ubicación sistemática de los preceptos reguladores de la prescripción detallados anteriormente, permite obtener dos datos: en primer lugar, el instituto se refiere en esencia a la deuda tributaria y, por ende, al crédito del que es titular la Administración Tributaria. De otro lado, la prescripción queda configurada como un modo anormal de extinción del crédito tributario, toda vez que la verdadera finalidad de la relación obligacional suele ser la de su desaparición con su cumplimiento, es decir, su extinción por la realización del interés que opera como fundamento de la misma, lo que sobreviene -en las obligaciones de dar- tras el desplazamiento patrimonial que constituye su causa.

La prescripción es, entonces, una causa anormal o subsidiaria de extinción de la deuda tributaria que frustra la satisfacción del interés general que se encuentra en ella y que no puede operar por consiguiente, cuando dicha extinción ha tenido lugar por las vías normales de cumplimiento de la prestación tributaria -pago- o, en general, realización de la facultad o derecho sometido a prescripción.

Por todo lo anterior, el régimen de prescripción de la obligación tributaria no puede gozar de idénticas características y alcances al régimen de prescripción de las normas sancionadoras en esta materia, por ello ha de tenerse en cuenta que la imposición de sanciones no se

inscribe, en sentido estricto, en el marco de la relación obligacional, puesto que obligación y sanción tributarias parten de presupuestos diferentes: realización del hecho imponible y contravención al ordenamiento jurídico tributario, respectivamente.

Por todo lo mencionado, en el anterior Código Tributario, la prescripción de la obligación tributaria se encontraba contemplada en la Sección Quinta (Prescripción), del Capítulo V (De la Extinción), del Título II (De la Relación Jurídico-Impositiva); en cambio, la posibilidad de retroactividad de las normas tributarias punitivas se hallaba en el Título III (De las Infracciones y Sanciones), Capítulo I (De la parte General), Sección Primera (Disposiciones Generales), cuando el art. 66 del Código abrogado señalaba:

“Las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro. No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves”.

Lo propio ocurre en el Código Tributario Boliviano actual, que dedica el art. 59, ubicado en el Capítulo III (Relación Jurídica Tributaria), del Título Primero (Normas Sustantivas y Materiales) de ese cuerpo de normas, a consagrar el instituto prescriptivo tributario, en el que no existe salvedad alguna sobre la irretroactividad de las disposiciones legales tributarias, no pudiendo aplicarse lo señalado por el Art. 150 del mismo Código, que se encuentra en el Título IV, referido a los ilícitos tributarios, Capítulo I, sobre las disposiciones generales, y que establece:

“Las normas tributarias no tendrán carácter retroactivo, salvo aquellas que supriman ilícitos tributarios, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves o de cualquier manera beneficien al sujeto pasivo o tercero responsable”. (Subrayado nuestro)

Por cuanto esta disposición que debe ser entendida a cabalidad dentro del marco de retroactividad que reconoce el Art. 33 de la Constitución Política del Estado, que claramente prohíbe la retroactividad de las normas, excepto en materia social, cuando la misma lo determine en forma expresa, y en materia penal, cuando beneficie al delincuente; es decir que la retroactividad sólo opera cuando una persona es sindicada de la comisión de un delito, en el caso que nos ocupa, de un ilícito tributario, lo que no ocurre en el procedimiento de verificación tributaria, en el que la Administración está ejercitando la competencia que la Ley le confiere para comprobar la veracidad de la autodeterminación de la obligación impositiva, no está atribuyendo al contribuyente conducta ilícita alguna, más aún, el contribuyente tiene la facultad de presentar sus descargos y demostrar la corrección de tal autodeterminación y del pago realizado.

Por ende, la norma contenida en el párrafo tercero de la Disposición Transitoria Primera del D.S. 27310, no contraviene lo dispuesto en el Art. 59 del Código Tributario Boliviano, ni vulnera la prelación normativa que establece el Art. 228 de la CPE. Tampoco es contrario a lo señalado por los Arts. 59. 1ª y 96. 1ª de la Ley Fundamental, porque el Poder Ejecutivo, al emitir la norma impugnada, no ha definido derechos, no ha alterado los definidos por ley ni ha contrariado sus disposiciones, a más que no ha desconocido la potestad privativa del Poder Legislativo de dictar leyes, abrogarlas, derogarlas, modificarlas e interpretarlas.

El régimen que regula la prescripción en Bolivia ha experimentado varios cambios, siendo los más recientes la Ley No.317 de 2013 que estableció que:

Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán:

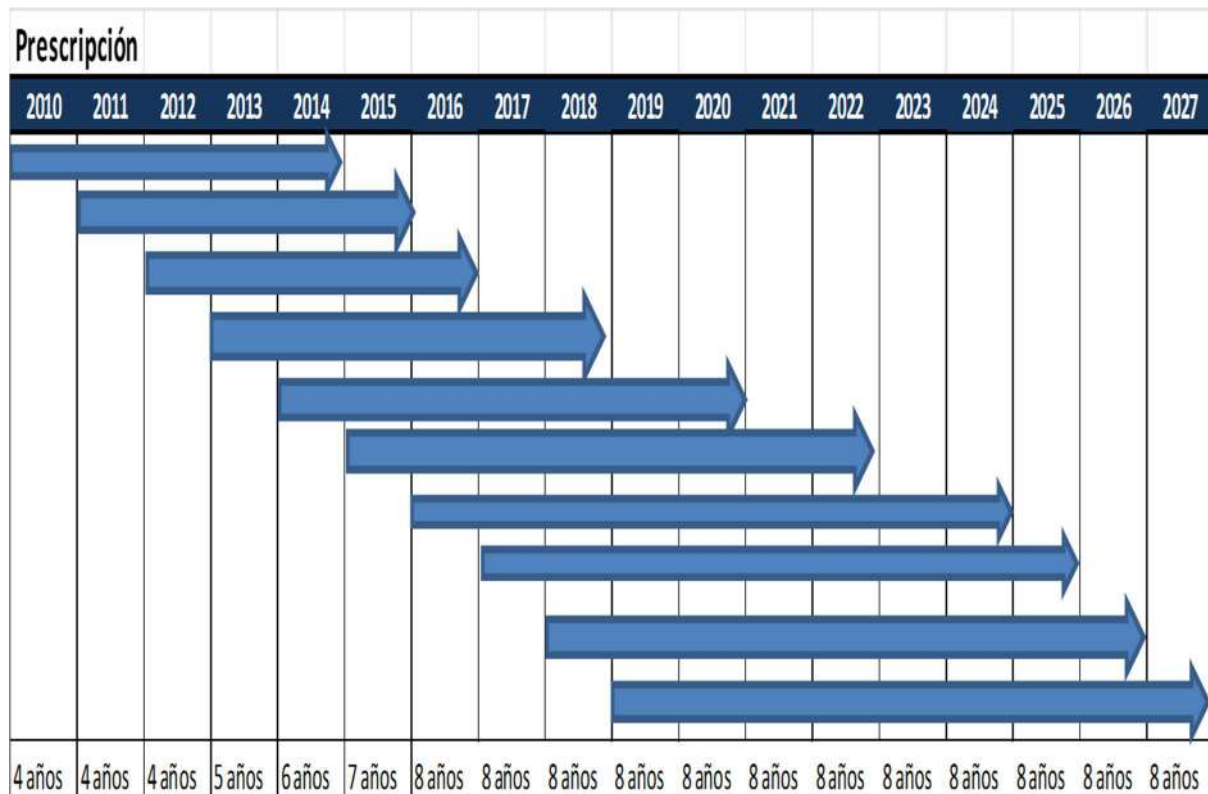
4 años en la gestión 2012

5 años en la gestión 2013

6 años en la gestión 2014
 7 años en la gestión 2015
 8 años en la gestión 2016
 9 años en la gestión 2017 y
 10 años a partir de la gestión 2018

Y finalmente la Ley No.812 de 2016 (vigente a la fecha) mediante la cual se estableció que: Las acciones de la Administración Tributaria prescribirán en 8 años a partir de la gestión 2016.

Por todo lo mencionado, a la fecha el régimen de prescripción es el siguiente:



Sobre el tema, Valentín Abecia Baldivieso, con relación a la prescripción dice:

“La prescripción liberatoria, en el derecho civil es la excepción para repeler una acción por razón del transcurso del tiempo. Sus elementos fundamentales son: El tiempo transcurrido y el Silencio del Administrador; Sin embargo, en materia tributaria, este principio de la prescripción se acepta para que el contribuyente pueda liberarse del acreedor (estado) por la inacción de este durante cierto tiempo que señala la ley, al considerar que la prescripción afecta el orden público y contribuye a crear situaciones de estabilidad social” (Subrayado nuestro)

En el ámbito externo, de manera general las prescripciones son de cuatro años, así por ejemplo son en las legislaciones Argentina y Mexicana a nivel de Latinoamérica así como en España.

F Consultas (efecto vinculante)

El carácter vinculante de la consulta, doctrinalmente es solo vinculante para la Administración Tributaria

No se admite recurso alguno de este procedimiento (consulta), sin perjuicio de recurrir en fases posteriores

Gramaticalmente, la palabra consulta es la acción y efecto de consultar y en una de sus acepciones, significa el dictamen o parecer que se pide o se da acerca de una cosa.

Por su parte, consultar viene del latín “consultare” intensivo de “consulere”, deliberar, considerar; Significa someter una duda o asunto a la consideración de otros. En el contexto jurídico y particularmente dentro de las materias administrativas y fiscales, la práctica de la consulta, se presenta generalmente entre los contribuyentes o sujetos pasivos de la relación tributaria y las Administraciones Tributarias.

El Art. 115 del Código Tributario – Ley 2492, establece, con relación a las consultas, que quién tuviera interés personal y directo, podrá consultar sobre la aplicación y alcance de las disposiciones, siempre que se trate de temas tributarios confusos y/o controvertibles.

Asimismo, establece con relación a la forma, que la misma debe ser formulada por escrito y que cuando la consulta no cumpla con todos los requisitos establecidos, la Administración Tributaria la devolverá al consultante para que, en el término de diez días la complete, caso contrario la considerará no presentada.

La consulta debe ser presentada a la máxima autoridad ejecutiva de la Administración Tributaria, debiendo esta responderla dentro del plazo de treinta días prorrogables a otros treinta días. El incumplimiento del plazo fijado, hará responsables a los funcionarios encargados de la absolución de consultas.

La presentación de la Consulta no suspende el transcurso de plazos ni justifica el incumplimiento de las obligaciones a cargo de los consultantes.

Efecto vinculante:

Se establece también que la respuesta a la consulta tendrá efecto vinculante para la Administración Tributaria que la absolvió, únicamente sobre el caso concreto consultado.

A este respecto, de manera general existe el criterio generalizado (y errado) en Bolivia en sentido de que el efecto vinculante es tanto para la Administración Tributaria como para el Contribuyente o Sujeto Pasivo, este errado criterio es totalmente cuestionable porque la misma norma establece en forma textual y categórica que el efecto vinculante es solo para la Administración Tributaria que responde la consulta; Asimismo la misma doctrina Tributaria establece que de manera general, en ningún caso la respuesta efectuada por la Administración tributaria a consultas de los Sujetos Pasivos, puede ser vinculante, por que las Administraciones tributarias carecen de facultades para emitir normas, y en caso de considerar la respuesta a una consulta como vinculante para ambas partes, se estaría aceptando una facultad normativa a favor de las Administraciones Tributarias.

En caso de que la Administración Tributaria cambiara de criterio, el efecto vinculante cesará a partir de la notificación con la resolución que revoque la respuesta a la consulta.

La Jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de España que mediante la STS 13-12-1990, sobre los Límites de la Naturaleza de las Consultas Tributarias ha establecido lo siguiente:

“...la consulta vinculante, como su propio nombre indica, vinculará a quién la contesta con la fuerza que a ellas da el Art. 107 L.G.T.....Pero esa contestación no vincula a los tribunales de Justicia, que son los encargados de la interpretación de las normas.....”.

4.3 El deber de colaboración en la aplicación de los tributos: obligación de información y colaboración social en el ámbito internacional Vs. derechos de los contribuyentes

4.3.1 Jurisprudencia internacional relacionada con el intercambio de información:

Con relación a la Jurisprudencia Internacional relacionada con el intercambio de información en lo relativo a las relaciones internacionales entre países, existe en América Latina escasa jurisprudencia.

Sobre el tema el tribunal de Estrasburgo (Tribunal Europeo de DDHH) ha establecido que los elementos cuya existencia es independiente de la voluntad del acusado, no vulneran el derecho de no inculparse (Ej.- aliento, sangre, orina que existen al margen de nuestra voluntad), lo mismo ocurre con la información contable que si bien es obligatoria, sin embargo es independiente de la voluntad, porque es obligatoria y establecida mediante norma legal entender que esta correspondencia ya está archivada y forma parte de los documentos contables de la empresa.

4.3.2 El deber de colaboración en la aplicación de los tributos: obligación de información y colaboración social

A nivel internacional existe un deber de colaboración en la aplicación de los tributos, que, si bien existen casos donde esta formalizado a través de convenios bilaterales suscritos, sin embargo, la falta de un convenio formalmente suscrito no es impedimento para que los países en el marco de las buenas relaciones colaboren y respondan las solicitudes de información formulado por otros países, todo ello relacionados con impuestos.

El fundamento relacionado con el tema, es el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos constitucionalmente respaldados.

Los países miembros de la Unión Europea (UE) han suscrito convenios para el intercambio de información, estos convenios establecen entre otros requisitos para el intercambio de información los siguientes:

- El requerimiento debe ser siempre de estado a estado, nunca debe darse entre el Estado requirente y el contribuyente, siempre debe ser de Estado a Estado
- Con relación a la asistencia en materia aduanera la cooperación se orienta a la liquidación de los tributos
- Se exige que la información requerida se refiera a un contribuyente concreto, no es factible solicitudes más amplias, por Ej.- Solicitudes de extractos bancarios de todas las empresas cuya Casa Matriz se encuentre situada en el país requirente

- Asimismo, tampoco es factible dar información de tributos prescritos, sin embargo, si es factible solicitar información de fechas anteriores a la suscripción del convenio con la única condición de que los impuestos no estén prescritos

4.3.4 Asistencia mutua e intercambio de información entre Administraciones Tributarias

Con relación a la Asistencia mutua e intercambio de información entre Administraciones Tributarias a nivel internacional, la misma se basa en los siguientes principios:

- Especialidad. - Uso distinto al solicitado puede dar lugar a invalidar la información
- Equivalencia. - Un estado requerido no está obligado a prestar la información si el estado requirente puede conseguir la información por sus propios medios
- Reciprocidad. - Los estados deben actuar de manera recíproca
- Actuación por cuenta propia. - El estado actuara como si se lo pidiera otro ente del mismo estado
- No discriminación. – La información solicitada debe ser proporcionada independientemente de que estado lo solicita y del sujeto pasivo, del que es solicitada la información
- Uso de la información. - Confidencialidad, solo utilizar para el fin solicitado
- Especialidad. - Utilizar la información solo para el fin que fue solicitado
- Confidencialidad. – Solo utilizar la información para el fin solicitado y resguardar la información de manera adecuada

No existe la coerción en este tema, simplemente debe aplicarse siempre el principio de reciprocidad

La importancia del intercambio de información en materia tributaria a nivel internacional es enorme, sobre todo considerando que se estima que aproximadamente el 60% de las transacciones en el mundo se realizan entre empresas del mismo grupo económico.

Asimismo, es posible el intercambio de información con fines penales; Sin embargo, la información debe ser utilizada como prueba, sin ser alterada esta información

El fundamento del intercambio de información es la Globalización de la economía.

4.4 Fiscalizaciones electrónicas de las Administraciones Tributarias Vs. Derechos del Contribuyente

4.4.1 Derechos vulnerados por la aplicación de medios digitales

Derechos de los Contribuyentes	Comentarios sobre los Derechos de los Contribuyentes respecto a las Fiscalizaciones Electrónicas
Non Bis in Ídem	La Administración Tributaria con cuenta con una base de datos del universo de contribuyentes que le permita consultar sobre:

	<p>i) Fiscalizaciones ya realizadas (tanto por tipo de impuestos como por periodos fiscalizados) y</p> <p>ii) Sanciones por Delitos y Contravenciones aplicadas por contribuyente, por impuesto, por periodo y por tipo de delito y/o contravención</p>
Prescripción	Por las obligaciones de envío de información electrónica que de manera general los contribuyentes están obligados a remitir a las Administraciones Tributarias, y por la digitalización de la información, la tendencia respecto a la prescripción debería ser reducir los términos de prescripción (actualmente de 8 años) en lugar de incrementar el plazo
Consultas (efecto vinculante)	La Administración Tributaria debería contar con una base de datos sobre todas las consultas de los contribuyentes que hubieran sido respondidas; Asimismo se debería permitir la posibilidad de efectuar consultas por medios digitales, cumpliendo todos los requisitos de las Consultas

Detalle	Comentarios sobre los Derechos de los Contribuyentes respecto a las Fiscalizaciones Electrónicas
Libros de compras IVA enviados por medios electrónicos	<p>Depuración del Crédito fiscal IVA en base solo a datos tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Concepto de la compra • Proveedor • Tipo de servicio
Buzo tributario	Contribuyentes (medianas y pequeñas empresas y personas independientes) que no necesariamente cuentan con conocimientos ni equipos para recibir notificaciones por este medio, sin embargo los plazos se computan a partir de la fecha de inclusión de la notificación en el Buzón Tributario, sin considerar que el contribuyente puede nunca haber accedido al mismo
	La Fiscalización electrónica tiene una repercusión directa en las pequeñas y medianas empresas, ya que incrementa las obligaciones formales de los contribuyentes, implicando mayores cargas en materia fiscal, financiera y administrativa. De esta hipótesis se desprenden 3 variables dependientes; el efecto fiscal, el efecto financiero y el efecto administrativo
	La auditoría tributaria electrónica se encuentra en armonía con los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, el procedimiento no identifica un mecanismo que asegure la forma en que será destruida la información después de terminada la fiscalización. En tal sentido, el resguardo debe ser desde el inicio de la fiscalización hasta su conclusión, y debe ser informado el contribuyente sobre el alcance de dicha fiscalización y de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.
	Se reconocen los derechos del contribuyente, entre los que se encuentran: el derecho a ser informado del inicio de todo acto de fiscalización, el derecho a ser asistido en el ejercicio de sus derechos, el derecho a ser escuchado, el

	<p>derecho a un trato respetuoso, el derecho a petición, el derecho a la confidencialidad y protección de datos, el derecho a la autocorrección fiscal, el derecho a la presunción de buena fe y el derecho a una administración ágil y eficiente, entre otros. Sin embargo, la circunstancia de que un país no consagre en su legislación un catálogo expreso de derechos de los contribuyentes no significa que éstos quedan excluidos de protección frente a los actos de la administración tributaria. Incluso, muchos de estos derechos encuentran un reconocimiento en distintas partes del ordenamiento jurídico.</p>
	<p>La legislación no establece como eximente de responsabilidad la falta de capacidad técnica del contribuyente para implementar los sistemas tecnológicos que requiera la autoridad administrativa. Este tipo de procedimiento implica para los contribuyentes costos en bienes de capital, inversión en tiempo, esfuerzo y recursos para aprender a utilizar los medios electrónicos de manera adecuada y eficiente. Sin perjuicio de que actualmente internet es una herramienta que está al alcance de todos, es necesario que los sistemas de auditorías por medios electrónicos reconozcan los posibles costos de implementación para el contribuyente, lo que debe ser analizado en cada caso, en especial frente a la aplicación de eventuales sanciones.</p>

V RESULTADOS

Como consecuencia del presente trabajo se han llegado a los siguientes resultados:

- SI bien es cierto que es muy lógico que las Administraciones Tributarias tengan amplias facultades de fiscalización, no es menos cierto que esas amplias facultades, en muchas oportunidades son excedidas por las Administraciones Tributarias.
- El volumen de operaciones y el incremento de las operaciones comerciales, exige de parte de las Administraciones Tributarias, simplificar los procesos y simplificar sus requerimientos de información, razón por la cual, es totalmente válido el solicitar y exigir a los contribuyentes la producción de información contable digitalizada.
- Deberían reducirse los plazos de la prescripción, no parece nada lógico que, con el avance de los sistemas tecnológicos, la tendencia sea más bien ampliar los plazos de la prescripción, cuando las Administraciones Tributarias tienen información “en línea”.
- Debería tenerse siempre presente que no todos los contribuyentes tienen acceso ni conocimientos para recibir notificaciones electrónicas, por lo que la Fiscalización electrónica tiene una repercusión directa en las pequeñas y medianas empresas, ya que incrementa las obligaciones formales de los contribuyentes, implicando mayores cargas en materia fiscal, financiera y administrativa. De esta hipótesis se desprenden 3 variables dependientes; el efecto fiscal, el efecto financiero y el efecto administrativo.

- Si bien la auditoría tributaria electrónica se encuentra en armonía con los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, el procedimiento no identifica un mecanismo que asegure la forma en que será destruida la información después de terminada la fiscalización.
- El hecho de que las Administraciones Tributarias, dispongan prácticamente en línea mucha información de los contribuyentes, debería llevar también a una optimización de las fiscalizaciones y a una menor violación de los derechos de los contribuyentes.
- Debería aprovecharse la aplicación de medios electrónicos para mejorar las recaudaciones, a través de ampliar el universo de contribuyentes y tender hacia la desaparición de los Regímenes Especiales.

VI DISCUSION DE RESULTADOS Y GUIA DE DISCUSIÓN CON ASPECTOS BASICOS A DELIBERAR

A objeto de brindar una adecuada guía de discusión sobre el tema desarrollado, me permito efectuarla a través de preguntas a partir de las cuales se podría plantear una discusión sobre el tema:

- 1) Cual el motivo para otorgar a las Administraciones Tributarias amplias facultades para fiscalizar y solicitar información a los contribuyentes, incluyendo cada vez más información digital ¿?
- 2) Se podría afirmar que el hecho de que las Administraciones Tributarias soliciten información digital y efectúen fiscalizaciones digitales, causa un exceso de sus amplias facultas ¿?
- 3) Porque motivo las Administraciones Tributarias no reconocen de oficio los derechos de los Contribuyentes ¿?
- 4) Cuál cree que es motivo por el cual un estado solicite a otro información relacionada con impuestos de determinados contribuyentes ¿?
- 5) Cree que es posible frenar los excesos cometidos por las Administraciones Tributarias a través de citar la jurisprudencia existente que está relacionada específicamente a violaciones de los derechos de los Contribuyentes por parte de las Administraciones Tributarias ¿?
- 6) Conoce casos concretos de violaciones a los derechos de los Contribuyentes en los que hubiera incurrido la Administración Tributaria con énfasis en la fiscalización digital ¿?
- 7) Cuál cree que sería la forma de reclamar cuando la Administración Tributaria excede sus facultades y vulnera los derechos de los contribuyentes ¿?

VII CONCLUSIÓN DERIVADA DEL DESARROLLO DEL TEMA

Como conclusiones sobre el tema desarrollado, podemos mencionar lo siguiente:

- Las Administraciones Tributarias tienen amplias facultades para fiscalizar y solicitar información a los Contribuyentes tanto digitales como físicas.
- Como consecuencia del desarrollo de las aplicaciones digitales, las fiscalizaciones digitales y la solicitud de información digital de parte de las Administraciones Tributarias se ves cada vez más amplia.
- Existen muchos casos, donde las Administraciones Tributarias exceden sus amplias facultas llegando a lesionar los Derechos de los Contribuyentes.
- Las Administraciones Tributarias no reconocen de oficio derechos establecidos en las Constituciones, y en Normas de Derecho Internacional; Para el respeto a dichas normas es necesario invocarlas.
- Existen principios que rigen el intercambio de información entre Administraciones Tributarias de los distintos países.
- Existen amplia jurisprudencia internacional relacionada con el intercambio de información entre países, que de alguna manera limitan cualquier exceso de parte de los solicitantes y de las Administraciones Tributarias que proporcionan información.
- Deberían reducirse los plazos de la prescripción.
- Debería tenerse siempre presente que no todos los contribuyentes tienen acceso ni conocimientos para recibir notificaciones electrónicas.
- Los procedimientos de fiscalización tributaria no identifican un mecanismo que asegure la forma en que será destruida la información después de terminada la fiscalización.
- El hecho de que las Administraciones Tributarias, dispongan prácticamente en línea mucha información de los contribuyentes, debería llevar también a una optimización de las fiscalizaciones y a una menor violación de los derechos de los contribuyentes.
- Debería aprovecharse la aplicación de medios electrónicos para mejorar las recaudaciones, a través de ampliar el universo de contribuyentes y tender hacia la desaparición de los Regímenes Especiales.

VIII REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- a. Código Tributario y sus reglamentos
- b. Viscafe Ureña R., Sistema Tributario Boliviano - Compendio de Normas
- c. Villegas H. B., Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario Los Nuevos Reglamentos Tributarios
- d. Valdés Costa R., Instituciones de Derecho Tributario
- e. Talavera Simoni R., Nociones Esenciales de Derecho Tributario del Departamento de Impuestos de PriceWaterhouseCoopers
- f. Meyer Bustamante C., Sistema Tributario Boliviano
- g. Martínez Bravo J. A., Derecho Administrativo Boliviano
- h. Borja y Borja, Teoría General del Derecho Administrativo
- i. Calvo Ortega R., Los Nuevos Reglamentos Tributarios
- j. Calvo Ortega R., Curso de Derecho Financiero - I; Derecho Tributario
- k. Gonzales García Eugenio, Curso de Derecho Tributario
- l. Canasi J., Derecho Administrativo - Parte Especial - Los Servidores Públicos, el Acto Administrativo, Contratos Administrativos
- m. Canasi J., Derecho Administrativo - Parte General
- n. Carrasco Parrilla P. J., Consecuencias del Retraso en el Pago de las Deudas Tributarias
- o. Casado Balbás L. M., Sobre el Proceso Tributario,
- p. Cassagne J. C., Los Principios Generales del Derecho en el Derecho Administrativo
- q. Castro J.P, Impuesto al Valor Agregado
- r. Collado Yurrita M. Á. (director) y Luchena Mozo G. M. (Coordinadora), Derecho Tributario - Parte General
- s. Collado Yurrita M. Á. (director) y Moreno Gonzáles S. (Coordinadora), Estudios sobre Fiscalidad Internacional y Comunitaria

Dirección de correo electrónico a la cual se debe comunicar la aceptación o rechazo del trabajo

Correo: jmiquel.argandona@ypfbchaco.com.bo

IX CURRÍCULUM VITAE CON FOTOGRAFICA 2" X 2"



José Miguel Argandoña P.

Mail: jmiguel.argandona@ypfbchaco.com.bo

ANTECEDENTES PERSONALES:

Boliviano, nacido en La Paz, el 11 de marzo de 1965

Casado, 3 hijos

TITULOS:

- Maestría en Derecho Tributario - Universidad Castilla la Mancha – España - Titulo reconocido por la Unión Europea (U.E.) - 2010
- Maestría en Educación Superior - Universidad San Francisco Xavier - 2016
- Post Grado en Derecho Tributario - Universidad Castilla la Mancha - España, 2008
- Post Grado en Derecho Tributario - Universidad Privada Franz Tamayo - Santa Cruz, 2000
- Licenciatura en Derecho en P.N - Ministerio de Educación y Cultura, 2007
- Licenciatura en Derecho - Universidad Privada Domingo Savio, 2007
- Auditoría Financiera en P. N - Universidad Mayor de San Andrés, La Paz, 1986
- Lic. en Auditoría Financiera - Universidad Mayor de San Andrés, La Paz, 1986
- Contador General en P.N. - Universidad Mayor de San Andrés, La Paz, 1986
- Contador General - Universidad Mayor de San Andrés, La Paz, 1986
- Bachiller en Humanidades - Colegio Ingavi, 1980

ANTECEDENTES PROFESIONALES:

2013 a la fecha:	Jefe de Contabilidad e Impuestos de YPFB Chaco S.A.
1998 a 2001 y de 2008 a 2012	Supervisor de Impuestos de YPFB Chaco S.A.
2002 a la fecha	Sindico de Flamagas S.A. (por parte de YPFB Chaco S.A.)
2009 a la fecha	Sindico de Cía. Eléctrica Bulu Bulu S.A. (por parte de YPFB Chaco S.A.)
1994 a 1997	Gerente del Departamento de Auditoría de Price Waterhouse Coopers

Docente de programas de Maestrías y Post Grados, UAGRM; UPSA, UPB, UTEPSA, EDAAE-UMSA, UDABOL, UAB-CEMLA, UNIFRANZ, profesor de cursos especializados en tributación UCB, CAINCO, IfiCorp y otros; Asimismo ha dictado seminarios sobre temas tributarios de Bolivia en España y Perú y en la XXXIII CICC en Cartagena Colombia (2019)

Miembro Invitado del Consejo Técnico del Colegio de Auditores de Santa Cruz (CAUCRUZ),
Miembro de la Comisión de Tributación de la AIC en representación de Bolivia

X

SEUDÓNIMO:

MIGUELAO

**EMPRESA DE CAPITAL FAMILIAR, CEO DA ÁREA DE NEGÓCIOS E A
AGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

TRABALHOS NACIONAIS

AREA TEMATICA 7: TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD

TEMA 7.2: DIGITALIZACIÓN DE LAS ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS Y DERECHOS
DE LOS CONTRIBUYENTES

Tema Específico: Fiscalizaciones electrónicas de las Administraciones Tributarias

ANDERSON MENEZES DE MACEDO
Brasil

SILVANIA NERIS NOSSA
Brasil

ARIDELMO TEIXEIRA
Brasil

NADIA CARDOSO MOREIRA
Brasil

JOAQUIM DE ALENCAR BEZERRA

Diretor Nacional do Brasil - AIC

RESUMO

O presente estudo analisa a associação entre o CEO da área de negócios e o nível de agressividade tributária (AT) das empresas de capital familiar e não familiar listadas na B3. A pesquisa de cunho exploratório e descritivo utilizadas das métricas de ETR, BTD e TTVA, analisadas por meio de regressão em painel com efeito fixo e Logit pela qual utiliza das *dummies* DBTD, DETR e DTTVA que constam as empresas de maiores AT a partir da mediana no quartil 50%. A amostra se refere ao período de 2010 a 2019 com dados coletados do Economatica, formulários de referências da CVM e sítio eletrônico da B3 com análises efetuadas por meio do software STATA. Os resultados em painel demonstraram maiores níveis de AT para os CEO's da área de negócios e para as empresas de capital familiar com base na ETR. Por Logit não foram encontradas evidências para rejeitar a 95% de confiança as hipóteses da pesquisa.

Palavras-chave: *Chief Executive Officer (CEO)*; Agressividade Tributária; Empresa de Capital Familiar.

1 INTRODUÇÃO

Diante da busca por recursos cada vez mais escassos, executivos e CEO de empresas podem adotar planejamentos e ações rumo a mitigação do ônus tributário - difundidos pela literatura nacional e internacional sob o arcabouço conceitual da agressividade tributária – daqui em diante referida apenas pela sigla AT. Além disso, é importante considerar que a maioria das empresas no Brasil são compostas por gestão predominantemente familiar, o que pode estimular a busca por maiores resultados via economia de tributos, decaindo assim sob o aspecto de AT.

Lennox, Lisowsky e Pittman (2013) inferem que agressividade tributária consiste em planejamentos e ações para diminuição das obrigações tributárias que podem, inclusive, coincidir com o campo das fraudes. Diante disso, a literatura nacional e internacional tem se debruçado a analisar a AT, sobretudo os casos acometidos pelos executivos que segundo

Chen e Gavius (2017), Chan, Lin e Mo (2010) e Dyreng, Hanlon e Maydew (2010) afirmaram que são grandes os efeitos dos executivos no nível de AT das empresas.

Ainda, Hoitash, Hoitash e Kurt (2016) constataram que gestores contabilistas são mais conservadores. Isso pode ser indicativo de que os preceitos contábeis, normativos e regulamentos se alinha aos princípios e regramentos regentes das boas práticas de gestão que norteiam os profissionais contadores, como resultado disso, são mais conservadores.

De acordo com os argumentos de Chen, Chen, Cheng e Shevlin (2010), Oro, Beuren e Hein (2009) e Costa, Galdi e Motoki (2014) os altos executivos quando membros familiares podem diminuir o nível de AT da empresa, gerarem conflitos organizacionais, reduzindo o valor agregado da empresa. Oro, Beuren, e Hein (2009) concordaram com esta relação quando afirmaram que o envolvimento da família interfere em diversos contextos, inclusive, em conflitos de poderes nas empresas.

Zborowski, Leal e Bortolon (2011) argumenta que empresas familiares são aquelas que possuem composições acionárias em pelo menos 5% das participações pertencentes à membros da família. Para Donnelley (1967) são familiares as empresas ligadas à mesma família há pelo menos duas gerações e que possuem influências na organização, interesses e objetivos dados pelas mesmas.

Ainda, empresas que possuem uma forte governança possuem limites que freiam práticas dos executivos (Desai & Dharmapala, 2005). Além disso, pesquisas evidenciam características dos executivos que podem influenciar na AT, tal como no estudo realizado por Francis, Hasan, Wu e Yan (2014) e Martinez e Nobre (2018), quando evidenciaram relação do sexo masculino e feminino dos executivos aos níveis de AT das empresas.

Cabe também destacar antes de tudo que não se busca nesta pesquisa, em consonância com Atwood, Drake, Myers e Myers (2012), atrelar a AT como se algo inapropriado fosse. De fato, são práticas condizentes em ambientes de altas cargas tributárias como no Brasil e se sustentam no livre mercado, ampla concorrência e continuidade das empresas.

Quanto ao método da pesquisa, a literatura revela existirem diversas métricas de AT,

neste estudo serão utilizadas o *book-tax difference* (BTD), *Effective tax-rate* (ETR) e a Taxa de Tributação sobre valor adicionado (TTVA) (Chen & Gavigous, 2017; Martinez & Dalfior, 2016; Hanlon & Heitzman, 2010; Dyreng, Hanlon & Maydew, 2010; Chan, Lin & Mo, 2010; Martinez & Motta, 2015; Braga, 2017).

A pesquisa em tela se dará por meio de estudo empírico e testes de hipóteses, com base em dados coletados da plataforma Economatica, formulários de referências da CVM e sítio eletrônico da B3, no período 2010 a 2019. As análises de resultados se deram por meio de regressão em painel com efeito fixo, sendo adicionalmente analisado a probabilidade de engajamento do CEO em AT por meio de regressão Logit com efeito marginal.

Espera-se nesta pesquisa que empresas de capital familiar apresentem menores níveis de AT em relação às empresas de capital não familiar, espera-se ainda que CEO's da área de negócios estejam correlacionados a menores níveis de AT em comparação aos CEO's de outras áreas, e que a variável CEO da área de negócio atuando em empresas de capital familiar demonstre menores probabilidades para com o nível de AT.

Ademais, este estudo se debruça a responder o seguinte problema de pesquisa: o CEO que possui graduação universitária na área de negócio aumenta a probabilidade de ocorrência de agressividade tributária quando considerado o contexto de empresas de capital familiar?

A pesquisa se justificativa sob a importância de compreender a relevância da graduação universitária na área de negócios na gestão tributária das organizações, consequentemente para a sociedade, fato este que põe os tributos como um pilar importante que em equilíbrio com outros fatores promovem melhorias econômicas para empresas e desenvolvimento social.

Portanto, contribui para ampliar as discussões neste tema, apoiando pesquisas futuras, bem como, aos entes idealizadores de políticas de proteção aos investidores interessados nesta temática no Brasil. Como objetivo a pesquisa busca por analisar a associação entre CEO da área de negócios e o nível de agressividade tributária das empresas de capital familiar e não familiar listadas na B3.

Os resultados obtidos em painel demonstraram maiores níveis de AT para os CEO's da área de negócios e para as empresas de capital familiar. Os achados por Logit não encontraram evidências para rejeitar a 95% de confiança as hipóteses da pesquisa, o resultado obtido para CEO da área de negócio segue alinhado com a literatura. Considerando o contexto dos CEO's da área de negócios atuando em empresas de capital familiar foi encontrado no grau de confiança menor que 95% de probabilidade de engajamento em AT.

A pesquisa aqui desenvolvida está estruturada e organizada em cinco capítulos. O capítulo 2 trata da revisão de literatura e da formulação das hipóteses, o capítulo 3 descreve a metodologia e o desenho da pesquisa, seguido pelo capítulo 4 que apresenta os procedimentos de análises dos dados. Por fim, no capítulo 5 são discutidos os resultados e apresentada a conclusão da pesquisa.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Agressividade Tributária (AT)

Chen *et al.* (2010) afirmaram que as práticas de agressividade tributária correspondem a um custo considerável para as organizações e aos investidores, mesmo diante disso os gestores preferiram reduzir o ônus tributário se engajando estrategicamente nestas práticas. Por outro lado, conforme Desai e Dharmapala (2005) um dos fatores de agressividade tributária acometida pelas empresas está consequentemente ligado aos efeitos das oportunidades dos gestores em aumentarem o valor da empresa aos investidores.

Segundo Lennox *et al.* (2013) empresas negociadas na bolsa americana são menos propensas a cometerem fraudes devido ao alto controle fiscalizatório, advertiram também que a incidência de alegadas fraudes das empresas terem se demonstrado menores na pesquisa frente a maiores graus fiscalizatórios.

Hanlon e Heitzman (2010) argumentaram que as práticas de agressividade tributária representam um contínuo de planejamento tributário estratégico e que suas métricas contribuem potencialmente para a compreensão do papel dos tributos nas organizações. Em muitos casos, a AT não são fraudes, mas sim planejamentos e ações estratégicas adotadas pelas empresas para a mitigação do ônus tributário.

Chan, Lin e Mo (2010) constataram que a AT é influenciada pelo baixo nível de *book tax conformity* (BTC) e que inclusive a adoção das IFRS também influencia nesta relação, assim, menores níveis da BTC resultaram em maiores incentivos das empresas se engajarem em práticas de AT.

Quanto à forma de se mensurar a AT, as literatura revela algumas métricas tais como as que serão utilizadas nesta pesquisa: a *Book-tax difference* (BTD) que é a diferença nominal do lucro contábil antes dos impostos (LAIR) e o lucro tributável; a *Effective tax-rate* (ETR) que envolve a alíquota efetiva de tributação praticada sobre a faixa do lucro tributável das empresas e a Taxa de tributação sobre valor adicionado (TTVA) que é o total dos tributos dividido pelo valor adicionado total constante na DVA, ambas obtidas por meio das demonstrações financeiras obrigatórias conforme Lei 11.638/2007 e alterações. (Chen & Gavius, 2017; Martinez & Dalfior, 2016; Hanlon & Heitzman, 2010; Dyreng, Hanlon & Maydew, 2010; Cabello, 2012; De Carvalho *et al.*, 2017; Chan, Lin & Mo, 2010; Martinez & Motta, 2015; Braga, 2017).

Cabe aqui reforçar sobre a adoção inicial do IFRS no ano de 2010 no Brasil, período pelo qual inicia os dados desta pesquisa. Conforme Chen e Gavius (2017), Chan, Lin e Mo (2010) e Braga (2017) o pós-IFRS ocasionou disparidades entre relatórios contábeis e tributários, a partir do qual companhias passaram a se engajarem mais nas práticas de AT.

2.2 Empresas de Capital Familiar e Não Familiar (EKF)

Segundo Donnelley (1967) empresas familiares são aquelas ligadas à mesma família há pelo menos duas gerações e que possuem influências na organização, interesses e objetivos dados pela família.

Esta relação é corroborada por Zborowski, Leal e Bortolon (2011), quando afirmaram que são de capital familiar as empresas com membros da família intrínseco à estrutura de capital em pelo menos cinco por cento de participação - indica influência majoritária na administração. Por outro lado, Chua *et al.* (1999) alega que é aceitável o envolvimento da família no negócio e que este envolvimento torna o negócio familiar único, acrescenta que a definição de empresa familiar não é tarefa fácil e afirma que a literatura continua tendo

dificuldades em definir este conceito, relata ainda ser necessário uma distinção entre conceituações teóricas e operacionais.

Diante destes conceitos é observado que a influência da família na empresa é de fato característica predominante neste tipo de estrutura empresarial de modo que Oro, Beuren e Hein (2009) afirmaram que o envolvimento da família nas decisões organizacionais interfere gerando conflitos de poderes.

Portanto, é possível perceber que as empresas de capital familiar de fato sofrem interferência da família e que apenas a terceira geração apresenta melhor desempenho financeiro, ratificando o poder moderador das famílias nas empresas (Oro, Beuren, & Hein, 2009; Nekhili, Nagati, Chtioui & Rebolledo, 2017).

Por sua vez, Costa, Galdi e Motoki (2014) argumentaram que empresas com membros familiares na alta gestão diminui o valor da empresa sendo agravado quando os relacionamentos familiares são distantes.

Seguindo raciocínio idêntico Chen et al. (2010) argumentaram que empresas administradas por membros da família se envolvem menos em práticas de AT em comparação às empresas não familiares.

Em sentido análogo, porém, em contexto diferente Villalonga e Amit (2006) demonstraram que o CEO fundador atuando na empresa familiar agrega valor para a propriedade empresarial. No entanto, quando os CEO's descendentes são os atuantes, o valor da empresa é destruído, sugerindo ainda que o "preço" do conflito de agência entre familiares e acionistas não familiares é mais financeiramente impactado em comparação ao conflito gerado entre proprietários e gerentes.

Com base no exposto, apresenta-se a primeira hipótese da pesquisa:

H1: empresas de capital familiar listadas na B3 possuem menores níveis de AT em comparação com as empresas de capital não familiar.

2.3 Os Executivos CEO's e Agressividade Tributária

Desai e Dharmapala (2005) afirmaram que o nível de AT das empresas se liga aos efeitos das oportunidades dos gestores em aumentar o resultado da empresa.

Chen e Gavius (2017) afirmaram que o baixo nível de conformidade possibilita aos gerentes engajamentos maiores em planejamentos e ações complexas nas quais podem resultar em maiores níveis de AT.

Além disso, conforme argumentado por Lanis e Richardson (2011) que a inclusão de uma proporção maior de membros externos nos conselhos de administração reduz a probabilidade de AT. Este aspecto é corroborado por Desai e Dharmapala (2005) quando concluíram que empresas que adotaram pilares fortes de governança possuem limites que freiam determinadas práticas dos gestores.

Neste sentido, Dyreng, Hanlon e Maydew (2010) acompanharam a transição de 908 CEOs, CFOs e outros executivos e examinaram se afetaram individualmente na AT de suas empresas, os resultados indicaram efeitos na ETR evidenciando que a magnitude econômica dos efeitos dos executivos sobre a AT é grande.

Por outro lado, Francis *et al.* (2014) e Martinez e Nobre (2018) investigaram a relação do gênero do CFO na AT, concentrando-se na transição do CFO masculino para feminino e concluíram que CFO's do sexo feminino estão associados a menores níveis de AT.

Desai e Dharmapala (2005) inferiram que a presença de AT é resultado das oportunidades dos executivos em colocarem em prática planejamentos e ações para a evasão fiscal e estão correlacionadas ao aumento dos lucros da empresa via economia tributária.

Levando em consideração o contexto estratégico dos gestores estudos que cerca de 45% dos CFOs fizeram investimentos em ferramentas de *analytics* para finanças e contabilidade complementou que a área de finanças enfrenta enormes desafios e que o desenvolvimento profissional é apenas uma parte da solução (Deloitte, 2019).

Sob este aspecto, Hoitash, Hoitash e Kurt (2016) argumentaram que executivos com conhecimento em contabilidade tem impacto positivo no valor das empresas de baixo crescimento, indicando que os executivos não contabilistas são menos avessos aos riscos.

Baseado nos argumentos, a exemplo de Chen *et al.* (2010), Oro, Beuren e Hein (2009) e Costa, Galdi e Motoki (2014) nas quais relataram que altos executivos de empresas familiares diminuem a AT das empresas foi desenvolvida a hipótese 2 e 3 da pesquisa:

H2: CEO's da área de negócios possuem menores probabilidades de se engajarem em práticas de AT em comparação aos CEO's de outras áreas.

H3: CEO's da área de negócios que atuam em empresas de capital familiar possuem menores probabilidades de praticarem AT em comparação aos CEO's de outras áreas.

3 MÉTODO DA PESQUISA

No que se refere à metodologia empregada nesta pesquisa tabulação dos dados se baseia em amostra coletada da plataforma de dados Economatica, sítio eletrônico da B3 e nos formulários de referências disponibilizados pela CVM, relativas às companhias abertas que se refere aos anos de 2010 a 2019 excluídas as empresas do setor financeiro. Na pesquisa utiliza de método empírico e testes de hipóteses por meio de análise de regressões em painel com efeito fixo e Logit com efeito marginal.

Em ambos os modelos de regressões foram utilizadas as métricas BTM, ETR e TTVA que são as variáveis explicadas na pesquisa, sendo que por Logit foram desenvolvidas as *dummies* DETR, DBTM e DTTVA que indexam as métricas de AT das empresas mais agressivas constantes na amostra.

A pesquisa se direciona aos CEO's da área de negócios os que correspondam a graduação universitária de negócios tradicionais: Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas.

3.1 Descrição do Modelo da Pesquisa

Para analisar o nível de AT foram utilizadas na pesquisa o modelo de regressão linear múltipla pelo qual resultou no desenvolvimento da equação (1) a seguir:

$$AT_{i,t} = \beta_0 + \beta_1 EKF_{i,t} + \beta_2 CEO_NEG_{i,t} + \beta_3 CEO_NEG_{i,t} * EKF_{i,t} + \beta_4 SEXO_CEO_{i,t} + \beta_5 MUDAN\c{C}A_CEO_{i,t} + \beta_6 LOG_ATIVO_{i,t} + \beta_7 CRESC_VENDAS_{i,t} + \beta_8 VLR_MERC_PL_{i,t} + \beta_9 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t} \quad (1)$$

A equação de regressão proposta (1) se compõe das variáveis que leva em consideração as empresas de capital familiar e não familiar ($EKF_{i,t}$), CEO da área de negócio ou de outras áreas ($CEO_NEG_{i,t}$), e a interação de ambas pela variável $CEONEG_{i,t} * EKF_{i,t}$,

bem como, as demais variáveis de controles.

Com base em regressão Logit e efeito marginal foi analisado as empresas mais agressivas da amostra baseado na mediana, sendo as empresas mais agressivas tributárias as constantes abaixo da mediana em Q2 para ETR e TTVA, pois, quanto menor forem maior o nível de AT das empresas, no que concerne à BTD as empresas constantes acima da mediana em Q2 são as de maior AT pelo fato de que quanto maior a BTD maior o nível de AT das empresas. Diante disso foram desenvolvidas as *dummies* DBTD, DETR e DTTVA utilizadas nas regressões Logit pelo qual indica 1 para as empresas com níveis de maior AT, e 0 nos demais casos.

3.2 Descrição Das Variáveis Utilizadas

3.2.1 Variáveis Dependentes

Nesta pesquisa são indicadas pela variável dependente AT na regressão, pelo qual corresponde às métricas de agressividade tributária: BTD, ETR e TTVA.

Segundo a literatura, a BTD corresponde a relação do lucro antes dos tributos (LAIR) e o lucro tributável (Lucro Real) e é calculada conforme Equação 2 a seguir:

$$BTD = \frac{LAIR}{\text{Lucro Real}} \quad (2)$$

A ETR corrente indica a alíquota de tributação efetiva corrente pela qual a empresa está associada e incide sobre a faixa do lucro tributável da empresa e quanto menor ela for maior o nível de AT da empresa, é obtida pela divisão, conforme a seguinte Equação 3:

$$ETR \text{ Corrente} = \frac{\sum \text{Tributos } s \text{ Lucros}}{LAIR} \quad (3)$$

Outra medida utilizada neste estudo é a Taxa de Tributação sobre Valor Adicionado (TTVA) que conforme Martinez e Motta (2015) é a relação do total de tributos sobre o valor adicionado obtida na linha Governo na DVA, conforme Equação 4 a seguir:

$$TTVA = \frac{\sum \text{Tributos da DVA}}{\text{Valor Adicionado Total}} \quad (4)$$

3.2.2 Variáveis Independentes e Controles

As variáveis independentes na pesquisa são $EKF_{i,t}$, $CEO_NEG_{i,t}$ e $CEO_NEG_{i,t}^*$

$EKF_{i,t}$ que são variáveis dicotômicas do tipo 0 ou 1.

Chua *et al.* (1999) alega que a definição para empresas familiares encontra dificuldades não existindo uma só definição. No entanto, para Zborowski, Leal e Bortolon (2011) são as que possuem participação acionária mínima de 5% pertencente à família, assim a variável $EKF_{i,t}$, corresponde a 1 se empresa de capital familiar e 0 nos demais casos.

A variável $CEO_NEG_{i,t}$ se refere ao CEO que possui graduação na área de negócio indica 1 se o CEO pertencer a área de negócio e 0 para outras áreas. Ainda, a variável $D_CEO * EKF$ indica 1 sendo o CEO da área de negócios ($CEO_NEG_{i,t}$) que atua em empresa de capital familiar ($EKF_{i,t}$) e, 0 caso esta relação não seja satisfeita.

A variável de controle $SEXO_CEO_{i,t}$ assim como em Francis, Hasan, Wu, Yan (2014) e Martinez e Nobre (2018) contribui para explicar a relação do executivo no nível de AT da empresa.

$MUDANÇA_CEO_{i,t}$, indica 1 se houver mudança de CEO no período, conforme Francis, Hasan, Wu, Yan (2014) e Martinez e Nobre (2018) o nível de AT pode ser impactado mediante mudança de executivo e, 0 caso contrário.

$LOG_ATIVO_{i,t}$, $CRESC_VENDAS_{i,t}$, $VLR_MERC_PL_{i,t}$ e $ROA_{i,t}$ indica o porte da empresa, ou seja, quanto mais ativos a empresa possuir a probabilidade de AT das empresas podem modificar (Martinez & Motta, 2015; Chen & Gavius, 2017; Dyreng, Hanlon & Maydew, 2010; Hanlon & Heitzman, 2010).

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Resultados da Pesquisa

4.1.1. Estatística Descritiva

A Tabela 1 demonstra a estatística descritiva com base na amostra da pesquisa que se refere ao período de 2010 a 2019.

Tabela 1
Estatística Descritiva

Variáveis	Obs.	Média	Desvio Padrão	Mínimo	Q25%	Q50%	Q75%	Máximo
ETR	1.006	0,3443	1,7972	0,0013	0,1412	0,2518	0,3295	4,9429
BTD	1.006	7,8335	3,9854	0,0688	1,0320	1,3502	2,4073	253,2922
TTVA	1.006	0,2806	0,5277	0,0162	0,1898	0,2590	0,3500	0,9228
DETR	1.006	0,5000	1,0004	0	0	0,5000	1	1
DBTD	1.006	0,5000	1,0004	0	0	0,5000	1	1
DTTVA	1.006	0,5000	1,0004	0	0	0,5000	1	1
EKF	1.006	0,5348	0,9331	0	0	1	1	1
CEO_NEG	1.006	0,3857	1,2627	0	0	0	1	1
D_CEO*EKF	1.006	0,2117	1,9305	0	0	0	0	1
SEXO_CEO	1.006	0,0258	6,1425	0	0	0	0	1
MUDANCA_CEO	1.006	0,1223	2,6807	0	0	0	0	1
LOG_ATIVO	1.006	14,6725	0,1043	11,2834	13,6315	14,7291	15,6355	18,2968
CRESC_VENDAS	1.006	0,2090	1,2623	0,0035	0,0654	0,1324	0,2500	1,8008
VLR_MERCAD	1.006	3,8707	1,6802	0,0046	0,9343	1,8924	3,7436	45,2024
ROA	1.006	7,6839	0,9525	0,1556	2,7058	5,6334	10,0524	41,3877

Fonte: Elaborada pelo autor.

Os dados analisados na Tabela 1 foram submetidos ao procedimento de *winsorização* na ordem de 1% para a minimização dos efeitos causados pelos *outliers* e estabilização das variáveis.

Com base na Tabela 1 observa-se as variáveis dependentes BTD, TTVA e ETR, sendo que a BTD corresponde com média positiva na ordem de (7,8335).

A TTVA média na ordem de (0,2806) menor em comparação com a ETR sugere que mesmo a TTVA contemplando a carga total de tributos nas empresas, o seu indicador se mostra abaixo da alíquota de 34% que corresponde apenas ao percentual de impostos sobre o lucro, sendo assim é possível argumentar que a TTVA indica na média um determinado nível de AT das empresas na amostra.

Quanto a ETR sua média girou em torno (0,3443), isso corresponde à média dos tributos incidentes sobre o lucro na amostra e, isoladamente demonstra em termos gerais nenhum nível de AT em nível amostral ao se comparar à alíquota praticada no Brasil de 34% sobre o lucro.

Das empresas analisadas, 53,48% se referem às empresas de capital familiar, sendo

46,54% empresas não familiar.

É verificado que 38,57% dos casos o CEO possui formação na área de negócio e podem constar para vários anos seguidos, caso em que permanecem no cargo de um ano para o outro, a variável MUDANÇA_CEO demonstra a composição de mudança de CEO's na amostra.

Francis *et al.* (2014) e Martinez e Nobre (2018) argumentaram que o sexo do CEO é uma variável relevante para as decisões de agressividade tributária. Na amostra é evidenciado participação de apenas 2,58% dos CEO's do sexo feminino.

4.1.1.1 Teste de Médias e Diferenças de Médias

Na Tabela 2 são demonstradas por meio de teste de média e diferenças de médias, onde é analisado o nível de AT em relação a seus pares nos grupos de interesses.

Tabela 2

Teste De Média E Diferenças De Médias

CEO_NEG						
	0 - Diversas Áreas		1 - Áreas de Negócios		Dif. De Médias	P-value
	Média	Desvio Padrão.	Média	Desvio Padrão		
ETR	0,3794	0,7068	0,2883	0,4389	0,0911	0,0299*
BTD	8,1749	32,7169	7,2897	28,7069	0,8853	0,6618
TTVA	0,2740	0,2626	0,2911	0,2758	-0,0171	0,0749**
EKF						
	0 - Não Familiar		1 - Capital Familiar		Dif. De Médias	P-value
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão		
ETR	0,3900	0,7147	0,3045	0,5185	0,0854	0,0289*
BTD	6,3452	24,3233	9,1282	36,1384	-2,7830	0,1586
TTVA	0,2976	0,1533	0,2658	0,1419	0,0318	0,0007***
D_CEO * EKF						
	0 - Demais Casos		1 - CEO de Negócio em EKF		Dif. De Médias	P-value
	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão		
ETR	0,3638	0,6530	0,2806	0,4654	0,0832	0,0908**
BTD	8,3601	32,3998	5,8731	26,3415	2,4869	0,3022
TTVA	0,2828	0,1493	0,2724	0,1436	0,0105	0,3594

Fonte: Elabora pelo autor.

A Tabela 2 evidencia também o nível de AT e sua significância estatística para as variáveis independentes da pesquisa.

Com isso é possível analisar na amostra baseado na ETR que consta com média de (0,2883) e evidenciam que os CEO's da área de negócios se acometem mais em práticas de AT em relação às empresas que possuem CEO de outras áreas, a média da ETR neste caso correspondeu a (0,3794), no teste o *P-value* (0,0239) se demonstra significância ao nível de

5%.

No que diz respeito ao BTM não se evidenciou AT estatisticamente significativa com média na ordem (8,1749).

Na análise da TTVA ficou evidenciado o *P-value* no nível de 10% que corresponde a (0,0749) onde não é possível se evidenciar com base no teste de médias maiores níveis de AT em relação aos CEO's de outras áreas,

O teste de média evidenciou que as empresas de capital familiar se associaram a maiores níveis de AT em comparação às empresas não familiares.

Ainda, com base no teste de média para a variável D_CEO*EKF é possível analisar que os CEO's da área de negócios que atuam em empresas de capital familiar se acometam mais em AT em comparação aos demais casos da variável D_CEO*EKF.

4.1.2 Matriz de Correlação de Pearson

Na interpretação da matriz de correlação de Pearson demonstrada na Tabela 3, pode se observar as métricas ETR, BTM e TTVA com uma determinada correlação negativa para a ETR (-0.0689*) e TTVA (-0.107***) ao *P-value* significativo a 1% e 5%, respectivamente, onde é possível afirmar no grau de confiança de 95% de que empresas de capital familiar (EKF) estejam negativamente correlacionados à AT para o caso analisado na amostra.

A variável CEO_NEG que representa o CEO da área de negócios demonstra no grau de confiança de 95% para a ETR (-0.0717*) de que CEO's da área de negócios estejam negativamente correlacionados às práticas de AT.

Tabela 3

Matriz De Correlação De Pearson

	ETR	BTD	TTVA	EKF	CEO_NEG	D_CEO* EKF	SEXO_C EO	MUDA NCA_C EO	LOG_ATIV O	CRESC_ VENDAS	VLR_ME RCAD	ROA
ETR	1											
BTD	-0,122***	1										
TTVA	0,0770*	0,0323	1									
EKF	-0,0689*	0,0445	-0,107***	1								
CEO_NEG	-0,0717*	-0,0138	0,0562	0,0225	1							
D_CEO*EKF	-0,0533	-0,0326	-0,0289	0,483***	0,654***	1						
SEXO_CEO	0,0211	0,0259	0,0195	0,0263	-0,00036	0,0536	1					
MUDANCA_CEO	-0,0176	0,0291	-0,0051	-0,0717*	0,0284	-0,00774	0,0157	1				
LOG_ATIVÔ	-0,0172	-0,144***	-0,247***	-0,164***	-0,00602	-0,0455	0,00032	0,0572	1			
CRESC_VENDAS	0,0494	0,160***	0,0252	0,0176	-0,0247	-0,0362	-0,0518	0,0188	-0,0496	1		
VLR_MERCADO	-0,0015	-0,0606	0,0096	0,0769*	-0,0119	0,00054	0,111***	-0,00415	0,0495	-0,0173	1	
ROA	-0,171***	0,317***	0,184***	-0,0757*	0,0548	-0,0336	-0,026	0,046	-0,214***	0,0525	0,0761*	1

Fonte: Elabora pelo autor.

4.1.3 Análise de Regressão em Painel com Efeito Fixo

Tabela 4

Resultado Da Análise De Regressão Em Painel Com Efeito Fixo

	ETR		BTD		TTVA	
	Coefficiente	P-value	Coefficiente	P-value	Coefficiente	P-value
EKF	-0,158	0,003***	5,113	0,245	-0,029	0,122
CEO_NEG	-0,120	0,049*	0,844	0,797	-0,004	0,796
D_CEO*EKF	0,091	0,271	-5,977	0,206	0,011	0,591
SEXO_CEO	0,073	0,568	2,523	0,000***	-0,048	0,121
MUDANÇA_CEO	-0,026	0,657	-1,235	0,603	0,005	0,642
LOG_ATIVO	-0,032	0,024*	-2,211	0,096**	-0,024	0,000***
CRESC_VENDA	0,136	0,065**	1,992	0,545	0,046	0,002***
VLR_MÉRCADO_PL	0,003	0,403	-0,399	0,012*	0,000	0,699
ROA	-0,017	0,000***	1,101	0,000***	0,002	0,002***
_cons	1,015	0,000***	3,276	0,108	0,625	0,000***
Obs.	1,006		1,006		1,006	
Prob. Chi 2	0,0000		0,0000		0,0000	
R2	0,0505		0,1153		0,0834	
VIF Médio	1,45		1,45		1,45	

Fonte: Elabora pelo autor.

Não foram encontradas evidências de multicolinearidade das variáveis conforme demonstrado pelo VIF <10 demonstrado na Tabela 4.

O resultado em painel é possível inferir no grau de confiança de 99% com base no coeficiente da ETR (-0,158) e *P-value* (0,003***) que quando se estar no contexto de empresas de capital familiar (EKF) a ETR demonstra relação negativa, portanto, maior é o nível de AT das empresas de capital familiar.

No que se refere a variável CEO_NEG que corresponde aos CEO's da área de negócios, é possível inferir no grau de confiança de 95% baseado no coeficiente de ETR (-0,120) e *P-value* (0,049*) de que CEO da área de negócios com relação negativa para ETR estarem associados a maiores níveis de AT, assim, quanto menor a ETR maior é o nível de AT acometidos pelo CEO da área de negócios.

Em relação a variável D_CEO*EKF, não foi evidenciado significância estatística que permita inferir algum nível de AT com base na regressão em painel com efeito fixo.

No que tange a variável de controle SEXO_CEO os resultados sugerem baseado na BTD (2,523) e *P-value* (0,000***) que sendo o CEO do sexo feminino a relação com AT é positiva no grau de confiança de 99%, no caso analisado não foi observado significância do

SEXO_CEO para ETR e TTVA.

4.1.4 Análise de Regressão LOGIT – Empresas Mais Agressivas

As empresas mais agressivas nesta pesquisa se referem àquelas que constam na amostra com ETR e TTVA inferior à mediana no quartil 50% sendo para BTD as que constam superior à mediana, pois quanto menor a ETR e TTVA maior a AT, o BTD sendo ele mais elevado indica maior AT, com base neste conceito foram desenvolvidas as *dummies* DETR, DBTD e DTTVA que indica 1 caso a condição para empresa mais agressiva seja atendida e 0 nos demais casos, tornando possível as análises por regressão Logit, conforme Tabela 5 a seguir:

Tabela 5

Resultado De Regressão Logit E Efeito Marginal - Empresas Mais Agressivas

	DETR				DBTD				DTTVA			
	Logit		Efeito Marginal		Logit		Efeito Marginal		Logit		Efeito Marginal	
	Coefficiente	P-value	Coefficiente	P-value	Coefficiente	P-value	Coefficiente	P-value	Coefficiente	P-value	Coefficiente	P-value
EKF	0,4296	0,0120*	0,1001	0,0110*	0,4296	0,012*	0,1001	0,011*	0,6160	0,0000***	0,1465	0,0000***
CEO_NEG	-0,0814	0,6830	-0,0190	0,6830	-0,0814	0,6830	-0,0190	0,6830	0,1022	0,6050	0,0243	0,6040
D_CEO*EKF	0,5078	0,0630**	0,1183	0,0610**	0,5078	0,0630**	0,1183	0,0610**	-0,1968	0,4640	-0,0468	0,4630
SEXO_CEO	-0,6267	0,1550	-0,1460	0,1540	-0,6267	0,1550	-0,1460	0,1540	-0,6196	0,1440	-0,1473	0,1420
MUDANÇA_CEO	-0,2067	0,3080	-0,0481	0,3070	-0,2067	0,3080	-0,0481	0,3070	0,0572	0,7740	0,0136	0,7740
LOG_ATIVO	0,1092	0,0150*	0,0254	0,0140*	0,1092	0,0150*	0,0254	0,014*	0,1725	0,0000***	0,0410	0,0000***
CRESC_VENDA	0,0109	0,9650	0,0025	0,9650	0,0109	0,9650	0,0025	0,9650	0,4552	0,0730**	0,1082	0,0710**
VLR_MERCADO_PL	-0,0367	0,0020*	-0,0085	0,0010***	-0,0367	0,0020*	-0,0085	0,001***	-0,0127	0,2140	-0,0030	0,2130
ROA	0,0653	0,0000***	0,0152	0,0000***	0,0653	0,0000***	0,0152	0,0000***	-0,0285	0,0030*	-0,0068	0,0030*
_cons	-2,2223	0,0020*	N/A	N/A	-2,2223	0,0020*	N/A	N/A	-2,6789	0,0000***	N/A	N/A
Obs.	1,006		1,006		1,006		1,006		1,006		1,006	
Prob > Chi2	0,0000		N/A		0,0000		N/A		0,0000		N/A	
Pseudo R2	0,0518		N/A		0,0518		N/A		0,0362		N/A	

Fonte: Elabora pelo autor.

É possível analisar conforme demonstrado na Tabela 5 que as empresas de capital familiar (EKF) demonstrarem relação positiva (no grau de confiança de 95% para DETR e DBTD) e (99% de confiança para DTTVA) de que as empresas de capital familiar praticarem maiores níveis de AT, essa evidência é corroborada pelo efeito marginal pela qual demonstra a probabilidade das variáveis dependentes DETR, DBTD e DTTVA aumentarem em 1 unidade, ainda, os coeficientes para efeito marginal apontaram relação positiva no grau de confiança de 95% para DETR (0,1001) e DBTD (0,1001) e de 99% para DTTVA (0,1057) das empresas de capital familiar se acometerem em AT, ou seja, de que empresas de capital familiar tenha maiores engajamentos nas práticas de AT.

Quanto aos CEO's da área de negócios (CEO_NEG), os resultados não demonstraram relação significativa com o nível de AT, assim, não é possível inferir sobre alguma relação em grau de confiança satisfatórios.

A variável D_CEO*EKF que representa o CEO da área de negócios que atua em empresas de capital familiar (EKF) a 10% de significância demonstra que não é possível inferir no grau de confiança de 95% de que CEO's da área de negócios que atuam em empresas de capital familiar tenha maiores probabilidade de se engajarem em AT para a amostra analisada.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar a associação entre CEO da área de negócios e o nível de agressividade tributária das empresas de capital familiar e não familiar listadas na B3. A amostra é composta de 1,006 observações que se referem ao total de 362 empresas com dados coletado com base no período de 2010 a 2019.

Na regressão em painel com efeito fixo demonstrou no grau de confiança de 99% e 95% das variáveis EKF e CEO_NEG estarem negativamente relacionados com ETR, ou seja, a ETR contendo relação negativa, maior é o nível de AT para ETR, assim, EKF possui maior níveis de AT. No que diz respeito ao CEO da área de negócio a interpretação é idêntica, ou seja, sendo o CEO da área de negócio quanto menor a ETR, maior é o nível de AT. Portanto, EKF e os CEO_NEG estão mais propensos às práticas de AT, assim, evidências apontam para rejeição das hipóteses hipótese 1 e 2 da pesquisa, em relação a hipótese 3 não foi

encontrado significância estatística para que pudesse ser rejeitada, assim, os CEO's da área de negócio e as empresas de capital familiar demonstraram terem maiores níveis de AT para ETR na amostra.

Estes resultados sugerem origem nos altos custos tributários no Brasil, bem como, na necessidade de continuidade dos negócios que em equilíbrio com demais fatores promovem melhorias socioeconômicas por meio das obrigações tributárias, é possível também inferir que a crise financeira no Brasil foi mais evidente em boa parte do período pesquisado que é de 2010 a 2019 e isso pode ter estimulado a busca por maiores níveis de AT pelas empresas.

Os resultados obtidos por Logit se mostraram ligeiramente consistentes com achados de Hoitash, Hoitash e Kurt (2016) quando argumentaram que executivos com conhecimento em contabilidade são mais conservadores, portanto, mais avessos aos riscos.

Estes achados com base na regressão Logit, a variável independente de CEO_NEG demonstrou nível não significativo para AT o que não permite obter evidências conclusivas sobre o CEO da área de negócios, assim, a hipótese 2 da pesquisa com base nos achados por Logit não encontra argumentos para que pudesse ser rejeitada.

D_CEO*EKF que representa o CEO da área de negócio que atuam em empresas de capital familiar não demonstrou significância conforme o esperado (menor que 5%), a significância obtida de 10% não permite rejeitar a hipótese 3 da pesquisa.

Cabe ressaltar que pesquisa não teve intenção de esgotar o tema, tampouco, divulgar as empresas e CEO's que possuíram na amostra níveis extremos de AT, portanto, como sugestão para futuras pesquisas esta temática requer e poderá ser revisitada e estudada.

Referências

- Atwood, T. J., Drake, M. S., Myers, J. N., & Myers, L. A. (2012). Home country tax system characteristics and corporate tax avoidance: International evidence. *The Accounting Review*, 87(6), 1831-1860. DOI:10.2308/accr-50222
- Braga, R. N. (2017). Efeitos da adoção das IFRS sobre o tax avoidance. *Revista Contabilidade & Finanças*, 28(75), 407-424. DOI: 10.1590/1808-057x201704680
- Bertrand, M., & Schoar, A. (2003). Managing with style: The effect of managers on firm policies. *The Quarterly journal of economics*, 118(4), 1169-1208. DOI: 10.1162/003355303322552775

- Cabello, O. G. (2012). *Análise dos efeitos das práticas de tributação do lucro na Effective Tax Rate (ETR) das companhias abertas brasileiras: uma abordagem da Teoria das escolhas Contábeis* (Tese de doutorado, Universidade de São Paulo).
- Comissão De Valores Imobiliários (CVM). *Instrução CVM nº 202, de 06 de dezembro de 1993*. Brasília, DF, 1993. Recuperado em 28 setembro, 2019, de <http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst202.html>
- Costa, C. M., Galdi, F. C., & Motoki, F. Y. (2014). Family management: creating or destroying firm value? *Economics Bulletin*, 34(4), 2292-2302. Recuperado em 28 de outubro, 2019, de <https://ideas.repec.org/a/ebl/ecbull/eb-14-00754.html>
- Chen, E., & Gaviols, I. (2017). The roles of book-tax conformity and tax enforcement in regulating tax reporting behaviour following International Financial Reporting Standards adoption. *Accounting & Finance*, 57(3), 681-699. DOI: 10.1111/acfi.12172
- Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., & Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive than non-family firms? *Journal of Financial Economics*, 95(1), 41-61. DOI: 10.1016/j.jfineco.2009.02.003
- Chan, K. H., Lin, K. Z., & Mo, P. L. (2010). Will a departure from tax-based accounting encourage tax noncompliance? Archival evidence from a transition economy. *Journal of Accounting and Economics*, 50(1), 58-73. DOI: 10.1016/j.jacceco.2010.02.001
- Chua, J. H., Chrisman, J. J., & Sharma, P. (1999). Defining the family business by behavior. *Entrepreneurship Theory And Practice*, 23(4), 19-39. DOI: 10.1177/104225879902300402
- Desai, M. A., & Dharmapala, D. (2009). Corporate tax avoidance and firm value. *The review of Economics and Statistics*, 91(3), 537-546. DOI: 10.1162/rest.91.3.537
- Deloitte. (2019). *Industry 4.0 Readiness Survey*. Recuperado em 21 agosto, 2019, de <https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/technology-media-and-telecommunications/articles/industria-4-0-estudo-da-deloitte.html>
- Deloitte. (2019). *Hora decisiva – Finanças em um mundo digital*. Recuperado em 21 agosto, 2019, de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/finance/cfo/crunch-time.pdf>
- De Carvalho, V. G., Silva, C. C. C., do Amaral, F. R. C. B., Ferreira, L. C. D., & Marion, J. C. (2017). Limitações Da Effective Tax Rate Na Mensuração Do Desempenho Das Companhias Brasileiras. *RIC*, 11(1), 56.
- Donnelley, R. G. (1967). A empresa familiar. *Revista de administração de empresas*, 7(23), 161-198. DOI: 10.1590/S0034-75901967000200006
- Dyreng, S. D., Hanlon, M., & Maydew, E. L. (2010). The effects of executives on corporate tax avoidance. *The Accounting Review*, 85(4), 1163-1189. DOI: 10.2308/accr.2010.85.4.1163
- Francis, B. B., Hasan, I., Wu, Q., & Yan, M. (2014). Are female CFOs less tax aggressive? Evidence from tax aggressiveness. *The Journal of the American Taxation Association*, 36(2), 171-202. DOI: 10.2308/atax-50819
- Hanlon, M., & Heitzman, S. (2010). A review of tax research. *Journal of accounting and Economics*, 50(2-3), 127-178. DOI: 10.1016/j.jacceco.2010.09.002
- Hoitash, R., Hoitash, U., & Kurt, A. C. (2016). Do accountants make better chief financial officers?. *Journal of Accounting and Economics*, 61(2-3), 414-432. DOI: 10.1016/j.jacceco.2016.03.002
- Lanis, R., & Richardson, G. (2011). The effect of board of director composition on corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30(1), 50-70. DOI: 10.1016/j.jaccpubpol.2010.09.003
- Lennox, C., Lisowsky, P., & Pittman, J. (2013). Tax aggressiveness and accounting fraud. *Journal of Accounting Research*, 51(4), 739-778. DOI: 10.1111/joar.12002
- Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. (2007). Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF. Recuperado em 28 setembro, 2019, de

- http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm
- Nekhili, M., Nagati, H., Chtioui, T., & Rebolledo, C. (2017). Corporate social responsibility disclosure and market value: Family versus nonfamily firms. *Journal of Business Research*, 77, 41-52. DOI: 10.1016/j.jbusres.2017.04.001
- Martinez, A. L., & Motta, F. P. (2015). Agressividade fiscal em sociedades de economia mista. *Anais do Encontro da ANPAD*, Belo Horizonte, MG, Brasil, 39.
- Martinez, A. L. (2017). AT: um survey da literatura. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 11, 106-124. DOI: 10.17524/repec.v11i0.1724
- Martinez, A. L., & Dalfior, M. D. (2016). Agressividade Fiscal entre companhias controladoras e controladas. *Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros*, 2(1), 344-362. DOI: 10.21714/2446-9114RMC2018v19n3t01
- Martinez, A. L., & Nobre, R. (2018). Agressividade Fiscal e o comportamento da Chief Executive Officer–CEO Feminina no Brasil. *Revista Mineira de Contabilidade*, 19(3), 5-14. DOI: 10.21714/2446-9114RMC2018v19n3t01
- Oro, I. M., Beuren, I. M., & Hein, N. (2009). Análise da eficiência de empresas familiares brasileiras. *RAE-eletrônica*, 8(2). Recuperado em 28 de outubro, 2019, de <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=205115559007>
- Villalonga, B., & Amit, R. (2006). How do family ownership, control and management affect firm value? *Journal of financial Economics*, 80(2), 385-417. DOI: 10.1016/j.jfineco.2004.12.005
- Zborowski, B. I., Leal, P. R., & Bortolon, M. P. (2011). Empresas Families no Índice Ibovespa. *Relatórios COPPEAD*.

CURRICULUM VITAE DO AUTOR



Anderson Menezes De Macedo

Possui graduação em Bacharelado em Ciências Contábeis pelo Centro de Ensino Unificado de Teresina - CEUT (2012), MBA em Contabilidade e Direito Tributário pelo Instituto de Pós Graduação de Goiás - IPOG, Mestrando em Ciências Contábeis - FUCAPE. Esp. em Docência e Gestão na Educação à Distância.

Pseudônimo.

Pseudônimo: Pera



Silvania Neris Nossa

Doutora em Ciências Contábeis e Administração pela Fucape Business School (2014-2017). Foi visiting Scholar em Michigan State University(2014-2015). Professora da Fucape Business School (2017- atual). Pesquisadora atuante na área de Accounting, investimento governamental, gestão financeira de recursos. Na área de negócios atua como empresária, consultora e gerente de pesquisa em organizações privadas. Presidente da Academia Capixaba de Contabilidade - ACACICON (2020 - atual). Membro do conselho do CEMA-Centro Especializado de Mediação e Arbitragem (2020 - atual).

Pseudônimo: Laranja



Aridélmo Teixeira

Aridélmo Teixeira concluiu o Doutorado em Controladoria e Contabilidade pela USP (2002). Fundador da FUCAPE Business School (2000). Atualmente é professor da FUCAPE Business School. Presidente Institucional da ONG - Espírito Santo em Ação. Coordenador do Comitê de Desenvolvimento do Capital Humano da ONG - Espírito Santo em Ação. Publicou vários artigos em periódicos Qualis/Capes. Participou do desenvolvimento de 60 produtos tecnológicos. Orientou 58 dissertações de mestrado e diversas monografias na área de Administração e Contabilidade. Atualmente, coordena 6 projetos de pesquisa e participa de outros 4 projetos nas áreas de Contabilidade e Gestão de entidades públicas e privadas. É membro da Delegação Brasileira do ISAR /UNCTAD (Intergovernmental Working Group of

Experts on International Standards of Accounting and Reporting / United Nations Conference for Trade and Development). Coordenador Adjunto da Área de Administração, Contabilidade e Turismo da CAPES. Atuou como Membro da Comissão de Assessoramento na área de Ciências Sociais Aplicadas na Fundação de Amparo à Pesquisa no Espírito Santo (FAPES). Membro do Comitê Estadual Integrado de Educação Profissional (Cointec). Coordenou Projeto de Pesquisa financiado pelo Edital Universal 2011 da Fundação de Amparo à Pesquisa no Espírito Santo (FAPES). Atua como Avaliador Ad hoc de artigos científicos de várias Revistas e Congressos no Brasil. Os principais temas de pesquisa são contabilidade gerencial estratégica, avaliação de ativos, qualidade dos lucros, accruals, IFRSs, CPC's e IPSAS.

Pseudônimo: Manga



Nadia Cardoso Moreira

Professora Associada na FUCAPE Business School, com experiência em análise de dados para negócios e tomada de decisão. Experiência em matérias de cálculo, estatística, análise matemática e econometria aplicadas à contabilidade, economia e administração para graduação, mestrado, MBA e doutorado. Pesquisa na área de contabilidade, administração e finanças, com dois artigos publicados em revista de classificação A1 (2020, 2021) e quatro artigos publicados em revistas de classificação A2 (2016, 2019, 2020, 2021). Doutorado em Ciências Contábeis e Administração pela FUCAPE Business School (2019). Mestrado e Bacharel em Matemática pela UFES (2014, 2012).

Pseudônimo: Nadia Moreira



XXXIVCONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD

TRABAJO INTERAMERICANO

TÍTULO




Precios de transferencia en Latinoamérica: implicancias del covid-19 en la comparabilidad

ÁREA TEMÁTICA:

ÁREA TÉCNICA 7: TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD

TEMA 7.1 Precios de Transferencia

Autores

Mario Coyoy González	Guatemala	
Luis Castro Gálvez	Perú	 Luis Guillermo Castro Gálvez C.P.C N°: 23825
Rubén Saavedra Rodríguez	Perú	



Jorge De Velazco B.

Presidente de la Comisión

Técnica Interamericana de Tributación y Fiscalidad

ÍNDICE

A. RESUMEN EJECUTIVO

B. PALABRAS CLAVE

C. INTRODUCCIÓN

D. DESARROLLO DEL TEMA

E. RESULTADOS

F. GUIAS DE DISCUSIÓN

G. CONCLUSIONES

H. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

I. CURRICULUM VITAE DE LOS AUTORES

TRABAJO INTERAMERICANO

PRECIOS DE TRANSFERENCIA EN LATINOAMÉRICA: IMPLICANCIAS DEL COVID-19 EN LA COMPARABILIDAD

A. RESUMEN EJECUTIVO

El análisis de comparabilidad, también conocido como Comparabilidad de Precios, es un proceso necesario y relevante en los precios de transferencias. Este se convierte en el método eficaz para conocer las características básicas de las empresas, la información económica y financieras de las mismas.

Las comparables para precios de transferencia buscadas por los contribuyentes y Administraciones Tributarias, en Latinoamérica, enfrentan restricciones prácticas originadas por el COVID-19, generando las siguientes implicancias: Pérdidas extraordinarias de las empresas, gastos extraordinarios de las empresas, subsidios monetarios por algunos Gobiernos, préstamos con baja tasa de interés otorgados en algunos países, aplazamiento de deudas de las empresas, suspensiones de contratos de trabajo, mayor depreciación y otro tipo de deducciones tributarias brindados por los estados para motivar a las compañías a adquirir equipos de protección.

Aún cuando las implicancias han sido importantes, se evidencia que los países latinoamericanos, en su mayoría, no han insertado normas jurídicas que regulen los efectos del COVID-19 en la comparabilidad en Precios de Transferencia. Tampoco han adoptado las recomendaciones emitidas por OCDE sobre esta materia.

B. PALABRAS CLAVE:

- PRECIOS DE TRANSFERENCIA
- ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD
- COVID-19

C. INTRODUCCIÓN

La pandemia mundial, ocasionada por el Covid-19 (Coronavirus), no solo ha traído consigo problemas sanitarios; sino también económicos los cuales han ocasionado que la economía mundial se vea afectada tanto en la recaudación tributaria de los países como en los ingresos y las ganancias de las empresas alrededor del mundo.

Los países en Latinoamérica con mayor impacto económico durante el 2020 fueron: Perú (-11,12%), Colombia (-4,9 %), Ecuador (-7,4 %), Brasil (-8 %), Bolivia (-5,9 %), Chile (-4,3 %), Argentina (-7,3 %) y México (-7,5 %) reduciendo así su producto bruto interno que se ve traducido en afectación a las corporaciones internacionales.

Se sabe, que esta situación ha creado el problema de encontrar las mejores comparables para precios de transferencia; de forma tal que en el proceso de búsqueda se encuentran con innumerables problemas prácticos. La comparabilidad es un aspecto base de cualquier análisis de precios, y se vuelve aún más relevante ante este entorno mundial.

En este sentido, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) en diciembre del año anterior emitió un documento "*Guidance on the transfer pricing implications of the Covid-19 pandemic*" que indica los diversos puntos de vista y las diferentes situaciones que las compañías enfrentan, principalmente, para determinar la comparabilidad.

El propósito general de este trabajo es determinar las implicancias del Covid-19 en la comparabilidad relacionada con Precios de transferencia en Latinoamérica, teniendo como base la opinión de expertos latinoamericanos en la materia.

D. DESARROLLO DEL TEMA

1. COMPARABILIDAD Y COVID-19

Definición

El análisis de comparabilidad, también conocido como Comparabilidad de Precios, es un proceso necesario y relevante en los precios de transferencias. Este se convierte en el método eficaz para conocer las características básicas de las empresas, la información económica y financieras de las mismas.

Aspectos generales OCDE

La OCDE viene desarrollando aspectos básicos e importantes para la comparabilidad de precios de transferencia, los cuales son: los atributos de los bienes y servicios, el estudio práctico, los términos contractuales, las condiciones económicas y financieras y las técnicas para las actividades comerciales.

En el primer punto se hace necesario comparar precios y luego los márgenes de beneficios. El segundo punto da a entender que se valoran las actividades, los activos y los riesgos, tratando de identificar y comparar las transacciones comerciales para separar correctamente los beneficios. El tercer punto se refiere a los términos contractuales donde se establecen las obligaciones y derechos de la entidad bajo análisis.

El siguiente punto está relacionado con las condiciones económicas, el propósito es que las diferencias entre las entidades vinculadas no afecten considerablemente el valor o el costo. También, si hay una incidencia se pueda ajustar correctamente. De igual forma, otras condiciones económicas pueden darse por la ubicación geográfica, la amplitud de los mercados y su posición con la competencia, la situación con los proveedores, la demanda y la oferta, entre otras.

Finalmente, se asocia a las técnicas de las actividades comerciales, las cuales están relacionadas con la presentación de un nuevo producto, cómo se trata a la competencia, la promulgación de nuevas normativas y las transformaciones políticas.

Implicancias del COVID-19 que afectan la comparabilidad

Algunas implicancias importantes que nos trajo consigo el Covid-19 han sido las siguientes:

Pérdidas Extraordinarias, las cuales afectaron a la recaudación tributaria de las administraciones tributarias y a las empresas directamente.

Gastos extraordinarios, desembolsos ocasionados por la pandemia que no estaban previstos en los presupuestos.

Subsidios Monetarios, los cuales implicó un desembolso por parte del estado para poder reactivar la economía.

Préstamos con baja tasa de interés, estos préstamos en su mayoría requieren un respaldo del estado, de forma tal que se puedan cubrir gastos o generar ingresos.

Aplazamiento de deudas, las entidades financieras al verse afectados por el incumpliendo que acarrea el impago de sus deudores dio esta facilidad para poder asegurar el dinero prestado

Suspensiones de Contratos de Trabajo, al no poder continuar con las operaciones de algunas empresas se optó por esta medida, pues al no generarse ingresos los trabajadores fueron los afectados directos.

Mayor Depreciación y otro tipo de deducciones tributarias, brindados por los estados para motivar a las compañías a adquirir equipos de protección

2. GUÍAS DE LA OCDE SOBRE COMPARABILIDAD POR COVID

En diciembre del 2020, la OCDE emitió un documento denominado “*Guidance on the transfer pricing implications of the Covid-19 pandemic*”, conformado por 4 capítulos, los que comentamos en seguida.

Capítulo I –Guía de precios de transferencia en el análisis de comparabilidad

La comparabilidad es un aspecto central de cualquier análisis de precios, y se volvió más relevante en el COVID-19. Este impacto de la pandemia se ve reflejado en el sector y la compañía cuando se analiza la industria y el análisis funcional, respectivamente. OCDE indicó que: “se deben tener en cuenta los ejercicios fiscales y la información financiera, así como los ajustes a la entidad analizada y/o a las compañías comparables en el marco de un ejercicio de comparabilidad básico a tener en cuenta en el análisis económico”.

Es preciso decir que, ante estas situaciones no existirá una única respuesta para cada problema que las compañías pueden enfrentar. También las compañías de una misma industria se ven afectadas de diferentes formas. Todo esto llevando a problemas de rentabilidad que tendrá que analizarse siguiendo los diferentes enfoques en función de la industria y de las circunstancias específicas de las compañías independientes.

Por su parte, la OCDE reconoce que es viable utilizar información financiera proyectada o pronosticada, incluyendo la explicación de los cambios o impactos más relevantes en las diferentes variables de las partidas de pérdidas y ganancias. Como también las políticas gubernamentales que hayan favorecido o afectado negativamente el desempeño económico de las transacciones/compañías.

Asimismo, la OCDE reconoce que es posible usar toda información disponible públicamente sobre la Covid 19 de una empresa, industria o transacción que es relevante para su plena competencia de precios de transferencia de una empresa para el año fiscal 2020, tales como: volúmenes de venta durante el Covid 19, análisis de operaciones controladas, información específica a los costos incrementales, determinar si se recibió ayuda pública por parte del estado, detalles gubernamentales, datos del PBI del país, comparación de datos internos presupuestados, ventas, costos y rentabilidad.

Por otro lado, para efectos de la comparabilidad resulta posible comparar con los resultados financieros presupuestados o previsto con los que realmente se obtuvieron a causa de la Covid 19 sobre sus ingresos, costos y márgenes.

En varios casos para la elaboración de los análisis de comparabilidad se va a tener que hacer frente a problemas temporales, debido a las fechas en las que debe elaborarse la documentación en esta materia. Es decir, la disponibilidad de la información de 2020 de las compañías o transacciones comparables no estará tan pronta como anteriormente lo teníamos.

Y es así, será necesario llevar los ajustes de comparabilidad que se consideren apropiados, además de documentar adecuadamente todos los factores y ajustes presentados. Cabe mencionar, tampoco se debe considerar utilizar información financiera de crisis anteriores, del 2008, salvo que, tras realizar el análisis económico, se concluya que no hay diferencias que impactan en la comparación y existan ajustes para incrementar la comparabilidad. También si se utilizan compañías con pérdidas de nivel de resultado de explotación. La OCDE reconoció que en estos casos se debería aceptar, siempre y cuando se realice el correspondiente análisis de comparabilidad.

Finalmente, la OCDE permite la aplicación de enfoques prácticos, tales como: 1) Permitir el uso de un juicio comercial razonable complementado por información contemporánea para establecer una estimación razonable del precio de mercado, 2) Cuando sea factible, permitir un enfoque de pruebas de resultados en condiciones de igualdad, 3) Utilización de más de un método de precios de transferencia.

Capítulo II – Guía de precios de transferencia sobre pérdidas y la asignación de ciertos costes específicos derivados de la Covid-19

Las consecuencias de la pandemia mundial han sido muy variadas, con impactos en las diferentes etapas de: producción, distribución y consumo afectando así la demanda, la oferta, la cadena de suministro, etc. Todo lo antes mencionado ha originado gastos de operación extraordinarios y no recurrentes, de forma tal que existen pérdidas que tienen que ser asignadas entre entidades del grupo (a través de costos y/o gastos extraordinarios).

Al determinar la cadena de valor del grupo a través del análisis de los gastos, los cuales se evidencian para identificar aquellos que son de naturaleza extraordinaria y no recurrente, que, en su caso, pudieran excluirse del resultado normalizado de la compañía y las causas de fuerza mayor o la cancelación o revisión de los contratos intercompañía. Estos tienen que estar sustentados en el análisis de comparabilidad.

La OCDE también reconoció que las compañías de riesgos limitados registrarán pérdidas y que se modificarán las condiciones contractuales entre sus partes. Sin embargo, cualquier conclusión sobre estos dos temas requiere de la revisión y documentación de que las partes vinculadas actuaron como si fueran terceros independientes en circunstancias comparables.

Capítulo III – Guía de precios de transferencia sobre programas de asistencia gubernamental

Los apoyos gubernamentales brindados por los estados también fueron considerados en este documento. Tal es así que la asignación de los riesgos debe ser cuidadosamente analizados para determinar la afectación del precio de la transacción entre partes relacionadas. Se indicó que la obtención de un programa de asistencia gubernamental puede reducir el impacto negativo de la asunción del riesgo, pero no modifica la asignación del riesgo entre partes vinculadas para efectos de precios de transferencia.

Capítulo IV – Acuerdos Previos sobre Precios de Transferencia (APAs)

En este punto se consideró que los APAs vigentes deben ser respetados, mantenidos y cumplidos salvo que se dé alguna circunstancia que dé lugar a su cancelación. Cada APA establece las circunstancias que darían lugar a un incumplimiento, así como las asunciones críticas bajo las cuales el APA estará vigente. En este sentido, un cambio en los resultados económicos durante el periodo afectado por la pandemia no implica el incumplimiento de las condiciones críticas, salvo que así se especifique explícitamente.

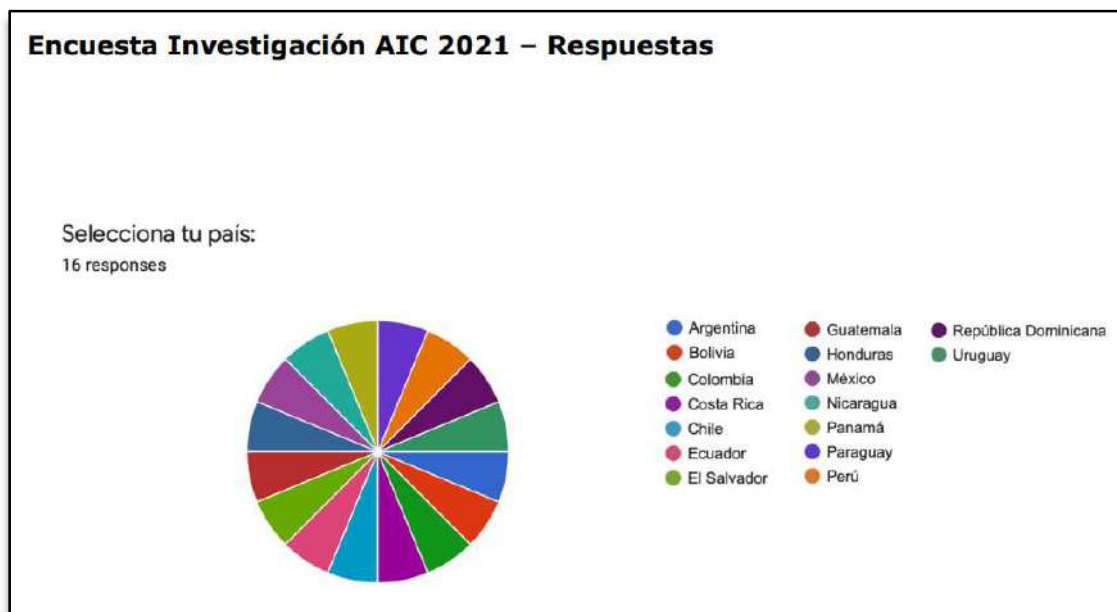
Por lo cual, el incumplimiento de las condiciones críticas puede implicar: Revisiones que acarreen negociaciones entre los fiscos y el contribuyente; cancelaciones y revocaciones. Todo esto fue analizado por la OCDE, las consideraciones o el impacto en materia de precios de transferencia de diversos aspectos que deben ser considerados en el análisis del cumplimiento del principio de libre competencia por las transacciones que hayan ocurrido durante estos periodos.

Sin embargo, brindadas estas características únicas de las transacciones de las vinculadas se indicó que no es posible proporcionar reglas de cumplimiento generalizado. Por ende, es necesario realizar los análisis de comparabilidad detallados, fundamentados y con la documentación necesaria para justificar las decisiones que se tomen. Todo esto en virtud de documentar el cumplimiento del principio de plena competencia y razonabilidad de las transacciones para así asegurarse, como grupo ante una fiscalización posterior.

E. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN

Con el propósito de determinar las implicancias del COVID-19 en la Comparabilidad en materia de precios de transferencia, encuestamos a 17 expertos de 16 países Latinoamericanos los cuales se detallan a continuación:

Figura 1: Países encuestados



Fuente: Elaboración propia.

A continuación, presentamos los resultados obtenidos de la encuesta formulada a los expertos en materia de precios de transferencia, las cuales hemos ordenado en los siguientes grupos:

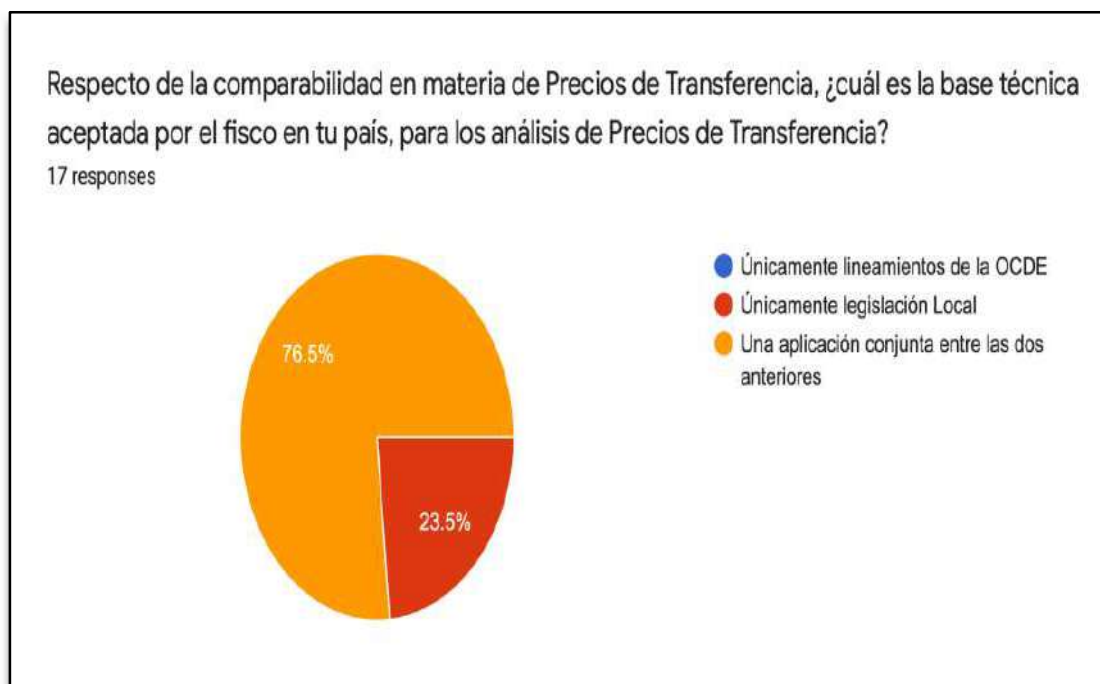
- Con respecto a la normatividad aplicable y los cambios en la misma
- Con respecto a las fuentes de información contemporánea a usar para respaldar los análisis de comparabilidad
- Con respecto a la información de otros períodos de tiempo para comparabilidad.
- El uso de empresas comparables con pérdidas.

a). - Con respecto a la normatividad aplicable y los cambios en la misma

- Respecto a la base técnica aceptada por los fiscos de los diferentes países con respecto a la comparabilidad.

La encuesta preguntó a los diferentes expertos si con respecto a la comparabilidad en materia de Precios de Transferencia la base técnica aceptada por el fisco de su país, para los análisis de Precios de Transferencia, era únicamente la legislación local, únicamente lineamientos de la OCDE o una combinación entre ambas. Los resultados que obtuvimos fueron los siguientes:

Figura 2: Base Técnica aceptada por el fisco



Fuente: Elaboración propia.

Cabe resaltar, que el 76.5% indican que la base para la comparabilidad esta dada por la aplicación conjunta entre los lineamientos de la OCDE y la normatividad local. En este contexto resulta pertinente señalar que la OCDE emitió, en diciembre del 2020, el documento denominado “Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic”. (En adelante GC-19)

2. La inclusión de las recomendaciones de OCDE en la normatividad local.

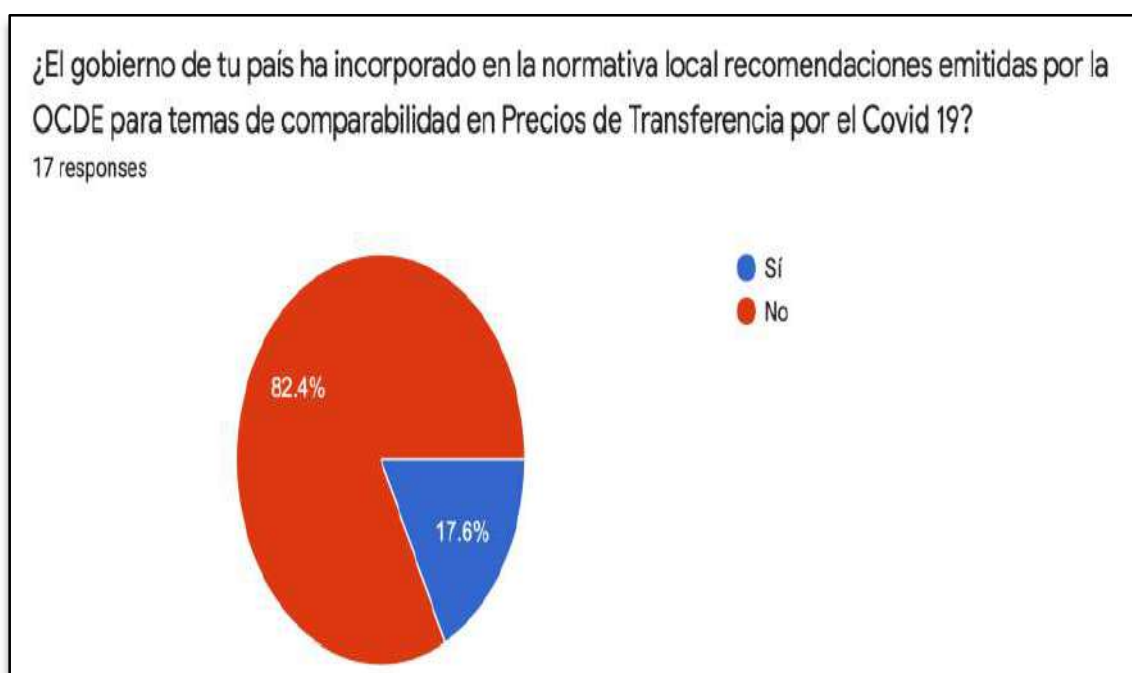
La encuesta, planteó a los expertos la siguiente pregunta: ¿El gobierno de tu país ha incorporado en la normativa local recomendaciones emitidas por la OCDE para temas de comparabilidad en Precios de Transferencia por el Covid 19?

El 82.4% de los expertos respondieron que el gobierno de su país no había incorporado en la normatividad local las recomendaciones emitidas por la OCDE, lo cual guarda

consistencia con los resultados de la pregunta 1, en la medida que consideramos que la mayor parte de los expertos respondieron que en sus países para efectos de la comparabilidad se usaba una combinación de la normatividad local y lineamiento de OCDE, por lo que en principio no debería resultar necesario incluir en la normatividad dichas recomendaciones.

De igual forma es importante resaltar que existen jurisdicciones que si incluyeron de manera específica en su normatividad local las recomendaciones de OCDE.

Figura 3: Incorporación de recomendaciones OCDE



Fuente: Elaboración propia.

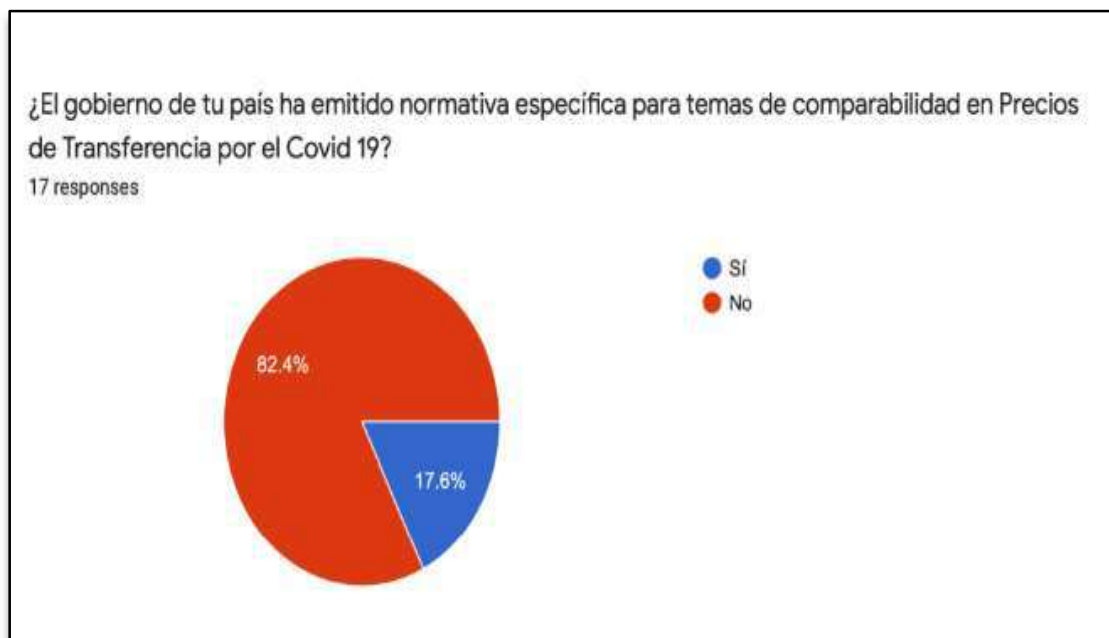
3. Sobre emisión de normatividad local relacionada a la comparabilidad.

Para cerrar el círculo de análisis sobre los cambios de la normatividad local se les preguntó a los expertos si: ¿El gobierno de tu país ha emitido normativa específica para temas de comparabilidad en Precios de Transferencia por el Covid 19?

Al respecto, debemos indicar que los resultados indican que el 82.4% de los expertos señalan que tampoco se han generado normatividad específica para temas de comparabilidad. Tanto del análisis de la pregunta anterior como de la presente pregunta, podemos señalar que a nivel normativo no se generaron cambios con efectos

en la comparabilidad de precios de transferencia en la mayor parte de los países de la región y tampoco se adoptaron normativamente la recomendación de la OCDE.

Figura 4: Incorporación de Normativa específica para comparabilidad



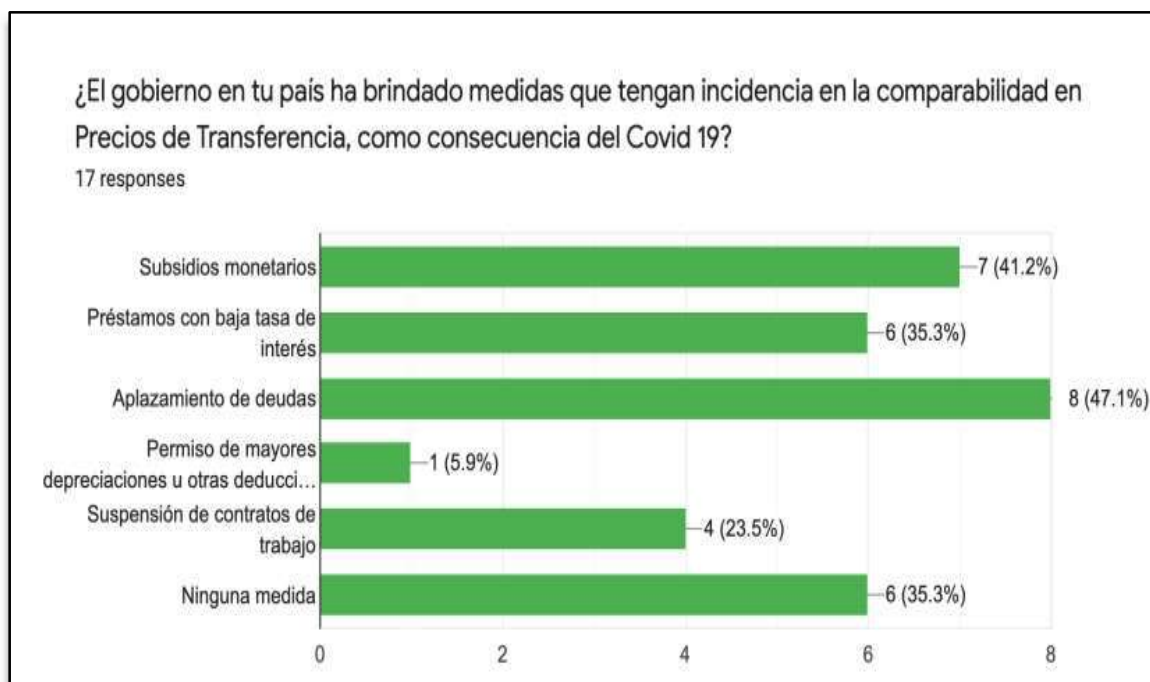
Fuente: Elaboración propia.

b).- Con respecto a las fuentes de información contemporánea a usar para respaldar los análisis de comparabilidad

En el apartado 2 del capítulo 1 de la GC-19 capítulo I la OCDE indica que se puede usar cualquier forma de información disponible públicamente, entre ellas señala a las medidas de las ayudas del gobierno, en la medida que se identifique la ayuda y su tratamiento contable.

Al respecto preguntamos a los expertos las medidas que sus gobiernos han tomado que incidan a la comparabilidad y obtuvimos los siguientes resultados:

Figura 5: Medidas brindadas por los gobiernos



Fuente: Elaboración propia.

Como se puede apreciar de las respuestas de los expertos las medidas tomadas por los gobiernos fueron variadas. Sin embargo, podemos notar que algunas de ellas serán de muy difícil cuantificación para efectos de la comparabilidad, como por ejemplo la suspensión de contratos de trabajo o la de mayores gastos.

c). - Con respecto a la información de otros períodos de tiempo para comparabilidad.

En el apartado 19 del capítulo 1 de la GC-19 se señala que: “Datos de transacciones o empresas independientes comparables de otros períodos de tiempo, como los rendimientos promedio en años anteriores, pueden no proporcionar un punto de referencia suficientemente confiable para el período actual sin considerar el impacto específico de la pandemia en las transacciones controladas bajo revisión.”

Al respecto los especialistas consultados se encuentran divididos entre aquellos que consideran que se debe utilizar un año contra otro, que son la mayoría con aquellos que consideran que debe utilizarse tres años de la parte analizada contra tres años de los comparables.

En función de dicha interpretación consideramos que existe un amplio margen para la controversia tributaria, en función de la posición que vaya a tomar cada administración tributaria en cada país.

Figura 6: Escenarios para aumentar comparabilidad



Fuente: Elaboración propia.

d.- El uso de empresas comparables con pérdidas

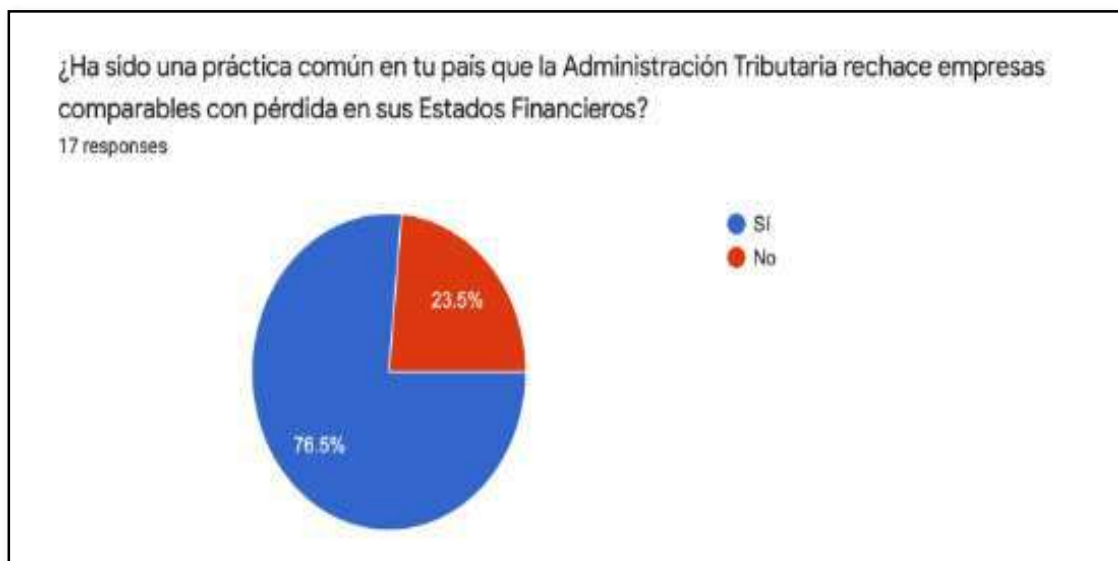
La OCDE en la GC-19 se reafirma lo señalado en la Guía de Precios de Transferencia en que se pueden usar los comparables que generan pérdidas que satisfacen los criterios de comparabilidad y que en un caso particular no deben rechazarse por el solo hecho de que sufren pérdidas en períodos afectados por la pandemia de COVID-19. En ese sentido, se señala que al realizar un análisis de comparabilidad para el año fiscal 2020, puede ser apropiado incluir comparables que generen pérdidas cuando la delimitación precisa de la transacción indique que esos comparables son confiables (por ejemplo, los comparables asumen niveles similares de riesgo y que han sido impactados de manera similar por la pandemia).

En ese sentido se les hicieron a los expertos tres preguntas con respecto a los comparables con pérdida, la mismas abarcaron tres aspectos importantes:

- La práctica de la administración tributaria
- Lo señalado en la normatividad
- La práctica del experto.

Pudimos apreciar que la administración tributaria de los países latinoamericanos encuestados no ha venido aceptando los comparables con pérdidas. Cabe mencionar, que, pese a que la mayoría de los países señala utilizar en conjunto las normatividades locales con las normas de la OCDE y que esta organización no descarta el uso de comparables con pérdidas, la práctica de las administraciones ha sido desconocer dichos comparables.

Figura 7: Rechazo de empresas con perdidas

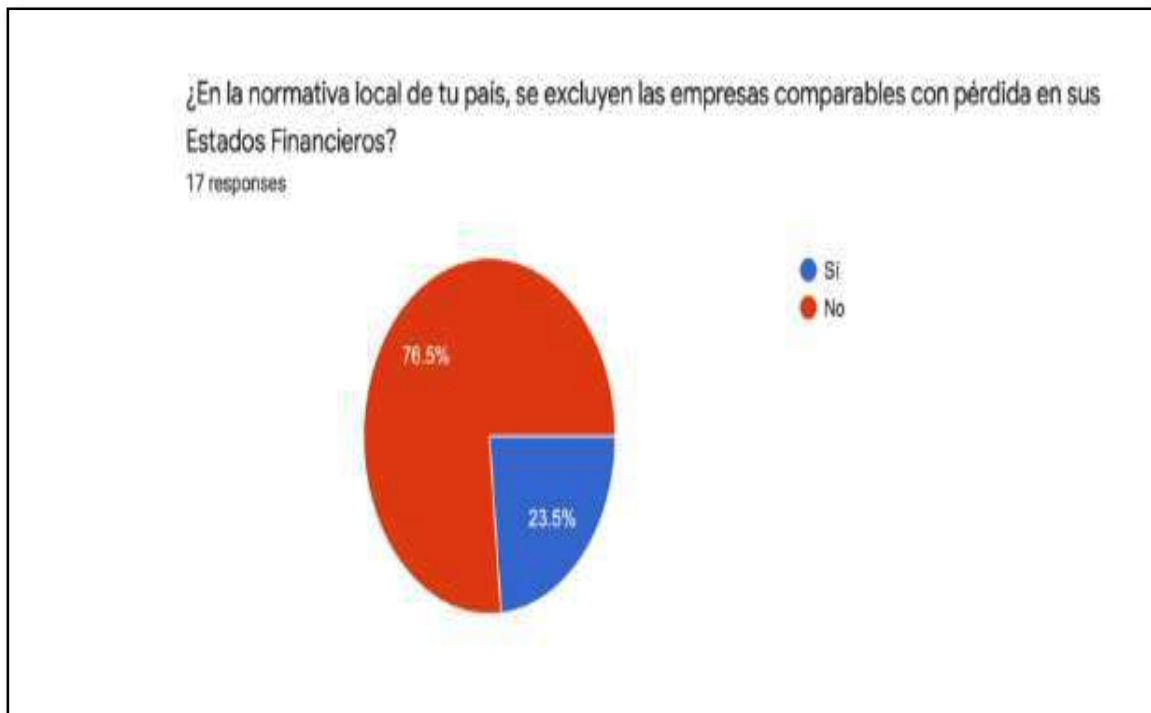


Fuente: Elaboración propia.

Sin perjuicio de ello, los expertos nos responden en la mayor parte de los casos que sus países no poseen normas que excluyan a dichas empresas, lo que implica que el desconocimiento de los comparables con pérdida es sólo un criterio de la administración que es recurrente.

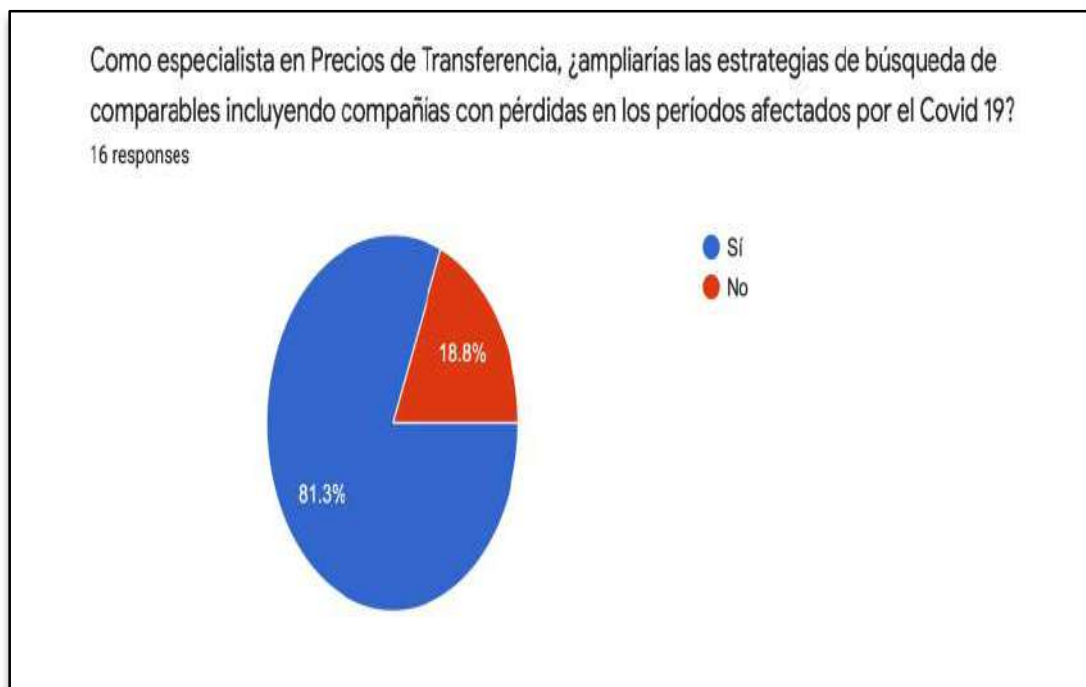
Esta práctica de la administración contrasta con lo señalado como la aplicación correcta por parte de los expertos, en la medida que al ser consultados si como expertos tomarían empresas comparables con pérdidas responden en un 81.3% que si lo harían.

Figura 8: Exclusión de empresas con pérdidas



Fuente: Elaboración propia.

Figura 9: Estrategias de búsqueda para comparables



Fuente: Elaboración propia.

F. GUIAS DE DISCUSIÓN

Las principales preguntas, que se plantea discutir en el presente trabajo de investigación son las siguientes:

1. ¿El gobierno de tu país ha emitido normativa específica para temas de comparabilidad en Precios de Transferencia por el Covid-19?
2. ¿El gobierno de tu país ha incorporado en la normativa local recomendaciones emitidas por la OCDE para temas de comparabilidad en Precios de Transferencia por el Covid-19?
3. ¿Se deben excluir los gastos extraordinarios provocados por el Covid-19 como una medida para mejorar la comparabilidad?
4. ¿Los gobiernos de Latinoamérica han brindado medidas que tengan incidencia en la comparabilidad en Precios de Transferencia, como consecuencia del Covid 19?
5. ¿Se deben incluir comparables con pérdida en el análisis de comparabilidad?

G. CONCLUSIONES

- Las implicancias más importantes del COVID-19 que afectan la Comparabilidad en Precios de transferencia han sido las siguientes: Pérdidas Extraordinarias de las empresas, Gastos extraordinarios de las empresas, Subsidios Monetarios por algunos Gobiernos, Préstamos con baja tasa de interés otorgados en algunos países, Aplazamiento de deudas de las empresas, Suspensiones de Contratos de Trabajo, Mayor Depreciación y otro tipo de deducciones tributarias brindados por los estados para motivar a las compañías a adquirir equipos de protección.
- Se evidencia que, en su mayoría, los países latinoamericanos no han insertado normas jurídicas que regulen los efectos del COVID-19 en la comparabilidad en Precios de Transferencia. Tampoco han adoptado las recomendaciones emitidas por OCDE sobre esta materia.
- Es una práctica usual que las Administraciones Tributarias no acepten comparables con pérdidas, sin embargo, en los periodos afectados por el COVID-19, los expertos, en su mayoría, recomiendan su uso; criterio concordante con las Guías de la OCDE.
- En relación a los periodos a usar en la comparabilidad, existen discrepancias entre los expertos, con respecto a usar 1 o 3 periodos.

H. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Gómez, J. (2018). *El Análisis de Comparabilidad Post-Beps en Precios e Transferencias: Definición precisa y Rearacterización de Operaciones Vinculadas con Activos Intangibles*. (Tesis de Doctorado en Derecho, Universidad de Castilla-La Mancha). <https://ruidera.uclm.es/xmlui/bitstream/handle/10578/22548/TESIS%20Gomez%20Requena.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2017). *Directrices de la OCDE en materia de Precios de Transferencias a Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias, Versión 2017*. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-2017_9788480083980-es#page16

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2017). *Guía práctica para afrontar las dificultades asociadas con la falta de comparables en los análisis de precios de transferencia*. <https://www.oecd.org/tax/guia-practica-comparables-precios-de-los-minerales.pdf>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2020). *Guidance on the transfer pricing implications of the Covid-19 pandemic*. https://www.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-covid-19-pandemic_731a59b0-en

Saavedra, R. (2011, septiembre 2). *La fiscalización de los Precios de Transferencias en el Perú. II Congreso Nacional de Derecho Tributario en Perú. (Material didáctico no publicado)*. Slideshare. <https://es.slideshare.net/QuantumConsultores/15-fiscalizacion-de-preciosdetransferencia-en-el-per>

Villellas, C. (2019). *Los precios de transferencia: Una aproximación multidisciplinar*. (Tesis Doctoral, Universidad de Zaragoza). <https://zaguan.unizar.es/record/87521/files/TESIS-2020-033.pdf>

I. CURRICULUM VITAE DE LOS AUTORES



Mario Roberto Coyoy González (Guatemala)

Contador Público y Auditor de la Universidad Francisco Marroquín (cum laude). Abogado y Notario de la Universidad Panamericana de Guatemala. Bachelor y Master en Business Administration en Escuela Superior Internacional con el respaldo de Franklin University. Actualmente está estudiando la Maestría de Derecho Tributario en la Universidad San Carlos de Guatemala. Actual Presidente de Junta Directiva para los años 2020-2021 del Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos –IGCPA-. Actual miembro de la Comisión de Actualización Fiscal y fundador de la Comisión de Precios de Transferencia en el IGCPA. Miembro de Junta Directiva para los años 2013-2015 del Colegio de Contadores Públicos y Auditores – CCPA-. Actual directivo de la Comisión Técnica Interamericana de Tributación y Fiscalidad. Socio de la División de Impuestos y Servicios Legales de la firma Deloitte con 20 años de experiencia atendiendo a clientes locales y multinacionales como asesor y experto tributario.



Rubén Saavedra Rodríguez (Perú)

Contador Público. Abogado. Doctor en Derecho. Magister en Derecho Constitucional y Administrativo. Máster en Derecho Tributario por la Universidad de Barcelona. Estudios de Fiscalidad Internacional Latinoamericana en la Universidad Complutense de Madrid. Estudios de Fiscalidad Internacional en la Universidad Austral de Argentina. Docente de la Dirección de Educación Continua de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Docente de la Escuela de Contabilidad y Finanzas de la Universidad Nacional de Trujillo. Asociado de la Asociación Fiscal Internacional (IFA) y del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario (IPIDET). Actual Decano del Colegio de Contadores Públicos de la Libertad. Miembro del Consejo Normativo de Contabilidad. Miembro del Comité de Vigilancia de la Cámara de Comercio de La Libertad. Asesor y consultor en

empresas en materia Tributaria. Ex funcionario de la Superintendencia Nacional de Aduanas y Administración Tributaria (SUNAT).



Luis Guillermo Castro Gálvez (Perú)

Contador Público Colegiado con 28 años de experiencia en el área Contable - Tributaria, actualmente trabaja como socio en Picon Auditoria Tributaria SAC y en Lujecas SAC Consultores y Asesores Tributario. Anteriormente fue socio en RSM Peru y asociado en la empresa Sabha Perú S.A. Asimismo, trabajó en la Superintendencia Nacional de Administración Tributaria (SUNAT); desde octubre del 2001 hasta setiembre del 2006 ocupó el cargo de Gerente de Fiscalización de la Intendencia de Principales Contribuyentes Nacionales. Es autor de los libros Manual Práctico de Fiscalización Tributaria y Reparos Tributarios por Intendencia Regional. Ha sido consultor en temas de fiscalización para la Dirección General del Impuesto de la República de Santo Domingo. Ha sido profesor universitario de tributación y NIIF



**XXXIV CONFERENCIA INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
Porto Alegre, RS - Brasil**




MEDIDAS TRIBUTARIAS POR COVID-19

TRABAJO INTERAMERICANO

ÀREA TEMÀTICA: MEDIDAS TRIBUTARIAS DE CORTO Y LARGO PLAZO PARA
AFRONTAR EL IMPACTO DEL COVID-19 EN LAS EMPRESAS

TEMA ESPECÌFICO: MEDIDAS TRIBUTARIAS Y ECONÒMICAS POR COVID-19

SUBTEMA: MEDIDAS TRIBUTARIAS COVID-19

Autor: Florindo Núñez Ramos	Chile	
Autor: Lucilene Florencio	Brasil	
Presidente de la Comisión de Tributación y Fiscalidad: Jorge De Velazco B.	Perú	

RESUMEN EJECUTIVO

A fines del año 2019 en Asia, se inicia el brote de un virus, el cual rápidamente se expande hacia Europa y en los primeros meses del año 2020 llega al continente americano, afectado gravemente la salud de las personas, al mismo tiempo que todos los países empiezan a tomar medidas sanitarias, principalmente el confinamiento o encierro en las casas, cierre de negocios y suspensiones de muchas labores productivas, lo que lógicamente repercutió en las economías de los distintos países.

Para paliar los efectos perjudiciales que esta pandemia empezó a generar, fue necesario que los gobiernos tomaran medidas para ayudar a la ciudadanía, primero en los temas laborales, posteriormente ayudas económicas y financieras, para finalmente, dictar leyes y decretos con medidas tributarias necesarias para apoyar a la empresas, especialmente a las de menor tamaño, incluso manteniendo algunos beneficios por tres años o más.

Dentro de las medidas tributarias, hubo aplazamiento y prórrogas para la presentación y pago de declaraciones de impuestos, rebaja en las tasas de pagos provisionales, devoluciones anticipadas de saldo a favor de impuestos para los contribuyentes y rebaja en las tasas de impuesto anuales a la renta de empresas y personas.

PALABRAS CLAVE:

1. MEDIDAS LABORALES POR COVID-19.
2. MEDIDAS ECONÓMICAS POR COVID-19.
3. MEDIDAS TRIBUTARIAS DE CORTO Y MEDIANO PLAZO COVID-19.
4. CUADRO COMPARATIVO DE LAS MEDIDAS TOMADAS.

INTRODUCCIÓN

A inicios del mes de marzo de 2020, se descubre el primer contagiado con el virus COVID19 en Chile, siendo un médico que había viajado a Italia, en donde la pandemia había causado un gran daño en la salud de las personas, con un nivel de contagios muy numeroso en toda la población.

Los países se empezaron a ver afectados producto de este virus, iniciando medidas de confinamiento por lapsos de tiempo bastante prolongados, lo que lógicamente afectó la salud de los ciudadanos, como también la economía, producto de los cierres de negocios no esenciales y otros rubros, generando mayor impacto en las pequeñas y medianas empresas (PYMES).

Las autoridades gubernamentales de los distintos países comenzaron a tomar medidas, de corto y mediano plazo, para paliar en parte el desmejoramiento económico y financiero, al mismo tiempo que se necesitaba ir en ayuda de los trabajadores que, producto de tener suspendidos sus trabajos, vieron mermados sus ingresos, hasta el extremo que no podía cumplir con los gastos básicos de luz, agua, teléfono y gas. Fue así que se consideraron medidas de orden laboral o previsional, medidas económicas y por supuesto que fueron necesarias las medidas tributarias.

Estas últimas medidas se llevaron a efecto a través de decretos leyes, resoluciones, circulares, oficios y leyes de aplicación inmediata, con el claro propósito de lograr las ayudas pertinentes, mediante rebajas en las tasas de impuesto, postergación en los pagos de impuesto sin cursar multas o intereses, implementación de convenios de pago en cuotas para impuestos adeudados y también el anticipo de devoluciones de saldos a favor de algunos impuestos.

La realización de préstamos con aval del estado, con tasas preferenciales, fue una buena forma de producir un apalancamiento al sector productivo. Al mismo tiempo que la posibilidad

de postergar los pagos de dividendos por créditos hipotecarios, como los créditos de consumo, generó un gran alivio financiero a muchos usuarios.

DESARROLLO DEL TEMA

1. MEDIDAS LABORALES:

1.1. *Protección al empleo y reducción de jornada*

Se promueven leyes de protección al empleo, las cuales buscan proteger la fuente laboral de los trabajadores, a través de dos modalidades suspensión de trabajo y reducción de jornada laboral. Bajo estas leyes el empleador no podrá despedir a sus trabajadores y debe continuar pagando sus cotizaciones previsionales.

1.2. *Retiros de Fondos de Cesantía*

Los trabajadores podrán retirar desde su Fondo de Cesantía, acumulados en las Administradoras de Fondos de Pensiones (AFP), un monto determinado para cubrir la diferencia de su sueldo en situación normal de trabajo. Los trabajadores de casa particular pueden retirar desde su Fondo de Indemnización, existente en la AFP, la diferencia para equiparar su sueldo líquido mensual.

1.3. *Sueldo Mínimo Garantizado*

En algunos países el estado financia mediante la ley de sueldo mínimo garantizado, la diferencia que falte para llegar al sueldo líquido de los trabajadores.

1.4. **Bonos y Subsidios**

En materia de seguridad social, es importante destacar la emisión de unos bonos de USD 70, para personas que estén en el programa de subsidio único familiar. Se genera el ingreso familiar de emergencia (IFE) para hogares y familias más vulnerables.

1.5. **Seguridad Social**

Se prohíbe a las empresas proveedoras de servicios básicos (luz, agua y gas) el cortar o suspender los suministros por no pago de los mismos.

2. **MEDIDAS ECONÓMICAS:**

2.1. **Préstamos y Créditos**

Los bancos privados y estatales bajan las tasas de interés para todo tipo de créditos.

2.2. **Financiamiento a Pymes (Chile)**

Se ordena la capitalización de USD 500.000.000, para financiamiento de personas y Pymes. Se modifica el Fondo de Garantía de Pequeños Empresarios (FOGAPE), inyectando USD 3.000.000.000 y flexibilizando sus requisitos temporalmente. Se amplían las garantías del estado, creando financiamiento estatal para Pymes a través de la Corporación de Fomento (CORFO).

2.3. Fondo Solidario

Se crea un fondo solidario de USD 100.000.000 para atender emergencias sociales, producidas por las bajas en las ventas del micro comercio local.

2.4. Línea de Crédito para Pymes

Se logra crear una línea de crédito Covid19 para capital de trabajo, pudiendo solicitar hasta tres meses de ventas de la empresa, pagaderos en un plazo de 24 hasta 48 cuotas, con un período de gracia de seis meses.

3. MEDIDAS TRIBUTARIAS APLICADAS EN EL CORTO Y MEDIANO PLAZO:

Así como los gobiernos de los distintos países tomaron medidas de protección al empleo y medidas de carácter económico, también debieron dictar decretos leyes, resoluciones y circulares con medidas tributarias, al mismo tiempo que enviaron a los congresos o parlamentos, diversos proyectos de ley con diversas normas que fueran en directo apoyo de las empresas, especialmente la medianas y pequeñas, para evitar el cierre o quiebra de estas. Dichas medidas, algunas de aplicación inmediata, otras de corto y mediano plazo, con el propósito de disminuir las tasas de los impuestos, permitir pagos de estos fuera de los plazos establecidos sin aplicar recargos, multas e intereses, y también la generación de devoluciones anticipadas, logrando así los alivios financieros requeridos por los contribuyentes.

De esta manera se debió enfrentar una pandemia que, más allá de los delicados problemas en la salud de las personas, ha generado vaivenes económicos y financieros que aún no es fácil dimensionar, tanto en términos macroeconómicos como también en micro economía, afectando a todos en distinta magnitud, pero con iguales consecuencias. De la información recabada en los distintos países, logramos extraer los aspectos más relevantes en cada uno, según pasamos a exponer:

3.1. ARGENTINA

- 1) Reducción del impuesto a los créditos y débitos bancarios a los servicios de salud.
- 2) Ampliación de la adhesión a planes de pago permanentes por deudas tributarias.
- 3) Prórroga para la repatriación de bienes del exterior y para el pago a cuenta.
- 4) Feria fiscal en la administración tributaria (nacional y provincial).
- 5) Ampliación de trámites administrativos por vía electrónica y digital.

3.2. BOLIVIA

- 1) Diferimiento y facilidades de pago del impuesto sobre las utilidades de las empresas.
- 2) Beneficio por pago al contado del impuesto sobre las utilidades de las empresas.
- 3) Deducción de donaciones a centro hospitalarios de salud en el impuesto sobre las utilidades.
- 4) Apropiación del crédito fiscal del IVA para profesionales independientes.
- 5) Prórrogas y ampliaciones para la declaración y pago de obligaciones tributarias mensuales.
- 6) Prórrogas y ampliaciones para el cumplimiento de obligaciones formales mensuales.
- 7) Prórroga declaración jurada del IUE y la presentación física y digital de EE.FF. al 31/12/2019.
- 8) Prórroga del plazo para la presentación de solicitudes de devolución impositiva (CEDEIM).
- 9) Prórroga del plazo para la presentación de solicitudes de certificados de notas de crédito fiscal

- 10) Prórroga de obligaciones del régimen tributario simplificado del bimestre enero y febrero 2020.
- 11) Prórroga del plazo para la presentación de DD.JJ. trimestrales, pagos de impuestos y cumplimiento de deberes formales del sistema tributario integrado (STI).
- 12) Prórroga para consultores y alquileres que corresponden al régimen complementario al IVA.
- 13) Prórroga de la presentación al empleador del FORM-110 de los sujetos pasivos del RC-IVA.

3.3. BRASIL

- 1) Aplazamiento para pagos de cotizaciones patronales a la seguridad social.
- 2) Aplazamiento del aporte al programa de integración y formación social del patrimonio de los servidores públicos (PIS/ Pasep).
- 3) Aplazamiento de la contribución al financiamiento de la seguridad social (Cofins).
- 4) La reducción a cero de la tasa impositiva sobre operaciones de crédito, divisas y seguros, o relacionadas con bonos y valores (IOF) en operaciones de crédito.
- 5) Extensión de medidas de cobranza administrativa.
- 6) Suspensión del envío de deudas por protesto en notarías.
- 7) Prórroga del plazo de pago de impuestos.
- 8) Suspensión de plazo para presentación de solicitudes de revisión de deuda activa.
- 9) Suspensión de la morosidad en cuotas por cumplimiento.
- 10) Autorización de exención de ICMS.
- 11) Hacienda Federal simplifica el despacho de aduanas de productos para uso médico y hospitalario para combatir el Covid-19.

- 12) Redujo temporalmente las tasas del impuesto a los productos industrializados (IPI).
- 13) Establece flexibilidades temporales en la legislación laboral (teletrabajo, Vacaciones y FGTS).

3.4. CHILE

- 1) Respecto a los impuestos mensuales, se suspende el pago provisional mensual (PPM) por un período de tres meses, correspondiendo a abril, mayo y junio de 2020.
- 2) Se instruye la suspensión del pago del impuesto al valor agregado (IVA), por tres meses, abril, mayo y junio de 2020, para contribuyentes con venta inferiores a 75.000 unidades de fomento (U.F.), equivalente a USD 3.170.000, pudiendo pagar hasta en 12 cuotas. Y para las empresas con ventas inferiores a 350.000 UF, equivalentes a USD 14.789.000, a pagar en 6 cuotas.
- 3) Postergación del impuesto territorial o contribuciones de bienes raíces, para la cuota vencida en abril de 2020, pagadera en tres cuotas en los meses de junio, septiembre y noviembre de 2020, para propiedades con avalúos que no superen los \$133.000.000, equivalentes a USD 187.300.
- 4) Para el presenta año 2021, se ha permitido postergar las cuotas que vencen en abril, junio, septiembre y noviembre, para los mismos meses del año 2022, bajo el cumplimiento del requisito de avalúo fiscal y para quienes tengan más de una propiedad, se aplica el beneficio al bien raíz que tenga el avalúo más alto.
- 5) En cuanto a los impuestos anuales, se amplió el plazo desde el 30 de abril hasta el 31 de julio de 2020, para efectos del pago del impuesto a la renta. Para este año, solo se otorgó una ampliación hasta el 31 de mayo de 2021.

- 6) En abril de 2020 se adelantó la devolución de los saldos a favor de impuestos para el mismo mes de abril, en circunstancias que por lo general ocurre en mayo de cada año.
- 7) En marzo de 2020 se realiza devolución de las retenciones, para contribuyentes de la segunda categoría de la ley de impuesto a la renta, por los montos enterados en los meses de enero y febrero de 2020, el que fue restituido en la declaración anual de abril de 2021
- 8) En situación de trámites administrativos, se amplía el plazo para poder presentar las opciones de los contribuyentes a los distintos regímenes tributarios, producto de las modificaciones realizadas en febrero de 2020.
- 9) Rebaja a 0% el Impuesto de Timbres y Estampillas que grava las operaciones de crédito (hipotecario, crédito de consumo, pagarés, letras de cambio, etc.) devengado entre el 1º de abril y el 30 de septiembre de 2020.
- 10) Lo más relevante fue la baja de la tasa del impuesto a la renta de 25 a 10%, por tres períodos consecutivos, estos es años 2020, 2021 y 2022, representando un real alivio para las pequeñas y medianas empresas. Para la gran empresa se mantiene la tasa de 27%. Al mismo tiempo se realiza una baja en las tasas de los pagos provisionales mensuales, reduciendo de 0.25% a 0.125% para los contribuyentes de este segmento, en razón a la misma baja de la tasa anual.
- 11) Se da la posibilidad de solicitar el reembolso del remanente acumulado de crédito fiscal del impuesto al valor agregado, para contribuyentes que durante los meses entre enero y mayo de 2020, hubiesen experimentado una disminución de al menos el 30%, respecto al promedio de sus ingresos del año 2019, debiendo cumplir además una serie de requisitos en cuanto a un buen comportamiento tributario y su cumplimiento en forma periódica.

- 12) Se permite la postergación del pago del IVA de hasta tres meses en lugar de dos meses que estaban establecidos, evitando los recargos por fuera de plazo.
- 13) Se extiende hasta diciembre de 2022, el plazo para la aplicación de la depreciación instantánea, para las inversiones en activo fijo y para igual período de tiempo dicha depreciación para ciertos activos intangibles.
- 14) Se postergaron los plazos para la implementación de las boletas electrónicas, las que hoy están en pleno funcionamiento y vigentes.
- 15) En septiembre de 2020 se publica una ley (21.256), en donde el objetivo es ayudar a las pequeñas y medianas empresas, con el fin de lograr una reactivación de la economía en pos de beneficiar el uso de mano de obra.

3.5. COLOMBIA

- 1) Se amplió el plazo para presentar la declaración del bimestre 2 y cuatrimestre 1 del impuesto sobre las ventas para las empresas y personas naturales que ejecuten las actividades de: transporte aéreo nacional, sector hotelero, teatros, espectáculos musicales en vivo, operación turística, agencia de viajes.
- 2) Se amplió el plazo para presentar la declaración del bimestre 2 del impuesto nacional al consumo para las empresas y personas naturales que ejecutan la actividad de expendio de comidas y bebidas en cafeterías, restaurantes y bares.
- 3) Asimismo, los decretos 435 del 19 de marzo y 520 del 06 de abril de 2020 ampliaron el plazo para presentar la declaración y pagar las cuotas del impuesto de renta del año gravable 2019.
- 4) De igual forma, el Decreto 655 del 13 de mayo de 2020 adoptó un plazo especial para la presentación y el pago de la declaración de impuesto de renta del año gravable 2019 de las Mipymes clasificadas de acuerdo con el Decreto 1074 de 2015.

- 5) Los decretos 435 del 19 de marzo y 520 del 06 de abril de 2020 ampliaron el plazo para la presentación y el pago de la declaración de activos en el exterior del año gravable 2019.
- 6) Con las Resoluciones 27 del 25 de marzo y 46 del 13 de mayo de 2020, de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (dian), se amplía el plazo para presentar la información exógena.
- 7) Con el Decreto 535 del 10 de abril de 2020, y la Circular Interna dian 5, del 16 de abril de 2020, se reglamentó el procedimiento de devoluciones abreviadas y automáticas de los saldos a favor del impuesto sobre la renta y del impuesto sobre las ventas para los contribuyentes clasificados de bajo riesgo, para que en el término de vigencia de la emergencia sanitaria este procedimiento sea más simple y expedito.
- 8) Se reglamentó el procedimiento de facilidades de pago abreviadas sobre los impuestos adeudados de las declaraciones presentadas en el periodo comprendido entre el 01 de abril de 2020 y el 31 de julio de 2020, con las cuales la obligación se podrá diferir hasta en 12 cuotas mensuales sin necesidad de garantía real, y serán estudiadas y aprobadas en un término no superior a 15 días.
- 9) Se reduce la tasa de interés moratorio sobre los impuestos adeudados, de la tasa de interés de usura a la tasa de interés bancario corriente para crédito de consumo ordinario hasta el 30 de noviembre de 2020, conforme lo preceptuado en el Decreto 688 del 22 de mayo de 2020.

3.6. COSTA RICA

- 1) Ley de alivio fiscal (9830). Suspensión del pago del IVA de los meses de marzo, abril y mayo de 2020. Moratoria para el pago hasta el 31 de diciembre de 2020.

- 2) Régimen de tributación simplificado suspensión de pago de impuestos primer trimestre del 2020.
- 3) REA suspensión del primer cuatrimestre del 2020.
- 4) Suspensión del pago de impuesto selectivo de consumo para los meses de marzo, abril y mayo del 2020. Moratoria para el pago hasta el 31 de diciembre de 2020.
- 5) Se puede hacer pagos anticipados antes de la fecha máxima.
- 6) Si al 31 de diciembre de 2020, no se cuenta con los recursos, se puede solicitar un arreglo de pago (Condiciones: haber presentado las declaraciones de impuestos, cancelar el 20% de los impuestos, no mantener otras deudas con el Ministerio de Hacienda, solicitar antes del 15/10/20).

3.7. ECUADOR

- 1) El servicio de Rentas Internas suspende los plazos y términos de todos los procesos administrativos tributarios y plazos de prescripción de la acción del cobro desde el 16 de marzo hasta el 30 de abril.
- 2) Plazo presentación de anexos: Por única vez, ampliense los plazos de presentación, de acuerdo con la normativa tributaria vigente, deban presentarse en los meses de marzo y abril de 2020 (El plazo se amplía hasta agosto 2020 según calendario establecido).
- 3) Incremento de porcentajes de retención en la fuente del impuesto a la renta.
- 4) Diferimiento de pago de impuestos
- 5) Reglamento especial para la recepción de documentos a través de medios electrónicos del Servicio de Rentas Internas y para su gestión interna mientras dure el estado de excepción.

3.8. GUATEMALA

- 1) El 24 de marzo la Administración Tributaria declaró inhábiles los días del 24 de marzo al 14 de abril, por lo que el vencimiento de obligaciones tributarias se postergó al 15 de abril, así como los procedimientos de fiscalización y verificación de la AT y los plazos para interponer recursos administrativos.
- 2) La resolución de la AT establecía que la inhabilitación de días podría extenderse, en caso que el estado de calamidad se mantuviera, sin embargo, a la fecha no se ha extendido la inhabilitación
- 3) Diferimiento del pago del impuesto de solidaridad del segundo trimestre de 2020 que se debía pagar en julio, salvo justa causa.
- 4) Exención de todos los impuestos de importación, impuesto al valor agregado y derechos arancelarios a las donaciones que se reciban a favor de entidades no lucrativas.

3.9. HONDURAS

- 1) Postergar hasta el 30 de junio de 2020 las obligaciones de declaración y pago, (sin multas e intereses) del Impuesto sobre la Renta.
- 2) Postergar hasta el 31 de julio de 2020 la presentación de la Declaración Jurada Informativa Anual Sobre Precios de Transferencia
- 3) A los comercios que estén laborando y se le venció si CAI, podrán seguir haciendo uso de esos documentos fiscales, cuya fecha de vencimiento sea durante el estado de emergencia, no habrá restricción en cuando a la suspensión del CAI, para nadie.
- 4) Obligados Tributarios que durante el resto del año conserven su planilla de empleados respetando sus salarios, derechos adquiridos y obligaciones se les concederá como gasto deducible adicional un 10% del 100% del pago.

- 5) Asimismo, se aprobó una ordenanza municipal que menciona que durante el tiempo de crisis los impuestos municipales no generaran intereses.

3.10. MEXICO

- 1) Prórroga de presentación de la declaración anual de personas físicas.
- 2) Prórroga pago de cuotas IMSS (importe inicial del 20% cuota patronal y 100% cuota obrera, la diferencia a pagar en 48 meses con un interés del 1,26% y 1,82% dependiendo del plazo).
- 3) Prórroga para el pago de las aportaciones de trabajadores sin crédito INFONAVIT (20 de julio más de 250 trabajadores segundo bimestre y 17 de septiembre segundo y tercer bimestre con menos de 250 trabajadores).
- 4) Medidas gobiernos estatales impuesto sobre nómina.

3.11. NICARAGUA

- 1) Se han adoptado medidas como la extensión de plazos para la presentación de algunas declaraciones tributarias y la suspensión de términos de los procesos y actuaciones administrativas en materia tributaria, aduanera y cambiaria.
- 2) Mediante Resolución No. 022 de 18 de marzo de 2020 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales suspendió los términos de los procesos y actuaciones administrativas en materia tributaria, aduanera y cambiaria entre el 19 de marzo y el 3 de abril, inclusive.
- 3) En materia aduanera la suspensión de términos incluye plazos de autorizaciones o habilitaciones, respuestas a requerimientos ordinarios de información, plazos internos para hacer visitas, tránsitos, almacenamiento y transporte multimodal, plazos para reimportar las mercancías exportadas temporalmente, entre otros.

3.12. PANAMA

- 1) Se extiende hasta el 30 de mayo de 2020 como un plazo definitivo para la presentación de las declaraciones juradas de rentas correspondientes al periodo fiscal 2019 de las personas naturales o jurídicas. Eliminando de manera eventual en virtud del Estado de Emergencia la extensión del plazo de un mes para la presentación de la declaración jurada de renta establecida en el párrafo 5 del artículo 710 del Código Fiscal.
- 2) Se les da la facilidad a los contribuyentes para presentar digitalmente todos los documentos originales y/o copias autenticadas como demás documentos que sirvan como pruebas o requisitos para tramites y solicitudes ante la Dirección General de Ingresos, esta acción se realizará por medio de los procedimientos que establezca esta entidad, incluyendo la solicitud de la No aplicación del Cálculo Alternativo de Impuesto sobre la Renta (CAIR) de acuerdo con lo indicado en el artículo 133-E
- 3) El Director de esta entidad durante el plazo de los 120 días calendario, podrá expedir paz y salvos refrendados a contribuyentes, que presenten morosidad o inconsistencias en su cuenta corriente, siempre y cuando presenten ante su despacho la solicitud correspondiente debidamente motivada y sustentada de acuerdo a los procedimientos establecidos en este Decreto, de igual forma, durante el mismo plazo se exime de la presentación de paz y salvos de la Dirección General de Ingresos y la Caja de Seguro Social para todos los tramites que se realicen ante la Dirección General de Tesorería y la Dirección General de Ingresos.
- 4) Los contribuyentes podrán determinar para el año 2020 el impuesto estimado a pagar del impuesto causado en su declaración jurada de rentas un monto no menor al 70% del impuesto causado en sus declaraciones de renta del periodo

fiscal 2019, impuesto que deberá ser pagado en dos partidas durante el periodo fiscal 2020.

3.13. PARAGUAY

- 1) Las declaraciones juradas de impuesto a la renta empresarial que corresponden a cierres al 31 de diciembre 2019, cuyo vencimiento es en el mes de abril fueron prorrogados para junio 2020
- 2) Facilidades de pago para contribuyentes del impuesto a la renta empresarial, 20% de entrega inicial y luego 5 cuotas mensuales sin intereses. Misma facilidad para los últimos tres vencimientos de impuesto a la renta personal que fueron alcanzadas por la declaración de aislamiento general.
- 3) La presentación de declaraciones juradas de impuestos al consumo del mes de marzo, que debían presentarse en abril fueron prorrogadas para mayo 2020. Para la misma fecha también fueron prorrogadas las declaraciones informativas que corresponde a los libros que se remiten en forma electrónica.
- 4) Asimismo, fue prorrogado el pago del impuesto a los dividendos y utilidades (IDU), las retenciones deben hacerse en agosto y el pago en el mes de septiembre de 2020.
- 5) Presentación de estados financieros de los contribuyentes de los impuestos a la renta fueron prorrogados para el mes de julio de 2020.

3.14. PERU

- 1) Postergación de los plazos de: Declaraciones Juradas (IVA, Impuesto a la Renta, DAOT, comprobantes electrónicos), libros físicos y electrónicos. Se excluyo a los contribuyentes que en el ejercicio gravable 2019 hubieran obtenido ingresos netos superiores a 2.300 UIT.

- 2) Prórroga automática de las cuotas de fraccionamiento.
- 3) La SUNAT no aplicará sanciones por incumplimiento de las obligaciones formales.
- 4) Solicitud de libre disposición de los montos depositados por detracciones.
- 5) Se prorroga y se amplía el ámbito de aplicación del Régimen Especial de Recuperación Anticipada (RERA) del impuesto general a las ventas para promover la adquisición de bienes de capital.
- 6) Se flexibilizan los requisitos establecidos para la deducción de desmedros por existencias, hasta 10 UIT.

3.15. PUERTO RICO

- 1) Posposición de la vigencia del nuevo requisito para la exención del Impuesto Sobre Ventas y Uso dispuesta en la Sección 4030.14 del Código de Rentas Internas de Puerto Rico de 2011, según enmendado, sobre el canon de arrendamiento de propiedad inmueble.
- 2) Exención del pago del Impuesto Sobre Ventas en artículos de primera necesidad ante el Covid-19.
- 3) Extensión de la fecha límite para radicar las declaraciones informativas a consecuencia de la emergencia por el Covid-19.
- 4) Exención del pago del Impuesto Sobre Ventas en alimentos preparados por razón de la declaración de estado de emergencia decretado por la Orden Ejecutiva Núm. OE-2020-020 ante el Covid-19.
- 5) Extensión de los programas de incentivo de \$500 y programa de ayuda a cuentapropistas para mitigar la situación de emergencia por motivo del Covid-19 en Puerto Rico.

- 6) Extensión de tiempo para la realización de pagos cualificados por concepto de ayuda para sobrellevar desastres y préstamos a empleados o contratistas independientes para sobrellevar un desastre declarado por la gobernadora de Puerto Rico.
- 7) Extensión del periodo sin penalidades para la radicación electrónica de las declaraciones informativas del año 2019 ante el Covid-19.

3.16. REPÚBLICA DOMINICANA

- 1) Prórrogas para las declaraciones de sociedades y personas físicas.
- 2) Facilidades de pago de hasta 4 meses, sin penalidades.
- 3) Extensión (duplo) del plazo de los acuerdos de pagos existentes.
- 4) Exención anticipos (pagos provisionales), excepto grandes contribuyentes.
- 5) Nuevos servicios digitales (rectificativas, exenciones, trámites). Dispensa deberes formales.

3.17. URUGUAY

- 1) Fueron ampliados los trámites vía web (registro y modificaciones, pagos, gestiones judiciales de cobro, acuerdos de facilidades, renovación certificados, solicitud de créditos, entre otros).
- 2) Diferimiento del pago de IVA mínimo (tributo para empresas de reducida dimensión económica) correspondiente a febrero y marzo 2020 pagadero en 6 cuotas, desde mayo sin recargos. Resolución 632/020 de la Dirección General Impositiva.
- 3) Prórrogas pagos de impuestos mensuales (marzo y abril) sin recargos, aunque con corrimiento menor a una semana.

- 4) Creación impuesto de emergencia sanitaria Covid-19 (2 meses). Grava remuneraciones mensuales superiores a USD 2.000 netos (aprox.) percibidas por quienes prestan servicios personales al Estado, Gobiernos Departamentales, empresas públicas y entidades que participe el Estado, así como también a jubilados estatales (incluye jubilados militares). Incluye al Presidente, Vicepresidente, Poder Legislativo, Ministros, Intendentes y cargos políticos de confianza. Quedan excluidos el personal de la salud que brinde asistencia (contra el virus).
- 5) Postergación de requisitos de cumplimiento para proyectos con beneficios tributarios.
- 6) Postergación y facilidades de pago de tributos municipales.
- 7) Exoneración del 40% del aporte jubilatorio, sobre el ficto del patrón de marzo y abril en empresas personales y cooperativas con menos de 10 empleados y diferimiento del pago del 60% a partir de junio.
- 8) Prórroga para el plazo de presentación de declaraciones juradas anuales, de contribuyentes con actividad empresarial correspondientes a ejercicios finalizados el 31 de diciembre. Se presentarán en mayo, según Resolución 707/020 DGI.
- 9) Facilidades para que determinados contribuyentes con actividad empresarial, paguen sus saldos emergentes de las declaraciones juradas de impuesto a la renta e impuesto al patrimonio en dos cuotas (abril-mayo, o mayo-junio según sus ingresos. Resolución 707/020 DGI.
- 10) Suspensión de retención que efectúan las entidades que intervengan en el transporte terrestre de pasajeros (Uber, Cabify, etc.) en los meses de marzo y abril. Decreto 128/020.

3.18. VENEZUELA

- 1) Otorgamiento de prorrogas para la declaración y pago de los diversos tributos
- 2) Diferimiento de pagos de los tributos a los fines de facilitar el flujo de caja de los contribuyentes.
- 3) Agilizar procesos de reintegro de tributos para mejorar flujo de caja de los contribuyentes.
- 4) Remisión o suspensión de aplicación de sanciones e intereses por incumplimientos.
- 5) Suspensión de cobros por parte de la administración tributaria.
- 6) Suspensión de procesos de fiscalización durante el tiempo que dure la emergencia y por un tiempo limitado.
- 7) Diferimiento de impuesto de importación, tasas de aduana e Impuesto al Valor Agregado (IVA).
- 8) Agilizar los procesos de reintegro de tributos.
- 9) Simplificación de los procesos de obtención de beneficios tributarios.
- 10) Incremento del plazo de uso / compensación de las pérdidas fiscales trasladables.

4. Análisis de las medidas de corto y largo plazo.

	Corto Plazo			Largo Plazo	
	I.V.A	Contribuciones	Impuestos Aduaneros	Impuesto a la Renta.	Pagos Provisionales
ARGENTINA	Prórroga y Ampliaciones para el cumplimiento de las obligaciones mensuales a 60 días los meses de junio y julio, 90 días meses de agosto, septiembre y octubre.	Prórroga de las contribuciones	Reducido a cero la tasa de los aranceles de importación de productos médicos y hospitalarios.		
BOLIVIA	Prórroga y Ampliaciones para el cumplimiento de las obligaciones mensuales y Computación de Créditos Fiscales para profesionales independientes, originados por compras de alimentos, contrataciones de servicios de salud y educación de su núcleo familiar directo.	Se dispone un descuento solidario del 50% para el pago de Impuesto a la Propiedad de Bienes Inmuebles (IMPBI).	Reducido a cero la tasa de los aranceles de importación de productos médicos y hospitalarios.	Diferimiento y Facilidades de pagos Impuestos sobre las utilidades, prorrogas en su presentación y deducciones de donaciones a centro hospitalarios de salud.	Prórrogas y ampliaciones para la declaración y pago de obligaciones tributarias mensuales.
BRASIL	Tasa Cero temporaria en el IPI para productos médicos y hospitalarios, hasta fin de año ya sean importados o producido en el país. la postergación del pago del IVA, se difieren los pagos de abril y mayo de la contribución para el financiamiento de la seguridad social (COFINS) un impuesto sobre los ingresos brutos, que se pagará en agosto y octubre		Reducido a cero la tasa de los aranceles de importación de productos médicos y hospitalarios.	Operaciones de créditos quedan eximido del pago del impuesto sobre operaciones Financieras IOF).	

	Corto Plazo			Largo Plazo	
	I.V.A	Contribuciones	Impuestos Aduaneros	Impuesto a la Renta.	Pagos Provisionales
CHILE	Suspensión del pago del impuesto al valor agregado (IVA), por tres meses, abril, mayo y junio de 2020, para contribuyentes con venta inferiores a 75.000 unidades de fomento (U.F.), equivalente a USD 3.170.000, pudiendo pagar hasta en 12 cuotas. Y para las empresas con ventas inferiores a 350.000 UF, equivalentes a USD 14.789.000, a pagar en 6 cuotas.	Postergación del impuesto territorial o contribuciones de bienes raíces, para la cuota vencida en abril de 2020, pagadera en tres cuotas en los meses de junio, septiembre y noviembre de 2020, para propiedades con avalúos que no superen los USD 187.300.		Prórroga el plazo de presentación de la declaración jurada o el pago del impuesto sobre la renta para el año comercial 2019, facilidades de pago, como la posibilidad de pagar en cuotas sin que esto devengue en intereses ni sanciones. Devoluciones Aceleradas de impuestos sobre la Renta.	Respecto a los impuestos mensuales, se suspende el pago provisional mensual (PPM) por un periodo de tres meses, correspondiendo a abril, mayo y junio de 2020.
COLOMBIA	La Postergación del pago del IVA, las empresas deben presentar declaraciones durante los meses de abril, mayo y junio, pero no efectuarán el pago; este se difiere hasta fines de diciembre	Hasta el 31-10-2020, los contribuyentes podían pagar solo un 80% del saldo de los impuestos, las tasas, las contribuciones y las multas pendientes de pago adeudados a las entidades territoriales, sin que les cobraran intereses ni multas. Entre el 1-Nov. y el 31 de dic. 2020 debían pagar el 90%, y entre el 1 de enero y el 31 de mayo de 2021, el 100%, en cada caso sin intereses ni multas.	Reducido a cero la tasa de los aranceles de importación de productos médicos y hospitalarios.	Plazo especial para presentación y pago de las declaraciones de renta anual. Devoluciones Aceleradas de impuestos sobre la Renta.	
COSTA RICA	Suspensión del pago del IVA de los meses de marzo, abril y mayo de 2020. Moratoria para el pago hasta el 31 de diciembre de 2020.		Han eximido los suministros médicos del pago de impuestos de importación.	Prórroga el plazo de presentación de la declaración jurada o el pago del impuesto sobre la renta para el año comercial 2019, facilidades de pago, como la posibilidad de pagar en cuotas sin que esto devengue en intereses ni	Suspensión de pago de impuestos de primer trimestre 2020.

	Corto Plazo			Largo Plazo	
	I.V.A	Contribuciones	Impuestos Aduaneros	Impuesto a la Renta.	Pagos Provisionales
ECUADOR	Diferimiento de pago de impuestos			Plazo presentación de anexos: Por única vez, ampliense los plazos de presentación. Incremento de porcentajes de retención en la fuente del impuesto a la renta.	
GUATEMALA			Han eximido los suministros médicos del pago de impuestos de importación.		Diferimiento del pago del impuesto de solidaridad del segundo trimestre de 2020 que se debía pagar en julio, salvo justa causa.
HONDURAS	Exención del impuesto sobre el valor agregado (IVA) para productos sanitarios claves.			Postergar hasta el 30 de junio de 2020 las obligaciones de declaración y pago, (sin multas e intereses) del Impuesto sobre la Renta.	
MÉXICO				Prórroga de presentación de la declaración anual de personas físicas.	
NICARAGUA			En materia aduanera la suspensión de términos incluye plazos de autorizaciones o habilitaciones, respuestas a requerimientos ordinarios de información, plazos internos para hacer visitas, tránsitos, almacenamiento y transporte multimodal, plazos para reimportar las mercancías exportadas temporalmente, entre otros.	Extensión de plazos para la presentación de algunas declaraciones tributarias y la suspensión de términos de los procesos y actuaciones administrativas en materia tributaria, aduanera y cambiaria.	

	Corto Plazo			Largo Plazo	
	I.V.A	Contribuciones	Impuestos Aduaneros	Impuesto a la Renta.	Pagos Provisionales
PANAMÁ	Se condonaba el pago de intereses, multas y recargos por todo tipo de impuesto (un 100% si el pago se realizaba de octubre a noviembre de 2019, un 95% si se hacía en diciembre de 2019, un 90% si se efectuaba en enero de 2020, un 85% si se realizaba en febrero de 2020, y hasta un 85% si se hacía de marzo a diciembre de 2020		Reducido a cero la tasa de los aranceles de importación de productos médicos y hospitalarios.	Extiende plazos para presentación de renta. Impuestos se paga en dos partidas durante el periodo fiscal 2020.	
PARAGUAY	Prórroga en la presentación de Declaraciones de IVA, libros físicos y electrónicos. Exención del impuesto sobre el valor agregado (IVA) para productos sanitarios claves.		Reducido a cero la tasa de los aranceles de importación de productos médicos y hospitalarios.	Prórroga en la presentación de DJ vencimiento abril, plazo junio 2020. Facilidades de pagos del impuestos a las rentas empresariales con pie de 20% y 5 cuotas sin intereses.	
PERÚ	Prórrogas automáticas de las cuotas de Fraccionamiento.	Se ofrecían descuentos por el pago de deudas tributarias, así como de las multas e intereses, correspondientes a los impuestos y tasas de la Municipalidad Metropolitana de Lima	Reducido a cero la tasa de los aranceles de importación de productos médicos y hospitalarios.	Prorrogado el plazo de presentación de la declaración jurada o el pago del impuesto sobre la renta para el año comercial 2019, facilidades de pago, como la posibilidad de pagar en cuotas sin que esto devengue en intereses ni sanciones.	
PUERTO RICO	Exención del pago del Impuesto Sobre Ventas en artículos de primera necesidad.			Extensión de la fecha límite para radicar las declaraciones informativas a consecuencia de la emergencia por el Covid-19.	

	Corto Plazo			Largo Plazo	
	I.V.A	Contribuciones	Impuestos Aduaneros	Impuesto a la Renta.	Pagos Provisionales
REPUBLICA DOMINICANA	La Postergación del Pago del IVA, los contribuyentes pueden solicitar acuerdos de pago para abonar el impuesto sobre el valor agregado correspondiente a febrero en hasta cuatro cuotas. No Aplica IVA al consumo de electricidad.			Prorrogado el plazo de presentación de la declaración jurada o el pago del impuesto sobre la renta para el año comercial 2019, facilidades de pago, como la posibilidad de pagar en cuotas sin que esto devengue en intereses ni sanciones.	Exención anticipos (pagos provisionales), excepto grandes contribuyentes.
URUGUAY	Diferimiento pago de IVA en cuotas sin recargos (febrero y Marzo), Prorrogas pagos mensuales sin recargos (marzo y abril)			Prorroga de presentación Declaraciones Juradas anuales y Facilidades para que determinados contribuyentes, paguen sus saldos emergentes de las DJ de impuesto a la renta e impuesto al patrimonio en dos cuotas según sus ingresos.	
VENEZUELA	Prorrogas para la declaración y pago de los diversos tributos, Diferimiento de impuesto al Valor Agregado (IVA). Exención del impuesto sobre el valor agregado (IVA) para productos sanitarios claves.	Remisión o suspensión de aplicación de sanciones e intereses por incumplimientos.	Diferimiento de impuesto de importación, tasas de aduana.	Agilización de procesos de reintegros de tributos, diferimiento del pago de los tributos e Incremento del plazo de uso / compensación de las pérdidas fiscales trasladables.	

GUÍA DE DISCUSIÓN

A) ¿Fueron suficientes las medidas tributarias con ocasión de la pandemia?

Quizás no hayan sido lo esperado por las empresas afectadas, pero si se debe reconocer que toda ayuda referida a menores tasas de impuestos y mayor plazo para el pago de los mismos, constituye en sí mismo un gran alivio financiero para los contribuyentes.

B) ¿Los gobiernos actuaron en forma pro activa en las medidas a aplicar?

No todos tuvieron un actuar inmediato, considerando que primero se debía tomar las medidas sanitarias para evitar el aumento de contagios. No obstante ello, podemos entender que cada gobierno y su poder legislativo actuaron con una rapidez mayor a la acostumbrada en los procesos y el debate de las leyes.

C) ¿El sistema financiero de los países actuó oportunamente, en las bajas de tasas?

Los organismos destinados al control y supervisión de la banca, tanto pública como privada, actuaron en su mayoría en forma muy acertada, independiente que los bancos e instituciones financieras ya habían hecho propuestas de suspensión de pago de cuotas de préstamos de consumo y también prórrogas de los dividendos por créditos hipotecarios, desde tres hasta seis meses en ambas situaciones.

D) ¿Desde la perspectiva fiscal, era necesario endeudarse para dar beneficios sociales?

Siempre en situaciones de emergencia se debe recurrir a los financiamientos, más allá de los presupuestos de gasto fiscal ya aprobados.

E) ¿Es positivo para las Pymes que se dictaran leyes con efectos de mediano plazo?

Fueron medidas que hacen ver con mayor tranquilidad el futuro, principalmente en este segmento de empresas que se vieron mayormente afectadas.

F) ¿Ha sido productivo el beneficio laboral del tele trabajo o trabajo on line?

Al parecer existen distintas visiones, ya que desde una mirada empresarial se podría apreciar algunas bajas en la productividad, tanto por menos horas dedicadas al trabajo como por los distractores que tienen los trabajadores en sus hogares; y la mirada del trabajador puede ir en el sentido inverso al percibir que en menos tiempo debe producir lo mismo, con el beneficio de dejar mayor tiempo a su familia o actividades personales.

G) ¿Habrá un cambio significativo en la forma realizar los negocios, por la forma relacionarse y por las plataformas tecnológicas a utilizar?

Ya es una realidad que no solo la forma de hacer negocios, sino también los elementos tecnológicos de comunicación cambiaron mediante plataformas como zoom, team, meeting y otras.

H) ¿Los gobiernos deberán implementar políticas de apoyo e incentivo a la inversión, para poder revertir los resultados negativos que pueden perdurar, por efectos de la pandemia?

Dependerá mucho de las condiciones económicas de los distintos países y la forma en que deberán enfrentar las posibles crisis, donde las medidas tributarias cobran relevancia.

I) ¿La carga tributaria debiera ser disminuida, al menos por tres años post pandemia?

Cada gobierno debe analizar sus sistemas de tributación, sin perder de vista que los tributos son necesarios para el presupuesto y gasto fiscal, para el cumplimiento de planes sociales.

J) ¿Será necesaria una evaluación económica y financiera más permanente de la situación de las empresas, por efectos de la pandemia, para aplicación de nuevas medidas tributarias?

Cada país en general y sus respectivos gobiernos en particular deberán necesariamente, seguir evaluando y monitoreando las variaciones del mercado y sus efectos en los resultados de las empresas, para poder realizar los ajustes tributarios que se requieran.

CONCLUSIONES

Los efectos de la pandemia han sido graves, tanto en la salud de las personas como en el deterioro económico de las mismas, con el agravante que sus reales repercusiones aún no se han visto en su totalidad. En un mundo tan globalizado como el actual, lo que ocurre en cualquier parte del planeta puede generar consecuencias inusitadas o imprevistas, hasta en los lugares más aislados de cualquier país o continente.

El Estado de cada país, o mejor dicho los gobernantes de turno en cada nación, han debido tomar medidas paliatorias para evitar que la situación de los ciudadanos sea vea mayormente afectada, promoviendo ayuda social hacia los más desposeídos, dictando leyes o decretos que favorezcan a las pequeñas y medianas empresas, protegiendo el empleo, a los trabajadores y sus familias, como una forma de hacer menos fuerte el impacto que ha causado el virus covid19, en toda la población a nivel mundial.

La experiencia de los países de nuestro continente, no ha estado ajena a las dificultades de orden económico, laboral y tributario, relacionadas con los efectos e impacto causados por la ya mencionada pandemia, habiéndose tomado las medidas en cada uno de estos importantes aspectos, los que finalmente también generan repercusiones en lo social de cada comunidad.

En los aspectos tributarios, son coincidentes las medidas de ampliación de plazos para realizar las declaraciones administrativas y las declaraciones de pago de impuestos, al mismo tiempo que se dan facilidades para el pago de los mismos sin la aplicación de sanciones (multas), Siendo también muy relevante las rebajas de tasas de impuestos a la renta y pagos provisionales.

Esperemos que las resoluciones adoptadas sean las más adecuadas a cada situación, en beneficio de la sociedad toda, por el bienestar de las personas y sus familias.

REFERENCIAS Y BIBLIOGRAFIA

1. Resumen de exposiciones realizadas por los integrantes de la Comisión Fiscalidad y Tributación en mayo de 2021.
2. Páginas web de los diferentes estamentos gubernamentales en los diversos países analizados.
 - (1) (<https://www.argentina.gob.ar/economia/politicatributaria/covid19>, s.f.)
 - (2) (<https://www.afip.gob.ar/presentaciones-digitales/documentos/>, s.f.)
 - (3) (<https://www.impuestos.gob.bo/>, s.f.) Servicios de Impuestos Nacionales de Bolivia.
 - (4) (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br>, s.f.) Ministerio de Economía de Brasil.
 - (5) (https://www.sii.cl/destacados/sii_educal/, s.f.) Servicios de impuestos Internos Chile.
 - (6) (<https://www.dian.gov.co/atencionciudadano/CulturaContribucion/Paginas/default.aspx>, s.f.) Ministerio de Hacienda Colombia.
 - (7) (<https://www.dgi.gub.uy/wdgi/page?2>, s.f.) Ministerio de Economía y finanzas de Uruguay.
 - (8) (<https://dgii.gov.do/et/Paginas/default.aspx>, s.f.) República Dominicana.
 - (9) (https://www.pwc.com/ve/es/publicaciones/assets/PublicacionesNew/Boletines/Tributo%20en%20Capsula_OCDE-COVID19_Medidas%20Tributarias.pdf & Garcia) Venezuela
3. Textos legales de Impuesto a la Renta, Impuesto al Valor Agregado y Código Tributario, en sus modificaciones pertinentes de Chile.
4. CEPAL (Comisión Económica para América Latina y el Caribe) (2020a), Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe, 2020: la política fiscal ante la crisis derivada de la pandemia de la enfermedad por coronavirus (COVID-19) (LC/PUB.2020/6-P), Santiago.

FLORINDO NÚÑEZ RAMOS



Contador Público

Contador Público con amplia experiencia en temas tributarios y asesorías contables, comprometido con el servicio de calidad, con más de 36 años trabajando de forma independiente, prestando servicios profesionales a pequeñas y medianas empresas, en los ámbitos del comercio, transporte y agrícolas. Paralelamente ha ocupado cargos en el Colegio de Contadores de Chile, a nivel regional y nacional. Al mismo tiempo, activa participación en conferencias interamericanas de contabilidad de la AIC.

Formación Académica

- Instituto Comercial de Rancagua; Título: Contador.
- Instituto Profesional Duoc Pontificia Universidad Católica de Chile, Título: Administrador de Empresas.

Formación Complementaria

- Mayo 2001 Diplomado en Auditoria Tributaria. Universidad de San Andrés.
- Septiembre 2009 Diplomado en Gestión y Planificación Tributaria. Universidad Católica del Maule.
- Análisis Estados Financieros. Universidad Católica de Chile Santiago.
- Participante Destacado en Conferencias Interamericanas de Contabilidad (desde el año 1993 ininterrumpidamente hasta el año 2019).

- Participación en Jornadas de Ciencias Económicas del Conosur, desde el año 1994 hasta el año 2000.
- Participación activa en Congresos Nacionales del Colegio de Contadores de Chile, desde el año 1984 hasta el año 2017, habiendo sido Relator de la Comisión de Auditoría en el año 1998, Expositor de trabajo en la Comisión Tributaria el año 2000, Presidente de la Comisión Organizadora del Congreso Nacional en el año 2002, Presidente de la Comisión Tributaria en el año 2006, Secretario de la Comisión Tributaria en los años 2008 y 2015; y Presidente de la Comisión Organizadora del Congreso Nacional en el año 2017.
- Participante Destacado en diversos Seminarios Nacionales e internacionales.
- Participante Destacado en Jornadas de Ciencias Económicas del Conosur.
- En el año 2000, Autor trabajo sobre “Rol de la profesión en la legalidad de las disposiciones tributarias”. Para Congreso Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G.
- Años 2004 y 2005; Secretario de Comisión Integral de Pequeñas y Medianas Organizaciones.
- Coautor y expositor Trabajo Interamericano “Modelos de Interrelación entre las Asociaciones Profesionales, Empresariales y el Estado.
- Coautor del trabajo “Aprendiendo de las PYMES exitosas”. CIC Salvador de Bahía Brasil 2005.
- Coautor y expositor de Trabajo Interamericano “Financiamiento para Pymes”.
- Coautor de Trabajo interamericano “Contabilidad para Pymes”. CIC Cancún, México 2009.

- Presidente del Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile, Periodo 2010 – 2012.
- Presidente comisión Gipymo de AIC Periodo 2009-2011.
- Presidente comisión Gipymo de AIC Periodo 2011-2013
- Coautor de Trabajos Interamericanos CIC San Juan, Puerto Rico 2011. Aplicabilidad de NIIF para Pymes, Responsabilidad Social y empresarial en las Pymes como elemento de Desarrollo y El Contador como consultor Pymes.
- Coautor Guía de Información Financiera de Normas para las Microempresas.
- Agosto 2000 Análisis Estados Financiero. Universidad Católica de Chile Santiago

Experiencia Laboral

- 1974 – 1985: Organización Contable Meléndez y Cía. Rancagua
- 1985 a la fecha: Desarrolla la profesión en forma independiente asesorando a empresas de la región en diversos rubros

Antecedentes Gremiales

- 1985 – 1991: Tesorero Consejo Regional Lib. B. O'Higgins del Colegio de Contadores de Chile A.G.
- 1991 – 1994: Vicepresidente Consejo Regional Lib. B. O'Higgins del Colegio de Contadores de Chile A.G.
- 1994 – 2009: Presidente Consejo Regional Lib. B. O'Higgins del Colegio de Contadores de Chile A.G.
- 2009 – 2010: Secretario del Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G.

- 2010 – 2012: Presidente del Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A. G
- 2013 : Consejero Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G.
- 2015-2018 : Presidente Consejo Regional Lib. Bdo. O'Higgins del Colegio de Contadores de Chile A.G.
- 2018-2019 : Vicepresidente Técnico del Colegio de Contadores de Chile.
- 2021 : Director Consejo Regional del Lib. Bdo. O'Higgins

Lucilene Florencio Viana



Contador

Formación Académica

- Contadora; Professora; Mestre em Contabilidade e Controladoria pela UFAM;
- Pós-Graduada nas seguintes áreas: Administração Pública, Ciências Contábeis, Auditoria
- Direito Tributário, Auditoria e Controle Interno
- Detentora da Outorga de Mérito Legislativo concedida pela Assembleia Legislativa do Estado do Amazonas

Antecedentes Gremiales

- Conselheira do Conselho Federal de Contabilidade – CFC
- Vice-Presidente de Controle Interno do CFC (10 anos)
- Membro da Academia de Ciências Contábeis do Estado Amazonas – ACCA
- Membro da Academia Brasileira de Contabilidade – ABRACICON;
- Contadora Geral da Prefeitura de Manaus (10 anos)
- Presidente do Conselho de Contabilidade do Amazonas (dois mandatos)

Otras Actividades

- Eleita pela Câmara Municipal de Manaus Mulher Destaque na Sociedade Manauara
- Controladora-Geral Adjunta do Município de Manaus
- Coordenadora do Curso de Ciências Contábeis da Faculdade Martha Falco.

Título

“Medidas implementadas para paliar el impacto económico y tributario del
COVID-19 para las PYMES en Paraguay”

Trabajo Nacional

Área temática:

TRIBUTACIÓN Y FISCALIDAD

Tema

Medidas tributarias de corto y largo plazo para afrontar el impacto del
COVID-19 en las empresas

Tema Específico

Medidas adoptadas por las PYMES

Autor

Lic. Carmen Cantero Fleita

País representado

Paraguay

Presidente de la Comisión Técnica de Tributación y Fiscalidad

José Luis de Velazco Borda, Perú.

Director Nacional

Dr. Ángel Devaca, Paraguay.

Octubre de 2021

Resumen Ejecutivo

La investigación **“Medidas implementadas para paliar el impacto económico y tributario del COVID-19 por las PYMES en Paraguay”** evalúa la forma en que el Paraguay afrontó el impacto del COVID-19, que constituyó un hecho histórico a nivel mundial.

Replantear nuestro sistema de convivencia, introduce el concepto del distanciamiento social, que cambia los modelos de negocio conocidos.

Modificaciones en la demanda de los bienes y servicios (electricidad, conectividad, entrega, saneamiento y productos de limpieza, etc.) y disminuciones de otros (transporte público, turismo, combustibles, entretenimiento, etc.) requieren soluciones inmediatas y sostenibilidad de proveedores; privados o públicos; para asegurar la continuidad de los mismos.

Debido al impacto dramático de la pandemia la economía global, llevo a las autoridades fiscales a tener que adoptar medidas de mitigación coherentes con la respuesta del gobierno a la crisis para proteger la salud de los ciudadanos, cubrir las necesidades y garantizar el menor impacto en los bienes o servicios imprescindibles.

El mayor desafío en este sentido, es aliviar las cargas de los contribuyentes y garantizar que se recauden los recursos necesarios para abordar los gastos de salud ligados a pandemia, pero también cubrir las obligaciones presupuestarias gubernamentales

Palabras Claves

- Acciones
- Medidas
- Impacto
- Pandemia
- PYMES

Introducción

Ante la aparición inesperada del COVID-19 y la declaración de estado de emergencia a nivel mundial, el estado se vio obligado a implementar acciones y medidas que serán abordados como objeto de estudio ya que las mismas han contribuido a reducir los aspectos negativos por debajo del nivel inicial esperado según detalla el boletín remitido desde la cartera fiscal. A fines del cierre fiscal 2020, el Ministerio de Hacienda confirmó Paraguay presentó una contracción económica de alrededor del 1%, convirtiéndose de esta manera en el país con menor grado de impacto económico de la pandemia del COVID-19 en la región, según el último informe. Al cierre del año fiscal 2020, el Ministro de Hacienda, Oscar Llamosa reiteró, que las perspectivas para el año 2021 son favorables, especialmente si los niveles de transmisión no aumentan y no se surgen otras medidas sanitarias, “Creemos que el año que viene la economía va a tener números positivos en torno al 4%”

Del mismo modo, el Ministerio de Hacienda cerró el 2020 con un déficit fiscal de -6,2% del Producto Interno Bruto (PIB), con un nivel de inversión del 3,6% del PIB. A partir de julio 2020 los ingresos tributarios tuvieron resultado positivo del impulso aplicado en gran parte por la SET.

Este déficit se debe únicamente a las medidas temporales y excepcionales adoptadas para combatir y disminuir el impacto del COVID-19. Con estas medidas Paraguay sigue siendo uno de los países con niveles menos endeudados.

Antecedentes

La pandemia del COVID-19 ha afectado a la economía mundial y el Paraguay no es una excepción. Empresas de diferentes rubros han sido brutalmente afectadas por una variedad de medidas de salud para proteger y contener a la población, que obligaron a las empresas a enfrentar una variedad de situaciones sin precedentes que impactaron en su economía.

Sin olvidan el impacto negativo de esta pandemia en las ventas en la mayoría de las PYMES, como resultado, muchas de ellas y por su capacidad de adaptación han tenido que contar con plazos de pagos más largos o modificar su oferta de productos/servicios. El Gobierno Nacional estableció un “Plan Estratégico de Promoción y Formalización para la Competitividad y Desarrollo de las PYMES 2018-2023” que es una herramienta que busca mejorar las condiciones, el desarrollo y competitividad de las PYMES promoviendo la simplificación de

trámites y así generar un entorno favorable para el emprendedurismo. A partir de marzo del 2020 la Subsecretaría de Tributación, adopto medidas tributarias para apoyar a las PYMES.

Importancia

El documento abarca un análisis de contexto tributario de la situación del Paraguay, durante la pandemia y las medidas a nivel país para contener la propagación COVID-19, estas; tienen efectos sobre la actividad económica de aproximadamente 360 empresas paraguayas que han cerrado sus puertas o reducido sus operaciones, mientras que otras han logrado adaptarse, al menos temporalmente. Por ello resulta relevante exponer las medidas de contención a nivel tributario en Paraguay desde marzo hasta el cierre fiscal del 2020.

Objetivos, alcance y limitaciones de la investigación

Con esta investigación se busca mostrar las principales medidas implementadas para paliar el impacto económico y tributario del COVID-19 por las PYMES en Paraguay desde marzo hasta diciembre del 2020, para afrontar el impacto del COVID-19 por las PYMES.

Cabe señalar que la distancia social implica altos costos económicos provocados por las pérdidas en que incurren las empresas como consecuencia del cierre parcial o permanente; las personas debido a la disminución en sus ingresos y el desempleo.

El gobierno por el descenso en la recaudación fiscal. El alcance del presente trabajo es ilustrar las medidas aplicadas por la SET a los PYMES para sostener el consumo de las personas, preservar los empleos, disminuir el quiebre de las empresas; de forma de que se mantenga el potencial de crecimiento de la economía en el largo plazo y el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

La SET no ha proporcionado informaciones precisas, sino que las estadísticas publicadas se basan en datos referenciales sobre encuestas a contribuyentes y estadísticas de la página de dicha entidad. Se deben tener en cuenta un escenario menos positivo, si las medidas de confinamiento social actualmente aplicadas funcionarían en casos de rebrote.

Desarrollo del tema

Marco Teórico

Para analizar las Medidas implementadas para paliar el impacto económico y tributario del COVID-19 por las PYMES en Paraguay nos cuestionamos:

- ¿Se mantuvieron los controles tributarios y procesos de cobranza?
- ¿Es posible cuantificar las oscilaciones de los ingresos por los diferentes impuestos en el ejercicio 2020 con las medidas adoptadas?

- ¿Las facilidades de pago que estableció la administración tributaria para el cumplimiento de las obligaciones del 2020, fueron efectivas?
- ¿Hubo exoneraciones en las contravenciones y multas?
- ¿Cuán flexible fueron plazos para fomentar cumplimiento de las obligaciones?
- ¿Cuales son las medidas reglamentarias desde marzo 2020 teniendo en cuenta la importancia de generar impuestos para la recaudación del país?
- ¿Qué nuevas implementaciones de tramites en línea se realizaron?
- ¿Cuáles fueron las reducciones de los impuestos para estimular la importancia y el comercio fronterizo?

Metodología

El presente trabajo abarca un análisis sintético de la situación de Paraguay; durante la pandemia.

El informe se limita al análisis sobre las PYMES y promoviendo a diversos sectores a la reflexión y análisis colectivo dentro del área socio económico que permita transitar hacia una reacción global, participativa y especialmente integral que no deje a nadie atrás. En los siguientes puntos, se plasma la situación del Paraguay ante el impacto que la pandemia está dando a las empresas en su actividad económica.

Incertidumbre de crecimiento

En 2019, Paraguay sufrió choques internos y externos. Fue un año caracterizado por la inestabilidad política dada por un probable juicio político al presidente de la República del Paraguay, la reforma tributaria en un entorno político débil y disminución de la demanda interna.

En cuanto al contexto internacional, las tensiones comerciales entre China y Estados Unidos afectaron el precio de las materias primas y estos a los flujos comerciales a nivel mundial y causaron depreciaciones cambiarias a nivel regional. La combinación de estos factores de acuerdo con cifras del Banco Central del Paraguay (BCP), mantuvo el Producto Interno Bruto (PIB) en el mismo nivel registrado en el año 2018.

Luego de un primer semestre recesivo, donde el PIB cayó 3,0%, el gobierno implemento un plan de obras públicas a partir del mes de agosto 2019, con lo cual buscaba apuntalar la actividad real. El PIB creció 3,1% en la segunda mitad del año. El crecimiento a finales del 2019 fue de 0,0%.

Por su parte, la política monetaria tuvo un sesgo restrictivo en su accionar, pesa a la reducción en la actividad económica, durante el primer semestre del año, y la inflación del 2,8% por debajo del valor central del rango meta establecido ($4\% \pm 2$ puntos porcentuales).

Comportamiento económico sectorial.

En cuanto a los sectores económicos, en base a los datos emitidos por el Banco Central del Paraguay (BCP), destacan que los sectores con mayores caídas interanuales en su producción fueron electricidad y agua 11,2%, agricultura 4,9%, manufactura 1,0% y comercio 0,4%. En particular la producción de energía se vio afectada por la baja afluencia hídrica observada en el Río Paraná. Por su parte, el área agrícola se vio afectada por la baja internacional en el precio de la soja, asociada tanto a las tensiones comerciales entre China y E.E.U.U como el brote de la fiebre porcina africana en China, que es el mayor comprador del producto mencionado en el mundo y es destinado al forraje de sus animales.

Pero, además interviniendo factores climáticos como sequías leves e inundaciones que impactaron en los niveles de productividad de varios cultivos, especialmente en los de verano.

De hecho, la Cámara Paraguaya de Procesadores de Oleaginosas y Cereales (CAPPRO) señala que el rendimiento del área de siembra se redujo desde 2,90 toneladas/ha en el 2018 a 2,37 toneladas/ha en el 2019, de manera que se pasó de 9,81 millones de toneladas cosechadas en 2018 a 8,84 millones en 2019. En relación con los agricultores locales, la incertidumbre de los precios de sésamo y mandioca ha reducido los incentivos, estas condiciones se interponen por lo cual, no se observó expansión de cultivos, ni aumento en los rendimientos, ni mejora en los ingresos.

En cuanto a la producción en Paraguay, el foco principal está en el comercio de productos agrícolas, frigoríficos, autopartes, textiles y productos farmacéuticos.

Estos tres últimos sectores son integrantes de la industria maquiladora y algunos, además; reciben beneficios fiscales adicionales de La Cámara Paraguaya de Proveedores de Bienes; Servicios y Afines (CAPPRO) en lo concierne a la agricultura, durante el 2019, revelo datos retroceso interanual de 7,7% en el procesamiento de oleaginosas la capacidad de molienda disminuyo 80%. Por su parte, la industria cárnica registro una disminución de 5,9% en la faena. Según estadísticas del Ministerio de Industria y Comercio (MIC), para 2019 en la industria maquiladora, se registró una aprobación de 33 proyectos, con una inversión de USD 54,7 millones, y la creación estimada de 1.723 plazas laborales, lo que se encuentra por debajo de lo observado el año anterior. El número de proyectos aprobados escaso (31) al capital de inversión estimado (USD 86,0 millones) y la creación de empleo (1.940), son elevados.

De acuerdo a la Ley de incentivos fiscales, se han aprobado 76 proyectos en el parque industrial, que prevén generar 3.871 puestos de trabajo y se espera una inversión de aproximadamente USD 318,6 millones. En 2018, se aprobaron 71 nuevas empresas, que a partir de USD 163,3 millones que crearon 2.052 puestos de trabajo.

En este punto hay que señalar que, la mayor parte de estos planes de inversión correspondió a ampliaciones del proyecto original, en otras palabras, no significo en establecimiento de una nueva empresa. También debe agregarse que algunos proyectos están gravados bajo el régimen de maquila y reciben incentivos fiscales por esta vía.

El sector comercial sufrió los embates de la corrida cambiaria que incubada en Argentina desde el año 2018.

Como resultado, el número de turistas provenientes del país vecino disminuyó desde 1,6 millones a 1,2 millones anuales, lo cual afectó al volumen de ventas comerciales, especialmente en tiendas departamentales de prendas de vestir.

Así mismo, debido a la mencionada disminución en las ventas, las ventas de automóviles que cayó en promedio 10,2%, así como la de combustible 3,6%.

Marco Reglamentario de las Principales Medidas

- Resolución General N°44/2020 SET 13/03/2020.
- Decreto N° 3.457/2020 SET 16/03/2020.
- Resolución General N°45/2020 SET 16/03/2020.
- Resolución General N°46/2020 SET 20/03/2020.
- Resolución General N°47/2020 SET 23/03/2020.
- Decreto N°3.480/2020 23/03/2020.
- Ley 6.524/2020 26/03/2020
- Resolución General N°48/2020 SET 30/03/2020.

- Resolución General N°49/2020 SET 31/03/2020.
- Resolución General N°50/2020 SET 07/04/2020.
- Resolución General N°51/2020 SET 13/04/2020.
- Decreto N°3.541/2020 MIC 20/04/2020.

Marco Legal

Principales medidas adoptadas por el gobierno Paraguayo.

Medidas decretadas por el Poder Ejecutivo e impulsadas por la Subsecretaria de Estado de Tributación, en el marco del proceso de implementación de acciones preventivas ante de riesgo de expansión del COVID -19 en el territorio nacional.

Decreto N° 3.457/2020

POR EL CUAL SE ESTABLECE UN RÉGIMEN EXCEPCIONAL DE FACILIDADES DE PAGO DEL IMPUESTO A LA RENTA DEL SERVICIO DE CARÁCTER PERSONAL (IRP) Y SE DISPONE UN PERÍODO DE REGULARIZACIÓN PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE CARÁCTER FORMAL.

Se estableció **hasta el 30 de abril de 2020** un régimen excepcional y transitorio de **Facilidades de Pago** para que el contribuyente del **IRP** pague o regularice esta obligación, correspondiente al Ejercicio Fiscal cerrado al 31 de diciembre de 2019 y de ejercicios anteriores; para lo cual se aplicarán las siguientes reglas:

<p>a) Entrega inicial mínima equivalente al veinte por ciento (20%) de la deuda.</p> <p>b) Tasa de interés anual de financiación del cero por ciento (0%).</p> <p>c) Hasta cinco (5) cuotas mensuales.</p>
<p>Se estableció excepcionalmente que hasta el 30 de junio de 2020 no será aplicable la sanción por incumplimiento de deberes formales (contravención), incluidas las dispuestas en la RG N° 13/2019 (Multas y Contravenciones) para aquellos contribuyentes que cumplan con sus obligaciones tributarias de manera tardía, hasta dicha fecha.</p>
<p>Decreto N° 3.477/2020</p>
<p>POR EL CUAL SE DISPONE UN RÉGIMEN ESPECIAL EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) SOBRE DETERMINADOS PRODUCTOS SENSIBLES, EN EL MARCO DE LA EMERGENCIA EPIDEMIOLÓGICA.</p>
<p>Se dispuso un Régimen Especial en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicable al momento de la importación y enajenación en el mercado local de determinados insumos médicos tales como: tapabocas, mascarillas, hipoclorito de sodio y batas químicas, en el marco de la emergencia epidemiológica.</p>
<p>Se determinará el IVA aplicando la tasa del diez por ciento (10%) sobre el cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en el primer párrafo del Artículo 85 de la referida Ley N° 6.380/2019, con vigencia hasta el 30 de junio de 2020.</p>
<p>Decreto N° 3.480/2020</p>
<p>POR EL CUAL SE ESTABLECE UN RÉGIMEN EXCEPCIONAL Y TRANSITORIO DE FACILIDADES DE PAGO PARA EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES CORRESPONDIENTES AL IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES COMERCIALES, INDUSTRIALES O DE SERVICIOS (IRACIS) Y DEL IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES AGROPECUARIAS (IRAGRO), CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO FISCAL 2019 Y SE PRORROGA EL VENCIMIENTO DEL PRIMER ANTICIPO DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL (IRE).</p>
<p>Se estableció un régimen excepcional y transitorio de Facilidades de Pago del Ejercicio Fiscal 2019, para que</p>

<p>los contribuyentes del IRACIS e IRAGRO cumplan con sus obligaciones aplicando las siguientes reglas:</p> <p>a) Entrega inicial mínima equivalente al veinte por ciento (20%) de la deuda.</p> <p>b) Tasa de interés anual de financiación del cero por ciento (0%).</p> <p>c) Hasta cinco (5) cuotas mensuales.</p>
<p>Tiene vigencia hasta el 31 de mayo de 2020.</p>
<p>Se prorrogó hasta el mes de julio de 2020 las fechas de vencimiento para el pago del primer anticipo del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), correspondiente al Ejercicio Fiscal 2020.</p>
<p style="text-align: center;">Decreto N° 3.529/2020</p> <p>POR EL CUAL SE MODIFICA, EN FORMA PARCIAL, EL ANEXO AL DECRETO N° 6655 DEL 30 DE DICIEMBRE DE 2016 Y SUS DECRETOS MODIFICATORIOS; Y SE AMPLÍA LA NÓMINA DE PRODUCTOS BENEFICIADOS POR EL DECRETO N° 3477 DEL 20 DE MARZO DE 2020, «POR EL CUAL SE DISPONE UN RÉGIMEN ESPECIAL EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) SOBRE DETERMINADOS PRODUCTOS SENSIBLES, EN EL MARCO DE LA EMERGENCIA EPIDEMIOLÓGICA».</p>
<p>Se amplió la lista de insumos médicos sujetos al Régimen Especial en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicable al momento de la importación y enajenación en el mercado local, en el marco de la emergencia epidemiológica.</p>
<p>Se estableció excepcionalmente que la aplicación de los niveles arancelarios que constan en el Anexo al presente Decreto tendrá vigencia hasta el 30 de setiembre de 2020.</p>
<p style="text-align: center;">Decreto N° 3.541/2020</p> <p>POR EL CUAL SE POSTERGA LA ENTRADA EN VIGENCIA DEL ARTÍCULO 16 DEL ANEXO AL DECRETO N° 3109/2019, «POR EL CUAL SE REGLAMENTA EL IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO (ISC) ESTABLECIDO EN LA LEY N° 6380/2019, "DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL"».</p>

Se postergó la entrada en vigencia **hasta el 1 de julio de 2020**, del Artículo 16 del Anexo al Decreto N° 3109/2019 (ISC).

En ocasión de la importación de Nafta Virgen **hasta el 30 de junio de 2020**, el ISC se liquidará y abonará en la Dirección Nacional de Aduanas, tomando como base el valor aduanero expresado en moneda extranjera determinado por el servicio de valoración aduanera y se aplicará la tasa prevista en el Artículo 11 del Anexo del Decreto N° 3109/2019.

Decreto N° 3.667/2020

POR EL CUAL SE POSTERGA POR EL CUAL SE POSTERGA LA ENTRADA EN VIGENCIA DE LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA PERSONAL (IRP) AL MOMENTO DEL PAGO DE LOS PREMIOS EN DINERO DE JUEGOS ESTABLECIDOS EN LA LEY N° 1016/1997, ASÍ COMO DE LA RETENCIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA DE NO RESIDENTES (INR) EFECTUADA POR PARTE DE LAS ENTIDADES INTERMEDIARIAS PARA LA PROVISIÓN DE SERVICIOS DIGITALES DE PROVEEDORES DEL EXTERIOR, Y DE LA PERCEPCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LA UTILIZACIÓN DE TARJETAS DE CRÉDITO O DÉBITO PARA ADQUIRIR SERVICIOS DIGITALES DE PROVEEDORES DEL EXTERIOR.

Se estableció la **postergación de la entrada en vigencia hasta el 1 de enero de 2021**, de la retención del IRP por las rentas provenientes de premios de casinos, apuestas deportivas, de premios de juegos de loterías, rifas, sorteos, bingos y demás juegos de suerte o de azar definidos en la Ley N° 1016/1997.

Se estableció la **postergación de la entrada en vigencia hasta el 1 de enero de 2021**, de la retención del INR a ser efectuadas por las entidades bancarias, financieras, casas de cambio, cooperativas, procesadoras de pago o entidades similares que intermedien para la provisión de servicios digitales de proveedores del exterior.

Se estableció la **postergación de la entrada en vigencia hasta el 1 de enero de 2021** de las disposiciones relativas a la obligatoriedad de las percepciones del IVA a ser efectuadas por las entidades bancarias, financieras, casas de cambio, cooperativas, procesadoras de pago o entidades similares, al momento de la adquisición desde el territorio nacional de servicios digitales de personas domiciliadas o entidades constituidas en el exterior del país.

Decreto N° 3.735/2020

POR EL CUAL SE MODIFICAN TEMPORALMENTE LAS TASAS DEL IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO PARA DETERMINADOS PRODUCTOS COMPRENDIDOS EN LA LEY N° 6380/2019 “DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL”.

Se dispone la **modificación temporal de las tasas impositivas del ISC**, para bebidas con graduación alcohólica superior al 10% hasta el 30% Vol. a 20° grados Celsius, y con graduación alcohólica superior al 30% Vol. a 20° Celsius, a una tasa del 7%.

Para máquinas automáticas para tratamiento o procesamiento de datos y sus unidades, entre otros, como así también para aparatos de telefonía celular y terminales portátiles, a una tasa del 0,5%.

Las tasas impositivas previstas en los artículos 9° y 12 del Anexo al Decreto N° 3109/2019 serán aplicadas a partir del 01 de enero del 2021.

Decreto N° 3.739/2020

POR EL CUAL SE DISPONE UN RÉGIMEN ESPECIAL EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) SOBRE DETERMINADOS BIENES DE VALOR ARTÍSTICO Y SE ESTABLECEN MEDIDAS TRANSITORIAS PARA SU LIQUIDACIÓN.

Se dispone un Régimen Especial en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicable al momento de la enajenación en el mercado local de los bienes de valor artístico elaborados mediante procesos predominantemente manuales, por artesanos o empresas artesanas inscriptos en el Registro de Artesanos del Instituto Paraguayo de Artesanía.

En el cual se establece que cuando el contribuyente del IVA enajene los bienes comprendidos en el Artículo 1° del presente Decreto, liquidará e ingresará el impuesto aplicando la tasa del diez por ciento (10%) sobre el cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en el primer párrafo del Artículo 85 de la Ley N° 6380/2019.

Decreto N° 3.740/2020

POR EL CUAL SE ESTABLECE UN RÉGIMEN EXCEPCIONAL DE FACILIDADES DE PAGO DEL IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES COMERCIALES, INDUSTRIALES O DE

SERVICIOS (IRACIS) Y DEL IMPUESTO A LAS RENTAS DE LAS ACTIVIDADES AGROPECUARIAS (IRAGRO); Y SE PRORROGA EL PERÍODO DE REGULARIZACIÓN PARA EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE CARÁCTER FORMAL.

Se establece un régimen excepcional y transitorio de Facilidades de Pago, correspondiente al Ejercicio Fiscal 2019, para que los contribuyentes del Impuesto a las Rentas de las Actividades Comerciales, Industriales o de Servicios (IRACIS) y del Impuesto a las Rentas de las Actividades Agropecuarias (IRAGRO) cumplan con sus obligaciones, para lo cual se aplicarán las siguientes reglas:

- a) Entrega inicial mínima equivalente al veinte por ciento (20%) de la deuda.
- b) Tasa de interés anual de financiación del cero por ciento (0%).
- c) Hasta cuatro (4) cuotas mensuales.

Decreto N° 3.742/2020

POR EL CUAL SE AMPLÍA EL RÉGIMEN DE DEPÓSITO ADUANERO Y SE ESTABLECE “EL RÉGIMEN DE DEPÓSITO ADUANERO PRIVADO PARA TURISMO”.

Se establece el Régimen de Depósito Aduanero privado Comercial para Turismo para la comercialización exclusivamente en las ciudades fronterizas de Encarnación, Ciudad del Este, Saltos del Guaira y Pedro Juan Caballero, de mercaderías importadas a consumo de personas físicas no domiciliadas en el país.

En el que valor máximo de comercialización será de 1000 dólares americano por persona.

Decreto N° 3.768/2020

POR EL CUAL SE PRORROGA LA VIGENCIA DEL RÉGIMEN DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL (IRE) PARA PEQUEÑOS PRODUCTORES AGROPECUARIOS PREVISTO EN EL DECRETO N° 3276/2020, Y SE MODIFICA EL ARTÍCULO 11 DEL ANEXO DEL DECRETO N° 3182/2019.

Se estableció la prórroga de la vigencia del régimen de liquidación del Impuesto a la Renta Empresarial (IRE), para pequeños productores agropecuarios hasta el 31 de diciembre del 2020.

Decreto N° 3.781/2020

POR EL CUAL SE MODIFICA EL ARTÍCULO 4° DEL DECRETO N° 1931/2019, «POR EL CUAL SE ESTABLECE UN RÉGIMEN ESPECÍFICO DE LIQUIDACIÓN DE TRIBUTOS INTERNOS EN LA IMPORTACIÓN DE DETERMINADOS BIENES PARA SU COMERCIALIZACIÓN A PERSONAS FÍSICAS NO DOMICILIADAS EN EL PAÍS», Y SE AUTORIZA EXCEPCIONALMENTE LAS OPERACIONES DE ENAJENACIÓN DE BIENES BAJO EL RÉGIMEN DE TURISMO A PERSONAS FÍSICAS EXTRANJERAS NO RESIDENTES VÍA PRESENCIAL, ELECTRÓNICA O TECNOLÓGICA EQUIVALENTE.

En el cual se establece en forma excepcional que, hasta el 31 de diciembre de 2020, la base imponible del IVA al momento de la importación de bienes comprendidos en el Anexo al Decreto N° 1931/2019, se reduce al 10% del monto previsto en el numeral 7) del Artículo 85 de la Ley N° 6380/2019.

Decreto N° 3.785/2020

POR EL CUAL SE MODIFICAN LOS ARTÍCULOS 16 Y 17 DEL ANEXO AL DECRETO N° 3109/2019, «POR EL CUAL SE REGLAMENTA EL IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO (ISC) ESTABLECIDO EN LA LEY N° 6380/2019, "DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL"».

Se estableció la modificación el Artículo 16 del Anexo del Decreto N° 3109/2019.

En ocasión de la importación de Nafta Virgen el ISC se liquidará y abonará en la Dirección Nacional de Aduanas tomando como base imponible el 60% del precio promedio de venta en boca de expendio al público consumidor de la Nafta de 85 octanos, al cual se aplicará la tasa del 24% prevista en el Artículo 11 del Anexo del Decreto N° 3109/2019.

Decreto N° 3.881/2020

POR LA CUAL SE DISPONE LA IMPLEMENTACION DE REGÍMENES ESPECIALES Y TRANSITORIOS EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) SOBRE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE ALOJAMIENTO EN HOTELES, RESTAURANTES, ABASTECIMIENTO DE EVENTOS, PAQUETES TURÍSTICOS CON DESTINO EN EL PAÍS Y ARRENDAMIENTO DE INMUEBLES PARA DICHOS FINES, Y SE ESTABLECEN MEDIDAS TRANSITORIAS PARA SU LIQUIDACIÓN.

Se dispone un **Régimen Especial y Transitorio en el IVA** en la prestación de servicios de alojamiento en hoteles, restaurantes y abastecimiento de eventos en el mercado local, así como en la enajenación de paquetes turísticos con destino en el país.

Según este Régimen se establece que, cuando el contribuyente del IVA que preste los servicios y enajene los bienes comprendidos en el Artículo 2° del presente Decreto, liquidará e ingresará el impuesto aplicando la tasa del diez por ciento (10%) sobre el cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en el primer párrafo del Artículo 85 de la Ley N° 6380/2019.

Lo dispuesto en el presente Decreto **entrará en vigor desde el 01 de agosto de 2020 y estará vigente hasta el 30 de junio de 2021.**

Decreto N° 3.913/2020

POR EL CUAL SE REGLAMENTA LA IMPLEMENTACIÓN DEL PROGRAMA DE ASISTENCIA DEL ESTADO DENOMINADO PYTYVO 2.0, ESTABLECIDO EN LA LEY N° 6587/2020, "QUE ESTABLECE EL PROGRAMA "PYTYVO 2.0" COMO SALVAGUARDA DE LOS INGRESOS DE LOS TRABAJADORES EN SITUACIÓN DE INFORMALIDAD CON ÉNFASIS EN CIUDADES DE FRONTERA, Y OTRAS MEDIDAS QUE IMPULSEN LA ECONOMÍA NACIONAL"

Se **establece el alcance del subsidio, así como los requisitos formales y materiales** para que los beneficiarios del Programa de Asistencia dispuesto por Ley N° 6587/2020 puedan acceder al subsidio acordado por dicha Ley.

Se establece que **el mecanismo de solicitud** será único y exclusivamente a distancia y por vía electrónica.

Se **designa a la Dirección General de Pensiones No Contributivas**, dependiente de la Subsecretaría de Estado de Administración Financiera del Ministerio de Hacienda, como autoridad de aplicación del presente subsidio.

Para la gestión y el pago del subsidio, **se autoriza al Ministerio de Hacienda a la utilización del saldo no ejecutado** hasta el monto de USD 125.000.000 proveniente del Fondo Social previsto en el artículo 23 de la Ley N° 6524/2020, y de los recursos destinados para el MSP y BS previstos en el artículo 33 de la citada Ley.

Decreto N° 3.966/2020

POR EL CUAL SE ESTABLECE UN RÉGIMEN EXCEPCIONAL Y TRANSITORIO PARA LA

REGULARIZACIÓN DE DETERMINADAS DEUDAS IMPOSITIVAS.
<p>Se implementa un Régimen Excepcional y Transitorio para la regularización de determinadas deudas impositivas. El mencionado régimen establece un 0% de recargo o interés hasta el 31 de enero de 2021 para obligaciones tributarias vencidas correspondientes a periodos fiscales mensuales cerrados a diciembre de 2019 y las de ejercicios fiscales cerrados al 30 de junio de 2019, referidas a:</p> <p>Certificados de deuda en gestión de cobro por parte de la Abogacía del Tesoro.</p> <p>Determinaciones tributarias y sanciones en trámite en sede jurisdiccional.</p> <p>Determinaciones tributarias y sanciones en procesos de gestión de cobro por parte de la SET.</p> <p>Deudas impositivas y accesorios legales identificados y auto declarados por el contribuyente.</p>
<p>Se establece un Régimen de Facilidades de Pago para determinadas deudas impositivas con un interés anual de financiación del 0% y del 9%, y entrega mínima inicial requerida del 10% de la deuda, hasta 48 cuotas mensuales. Para deudas superiores a ₡ 500 millones, hasta 60 cuotas mensuales.</p>
Decreto N° 3.967/2020
<p>POR EL CUAL SE DISPONE UN RÉGIMEN ESPECIAL Y TRANSITORIO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) SOBRE LA PRESENTACIÓN DE SERVICIOS DE ALOJAMIENTO RURAL, DE TRANSPORTE TURÍSTICO, DE GUÍAS DE TURISMO Y DE ORGANIZACIÓN DE EVENTOS.</p>
<p>Se dispone un Régimen Especial y Transitorio en el IVA en la prestación de servicios de alojamiento rural, transporte turístico, guía de turismo y organización de eventos comerciales, empresariales, convenciones, conferencias, artísticos, espectáculos, de productores o de empresarios de eventos en vivo. Según este Régimen se establece que, cuando el contribuyente del IVA que preste los servicios comprendidos en el Artículo 1° del presente Decreto, liquidará e ingresará el impuesto aplicando la tasa del diez por ciento (10%) sobre el cincuenta por ciento (50%) del monto previsto en el primer párrafo del Artículo 85 de la Ley N° 6380/2019. Este Régimen entrará en vigor a partir del 1 de setiembre de 2020 y estará vigente hasta el 30 de junio de 2021.</p>
Decreto N° 4.011/2020
<p>POR EL CUAL SE MODIFICAN LOS ARTÍCULOS 2° Y 3° DEL DECRETO N°3966/2020, POR EL CUAL</p>

<p>SE ESTABLECE UN RÉGIMEN EXCEPCIONAL Y TRANSITORIO PARA LA REGULARIZACIÓN DE DETERMINADAS DEUDAS IMPOSITIVAS</p>
<p>Se establece la modificación de los artículos 2° y 3° del Decreto N° 3966/2020.</p> <p>Se dispone que el Régimen de Facilidades de Pago dispuesto por el artículo 2° Decreto N° 3966/2020, aplicable a determinadas deudas impositivas, comprenderá un interés anual de financiación del 0% y entrega mínima inicial requerida del 10% de la deuda, hasta 48 cuotas mensuales.</p> <p>Para deudas superiores a ₡ 500 millones, hasta 60 cuotas mensuales.</p>
<p style="text-align: center;">Decreto N° 4426/2020</p> <p>POR EL CUAL SE ESTABLECE TRANSITORIAMENTE UN RÉGIMEN ESPECIAL DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA), PARA LAS EMPRESAS DE TRANSPORTE PÚBLICO DE PASAJEROS DE MEDIA Y LARGA DISTANCIA.</p>
<p>Se dispone en forma transitoria un régimen especial de liquidación del IVA para empresas de transporte público de pasajeros de media y larga distancia.</p> <p>Se establece que las empresas de transporte público de pasajeros de media y larga distancia, como así también aquellos servicios de transporte urbanos e interurbanos que sobrepasen en su itinerario ida y vuelta 100 km a nivel nacional, liquidarán e ingresarán mensualmente el Impuesto al Valor Agregado (IVA) aplicando la tasa del 10% sobre el 7,5% de los ingresos brutos generados por cada vehículo.</p> <p>Este régimen estará vigente hasta el 31 de diciembre del 2020</p>
<p style="text-align: center;">Decreto N° 4634/2020</p> <p>POR EL CUAL SE ESTABLECE UN RÉGIMEN ESPECIAL DE LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) EN LA ENAJENACIÓN Y PRESTACIÓN DE DETERMINADOS BIENES Y SERVICIOS.</p>
<p>Se establece un régimen especial en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) al momento de la enajenación de auto vehículos usados y en la prestación de servicios de reaseguros previstos en el inciso c), numeral 2), del artículo 81</p>

de la Ley 6380/2019.

Dispone que el contribuyente del IVA que enajene vehículos usados liquidará e ingresará el impuesto aplicando la tasa del 10% sobre el 30% del monto previsto en el primer párrafo del artículo 85 de la Ley 630/2019.

Asimismo, dispone que cuando una empresa aseguradora residente en el país contrate un reaseguro cubierto por una entidad residente en el exterior, aquella actuará como agente de retención del IVA al momento del pago o puesta a disposición los fondos.

La base imponible constituirá el 10% del precio de la operación.

Decreto N° 4643/2020

POR EL CUAL SE MODIFICA EL ARTÍCULO 2° DEL DECRETO N° 3781/2020, «POR EL CUAL SE MODIFICA EL ARTÍCULO 4° DEL DECRETO N° 1931/2019, "POR EL CUAL SE ESTABLECE UN RÉGIMEN ESPECÍFICO DE LIQUIDACIÓN DE TRIBUTOS INTERNOS EN LA IMPORTACIÓN DE DETERMINADOS BIENES PARA SU COMERCIALIZACIÓN A PERSONAS FÍSICAS NO DOMICILIADAS EN EL PAÍS", Y SE AUTORIZA EXCEPCIONALMENTE LAS OPERACIONES DE ENAJENACIÓN DE BIENES BAJO EL RÉGIMEN DE TURISMO A PERSONAS FÍSICAS EXTRANJERAS NO RESIDENTES VÍA PRESENCIAL, ELECTRÓNICA O TECNOLÓGICA EQUIVALENTE».

Se establece excepcionalmente, **hasta el 30 de abril de 2021** que la base imponible del IVA al momento de la importación de bienes comprendidos en el Anexo al Decreto N° 1931/2019 será del 10% del monto previsto en el primer párrafo del numeral 7) del artículo 85 de la Ley N° 6380/2019.

Decreto N° 4771/2021

POR EL CUAL SE MODIFICAN TEMPORALMENTE LAS TASAS DEL IMPUESTO SELECTIVO AL CONSUMO PARA DETERMINADOS PRODUCTOS COMPRENDIDOS EN LA LEY N° 6380/2019, «DE MODERNIZACIÓN Y SIMPLIFICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL».

Dispone modificar temporalmente las tasas impositivas del Impuesto Selectivo al Consumo sobre determinados bienes, establecidos en el artículo 9° del Anexo al Decreto N° 3109/2019, las cuales estarán vigentes **hasta el 31 de marzo del 2021**.

Decreto N° 4772/2021

POR EL CUAL SE PRORROGA EL PLAZO DE VIGENCIA ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 4° DEL DECRETO N° 3742/2020, «POR EL CUAL SE AMPLÍA EL RÉGIMEN DE DEPÓSITO ADUANERO Y SE ESTABLECE EL "RÉGIMEN DE DEPÓSITO ADUANERO PRIVADO COMERCIAL PARA TURISMO"».

Se dispone **la prórroga del plazo de vigencia el 30 de abril del 2021** de lo establecido en el artículo 4° del Decreto N° 3742/2020 por el cual se amplía el régimen de depósito aduanero y establece el régimen de depósito aduanero privado comercial para turismo.

**RESOLUCIONES GENERALES EMITIDAS POR LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE
TRIBUTACIÓN**

RESOLUCIÓN GENERAL N° 43/2020

POR LA CUAL SE IMPLEMENTAN MEDIDAS ADMINISTRATIVAS EN EL MARCO DE LA VIGENCIA DEL DECRETO N° 3.442/2020 «POR EL CUAL SE DISPONE LA IMPLEMENTACIÓN DE ACCIONES PREVENTIVAS ANTE EL RIESGO DE EXPANSIÓN DEL CORONAVIRUS (COVID-19) AL TERRITORIO NACIONAL».

Se suspendió las actividades con el público en las Plataformas de Atención al Contribuyente (PAC) hasta el 26 de marzo de 2020.

Se estableció medidas excepcionales para la realización de **trámites virtuales ante la SET** vigentes hasta el 26 de marzo de 2020, tales como inscripción y actualización de datos en el RUC; solicitudes de cancelación del RUC.

Las consultas referentes a temas impositivos, uso del Marangatu y otros, son atendidas únicamente a través del Call Center o electrónicamente.

Cuando surja una diferencia a favor del Fisco con relación a los créditos fiscales solicitados por el Régimen Acelerado, la misma será cobrada por la SET mediante Ejecución de la garantía bancaria, en cuyo caso la notificación al solicitante se realizará a través del Buzón Tributario Marandu y a la Entidad Garante a través del correo institucional.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 45/2020

POR LA CUAL SE IMPLEMENTAN MEDIDAS ADMINISTRATIVAS CON EL FIN DE COADYUVAR EN LAS ACCIONES PREVENTIVAS ANTE EL RIESGO DE EXPANSIÓN DEL CORONAVIRUS (COVID-19) ENCARADAS POR EL GOBIERNO NACIONAL.

Dispuso que los Certificados de Cumplimiento Tributario (CCT) hasta el 30 de junio de 2020 tendrán una **validez de noventa (90) días corridos**.

Se **pospuso el plazo para la presentación de los Libros de Compras y Ventas (Hechauka)**, correspondientes a los meses de marzo, abril y mayo de 2020.

En el mes de junio de 2020 la SET establecerá un calendario de regularización para la presentación de dichos informes.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 46/2020

POR LA CUAL SE PRORROGA EXCEPCIONALMENTE EL PLAZO PARA LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES JURADAS DETERMINATIVAS E INFORMATIVAS Y EL PAGO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

Se **trasladó la fecha de vencimiento para la presentación de las declaraciones juradas determinativas e informativas** y el pago de las obligaciones tributarias, según el calendario expuesto en la RG.

Se prorrogó al 01 de abril de 2020, la fecha de vencimiento para el pago de las facilidades de pago vigentes y la tercera y cuarta cuotas de los anticipos del IRACIS que venzan entre el 23 al 25 de marzo de 2020.

Se dispuso la **suspensión de todos los plazos de los procesos y trámites administrativos** llevados a cabo por la Subsecretaría de Estado de Tributación desde el lunes 23 de marzo al martes 31 de marzo de 2020.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 47/2020

POR LA CUAL SE AMPLÍAN LAS MEDIDAS ADMINISTRATIVAS TRANSITORIAS TENDIENTES A MITIGAR EL IMPACTO ECONÓMICO ANTE EL RIESGO DE EXPANSIÓN DEL CORONAVIRUS (COVID-19) AL TERRITORIO NACIONAL.

<p>Se estableció en G 150.000.000 el monto a partir del cual será obligatoria la presentación del CCT, del Certificado de Cumplimiento en Controversia o de la Constancia de No Ser Contribuyente ante las entidades de intermediación financiera, incluidas las cooperativas, para obtener y renovar créditos.</p>
<p>Se amplió hasta en 6 meses o 180 días corridos de retraso de cuotas impagas, para que queden sin efecto para el deudor. Un contribuyente podrá solicitar una nueva facilidad aún en caso de que las vigentes hayan quedado sin efecto.</p>
<p>Se suspendió la emisión de certificados de deuda de procesos de cobranzas de deudas tributarias que se encuentren en trámite y la generación de nuevos procesos, realizados a través de los canales de Gestión Administrativa y Gestión Telefónica.</p>
<p>Medidas vigentes hasta el 30 de junio de 2020.</p>
<p style="text-align: center;">RESOLUCIÓN GENERAL N° 48/2020</p> <p>POR LA CUAL SE MODIFICAN Y AMPLÍAN LAS MEDIDAS ADMINISTRATIVAS PREVISTAS EN LA RESOLUCIÓN GENERAL N° 43/2020.</p>
<p>Se extendió hasta el 12/04/2020 las disposiciones relativas a las medidas administrativas excepcionales para la realización de trámites ante la SET, por lo que se mantienen todos de forma virtual.</p>
<p style="text-align: center;">RESOLUCIÓN GENERAL N° 49/2020</p> <p>POR LA CUAL SE PRORROGA EXCEPCIONALMENTE EL PLAZO PARA LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES JURADAS DETERMINATIVAS E INFORMATIVAS Y EL PAGO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.</p>
<p>Se trasladó la fecha de vencimiento para la presentación de las DDJJ determinativas e informativas y el pago de las obligaciones tributarias a mayo de 2020.</p>
<p>Se dispuso de manera excepcional la prórroga de las fechas de vencimiento para el pago del segundo, tercer y cuarto anticipo del IRE, para los contribuyentes que liquiden el impuesto por el Régimen General, correspondiente al Ejercicio Fiscal 2020, según el siguiente cuadro:</p>

	Mes de Cierre	Anticipo IRE RG Vencimiento normal	Anticipo IRE RG Vencimiento excepcional
	Al 31 de diciembre de 2020	Julio Setiembre Noviembre	Setiembre Noviembre Diciembre
Se dispuso que las EGDUR que tengan la obligación de realizar asamblea y hayan decidido distribuir dividendos en el ejercicio fiscal 2020, generen el respectivo comprobante de retención IDU desde el 1 y hasta el 31 de agosto de 2020 y el pago del IDU lo realicen recién en el mes de setiembre de 2020.			
Se dispuso que la Declaración Jurada Informativa, en la cual la EGDUR debe informar el destino de los dividendos, correspondientes al ejercicio fiscal cerrado al 31/12/2019, 30/04/2020 o 30/06/2020, excepcionalmente podrá ser presentada hasta el undécimo mes posterior al cierre del ejercicio fiscal.			
RESOLUCIÓN GENERAL N° 50/2020			
POR LA CUAL SE SIMPLIFICA LA INSCRIPCIÓN EN EL RUC DE LAS EMPRESAS UNIPERSONALES QUE OPTEN POR ACOGERSE AL RÉGIMEN SIMPLIFICADO PARA PEQUEÑAS EMPRESAS (RESIMPLE)			
Se estableció un procedimiento simplificado para la inscripción en el RUC de las MIPYMES en el RESIMPLE			
RESOLUCIÓN GENERAL N° 51/2020			
POR LA CUAL SE AMPLÍA LA VIGENCIA DE LA RESOLUCIÓN GENERAL N° 48/2020 Y SE PRORROGAN DE MANERA EXCEPCIONAL LOS PLAZOS PARA LA PRESENTACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS Y DEL INVENTARIO DE PRODUCTOS AGROQUÍMICOS.			
Se amplía la vigencia de la RG N° 48/2020 relativa a las medidas administrativas excepcionales para la realización de trámites ante la SET hasta que culmine el aislamiento preventivo general.			
Se prorroga de manera excepcional los plazos de presentación de los Estados Financieros y del Inventario de Productos Agroquímicos.			

	Ejercicio Fiscal con cierre el:	Mes de Presentación Excepcional	
	31 de diciembre de 2019	Julio/2020	
<p>Se dispuso excepcionalmente que la presentación del inventario de los productos agroquímicos en existencia al 31 de diciembre de 2019 prevista en el artículo 3° de la Resolución General N° 24/2019 «Por la cual se establecen requisitos complementarios en los comprobantes de venta en la enajenación de agroquímicos» se realizará en el <u>mes de julio de 2020.</u></p> <p>El referido inventario deberá presentarse conforme al Calendario de Vencimientos de Declaraciones Juradas Informativas.</p>			
<p>RESOLUCIÓN GENERAL N° 52/2020</p> <p>POR LA CUAL SE ESTABLECEN MEDIDAS ADMINISTRATIVAS PARA LA GESTIÓN DE TRÁMITES EN LA SUBSECRETARÍA DE ESTADO DE TRIBUTACIÓN, SE REINICIAN LOS PLAZOS ADMINISTRATIVOS Y SE MODIFICA DISPOSICIONES DE LA RG N° 114/2017.</p>			
<p>Los trámites presenciales en las dependencias de la SET se realizarán única y exclusivamente mediante citas previamente agendadas y a través de una convocatoria realizada por la SET al correo electrónico declarado.</p>			
<p>Los trámites que se realizarán por medios electrónicos son los siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Inscripción en el RUC - Actualización de Datos - Clave de Acceso Confidencial de Usuario - Cancelación del Registro Único de Contribuyentes - Reactivación de RUC Cancelado de Personas Físicas - Atención de Consultas - Documentación Inicial Requerida (DIR) en los procesos de devolución de créditos. - Ejecución de la Garantía Bancaria en los procesos de devolución de créditos. 			

- Sumarios Administrativos y Recursos de Reconsideración.
- Otros trámites.

Se reanudan los plazos administrativos relativos a los procesos de Determinación, Aplicación de Sanciones, Sumarios Administrativos referidos a pedidos de devolución de Créditos Fiscales y de Recursos de Reconsideración a partir del 06 de mayo de 2020.

Los plazos de caducidad o prescripción de los créditos fiscales a favor del contribuyente quedarán suspendidos desde el 27 de marzo de 2020 hasta el 31 de diciembre de 2020.

Los Sumarios Administrativos y Recursos de Reconsideración relativos a procesos de devolución de Créditos Fiscales en trámite, seguirán su curso hasta su resolución. En caso de que existan importes a devolver al contribuyente, la acreditación de estos se hará a partir del 01 de enero de 2021.

Las notificaciones de los Sumarios Administrativos y Recursos de Reconsideración serán efectuadas a través del Buzón Electrónico Tributario «Marandu», a la dirección de correo electrónico declarado en el RUC o a la dirección de correo electrónico constituido por el sumariado o su representante en el proceso.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 53/2020

POR LA CUAL SE ACTUALIZA EL MONTO DE FACTURACIÓN ANUAL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 33 DE LA LEY N° 2.421/2004 Y SE ESTABLECEN REGLAS PARA EL ALTA Y BAJA DE LA OBLIGACIÓN.

Se realizó la actualización del monto de facturación de acuerdo con el factor ajuste calculado con los datos de variación del IPC obtenidos del Banco Central del Paraguay (BCP), en la suma de nueve mil doscientos millones ciento cuarenta y tres mil seiscientos sesenta y dos guaraníes (G 9.201.143.662), monto a partir de la cual los contribuyentes estarán obligados a contar con un dictamen de Auditoría Externa Impositiva.

Se aplicará para los ejercicios fiscales iniciados a partir del 01/01/2020, 01/05/2020 y 01/07/2020, de acuerdo con el mes de cierre de ejercicio fiscal del contribuyente.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 54/2020

POR LA CUAL SE AMPLÍAN LAS MEDIDAS ADMINISTRATIVAS TRANSITORIAS TENDIENTES A

MITIGAR EL IMPACTO ECONÓMICO ANTE EL RIESGO DE EXPANSIÓN DEL CORONAVIRUS (COVID-19) AL TERRITORIO NACIONAL.

Entre el periodo comprendido desde el **1 de marzo de 2020 al 31 de agosto de 2020**, se considerarán válidas como sustento del crédito fiscal del IVA, y de costos y gastos en los impuestos a las rentas, las facturas remitidas o puestas a disposición por parte del contribuyente a sus clientes, a través del correo electrónico, plataformas digitales, o por cualquier otro medio electrónico que permita la transmisión electrónica de los mismos.

Hasta el **31 de diciembre de 2020**, la presentación del informe de Auditoría Externa Impositiva recién será obligatoria a partir de la cuarta Declaración Jurada Rectificativa correspondiente a una misma obligación y período o ejercicio fiscal.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 56/2020

POR LA CUAL SE ESTABLECEN MEDIDAS ADMINISTRATIVAS TRANSITORIAS TENDIENTES A MITIGAR EL IMPACTO ECONÓMICO ANTE EL RIESGO DE EXPANSIÓN DEL CORONAVIRUS (COVID-19) AL TERRITORIO NACIONAL

Se establece excepcionalmente en ₡ 150.000.000 el monto a partir del cual será obligatorio la presentación del CCT, del CCTC o de la CNSC ante las entidades de intermediación financiera, incluidas las cooperativas, para obtener y renovar créditos.

Excepcionalmente se dispone que se podrán acumular hasta seis (6) las cuotas incumplidas y/o ciento ochenta (180) días corridos de retraso de cuotas impagas para dar lugar, a que las Facilidades de Pago queden sin efecto respecto del saldo deudor.

Se suspende la vigencia del inciso c) del artículo 15 de la Resolución General N° 9/2007 y sus modificaciones, por lo que el contribuyente podrá solicitar una nueva Facilidad de Pago en caso de que las vigentes hayan quedado sin efecto.

Así también se suspender la emisión de certificados de deuda de procesos de cobranzas de deudas tributarias que se encuentren en trámite y la generación de nuevos procesos, realizados a través de los canales de Gestión Administrativas y Gestión Telefónica.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 59/2020

POR LA CUAL SE ESTABLECEN LAS FORMAS Y CONDICIONES PARA LA PRESENTACIÓN DE LA SOLICITUD DE SUSPENSIÓN DE ANTICIPOS DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL (IRE) Y EL CÁLCULO DE LAS MULTAS Y RECARGOS

Se estableció las formas, condiciones y requisitos en la que el contribuyente del IRE Régimen General o del IRE SIMPLE podrá solicitar la suspensión de la tercera y cuarta cuota de los Anticipos a pagar en el ejercicio fiscal en vigencia, siempre y cuando reúna los siguientes requisitos:

- a) Haber ingresado al menos los dos (2) primeros anticipos y considere que los mismos cubrirán el Impuesto que se liquidará en el ejercicio vigente.
- b) Se encuentre al día en el cumplimiento de todas sus obligaciones tributarias.
- c) Presente la solicitud hasta la fecha del vencimiento para el pago del anticipo cuya suspensión se pretende, conforme al vencimiento que corresponda al contribuyente según el Calendario Perpetuo de Vencimientos.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 60/2020

POR LA CUAL SE DISPONEN MEDIDAS PARA LA PRESENTACIÓN DE LOS DICTÁMENES DE AUDITORÍA EXTERNA IMPOSITIVA POR PARTE DE LOS CONTRIBUYENTES PROVEEDORES DEL ESTADO

Se establece que el contribuyente que en el transcurso de un ejercicio fiscal haya obtenido una facturación anual, igual o superior a guaraníes seis mil millones (G 6.000.000.000) y que a su vez sea proveedor de bienes y servicios de Organismos y Entidades del Estado deberá contar con un Dictamen de Auditoría Externa Impositiva que corresponda a dicho ejercicio fiscal.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 63/2020

POR LA CUAL SE PRORROGA EXCEPCIONALMENTE EL PLAZO PARA EL PAGO DEL IMPUESTO A LOS DIVIDENDOS Y A LAS UTILIDADES (IDU)

Se dispone de manera excepcional que el pago del IDU retenido por las EGDUR que sean Sociedades de

Responsabilidad Limitada, entidades que no tengan obligación de realizar asamblea y Empresas Unipersonales que liquiden el IRE por el Régimen General, por la distribución o asignación de dividendos, utilidades o rendimientos en el ejercicio fiscal 2020, **deberá realizarse en el mes de setiembre de 2020**, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9° de la Resolución General N° 31/2019.

Se establece que las EGDUR mencionadas en el artículo 1° de esta Resolución, en cuyo estatuto no se dispone el plazo de puesta a disposición de las utilidades, de los dividendos o de los rendimientos, y no emitieron el Comprobante de Retención IDU de conformidad a lo establecido en el artículo 44 de la Ley, **deberán generar dicho Comprobante consignando como fecha de nacimiento de la obligación el 31 de agosto de 2020**. Esta disposición también será aplicable a las EGDUR mencionadas en el artículo 1°, cuyo plazo establecido en sus respectivos estatutos sea anterior al 31/08/2020.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 64

POR LA CUAL SE MODIFICA EL ARTÍCULO 14° DE LA RESOLUCIÓN GENERAL N° 9/2007 «POR LA CUAL SE REGLAMENTA EL ART. 161° DE LA LEY 125/91, RELATIVO A LA PRÓRROGA DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES JURADAS Y A FACILIDADES DE PAGO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS»

Se dispone la modificación del Artículo 14 de la Resolución General N° 09/2007, y se establece que ningún Contribuyente o Responsable podrá tener al mismo tiempo más de dos (2) Facilidades de Pago vigentes por cada obligación tributaria. Dicha limitación no será aplicable en el caso del IVA por operaciones de Importación.

Se dispone que el incumplimiento en el pago de las cuotas al vencimiento de los plazos pactados en las facilidades de pago concedidas a las operaciones de importación generará la mora contemplada en el Artículo 171 de la Ley 125/1991, así como los recargos o intereses mensuales, conforme al Régimen General vigente, y a las Facilidades de Pago otorgadas le serán aplicables las demás disposiciones generales que son emitidas por la Administración Tributaria.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 67

POR LA CUAL SE AMPLÍA EL LISTADO DE CÓDIGOS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS ESTABLECIDO EN EL DECRETO N° 3967/2020 «POR EL CUAL SE DISPONE UN RÉGIMEN ESPECIAL

Y TRANSITORIO EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA) SOBRE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE ALOJAMIENTO RURAL, DE TRANSPORTE TURÍSTICO, DE GUÍAS DE TURISMO Y DE ORGANIZACIÓN DE EVENTOS».

Dispone ampliar el listado de códigos de las actividades económicas establecidos en el artículo 2° del Decreto N° 3967/2020.

Quedan incluidos en carácter de beneficiarios del Régimen Especial y Transitorio los contribuyentes que prestan servicios relativos a la organización de eventos, que cuenten como actividad económica principal o secundaria el código: **59130 – Actividades de proyección de películas.**

El contribuyente que cuente con el código de actividad referido deberá liquidar e ingresar el impuesto conforme a lo dispuesto en el Decreto N° 3967/2020.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 71

POR LA CUAL SE DESIGNAN AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA EMPRESARIAL (IRE)

Se designa como Agentes de Retención del Impuesto a la Renta Empresarial (**IRE**) a los contribuyentes mencionados en el Anexo de la presente Resolución.

La Administración Tributaria dará de alta la obligación 725 – Retenciones Impuestos a las Rentas (Ret. IRE/IRP/INR) al 01/01/2021 a los contribuyentes designados en la presente Resolución que aún no cuentan con dicha obligación.

La Resolución está partir del 01/01/2021.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 72

POR LA CUAL SE DESIGNAN A CONTRIBUYENTES COMO AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)

Se designa como Agente de retención del IVA a los clubes que participan en la División Profesional del torneo de fútbol paraguayo organizado por la Asociación Paraguaya de Fútbol (APF). Los contribuyentes como Agentes de Retención tendrán la obligación de retener los porcentajes previstos en el Art. 38 del anexo del Decreto N°

3107/2019. Los clubes designados serán dados de baja de las mencionadas obligaciones cuando haya descendido de categoría.

Gráfico 1 Medidas decretadas por el Poder Ejecutivo e impulsadas por la Subsecretaría de Estado de Tributación, en el marco del proceso de implementación de acciones preventivas ante el riesgo de expansión del CORONAVIRUS (COVID-19) en el territorio nacional.

Fuente: SET – MH

Resultado

Para mitigar el impacto del COVID 19 se ampliaron diferentes acciones que se detallan a continuación:

1. Medidas fiscales adoptadas por Paraguay

Paraguay es el único país hasta la fecha, que ha logrado cumplir con el 100% de las recomendaciones políticas impositivas excepcionales, realizadas por los distintos organismos internacionales

OBJETIVO	MEDIDAS ADOPTADAS	Argentina	Bolivia	Brasil	Chile	Colombia	Ecuador	Paraguay	Perú	Uruguay
Incrementar recursos para atender emergencias sanitarias de manera oportuna	Utilización fondos estabilización, partidas presupuestarias suplementaria, reasignación de gastos, creación de fondo de emergencia, relajamiento de reglas fiscales.	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Procesos extraordinarios de compras públicas y contratación directa de bienes y servicios para COVID-19, incluyendo ayuda a gobiernos sub-nacionales.	X	X	X	X	X	X	X	X	
	Eliminación o disminución temporal de aranceles de bienes sanitarios; simplificación de los procesos de importación.	X	X	X		X	X	X	X	X
Proteger temporariamente el ingreso de los hogares vulnerables	Aumento temporal de transferencias o bonos de única vez (programas sociales y seguro de desempleo).	X	X	X	X	X	X	X	X	X
	Ampliación de plazo de pago de impuestos (moratoria).	X	X		X		X	X	X	
	Eliminación, reducción o moratoria de contribuciones a la seguridad social de trabajadores independientes.	X					X	X	X	X
	Servicios públicos (moratoria pago y prohibición de corte).	X	X			X	X	X		
Proteger temporariamente la liquidez de las firmas afectadas por la crisis	Ampliación plazos pago de impuestos (moratoria), exención temporal o retraso de contribuciones patronales a la seguridad social.	X	X	X	X		X	X	X	X
	Subsidio temporal al empleo.	X			X	X	X	X	X	
	Línea de crédito/ garantías empresas focalizadas (ej. Pymes) para evitar pérdida de empleos.	X		X	X	X	X	X	X	X
Fortalecer la capacidad de gobierno para continuar ejecutando gasto y proveyendo servicios básicos en crisis	Mecanismo de coordinación inter-gubernamental (incluyendo gobiernos sub-nacionales), func. Remotos sistemas informáticos, teletrabajo, trámites en línea, etc.	X				X	X	X	X	
Comenzar a delinear un plan de recuperación económica, social y fiscal post-pandemia	Planes de recuperación económica y fiscal.							X	X	

Gráfico 2 - Política y gestión fiscal durante la pandemia y la post-pandemia en América Latina y el Caribe.

Fuente: SET-MH

Recaudación Tributaria 2020.

Dadas las circunstancias que se dieron y las normas administrativas adoptadas, se propusieron con el fin de facilitar el cumplimiento tributario, fueron postergadas las presentaciones de DDJJ y pago de ciertos impuestos, esto se traducirá en una disminución moderada de la recaudación de impuestos.

1.1. Afectación Moderada en las Recaudación de tributos internos junio 2020.

Como se muestra en el gráfico a continuación, la caída los de impuestos son insignificantes en comparación con los últimos 5 años, y dados los pagos de IRACIS y el anticipo del IRE fueron pospuestos a para el segundo semestre, con lo que se espera una nueva composición de la percepción de los ingresos tributarios al finalizar el año.



Gráfico 3 Recaudación Tributaria de Enero a Junio (2010/2020).

Fuente: SET-MH

1.2. Recaudación por sectores económicos

La situación en cuanto a la recaudación por sectores económicos acumulado de enero a junio del 2020, puede ver con aspecto tanto positivos como negativos se pudo identificar que la misma acumulo positivas y negativas.

Entre los sectores con fluctuaciones negativas, podemos citar al comercio al por mayor de otros productos especializados, con disminución del 17%, seguido de la manufactura y transmisión de energía con el 11%; lo mismo ocurre con el comercio mayorista de productos agropecuarios y animales vivos, con el 8%..

Entre los sectores económicos que presentaron variaciones positivas se encuentran las Actividades de programación y difusión de televisión con el 22,7%, el Comercio al por menor de combustible para vehículos automotores en comercios especializados con el 17,5%; el Transporte marítimo y de cabotaje con el 6,7% y las Actividades de la administración pública en general con el 6,2%.

A continuación, se presenta la participación de las variaciones por sector, considerando el sistema de codificación integrado de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas del Paraguay (CNAEP) a nivel de grupo.



Gráfico 4 Clasificación Nacional de Actividades Económicas del Paraguay.

Fuente: Sistema Marangatu - SET.

1.3. Proyección de la Recaudación de Tributos Internos Año 2020

Se planeó disminuir en el orden de 810 puntos básicos en relación con lo recaudado en efectivo en el año 2019.

Hay que enfatizar que, de cumplirse efectivamente las fases de la cuarentena inteligente y con esto la reactivación gradual de las actividades económicas, se espera que los Ingresos Tributarios de la SET tengan un crecimiento negativo del -8,1% con relación al año 2019.

Esto sería una reducción de los recursos para el financiamiento del PGN del presente ejercicio fiscal.

Mediante el acompañamiento del sector privado las medidas adoptadas por el gobierno durante marzo a mayo, la recaudación de los impuestos no se vio afectada en los porcentajes esperados.

2. Medidas implementadas por la SET

Ante la pandemia del COVID-19, en línea con todas las disposiciones emanadas por el Gobierno Nacional, se implementas medidas administrativas, financieras y fiscales que obligaron a potenciar el uso de las TIC's y establecer mecanismos especiales de trabajo que prioricen el cuidado de la salud de los colaboradores de la institución y de los contribuyentes.

Con el objetivo brindar servicios remotos enfocados principalmente en facilitar y apoyar el cumplimiento tributario a los contribuyentes, se reorganizo el talento humano de las áreas críticas, a los técnicos claves para el monitoreo de toda la infraestructura tecnológica y redireccionar los recursos para la provisión de insumos orientados a la prevención del contagio

del COVID-19, garantizar y asegurar el funcionamiento de los servicios esenciales que brinda la Administración Tributaria.

Los principales ejes que implemento la SET son:

2.1. Facilidad en el Cumplimiento Tributario

La Administración Tributaria estableció varias medidas detalladas a continuación.

2.1.1. Prorrogamos los vencimientos.

La repentina cuarentena obligatoria imposibilitó a gran parte de la población de asistir a sus respectivos lugares de trabajo afectando laboral y económicamente a los mismos, por lo que la Administración Tributaria estableció PRÓRROGAS detalladas a continuación:

	Obligación	Vencimiento	Vencimiento Excepcional
	Primer anticipo	Mayo	Julio
	Segundo anticipo	Julio	Septiembre
	Tercer anticipo	Septiembre	Noviembre
	Cuarto anticipo	Noviembre	Diciembre
	Postergación de la retención vía Cooperativas	Enero 2020	Enero 2021
	Postergación de la retención por Juegos de Azar	Julio 2020	Enero 2021
	Postergación de la entrada en vigencia de la retención	Julio 2020	Enero 2021
	Postergación de la obligatoriedad de las percepciones	Julio 2020	Enero 2021
	Postergación de la presentación DJI	Sexto mes posterior al cierre del Ejercicio Fiscal	Undécimo mes posterior al cierre del Ejercicio Fiscal
	Postergación de la emisión del comprobante de retención	Hasta el último día del mes ocurrido el hecho	Agosto 2020
	Postergación del plazo para la presentación de los Libros de Compras y Ventas	Marzo	Julio
		Abril y Mayo	Agosto
		Junio y Julio	Septiembre
		Agosto	Octubre

Gráfico 5 - Prorroga de los vencimientos

Fuente: Sistema Marangatu - SET.

2.1.2. Extensión excepcional del plazo hasta el 30 de junio de 2020 para que los Auditores Externos Impositivos obtengan de la Constancia de Habilitación

2.1.3. Prórroga excepcional para la presentación de los Dictámenes de Auditoría Externa Impositiva de contribuyentes con cierre de ejercicio fiscal al 31 de diciembre de 2019.

2.1.4. Prórroga para presentación del informe de Auditoría Externa Impositiva a partir de la cuarta Declaración Jurada Rectificativa correspondiente a una misma obligación y ejercicio fiscal.

2.1.5. Modificación de la reglamentación para la correcta liquidación y pago del ISC por importación de nafta virgen y otros tipos de combustibles.

2.2. Flexibilizamos los plazos y establecimos exoneraciones.

2.3. Reducción de impuestos para estimular la importación y el comercio fronterizo

Se han realizado ajustes a regímenes especiales y se han decidido exenciones fiscales especiales para facilitar la compra de medicamentos utilizados con fines pandémicos y reducir el impacto económico.

2.4. Facilidad de Pago de Tributos

30.324 solicitudes de Facilidades de Pago beneficiaron a los pequeños contribuyentes más vulnerables a los efectos negativos de la pandemia entre los meses de marzo y junio de 2020.



Gráfico 6 Solicitudes por Categoría de Contribuyentes

Fuente: Sistema Marangatu - SET.

En el siguiente gráfico se señalan los impuestos afectados por el mes de junio



Gráfico 7 Facilidades de pago por impuesto

Fuente: Sistema Marangatu - SET.

2.5. Asistencia al Contribuyente

Se continua se apostando a la utilización de la tecnología en los procesos de atención a los contribuyentes.

2.5.1. Simplificamos los trámites

2.5.2. Se mantuvo la atención al contribuyente mediante herramientas electrónicas y citas previamente agendadas, atención telefónica por turnos

2.5.3. Continuamos con los trámites en línea.

Concepto	Marzo a junio
Declaraciones juradas	2.878.845
Claves de acceso	17.114
Certificados de Cumplimiento Tributario	412.219
Constancias de No Ser Contribuyente	114.419
Inscripción de contribuyentes	27.300

Actualización de datos del RUC	484.837
Solicitudes de devolución de créditos fiscales	282
Solicitudes de franquicias fiscales gestionadas	379
Solicitud de documentos preimpresos	830.328

Gráfico 8 Nuevos contribuyentes inscriptos

Fuente: Sistema Marangatu SET.

2.6. Protección a funcionarios y Ciudadanos

2.6.1. Implementamos medidas sanitarias

2.6.2. Establecimos modalidades de trabajo

2.7. Se siguió con los controles y procesos de cobranzas a las empresas

Discusión de resultado y guía de discusión con aspectos básicos a deliberar

A continuación, algunas preguntas que pueden resultar valiosas como guía de la discusión:

1. ¿Los ejes elegidos por la SET fueron las más acertadas?

2. ¿Los regímenes excepcionales fueron suficientes para el impacto a las PYMES?
3. ¿Las medidas de atención en línea tuvieron eficacia en la simplificación de los trámites?
4. ¿Las medidas sanitarias estaban acorde a las recomendaciones internacionales?
5. ¿Qué experiencias han tenido los Contadores con sus clientes PYMES con respecto a las medidas implementadas por la SET?

Conclusión derivada del desarrollo del tema.

A continuación, se presenta las principales conclusiones relacionadas con la implementación de las acciones y medidas para afrontar el impacto del COVID-19:

Entre las regiones, Paraguay es uno de los países con un desarrollo relativamente bueno con un número favorablemente bajo de contagiados por COVID-19.

La propagación del COVID-19 se ha frenado gracias a medidas muy fuertes tomadas tempranamente, como el cierre de tiendas, restaurantes, escuelas, colegios, universidades, y la prohibición de eventos públicos.

Aunque es difícil estimar la situación en Paraguay sin medidas de contención, estas han tenido fuertes implicancias sociales y económicas, ante el cual el Gobierno inicio políticas laborales.

La Ley de emergencia N° 6.524, promulgada el 26 de marzo de 2020, que declaró el Estado de Emergencia, se rige a través del Decreto 3.506, del 31 de marzo 2020 e incluye un conjunto de medidas administrativas, fiscales y financieras.

Estas medidas representan un gran esfuerzo en países con una macroeconomía tradicionalmente estable, pero con una baja participación de los ingresos fiscales en el PIB en comparación con los países de la región

A pesar de todo el esfuerzo y las condiciones a nivel regional en la actualidad se está avanzando en las medidas para soportar el impacto mundial de las PYMES.

Referencias.

- Centro Interamericano de Administración Tributarias CIAT. Reporte de recaudación COVID-19 (RRC) 1er cuatrimestre DT 03 2021 disponible en el portal www.ciat.org
- El COVID-19 y su impacto económico en Paraguay <https://repositorio.bcp.gov.py/handle/123456789/135?show=full>

- Fisco actualiza monto mínimo para Auditoría Externa Impositiva
[https://www.set.gov.py/portal/PARAGUAY-SET/detail?content-id=/repository/collaboration/sites/PARAGUAY-SET/web%20contents/historico-noticias/Fisco%20actualiza%20monto%20m%C3%ADnimo%20para%20Auditor%C3%A1Da%20Externa%20Impositiva%20\(27-05-2020\)](https://www.set.gov.py/portal/PARAGUAY-SET/detail?content-id=/repository/collaboration/sites/PARAGUAY-SET/web%20contents/historico-noticias/Fisco%20actualiza%20monto%20m%C3%ADnimo%20para%20Auditor%C3%A1Da%20Externa%20Impositiva%20(27-05-2020))
- Impacto económico de la crisis del COVID-19 sobre las mipymes
https://www.mic.gov.py/mic/w/mic/pdf/21-07-20%20Libro_Impacto%20Covid%20en%20las%20Mipymes%20de%20Paraguay.pdf
- La Administración Tributaria en Tiempos de Pandemia
<https://www.set.gov.py/rest/contents/download/collaboration/sites/PARAGUAY-SET/documents/institucional/resultados/La+Administracion+Tributaria+en+Tiempos+de+Pandemia.pdf?version=1#:~:text=El%20fuerte%20impacto%20en%20la,o%20de%20pa go%20al%20fisco.>

Currículum vitae

Lic. Carmen Cantero Fleita

José Asunción Flores 204 c/ Caacupé

C.I.P. N° 3.770.633

Celular +595 984 933707

carmen.cantero83@hotmail.com



Nacida en la Ciudad de Asunción de la República del Paraguay.

Especialista en Tributación.

Perito Contable de la Corte Suprema de Justicia. Matricula N° 3.336.

Diplomada en Marketing Corporativo (Buenos Aires, Argentina)

Diplomada en Análisis de Gestión de Personas (Madrid, España).

Diplomada en Prevención de Lavado de Dinero. (SEPRELAD-Paraguay)

Diplomada en Imagen Corporativa.

Especialista en Derecho Laboral. (Graduada con Honores en la UTIC).

Maestría en impuestos y asesoría impositiva. (Instituto Nora Ruotti).

Especializaciones Internacional en Perú - Argentina - Uruguay - Colombia- New York.

Actualmente cursando una Doctorado en Administración de Empresas. (Universidad Columbia).

Experiencia Laboral:

Actualmente funcionaria en la Dirección General del Digesto Legislativo de la Honorable Cámara de Senadores de la Republica del Paraguay

Actualmente miembro del comité de educación del Colegio de Contadores de la Republica del Paraguay

10 años en el departamento de Control Interno de la Honorable Cámara de Senadores de la Republica del Paraguay

Ex funcionaria en la Subsecretaría de Estado de Tributación del Ministerio de Hacienda.

Docente Universitaria en prestigiosas Universidades de la Republica del Paraguay, tanto públicas como privadas.

Dicta cursos sobre Reforma Tributaria

Docente de Grado (Universidad Tecnológica Intercontinental, Sedes Ñemby y Fernando de la Mora).

Coordinadora del diplomado en Gestión Tributaria (Universidad Nacional de Pilar).

Coordinadora de Proyectos de Pasantías Universitarias en el Área de Tributación.

Seudónimo:

Carmen



**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

**INFORME TECNICO DE LOS GRUPOS DE TRABAJO DE DISCUSION
DE LA COMISION TECNICA INTERAMERICANA DE TRIBUTACIÓN Y
FISCALIDAD**

1. AUTORIDADES DE LA COMISION

Presidente: Jorge De Velazco Borda (Perú)
Vice-Presidente: Mario Coyoy González (Guatemala)
Secretaria: Cristina Trujillo (Ecuador)

2. GRUPOS DE TRABAJO DE DISCUSIÓN AUTORIDADES DE LA COMISION

Han participado dirigiendo los Grupos de Trabajo de Discusión, en el cargo de Presidente y Secretario integrantes propuestos por esta comisión y designados por el Comité Ejecutivo de AIC y el cargo de Vicepresidente designado por la Comisión Organizadora de la XXXIV, las siguientes personas:

GRUPO 1:

Presidente: Cristina Trujillo (Ecuador)
Vice-Presidente: (Brasil)
Secretario: Marysol León Huayanca (Perú)

GRUPO 2:

Presidente: Luis Eduardo Zúñiga Torrez (Bolivia)
Vice-Presidente: (Brasil)
Secretario: Gerardo Plascencia (México)



**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

3. TEMARIO DESARROLLADO

Tema 1: Precios de transferencia

Tema 2: Digitalización de las Administraciones Tributarias y derechos de los contribuyentes

Tema 3: Medidas tributarias de corto y largo plazo para afrontar el impacto del COVID-19 en las empresas

4. TRABAJOS PRESENTADOS:

Se presentaron un total de 6 trabajos, que se desglosa en 3 trabajos interamericanos y 3 trabajos nacionales, de acuerdo al siguiente detalle:

TEMA 1: Precios de transferencia		
TRABAJO INTERAMERICANO		
Título	Autor(es)	País
Precios de transferencia en Latinoamérica: implicancias del covid-19 en la comparabilidad	Mario Coyoy González	Guatemala
	Luis Castro Gálvez	Perú
	Rubén Saavedra Rodríguez	Perú

TEMA 2: Digitalización de las Administraciones Tributarias y derechos de los contribuyentes		
TRABAJO INTERAMERICANO		
Título	Autores	País
Digitalización de las Administraciones Tributarias y Derechos de los Contribuyentes en Latinoamérica	Jorge De Velazco B.	Perú
	Norma Tello	México
	Basilio Sánchez	República Dominicana
TRABAJOS NACIONALES		
Título	Autores	País
Fiscalizaciones electrónicas de las Administraciones Tributarias vs. Derechos del Contribuyente	José Miguel Argandoña Pérez	Bolivia
Empresa de Capital familiar ceo da área de negocios e a agressividade tributaria no Brasil	Anderson Menezes de Macedo	Brasil



**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

	Silvania Neris Nossa	Brasil
	Nadia Cardoso Moreira	Brasil

TEMA 3: Medidas tributarias de corto y largo plazo para afrontar el impacto del COVID-19 en las empresas		
TRABAJO INTERAMERICANO		
Título	Autores	País
Medidas tributarias de corto y largo plazo para afrontar el impacto del COVID-19 en las empresas en Latinoamérica	Florindo Nuñez	Chile
	Lucilene Florêncio	Brasil
TRABAJO NACIONAL		
Título	Autor	País
Medidas implementadas para paliar el impacto económico y tributario del COVID-19 para las PYMES en Paraguay	Carmen Cantero Fleita	Paraguay

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

VISTO:

Los trabajos interamericanos y nacionales presentados en los Grupos de Trabajo de Discusión. El intenso y rico debate realizado en un ambiente de fraternal convivencia y pluralidad de ideas. Los comentarios, opiniones y aportes vertidos por los delegados y autoridades de la Comisión.

CONSIDERANDO QUE:

1. La pandemia mundial, ocasionada por el Covid-19 (Coronavirus), no solo ha traído consigo problemas sanitarios, sino también económicos, los cuales han ocasionado que la economía mundial se vea afectada tanto en la recaudación tributaria de los países como en los ingresos y las ganancias de las empresas alrededor del mundo. Esta situación ha creado el problema de encontrar los mejores comparables para los precios de transferencia; de forma tal que en el proceso de búsqueda se encuentran con innumerables problemas prácticos. Como se sabe, la comparabilidad es un aspecto base de cualquier análisis de precios, y se vuelve aún más relevante ante este entorno mundial.
2. La crisis sanitaria y económica que actualmente estamos enfrentado a nivel global, producto de la mencionada pandemia, ha acelerado la digitalización de las empresas privadas y entidades de los Gobiernos, incluidas las Administraciones Tributarias, lo cual ha implicado el cambio de su relación con los contribuyentes, pues vienen estableciendo progresivamente obligaciones para que documenten sus actividades en



XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021

formatos electrónicos estandarizados. En este contexto, la interacción de las Administraciones Tributarias con los contribuyentes se realiza mediante herramientas digitales y es así que también se deben considerar el riesgo de la vulneración de sus derechos.

3. Los efectos negativos que la pandemia generó en la economía a nivel mundial obligaron a los gobiernos a buscar medidas en actuación de la política económica con incidencia a nivel laboral, con el objeto de apoyar los modelos de negocio tradicionales, sobre todo para aquellas empresas de menor tamaño. El incremento en los indicadores de desempleo y sub empleo a nivel mundial, tuvieron incidencia directa con la liquidez de los deudores de préstamos adquiridos en el período pre-pandemia, quienes al enfrentar reducciones en sus remuneraciones o peor aún, ser removidos de sus cargos, no tuvieron mayor alternativa que incumplir los pagos de sus préstamos. Las tasas de impuestos y los plazos de pago, fueron los protagonistas en el campo impositivo, a manera de apoyo para aquellos contribuyentes fuertemente golpeados por economías paralizadas, donde primaba la rapidez en el actuar con respecto a medidas sanitarias, dejando en segundo plano los tributos.

La Comisión Técnica Interamericana de Tributación y Fiscalidad

CONCLUYE QUE:

1. Las implicancias más importantes del COVID-19, que han afectado la comparabilidad de los Precios de Transferencia, han sido las siguientes: pérdidas extraordinarias de las empresas, gastos extraordinarios de las empresas, subsidios monetarios por algunos Gobiernos, préstamos con baja tasa de interés otorgados, aplazamiento de deudas de las empresas, suspensiones de Contratos de trabajo, mayor depreciación y otro tipo de deducciones tributarias brindados por los Estados para motivar a las compañías a adquirir equipos de protección. Aun cuando las implicancias han sido importantes, en su mayoría, los países latinoamericanos no han insertado normas jurídicas que regulen los efectos del COVID-19 en la comparabilidad en Precios de Transferencia. Tampoco han adoptado las recomendaciones emitidas por OCDE sobre esta materia.
2. En la totalidad de las Administraciones Tributarias de los países de Latinoamérica se han implementado o están en proceso de implementarse la digitalización, mediante la adopción masiva y obligatoria de la facturación electrónica, los libros electrónicos y la fiscalización electrónica, lo cual les ha permitido acceder a una enorme cantidad de información en línea y, con las herramientas informática disponibles, poder gestionar el riesgo de cumplimiento como nunca en la historia. Sin embargo, un aspecto en que los países no han avanzado con la misma velocidad de la digitalización de las



XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021

Administraciones Tributarias es el reconocimiento explícito de los derechos de los contribuyentes en este nuevo contexto digital.

3. Para afrontar los efectos negativos de la pandemia, los Gobiernos emitieron normas legales de aplicación laboral que incluyeron: leyes de protección al empleo, disponibilidad inmediata de fondos de cesantía, financiamiento para que los trabajadores reciban al menos un sueldo mínimo mensual y el aseguramiento del suministro de servicios básicos. En el ámbito económico, la banca privada y pública flexibilizó las condiciones y términos de endeudamiento bajando las tasas de interés para todos los créditos colocados, se crearon fondos solidarios, así como líneas de crédito de capital de trabajo Covid-19. En el mismo sentido, los organismos de control tributario implementaron medidas de corto y mediano plazo en favor de los contribuyentes, para minimizar el impacto de la paralización de la economía y con ello prevenir el cierre o quiebra de las empresas.

RECOMIENDA QUE:

1. Con la finalidad de brindar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes, resulta necesario que los gobiernos de los países latinoamericanos incorporen normas jurídicas que regulen una adecuada comparabilidad en materia de Precios de Transferencia por los efectos del COVID-19. Asimismo, que se tomen en consideración las recomendaciones emitidas por OCDE sobre esta materia.
2. Los gobiernos deben coordinar con el sector privado para considerar las diferentes casuísticas que se presentan en el proceso de la digitalización de las Administraciones Tributarias a efectos de priorizar aquellos modelos de solución con el menor costo de cumplimiento tributario y que aseguren las máximas garantías de los derechos de los contribuyentes.
3. Los gobiernos conjuntamente con el sector privado deben analizar el impacto de las medidas que fueron adoptadas con el objeto de enfrentar la crisis a nivel de ocupación laboral, para proponer nuevas medidas, que permitan alcanzar un equilibrio a nivel empresarial, para que las empresas recuperen el capital y liquidez, perdidos desde el inicio de la pandemia derivada de la Covid-19, y se proteja el empleo. Ello debe incluir la evaluación de los subsidios y la flexibilización de las condiciones y términos de endeudamiento para que puedan ser recuperadas en el tiempo, sin generar mayor impacto a los deudores. Asimismo, deben analizar el impacto de las medidas tributarias adoptadas en el Presupuesto General del Estado, así como mantener una evaluación y monitoreo constante de las variaciones del mercado y sus efectos en los resultados de las empresas, para poder realizar los ajustes tributarios que sean necesarios.



**XXXIV Conferencia Interamericana de Contabilidad
Porto Alegre – Brasil – Octubre 2021**

Dado en la sala de discusión de la Comisión Técnica Interamericana de **Tributación y Fiscalidad** en Porto Alegre, Brasil, a los veinte días del mes de octubre del año dos mil veintiuno.

**Jorge De Velazco B.
PRESIDENTE**

**Mario Coyoy G.
VICEPRESIDENTE**

**Cristina Trujillo
SECRETARIA**